



کاهش شکاف حسابرسی: ندایی برای تغییر

ترجمه و تلخیص: دکتر رضا نظری

مریم گوارا

Malaysian Institute of Accountants (MIA)

در سال ۲۰۰۸، زمانی که استاندارد بین‌المللی حسابرسی^۱ شماره ۷۰۰ (ISA 700) با عنوان «گزارش حسابرس مستقل درباره مجموعه کاملی از صورتهای مالی با مقاصد عمومی» و اصلاحیه‌های مربوط به انطباق دیگر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ارائه شد، قالب گزارش حسابرس نیز بازبینی و تغییر پیدا کرد. در نتیجه، بندهای الحاقی وارد گزارش حسابرس شد که مسئولیتهای مدیریت و حسابرسان را با دقت و جزئیات بیشتری در صورتهای مالی مشخص می‌کردند. این بندها پیرامون این موضوع بودند که حسابرسی (شامل روشهای حسابرسی، ارزیابی ریسک، در نظر گرفتن کنترل داخلی واحد تجاری و ...) چیست تا برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی درک بهتری را فراهم آورند. به‌رغم این تلاشها، تحقیق منتشرشده از سوی انجمن تحلیلگران مالی خبره^۲ در ۳۱ مارس ۲۰۱۰ با عنوان «گزارش حسابرس مستقل» نشان داد که ۶۰٪ پاسخ‌دهندگان بر این باورند که گزارش حسابرس باید دربرگیرنده اطلاعات بیشتری باشد. در این مقاله، این مسئله به دقت بررسی می‌شود.

تصمیم‌گیریهایی سرمایه‌گذاری و معاملات اعتباری باشد و اینجاست که با شکاف اطلاعاتی روبه‌رو می‌شویم. شکاف اطلاعاتی عبارت است از تفاوت بین اطلاعات موردنیاز برای گرفتن چنین تصمیم‌هایی با آنچه از طریق صورتهای مالی حسابرسی شده موجود است یا از طریق دیگر اطلاعات مندرج در گزارش سالانه مانند بررسیهای مالی و عملیاتی، شاخصهای اصلی عملکرد و یا نکته‌های مهم مالی در دسترس قرار دارد. برخی از ذینفعان، وجود شکاف اطلاعاتی را به نقاط ضعف چارچوب گزارشگری مالی نسبت می‌دهند. استفاده‌کنندگان از این مسئله آگاهند که مدیریت و حسابرس، اطلاعات گسترده‌ای درباره واحد تجاری در قیاس با اطلاعات افشاشده و موجود در گزارش حسابرسی و صورتهای مالی حسابرسی شده دارند. با داشتن چنین دانشی، حسابرس می‌تواند دیدگاه‌های خود را درباره واحد تجاری و کسب‌وکارش ارائه کند. برخی از اطلاعات اضافی که حسابرس می‌تواند در گزارش خود ارائه کند، عبارتند از ریسکهای تجاری، حسابرسی و عملیاتی؛ مشکلات اساسی حسابرسی و راه‌حل آنها؛ و مناسب بودن رویه‌های حسابداری به‌کاررفته. **نمودار ۱** شکاف اطلاعاتی را تصویر می‌کند.

فاصله انتظارها در برابر شکاف اطلاعاتی

فاصله انتظارها عبارت است از تفاوت بین انتظارات استفاده‌کنندگان از حسابرس و حسابرسی صورتهای مالی با حسابرسی واقعی که بخش عمده وجود این فاصله به دلایل زیر ایجاد می‌شود:

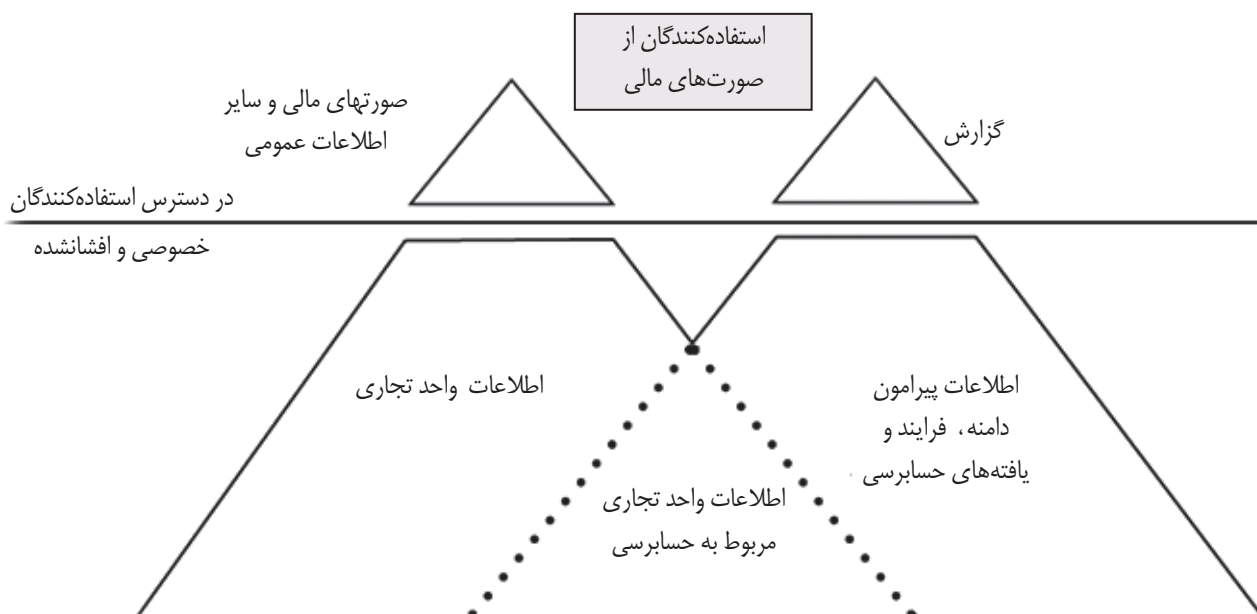
- فهم استفاده‌کنندگان از ماهیت حسابرسی، دربرگیرنده دامنه، هدفها و محدودیتهای ذاتی؛
- ادراک استفاده‌کنندگان از توانایی و مسئولیتهای حسابرس در کشف تقلب؛ و

• گزارش استاندارد حسابرس تصویر واضحی از روشهای حسابرسی اجراشده و قضاوتهای حرفه‌ای به‌کاررفته برای دستیابی به اظهارنظر حسابرسی ارائه نمی‌کند.

تحقیقهای دانشگاهی نشان می‌دهد که در پدید آمدن این فاصله‌ها ارزش ارتباط بخشی گزارش حسابرسی نقش دارد. افزایش شفافیت در گزارش حسابرس ممکن است تأثیر بهتری بر ادراک استفاده‌کنندگان از حسابرس و حسابرسی صورتهای مالی داشته باشد.

برخی از استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شامل سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی، عقیده دارند گزارشگری حسابرس باید پاسخگوی نیاز استفاده‌کنندگان برای

نمودار ۱- شکاف اطلاعاتی



هر دو مورد فاصله انتظارها و شکاف اطلاعاتی از جمله عوامل اصلی برای طرح فراخوان درباره بهبود گزارشگری حسابرس است که در مقاله مشورتی تأییدشده از سوی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی (IAASB) در ماه مه سال ۲۰۱۱ با عنوان «بهبود ارزش گزارشگری حسابرس: بررسی گزینه‌ها برای تغییر» بحث شده است.

گزینه‌هایی برای تغییر

مقاله مشورتی یادشده به بررسی گزینه‌های ممکن برای تغییر و کاهش هر دو شکاف و بهبود ارزش ارتباطبخشی گزارشگری حسابرس می‌پردازد. در این مقاله مشورتی سه الگو پیشنهاد شده است که در ادامه بیشتر مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد (نمودار ۲).

نمودار ۲ - مدل‌های پیشنهادی برای تغییر در گزارشگری حسابرس		
تغییر درون الگوی گزارشگری کنونی واحد تجاری و محدوده حسابرسی صورت‌های مالی	تغییر در الگوی گزارشگری واحد تجاری	تغییر در برگیرنده سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط
• قالب و ساختار گزارش حسابرسی استاندارد؛ • مسئولیت حسابرس در مورد سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده؛ و • توضیح حسابرس پیرامون موضوعهای مهم در فهم استفاده‌کنندگان از حسابرسی صورت‌های مالی حسابرسی شده.	الگوی گزارشگری نظام راهبری بنگاه	دیگر خدمات اطمینان بخشی یا خدمات مرتبط در مورد اطلاعات به جز مواردی که در صورت‌های مالی منظور شده است

تغییر درون مدل گزارشگری کنونی واحد تجاری و دامنه حسابرسی صورتهای مالی		
توضیح	گزارشگری کنونی در گزارش حسابرس	گزارشگری آینده در گزارش حسابرس
قالب و ساختار گزارش حسابرسی استاندارد؛ • بندهای مسئولیتهای مدیریت و حسابرس	گزارش استاندارد حسابرس بندهایی در مورد مسئولیت مدیریت و حسابرس برای کاهش فاصله انتظارها را دربرمی‌گیرد. تحقیقاتی دانشگاهی نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان ارزش اطلاعاتی کمی برای چنین بندی درک می‌کنند. برخی از تحقیقات پیشنهاد می‌کنند که به جای آن اطلاعات بیشتری درباره مسئولیتهای حسابرس برای کشف تقلب باید ارائه شود.	تغییر محل این بندها به یک گزارش جداگانه که پیرامون حسابرسی صورتهای مالی، اطلاعاتی را به کاربران ارائه خواهند کرد. در بریتانیا، حسابرس می‌تواند این بندها را از گزارش حسابرس حذف نموده و در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی مرجع نظارتی حسابرسی بریتانیا یعنی هیئت رویه‌های حسابرسی ^۲ (APB)، منتشر کند و در گزارش به آن عطف دهد. • حذف این بندها به‌طور کامل از گزارش و تبدیل آن به یک گزارش «مختص اظهارنظر».
اظهارنظر حسابرسان در حال حاضر در بند نهایی گزارش حسابرس ارائه می‌شود. نظر استفاده‌کنندگان این است که بخش یادشده عنصر کلیدی گزارش است و باید وزن بیشتری به آن داده شود.	در مورد گزارش سالانه که در برگیرنده صورتهای مالی حسابرسی شده است، استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۲۰ (ISA 720) با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده» حسابرس را ملزم می‌کند که سایر اطلاعات (مانند بررسی مالی و عملیاتی، نکته‌های مهم مالی و نسبت‌های مالی) درج‌شده در گزارش سالانه را خوانده و هرگونه مورد ناسازگار با صورتهای مالی حسابرسی شده را تعیین کند. البته گزارش حسابرس درباره مسئولیت حسابرسان پیرامون سایر اطلاعات بحثی نمی‌کند.	• برای لحاظ کردن در گزارش حسابرسی صورتهای مالی پیرامون چنین مسئولیتهایی یا یک نتیجه‌گیری مربوط به سایر اطلاعات.

تغییر درون مدل گزارشگری کنونی واحد تجاری و دامنه حسابرسی صورتهای مالی

توضیح	گزارشگری کنونی در گزارش حسابرس	گزارشگری آینده در گزارش حسابرس
توضیح حسابرس پیرامون موضوعهای مهم در فهم استفادهکنندگان از حسابرسی و صورتهای مالی حسابرسی شده	استاندارد بینالمللی حسابرسی شماره ۷۰۶ با عنوان «بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل» به حسابرس اجازه می‌دهد از راههای زیر توجه استفادهکنندگان را به مطالب جلب کند: • بند «تأکید بر مطلب خاص» - مطلبی که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده و برای فهم استفادهکنندگان بسیار مهم است. به عنوان مثال، وقتی در مورد نتیجه پرونده قضایی نیمه‌کاره بر علیه واحد تجاری ابهام وجود دارد، حسابرس بند تأکید بر مطلب خاص را ارائه می‌کند؛ یا • بند «سایر مطالب توضیحی» - هرگونه مطلب دیگری که به درک استفادهکنندگان از حسابرسی، مسئولیت حسابرسان و گزارش حسابرسی مربوط باشد. به عنوان مثال، حسابرسان بند سایر مطالب توضیحی را درباره مسئولیت ارائه گزارش براساس الزام قانون، اضافه می‌کنند. پذیرفته شده است که گزارشگری بیش از حد ممکن است منجر به مبهم بودن گزارش حسابرس و سردرگمی خوانندگان شود. علاوه بر این، تحقیقات علمی نشان می‌دهد که چنین اطلاعاتی به طور معمول به عنوان اطلاعات منفی نگریسته می‌شود و ممکن است معادل شرط حسابرسی قلمداد شود.	• با افزایش استفاده از «تأکید بر مطلب خاص»، بند موجود در گزارش حسابرس می‌تواند به استفادهکنندگان در درک گزارشهای مالی پیچیده در یک مؤسسه کمک کند. • ارائه اطلاعات بیشتر درباره حسابرسی از قبیل عرصه‌های اصلی ریسک تحریف عمده؛ عرصه‌های قضاوت مهم حسابرس؛ سطح اهمیت به کاررفته؛ کنترل‌های داخلی واحد تجاری؛ و عرصه‌های مشکل ساز مهم و چگونگی حل آنها. در فرانسه حسابرس ملزم است تا بخشی تحت عنوان «توجیه ارزیابی» در گزارش حسابرسی اضافه کند که در آن حسابرس عرصه‌های اصلی صورتهای مالی و رویه‌های حسابرسی اجرا شده در مورد آن عرصه‌های اصلی را ارائه می‌کند. تحقیق انجام شده درباره این نوع گزارشگری حسابرس، نشان می‌دهد که مزیت‌های این روش گزارشگری ممکن است بر مشکلات آن بچربد و در نتیجه ارزش در نظر گرفتن را دارد. • ارائه دیدگاه‌های حسابرس پیرامون واحد تجاری یا کیفیت گزارش مالی آن براساس کاری که روی حسابرسی صورتهای مالی انجام شده؛ از قبیل کیفیت کنترل‌های داخلی واحد تجاری؛ ارزیابی حسابرس از قضاوت‌های حسابداری و برآوردهای حساس مدیریت؛ و کیفیت و اثربخشی مدیریت.

تغییر در مدل گزارشگری مؤسسه

توضیح	گزارشگری کنونی در گزارش حسابرس	گزارشگری آینده در گزارش حسابرس
مدل گزارشگری نظام راهبری بنگاه	ارکان راهبری واحد تجاری (به عنوان نمونه کمیته حسابرسی در رابطه با شرکت پذیرفته شده در بورس) مسئول نظارت بر فرایند گزارشگری مالی هستند. استاندارد بینالمللی حسابرسی شماره ۲۶۰ (ISA 260) با عنوان «اطلاع رسانی به ارکان راهبری»، و استاندارد بینالمللی حسابرسی شماره ۲۶۵ (ISA 265) با عنوان «اطلاع رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی» الزام می‌نماید که حسابرس به ارکان راهبری در خصوص مسائلی از قبیل مسئولیت حسابرس در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی، دامنه برنامه ریزی و زمان بندی حسابرسی، یافته‌های مهم حسابرسی و ضعفهای کنترل داخلی اطلاع رسانی کند.	• الگوی ارتقایافته نظام راهبری بنگاه که در آن کمیته حسابرسی توان آن را دارد که نظارت خود بر فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی را گزارش کند. حسابرس، منطقی بودن و کامل بودن چنین گزارشی را در گزارشگری خود منظور می‌کند. در بریتانیا، شورای گزارشگری مالی^۴ (FRC) الگویی را ارائه کرد که در آن حسابرس گزارش پیشرفته تری را به کمیته حسابرسی در زمینه‌هایی که وی در به دست آوردن نظر حسابرسی قضاوت حرفه‌ای به کار برده، ارائه می‌دهد. کمیته حسابرسی در زمینه مسئولیت‌هایش پیرامون درستی صورتهای مالی حسابرسی شده و نقش نظارتی‌اش بر فرایند حسابرسی مستقل، برای همگان گزارش ارائه می‌کند. حسابرس پس از آن در مورد کامل بودن و منطقی بودن گزارش کمیته حسابرسی گزارش ارائه می‌کند.

تغییرات شامل سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط		
توضیح	گزارشگری کنونی در گزارش حسابرس	گزارشگری آینده در گزارش حسابرس
سایر خدمات اطمینان بخشی یا خدمات مرتبط در زمینه سایر اطلاعات مندرج در صورت های مالی	خدماتی از این دست در سایر اطلاعات مندرج در گزارش سالانه نظیر توافقه های نظام راهبری بنگاه، مدیریت ریسک در سطح بنگاه، شرکت و شاخص های اصلی عملکرد مشخص و ارائه نمی شوند.	هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در حال حاضر روی تعدادی از موضوعهای جدید درباره خدمات اطمینان بخشی در مورد اطلاعات خارج از صورتهای مالی کار می کند.

آثار و چالشهای تغییر

نتیجه این گزینه ها ممکن است گسترده باشد و منجر به تغییر در چشم انداز حسابرسی شود. برخی از گزینه های تغییر، تأثیر چشمگیری بر نقشها و مسئولیتهای مربوط به مدیریت، ارکان راهبری و حسابرس دارند. به عنوان نمونه، الگوی پیشرفته گزارشگری نظام راهبری بنگاه ممکن است به مجموعه متفاوتی از مهارتها و سطوح مختلفی از مشارکت اعضای کمیته حسابرسی نیاز داشته باشد.

رفتار و کنشهای بین این سه بخش نیز تحت تأثیر قرار می گیرند. به عنوان مثال، توضیح اضافی حسابرس درباره برآوردهای حساس حسابداری ممکن است بر کنشهای بین مدیریت و حسابرس در زمان بحث این موضوعها اثر داشته باشد و به نوبه خود امکان تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی را فراهم سازد.

در راستای دستیابی به گزارشگری بهتر حسابرسی، ملاحظات اساسی عبارتند از توانایی استفاده کنندگان در خواندن، فهم و استفاده از اطلاعات اضافی. داشتن اطلاعات متوازی که به استفاده کنندگان در گرفتن تصمیمهای آگاهانه کمک کند و در عین حال باعث سردرگمی شان نشود، یک نیاز است.

گزارشگری اضافی به معنای افزایش هزینه های حسابرسی است. در بریتانیا، حسابرس ملزم است درباره کامل بودن و منطقی بودن گزارش کمیته حسابرسی نظر دهد. این امر مستلزم آن است که حسابرس کار بیشتری برای اطمینان بخشی به چنین اطلاعاتی انجام دهد که این امر منجر به هزینه بیشتر حسابرسی می شود.

این مقاله مشورتی تغییر حیاتی در گزارشگری حسابرس را با هدف کاهش هرگونه فاصله انتظارها و شکاف اطلاعاتی موجود معرفی می کند. در همان حال که این تغییر به عنوان یک پیشرفت مثبت محسوب می شود، بسیار مهم است که همه ذینفعان درگیر در زنجیره تأمین گزارشگری مالی همه نکته های مثبت و منفی هر گزینه پیشنهاد شده در مقاله را در نظر بگیرند و همچنین به مسائل محیطی توجه کنند که آیا چارچوب قانونی از گزینه های پیشنهادی پشتیبانی می کند و اینکه تغییر الگوی مطرح شده بر سهامداران درگیر در زنجیره گزارشگری اثر می گذارد. 

پانوشتها:

- 1- International Standards of Auditing (ISA)
- 2- Chartered Financial Analyst (CFA)
- 3- Auditing Practices Board (APB)
- 4- Financial Reporting Council (FRC)

منبع:

• Malaysian Institute of Accountants (MIA), *Narrowing the Audit Gaps: A Call for Change*, July 2011