

تغییرات

در دستورالعمل‌های حسابرسی و اطمینان‌بخشی: چالش‌ها و فرصت‌ها

آرنولد شایدر / رییس هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی
ترجمه: دکتر حلیمه رحمانی / کارشناس ارشد مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی

بود به این نیاز که استانداردهایی باکیفیت بالا باید وجود داشته باشد که به عنوان عامل سرعت‌دهنده در هماهنگ‌سازی بین‌المللی عمل کند. همچنین این استانداردها از برخی جهات، پاسخ‌پیش‌گیرانه‌ای به دغدغه‌های قانون‌گذاری بود که در حال حاضر شناسایی می‌شوند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شفاف باعث تقویت مفاهیم قضاوت و تردید حرفه‌ای و ترویج آنچه که «حسابرسی متفکرانه» نامیده می‌شود، می‌گردد.

◆ **استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شفاف**
اجازه بدهید صحبت خود را با اشاره به استاندارد حسابرسی شفاف^۳ آغاز کنم. چرا؟ زیرا این استانداردها در این زمینه که چه‌گونه حرفه‌ی حسابرسی می‌تواند در فراهم‌کردن حسابرسی‌های باکیفیت در راستای منافع عمومی عملکرد بهتری داشته باشد، بسیار مربوط تلقی می‌شود. پروژه‌ی شفاف‌سازی تا سال ۲۰۰۹ در کانون توجه IAASB قرار داشت. این پروژه تا حدودی پاسخی

مقاله‌ی حاضر حاصل سخنرانی پروفیسور آرنولد شایدر، رییس هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی است. این سخنرانی در اکتبر ۲۰۱۲ در استرالیا و به دعوت خانم کلسال، رییس هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی استرالیا ایراد شده است. در این سخنرانی درباره‌ی دستورالعمل‌های فعلی و آتی در مورد حسابرسی و اطمینان‌بخشی و چالش‌ها و فرصت‌های مربوط صحبت می‌شود.

در حسابرسی متفکرانه از حسابرسان خواسته می‌شود که به جای دستیابی صرف به هدف پیروی از مجموعه‌ای از قواعد، مغزهای خود را به کار بگیرند.

چه کسانی از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی استفاده می‌کنند؟ من به استرالیا و زلاندنو

IAASB از حمایت ناظران اوراق بهادار، بخش عمومی، و نهادهای حرفه‌ای نیز بسیار خرسند است که باعث کمک به ترویج استانداردهای حسابرسی بین‌المللی به عنوان زبان مشترک حسابرسی‌های همه‌ی واحدها، اعم از بزرگ و کوچک، و بخش عمومی و بخش بازرگانی،

می‌شوند، و از لحاظ ماهیت به طور فزاینده‌ای شکل کیفی به خود می‌گیرند. در گذشته، می‌توانستیم بگوییم که صورت‌های مالی متشکل از ارقامی بی‌شمار همراه با اندک کلماتی هستند که آن‌ها را شرح می‌دهند. اما در حال حاضر، در بسیاری از موارد، صدها صفحه افشای توضیحی وجود دارد که در کانون توجه خوانندگان هستند. این تغییر، چالش‌های عملی هم برای تهیه‌کنندگان و هم برای حسابرسان در پی دارد.

در سطح گسترده‌تر، رسوایی‌های مالی در سطح جهانی نیز به ایجاد ابهاماتی در مورد مربوط بودن حسابرسی و اعتماد به حرفه‌ی حسابرسی منجر شده است. برای مثال کمیته‌ی منتخب خزانه‌داری بریتانیا چنین اذعان دارد که:

« ما به شواهد اندکی در این خصوص دست یافتیم که حسابرسان در ایفای وظایف خود، آن‌طور که در حال حاضر ادعا شده است، ناتوان بوده‌اند. این حقیقت که برخی از بانک‌ها درست پس از دریافت اظهار نظر مقبول حسابرسی، ورشکست شده‌اند، لزوماً به معنی ناقص بودن این حسابرسی‌ها نبوده است. بلکه حقیقت این است که فرایند حسابرسی قادر به نمودار کردن مشکلات موجود در بخش بانکی نبوده است و این موضوع موجب طرح این سؤال شده است که حسابرسی فعلی دقیقاً تا چه میزان سودمند است؟»

بنابراین ما از کیفیت حسابرسی سؤال می‌کنیم - آیا حسابرسان

شده است. اما با وجود این موفقیت، کار ما هنوز خیلی ناتمام است.

◆ چالش‌های مربوط بودن حسابرسی

در طول دو دهه‌ی گذشته، تغییر انقلابی در گزارشگری مالی، به‌ویژه در نحوه‌ی اطلاع‌رسانی اطلاعات مالی، وجود داشته است. برای نمونه به مبحث افشا در صورت‌های مالی اشاره می‌کنم. امروزه موارد افشای مربوط هم در داخل و هم در خارج از صورت‌های مالی ارائه

تبریک می‌گوییم که تا به حال این استانداردها را پذیرفته‌اند. در سطح بین‌الملل، بیش از ۸۰ حوزه‌ی جغرافیایی از این استانداردها استفاده می‌کنند، یا به زودی قصد استفاده از آن‌ها را دارند. این مجموعه شامل ۲۱ کشور از ۲۷ کشور عضو اتحادیه‌ی اروپا و بسیاری از دیگر کشورهای اروپایی، آسیایی، آفریقایی و امریکایی است. علاوه بر این، ۲۴ شبکه‌ی حسابرسی جهانی از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی به عنوان مبنایی برای روش‌شناسی حسابرسی آن‌ها، استفاده می‌کنند.



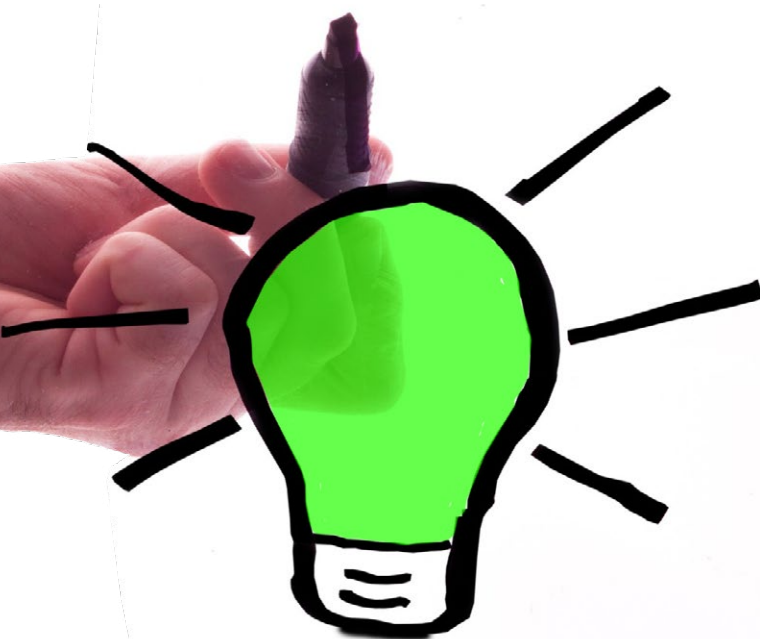
به صورت مؤثر عمل می‌کنند؟ آیا حسابرسیان قضاوت حرفه‌ای اعمال می‌کنند؟ آیا حسابرسیان میزان درستی از تردید حرفه‌ای را به کار می‌گیرند؟ برای مثال، در ایالات متحد آمریکا، و در اروپا، این سؤالات باعث مطرح شدن پیشنهادهایی در خصوص مقررات حاکم بر گزارشگری حسابرسی، کمیته‌های حسابرسی، و چرخش مؤسسات حسابرسی شده است. از این رو، باید از خودمان سؤال کنیم: آیا حسابرسی در فراهم ساختن آنچه که جامعه نیاز دارد، مربوط تلقی می‌شود؟ و ما چه گونه می‌توانیم باعث بهبود آن شویم؟

IAASB از جنبه‌های گوناگونی به این موضوع واکنش نشان داده است، اما امشب فقط به سه مورد از آن‌ها یعنی گزارشگری حسابرسی، کیفیت حسابرسی، و موارد افشا اشاره می‌کنم.

◆ گزارشگری حسابرسی

اولین دغدغه‌ی IAASB بهبود گزارش حسابرسی است. چرا؟ زیرا گزارش حسابرسی تنها بخش قابل‌مشاهده‌ی حسابرسی است که همگان آن را مشاهده می‌کنند. از این رو نیازی به ذکر این موضوع نیست که آموزنده بودن^۴، مربوط بودن، و بامعنی بودن^۵ گزارش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان تا حد ممکن، امری حیاتی است. اما می‌دانیم که استفاده‌کنندگان حسابرسی که حسابرسی را ارزش‌گذاری می‌کنند، پی برده‌اند

که گزارش حسابرسی به تنهایی فاقد ارزش فسیح بودن^۶ است. پیچیدگی فزاینده‌ی گزارشگری مالی استفاده‌کنندگان را ترغیب می‌کند تا در مورد صورت‌های مالی حسابرسی شده و در مورد خود حسابرسی، انتظار شنیدن اطلاعات بیش‌تری از حسابرسی داشته باشند. کار IAASB تا به حال شامل



قرار گرفته است. اما توضیحات بیش‌تر در بخش جدیدی به نام «شرح حسابرسی»^۷ ارائه شده‌اند. در این بخش، حسابرسی اطلاعاتی را شرح می‌دهد که بنا به نظر وی، دارای بیش‌ترین اهمیت در راستای درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده و/یا خود حسابرسی است. پیشنهادهای IAASB شامل اطلاع‌رسانی‌هایی در مورد تدوam فعالیت واحد تجاری و سایر اطلاعات نیز می‌شود. هدف این پیشنهادها توضیح بهتر حسابرسی صورت‌های مالی و از

انجام تحقیقی در سال ۲۰۰۶ در مورد استنباط استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی بوده است. در ادامه‌ی این تحقیق، IAASB در سال ۲۰۱۱ گزارش مشورتی با عنوان «بهبود ارزش گزارش حسابرسی: در جستجوی گزینه‌هایی برای تغییر» منتشر کرد. در ژوئن سال جاری، ما طی انتشار گزارشی با عنوان «بهبود گزارش حسابرسی» خوانندگان را به ارائه‌ی پیشنهادهایی خود تا قبل از انتشار پیش‌نویس استاندارد گزارشگری در سال ۲۰۱۳، در خصوص پیشنهادهای IAASB

این رو شفافیت آن‌ها است. در این زمینه، تاکنون دو میزگرد برگزار کرده‌ایم، یکی در نیویورک، ایالات متحد آمریکا و دیگری در بروکسل، بلژیک. آخرین میزگرد هم قرار است در کوالالمپور، مالزی به‌زودی برگزار شود. IAASB مشتاقانه منتظر شنیدن نظرات همه‌ی ذی‌نفعان در مورد پیشنهادهای مطرح‌شده در گزارش اخیر با عنوان «بهبود گزارش حسابرس» است.

این بهبودها تأثیر بالقوه‌ای بر افزایش میزان مربوط بودن و ارزش گزارش حسابرس دارد، و در عین حال باعث ایجاد چالش‌هایی نیز می‌گردند. برای مثال، کمیته‌های حسابرسی باید به فرایندها و مکالمات لازم در مذاکره با حسابرس در خصوص اطلاعاتی که باید در بخش «شرح حسابرس» گزارش حسابرس درج شود، توجه کنند. خود حسابرسان نیز در نحوه‌ی بیان این شرح‌ها با چالش‌هایی مواجه می‌شوند، و ممکن است در این زمینه بتوانند از حسابرسان بخش عمومی که گزارش‌های حسابرسی مفصل‌تری ارائه می‌کنند، کمک بگیرند.

با این همه، این موضوعات حوزه‌های اصلی هستند که در

صورت ایجاد بهبود در گزارش حسابرس باید به آن‌ها توجه کرد و مربوط‌تر شوند. از این‌رو، سؤال اصلی چنین مطرح می‌شود: چه‌گونه می‌توانیم به بهترین نحو چالش‌ها و فرصت‌های حاصل از تغییرات در گزارشگری حسابرس را برای استفاده‌کنندگانی چون کمیته‌های حسابرسی، تهیه‌کنندگان، و حسابرسان ترسیم کنیم؟

◆ کیفیت حسابرسی

اکثریت خوانندگان صورت‌های مالی حسابرسی‌شده و گزارش حسابرس درباره‌ی «کیفیت حسابرسی» سؤال می‌کنند و تقاضای شفاف‌تر شدن و آگاهی بیش‌تر از موضوعاتی دارند که از آن‌ها اطلاعات چندانی در دست ندارند. اما کیفیت حسابرسی به مربوط بودن گزارش حسابرس در مورد تمام ذی‌نفعان بستگی دارد و در کمک به بهبود آن همه‌ی گروه‌ها نقش دارند.

همان‌طور که اعمال قضاوت و تردید حرفه‌ای در هر کار حسابرسی وجود دارد، وجود درون‌داده‌های^۱ کیفیت حسابرسی نظیر آموزش، ارزش‌های اخلاقی، استانداردهای حسابرسی، و کنترل‌های کیفیت نیز در هر حسابرسی ضروری است.

با این حال، ما می‌دانیم که برون‌داده‌های فرایند حسابرسی نیز بر کیفیت حسابرسی و استنباط‌های صورت گرفته از کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. برای نمونه، گزارش حسابرس برای درک استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی بسیار حیاتی است. همین‌طور، تعاملات بین مشارکت‌کنندگان در فرایند گزارشگری مالی بسیار حائز اهمیت است. برای مثال، یک کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند حسابرس را برای ارائه‌ی یک حسابرسی با کیفیت بالا برانگیزاند. ده سال پیش، بحث در مورد کیفیت حسابرسی در همین نقطه متوقف ماند. اما در حال حاضر، ما به موضوعی گسترده‌تر به نام عوامل محیطی - شامل چارچوب راهبری شرکتی، قوانین و مقررات، و نظام‌های نظارت و بازرسی - اشاره می‌کنیم که نقش مهمی در کیفیت حسابرسی دارند. این موضوع، از لحاظ محتوایی، باعث افزایش اهمیت اثرات متقابل بین گروه‌های مختلف ذی‌نفعان و کیفیت حسابرسی شده است.

کار ما در خصوص این موضوع مهم به‌سرعت در حال پیش‌روی است. پیش‌بینی می‌کنیم تا دسامبر امسال «چارچوب کنترل



کیفیت» بین‌المللی پیشنهادی برای نظرخواهی منتشر شود. امیدواریم که چنین چارچوبی مورد استقبال همه‌ی گروه‌ها قرار گیرد و باعث ایجاد گفت‌وگوهای بیش‌تری در این زمینه گردد. هسته‌ی اصلی این اقدام طرح این سؤال است که باید همگی از خود بپرسیم: «حرفه، قانون‌گذاران، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان چه نقشی می‌توانند در بهبود و حمایت از کیفیت حسابرسی ایفا کنند؟»

موارد افشا

همان‌طور که در ابتدا اشاره کردم، گزارشگری مالی به‌سرعت در حال تغییر است. بررسی چالش‌های پیش روی این تغییرات نیازمند یک رویکرد کل‌نگرانه^۹ است که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران و تهیه‌کنندگان را دربر بگیرد. هرچند نظر حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی به‌عنوان یک

مجموعه‌ی واحد اظهار می‌شود، اما اجازه بدهید موضوع را فقط به موارد افشا محدود کنم. در گزارش‌های فعلی، موارد افشای متعددی وجود دارند که برخی از آن‌ها عینی هستند، درعین‌حال برخی از آن‌ها ممکن است ماهیتی قضاوتی داشته باشند. سؤالاتی که مطرح می‌شود عبارتند از این‌که آیا همه‌ی موارد افشا به صورت مشابهی حسابرسی شده‌اند، و آیا باید این‌طور باشد؟ آیا سطح اهمیت یکسانی برای موارد افشای مختلف به کار گرفته شده است؟ و آیا حسابرسان باید به حصول اطمینان از این‌که موارد افشا بر اطلاعات و میزان مناسبی از جزئیات متمرکز شده است، کمک کنند، و اگر چنین است، چگونه؟ البته IAASB در جست‌وجوی پاسخی برای این سؤال و دیگر سؤالات مهم است، و در سپتامبر امسال پروژه‌ی جدیدی را تعریف کرده است که به دنبال بررسی پی‌آمدهای حسابرسی موارد افشا

است. به عنوان بخشی از این اقدام، ما به صورت فعالانه با IASB و دیگر نهادها در ارتباط هستیم.

در زمینه‌ی موارد افشای خارج از صورت‌های مالی، IAASB در نشست سپتامبر ۲۰۱۲ در قبال موارد افشای خارج از صورت‌های مالی که به عنوان «سایر اطلاعات» از آن‌ها یاد می‌شود، پیشنهاد بازنگری در استاندارد مرتبط با مسئولیت‌های حسابرسان را مطرح ساخت. حسابرسان مسئولیت مطالعه‌ی آن موارد افشا را دارند، و ما پیشنهاد می‌کنیم که این مسئولیت آن‌قدر افزایش پیدا کند که حسابرسان بتوانند در پرتو شناخت خود از واحد تجاری، و محیط آن که در طی حسابرسی کسب کرده است، قادر به ایفای آن باشند.

همه‌ی موارد بالا بخشی از پاسخ‌های ما به سؤالی است که در ذهن هر خواننده‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده مطرح می‌شود، یعنی: «چگونه حسابرسان و دیگران در فرایند گزارشگری مالی می‌توانند



به بهبود کیفیت و درک موارد افشا کمک کنند؟»

فرصتهایی برای اطمینان بخشی و خدماتی به جز حسابرسی

حال اجازه دهید که به طور خلاصه به فرصتهای مهم دیگری که قابل چشم پوشی نیستند، اشاره کنم. همان طور که همه می دانیم، حسابرسی صورت های مالی تنها خدمت اطمینان بخشی موجود نیست. و برای بسیاری از واحدهای تجاری کوچک تر، ممکن است انجام سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط مربوط تر باشد. IAASB تلاش های زیادی برای بررسی این موضوع و نیازهای خاص آن کرده است.

در ابتدا گزارشی منتشر کردیم که در آن به روشنی نحوه استفاده از استانداردهای بین المللی حسابرسی متناسب با اندازه و پیچیدگی یک واحد تجاری شرح داده شد. در مرحله ی دوم، استاندارد بازنگری شده ای در خصوص خدماتی منتشر کردیم که به طور خاص در زمانی سودمند هستند که واحدهای تجاری کوچک تر نیازمند همیاری حرفه ای و تهیه ی صورت های مالی خود باشند. در مرحله ی سوم، استاندارد بازنگری شده ی خدمات بررسی اجمالی را در سپتامبر سال ۲۰۱۲ منتشر کردیم. این استاندارد در مواردی کاربرد دارد که حسابرسی اجباری نیستند، و به اطمینان بخشی کم تری نیاز است. در نهایت، در سال ۲۰۱۳، قصد داریم در استاندارد خود در زمینه ی روش های مورد توافق بازنگری کنیم. این کار باعث مناسب تر شدن استانداردهایی

می شود که پشتوانه ی خدمات با کیفیت بالا برای واحدهای تجاری کوچک تر و دیگر واحدها است. همچنین IAASB اعلام می کند که در سطح گسترده تری پذیرای نوآوری و همراهی با ایده ها و موضوعات جدید است. استاندارد جدید ما^۱ نمونه ای از تعهد هیأت به تدوین استانداردهایی در مورد حوزه های نوظهور گزارشگری و اجرای آنها به شیوه ای ابتکاری است. اما مثل همیشه راه زیادی تا اجرای کامل آن وجود دارد.

برای پایان بخشیدن به این موضوع، ما در حال تشکیل گروهی برای شناسایی و تحقیق در مورد موضوعات مرتبط با مربوط بودن در برنامه ی کاری آتی IAASB هستیم. بخش اصلی این کار ایجاد پیشرفت هایی در گزارشگری یکپارچه است. در این جا (استرالیا) افراد زیادی به این موضوع علاقه مندند، و پیشرفت هایی نیز در آن صورت گرفته است. بنابراین سؤال کلی که ما از خود می پرسیم، و همه ی ذی نفعان باید آن را در ذهن داشته باشند، این است که: "چگونه باید به بهترین وجهی به نیازهای اطمینان بخشی که ممکن است در نتیجه ی انواع جدید گزارشگری حاصل شود، پاسخ دهیم؟"

سخن آخر

درسی که من از چالش ها و فرصت های پیش روی تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی می آموزم، مشابه درسی است که در اولین تلاش هایم در کوهنوردی آموختم. راحت تر بگویم، زمانی که شما به نوک

قله می رسید فرصت کمی برای نگاه کردن به اطراف برای داشتن بهترین چشم انداز از جایی که آمده اید، دارید، و تنها موضوعی که مربوط تلقی می شود، این است که: «بعد چی میشه؟» بسیار خوب، اکنون زمان استراحت نیست و باید تمرکز بیش تری بر دستورالعمل های جدید داشته باشیم.

درست است که من در گفته هایم بیش از این که جوابگو باشم، سؤال مطرح کردم. اما باید به سمت آینده حرکت کرد، به سمت موضوعاتی تقریباً ناشناخته. من مشتاقانه منتظر گفت وگوهای آزاد، سازنده، و مؤثر در سطح بین المللی هستم.

منبع:

https://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/extranet/resources/IAASB/ArnoldS_IAASB_Speech_Directions.pdf

پی نویس ها

- 1-Arnold Schilder
- 2-Kelsall
- 3-Clarified International Standards on Auditing (ISAs)
- 4-informative
- 5-meaningful
- 6-communicative value
- 7- Auditor Commentary
- 8-Inputs
- 9-Holistic approach
- 10-ASAE 3410 "Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements"