

چارچوبی برای کیفیت حسابرسی



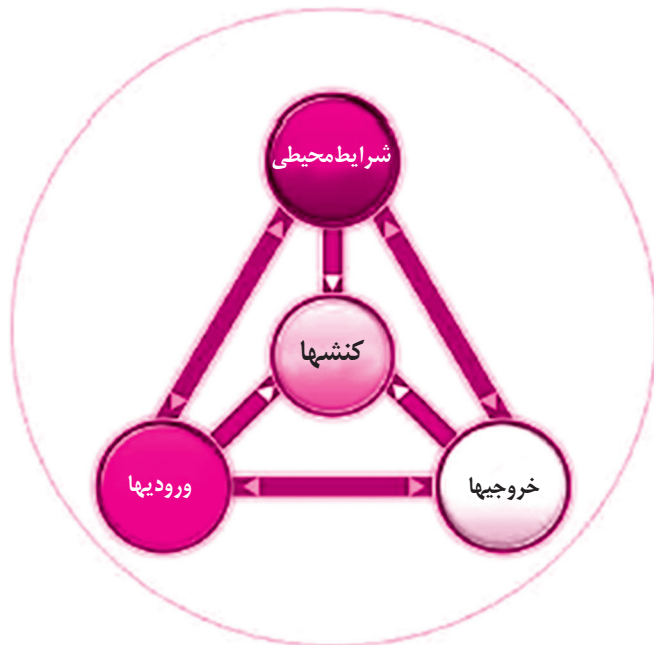
✍ ترجمه: امیرهادی معنوی مقدم، مهسا غفاریان قدیم

چارچوبی برای کیفیت حسابرسی

حسابرسان مسئول کیفیت حسابرسی هستند و باید از انجام یکنواخت حسابرسی باکیفیت، اطمینان حاصل کنند. حسابرسی باکیفیت زمانی محقق می‌شود که بتوان به اظهارنظر حسابرس درباره صورتهای مالی اتکا کرد. اظهارنظر حسابرس باید براساس شواهد کافی و مناسب و به‌وسیله گروه حسابرسی با ویژگیهایی به شرح زیر به‌دست آمده باشد:

- اخلاق، نگرش و ارزشهای مناسب از خود نشان داده باشند؛
 - دانش و تجربه کافی داشته و زمان کافی برای انجام حسابرسی اختصاص داده باشند؛
 - فرایندهای دقیق حسابرسی و روشهای کنترل کیفی به‌کار برده باشند؛
 - گزارشهای ارزشمند و به‌موقع ارائه کرده باشند؛ و
 - به‌طور مناسبی با گروه‌های مختلف ذینفعان کنش داشته باشند.
- در یک حوزه گزارشگری، عوامل زیادی در افزایش کیفیت حسابرسی و افزایش احتمال انجام یکنواخت حسابرسی باکیفیت، دخیل هستند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) معتقد است که توضیح این عوامل ارزشمند بوده و بنابراین مؤسسه‌های حسابرسی و دیگر ذینفعان را تشویق می‌کند تا به بررسی راهکارهایی برای افزایش کیفیت حسابرسی در حوزه فعالیتشان بپردازند.

شکل ۱- کیفیت حسابرسی



الف- در سطح کار حسابرسی؛

ب- در سطح مؤسسه حسابرسی، همچنین به طور غیرمستقیم، تمام حسابرسیهای انجام شده مؤسسه حسابرسی؛ و
ج- در سطح ملی (یا حوزه گزارشگری) و همچنین به طور غیرمستقیم، برای تمام مؤسسه‌های حسابرسی فعال در آن کشور و حسابرسیهای انجام شده.

ورودیهای کیفیت حسابرسی، متأثر از این سه عامل هستند؛ کنش با **ذینفعان اصلی**^۵، خروجیها و **شرایط محیطی**^۶ که حسابرسی در آن انجام می‌شود. به طور مثال، ممکن است قوانین و مقررات (شرایط محیطی) گزارشهای خاصی را ملزم کنند (خروجی) که بر مهارتهای (ورودی) استفاده شده تأثیرگذار باشند.

خروجیها

خروجیهای حسابرسی اغلب با توجه به شرایط محیطی، از جمله الزامهای قانونی، تعیین می‌شوند. همچنین، برخی ذینفعان نسبت به دیگران بر ماهیت خروجیها تأثیر بیشتری دارند. در واقع، برای برخی ذینفعان، مانند سرمایه‌گذاران شرکتهای بورسی، گزارش حسابرسی خروجی اصلی است و در حال حاضر به طور نسبی استانداردسازی شده است.

چارچوب توصیف شده در این مقاله، ویژگیهایی اصلی را تعیین می‌کند که به کیفیت حسابرسی می‌انجامد و نشان دهنده دیدگاه‌های مختلف ذینفعان است. هدفهای این چارچوب عبارتند از:

- افزایش آگاهی درباره مؤلفه‌های اصلی کیفیت حسابرسی؛
- ترغیب ذینفعان اصلی به بررسی روشهای بهبود کیفیت حسابرسی؛ و

- تسهیل گفت‌وگو میان ذینفعان اصلی درباره کیفیت حسابرسی. این چارچوب برای حسابرسی تمامی واحدهای تجاری و مؤسسه‌های حسابرسی با هر اندازه‌ای، از جمله مؤسسه‌هایی که جزئی از یک شبکه یا انجمن هستند، کاربرد دارد. با وجود این، اهمیت ویژگیهای مورد اشاره ممکن است متفاوت باشد و به روشهای مختلف، تأثیر نامحسوسی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. به طور خاص:

- این چارچوب برای حسابرسی بخش عمومی و بخش خصوصی کاربرد دارد؛ اما به دلیل **مأموریت اساسنامه‌ای**^۱ و نقش اجتماعی، مراجع حسابرسی بخش عمومی ممکن است بر برخی عوامل تأکید بیشتری داشته باشند؛ و
- ابعاد این چارچوب ممکن است بر حسابرسی واحدهای تجاری کوچکتر، تأثیر ویژه‌ای داشته باشد.

کیفیت هر حسابرسی تحت تأثیر **ورودیها**^۲، **خروجیها**^۳ و **کنشهای**^۴ توصیف شده در این چارچوب است، اما این چارچوب به خودی خود برای ارزیابی کیفیت حسابرسی کافی نیست؛ چراکه مواردی مانند ماهیت و دامنه شواهد حسابرسی به دست آمده در پاسخ به ریسکهای تحریف با اهمیت واحد تجاری خاص، مناسب بودن قضاوتهای حسابرسی و رعایت استانداردهای مرتبط، باید به تفصیل بررسی شوند. در این چارچوب، چهار عنصر بررسی می‌شود (شکل ۱).

ورودیها

ورودیها به شرح زیر تقسیمبندی می‌شوند:

الف - اخلاق، نگرش و ارزشهای حسابرسان، که متأثر از فرهنگ غالب مؤسسه‌های حسابرسی هستند؛

ب - دانش و تجربه حسابرسان و زمانی که به حسابرسی اختصاص می‌دهند؛ و

ج - اثربخشی فرایند حسابرسی و رویه‌های کنترل کیفی.

ویژگیهای کیفی موارد یادشده در سطوح زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

جدول ۱- ویژگیهای چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی

عناصر چارچوب	ویژگیها
<p>۱- ورودیها ورودیها - اخلاق، نگرش و ارزشها</p>	<p>۱-۱ در سطح کار حسابرسی</p> <p>۱-۱-۱ گروه حسابرسی می‌پذیرد که حسابرسی در راستای منافع گسترده‌تر عمومی انجام می‌شود.</p> <p>۱-۱-۲ گروه حسابرسی، بی‌طرفی و درستکاری را نشان می‌دهد.</p> <p>۱-۱-۳ گروه حسابرسی مستقل است.</p> <p>۱-۱-۴ گروه حسابرسی از خود شایستگی و مراقبت حرفه‌ای نشان می‌دهد.</p> <p>۱-۱-۵ گروه حسابرسی از خود تردید حرفه‌ای نشان می‌دهد.</p> <p>۲-۱ در سطح مؤسسه</p> <p>۱-۲-۱ تدابیر راهبری برای ایجاد استقلال و «فرهنگ مناسب از بالا» برقرار است.</p> <p>۲-۲-۱ مؤسسه، ویژگیهای فردی لازم برای کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهد.</p> <p>۳-۲-۱ ملاحظه‌های مالی منجر به اقدامها و تصمیمهایی نمی‌شود که تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارند.</p> <p>۴-۲-۱ مؤسسه بر اهمیت دسترسی شرکا و کارکنان به پشتیبانی فنی باکیفیت، تأکید دارد.</p> <p>۵-۲-۱ مؤسسه، فرهنگ نظرخواهی در خصوص مسائل پیچیده را ترویج می‌کند.</p> <p>۶-۲-۱ سیستمهای دقیقی برای تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش صاحبکار و تداوم پذیرش، وجود دارد.</p> <p>۳-۱ در سطح ملی</p> <p>۱-۳-۱ الزامهای اخلاقی که اصول اخلاقی زیربنایی و الزامهای خاص را روشن می‌سازند، اعلام می‌شوند.</p> <p>۲-۳-۱ مقرراتگذاران و سازمانهای حرفه‌ای حسابداری در به‌دست آوردن اطمینان از اینکه اصول اخلاقی درک می‌شود و الزامها به‌طور یکنواخت به‌کار برده می‌شود، فعالند.</p> <p>۳-۳-۱ اطلاعات مرتبط با تصمیمهای مربوط به پذیرش یا رد صاحبکار، بین مؤسسه‌های حسابرسی به‌اشتراک گذاشته می‌شود.</p>
<p>ورودیها - دانش، تجربه و زمان</p>	<p>۴-۱ در سطح کار حسابرسی</p> <p>۱-۴-۱ شرکا و کارکنان شایستگی لازم را دارند.</p> <p>۲-۴-۱ شرکا و کارکنان کسب‌وکار واحد تجاری را درک می‌کنند.</p> <p>۳-۴-۱ شرکا و کارکنان منطقی قضاوت می‌کنند.</p> <p>۴-۴-۱ شریک مسئول کار حسابرسی به‌طور فعالانه در ارزیابی ریسک، برنامه‌ریزی، نظارت و بازبینی کار انجام‌شده، مشارکت دارد.</p> <p>۵-۴-۱ کارکنانی که حسابرسی تفصیلی را در محل کار انجام می‌دهند، تجربه کافی دارند و کارشان به‌شکل مناسبی مدیریت، نظارت و بازبینی می‌شود. همچنین، میزان یکدستی کارکنان منطقی است.</p> <p>۶-۴-۱ شرکا و کارکنان زمان کافی برای انجام حسابرسی به‌صورت مؤثر دارند.</p> <p>۷-۴-۱ شریک مسئول کار حسابرسی و دیگر اعضای با تجربه گروه حسابرسی به مدیریت و ارکان راهبری دسترسی دارند.</p> <p>۵-۱ در سطح مؤسسه</p> <p>۱-۵-۱ شرکا و کارکنان برای رسیدگی به مشکلاتی که حین کار به‌وجود می‌آیند، زمان کافی دارند.</p> <p>۲-۵-۱ ساختار گروه حسابرسی مناسب است.</p> <p>۳-۵-۱ شرکا و کارکنان ارشدتر مؤسسه، ارزیابیهای به‌موقع و مربیگری یا آموزش مناسب را در اختیار کارکنان کم‌تجربه قرار می‌دهند.</p> <p>۴-۵-۱ آموزش کافی حسابداری و حسابرسی، و در جای مناسب، مسائل مرتبط با صنایع خاص، در اختیار شرکای حسابرسی و کارکنان حسابرسی قرار می‌گیرد.</p> <p>۶-۱ در سطح ملی</p> <p>۱-۶-۱ ضوابط دقیقی برای صدور مجوز برای مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسان انفرادی وجود دارد.</p> <p>۲-۶-۱ الزامهای آموزشی به‌طور شفاف تعریف و آموزش عملی به‌میزان کافی تأمین می‌شود.</p> <p>۳-۶-۱ تمهیدهایی برای آشناسازی حسابرسان با مسائل جاری و آموزش الزامهای جدید حسابداری، حسابرسی و قانونی وجود دارد.</p> <p>۴-۶-۱ حرفه حسابرسی جایگاه مناسبی برای جذب و نگهداری افراد مستعد دارد.</p>

<p>۷-۱ در سطح کار حسابرسی</p> <p>۱-۷-۱ گروه حسابرسی استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات مربوط و رویه‌های کنترل کیفی مؤسسه حسابرسی را رعایت می‌کند.</p> <p>۲-۷-۱ گروه حسابرسی از فناوری اطلاعات به شکل مناسبی استفاده می‌کند.</p> <p>۳-۷-۱ با دیگر افراد درگیر در حسابرسی، و در زمان مناسب، حساب‌رسان داخلی، کنش اثربخشی وجود دارد.</p> <p>۴-۷-۱ ترتیب‌های مناسبی با مدیریت برای دستیابی به حسابرسی کارآمد وجود دارد.</p> <p>۵-۷-۱ مستندهای حسابرسی مناسبی وجود دارد.</p> <p>۸-۱ در سطح مؤسسه</p> <p>۱-۸-۱ روش حسابرسی با پیشرفت‌های صورت‌گرفته در استانداردهای حرفه‌ای و یافته‌های حاصل از بازبینی داخلی کنترل کیفیت و بازرسیهای مستقل، سازگار شده است.</p> <p>۲-۸-۱ روش حسابرسی، تک‌تک اعضای گروه حسابرسی را به استفاده از تردید حرفه‌ای و به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای مناسب تشویق می‌کند.</p> <p>۳-۸-۱ روش حسابرسی، مستلزم نظارت اثربخش و بازبینی کار حسابرسی است.</p> <p>۴-۸-۱ روش حسابرسی، مستلزم مستندسازی مناسب حسابرسی است.</p> <p>۵-۸-۱ رویه‌های دقیق کنترل کیفی ایجاد شده است، کیفیت حسابرسی پایش می‌شود و اقدام تبعی مناسبی صورت می‌گیرد.</p> <p>۶-۸-۱ در صورت لزوم، بازبینی‌های کنترل کیفیت مؤثر کار حسابرسی انجام می‌شود.</p> <p>۹-۱ در سطح ملی</p> <p>۱-۹-۱ استانداردهای حسابرسی برای روشن ساختن هدف‌های تشکیل‌دهنده و الزام‌های خاص اجرایی، ترویج می‌شوند.</p> <p>۲-۹-۱ نهادهای مسئول بازرسیهای مستقل حسابرسی، ویژگی‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی را، در مؤسسه‌های حسابرسی و در مورد کار حسابرسی، در نظر می‌گیرند.</p> <p>۳-۹-۱ سامانه‌های اثربخشی برای تفحص در مورد دعاوی حسابرسی مربوط به قصور حسابرسی و اعمال اقدام انضباطی در موقع مناسب، وجود دارد.</p>	<p>ورودیها - فرایند حسابرسی و رویه‌های کنترل کیفی</p>
<p>ارزش و به‌موقع بودن:</p>	
<p>از سوی حساب‌رسان</p> <p>۱-۱-۲ گزارش‌های حسابرس به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده</p> <p>۲-۱-۲ گزارش‌های حسابرس به ارکان راهبری</p> <p>۳-۱-۲ گزارش‌های حسابرس به مدیریت</p> <p>۴-۱-۲ گزارش‌های حسابرس به مقرراتگذاران مالی و احتیاطی</p> <p>از سوی واحد تجاری</p> <p>۵-۱-۲ صورتهای مالی حسابرسی شده</p> <p>۶-۱-۲ گزارش‌های دریافتی از ارکان راهبری؛ از جمله کمیته‌های حسابرسی</p> <p>از سوی مقرراتگذاران حسابرسی</p> <p>۷-۱-۲ ارائه اطلاعات در مورد هر کار حسابرسی</p>	<p>۱-۲ در سطح کار حسابرسی</p>
<p>از سوی مؤسسه حسابرسی</p> <p>۱-۲-۲ گزارش‌های شفافیت</p> <p>۲-۲-۲ گزارش‌های سالانه</p> <p>از سوی مقرراتگذاران حسابرسی</p> <p>۳-۲-۲ ارائه دیدگاهی جامع درباره نتایج بازرسیهای صورت‌گرفته از مؤسسه حسابرسی</p>	<p>۲-۲ در سطح مؤسسه و ملی</p>

<p>کنشهای اثربخش میان: حسابرسان و مدیریت، ارکان راهبری، استفاده‌کنندگان، مقرراتگذاران مدیریت و ارکان راهبری، مقرراتگذاران، استفاده‌کنندگان ارکان راهبری و مقرراتگذاران، استفاده‌کنندگان مقرراتگذاران و استفاده‌کنندگان</p>	<p>۳- کنشها</p>
<p>۱-۴ روشهای کسب‌وکار و قانون تجارت ۲-۴ قوانین و مقررات مرتبط با گزارشگری مالی ۳-۴ چارچوب کاربردپذیر گزارشگری مالی ۴-۴ نظام راهبری بنگاه ۵-۴ سامانه‌های اطلاعاتی ۶-۴ جدول زمانی گزارشگری مالی ۷-۴ عوامل فرهنگی گسترده‌تر</p>	<p>۴- شرایط محیطی</p>

خلاصه ویژگیها

در جدول ۱، ویژگیهای چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی ارائه شده است. شماره‌گذاری هر یک از ورودیها، خروجیها و عوامل محیطی در جدول، متناظر با شماره بخش و زیربخش نشان داده شده است.



پانوشتها:

- 1- Constitutional Mandate
- 2- Inputs
- 3- Outputs
- 4- Interactions
- 5- Key Stakeholders
- 6- Context
- 7- Those Charged with Governance

منبع:

A Framework for Audit Quality, www.iaasb.org, 2013

کنشها میان ذینفعان اصلی

تک‌تک ذینفعان در زنجیره تأمین گزارشگری مالی، نقش مهمی در حمایت از گزارشگری مالی باکیفیت ایفا می‌کنند. همچنین، روش کنش ذینفعان نیز بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. این کنشها، شامل ارتباطهای رسمی و نیز غیررسمی، زیر تأثیر شرایط محیطی قرار دارند که حسابرسی در آن انجام می‌شود و امکان ارتباط پویا بین ورودیها و خروجیها را فراهم می‌کنند. به‌طور مثال، در مرحله برنامه‌ریزی، بحث و تبادل نظر بین حسابرس و ارکان راهبری بر استفاده از مهارت‌های متخصصان (ورودی) و قالب و محتوای گزارش حسابرس به ارکان راهبری^۶ (خروجی)، تأثیر می‌گذارد.

شرایط محیطی

عوامل محیطی مختلفی وجود دارد که به افزایش کیفیت گزارشگری مالی کمک می‌کنند از آن جمله می‌توان به نظام راهبری بنگاه و چارچوب گزارشگری مالی اشاره کرد، عوامل محیطی، از جمله الزامهای قانونی و نظارتی، شکل‌دهنده کنشهای ذینفعان اصلی هستند. این عوامل بر ریسک حسابرسی، ماهیت و دامنه شواهد حسابرسی مورد نیاز و کارآمدی فرایند حسابرسی نیز تأثیرگذارند.