

کیفیت حسابرسی در موسسه‌های چندرشته‌ای

✍ ترجمه: دکتر مهدی ناظمی اردکانی

به سهم درآمد حاصل از خدمات غیرحسابرسی ارائه شده به صاحبکاران خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را نشان می‌دهد (جدول ۱). طبق این جدول، بخش زیادی از حق الزحمه‌های خدمات غیرحسابرسی در واقع از صاحبکارانی دریافت می‌شود که موسسه هیچ خدمات حسابرسی به آنها ارائه نکرده است. خدمات غیرحسابرسی ارائه شده به صاحبکاران حسابرسی به نسبت محدود است و در حال افزایش نیست. این مسئله تا حدی ناشی از قوانین روبه‌شدی است که ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی را محدود می‌کند.

همچنان، بحث در این باره ادامه دارد که آیا این سطوح پذیرفتنی‌اند یا خیر، ولی تعیین آستانه‌ای دلخواه، به‌ویژه در ارتباط با صاحبکاران غیرحسابرسی دشوار است. همچنین، فرق بین خدمات اطمینان بخشی (مانند بررسی اجمالی و رعایت) و سایر خدمات غیراطمینان بخشی (مانند خدمات مشورتی و امور مشاوره) چندان روشن نیست. بین خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی تناسبی طبیعی وجود دارد. بنابراین، حساب‌رسان به‌طور معمول خدمات اطمینان بخشی مانند بررسی‌های اجمالی نیم‌ساله و میان‌دوره‌ای یا بررسی تفصیلی خطرهای خاص مربوط به کمیته‌های حسابرسی را به صاحبکاران حسابرسی ارائه می‌دهند. پیمایش سال ۲۰۱۸ **فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)** از **موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط (SMPs)** نشان داد

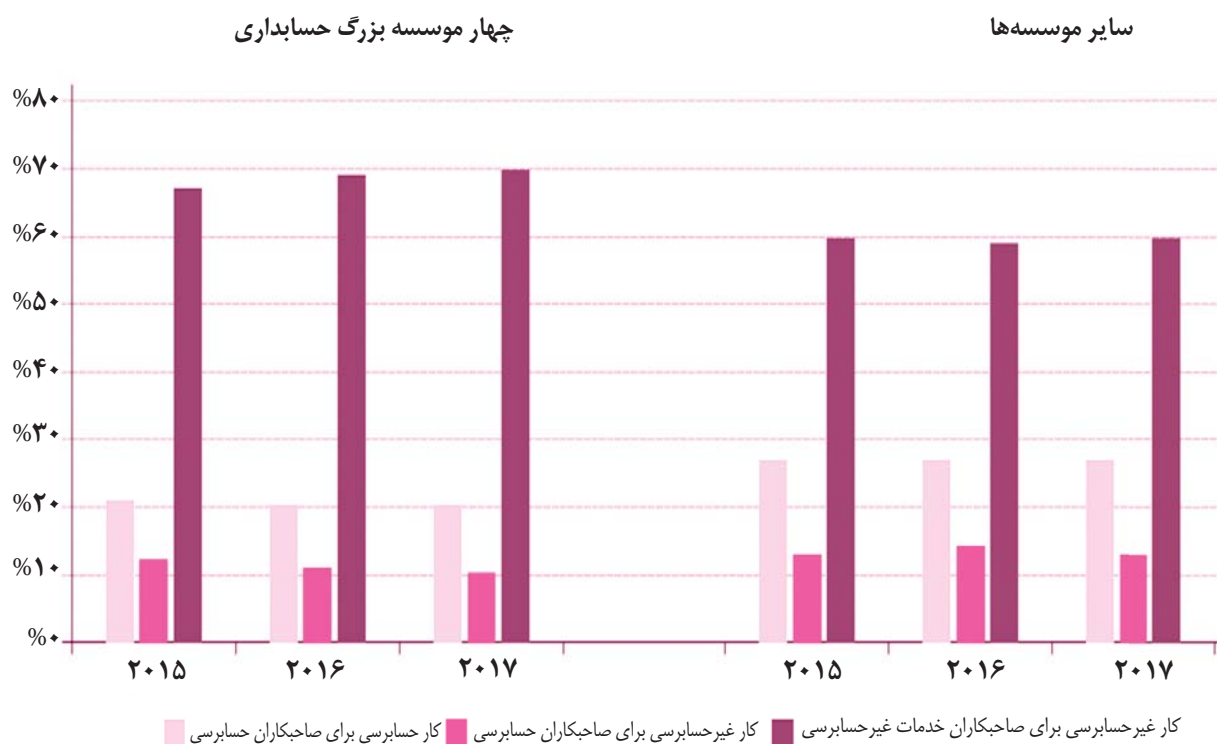
مدل چندرشته‌ای

موسسه چندرشته‌ای موسسه‌ای است که هم خدمات حسابرسی و هم سایر خدمات را زیر یک نام تجاری ارائه می‌کند. در بیشتر مواقع، از سایر خدمات با عنوان خدمات غیرحسابرسی یاد می‌شود و شامل خدمات مشورتی غیرمرتبط با حسابرسی و خدماتی است که اهمیت زیادی برای حسابرسی دارند؛ برای نمونه، خدماتی که در آنها بر رسیدگی به خطرهای خاصی تمرکز می‌شود که کمیته‌های حسابرسی شناسایی کرده‌اند، ولی خارج از حیطه حسابرسی صورتهای مالی هستند. رشد موسسه‌های چندرشته‌ای همگام با شتاب سریع تغییرها و ماهیت تخصصی کسب‌وکارهاست. هدف این موسسه‌ها این است که به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و سرمایه‌گذاران اطمینان داده شود که اطلاعات مالی مطابق با مقررات تهیه شده‌اند که این کار اغلب نیازمند تخصص متخصصانی است که در صنایع گوناگونی کار می‌کنند.

خدمات غیرحسابرسی در مقابل خدمات حسابرسی

از آن جاکه آستانه حسابرسی قانونی و معافیت از حسابرسی افزایش یافته است، کار حسابرسی سهم کمتری از کل درآمد موسسه‌های خدمات حرفه‌ای را تشکیل می‌دهد. گزارش **شورای گزارشگری مالی بریتانیا**^۱ (FRC) سهم درآمد موسسه‌های حسابداری از کار حسابرسی (برای صاحبکاران خدمات حسابرسی) نسبت

جدول ۱- سهم درآمد موسسه‌های حسابداری از کار حسابرسی



منبع: شورای گزارشگری مالی بریتانیا، تحولات در حوزه حسابرسی (اکتبر ۲۰۱۸)

ارائه مشورت‌های خاص به صاحبکاران حسابرسی باشند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که برای موسسه‌هایی که تنها خدمات حسابرسی ارائه می‌دهند یا برای محدودیت در ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران غیرحسابرسی، چندان طرفدار وجود ندارد. در نهایت، پژوهش‌های مشترک انجام‌شده از سوی **انجمن حسابداران خبره اسکاتلند**^۲ (ICAS) و شورای گزارشگری مالی بریتانیا به این نتیجه رسید که انجام کارهای غیرحسابرسی باعث می‌شود کارشناسان «بینش تجاری گسترده‌تری» پیدا کنند و گستره دانش بیشتری در زمینه صنعت به‌دست آورند و تیم حسابرسی معیاری خواهد داشت که صاحبکاران را بر اساس آن مقایسه کند. بیشتر شرکت‌کنندگان در این مطالعه، از جمله مدیران ارشد مالی و روسای کمیته حسابرسی، حوزه تخصص را عامل مهمی در انتخاب موسسه حسابرسی می‌دانستند. «بدون وجود تیم حسابرسی متوازن، منسجم و سازگار با اندازه و ساختار مناسب که تجربه لازم در حوزه صنعت و کسب‌وکار صاحبکار را داشته باشد و از ترکیب مناسب قابلیت‌ها در تمام حوزه‌های فنی مربوط برخوردار

که ارائه خدمات مشورتی و مشاوره افزایش یافته و متنوع شده است. بیشتر موسسه‌ها (۵۱ درصد) پیش‌بینی کردند که، در مقایسه با افزایش ۴۰ درصدی خدمات مالیاتی و افزایش ۳۶ درصدی خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی و نیز خدمات حسابداری، تنظیم صورتهای مالی و سایر خدمات غیراطمینان بخشی، میزان خدمات مشورتی و مشاوره طی ۱۲ ماه آینده افزایش متوسط یا چشمگیری خواهد داشت.

در خصوص برداشت عمومی از نقش موسسه‌های چندرشته‌ای، طبق یافته‌های پیمایشی درباره انتظارهای عمومی از حسابرسی، انجام‌شده از سوی **انجمن حسابداران خبره استرالیا و نیوزلند** (CA ANZ) و **انجمن حسابداران خبره و رسمی** (ACCA)، یک‌سوم پاسخ‌دهندگان این دیدگاه را بیان کردند که، با وجود ممنوعیت یا محدودیت موجود برای موسسه‌های حسابرسی بر اساس قوانین استقلال کنونی، موسسه‌های حسابرسی باید در خصوص نحوه حسابداری عملیات تجاری یا در خصوص برنامه‌ریزی مالیاتی، مجاز به

موسسه تصمیم به پذیرش یا ادامه حسابرسی می‌گیرد، **قرارداد حسابرسی**^۲ تهیه می‌شود که وظایف و مسئولیت‌های حسابرس، مدیریت و ارکان راهبری و همچنین اطلاعات اداری مانند زمان‌بندی و حق‌الزحمه در آن قید می‌شود.

برنامه‌ریزی حسابرسی شامل تدوین راهبرد کلی برای انجام حسابرسی است. میزان برنامه‌ریزی لازم با اندازه و پیچیدگی سازمان در دست حسابرسی به‌طور مستقیم تناسب دارد. حسابرس درک عمیقی از کسب‌وکار و صنعت به‌دست می‌آورد و خطرهای مربوط به گزارشگری مالی سازمان را ارزیابی می‌کند. مستندسازی فرایندهای کنترل داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی اصلی و ارزیابی خطر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی بنگاه تجاری ضروری است. از تمام این اطلاعات برای طراحی ماهیت، زمان‌بندی و محدوده حسابرسی استفاده می‌شود.

مرحله ۲- برخورد با خطر

در این مرحله، حسابرسی انجام می‌شود. هدف حسابرسی درواقع کسب شواهد مناسب و کافی حسابرسی است تا مبنای معقولی برای اظهارنظر حسابرس در این باره وجود داشته باشد که صورتهای مالی سازمان حاوی تحریف بااهمیت است یا خیر. به بیان کلی، کارهایی که در حسابرسی انجام می‌شوند عبارتند از:

- ارزیابی خطمشیهای حسابداری و برآوردهای مهم ارائه‌شده از سوی مدیریت،
 - آزمودن اثربخشی طراحی کنترل‌های داخلی و اجرای آن و اعلام نتیجه آزمون،
 - بررسی شواهد تاییدکننده مبالغ و اطلاعات افشاشده در صورتهای مالی سازمان.
- در کل، انواع شیوه‌های استفاده‌شده مستلزم قضاوت است و بسته به خطر تحریف بااهمیت و ماهیت بنگاه تجاری تنوع چشمگیری دارد.

مرحله ۳- تکمیل و گزارشگری

گرچه حسابرسی براساس ردیفهای صورتهای مالی و میزان موارد افشای مرتبط برنامه‌ریزی و انجام می‌شود، ولی حسابرسان در خصوص کلیت صورتهای مالی اظهارنظر می‌کنند. حسابرسان در خصوص تک‌تک معامله‌ها، مانده حسابها یا موارد افشا اظهارنظر نمی‌کنند. در مرحله تکمیل حسابرسی به‌طور معمول ارزیابی می‌شود که آیا شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای اظهارنظر به‌دست‌آمده است یا خیر.

باشد، حسابرسی باکیفیت برای صاحبکار پیچیده/امکان‌پذیر نیست" (Bare, Gammie, Howieson, and Van Staden, 2016).

متخصصان، تخصص‌شان را، دست‌کم تا حدی، در هنگام انجام کارهای گوناگون غیر از کار حسابرسی پرورش می‌دهند و حفظ می‌کنند. تجربه تجاری گسترده در حوزه کار صاحبکاران به متخصصان کمک می‌کند که ارزشی بیافرینند که به‌باور مدیران ارشد مالی و روسای کمیته حسابرسی، برای حسابرسی باکیفیت ضروری است.

همه این شواهد نشان می‌دهد که وجود موسسه‌های چندرشته‌ای در نظام گزارشگری بزرگ و روبه‌تکامل شرکتها، به‌رفع یکی از نیازهای ارزشمند بازار کمک می‌کند.

نحوه کار متخصصان بر حسابرسیهای امروزی

برای درک کار پیچیده‌ای که موسسه‌های چندرشته‌ای انجام می‌دهند، باید بفهمیم حسابرسی مالی چیست و چگونه انجام می‌شود. حسابرسی به‌معنای ارزیابی مستقل و عینی صورتهای مالی تاریخی سازمان و فرایندهای گزارشگری مالی است. هدف اصلی حسابرسی اظهارنظر درباره مطابقت‌داشتن گزارش مالی بنگاه تجاری با استانداردهای لازم برای کمک به سهامداران است. بااین‌حال، حسابرسی همچنین به استفاده‌کنندگان گسترده‌تری مانند سازمانهای انتظام‌بخشی و عموم مردم اطمینان می‌دهد. چارچوب اصلی حسابرسی صورت مالی را می‌توان به سه مرحله تقسیم کرد:

مرحله ۱- فعالیتهای پیش از کار برنامه‌ریزی و ارزیابی خطر

برای تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش صاحبکار حسابرسی جدید یا ادامه کار با صاحبکار کنونی، حسابرسان از فرایند پذیرش/استمرار پیروی می‌کنند. این فرایند شامل گردآوری اطلاعات در خصوص ماهیت و پیچیدگی کسب‌وکار سازمان، برای نمونه، بررسی درستکاری و صلاحیت اعضای هیئت‌مدیره و مدیریت سازمان است. افزون بر این، حسابرس نیروی کاری لازم برای انجام کار را ارزیابی و مشخص می‌کند که آیا اعضای کادر حسابرسی می‌توانند مقررات مربوط به استقلال و مقررات اخلاقی را رعایت کنند یا خیر. حسابرس وقتی مستقل است که بتواند به دور از نفوذ یا جانبداری خارجی، داوری و نتیجه‌گیری کند.

اگر خطرهای برای موسسه‌ها درخور توجه باشد و نتوان آن را کاهش داد، نباید کار حسابرسی را پذیرفت یا ادامه داد. وقتی

متخصصان در چه بخشی از هر مرحله روی صورتهای مالی کار می‌کنند؟

متخصصان در آن بخش از مراحل حسابرسی نقش دارند که در آنها، مسائل پیچیده یا ذهنی وجود دارد که شاید مورد مهمی در صورتهای مالی باشد و ارزیابی‌شان به مهارت یا دانش خاصی نیاز داشته باشد. ممکن است برای کسب شواهد حسابرسی کافی در خصوص برخی دسته‌های معامله‌ها، مانده حسابها و موارد افشای مرتبط، به کمک متخصصان نیاز باشد، چون مهارتهای مشهود و تخصص خاصشان مفیدتر از متخصصان «عمومی» حسابرسی است. ماهیت، زمان‌بندی و میزان تنوع کار متخصصان بسته به جنبه‌های یگانه کار حسابرسی متفاوت است. **جدول ۲** برخی نمونه‌ها را نشان می‌دهد که در آن، متخصصان می‌توانند در حوزه‌ها یا ردیفهای خاص صورتهای مالی نقش داشته باشند.

کارشناسان داخلی در مقابل کارشناسان مستقل

«کارشناس حسابر» به فرد یا سازمانی گفته می‌شود که در حوزه‌ای به‌غیر از حسابداری یا حسابرسی تخصص دارد و حسابر از کارش در آن حوزه استفاده می‌کند تا به شواهد مناسب کافی در زمینه حسابداری دست یابد. کارشناس حسابر ممکن است کارشناس داخلی حسابرسی (شریک یا کارمند، ازجمله کارمند موقت موسسه حسابرسی یا موسسه‌ای شبکه‌ای) یا کارشناس مستقل حسابرسی باشد.

با بررسی نمونه‌ای از حسابرسیهای موسسه‌های شبکه‌ای بزرگ جهانی که از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا^۴ (PCAOB) برای بازرسی انتخاب شده بودند، معلوم شد که حسابرסהا در حدود ۹۰ درصد از حسابرسیها، دست‌کم از یک متخصص استفاده می‌کنند. در

جدول ۲- نقش متخصصان در حوزه‌های متفاوت

حوزه کارشناسی	نوع متخصص	نظر متخصص در خصوص مانده حسابی خاص
سامانه‌های اطلاعاتی	کارشناس رایانه	استخراج و تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون کنترل‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات
مالیات	مشاور مالیاتی	تجزیه و تحلیل مسائل پیچیده یا غیرعادی رعایت قوانین مالیاتی
بازنشستگی/بیمه	کارشناس بیمه	محاسبه بدهیهای مربوط به قراردادهای بیمه و حقوق بازنشستگی کارمندان
قراردادهای ساختمانی	مهندس	اندازه‌گیری کار تکمیل شده جهت شناخت درآمد
نظارتی/حقوقی	وکیل	تفسیر قراردادهای، حقوق و مقررات
محیط زیست	زمین شناس	ارزیابی تعهدات و هزینه‌های پاکسازی محل
املاک و مستغلات	قیمت‌گذاری	ارزشگذاری زمین و ساختمانها

را ایجاد می‌کند که احتمال ارائه مستمر حسابرسیهای باکیفیت را بیشینه می‌سازد. چارچوب کیفیت حسابرسی این هیئت، درونداد، فرایند و برونداد و همچنین اثر متقابل بین این عناصر را که در بهبود کیفیت حسابرسی دخیل‌اند، در نظر می‌گیرد.

بیشتر پژوهشهای با دآوری همپیشگان به افزایش کیفیت حسابرسی در مواردی اشاره می‌کنند که در آنها، موسسه هر دوی خدمات حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌کند، چون اجازه اشتراک‌گذاری تخصص و نظامها را فراهم می‌سازد. پژوهشگران این مزیت را به عوامل گوناگونی مانند انتقال دانش نسبت می‌دهند که در آن، حسابرسان از دانش همکاران چندرشته‌ای بهره می‌برند، و برعکس. منابع مطالعاتی، شامل پژوهشهای چنددهه اخیر، نشان می‌دهد که جداسازی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی مانعی در برابر تاثیرات خارجی مثبت این دو، بریکدیگر است. تعداد محدودی از مقاله‌ها اشاره می‌کنند که، پس از نقطه‌ای معین، وابستگی مالی ممکن است تهدیدی برای استقلال به‌وجود آورد. با این حال، قوانینی برای رسیدگی به این خطرها وجود دارد که در ادامه این مقاله به آنها می‌پردازیم. مقاله‌ای که در *مجله بین‌المللی قانون و اقتصاد*^۶ منتشر شده است اشاره می‌کند که ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی به‌وسیله حسابرسان، هزینه کل را کاهش و صلاحیت فنی را افزایش می‌دهد و انگیزه رقابت شدیدتر را ایجاد می‌کند. افزون بر این، این خدمات کیفیت کار حسابرسی و «استقلال فکری» حسابرس را تهدید نمی‌کند (در واقع حسابرس می‌تواند نگرش غیرجانبدارانه خودش را در کل فرایند حسابرسی حفظ کند). در حالی که «استقلال ظاهری» وابسته به برداشت دیگران از این استقلال است.

پژوهش *لنوکس* (Lennox, 2016) نشان داد که محدودیتهای اعمال شده از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا در سال ۲۰۰۵-۰۶ در زمینه مشورت‌های مالیاتی تأثیری بر کیفیت حسابرسی نداشته است. در این پژوهش کیفیت حسابرسی بر اساس تعداد خطاهای گزارش شده‌ای اندازه‌گیری شد که سبب تجدید ارائه صورتهای مالی و نواقص در اظهارنامه مالیاتی می‌شوند. پژوهش اخیر *سیکونته و همکاران* (Ciconte et al., 2017) نشان می‌دهد که وقتی موسسه حسابرسی خدمات غیرحسابرسی نیز ارائه می‌کند بنگاه تجاری حسابرسی شده نیز از جنبه افزایش سودآوری بهره می‌برد.

این موارد، به‌صورت میانگین پنج متخصص روی هر حسابرسی و به‌صورت میانگین، متخصصان دو حوزه روی هر حسابرسی کار می‌کنند. تمام متخصصان در نمونه مورد بررسی از سوی حسابرس استخدام شده بودند.

سازمان رقابت و بازارهای بریتانیا^۷ (CMA) تصدیق می‌کند که موسسه‌های حسابرسی در ۱۰ تا ۲۰ درصد حسابرسیهای شرکتهای شاخص فوتسی ۳۵۰ (FTSE 350) متکی به نظر کارشناس بوده‌اند، که میزان زیادی از کار تخصصی است که باید برون‌سپاری شود یا درون موسسه‌ای باقی بماند که تنها حسابرسی انجام می‌دهد.

پژوهشهای انجام‌شده از سوی انجمن حسابداران خبره اسکاتلند و شورای گزارشگری مالی بر استفاده از کارشناسان داخلی برای «اطمینان از سازگاری و پایبندی به تعهدهای محرمانگی» مهر تأیید می‌زند. این پژوهش در ادامه نشان می‌دهد که حضور دائمی کارشناسان در درون موسسه تنها با هدف پشتیبانی از حسابرسی، «یک مدل پایدار کسب‌وکار» نیست (Bare, Gam-mie, Howieson, and Van Staden, 2016).

همنشینی بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی^۸ (IFIAR) نیز از به‌کارگیری کارشناسان درون‌سازمانی حمایت می‌کند و می‌گوید موسسه‌ها برای بهبود کیفیت حسابرسی باید این موضوع را بررسی کنند. گزیده مطلب زیر برگرفته از گزارش پیمایش یافته‌های بازرسی سال ۲۰۱۴ است و در گزارش سال ۲۰۱۵ تکرار شده است: «موسسه‌ها باید ساختارهای منابع انسانی خود را بررسی کنند تا ببینند آیا برای تضمین دسترسی‌شان به افراد دارای تخصص و تجربه مناسب برای انجام حسابرسیهای پیچیدگی روزافزون، به تغییرهایی نیاز است یا خیر. پیچیدگی روزافزون الزامهای گزارشگری مالی، مدل‌های تجاری شرکتهای و قضاوتها درباره برآوردهای حسابداری به‌این معناست که حسابرسیها به کارکنان حسابرسی باتجربه و تخصص گسترده نیاز دارند. بسیاری از حسابرسیها شامل کارشناسان گوناگونی مانند متخصص ارزشیابی، بیم‌سنجها، زمین‌شناسها و متخصصان در حوزه‌های مرتبط با ابزار مالی و فناوری اطلاعات هستند» (IFIAR, 2016).

مشارکت در کیفیت حسابرسی

از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۹ (IAASB)، گزاره «کیفیت حسابداری» عناصری اصلی دارد که محیطی

براساس مقاله‌ای در مجله بین‌المللی پژوهش‌های بازرگانی^۹، تصمیم کمیسیون اروپا برای تنظیم مقررات مربوط به موسسه‌های چندرشته‌ای، به جای افزایش کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش هزینه‌های معامله شده است.

همچنین سال گذشته، دفتر موسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) در بریتانیا اعلام کرد که دیگر خدمات غیرحسابرسی را به صاحبکاران حسابرسی عضو شاخص فوتسی ۳۵۰ ارائه نمی‌کند. از آن زمان، این موسسه بخش حسابرسی خود را از نو سازماندهی کرده به گونه‌ای که ساختار عملکرد مدیریتی و راهبری آن بیشتر از هم جدا شده است. دفتر موسسه پی‌دبلی‌وسی (PwC) در بریتانیا نیز قصد دارد که کار خود را به دو بخش تقسیم کند: تمرکز بر حسابرسی مستقل و تقویت راهبری آن با استفاده از اعضای مستقل غیراجرایی هیئت‌مدیره.

با این حال، شواهد یادشده نشان می‌دهد که همچنان ابهام زیادی در این باره وجود دارد که آیا جلوگیری از ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی در درازمدت باعث حسابرسی باکیفیت (به‌ویژه حسابرسی باکیفیت بنگاه‌های تجاری بزرگ و پیچیده با منافع عام) می‌شود یا خیر؟

مقررات

در موسسه چندرشته‌ای، خطرهای تضاد منافع باید به دقت ارزیابی شود و کاهش یابد. طی دوده گذشته، پاسخ به این موضوع تدوین قوانین گسترده‌ای بوده است که در اصل تنها اجازه ارائه آن دسته از خدمات غیرحسابرسی را می‌دهند که تهدیدی برای استقلال حسابرس به وجود نمی‌آورند. از جمله این قوانین می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

بین‌المللی

- آیین اصول اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران حرفه‌ای (شامل استانداردهای بین‌المللی استقلال): حاوی مفاد گسترده‌ای در خصوص استقلال حسابرسان است. این مفاد ترکیبی از اصول فراگیر (برای نمونه، بخش ۱۲۰، چارچوب مفهومی) و مفاد خاص (برای نمونه، بخش ۶۰۰، مفاد خدمات غیراطمینان بخشی) است. آیین اخلاقی رویکردی را مشخص می‌کند که موسسه‌ها برای شناسایی، ارزیابی و کاهش تهدیدهای استقلال حسابرس ناشی از ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی باید به کار بگیرند. خلاصه‌ای از خدمات ممنوع برای بنگاه‌های تجاری سهامی عام که در آیین

اخلاقی آمده در مرکز اطلاع‌رسانی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران^{۱۰} (IESBA) در دسترس است.

- در سپتامبر ۲۰۱۸، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران پروژه‌ای را برای بررسی کامل مفاد خدمات غیراطمینان بخشی آیین یادشده تأیید کرد. این پروژه با آگاهی از دغدغه‌های سودبران، از جمله دغدغه‌های سازمانهای انتظام بخشی، قصد داشت که اطمینان به استقلال موسسه‌های حسابرسی را افزایش دهد. این پروژه بیشتر درباره خدماتی شفاف‌سازی می‌کند که موسسه‌ها می‌توانند به صاحبکاران حسابرسی ارائه دهند. برای نمونه، اصلاحات احتمالی آیین یادشده (از میان اصلاحاتی که به تازگی درباره‌شان بحث شده) شامل موارد زیر است:

- درج الزام جدیدی که موسسه‌ها را از ارائه آن دسته از خدمات غیراطمینان بخشی منع می‌کند که ممکن است در مورد صاحبکاران حسابرسی که بنگاه‌های تجاری با منافع عام هستند، خطر خودبینی در تجدیدنظر را ایجاد کند.

- درج الزام جدیدی برای موسسه‌ها به منظور افشای برخی مسائل در خصوص خدمات غیرحسابرسی که به صاحبکاران حسابرسی ارائه می‌شود، از جمله حق الزحمه‌های دریافتی بابت این خدمات.

- درج الزام جدیدی برای صاحبکار حسابرسی که بنگاه تجاری سهامی عام است، تا مسائل مربوط به خدمات غیرحسابرسی شامل پیش‌تأییدیه دریافت خدمات غیرحسابرسی را به اطلاع ارکان راهبری و کمیته‌های حسابرسی برساند.

- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰ (ISA 620) با عنوان «استفاده از نتایج کار کارشناس»: این استاندارد به مسئولیت‌های حسابرس در قبال کار فرد یا سازمان در حوزه تخصصی غیراز حسابرسی یا حسابداری می‌پردازد، وقتی که این کار به حسابرس کمک می‌کند شواهد کافی و مناسب در زمینه حسابرسی به دست آورد.

استرالیا

- آیین اصول اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای (شامل استانداردهای استقلال) تدوین شده از سوی هیئت استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای حسابداری (APESB): مطابق با الزامهای آیین اخلاقی بین‌المللی است.

- استاندارد حسابرسی ۶۲۰ (ASA 620) تدوین شده از سوی هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی (AUASB) با عنوان «استفاده از نتایج کار کارشناس»: مطابق با الزامهای آیین بین‌المللی است.

بقا و تاب‌آوری و حفظ توانایی برای رفع نیازهای سرمایه‌گذاران، موسسه‌های حسابرسی شرکت‌های با منافع عام باید به جذب افراد متخصص در تمام سطوح ادامه و آنها را پرورش دهند.

موسسه‌های خدمات حرفه‌ای ترکیبی از افراد محصل در مقطع کارشناسی، دارای مدرک کارشناسی و بالاتر و افراد بدون مدرک رسمی را استخدام می‌کنند. در سطح کارشناسی ارشد و پایین‌تر، افراد از تمام رشته‌ها استخدام می‌شوند. به جای تمرکز روی نوع مدرک یا نمره‌های دانشگاهی، موسسه‌ها به دنبال افرادی هستند که کنجکاو، وفق‌پذیر و مشتاق همکاری با صاحبکاران برای حل مشکلات مهم باشند.

آزوها و انتظارهای نسل‌های آینده متفاوت با نسل‌های پیشین است. پیمایش سال ۲۰۱۸ فدراسیون بین‌المللی حسابداران با نام «راه را برای نسل سوم باز کنید» نشان می‌دهد که یکی از اولویتهای شغلی اصلی برای نسل آینده که در حال حاضر جزو نیروی کار شده‌اند این است که «تنوع و هیجان در کار خود» داشته باشند و ۸۰ درصد پاسخ‌دهندگان این موضوع را مهم یا خیلی مهم ارزیابی کردند. توانایی جذب بهترین و درخشان‌ترین استعدادها مستلزم این است که موسسه‌های حسابرسی تجربه‌های کاری گوناگون و مسیرهای شغلی مختلف فراهم کنند. بر این اساس، مدل چندرشته‌ای (ارائه خدمات گسترده‌تر فراتر از حسابرسی) جاذبه ارزشمندی برای متخصصان با استعداد است و موسسه‌ها را توانمند می‌سازد تا تیم‌هایی با مهارت و تخصص موردنیاز برای حسابرسی باکیفیت تشکیل دهند.

آینده حسابرسی

در چنددهه، با توجه به مفهوم شکاف انتظارها در حوزه حسابرسی به معنای «تفاوت بین انتظارات عمومی از حرفه حسابرسی و آن چیزی که در واقع این حرفه ارائه می‌کند» تلاش‌هایی برای آموزش سودبران حسابرسی و تغییر شکل حسابرسی برای برآوردن بهتر انتظارات صورت گرفته است. بررسی‌ها و پژوهش‌های متعددی به تازگی در بریتانیا در حوزه مقررات، عملکرد و بازار خدمات حسابرسی انجام شده است. بالاتر از این مسائل، این موضوع انگیزه تازه‌ای ایجاد کرده است تا چگونگی تکامل حسابرسی برای پاسخگویی به انتظارات از حسابرس، بررسی شود، چرا که نقش حسابرس در کاهش خطر تداوم کسب‌وکار و پاسخگویی به نیازهای اجتماعی گوناگون

عام هستند، ارائه کند. تمام این خدمات «ارتباط نزدیکی» با حسابرسی دارند یا بر اساس قانون و مقررات جزو فهرست قرار گرفته‌اند. امکان ارائه سایر خدمات وجود ندارد.

فرهنگ و راهبری

با کمتر شدن نسبت درآمد حاصل از حسابداری به کل درآمد در موسسه‌های بزرگ، پرسشی که مطرح می‌شود این است که آیا ساختار موسسه‌ها انگیزه کافی برای حسابرسی باکیفیت فراهم می‌کند یا خیر؟ فرهنگ و راهبری شرکتی جهت ایجاد مشوق‌های مناسب برای کیفیت حسابرسی ضروری است.

بررسی موضوعی شورای گزارشگری مالی بریتانیا گوشه‌ای از اقدامی را نشان می‌دهد که برای ایجاد، ترویج و تزریق فرهنگ ارائه حسابرسی‌های همواره باکیفیت در موسسه‌های حسابرسی بزرگ انجام می‌شوند. شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد موسسه‌ها برای فرهنگ‌سازی در سراسر موسسه، مانند ایجاد چارچوب‌های پاسخگویی و فرایندهایی برای جلوگیری از کار یا رفتار بی‌کیفیت، زمان و تلاش زیادی را اختصاص می‌دهند. یافته‌های اصلی عبارتند از:

الف- فرهنگ (هدف، ارزش‌ها و رفتارهای تشویق شده) برای کل موسسه چندرشته‌ای طراحی شده است،

ب- حسابرسی محور اصلی خدمات تمام موسسه‌ها باقی می‌ماند و حضور حسابرسان در سمت‌های رهبری ارشد موید آن است.

در تعیین سازوکارهای اثربخش برای بهبود کیفیت حسابرسی،

موسسه‌های شبکه‌ای حاضر در کمیته خط‌مشی عمومی

حسابرسی و حسابداری استرالیا (APPC) به بررسی این پرسش پرداختند که چه چیزی بنا به تجربه آنها بیشترین تاثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته است؟ آنها معتقد بودند که یکی از عوامل اصلی بهبود کیفیت حسابرسی استفاده از سازوکارهای تشخیص و پاسخگویی است که روی افراد دارای سمت‌های رهبری مرتبط با حسابرسی تمرکز دارد.

جذب و حفظ افراد مستعد

برای موسسه‌ها مهم است که افرادی را به غیر از «حسابداران» سنتی استخدام کنند، چون محیط حسابرسی پیچیده‌تر می‌شود و انتظارات از حسابرسان افزایش می‌یابد. کمیته مشورتی حرفه حسابرسی، در گزارشی به وزارت خزانه‌داری امریکا می‌نویسد: "برای تضمین

پیش رود، نیاز حیاتی فزاینده به این رویکرد همچنان وجود خواهد داشت.

این مسئله که، آیا موسسه‌های حسابرسی باید خدمات غیرحسابرسی را به صاحبکاران حسابرسی کنونی ارائه دهند یا خیر، حساس تر است. تدوین کنندگان استانداردها، کمیته‌های حسابرسی و سازمانهای انتظام بخشی همگی از تضادهای درونی (واقعی یا درک شده) باخبرند. قوانین و خط مشیهای قدرتمندی برای کاهش خطرهای مربوط به استقلال وجود دارند و برای ارتقای بیشتر آنها، بررسیهایی در حال انجام است. تا وقتی پای این مسئله در میان است، باید به خاطر داشت که شواهد نقل شده در این فصل لزوم اعمال تغییرهای مقرراتی را که ممکن است پیامدهای ناخواسته‌ای برای کیفیت حسابرسی داشته باشند، زیر سوال می‌برد.



پانوشته‌ها:

- 1- UK Financial Reporting Council (FRC)
- 2- Institute of Chartered Accountants of Scotland
- 3- Engagement Letter
- 4- US Public Company Accounting Oversight Board
- 5- Competition and Markets Authority
- 6- International Forum of Independent Audit Regulators
- 7- International Auditing and Assurance Standards Board
- 8- International Review of Law and Economics
- 9- International Business Research
- 10- International Ethics Standards Board for Accountants

منابع:

- 1- K. Bare, E. Gammie, B. Howieson, and M. Van Staden, **The Capability and Competency Requirements of Auditors in Today's Complex Global Business Environment**, ICAS and FRC, 2016
- 2- IFIAR, **Report on 2014 Survey of Inspection Findings**, 2016
- 3- Lennox C.S., **Did the PCAOB's Restrictions on Auditors' Tax Services Improve Audit Quality?**, The Accounting Review, 91(5), 2015
- 4- Ciconte W.A., W.R. Knechel, and M.A. Mayberry, **Investments in Auditor-Provided Non-Audit Services and Future Operating Performance**, Work paper, 2017

برای درستکاری در اقتصاد و بازارهای سرمایه است.

وزیر کسب و کار و انرژی و راهبرد صنعت بریتانیا، **سر دونالد بریدون** (Sir Donald Brydon) را موظف کرده است که کیفیت و اثربخشی حسابرسی را بررسی کند. هدف این بررسی نگاهی تازه به حوزه حسابرسی و این موضوع است که برای رفع نیازهای سودبران، حسابرسی چقدر می‌تواند تکامل یابد و چقدر باید این کار صورت بپذیرد و ممکن است به ایجاد چه اشکال دیگری از اطمینان بخشی برای تعریف و مدیریت شکاف انتظارهای باقیمانده نیاز باشد. این بررسی در واقع مدل حسابرسی کنونی را می‌آزماید و امکان اثربخش تر کردن مدل را جویا می‌شود. در این بررسی، با توجه به مدل‌های تجاری متغیر، فناوریهای جدید و انتظارهای عمومی جدی تر، مشخص می‌شود که حسابرسی باید چگونه در جهت خدمت رسانی در راستای منافع عمومی در آینده گسترش یابد.

مقاله سازمان رقابت و بازار بریتانیا به توازن مهم بین درک درست حسابرسی و محدودیتهای ذاتی آن اشاره می‌کند. "این انتظار از حسابرسان غیرمعقول است که از تمام قصورهای شرکت جلوگیری کنند. حتی متخصصان امر نیز با یکدیگر اختلاف نظر دارند که هدف حسابرسی دقیقاً چیست. این موضوع باید شفاف و بررسی شود که حسابرسان چگونه می‌توانند به بهترین شکل به سهامداران و در نهایت، در راستای منافع عمومی خدمت رسانی کنند. به همین دلیل، از بررسی هدف و حدود وظایف حسابرسی که از سوی دولت اعلام شد، استقبال می‌کنیم."

نتیجه گیری

حسابرسی صورتهای مالی اساس تمام اقتصادهای مبتنی بر بازار است. این موضوع همچنان در عصر اطلاعات و در آینده پیش بینی پذیر نیز درست است. با این حال، سرمایه گذاران، سایر سودبران و کل جامعه به علت مواجهه با خطرهای جدید، از بقای کسب و کارها گرفته تا امنیت فضای مجازی، تغییرهای اقلیمی و حتی فرهنگ سازمانی، خواستار اطمینان بیشتری هستند. برآوردن این نیازها (تامین کالای عمومی اطمینان بخشی و درستکاری برای عموم) به مهارتهای گوناگونی نیاز دارد. رویکرد چندرشته‌ای، با استفاده از روش شناسی و چارچوبهای عمیق برای اطمینان بخشی، به همراه متخصصان و کارشناسان موضوع، به خوبی آمادگی رفع این نیاز را دارد و وقتی بازار در سالهای آینده به سمت تفکر یکپارچه