



چالش‌های همکاری و ارتباطات در حسابرسیهای گروه جهانی

ترجمه: نادیا نازی

مقدمه

صورت‌های مالی شرکت سارا لی (Sara Lee Corporation) منجر شد و دستکاری‌های نامناسب کاربرگها از سوی موسسه دیلویت (Deloitte) در مکزیک (PCAOB 2016b; 2017). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مشکلات مربوط به هماهنگی و اطلاع‌رسانی بین حساب‌رسان گروه و بخش را ریشه اصلی این قصور می‌داند (Munter 2014; Ferguson 2016; PCAOB 2016a). در حالی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB 2013) به‌طور مشابه این قصورها را به "ناسازگاری در میزان مشارکت حساب‌رس گروه در کار حساب‌رس بخش" نسبت می‌دهد. با توجه به گستره جهانی کسب‌وکارهای بزرگ چندملیتی و نگرانی‌های مراجع انتظام‌بخشی، برای درک بهتر ماهیت خاص عوامل موثر در مشکلات به‌وجودآمده در هماهنگی و اطلاع‌رسانی بین موسسه‌ها در حساب‌رسیهای گروه و اثربخشی راهکارهای استفاده‌شده از سوی موسسه‌ها برای کاهش این مشکلات، به پژوهش‌های بیشتری نیاز است.

حسابرسی سازمان‌های چندملیتی (که حساب‌رسی گروه جهانی^۱ نامیده می‌شود) به‌طور معمول از سوی چند موسسه حساب‌رسی انجام می‌شود^۲ (IFAC 2007). در این‌گونه مواقع، یک موسسه حساب‌رسی (حساب‌رس «گروه» یا «هدایت‌کننده»)^۳ مسئولیت امضای اظهارنظر حساب‌رسی برای شخصیت تلفیقی را بر عهده می‌گیرد. حساب‌رس گروه، سایر موسسه‌ها («حساب‌رسان بخش») را در عملیات خارجی واحد تجاری برای گردآوری شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهارنظر کلی به‌کار می‌گیرد (Modesti 2014). طبق یافته‌های بازرسی به‌دفعات تکرار شده، مراجع انتظام‌بخشی همواره درباره کیفیت حساب‌رسیهای گروه جهانی ابراز نگرانی کرده‌اند^۴ (PCAOB 2016a; IFIAR 2017).

احکام تنبیهی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام حاکی از قصورهای درخور توجه در حساب‌رسیهای گروه جهانی است. برای نمونه، استفاده نکردن از تردید حرفه‌ای از سوی موسسه پی‌دبلیوسی (PwC) در برزیل که به تجدیدارائه

1996; MacDuffie 2007; Srikanth and Puranam 2011)؛ و ۳- ارتباط مستمر^۴؛ ارتباط متناوب و باز و استفاده از روشهایی که اطلاعات موقعیتی و نشانه‌های اطلاعاتی بیشتری ارائه می‌دهد (Walther 2002; Vlaar, Van Fenema and Tiwari 2008; Srikanth and Puranam 2011). هر سه این راهبردها از سوی پژوهشهای پیشین و برای افزایش پیش‌بینی‌پذیری متقابل اقدام در کارهای پراکنده در سراسر جهان پیشنهاد شده‌اند و بنابراین توانایی بهبود نتایج کار را دارند، ولی مطالعه‌های پیشین شامل گروه‌های دانشجویی یا محیط‌های تجاری مرسوم بوده است (برای نمونه، برون مرزسپاری خدمات پشتیبانی). اگرچه مراجع انتظام‌بخشی به‌کارگیری چند نمونه از این راهبردها را در عمل در نظر گرفته‌اند (IAASB 2015b; PCAOB 2016a, 2017)، میزان تعمیم‌یافته‌های پیشین به مفهوم بسیار پیچیده و انتظام‌بخشی شده حسابرسی، معلوم نیست. فرضیه‌ها با نمونه‌ای شامل ۱۴۷ کار حسابرسی شناسایی شده از سوی حسابرسان بسیار مجرب در زمینه حسابرسی گروه شاغل در چهار موسسه بزرگ حسابرسی آزمون می‌شود که در حسابرسی‌های درون‌شبکه‌ای گروه جهانی عضوی از اعضای حسابرسی گروه بوده‌اند^۵. برای تشخیص عوامل موثر در ایجاد مشکل در مدیریت این حسابرسی‌ها، از دو نسخه از یک پرسشنامه تجربی استفاده شده است: پرسشنامه اول که در آن شرکت‌کنندگان یک بخش از کار حسابرسی را توصیف می‌کردند که با چالش‌های درخور توجه هماهنگی و اطلاع‌رسانی روبرو بود، و پرسشنامه دوم که در آن چنین مشکلاتی از اهمیت کمتری برخوردار بودند (و پس از این «غیرچالش‌برانگیز» نامیده می‌شوند) (Gibbins and Qu 2005; Gogan, McLaughlin, and Thomas 2014). در انتخاب حسابرسی‌های چالش‌برانگیز، شرکت‌کنندگان بر موضوعهای مربوط به تمام مراحل حسابرسی متمرکز شدند: اتمام به‌موقع یا کارآمد کار بخش؛ دستیابی به مستندات شفاف، اقلام باز و مسائلی که از بررسی کارهای انجام‌شده از سوی حسابرسان بخش به وجود می‌آیند؛ و هماهنگی/اطلاع‌رسانی راهبرد حسابرسی، به‌روزرسانی‌های مهم و اطلاعات. با توجه به مقاله‌های پیشین (Walther 2002; Hinds and Mortensen 2005; Srikanth and Puranam 2011) مقررات حسابرسی (مانند استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۰۰) و کمک متخصصان در موسسه‌های شرکت‌کننده، معیارهایی برای

برای پرداختن به این موضوعها، تجربه‌های واقعی حسابرسان گروه در امریکا در مدیریت قراردادهای حسابرسی واحدهای چندملیتی مطالعه شده است. این مطالعه بر مبنای نظریه سازمان منابع مطالعاتی مدیریتی درباره کار مشترک انجام شده است، که نشان می‌دهد مشکلات هماهنگی و اطلاع‌رسانی زمانی بدتر می‌شود که گروه‌های به‌هم‌وابسته امکان مشاهده مستقیم فعالیتهای یکدیگر را نداشته باشند و در پیش‌بینی اقدام یکدیگر با مشکل روبرو باشند (Srikanth and Puranam 2011; Puranam and Raveendram 2012). در این‌گونه مواقع، به دلیل این‌که "پیش‌بینی متقابل/اقدام" امکان‌پذیر نیست، قصوری در هماهنگی و اطلاع‌رسانی روی می‌دهد (Srikanth and Puranam 2011). پژوهشهای انجام‌شده در زمینه تجارت بین‌المللی شواهدی را نشان می‌دهند مبنی بر این‌که وابستگی متقابل، به‌ویژه در محیط جهانی، مشکل‌ساز است (Ambos, Andersson, and Birkinshaw 2010; Yu and Zaheer 2010).

بر اساس یافته‌های بازرسی، مراجع انتظام‌بخشی بر این باورند که برخی ویژگی‌های پیچیدگی کار حسابرسی و صاحبکار (برای نمونه، اندازه شرکت صاحبکار، ساختار جهانی و موانع زبانی و فرهنگی) را می‌توان جزو عوامل موثر در کاستیهای حسابرسی‌های گروه جهانی دانست (PCAOB 2016a; Harris 2017). این یافته‌ها با یافته‌های پژوهشهای پیشین سازگارند مبنی بر این‌که پیچیدگی کارها امکان پیش‌بینی متقابل اقدام را بیشتر کاهش می‌دهد و در نتیجه، مشکلات هماهنگی و اطلاع‌رسانی افزایش می‌یابد. در این مطالعه، مرتبط بودن یا نبودن این ویژگی‌های پیچیدگی با مشکلات هماهنگی و اطلاع‌رسانی در حسابرسی‌های گروه جهانی آزمون می‌شود. افزون بر این، به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا سه راهبرد ارائه‌شده در منابع مطالعاتی مدیریتی (که از سوی موسسه‌های حسابرسی استفاده می‌شوند) تاثیرهای پیچیدگی بر آن مشکلات را کاهش می‌دهند یا خیر، و آیا تاثیر آنها در حسابرسی‌های با پیچیدگی بالا در مقایسه با حسابرسی‌های با پیچیدگی کم، بیشتر است یا خیر^۵. این راهبردها عبارتند از: ۱- هماهنگی ضمنی^۶؛ استفاده بهینه و ایجاد زمینه مشترک بین اعضای گروه به‌وسیله تجربه‌ها و دانش مشترک (Srikanth and Puranam 2011, 2014)؛ ۲- پیمانانه‌بندی^۷؛ برنامه‌ریزی قبلی برای استانداردسازی تعامل بین اعضای گروه و کمیته‌سازی وابستگی متقابل حین انجام کار (Sanchez and Mahoney

کنند. در این تحقیق روشن می‌شود که راهبردهای دیگر (یعنی، پیمان‌بندی و استفاده از ابزار الکترونیکی) نسبت به آنچه در پژوهش‌های پیشین در سایر زمینه‌ها آمده است، اثربخشی کمتری دارند. آنها در برخی شرایط به کاهش چالش‌ها کمک می‌کنند، اما همواره مزایای مورد انتظار را به‌ویژه برای شرکت‌های بزرگ سهامی عام به همراه ندارند. این مسئله موجب نگرانی است، زیرا استانداردهای کنونی که بر مشارکت حسابرس گروه تمرکز دارند، تا حد زیادی بر این فرض استوارند که فعالیتهای آنها در کنترل کارهای حسابرس بخش موثرند؛ (IFAC 2007; PCAOB 2016a). با این حال، به‌کارگیری پیمان‌بندی و/یا ارتباط مستمر از سوی حسابرس گروه ممکن است به‌خودی‌خود موثر نباشد، زیرا این راهبردها به «جلب موافقت» حسابرسان بخش نیاز دارند. برای نمونه، شبکه‌های جهانی می‌توانند ابزار الکترونیکی را در اختیار حسابرسان گروه و بخش قرار دهند، اما نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که شاید آن‌گونه که در نظر موسسه‌های عضو است به کار گرفته نشوند. بنابراین، این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسان نباید انتظار داشته باشند که استانداردهای فرایندها و ابزار حسابرسی برای کاهش چالش‌های حسابرسی گروه جهانی کافی باشد. مشکل کاهش چالش‌ها در شرکت‌های سهامی عام بزرگتر، مهر تاییدی بر نگرانی‌های مراجع انتظام‌بخشی بابت تاثیر گسترده احتمالی قصور حسابرسی است (Doty 2011b; IFAC 2015; PCAOB 2016a).

نتیجه‌گیری

رهیافتهای این مطالعه درباره حسابرسی گروه جهانی از تجربه‌های اخیر متخصصان بسیار مجرب حسابرسی به‌دست آمده است. مراجع انتظام‌بخشی درباره آمار بالای قصور در حسابرسی‌های گروه جهانی و اثر درونی گسترده آن بر کیفیت پایین حسابرسی‌های گروه جهانی بر نظام مالی، نگران هستند (IAASB 2013; PCAOB 2016a; IFIAR 2017). با وجود این، تاکنون مطالعه‌های اندکی به بررسی این زمینه مهم در حسابرسی پرداخته‌اند و اطلاعات چندانی از سوی مراجع انتظام‌بخشی و بازرسی‌ها درباره ویژگی‌های خاص این نوع کارهای حسابرسی (برای نمونه، چالش‌ها و ویژگی‌های صاحبکار/کار حسابرسی) منتشر نمی‌شود. نتایج این مطالعه شواهد یگانهای درباره فرایندهای کاری در نمونه‌ای از کارهای حسابرسی

ویژگی‌های صاحبکار و کار حسابرسی و سه راهبرد به‌دست آمد (پیمان‌بندی، هماهنگی ضمنی، و ارتباط مستمر) که به حوزه حسابرسی‌های گروه جهانی مرتبط است. همچنین از پرسش‌های با پاسخ تشریحی بهره گرفته شد تا درک عمیق‌تری از ماهیت کارهای چالش برانگیز و غیرچالش برانگیز و جزئیات هماهنگی/اطلاع‌رسانی بین حسابرسان گروه و بخش به‌دست آید.

در این مطالعه، متغیرهای پیچیدگی صاحبکار/کار حسابرسی به سه عامل مهم کاهش داده شد: اندازه شرکت صاحبکار/وضعیت انتظام‌بخشی، ساختار جهانی شرکت صاحبکار (الزام‌های بیشتر برای بخش‌ها و اعضای بخش جهت انجام حسابرسی قانونی)، و موانع زبانی/فرهنگی. نتایج نشان می‌دهند که حسابرسی‌های چالش برانگیز بیشتر به اندازه شرکت صاحبکار/وضعیت انتظام‌بخشی، و ساختار جهانی مربوط هستند. در مقابل، موانع زبانی و فرهنگی در تمایز حسابرسی‌های چالشی و غیرچالشی گروه جهانی از اهمیت کمتری برخوردارند. این بدان معنی است که در نمونه‌ای از حسابرسی‌های درون شبکه‌ای گروه، موانع زبانی و فرهنگی نقش مهمی در مشکلات هماهنگی/اطلاع‌رسانی ایفا نمی‌کنند. با توجه به راهبردها، نتایج حاکی از آن است که هماهنگی ضمنی (یعنی دانش و تجربه حسابرس بخش) در کاهش تاثیر ویژگی‌های پیچیدگی بر احتمال بروز چالش‌ها در حسابرسی گروه جهانی بسیار مفید است. الگوهای کمی نشان می‌دهند که برای دستیابی به حسابرسی جهانی گروه که شفاف و کارآمد باشد، اعضای حسابرس بخش باید باسواد، باتجربه و ثابت باشند، ولی تحلیل تکمیلی پاسخهای ارائه‌شده به پرسش‌های تشریحی نشان می‌دهد که حسابرسان گروه بر عوامل هماهنگی ضمنی مرتبط با عوامل ارتباط مستمر، کمتر تمرکز می‌کنند. این یافته حاکی از آن است که وادار کردن حسابرسان گروه به ارزیابی دانش کارکنان حسابرس بخش شاید مفید باشد (IFAC 2015; PCAOB 2016a). با وجود این، چگونگی ارزیابی حسابرسان گروه از دانش کارکنان حسابرس بخش و میزان اثرگذاری آنها بر استخدام اعضای حسابرسی بخش پرسش‌هایی بی‌پاسخ هستند. چنین پرسش‌هایی باعث می‌شوند توجه به تاثیر شبکه‌های غیرمتمرکز موسسه (یعنی، موسسه‌های مستقلی که باهم پیوستگی کمی دارند) بر هماهنگی ضمنی جلب شود و نشان می‌دهد که شاغلان حرفه و مراجع انتظام‌بخشی باید در آینده بیشتر بر این موضوع تمرکز

کند یا خیر. نظام‌های کنترل کیفیت موسسه ممکن است اطلاعاتی درباره صلاحیت حسابرس بخش ارائه دهد؛ برای مثال، بیانیه‌های مختصر و رتبه‌بندیها (Sunderland and Trompeter 2017). با این حال، گوئلزر (Goelzer) بر این باور است که همه موسسه‌ها کمینه الزامهای آموزشی را برای حسابران بخش تعیین نمی‌کنند یا رتبه‌بندیهای بازرسی داخلی را در اختیار حسابرس گروه قرار نمی‌دهند. بنابراین، شاید درک توانایی واقعی حسابران بخش تا زمان انجام فرایند حسابرسی ممکن نباشد. در نتیجه این پرسش به وجود می‌آید که آیا چنین فعالیتهای کنترل کیفیتی ممکن است مسائل مربوط به دانش و تجربه در زمینه حسابرسیهای گروه جهانی را «حل» کند یا نه. افزون بر این، وقتی حسابرس بخش با صلاحیت کمتر تعیین می‌شود، چه راهکارهایی در دسترس حسابرس گروه است؟ این مطالعه برای بررسی این موضوع طراحی نشده است، ولی یکی از شرکت‌کنندگان خاطر نشان کرد که حسابران گروه کنترل کمی بر استخدام اعضای حسابران بخش دارند که این گفته با یافته‌های ساندرلند و ترامپتر (۲۰۱۷) مطابقت دارد. این موضوع شاید در اثر ساختار شبکه‌های جهانی موسسه که در آن اعضا نهادهای حقوقی جداگانه هستند و مقررات محلی که اعضای حسابرسی گروه را از فعالیت محلی منع می‌کند، بدتر هم شود. افزون بر این، حسابران گروه شاید به دلیل ترس از این که دیگر موسسه‌های شبکه‌ای جهانی کار حسابرسی را به دست بگیرند، یا تمایل نداشتن به پذیرش ریسک بیشتر هنگام به‌کارگیری موسسه‌های خارج از شبکه، مایل نباشند استفاده از موسسه خارج از شبکه را به هیئت‌مدیره شرکت صاحبکار پیشنهاد دهند. استانداردهاگذاران شاید در نظر داشته باشند افزون بر الزامهای کنونی، چنین عواملی را نیز در نظر بگیرند. برای بررسی این موضوع، انجام پژوهشهای تجربی و پیمایشی بیشتر به منظور کنترل کیفیت و ویژگیها و فعالیتهای حسابرس بخش بسیار مفید خواهد بود. دیگر یافته‌های مربوط به هماهنگی ضمنی به جنبه دیگری از طرح پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (۲۰۱۶) مربوط است. به‌طور ویژه، پی‌می‌بریم که برای کاهش چالشهای ناشی از دو منشأ پیچیدگی، یعنی ساختار جهانی و موانع زبانی و فرهنگی، ثبات اعضای سطوح پایین تر حسابران بخش مهم است. یعنی گروه حسابرسی بخش که اعضایش به نسبت ثابت باشند ممکن است به حسابران گروه کمک کنند تا در مواقعی که ساختارهای اعضا و اعضای گروه متنوع هستند، حسابرسی را مدیریت کنند و ممکن است نشان دهد که در نظر گرفتن استخدام

گروه جهانی در ایالات متحده امریکا ارائه می‌دهد که از سوی چهار موسسه بزرگ حسابرسی انجام شده‌اند. در ادامه درباره پیامدهای یافته‌های این پژوهش با توجه به فعالیتهای انتظام‌بخشی، و همچنین فرصتهای پژوهشی در آینده بحث می‌شود.

بر اساس مبنای نظری آزمونهای این پژوهش، که از نظریه سازمان و منابع مطالعاتی مدیریتی در زمینه کار مشترک به دست آمده است، وقتی گروه‌های به‌هم‌وابسته در مشاهده/پیش‌بینی اقدام یکدیگر مشکل داشته باشند، چالشهای هماهنگی و اطلاع‌رسانی تشدید می‌شوند. در حسابرسی، بیشتر ویژگیهای صاحبکار و کار حسابرسی که پیش‌بینی متقابل را کاهش می‌دهند (برای مثال، اندازه، وضعیت انتظام‌بخشی، ساختار جهانی و کشورهای که صاحبکار در آنها فعالیت می‌کند) پس از عقد قرارداد کار حسابرسی خارج از کنترل حسابرس گروه هستند. از این رو، حسابرسانی که به دنبال کاهش خطر قصور هماهنگی هستند ممکن است راهبردهایی برای افزایش دانش پیش‌بینی‌کننده بین اعضای گروه در پیش بگیرند. از میان سه راهبردی که بررسی شد، هماهنگی ضمنی بیشترین تاثیر را دارد که یعنی ایجاد زمینه مشترک بین اعضای گروه، پیش‌بینی‌پذیری متقابل اقدام را افزایش می‌دهد. دانش بیشتر حسابرس بخش گسترده‌ترین اثر را دارد که چالشهای هر سه ویژگی بررسی شده صاحبکار/کار حسابرسی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، تاثیرهای کاهنده تجربه بیشتر حسابرس بخش، در تمام سطوح ساختار جهانی و موانع زبانی و فرهنگی و همچنین برای شرکتهای سهامی عام بزرگتر صدق می‌کند.

این یافته‌ها تمرکز اخیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بر صلاحیت حسابرس بخش را بیشتر کرده، ولی پرسشهای زیادی مطرح می‌کند. در مجموع، تحلیل‌های کمی و توصیفی این پژوهش اهمیت دانش و تجربه حسابرس بخش و لزوم تمرکز بیشتر حسابرس گروه در این زمینه را نشان می‌دهد. ارزشیابی پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB 2016a) که از سوی حسابران گروه از دانش، مهارت و توانایی رهبران حسابرسی بخش در شروع حسابرسی انجام می‌شود، شاید به تمرکز بیشتر کمک کند. با این حال، چنین ارزیابیهایی چالشهایی را به همراه دارد. برای نمونه، مشخص نیست که آیا حسابرس گروه پیش از حسابرسی می‌تواند این مهارت و تواناییها را به‌ویژه برای کارکنان جدید در اعضای حسابرسی بخش به‌طور دقیق ارزیابی

به شروع کار، بحث درباره دستورعملها و هم‌اندیشی درباره تقلب)، تاثیرهای یک ساختار جهانی پیچیده‌تر و موانع بلند زبانی و فرهنگی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، در صورت بلندبودن موانع زبانی و فرهنگی، دسترسی و اتکای بیشتر به ابزار الکترونیکی مفید است. با این حال، عوامل ارتباط مستمر اثر اندازه و وضعیت انتظام‌بخشی را کاهش نمی‌دهند. با در نظر گرفتن این موضوع، در کنار تاثیرهای ضعیف پیمان‌بندی، نتایج نشان می‌دهد که کاهش تاثیرهای این ویژگیها بسیار دشوار است، که مهر تاییدی است بر نگرانی بابت تاثیر گسترده قصور حسابرسی گروه در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام بزرگ (Doty 2011b; PCAOB 2016a).

برای کار حسابرسی، نتایج پژوهش در زمینه ارتباط مستمر حاکی از آن است که حساب‌رسان گروه باید به دنبال فرصتهایی باشند تا حساب‌رسان بخش در نشست‌های اولیه مربوط به کار حسابرسی شرکت کنند که راهی برای افزایش پیش‌بینی‌پذیری متقابل اقدام به شمار می‌آید. افزون بر این، موسسه‌ها بر این باورند که آموزش و ابزار حسابرسی در سراسر شبکه‌های جهانی تا حد زیادی یکسان هستند، ولی داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که حساب‌رسان گروه در امریکا معتقدند که این آموزش‌ها و ابزار به‌طور محدود به‌کار گرفته می‌شوند و شاید در دسترس همه اعضای گروه نباشند. این یافته مطابق با پژوهش‌های پیشین است که نشان می‌دهند حساب‌رسان تمایل دارند تا برای فناوری، بیشتر از آنچه به‌کار گرفته می‌شود، ارزش قائل شوند (Janvrin, Bierstaker, and Lowe 2008). در حساب‌رسی‌های گروه جهانی این موضوع ممکن است به دلیل وجود روش‌های مبتنی بر موقعیت^{۱۰} باشد (یعنی، اعضای حسابرسی بخش آشنا به استفاده از چنین ابزاری نیست یا تمایل به استفاده از آن ندارد)؛ یا مسائل مرتبط با دسترسی به فناوریها (مانند اتصال اینترنت). از برخی جهات، نتایج پژوهش بر علاقه مراجع انتظام‌بخشی به افزایش اطلاع‌رسانی بین حساب‌رسان گروه و بخش صحنه می‌گذارند (IAASB 2015b; PCAOB 2016a). یکی از نگرانیها درباره افزایش ارتباط مستمر این است که آیا حساب‌رسان در تلاش برای مستندسازی رعایت استانداردها، ارتباط رسمی/نوشتاری بیشتری را دنبال می‌کنند. بعید است که چنین رویکردی ارتباط‌های دوسویه را تقویت کند، ولی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۵) سازوکارهای متعددی را ارائه می‌دهد که شاید پیاده‌سازی موثر را تسهیل کند؛ از جمله تاکید بر

حساب‌رسان بخش فراتر از رهبری حسابرسی بخش از سوی مراجع انتظام‌بخشی و موسسه‌ها ضمانت می‌شود. استاندارد پیشنهادی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۶) بر ارزیابی صلاحیت رهبران حسابرسی بخش تمرکز دارد، نه بر کارکنان حسابرسی بخش. نتایج پژوهش درباره ثبات کارکنان نشان می‌دهد که مراجع انتظام‌بخشی ممکن است گسترش ارزیابی توانایی حساب‌رسان بخش به فراتر از ارزیابی کارکنان ارشد را در نظر قرار دهند. از نظر افشای اطلاعات، یافته‌های پژوهش بر الزامی کردن شناسایی آن دسته از موارد افشایی که به شریک حسابرسی گروه کمک می‌کند، مهر تایید می‌زنند.

نتایج مربوط به راهبردهای دیگر نشان می‌دهد که تاثیرهای آنها مشروط به نوع و سطح ویژگیهای صاحبکار و کار حسابرسی است. به‌طور ویژه، یافته‌های پژوهش درباره پیمان‌بندی کار حسابرسی منسجم نیستند، اگرچه این راهبرد به‌طور متداول در نمونه به‌کار گرفته شده استفاده می‌شود. داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که پیمان‌بندی فقط در شرایطی با کاهش چالشها همراه است که صاحبکار کوچک/غیرعام باشد و وقتی ساختار جهانی به‌طور نسبی پیچیده باشد (یعنی حساب‌رسان گروه با تعداد زیادی اعضای حسابرسی بخش کار کند و/یا اعضای حسابرسی بخش حسابرسی قانونی را انجام دهند). بنابراین، شاید پیمان‌بندی به مدیریت گروه‌های بیشتر برای صاحبکاری کوچک‌تر کمک کند، ولی برای صاحبکاران بزرگ و عام مفید نباشد و به کاهش موانع زبانی و فرهنگی کمکی نکند. پیمان‌بندی راهبرد جذابی برای حساب‌رسان گروه است زیرا در برآوردن الزامهای مستندسازی در زمینه چگونگی اطلاع حساب‌رسان بخش از مسئولیت‌هایشان و هدایت آنها در کار، کمک می‌کند. با این حال، سازگاری محلی با دستورعملها ممکن است تلاش‌های پیمان‌بندی را تضعیف کند (Barrett et al. 2005). بنابراین، مقررات باید تمرکز حساب‌رسان گروه را بر کسب اطمینان از این موضوع جلب کند که هم حسابرسی برنامه‌ریزی شده و هم حسابرسی انجام شده، به اندازه کافی به خطر تحریف با اهمیت می‌پردازند (IAASB 2016). چنین مداخله‌هایی شاید به فرایندهای پایشی موثرتر یا سازوکارهای دیگر (برای مثال، حق الزحمه یا جریمه بیشتر) برای افزایش رعایت مقررات از سوی حساب‌رسان بخش نیاز داشته باشد. همچنین به تاثیرهای محدود راهبردهای ارتباط مستمر پی می‌بریم. مشارکت بیشتر حساب‌رسان بخش در نشستها (مربوط

تعمیم داده می‌شود یا بیشتر برای نهادهای بزرگ و پرخطر کاربرد



دارد؟

پانوشته‌ها:

1- Global Group Audit

۲- استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۰۰ (IFAC 2007) مبنای اصلی روش‌شناسی شبکه‌های جهانی موسسه‌های حسابرسی است، که برخی رویه‌های ملزم‌شده دیگر از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB 2016a) را نیز شامل می‌شود. مطابق با زبان به‌کاررفته در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۰۰، واحد تجاری تلفیقی با نام «گروه» و واحدهای تجاری محلی صاحبکار با عنوان «بخش(ها)ی» واحد تجاری نامیده می‌شوند. به سرپرست حسابرسی که اظهار نظر درباره صورتهای مالی تلفیقی را امضا می‌کند، «حسابرس گروه» یا «اعضای حسابرسی گروه» گفته می‌شود. «حسابرس بخش» یا «اعضای حسابرسی بخش» به موسسه‌های حسابرسی گفته می‌شود که در حوزه‌های گزارشگری خارجی کار حسابرسی واحدهای تجاری محلی را انجام می‌دهند. منظور از «مؤسسه»، فقط مؤسسه حسابرسی است و واحد تجاری حسابرسی شده، «صاحبکار» نامیده می‌شود.

3- Group or Lead Auditor

۴- گزارش اخیر (IFIAR 2017) نشان می‌دهد که میزان کاستیهای شناسایی شده برای حسابرسی گروه جهانی با میزان کاستیهای شناسایی شده برای برآوردهای حسابداری/ارزشهای منصفانه، کنترل‌های داخلی و شناخت درآمد برابر است.

۵- تاثیر کاهنده یک راهبرد مشخص شاید هنگامی مشاهده شود که خطر قصور هماهنگی به اندازه کافی بالا باشد، یعنی در زمینه‌هایی که بیشترین نیاز به راهبردها وجود دارد. در مقابل، شاید در سناریوهای با پیچیدگی کمتر، به این راهبردها برای کاهش خطر قصور هماهنگی نیاز نباشد و بنابراین تاثیرهای کاهنده‌ای مشاهده نشود.

6- Tacit Coordination

7- Modularization

8- Ongoing Communication

۹- داده‌های پژوهش از طریق مرکز کیفیت حسابرسی به‌دست آمده است. همه حسابرسان گروه در نمونه پژوهش، موسسه‌های عضو شبکه‌های بزرگ جهانی بوده و تابع محیط انتظام‌بخشی و نظام حقوقی ایالات متحده آمریکا هستند (یعنی وضعیت معمولی در حسابرسی نهادهای چندملیتی آمریکایی). به دلیل محدودیت در دسترسی به داده‌ها، مقایسه این نمونه با حسابرس‌های گروه که از سوی موسسه‌های کوچک‌تر مستقر در ایالات متحده آمریکا یا موسسه‌های غیرآمریکایی انجام شده، میسر نیست.

10- Situational Practices

اعتقاد به این که دانش و شناخت وابسته به موقعیت و مقاصد و تکالیفی است که در آنها به‌کار می‌رود

11- Recall Bias:

سوگیری ناشی از تفاوت در یادآوری خاطرات گذشته بین مورد‌ها و شواهد

12- Form AP

برگه‌ای است که موسسه‌های حسابرسی ثبت‌شده نزد هیئت نظارت بر حسابداری شرکتها باید تکمیل کنند و در آن نام شریک مسئول کار را افشا و درباره سایر موسسه‌های حسابرسی شرکت‌کننده در حسابرسی شرکت سهامی عام اطلاعات ارائه کنند.

لزوم ارتباط حضوری، تلفنی و مجازی، و شرح وظایف حسابرسان بخش در ارتباط دوسویه و ارائه نمونه‌هایی از ارتباط مناسب برای حسابرسان گروه. یافته‌های پژوهش نشان نمی‌دهد که ارتباط رودررو چالشها را کاهش می‌دهد. با این حال، ارزش موجود در ارتباط همزمان، کمک می‌کند. نظریه سازمان نیز به‌طور کلی از تعیین مسئولیتهای حسابرسان بخش و ارزیابی آنها بر اساس این معیارها پشتیبانی می‌کند، زیرا چنین تلاشهایی ممکن است وابستگی متقابل را کاهش دهد.

نتایج پژوهش چندین مسیر جالب‌توجه را برای پژوهشهای آینده ارائه می‌دهد. یک این که، پی‌می‌بریم موانع زبانی و فرهنگی به چالشها ارتباطی ندارند. می‌دانیم که این یافته با رایج بودن زبان انگلیسی به‌عنوان زبان مشترک موسسه‌های شبکه‌ای مطابقت دارد، ولی شاید این موانع برای حسابرسان بخش نسبت به حسابرسان گروه، از اهمیت بیشتری برخوردار باشد. اگر تعامل حسابرس گروه با اعضای حسابرسی بخش تا حد زیادی به ارائه دستورعملها و بحث درباره خلاصه نتایج کار حسابرسی در بسته گزارشگری محدود باشد، ممکن است آنها از مشکلات ارتباطی تجربه‌شده از سوی اعضای حسابرسی بخش آگاهی نداشته باشند. پژوهشهای آینده که به بررسی ماهیت و گستره چالشها از دیدگاه حسابرس بخش می‌پردازند نیز ممکن است به محققان اجازه بررسی عوامل موثر در استخدام کارکنان حسابرسی را بدهند، که یکی از موضوعهای اصلی است که در این پژوهش شناسایی شده است. دو این که، داده‌های پژوهش مبتنی بر ادراک هستند. در طراحی این پژوهش برای محدود کردن جانبداری از تجربه‌های گذشته^{۱۱}، از پژوهشهای پیشین از قبیل (Gibbins and Trotman 2002) پیروی شده است. پژوهشهای آرشیمی و/یا تجربی در آینده ممکن است ویژگیهای صاحبکار/کار حسابرسی و راهبردهای کاهنده را با استفاده از دیگر معیارها بررسی کنند. همچنین در چنین پژوهشهایی می‌توان زمینه‌هایی را که راهبردهای خاص در آنها موثرتر است ارزیابی کرد. برای نمونه، چرا پیمان‌بندی برای حسابرس‌های کوچک و غیرعام‌کار ساز است، و مراجع انتظام‌بخشی چگونه بر تاثیر مستندسازی بر اثربخشی این راهبرد تاکید می‌کنند؟ سرانجام، با دستیابی به داده‌های بیشتر (برای نمونه، فرم ای‌پی (AP) در ایالات متحده آمریکا^{۱۲}) پژوهشهای آینده ممکن است به بررسی این موضوع بپردازند که آیا نگرانی مراجع انتظام‌بخشی بابت حسابرس‌های گروه جهانی به کل کارهای حسابرسی چندملیتی