



کیفیت حسابرسی

مسئله‌ای که همواره مورد بحث است

✍ ترجمه: احسان محبی

مسئله کیفیت حسابرسی، از دید حسابرسان همواره مورد توجه بوده است. اجرای حسابرسی با کیفیت به این معنی است که ریسک حسابرسی کاهش یابد و مؤسسه حسابرسی با احتمال کمتری نظر نامناسبی اظهار کند. به رغم اینکه مؤسسه‌های حسابرسی به انجام حسابرسیهای با کیفیت علاقه‌مند هستند، بررسیهای ادواری مقامهای نظارتی بر کارهای اجرایی حسابرسان، حاکی از آن است که حسابرسیهای انجام‌شده همیشه با کیفیت نیستند. هدف مقاله حاضر، فراهم‌ساختن بینشی است که نشان دهد چرا مؤسسه‌های حسابرسی گاهی کیفیت حسابرسی را مصالحه می‌کنند؛ و ارائه نمونه‌هایی از چگونگی وقوع آن و پیامدهای مصالحه کیفیت حسابرسی برای حرفه است.

این موضوع به بخش سی ۱ (C1) از قسمت هفتم^۱ برنامه درسی و راهنمای مطالعه ارتباط دارد که شامل تعدادی نتیجه‌گیری آموزشی مرتبط با فضای مدیریت حرفه است. به طور خاص، یکی از این نتیجه‌گیریها به قابلیت زیر اشاره دارد: «*ارزیابی اینکه آیا خدمات حسابرسی طبق استانداردهای حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شده و گزارشهای منتشرشده، در آن شرایط مناسب هستند.*» این موضوع، مستلزم آن است که متقاضیان امتحان، دانش کنترل کیفیت را در یک طرح آزمایشی معین به کار گیرند. ضرورتی از این دست، چندین بار در اوراق امتحانی قبلی دیده شده است.

یادآوری منابع الزامهای مرتبط با کنترل کیفیت

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۲ دو سند در رابطه با کنترل کیفیت حسابرسی منتشر کرده است. استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره ۱ (ISQC 1) با عنوان «کنترل کیفیت در مؤسسه‌های ارائه‌کننده خدمات حسابرسی،

افزایش آگاهی درباره عناصر اصلی کیفیت حسابرسی، ترغیب ذینفعان به انعکاس روشهای بهبود کیفیت حسابرسی، و تسهیل گفتمان بیشتر میان ذینفعان درباره کیفیت حسابرسی است. (سند مشورتخواهی که این چارچوب براساس آن نوشته شده، به صورت سندی قابل آزمون برای قسمت هفتم در ژوئن ۲۰۱۵ فهرست شده است). شلیدر همچنین به صفحه اینترنتی هیئت با عنوان «تمرکز بر کیفیت حسابرسی» اشاره می‌کند که در اوایل سال ۲۰۱۴ و با هدف ارائه مطالب تکمیلی برای افزایش آگاهی و استفاده از چارچوب، منتشر شد. پرواضح است که هیئت افزون بر تعامل با حساببران، به دنبال تعامل با استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی است تا بحث در خصوص کیفیت حسابرسی را ترویج دهد.

برنامه کاری هیئت برای سال ۲۰۱۶-۲۰۱۵ با عنوان «افزایش کیفیت حسابرسی و آمادگی برای آینده»، بر ارجحیت کیفیت حسابرسی در برنامه کاری هیئت تأکید دارد. افزون بر این، هیئت به تازگی پیمایشی درباره کیفیت حسابرسی را شروع کرده که بر چگونگی به کارگیری استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره ۱ در مؤسسه‌های حسابرسی، و مشکلاتی که مؤسسه‌های حسابرسی کوچکتر به هنگام رعایت این الزامها با آنها روبه‌رو هستند، تمرکز دارد.

این تنها هیئت نیست که کیفیت حسابرسی را موضوعی قابل بحث می‌داند. دیگر نهادهای نظارتی مانند شورای گزارشگری مالی^۳ بریتانیا به ترویج کیفیت حسابرسی علاقه‌مندند و گزارشهای سالانه این شورا از بازرسیهای کیفیت حسابرسی، حاوی تفسیرهای مفصلی درباره موارد اصلاحی است که مؤسسه‌های حسابرسی برای افزایش کیفیت حسابرسی می‌توانند انجام دهند.

چرا کیفیت حسابرسی یک دغدغه است؟

نهادهای نظارتی در ارتقای کیفیت حسابرسی نقش دارند؛ چرا که کیفیت حسابرسی به نوبه خود به افزایش اعتماد عمومی به فرایند حسابرسی و گزارشگری مالی می‌انجامد. همانطور که در مقدمه بحث ذکر شد، انجام حسابرسی باکیفیت، بهترین نفع را برای مؤسسه‌های حسابرسی دارد. بنابراین، شاید جای تعجب باشد که به هنگام بازرسی حسابرسیهای انجام‌شده، نهادهای نظارتی

دیگر خدمات اطمینان‌بخشی، و خدمات مرتبط» که برای تمامی مؤسسه‌های حسابرسی حرفه‌ای در ارتباط با خدمات حسابرسی و رسیدگی اجمالی صورتهای مالی، و دیگر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، کاربرد دارد. افزون بر این، این استاندارد برای خدمات غیرحسابرسی مانند رسیدگی به اطلاعات مالی آتی و اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، کاربردپذیر است.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۲۰ (IAS 220)

با عنوان «کنترل کیفیت در حسابرسی صورتهای مالی» مختص خدمات حسابرسی است و الزامهای خاصی را شامل می‌شود که به هنگام انجام حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرند. این استاندارد، الزامهای مرتبط با موارد زیر را شامل می‌شود:

- مسئولیتهای راهبری مؤسسه برای کیفیت حسابرسیها،
- الزامهای اخلاقی مربوط، به خصوص استقلال حسابرس،
- پذیرش و تداوم ارتباط با صاحبکار و قراردادهای حسابرسی،
- تعیین اعضای گروه حسابرسی،
- عملکرد قرارداد حسابرسی، یعنی هدایت، نظارت و بررسی حسابرسی شامل مشورتخواهی و بررسی کنترل کیفیت قرارداد حسابرسی، و
- پایش و مستندسازی.

بررسی تفصیلی تمامی الزامها از حوصله این مقاله خارج است و به داوطلبان امتحان توصیه می‌شود مطمئن شوند که با محتوای استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۲۲۰ آشنا هستند تا بتوانند این اطلاعات را در طرح آزمایشی معین به کار گیرند و در مورد اینکه آیا حسابرسی طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی انجام شده است، نظر دهند.

پیشرفتهای اخیر در زمینه کنترل کیفیت

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، در گزارش سالانه خود در ژوئن ۲۰۱۴ به طور خاص به مسئله کیفیت حسابرسی اشاره کرده است. آرنولد شلیدر (Arnold Schluder)، در بیانیه‌اش به عنوان رئیس هیئت، کیفیت حسابرسی را مسئله‌ای اصلی عنوان کرده که هیئت بر آن متمرکز است. او به سند منتشر شده به وسیله هیئت با عنوان «چارچوبی برای کیفیت حسابرسی» اشاره می‌کند که هدفش



مؤسسه‌های حسابرسی زیر فشار زیادی قرار دارند که موجب می‌شود کیفیت حسابرسی را مصالحه کنند

در شرایط حسابرسی گروه. یکی از راه‌های خاص برای افزایش کارایی حسابرسی، برون‌سپاری برخی از روشهای حسابرسی به‌گونه‌ای است که به‌موجب آن، برخی از امور حسابرسی به‌وسیله آن دسته از کارکنان حسابرسی انجام شود که عضو تمام‌وقت گروه حسابرسی نیستند و ممکن است در کشوری خارجی باشند که هزینه‌های نیروی کار پایینتر است. این روش، باعث افزایش مشکلات کیفیت حسابرسی در مواقعی می‌شود که کارکنان مزبور اطلاعات مناسبی از صاحبکار حسابرسی نداشته و کیفیت شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده مورد تردید باشند.

شایستگی: اگر حسابرسان صلاحیت فنی لازم برای انجام کار حسابرسی را نداشته باشند، به‌صورت واضح کیفیت کار انجام‌شده تحت‌تأثیر قرار خواهد گرفت. برای نمونه، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در برنامه کاری ۲۰۱۶-۲۰۱۵ خود اعلام می‌کند که یافته‌های حاصل از بازرسیهای حسابرسی، حاکی از آن هستند که مواردی وجود دارد که فرد انتخاب‌شده برای بررسی کنترل کیفیت حسابرسی، صلاحیت لازم برای انجام این کار را نداشته است. با توجه به اینکه حسابرسیهایی برای بررسی کیفیت انتخاب می‌شوند که ریسک بالایی دارند، استفاده از حسابرسان بی‌تجربه برای انجام این بررسیها، خطرهای جدی بالقوه‌ای برای مؤسسه حسابرسی به‌همراه داشته و ممکن است نظر نامناسبی اظهار شود.

موقعیتهای دشوار اخلاقی: نمونه‌ای رایج در این خصوص،

با موارد بسیاری از حسابرسیهای بی‌کیفیت روبه‌رو می‌شوند. مؤسسه‌های حسابرسی، زیر فشارهای زیادی قرار دارند که همین مسئله موجب می‌شود که آنها کیفیت حسابرسی را مصالحه کنند. این فشارها، اشکال گوناگونی دارند که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره کرد: فرصت زمانی محدود، محدودیت در حق الزحمه حسابرسی، مسائل مرتبط با شایستگی، موقعیتهای دشوار اخلاقی، و میزان قضاوت لازم به‌هنگام حسابرسی برخی مانده حسابها و معامله‌ها. نمونه‌های ارائه‌شده در زیر، تأثیر این فشارها بر کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهند.

فرصت زمانی محدود و محدودیت در حق الزحمه حسابرسی: شورای گزارشگری مالی در گزارش سالانه خود از بازرسیهای کیفیت حسابرسی در سال ۲۰۱۲-۲۰۱۱، اعلام کرد که: "حسابرسی شرکت باید نشان‌دهنده ایجاد ارزش در برابر وجوه پرداخت‌شده باشد. با وجود این، کاهش شدید حق الزحمه باعث می‌شود حسابرس کار حسابرسی با ارزش را تنزل دهد و بنابراین، کیفیت حسابرسی مورد مصالحه قرار گیرد." فشارهای ناشی از محدودیت حق الزحمه، یک واقعیت تجاری هستند و مؤسسه‌های حسابرسی به این محدودیت با دنبال کردن کارایی در حسابرسی، واکنش نشان می‌دهند. این مسئله به روشهای مختلفی نمود پیدا می‌کند که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره کرد: کاهش اندازه نمونه و افزایش سطوح اهمیت، به‌ویژه

در آنها مورد مصالحه قرار گرفته است. هدف این بازرسیها، برجسته کردن نقاط ضعف در کیفیت حسابرسی و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود کیفیت است. عمل به این پیشنهادها به مؤسسه‌های حسابرسی بستگی دارد و در صورتی که آن را در دستور کار خود قرار دهند، منتفع خواهند شد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی از تمامی مؤسسه‌های حسابرسی می‌خواهد تا به ابزاری که مؤسسه‌ها به کمک آنها می‌توانند نشان دهند چنین پیشنهادهایی را در دستور کار هیئت‌مدیره قرار داده‌اند، رسمیت بدهند.

نتیجه‌گیری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی با تمرکز بر مسئله کیفیت حسابرسی در برنامه کاری فعلی خود، نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی را باید به صورت جدی مورد توجه قرار داد. حسابرسیهای باکیفیت و اعتماد عمومی به گزارشهای حسابرسی منتشرشده، باید «شکاف انتظار» را کاهش دهند. ولی از آنجا که مؤسسه‌های حسابرسی برای کاهش حق الزحمه، ارائه پیشنهاد مناقصه رقابتی، و بالا بردن ارزش حسابرسی از طریق ارائه خدمات غیرحسابرسی، تحت فشار قرار دارند، به آسانی می‌توان مشاهده کرد که چرا کیفیت حسابرسی بیشتر مورد مصالحه قرار می‌گیرد. تغییرهای آینده برای تقویت استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره ۱ و استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۲۰ و ترویج استفاده از تردید حرفه‌ای در انجام تمامی حسابرسیها، به افزایش کیفیت کمک می‌کند.



پانوشته‌ها:

- ۱- قسمت هفتم آزمون سطح حرفه‌ای امتحانهای انجمن حسابداران خبره و رسمی (ACCA)
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 3- Financial Reporting Council (FRC)

منبع:

Audit Quality- A Perpetual Current Issue,
www.accaglobal.com, 2015

زمانی است که مؤسسه حسابرسی خدمات غیرحسابرسی به واحد تجاری حسابرسی شده ارائه می‌دهد. مؤسسه‌های حسابرسی باید آگاه باشند که ارائه خدمات غیرحسابرسی، خطری برای بیطرفی محسوب می‌شود؛ به‌ویژه خطر خودبینی در اظهار نظر. مؤسسه‌های حسابرسی باید به ارزیابی اهمیت ریسک و واکنش به آن با استفاده از ایمن‌سازهای مناسب یا با ارائه نکردن خدمات غیرحسابرسی، توجه داشته باشند. در هر حال، شاید شرایطی وجود داشته باشند که تهدیدها نادیده گرفته شوند و بنابراین، کیفیت حسابرسی کاهش یابد. برای نمونه، اگر واحد تجاری حسابرسی شده وضعیتش تغییر کند و در بورس پذیرفته شود (به شرکتی سهامی عام تبدیل شود)، در حالی که پیش از این تغییر، ارائه خدمات غیرحسابرسی با ایمن‌سازهای مناسب مورد قبول بود، ممکن است در وضعیت جدید ارائه چنین خدماتی مورد قبول نباشد. این مسئله از سوی شورای گزارشگری مالی در بازرسیهای کیفیت حسابرسی در سال ۲۰۱۴، پیدا شده بود.

استفاده گسترده از قضاوت: استفاده از قضاوت، وابستگی زیادی به تردید حرفه‌ای دارد. بازرسان حسابرسی بیشتر اظهار می‌دارند که حسابرسی مانده حسابهایی که قضاوت در تعیین آن نقش پررنگی دارد (مانند ارزش منصفانه و کاهش ارزش)، فاقد کیفیت هستند. گزارش سالانه شورای گزارشگری مالی در خصوص بازرسیهای کیفیت حسابرسی در سال ۲۰۱۴، نشان می‌دهد که «تسواهد ناکافی در این زمینه که مؤسسه‌های حسابرسی مدیریت را به صورت جدی به چالش کشیده‌اند، به‌ویژه از نظر مناسب بودن فرضهای اصلی و دیگر قضاوتها، یکی از دغدغه‌های اصلی بوده است. در این زمینه، مؤسسه‌های حسابرسی با کمک کمیته‌های حسابرسی، باید مطمئن شوند که مدیریت به‌طور مناسبی به چالش کشیده می‌شود.» در این گزارش آمده است که بیشتر مؤسسه‌های حسابرسی، توانایی به چالش کشیدن امکان‌پذیری طرحهای تجاری تهیه‌شده از سوی مدیریت و نیز فرضهای مرتبط با ارزش منصفانه، کاهش ارزش، و ارزشگذاری داراییهای مشهود و نامشهود را ندارند.

موارد یادشده، تنها نمونه‌هایی هستند که طبق یافته‌های به‌دست‌آمده از بازرسیهای حسابرسی، کیفیت حسابرسی