

کاهش دامنه فاصله انتظارات: بررسی مباحث یک میزگرد



مقدمه

فاصله انتظار مربوط به تقلب و تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی با توجه به این که حسابرسی مستقل یکی از عناصر درون زیست بوم گسترده تر یعنی گزارشگری مالی است، نقش حسابرس در ارتباط با تقلب و تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی، همچنان توجه عمومی را به خود جلب می کند، که در سالهای اخیر با شکست شرکتهای بزرگ در سراسر جهان تقویت نیز شده است. با توجه به علاقه عمومی به این موضوعها، هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) برای کمک به جمع آوری اطلاعات در خصوص تعیین پروژههای جدید احتمالی در این زمینهها، تلاش خود را آغاز کرده است. در حالی که چندین موضوع وجود دارد که هیئت در حال بررسی آن است، یکی از جنبههایی که روی آن تمرکز می کند «فاصله انتظار» است که در ادامه توضیح داده شده است.

هدف از میزگرد

۱- تسهیل گفتگو بین ذینفعان مربوط در مورد موضوع فاصله انتظار، به منظور درک بهتر آنچه از حساب‌رسان در رابطه با تقلب و تداوم فعالیت در حساب‌رسی صورتهای مالی انتظار می‌رود. همچنین بررسی دیدگاه‌ها در مورد این‌که چگونه ممکن است فاصله انتظار کاهش یابد تا درباره هرگونه اقدام آتی از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی اطلاع‌رسانی کند، و

۲- به دست آوردن نظر ذینفعان در مورد موضوعهای مختلف مربوط به اجرای استانداردهای جدید و بازبینی‌شده گزارش حساب‌رس منتشرشده به وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی، چگونگی پرداختن به نگرانیها و چالشهای عملی، و این‌که آیا تقاضای جهانی برای اطلاعات بیشتر در گزارش حساب‌رس برای بهبود شفافیت در مورد حساب‌رسی وجود دارد یا خیر.

سند گفتگوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی

و اطمینان‌بخشی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی، یک سند گفتگو (DP) در اواسط سپتامبر ۲۰۲۰ منتشر کرد که زمینه و پیشینه مهمی را برای گفتگوهای میزگرد ارائه داد. بر این اساس، هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی، شرکت‌کنندگان را تشویق کرد تا سند گفتگو را که یک بار قبل از رویداد میزگرد منتشر شده است، بخوانند و به این سند گفتگو پاسخ دهند.

استانداردهای جدید و بازبینی‌شده گزارشگری حساب‌رس

در پاسخ به درخواستهای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حساب‌رسی‌شده، برای گزارشهای آگاهی‌بخش‌تر و مرتبط‌تر حساب‌رس و شفافیت بیشتر در حساب‌رسی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی در سال ۲۰۱۵ استانداردهای جدید و بازبینی‌شده گزارشگری حساب‌رس را منتشر کرد. پژوهش، مشورت‌خواهیهای عمومی و اطلاع‌رسانی به ذینفعان، شامل میزگردهای جهانی، همه نشان داد که شکل تقویت شده گزارش حساب‌رس برای تاثیرگذاری بر تصور از ارزش حساب‌رسی و اعتماد به صورتهای مالی حساب‌رسی‌شده، حیاتی است. با توجه به اهمیت استانداردهای جدید و بازبینی‌شده گزارشگری حساب‌رس و اهمیت بهبود اطلاع‌رسانی بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از گزارشهای حساب‌رس، هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی متعهد شد که بازنگری پس از اجرای آن استانداردها را انجام دهد. گفتگو در این میزگرد در راستای بررسی پس از اجرا می‌باشد.

نظرسنجی ذینفعان از سوی حساب‌رس

هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌بخشی همچنین از طریق نظرسنجی از ذینفعان، در مورد استانداردهای جدید و بازبینی‌شده گزارش حساب‌رس مشورت‌خواهی کرده است.

هرگونه الزام بیشتر در

رسیدگیهای حساب‌رسی

باید در چارچوب حساب‌رسی

صورتهای مالی و همچنین

در نظر گرفتن مزایایی باشد

که در مقایسه با

هزینه‌های اجرای چنین

اقدامی ارائه می‌شود



فاصله انتظار

شکستها و رسواییهای اخیر شرکتها در سراسر جهان، نقش و مسئولیت حسابرس را در رابطه با تقلب و تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی زیر سوال برده است. برخی از این نمونهها عبارتند از:

شرکت توشیبا (Toshiba Corporation) ، ژاپن ، سال ۲۰۱۵

سود عملیاتی بزرگنمایی شده به میزان بیش از ۱/۲ میلیارد دلار در رسوایی که در سال ۲۰۰۸ شروع شد و ۷ سال طول کشید.

هلدینگهای ان وی بین المللی استین هاف (Steinhoff International Holdings NV) ، آفریقای جنوبی ، ۲۰۱۷
بازرسی تقلب، میلیاردها دلار تراکنشهای ساختگی / غیرقانونی را کشف کرد.

کارلیون (Carillion) ، بریتانیا ، ۲۰۱۸
فروپاشی شرکت، به میزان ۲ میلیارد پوند بدهی به تامین کنندگان و ۲/۶ میلیارد پوند بدهی بازنشستگی بر جای گذاشت.

قهوه لاکین (Luckin Coffee) ، چین ، ۲۰۱۹
افزایش متقلبانه فروش به میزان ۲/۱ میلیارد یوان (بیش از ۳۰۰ میلیون دلار) که منجر به حذف شرکت از بورس نزدک ایالات متحده (US Nasdaq) شد.

وایرکارد (Wirecard) ، آلمان ، ۲۰۲۰
در سال ۲۰۲۰ پس از اعتراف به نبود حدود ۲/۶ میلیارد دلار از داراییهای موجود در ترازنامه شرکت، درخواست ورشکستگی داد.

این رویدادها به عنوان نمونه‌ای از میان تعداد زیادی رویداد: دیگر وجود «فاصله انتظار» ادامه‌داری را آشکار

ساخته، که به طور کلی عبارت است از؛ تفاوت بین آنچه استفاده‌کنندگان از حسابرس و حسابرسی صورتهای مالی انتظار دارند و آنچه حسابرسی در واقع انجام می‌دهد. فاصله انتظار، با سقوط شرکتها بدون علامت هشدار، تشدید می‌شود و در پی آن اعتماد و اطمینان عمومی به سامانه گزارشگری مالی کاهش می‌یابد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی متعهد است بررسی کند که چگونه می‌توانیم نقش خود را برای کمک به کاهش فاصله انتظار ایفا کنیم، ضمن این‌که به تنهایی نمی‌توانیم این مشکل را حل کنیم. بازیگران زیست‌بوم گزارشگری مالی (شامل مدیریت و ارکان راهبری، حسابرسان داخلی و مستقل، دولتها، نهادهای حرفه‌ای، مراجع انتظام‌بخشی و نظارتی، سرمایه‌گذاران و دیگران) هر یک نقشی را ایفا می‌کنند و باید هر اقدامی را که می‌توانند برای کمک به کاهش فاصله و بهبود شفافیت مالی انجام دهند، در نظر بگیرند. این میزگرد به عنوان یکی از فعالیتهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی برای ایفای نقش خود در جهت درک بیشتر موضوعهای مهم مرتبط با منافع عمومی در نظر گرفته شد، و همچنین به عنوان فرصتی برای تقویت گفتگو در میان زیست‌بوم گسترده‌تر یعنی گزارشگری مالی عمل کرد.

«اطمینان معقول، به معنای سطح مطلق اطمینان بخشی نیست، زیرا محدودیتهای ذاتی حسابرسی وجود دارد که منجر می‌شود بیشتر شواهد حسابرسی که حسابرس بر اساس آن نتیجه‌گیری می‌کند و اظهار نظر حسابرس را مبنای آن قرار می‌دهد، بیشتر متقاعدکننده باشد تا قطعی.»

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ (ISA 200)، با عنوان «هدف کلی حسابرس مستقل»، بند ۵

هدف از حسابرسی صورتهای مالی

قبل از بررسی بیشتر موضوع فاصله انتظار مربوط به تقلب و تداوم فعالیت، مهم است که به خاطر داشته باشید که هدف حسابرسی صورتهای مالی، همانطور که در حال حاضر در

بخش تقسیم شد. این مقاله سه مولفه فاصله انتظار را توصیف می‌کند؛ یعنی **فاصله آگاهی**^۴، **فاصله عملکرد**^۵ و **فاصله تحول**^۶.

چندین اصطلاح و عنصر دیگر فاصله انتظار، در پژوهشهای در دسترس عموم دیده می‌شود؛ با این حال، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی بر سه اصطلاح توضیح داده شده تمرکز می‌کند. علت این است که این توصیفها، کاوش در زمینه‌هایی که بیشترین ارتباط با کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی دارند را تسهیل می‌کند. سند گفتگو که قبل از این به آن اشاره شد، به صورت عمیقتر به برخی موضوعهای خاص مربوط به هر جزو از فاصله انتظار می‌پردازد. در نظر گرفتن الزامهای فعلی حسابرسی و تغییرهای احتمالی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی می‌تواند در نظر بگیرد؛ از جمله این موضوعهای مورد بررسی است. همچنین نیاز به روشهای بیشتر از نوع قانونی در حسابرسی صورتهای مالی، در نظر گرفتن رویه‌های مربوط به تقلب کم‌اهمیت یا تقلب شخص ثالث، الزامهای ارتقایافته کنترل کیفیت، در نظر گرفتن کاربست تردید حرفه‌ای و شفافیت بیشتر در گزارش حسابرس مربوط به تقلب و تداوم فعالیت، و موارد دیگر نمونه‌هایی از موضوعهای خاصی است که به آن بیشتر پرداخته شده است. برای جزییات بیشتر در خصوص این موارد و سایر موارد تشریح شده، به سند گفتگو مراجعه کنید.

گزارشگری حسابرس

در پاسخ به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی که خواستار گزارش حسابرس آگاهی بخش‌تر و شفافیت بیشتر در حسابرسی بودند، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، استانداردهای جدید و تجدیدنظرشده گزارشگری حسابرس را تدوین کرد که در حسابرسی صورتهای مالی برای دوره‌های منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ یا پس از آن لازم اجرا شد.^۷

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAs) توضیح داده شده، افزایش درجه اطمینان استفاده‌کنندگان موردنظر، نسبت به صورتهای مالی است. این موضوع از طریق اظهارنظر حسابرس در مورد این که آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، در چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، به دست می‌آید. استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرس، حسابرس را ملزم می‌کند که از عاری بودن صورتهای مالی به عنوان یک کل، از تحریف بااهمیت، اعم از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقولی کسب کند.^۱ هرگونه الزام بیشتر در رسیدگیهای حسابرسی، باید در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی و همچنین در نظر گرفتن مزایایی باشد که در مقایسه با هزینه‌های اجرای چنین اقدامی ارائه می‌شود.

اجزای فاصله انتظار

مفهوم فاصله انتظار در مقاله‌ای که در ماه مه ۲۰۱۹ به وسیله انجمن حسابداران خبره و رسمی^۲ (ACCA) با عنوان **کاهش فاصله انتظار در حسابرسی**^۳ منتشر شد، به چند

شنیدن نظر و دیدگاه استفاده‌کنندگان

گزارشهای حسابرس

بخش ضروری و مهمی از بررسی

پس از اجرا است



تغییرهای مهم در گزارش حسابرسی با هدف افزایش ارزش اطلاعات حسابرسی شده عبارتند از:

برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس یا مواردی که طبق قانون یا مقررات مورد نیاز است (به کارگیری داوطلبانه برای واحدهای تجاری غیر از واحدهای پذیرفته شده در بورس مجاز است).

- بخش جدیدی در گزارش حسابرس برای اطلاع رسانی موضوعهای اصلی حسابرسی^۸ (KAM) ایجاد شده است که بنا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری داشته‌اند.
- افشای نام شریک کار حسابرسی.

شرح موضوعهای اصلی حسابرسی (KAM) در گزارش حسابرس مستلزم ارجاع به موارد افشای مربوط، در صورت وجود، در صورتهای مالی است و باید به موارد زیر اشاره کرد:

- چرا این موضوع به عنوان یکی از مهمترین موضوعها در حسابرسی در نظر گرفته شد و بنابراین به عنوان یک موضوع اصلی حسابرسی تعیین شد؛ و
- نحوه رسیدگی به موضوع در حسابرسی.

برای همه حسابرسیها

- ابتدا باید بخش اظهارنظر و سپس بخش مبنای اظهارنظر ارائه شود، مگر این که قانون یا مقررات خلاف آن را مقرر کرده باشد.
- گزارش بررسی حسابرس در مورد تداوم فعالیت شامل:
- شرحی از مسئولیتهای مربوط مدیریت و حسابرس برای تداوم فعالیت؛
- بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس، زیر عنوان «عدم قطعیت با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت»، زمانی که ابهام با اهمیتی وجود داشته باشد و به اندازه کافی در صورتهای مالی افشا شود؛ و
- یک الزام جدید در برخورد با چالش کفایت موارد افشا برای خطر قریب الوقوع^۹، در حدود الزامهای چارچوب گزارشگری

مالی مربوط. این مورد درباره زمانی است که رویدادها یا شرایطی شناسایی می‌شوند که ممکن است در توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به عنوان یک فعالیت تجاری، شک و تردید در خورتوجهی ایجاد کند.

- یک عبارت و جمله مثبت در مورد استقلال حسابرس و انجام مسئولیتهای اخلاقی مربوط، با افشای حوزه گزارشگری مرجع آن الزامها یا استناد به آیین بین‌المللی اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای^{۱۰} (the Code) (شامل استانداردهای بین‌المللی استقلال) منتشر شده به وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران^{۱۱} (IESBA).

- یک توصیف بیشتر از مسئولیتهای حسابرس و ویژگیهای اصلی حسابرسی.

همراه با استانداردهای جدید و بازبینی شده گزارشگری حسابرس، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی همچنین استاندارد بازبینی شده‌ای را تدوین و منتشر کرد که مسئولیتهای حسابرس مربوط به سایر اطلاعات را دربر می‌گرفت^{۱۲}. این استاندارد جدید شامل مسئولیتهای مربوط به اطلاع رسانی برخی موارد در گزارش حسابرس در مورد سایر اطلاعات^{۱۳} موجود در گزارش سالانه واحد تجاری بود.

سایر اطلاعات شامل اطلاعات مالی و غیرمالی در گزارش سالانه، به غیر از صورتهای مالی و گزارش حسابرس در مورد آن است. هنگامی که اطلاعات دیگری در گزارش سالانه گنجانده می‌شود، گزارش حسابرس شامل بخش «سایر اطلاعات» می‌شود، که باید بندی را دربر داشته باشد مبنی بر این که مدیریت مسئولیت سایر اطلاعات را برعهده دارد، سایر اطلاعات را شناسایی کند و توضیح دهد که نظر حسابرس شامل سایر اطلاعات نمی‌شود، شرحی از مسئولیتهای حسابرس ارائه کند و یا هرگونه تحریف با اهمیت اصلاح نشده در سایر اطلاعات را توصیف یا بیان کند که حسابرس موردی برای گزارش ندارد.

با توجه به اهمیت استانداردهای جدید و بازبینی شده گزارشگری حسابرس، و اهمیت بهبود اطلاع رسانی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارشهای حسابرس، هیئت

از این موضوع داشته باشد که آیا نیاز جهانی مبنی بر گنجاندن موضوعهای اصلی حسابرسی در گزارش حسابرس، یا نیاز به ذکر نام شریک کار حسابرسی در رسیدگی به واحدهایی که در بورس پذیرفته نشده‌اند، وجود دارد.

به‌ویژه، مشخص شده است که بین نحوه رسیدگی به تداوم فعالیت در حسابرسی و گزارشگری حسابرس مربوط به تداوم فعالیت، ارتباط نزدیکی وجود دارد. بر این اساس، به‌عنوان بخشی از بازنگری پس از اجرا و ابتکاری جداگانه در مورد موضوع تداوم فعالیت، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی معتقد به تعامل و هماهنگی استانداردهای مربوط است و این که می‌خواهد بداند با تغییر در استانداردها و با فرض وجود عدم اطمینان با اهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت: شفافیت و آگاهی نسبت به موضوع افزایش یافته است یا 

پانوشتها:

۱- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ (ISA 200)، اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، بندهای ۳ و ۵

2- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

3- Closing the Expectation Gap in Audit

4- Knowledge Gap

5- Performance Gap

6- Evolution Gap

۷- برخی از حوزه‌های گزارشگری ممکن است استانداردها را با تاریخ اجرایی متفاوتی به‌کار گرفته باشند.

8- Key Audit Matters (KAM)

9- Close Calls

10- International Code of Ethics for Professional Accountants (ICEPA)

11- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

۱۲- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰ (ISA 720) (بازبینی شده)، مسئولیتهای حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات.

13- Other Information

منبع:

• **Narrowing the Gap, IAASB-Facilitated Discussion Roundtable, IAASB, 2020**

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی متعهد شد که بازنگری پس از اجرای آن استانداردها را انجام دهد. هدف اصلی بازنگری پس از اجرا این است که مشخص شود آیا استانداردها به‌طور پیوسته درک و اجرا می‌شوند؛ به‌نحوی که به هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در توسعه آن‌ها دست یابد یا خیر. به‌طوری که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی بتواند اقدام احتمالی بعدی را در صورت وجود، تعیین کند. شنیدن نظر و دیدگاه استفاده‌کنندگان گزارشهای حسابرس، بخش ضروری و مهمی از بررسی پس از اجرا است.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی به دیدگاه‌های مربوط به موضوعهای مختلف مربوط به اجرای استانداردهای جدید و بازبینی شده گزارشگری حسابرس، چگونگی پرداختن به نگرانیها و چالشهای عملی، و این که آیا تقاضای جهانی برای اطلاعات اضافی در گزارش حسابرس برای بهبود شفافیت در مورد حسابرسی وجود دارد یا خیر، علاقه‌مند است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی همچنین می‌خواهد اطلاعات و آگاهی بیشتری

شکستها و رسواییهای اخیر شرکتها

در سراسر جهان

نقش و مسئولیت حسابرس را

در رابطه با تقلب و تداوم فعالیت

در حسابرسی صورتهای مالی

زیر سوال برده است

