

# زیست‌بوم گزارشگری مالی



International Auditing  
and Assurance  
Standards Boards

«زیست‌بوم گزارشگری مالی»<sup>۱</sup> شامل کسانی است که در تهیه، تایید، حسابرسی و استفاده از گزارشهای مالی مشارکت دارند. هر شرکت‌کننده در این زیست‌بوم، نقشی منحصر به فرد و خاص ایفا می‌کند که به گزارشگری مالی باکیفیت کمک می‌کند. انجام گزارشگری مالی باکیفیت، نیازمند تعامل و ارتباط همه قسمت‌های زیست‌بوم گزارشگری مالی، به صورت رسمی یا غیررسمی است، تا بر نتیجه کلی و همچنین بر کارکردهای زیست‌بوم اثر بگذارد.

در خلال سالهای گذشته، اعتماد نسبت به زیست‌بوم گزارشگری مالی کاهش یافته و این موضوع با شکستهای شرکتهای سرشناس یا تجدیدارائه‌های حسابداری درخور توجه که منجر به سرخطهای خبری تکان‌دهنده در سراسر جهان شد، تقویت شده است. گام‌های اصلاحی در همه قسمت‌های زیست‌بوم گزارشگری مالی مورد نیاز است تا به این بحران اعتماد نسبت به گزارشگری مالی، پرداخته شود.

این سند گفتگو، گامی است مهم در راستای تلاشهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۲</sup> (IAASB) برای ایفای سهم خود در درک مهمترین مسایل منافع همگانی که در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی شناسایی

### تدوین‌گران استانداردها

وظیفه این بخش تهیه آیین‌نامه‌ها و مقررات قانونی و همچنین تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی است.

**سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، وام‌دهندگان، مصرف‌کنندگان، عموم مردم و دیگر ذینفعان (به عبارت دیگر، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی)**

این کنشگران بر اساس اطلاعات مالی در دسترس، تصمیمهای مربوط به سرمایه‌گذاری و کسب‌وکار را می‌گیرند.

### دورنمای مالی کنونی

تعدادی از شکستها و رسواییها در سراسر جهان، منجر به بحث بین مراجع انتظام‌بخشی، سیاستگذاران عمومی، سرمایه‌گذاران، حساب‌رسان و دیگران شد. درحالی‌که این بحثها در مورد به‌چالش‌کشیدن مسئولیتهای شرکت‌کنندگان مختلف در زیست‌بوم گزارشگری مالی بود، آنها همچنین بر مسایلی در ارتباط با انتظارات از حساب‌رسان، از جمله نقش و مسئولیت حساب‌رسان در زمینه تقلب و تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی، تاکید کردند.

در سراسر جهان اقدامهای متعددی برای واکاوی مباحث تقلب و تداوم فعالیت، در میان دیگر مباحث، انجام شده است. مربوط‌ترین اقدامهای شاخص که در آنها به این دو مبحث تاکید شده، از جمله موارد زیر است:

- در بریتانیا در دسامبر ۲۰۱۸، **جان کینگمن (John Kingman)** گزارش و پیشنهادهای برخاسته از بررسی وی از **شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC)** با عنوان «مرور مستقل شورای گزارشگری مالی» را منتشر کرد، و با تاکید هرچه بیشتر پیشنهاد کرد که کار مستقلی باید برای واکاوی مسایل ناشی از «فاصله انتظاراتهای حسابرسی» انجام شود. سپس در دسامبر ۲۰۱۹، پژوهشی در رابطه با کیفیت و اثربخشی حسابرسی در بریتانیا به وسیله **دونالد برایدون (Donald Brydon)** کامل شد، که از جمله آن پیشنهادهایی برای بهبود در رسیدگیهای مربوط به تقلب و تداوم فعالیت بود (با عنوان «گزارش برایدون»).
- در استرالیا، «گزارش میان‌دوره‌ای کمیته مشترک پارلمانی در فوریه ۲۰۲۰ درباره شرکتها و خدمات مالی در زمینه انتظام‌بخشی حسابرسی در استرالیا»، پیشنهاد یک پژوهش رسمی درباره کفایت و اثربخشی الزامهای گزارشگری مربوط

شده‌اند، و نیز پاسخ‌دهی در موارد موردنیاز است.

بسیاری از اظهارنظرکنندگان، به‌طور گسترده همچنان نقش حساب‌رسان در ارتباط با تقلب و تداوم فعالیت را به‌چالش می‌کشند. آنچه بیش از همه درخور بیان است، تمرکز بر یک «فاصله انتظار<sup>۳</sup>» مستمر است، یا به عبارت کلی، تفاوت بین آنچه استفاده‌کنندگان از حسابرسی صورتهای مالی انتظار دارند و آنچه واقعیت حسابرسی است. صرف‌نظر از محدودیتهای ذاتی حسابرسی، فاصله انتظار یکی از عواملی است که از اعتماد عمومی نسبت به سامانه گزارشگری مالی می‌کاهد، و بیشتر زمانی که شرکتها بدون نشانگرهای هشداردهنده شکست می‌خورند، تشدید می‌شود.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، متعهد است تا واکاوی کند که چگونه می‌تواند به کاهش فاصله انتظارها کمک کند، اما نمی‌تواند این مشکل را به‌تنهایی حل کند. هیئت در این سند گفتگو، هر جا مربوط باشد به دیگران در زیست‌بوم گزارشگری مالی استناد می‌کند، اما این نیازمند تلاش همه شرکت‌کنندگان در زیست‌بوم گزارشگری مالی است تا تغییر معناداری ایجاد کرده و شفافیت مالی را بهبود ببخشند.

### نقشها در زیست‌بوم گزارشگری مالی:

**واحد تجاری و مدیریت واحد (به عبارت دیگر، تهیه‌کنندگان)**

واحد تجاری و مدیریت صورتهای مالی را مطابق با چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه می‌کنند، همچنین مسئولیت کنترل داخلی مربوط به صورتهای مالی را برعهده دارند.

### هیئتها و کمیته‌های حسابرسی

ارکان راهبری، مسئولیت نظارت بر جهت‌گیری راهبردی و تعهدهای مربوط به پاسخگویی، از جمله گزارشگری مالی را برعهده دارند.

### حساب‌رسان مستقل

حساب‌رسان مستقل صورتهای مالی شرکت (و گاهی کنترل‌های داخلی) را از نظر رعایت استانداردهای حرفه‌ای ارزیابی می‌کنند، به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی گزارش می‌دهند و رویدادهای مشخصی را به ارکان راهبری گزارش می‌کنند.

**دولتها، مراجع انتظام‌بخشی، نهادهای حرفه‌ای و**


همچنین، تدوین‌گران ملی استانداردها در حوزه‌های مشخص گزارشگری، در پاسخ به شکستهای شرکتها که علنی شده‌اند، یا رسواییهای تقلب، پروژه‌های تحقیقاتی را به پایان رسانده‌اند، از جمله:

- در ژاپن، شورای حسابداری کسب‌وکار، یک استاندارد جدید در سال ۲۰۱۳ با عنوان «استانداردی برای پرداختن به ریسکهای تقلب در حسابرسی» منتشر کرد، تا برای حسابرسیهای شرکتها پذیرفته‌شده در بورس، به‌کارگرفته شود. این استاندارد جدید، رویه‌های حسابرسی مربوط به تقلب را مشخص کرده، عملکرد محتاطانه‌تری در رویه‌های حسابرسی در شرایط مشخص، به‌ویژه زمانی که حسابرس، وجود هرگونه شک به تحریف بااهمیت در نتیجه تقلب را تشخیص داده است، الزام کرده و دستورعملهای بیشتری در زمینه کنترل کیفیت تدوین نموده است.

به پیشگیری و شناسایی تقلب و ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت را مطرح کرد.

- در کانادا، در سال ۲۰۱۹، در پرتو شکستهای شرکتها جهانی، هیئت پاسخگویی عمومی کانادا<sup>۶</sup> (CPAB) یک پژوهش بنیادی در موضوع تقلب انجام داد تا ارزیابی کند که حسابرسان در کانادا چگونه استانداردهای حسابرسی مربوط به تقلب را رعایت می‌کنند و واکاوی کند که چه اقدامهایی می‌تواند به‌وسیله همه ذینفعان مربوط انجام شود تا از تقلب در شرکتها پیشگیری یا آن را کشف کند. همچنین در سال ۲۰۱۹، این هیئت یک پروژه تحقیقاتی تداوم فعالیت راه‌اندازی کرد تا درک عموم از روش انجام کار توسط حسابرسان در رسیدگی به ارزیابی مدیریت از ریسک تداوم فعالیت را ارتقا دهد. هیئت در همین راستا به واکاوی اقدامهایی پرداخت که شرکتها، کمیته‌های حسابرسی، حسابرسان و دیگران می‌توانند در رویارویی با شرایط مالی دشوار که کسب‌وکار آن‌را با مشکل مواجه می‌سازد برای آگاهی بهتر به ذینفعان انجام دهند.


### چند نمونه از این شکستها و رسواییها، از جمله موارد زیر است:




شرکت توشیبا (Toshiba Corporation) در سال ۲۰۱۵، ژاپن اعلام سودهای عملیاتی بیش از واقع به مبلغ ۱/۲ میلیارد دلار در یک رسوایی که از سال ۲۰۰۸ شروع شد و ۷ سال به طول انجامید.




هلدینگهای بین‌المللی اشتاین‌هاف (Stein-hoff International Holdings NV) در سال ۲۰۱۷، آفریقای جنوبی بازرسی تقلب، میلیاردها دلار مبادله‌های ساختگی و غیرقانونی را برملا کرد.



کرلیون (Carillion) در سال ۲۰۱۸، بریتانیا ورشکستگی شرکت، ۲ میلیارد پوند بدهی به تامین‌کنندگان و ۲/۶ میلیارد پوند تعهدهای بازنشستگی بر جا گذاشت.



قهوه لاکین (Luckin Coffee) در سال ۲۰۱۹، چین سود اغراق شده به مبلغ ۲/۱ میلیارد یوان (بیش از ۳۰۰ میلیون دلار) که منجر به خارج شدن شرکت از بورس نزدک<sup>۴</sup> (Nasdaq) ایالات متحد شد.



وایرکارد (Wirecard) در سال ۲۰۲۰، آلمان اعلام ورشکستگی، پس از پذیرش این که در حدود ۲/۶ میلیارد دلار از داراییهای فهرست شده در ترازنامه شرکت، به احتمال وجود خارجی ندارند.

### «فاصله انتظار» حسابرسی

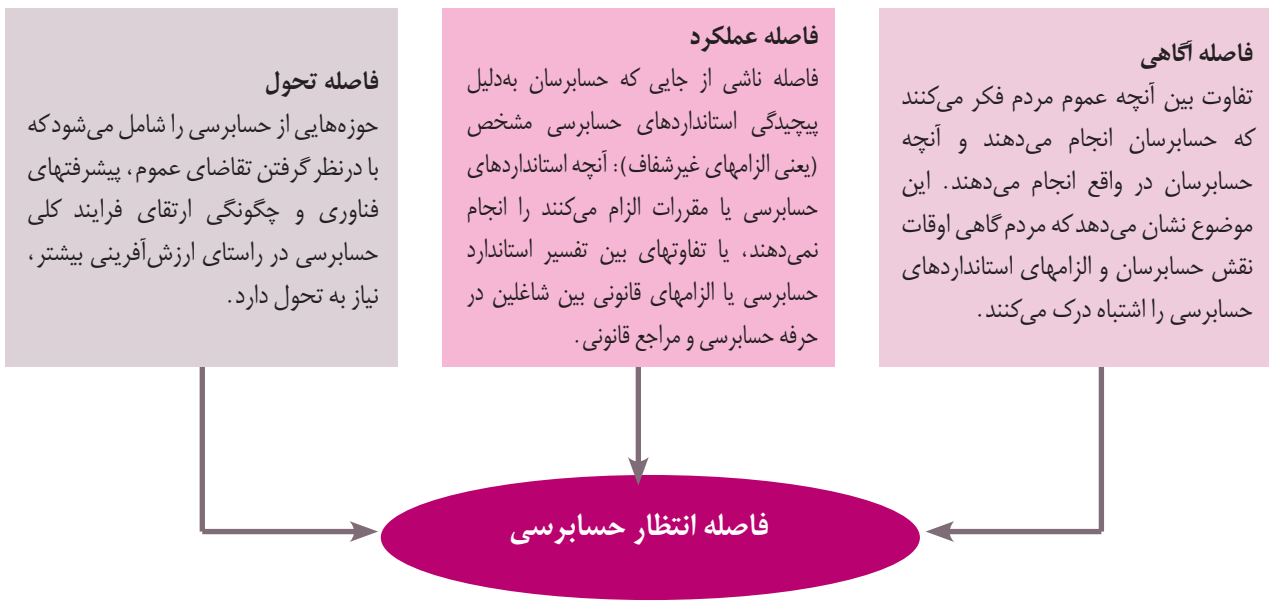
مفهوم «فاصله انتظار» حسابرسی، برای چند دهه وجود داشته و به شکلهای مختلفی تعریف و توصیف شده است. دو بخش بعدی، نمای کلی از هدف حسابرسی صورتهای مالی، آن گونه که اکنون درک می‌شود، همسو با استانداردهای حسابرسی، و توصیفی از «فاصله انتظار» حسابرسی برای اهداف این مقاله فراهم می‌کند.

### هدف از حسابرسی صورتهای مالی

هدف از حسابرسی صورتهای مالی، آن طور که در حال حاضر در استانداردهای حسابرسی توصیف شده، ارتقای درجه اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر نسبت به صورتهای مالی است. از طریق اظهار نظر حسابرس درباره این که آیا صورتهای مالی، در همه جنبه‌های مهم، با رعایت یک چارچوب کاربردی گزارشگری مالی تهیه شده‌اند یا خیر، می‌توان به

تا امروز، هیچ تحلیل مستقیمی از اثربخشی تغییرها در ژاپن انجام نشده است. با این وجود، حسابداران رسمی و هیئت نظارت بر حسابرسی، بازرسیهای مستقلی انجام داده و حاصل این بازرسیها شامل تدوین استاندارد جدید است. بنابراین، برخی معتقدند که این تغییرها مشخص کرده‌اند که وقتی ظن به تقلب وجود دارد، چه باید کرد و بر این باورند که الزامهای مستحکمتر در این رسیدگیها، منجر به حسابرسیهای باکیفیت‌تری شده است.

• در بریتانیا، در سپتامبر ۲۰۱۹، شورای گزارشگری مالی بریتانیا «استاندارد تجدیدنظرشده تداوم فعالیت» را همراه با الزامهای تقویت‌شده حسابرسی، به‌ویژه پیرامون ارزشیابی حسابرس از ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت، تردید حرفه‌ای و تداوم در زمینه گزارشگری حسابرس، منتشر کرد.



#### فاصله آگاهی

تفاوت بین آنچه عموم مردم فکر می‌کنند که حسابرسان انجام می‌دهند و آنچه حسابرسان در واقع انجام می‌دهند. این موضوع نشان می‌دهد که مردم گاهی اوقات نقش حسابرسان و الزامهای استانداردهای حسابرسی را اشتباه درک می‌کنند.

#### فاصله عملکرد

فاصله ناشی از جایی که حسابرسان به دلیل پیچیدگی استانداردهای حسابرسی مشخص (یعنی الزامهای غیرشفاف): آنچه استانداردهای حسابرسی یا مقررات الزام می‌کنند را انجام نمی‌دهند، یا تفاوت‌های بین تفسیر استاندارد حسابرسی یا الزامهای قانونی بین شاغلین در حرفه حسابرسی و مراجع قانونی.

#### فاصله تحول

حوزه‌هایی از حسابرسی را شامل می‌شود که با در نظر گرفتن تقاضای عموم، پیشرفت‌های فناوری و چگونگی ارتقای فرایند کلی حسابرسی در راستای ارزش آفرینی بیشتر، نیاز به تحول دارد.

### فاصله انتظار حسابرسی

\*سند انجمن حسابداران خبره و رسمی که در بالا به آن استناد شد، فاصله عملکرد را معادل حوزه‌هایی که در آن شفافیت در الزامها وجود دارد، اما حسابرسان در رعایت الزامهای استانداردها و مقررات موفق نیستند نیز توصیف می‌کند؛ (برای مثال در نتیجه تمرکز ناکافی بر کیفیت حسابرسی). برخی اینگونه معتقدند که اگرچه برای منافع همگانی اهمیت دارد، اما این مورد، بخشی از فاصله انتظار نیست، لذا از آن جا که دستور عملها شفاف بوده‌اند، این بیشتر عدول از به‌کار بستن آن دستور عملها به‌وسیله حسابرسان است. برای اهداف این سند گفتگو، رویدادهای مربوط به فاصله عملکرد، ابتدا بر حوزه‌هایی تمرکز دارند که حسابرسان آنچه به آن ملزم شده‌اند را انجام نمی‌دهند، زیرا ممکن است دستور عملها شفاف نباشند یا امکان تفسیر اشتباه وجود دارد.

بازار ممکن است تفسیرهای متفاوتی درباره الزامهای کنونی و اطمینان بخشی که به وسیله گزارش حسابرس ارائه می شود، داشته باشند؛ در نتیجه ممکن است انتظاری بیش از آنچه به واقع الزامی است، داشته باشند. افزون بر این، بعضی از گزارشهای دانشگاهی به «فاصله معقول بودن» استناد می کنند، که عبارتست از فاصله بین انتظارات عمومی از حسابرسان و آنچه حسابرسان به طور معقول قادر به انجام آن هستند (و بنابراین آنچه استانداردهای حسابرسی می توانند الزام کنند، با توجه به محدودیتهای ذاتی حسابرسی).

به جنبه دیگری از فاصله انتظار، به عنوان «فاصله ادراک» استناد شده است. گفته می شود که انحراف در ادراک زمانی وجود دارد که افرادی نتیجه ای که می شد قبل از وقوع پیش بینی نمود را بیش از اندازه برآورد می کنند. بنابراین، می تواند فاصله ای بین آنچه ذینفعان از حسابرسان انتظار دارند که پیش از یک رویداد منفی انجام دهند، در مقایسه با اقدام پس از وقوع این رویداد باشد.

از سوی دیگر، در بعضی از مقاله ها و نشریه ها، به «فاصله آگاهی» که در بالا تعریف شد، به عنوان «فاصله اطلاعات» استناد می شود. «فاصله تحویل» نیز عبارتی است که برای توصیف «فاصله عملکرد» استفاده می شود.

با وجود این که از این عبارتها برای توصیف جنبه های فاصله انتظار استفاده شده، این سند گفتگو بر سه عبارتی که در نمودار بالا تعریف شد و تشکیل دهنده فاصله انتظار هستند، تمرکز دارد یعنی فاصله آگاهی، فاصله عملکرد و فاصله تحول؛ زیرا این تعریفها، واکاوی حوزه هایی که بیشترین ارتباط با فعالیتهای هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی دارند را آسان می کند.

جدول بعدی، نمونه هایی از رویدادهایی که به هر جزء تشکیل دهنده فاصله انتظار حسابرسی کمک می کند و از منابع مختلف طی فعالیتهای پژوهشی و جمع بندی اطلاعات هیئت جمع آوری شده اند را به طور مختصر بیان می کند. جدول بین آن جنبه هایی که به احتمال می توان به وسیله تدوین استاندارد به آن ها پرداخت و جنبه هایی که نیازمند ملاحظه بیشتر برای چگونگی رسیدگی هستند، چه به وسیله هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی و/ یا دیگران

این هدف دست یافت. به عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرس، استانداردهای حسابرسی حسابرس را ملزم می کنند که اطمینانی معقول درباره این که صورتهای مالی، به طور کلی عاری از تحریف بااهمیت، در اثر تقلب یا اشتباه هستند، کسب کند.

**«اطمینان معقول، سطح مطلق اطمینان بخشی نیست؛ زیرا محدودیتهای ذاتی برای حسابرسی وجود دارند که باعث می شوند بیشتر شواهد حسابرسی که حسابرس بر مبنای آن ها نتیجه گیری می کند و اساس اظهارنظر او را می سازند، به جای قطعی بودن، متقاعدکننده باشند.»**

**استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۰۰ (IAS 200)، بند ۵**

### قضایوت حرفه ای و تردید حرفه ای<sup>۷</sup>

استانداردهای حسابرسی الزام می کنند که حسابرس، در خلال برنامه ریزی و عملکرد حسابرسی، قضایوت حرفه ای به کار بسته و تردید حرفه ای را حفظ کند<sup>۸</sup>. این مفاهیم به ویژه در ارتباط با تقلب و تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی مطرح می شوند.

### «فاصله انتظار» حسابرسی توصیف شده

همان طور که اشاره شد، فاصله انتظار، به بیان ساده، عبارت است از تفاوت بین آنچه استفاده کنندگان از حسابرسان و حسابرسی صورتهای مالی انتظار دارند، و آنچه واقعیت حسابرسی است. سپس این مفهوم در سندی که انجمن حسابداران خبره و رسمی<sup>۹</sup> (ACCA) در مه ۲۰۱۹ با عنوان «پرکردن فاصله انتظار در حسابرسی» منتشر کرد، به چند قسمت تقسیم شد، که سه قسمت تشکیل دهنده فاصله انتظار، از جمله «فاصله آگاهی<sup>۱۰</sup>»، «فاصله عملکرد<sup>۱۱</sup>» و «فاصله تحول<sup>۱۲</sup>»، در نمودار قبلی توصیف شده اند.

چندین شاخه و عنصر دیگر از فاصله انتظار وجود دارد که در اطلاعات در دسترس عموم به آن ها استناد شده است. برای مثال، «فاصله تفسیری» به تفسیر آنچه استانداردهای کنونی حسابرسی به آن الزام می کنند و آنچه به واقع حسابرسان به انجام آن یا اطلاع رسانی به استفاده کنندگان درباره فرایند حسابرسی یا نتایج ملزم می باشند، مربوط می شود. ذینفعان و کششگران

## نمونه‌هایی از اجزای تشکیل‌دهنده فاصله انتظار

جنبه‌هایی که به احتمال می‌توان با تدوین استاندارد به آن‌ها پرداخت، از جمله مطالب پشتیبان جنبه‌هایی که نیازمند ملاحظه بیشتر هستند

## فاصله آگاهی

- ماهیت: حدود و محدودیتهای مسئولیت حسابرس در ارتباط با قلب و تداوم فعالیت، ممکن است در گزارش حسابرس نامشخص باشد.\*
- تعریف یک عدم اطمینانی بااهمیت در هر دوی استانداردهای حسابداری و حسابرسی، با توجه به توانایی واحد تجاری در تداوم فعالیت، به طور ناهماهنگی درک و به‌کار گرفته شده است.
- بعضی از استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، فرایند و کار حرفه‌ای حسابرسی را درک نمی‌کنند (یعنی ماهیت، حدود و محدودیتهای روشهای حسابرس برای کسب شواهد برای پشتیبانی از اظهار نظر حسابرسی).
- بعضی ممکن است انتظارات نامعقولی از آنچه حسابرسان باید انجام دهند داشته باشند، در مقایسه با آنچه به واقع حسابرسان با توجه به محدودیتهای ذاتی حسابرسی، قادر به انجام آن هستند.
- عموم مردم فکر می‌کنند نقش حسابرس، کشف تقلب، از جمله تقلبهای کم‌اهمیت است.
- تفاوت دیدگاه‌ها نسبت به مفهوم و کاربرد عدم اطمینانهای بااهمیت و مفهوم تداوم فعالیت.

## فاصله عملکرد

- جنبه‌هایی از بعضی از استانداردها ممکن است روشن نباشد، بنابراین کاربرد ناهماهنگ یا سردرگمی درباره چگونگی به‌کارگیری آن وجود دارد.\*
- رهنمود و مطالب پشتیبان برای کمک به کاربرد موثر، کافی نیستند.\*
- حسابرس زیر فشار است، خواه به وسیله مدیریت یا ضرب‌العجل‌های سختگیرانه، که منجر به کار حسابرسی با کیفیت کمتر می‌شود.
- ممکن است حسابرسان به اندازه کافی آموزش ندیده باشند.
- ممکن است موسسه حسابرسی خط‌مشیها و رویه‌های روشنی درباره کیفیت حسابرسی نداشته باشد یا این خط‌مشیها به طور مناسبی به‌کار بسته نشده باشند.
- حسابرس زیر فشار است تا موارد افشای دارای شفافیت کمتر از طرف شرکت را بپذیرد و یا عدم اطمینانهای تداوم فعالیت را در گزارش حسابرس نگنجاند؛ زیرا این ترس وجود دارد که چنین موارد افشا یا گزارش‌هایی، یک پیشگویی بی‌پایه و اساس باشد.

## فاصله تحول

- ممکن است حسابرسها برای پاسخ به انتظارات در حال تغییری که در پی پیشرفت‌های محیطی شکل گرفته‌اند، متحول نشده باشد، برای مثال: - ذینفعان خواستار اظهار نظر بیشتری نسبت به تداوم فعالیت شرکت در آینده، نسبت به آنچه اکنون در استانداردهای حسابداری و حسابرسی آمده است، هستند.
- آثار محیطی منجر به شفافیت بیشتر از طرف حسابرسان می‌شود، که به علت الزامی نبودن، انتظار وقوع آن در آینده نزدیک فراهم نیست.
- محیط با چنان سرعتی در حال تغییر است که ممکن است رویه‌های متفاوت و قدرتمندتری با هدف تغییرهای در جریان را ایجاد کند.\*\*
- استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی در جستجوی رویه‌های محکمتری در ارتباط با قلب و تداوم فعالیت هستند، که در حال حاضر به وسیله استانداردهای حسابرسی ارائه نشده‌اند.\*
- در محیط کنونی، ممکن است استانداردهای حسابرسی، زمانی که یک تقلب تشخیص داده می‌شود، به اندازه کافی قوی نباشند.\*

\* جنبه‌های پرداخته‌شده در این سند گفتگو

\*\* به این بحث از طریق فعالیتهای بیشتر در ارتباط با فناوری نیز پرداخته خواهد شد.

در کل این مقاله، رویدادها یا حوزه‌های پژوهشی را تدوین می‌کنیم که به فاصله انتظاری مرتبط بوده و از طریق جلسات بازخورد به هیئت استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی اطلاع‌رسانی شده و نشان‌دهنده (کنار هر رویداد ارائه شده، به آن اشاره شده است) اجزای اصلی فاصله انتظار حسابرسی است (همانطور که در بالا توضیح داده شد).

و حوزه‌هایی از کسب‌وکار که باور دارند نیازمند توجه ویژه حسابرسی است؛

• گفتگو با حسابرس درباره دیدگاه‌های خود در زمینه ریسک‌های تقلب و درک خود از کنترل‌های مدیریت برای پرداختن به این ریسک‌ها؛  
• در نظر گرفتن مسایل مربوط به استقلال و ارزیابی تحلیل‌هایشان؛

• ساختن محیطی که در آن مدیریت در مقابل به‌چالش کشیده شدن به‌وسیله حسابرس مقاومت نداشته باشد و هنگام گفتگو درباره مسایل پیچیده یا مداوم، بیش از حد تدافعی نباشد؛ و

• ارزیابی این‌که مدیریت چگونه در خلال حسابرسی به‌وسیله حسابرس به‌چالش کشیده شده است، به‌ویژه با توجه به ارزیابی ریسک تقلب، برآوردها و فرض‌های مدیریت (از جمله در مورد تداوم فعالیت) و انتخاب خط‌مشی‌های حسابداری<sup>۱۴</sup>.

#### اهمیت فرهنگ و موازین اخلاقی

گزارشی که در سال ۲۰۱۵ با عنوان «فرهنگ سازمانی و وقوع تقلب در صورتهای مالی: مروری بر ادبیات» (عمر، جوهری، ز و حسان<sup>۱۵</sup>) منتشر شد، اثر فرهنگ سازمانی بر وقوع تقلب در صورتهای مالی را بررسی کرد. این گزارش به فرهنگ به‌عنوان ارزش‌هایی که بین گروهی از مردم مشترک هستند و در گذر زمان و با تغییر اعضای گروه، تمایل به ایستادگی دارند، استناد می‌کند. همه واحدهای تجاری دارای فرهنگ سازمانی هستند، و بعضی فرهنگ‌های قویتری نسبت به دیگران دارند. این گزارش به مطالعه‌ای استناد می‌کند (بیگراستاف، سیسرو و پاکت<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۴) که نشان می‌دهد کارکنان از مدیریت ارشد الگو می‌گیرند؛ زیرا شخصیت مدیرعامل و دیگر مسئولان ارشد به‌طور کلی در شخصیت کل شرکت بازتاب پیدا می‌کند.

اهمیت فرهنگ صداقت و رفتار اخلاقی که با نظارت قوی تقویت شده باشد، همچنین اعمال تمرکز شدید بر پیشگیری از تقلب و بازداشتن از تقلب به‌وسیله مدیریت و ارکان راهبری، در استانداردهای حسابرسی مورد تاکید قرار گرفته است. افزون بر این، استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می‌کنند که گروه کار حسابرسی در گفتگوهای خود، عواملی که ممکن است نشان‌دهنده فرهنگی باشند که مدیریت یا دیگران را قادر به توجیه ارتکاب تقلب می‌کند را در نظر بگیرند.

(مانند موسسه‌های حسابرسی، مراجع انتظام‌بخشی، سرمایه‌گذاران، تدوین‌گران استانداردهای حسابداری، سازمان‌های حسابداری حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و دیگر موارد)، تمایز قابل است.

#### وابستگی‌های مهم به دیگران در زیست‌بوم گزارشگری مالی

همه قسمتهای زیست‌بوم گزارشگری مالی برای کمک به کاهش موثر فاصله انتظارها، ضروری هستند. افزون بر به‌کارگیری مناسب استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>۱۳</sup> (ISAs) به‌وسیله حسابرسان، در زیر بر نقش‌های مشخصی تاکید گردیده‌اند که به‌طور مستقیم بر اثربخشی هرگونه تدوین استاندارد که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی در پیش می‌گیرد، اثر می‌گذارد.

#### مدیریت و ارکان راهبری

##### مدیریت

مدیریت دارای مسئولیت اولیه برای پیشگیری و کشف تقلب است. مدیریت همچنین مسئول ارزیابی توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت است.

##### ارکان راهبری

ارکان راهبری، مسئولیت نظارت و پایش را برعهده دارند. آن‌ها باید در ایفای این نقش، قانع شوند که واحد تجاری، خط‌مشیها و رویه‌هایی برای پیشگیری و شناسایی تقلب دارد. ارکان راهبری همچنین باید برای نظارت بر تدوین کنترل‌های ضدتقلب مناسب، با مدیریت همکاری کرده و وقتی تقلب کشف می‌شود، گام‌های ضروری را بردارند.

بخش دیگری از مسئولیت‌های ارکان راهبری، نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، از جمله کیفیت گزارشگری مالی و کنترل داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است. الزام‌های مستحکم برای ارکان راهبری با توجه به نقش آن‌ها، اثربخشی سامانه گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد؛ چنان‌که ممکن است آن‌ها دارای موقعیتی برای اثرگذاری بر کیفیت حسابرسی از طریق موارد زیر باشند:

• ارائه دیدگاه‌های خود در زمینه ریسک‌های گزارشگری مالی

### مراجعه انتظام بخشی و نهادهای نظارتی

هم افزایی بین حسابرسان، تدوین گران استانداردها و مراجع انتظام بخشی و نهادهای نظارت بر حسابرسی، برای کارکرد اثربخش زیست بوم گزارشگری مالی، ضروری است. به اشتراک گذاری مناسب اطلاعات و اطلاع رسانی آزاد، به همه این بخشها در انجام موثر فعالیتهاشان کمک می کند. بعضی از رویدادهای مربوط به فاصله انتظارها ممکن است در صورت تناسب، نیاز به رسیدگی از طرف مراجع انتظام بخشی و نهادهای نظارت بر حسابرسی نیز داشته باشد؛ زیرا آنها دارای موقعیت منحصر به فردی برای اثرگذاری بر حسابرسان، مدیریت و ارکان راهبری، از طریق نظارت، مشارکت ذینفع، بازسیها و اقدامهای اجرایی هستند.



#### پانوشتها:

- 1- Financial Reporting Ecosystem
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 3- Expectation Gap
- 4- National Association of Securities Dealers Automated Quotations (NASDAQ)
- 5- Financial Reporting Council (FRC)
- 6- Canadian Public Accountability Board (CPAB)
- ۷- استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۰۰، بندهای ۳ و ۵
- ۸- استاندارد بین المللی حسابرسی ۲۰۰، بند ۷
- 9- Association of Certified Chartered Accountants (ACCA)
- 10- Knowledge Gap
- 11- Performance Gap
- 12- Evolution Gap
- 13- International Standards on Auditing (ISAs)
- ۱۴- بعضی از این مثالها از سند هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی با عنوان «چارچوبی برای کیفیت حسابرسی: عوامل مهمی که محیط کیفیت حسابرسی را می سازند»، بند ۵۶ استخراج شده اند
- 15- Omar, Johari, Z. and Hasnan
- 16- Biggerstaff, Cicero, and Puckett

#### منبع:

- **Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements, Discussion Paper, IAASB, 2020**

فرهنگ همچنین در نمونه هایی از عوامل ریسک تقلب که در پیوستهای استانداردهای حسابرسی گنجانده شده اند، مورد تاکید قرار گرفته است.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی به دیدگاه های مختلف درباره اثر فرهنگ سازمانی درباره گزارشگری مالی متقابلانه و رویه های اضافی حسابرسی برای حسابرس که هیئت باید در این زمینه در نظر بگیرد، علاقمند است.

### تدوین گران استانداردهای حسابداری

محتوای صورتهای مالی و تهیه آنها در چارچوب گزارشگری مالی مربوط بیان شده است، که مسئولیت تدوین گران استانداردهای مربوط است. استانداردهای بین المللی حسابرسی منتشر شده توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی، در تعامل با الزامهای حسابرسان در خلال انجام حسابرسی صورتهای مالی و اظهار نظر درباره این که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت همسو با چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده اند یا خیر، مسئولیتی بر عهده مدیریت و ارکان راهبری نگذاشته است.

استانداردهای حسابرسی قادر نیستند که مفاهیم اضافی که در تهیه صورتهای مالی به وسیله مدیریت ارائه نشده اند را تحمیل کنند، مگر این که اطلاعات مربوط به حسابرسی باشند؛ برای مثال، یک تحریف در ارتباط با مورد (های) افشایی که به وسیله چارچوب گزارشگری مالی مربوط الزامی شده است، که در چنین مواردی شفافیت بیشتر از طریق گزارش حسابرس ممکن می باشد. بر این اساس، جایی که درخواست برای تحمیل مسئولیتهای بیشتر بر مدیریت یا ارکان راهبری یا گنجانده شدن اطلاعات بیشتر در صورتهای مالی در حوزه های مشخص باشد، ممکن است نیازمند تغییرهایی در چارچوب گزارشگری مالی مربوط باشد، که در دامنه وظایف تدوین گران استانداردهای حسابداری مربوط است.