



# کاهش فاصله انتظار در حسابرسی

زهرا نوری

## خلاصه‌ای از یافته‌های اصلی

انجمن حسابداران خبره و رسمی<sup>۱</sup> (ACCA) با همکاری حسابداران رسمی استرالیا و نیوزلند<sup>۲</sup> (CA ANZ)، انجمن حسابداران حرفه‌ای خبره کانادا (CPA Canada) و هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا<sup>۳</sup> (AASB) نقش حسابرس در حوزه‌های تقلب، تداوم فعالیت و فاصله انتظار مرتبط را با انتشار گزارشی با عنوان «کاهش فاصله انتظار در حسابرسی، مسیر پیش‌رو در تقلب و تداوم فعالیت: رویکردی با چند ذینفع» مورد بررسی قرار دادند. پژوهش‌های زیربنایی در راستای تهیه این گزارش، با برگزاری مجموعه میزگردهای مجازی و مصاحبه با ذینفعان زیست‌بوم گسترده‌تر گزارشگری مالی در سراسر جهان پشتیبانی شد.

در این مقاله، نکته‌های مهم مطرح‌شده توسط ذینفعان انجمن در خلال گفتگو در میزگردهای برگزارشده در کشورها و یا مناطق مختلف خلاصه شده است. انجمن، نتایج میزگردها و مصاحبه‌ها را با جزئیات بیشتری در فصل ۳ گزارش اصلی خود مورد بحث قرار می‌دهد.



## خلاصه‌ای از یافته‌های اصلی:

### فاصله انتظار

- بیشتر شرکت‌کنندگان فاصله آگاهی را به‌عنوان علت اصلی وجود فاصله انتظار برای تقلب و تداوم فعالیت ذکر کردند و برخی استدلال می‌کنند که این فاصله ترکیبی از دو فاصله یا هر سه فاصله است.
- در دیدگاه شرکت‌کنندگان از همه کشورها و یا مناطق در دامنه مورد نظر، فاصله انتظار بیشتر بر تقلب متمرکز بود تا تداوم فعالیت.

### فاصله آگاهی

- بیشتر شرکت‌کنندگان از تمام گروه‌های ذینفع بر این تصور بودند که فاصله انتظار به‌طور عمده ناشی از درک نادرست کاربران صورتهای مالی از نقش هر یک از طرفین در زیست‌بوم گزارشگری مالی است. برخی از دیدگاه‌های بیان شده عبارتند از:
- اطلاع‌رسانی نقش و مسئولیتهای حسابرس می‌تواند چالش‌برانگیز باشد، زیرا صورتهای مالی و گزارش حسابرس طولانی‌تر و پیچیده‌تر می‌شوند.
- محدودیتها و کاستیهای ذاتی که حسابرسان در کشف و گزارش تقلب واقعی یا موارد مشکوک با آن مواجه هستند، اغلب از سوی ذینفعان نادیده گرفته می‌شوند.
- مفهوم اهمیت و سایر اصطلاحهای حسابرسی بیشتر از سوی ذینفعان نادیده گرفته می‌شود.
- شرکت‌کنندگان از همه گروه‌های ذینفع پیشنهاد کردند که همه کسانی که در زیست‌بوم گزارشگری مالی مشارکت دارند، باید برای افزایش آگاهی از نقش و مسئولیتهای همه طرفها در زیست‌بوم همکاری کنند. برخی از پیشنهادها ارائه شده عبارتند از:
- نگاهی به حوزه‌هایی که گزارشگری به‌سبک ساریبیز-آگسلی<sup>۷</sup> را اتخاذ کردند، همانند ایالات متحد و ژاپن، و توجه به این‌که این سبک به‌چگونگی در ارتقای اطلاع‌رسانی در زمینه نقش واحد تجاری و مدیریت آن موفق بوده است.

در گزارش انجمن، فاصله انتظار حسابرسی به ۳ جز تقسیم می‌شود:

### فاصله آگاهی

**فاصله آگاهی<sup>۴</sup>**، به‌عنوان تفاوت بین آنچه عموم مردم فکر می‌کنند که حسابرسان انجام می‌دهند و آنچه حسابرسان در واقع انجام می‌دهند، تعریف می‌شود. این موضوع نشان می‌دهد که مردم گاهی اوقات حسابرسی را اشتباه درک می‌کنند: به‌عنوان نمونه، این باور که حسابرسان مسئول جلوگیری از شکست شرکت هستند.

### فاصله عملکرد

**فاصله عملکرد<sup>۵</sup>**، به‌عنوان تفاوت بین آنچه حسابرسان در واقع انجام می‌دهند و آنچه که حسابرسان قرار است با توجه به الزامهای استانداردها یا مقررات حسابرسی انجام دهند، تعریف می‌شود.

موسسه‌های حسابرسی دارای سامانه‌ها و فرایندهایی هستند که به‌دنبال تضمین کیفیت در تعهدهای خود هستند. به‌عبارت دیگر، استانداردها و مقررات را رعایت می‌کنند. نهادهای نظارتی حسابرسی سوابق تعهدهای تکمیل‌شده را بازرسی می‌کنند تا ارزیابی کنند که کیفیت لازم به‌دست آمده است یا خیر.

### فاصله تحول

**فاصله تحول<sup>۶</sup>** به‌عنوان تفاوت بین آنچه حسابرسان در صورت پیروی از الزامهای استانداردها و مقررات حسابرسی باید انجام دهند و آنچه عموم مردم می‌خواهند که حسابرسان انجام دهند، تعریف می‌شود.

به‌عبارت دیگر، فاصله تحول حوزه‌هایی از حسابرسی را نشان می‌دهد که با در نظر گرفتن تقاضای عموم مردم، پیشرفت‌های فناوری، و این‌که چگونه فرایند کلی حسابرسی می‌تواند به‌منظور ارزش افزوده بیشتر در راستای منافع عمومی ارتقا یابد، ممکن است نیاز به تحول داشته باشند.

• معرفی مجاری اطلاع‌رسانی بهتر و معنادارتر بین حسابرسان و سهامداران.

• بررسی استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۱ (IAS1) با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، زیرا راهنماییهای ارائه‌شده در حال حاضر محدود هستند.

### فاصله عملکرد

• فاصله عملکرد، به میزان کمتری به‌عنوان عامل اصلی فاصله انتظار شناسایی شد. برخی از دیدگاه‌های بیان‌شده عبارتند از:

• دیدگاه‌های متفاوت در مورد الزامهای فعلی حسابرس در مورد تردید حرفه‌ای همراه با برخی دیدگاه‌ها مبنی بر این‌که، اگر استانداردها با تردید حرفه‌ای مناسب و در حضور بررسیهای کیفی اعمال شوند، به اندازه کافی قوی هستند و برخی دیدگاه‌های دیگر نشان می‌دهند که این حرفه احتمال دارد که نیاز به الزامهای بیشتری داشته باشد.

• دیدگاهی مبنی بر این‌که حسابرسان به دلیل نیاز به سطح بالایی از تردید حرفه‌ای در هنگام بررسی این‌که موردی عمدی بوده است یا خیر، باید به ریسکهای تقلب متفاوت از روشی که به ریسکهای خطا پاسخ می‌دهند، واکنش نشان دهند.

• نقش مهمی که سازمانهای حسابداری حرفه‌ای و نهادهای نظارتی حسابرسی باید در زمینه نظارت بر فاصله عملکرد از طریق بررسیهای کیفیت حسابرسی و تهیه مطالب آموزشی به‌منظور حمایت از شرکتهای کوچکتر با چالشهای منابع ایفا کنند.

### فاصله تحول

• شرکتهای کارشناسان بر لزوم ادامه نظارت بر عملکرد حسابرسان و توجه به حوزه‌های تحول تاکید کردند. برخی از دیدگاه‌های بیان شده عبارتند از:

• این‌که استفاده از فناوری می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا انتظار ذینفعان از حسابرسان در مورد تقلب را تا حد زیادی برآورده کنند.

• این‌که حسابرسی باید با استفاده از فناوری در حوزه‌های مورد توجه سرمایه‌گذاران، همانند پیش‌بینیها و سایر اطلاعات آینده‌نگر، تحول یابد.

• تا آن جایی که به تقلب مربوط می‌شود، تعدادی از بازنگریهای احتمالی در استاندارد بین‌المللی حسابرسی (ISA ۲۴۰) (240) با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی»، توسط برخی از شرکت‌کنندگان پیشنهاد شد، از جمله:

• نگرانیهایی در مورد معرفی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰ و به‌ویژه بند ۵، که به محدودیت‌های ذاتی حسابرسی اشاره می‌کند.

• تناقضهای عملی در مورد این‌که به‌چه‌نحوی آزمون دفتر روزنامه، در رابطه با ریسکهای تقلب شناسایی شده در حسابرسی و میزان آزمون مورد نیاز طراحی شده است.

• آیا پیش‌فرض ریسکهای تقلب در شناسایی درآمد همچنان مناسب است یا خیر.

• نیاز به اشتراک‌گذاری بیشتر در جامعه حسابرسی، یعنی با سایر شرکا یا موسسه‌های حسابرسی در مورد تقلب‌هایی که به تازگی شناسایی شده است.

• اهمیت آموزش مستمر حسابرسان در مورد موضوعهای مربوط به تقلب.

### تقلب: افزایش استفاده از کارشناسان دادگاهی یا سایر کارشناسان مربوط

• بیشتر شرکتهای کارشناسان از حفظ انعطاف‌پذیری ارائه‌شده در استانداردهای موجود برای حسابرس به‌منظور اعمال قضاوت حرفه‌ای خود هنگام تعیین نحوه واکنش به ریسکهای تقلب شناسایی شده حمایت کردند. آن‌ها پیشنهاد کردند که مشارکت کارشناسان دادگاهی می‌تواند به‌ویژه در فرایند ارزیابی ریسک مورد تشویق قرار گیرد، اما همچنان قضاوت حرفه‌ای حسابرس مبنای قرار بگیرد.

• شرکای حسابرسی در موسسه‌های بزرگ و در موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط (SMPs) یادآور شدند که

• برخی از شرکت‌کنندگان یادآور شدند که پژوهش‌های روانشناسی نشان می‌دهد که داشتن ذهن بدگمان دشوار است و طبیعی‌تر این است که به دنبال شواهد تاییدکننده به جای شواهد نقض‌کننده باشید.

### تقلب: الزامهای ارتقایافته بازبینی کنترل کیفیت

• معرفی روشهای بازبینی افزوده کنترل کیفیت کار به عنوان یکی از گزینه‌های مطلوب‌تر برای بررسی بیشتر توسط شرکت‌کنندگان رتبه‌بندی شد.

• برخی از شرکت‌کنندگان نسبت به افزودن روش دیگری «از نوع بازبینی» هشدار دادند.

• شرکای حسابرسی و نهادهای نظارتی تشخیص دادند که اجرای این گزینه می‌تواند آسانتر از سایر گزینه‌ها باشد، زیرا در حال حاضر چارچوبی برای ترکیب روشهای افزوده بازبینی کنترل کیفیت کار وجود دارد.

• برخی از شرکت‌کنندگان از این گزینه پشتیبانی نکردند، زیرا استدلال می‌کردند که **استاندارد بین‌المللی پیشنهادی درباره مدیریت کیفیت ۲ (ISQM 2)**، با عنوان بازبینیهای کیفیت کار حسابرسی، در حال حاضر دارای الزامهای کافی برای نقش بازبینی کنترل کیفیت کار مربوط به تقلب دارد.

### تقلب: تمرکز بیشتر بر تقلب کم‌اهمیت

• یک گروه مختلط از ذینفعان از الزام به روشهای حسابرسی اضافی در هنگام شناسایی تقلب کم‌اهمیت حمایت کردند، زیرا می‌تواند منجر به کشف تقلب بااهمیت شود.

• شرکای حسابرسی یادآور شدند که استاندارد موجود حساب‌رسان را ملزم می‌کند تا در هنگام شناسایی تقلب، روشهای خاصی را انجام دهند، صرف‌نظر از این‌که تقلب بااهمیت است یا خیر، و بنابراین براین باور هستند که الزامهای موجود همچنان مناسب و کافی هستند.

• شرکای حسابرسی این نگرانی را مطرح کردند که الزام به تمرکز بیشتر بر تقلب کم‌اهمیت، فراتر از هدف حسابرسی است.

الزامی بودن مشارکت کارشناسان دادگاهی، احتمال دارد که فاصله انتظار را افزایش دهد. دیگر نگرانیهای مطرح‌شده توسط شرکا عبارتند از:

• مشارکت کارشناسان دادگاهی می‌تواند این ریسک را ایجاد کند که کار آن‌ها به رویه «تیک‌زنی» تبدیل شود.

• افزایش هزینه‌های حسابرسی احتمال دارد که برای حسابرسیهای کوچک یا با پیچیدگی کمتر که نیاز به مشارکت کارشناس دادگاهی در آن‌ها کمتر پیداست، دشوار باشد.

• موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط باید کارشناسی دادگاهی را برون‌سپاری کنند، زیرا این مجموعه مهارت در موسسه آن‌ها در دسترس نیست.

• برخی از نمایندگانی که **ارکان راهبری**<sup>۸</sup> را برعهده دارند، استفاده از کارشناسان دادگاهی را مورد حمایت قرار دادند، اما پیشنهاد کردند که استفاده از کارشناسان دادگاهی باید در زمانی باشد که بنابر قضاوت حسابرس، ریسک تقلب در سطح بالایی وجود دارد.

• نهادهای نظارتی تنها گروه ذینفعی بودند که به نظر می‌رسید حمایت بیشتری از الزام به مشارکت کارشناسان دادگاهی داشتند.

### تقلب: تردید حرفه‌ای یا ذهن بدگمان؟

• بیشتر شرکت‌کنندگان از مفهوم **ذهن بدگمان**<sup>۹</sup> حمایت نکردند. آن‌ها پیشنهاد کردند که به جای معرفی یک مفهوم جدید، باید تمرکز بر کاهش هر گونه فاصله عملکردی باشد که در حال حاضر در به‌کار بستن تردید حرفه‌ای وجود دارد. برخی پیشنهاد کردند که کارکنان بیشتری از سطوح ارشد مشارکت کنند یا بر نظارت و بررسی اثربخش تاکید بیشتری شود.

• برخی از نگرانیهای مطرح‌شده در مورد الزام به «ذهن بدگمان» عبارتند از:

• ریسک آسیب‌رسانی به رابطه بین مدیریت و حسابرس که بر کارایی و اثربخشی حسابرسی تاثیرگذار است.

• این به معنای حجم بیشتر مدارک در هنگام گردآوری شواهد حسابرسی است و بنابراین منجر به تقاضاهای اطلاعاتی سنگین برای واحدهای تجاری می‌شود.

### تقلب: تقلب شخص ثالث

- به‌طور کلی، شرکت‌کنندگان دیدگاه قوی در مورد تقلب مربوط به اشخاص ثالث نداشتند.
- برخی از شرکت‌کنندگان در نظر گرفتن روشهای اضافی، با توجه به فراگیری کووید ۱۹ را به‌منظور مقابله با افزایش ریسک تقلب شخص ثالث پیشنهاد کردند.

### تداوم فعالیت: دوره زمانی برای ارزیابی تداوم فعالیت

- بیشتر شرکت‌کنندگان بر این باور بودند که گسترش دوره به بیش از ۱۲ ماه، ارزش چندانی اضافه نخواهد کرد.
- برخی از شرکای حسابرسی بر این باور هستند که ذینفعان در حال حاضر سطح اطمینان به‌دست‌آمده توسط حسابرسان را بیش از حد برآورد می‌کنند. تمدید دوره زمانی ارزیابی تداوم فعالیت احتمال دارد که به‌طور ناخواسته فاصله انتظار را افزایش دهد.
- برخی از شرکت‌کنندگان پیشنهاد کردند که برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) معنادارتر این است که بازبینی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورتهای مالی» را در نظر بگیرد، تا مدیریت را ملزم کند که تمام اطلاعات موجود در مورد آینده را مورد توجه قرار دهد، که به‌جای دوره گزارشگری، دست‌کم ۱۲ ماه از تاریخی که صورتهای مالی مجاز برای انتشار هستند را پوشش دهد.

### تداوم فعالیت: تداوم فعالیت و دیگر مفاهیم انعطاف‌پذیری

- برخی از شرکت‌کنندگان پیشنهاد کردند که واکاوی انعطاف‌پذیری می‌تواند برای ارزیابی چشم‌انداز شرکت سودمند باشد، زیرا آن‌ها الزامهای افشای فعلی در مورد «ابهام بااهمیت مربوط به فرض تداوم فعالیت» را به‌عنوان یک گزینه دوگانه می‌دانند که احتمال دارد که بسیار دیر در چرخه عمر واحد تجاری به‌کار گرفته شود.
- شرکت‌کنندگان یادآور شدند که معرفی مفاهیم جدید انعطاف‌پذیری باید با نهادهای تدوین‌گر استاندارد حسابداری

و مراجع انتظام‌بخشی هماهنگ شود. آن‌ها تاکید کردند که ارکان راهبری و مدیریت، مسئولیت اصلی ارزیابی تداوم فعالیت و انعطاف‌پذیری را دارند.

• برخی از شرکای حسابرسی در بخش عمومی اشاره کردند که مفهوم انعطاف‌پذیری با مفاهیمی که در استانداردهای حسابداری بخش عمومی در برخی حوزه‌های گزارشگری که با انعطاف‌پذیری، پایداری و آسیب‌پذیری واحد تجاری سروکار دارند، مطابقت دارد.

• یک پیشنهاد برای افزایش شفافیت در چنین ارزیابی‌هایی، ترکیب نوعی از آزمون فشار با دیدگاه مدیریت است. پیشنهاد دیگری که می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد، افشای رویارویی با ریسک، از جمله ریسکهای مربوط به تقلب یا اشتباه و ریسکهای راهبردی است.

### تداوم فعالیت: ابهام بااهمیت مربوط به فرض تداوم فعالیت

• بسیاری از شرکت‌کنندگان در مورد تمایز بین بحث در زمینه مسایل تداوم فعالیت در بخش موضوعهای اصلی حسابداری (KAM) و بخش تداوم فعالیت در گزارش حسابداری راهنمایی بیشتری خواستند.

• شرکای حسابرسی پیشنهاد کردند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB) باید در نظر بگیرد که آیا شواهدی وجود دارد که نشان دهد ذینفعان تفاوت بین ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت و موضوعهای اصلی حسابداری را درک می‌کنند، زیرا این احتمال وجود دارد که به فاصله آگاهی کمک کند.

• شرکای حسابرسی اشاره کردند که در مورد آنچه که ابهام بااهمیت مربوط به فرض تداوم فعالیت و همچنین رعایت‌نشدن ثبات رویه در این حوزه را تشکیل می‌دهد، شفافیت وجود ندارد.

• شرکت‌کنندگان در مورد درک‌نشدن اصطلاحهای «تداوم فعالیت» و «ابهام بااهمیت» در بیرون از حرفه حسابداری ابراز نگرانی کردند.

• برخی از نمایندگان بخش عمومی یادآور شدند که این مفاهیم

تداوم فعالیت را گیج‌کننده می‌دانند و پیشنهاد کردند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، بازبینی نحوه بررسی گزارش حسابرسی از ارزیابیهای مخاطره تداوم فعالیت در موضوعهای مهم حسابرسی و ابهام بااهمیت در بخش تداوم فعالیت را در نظر بگیرد.

### با توجه به یافته‌های تحقیق، در مجموع بر پیامهای اصلی زیر تاکید شد

- ذینفعان بیان کردند که برای کاهش فاصله انتظار مربوط به تقلب و تداوم فعالیت، یک رویکرد جامع الزامی است و این‌که همه آن‌ها نقش حیاتی در ایجاد تغییرات معنادار ایفا می‌کنند.
- پرداختن به فاصله آگاهی، فرصتی را فراهم می‌کند تا اطمینان پیدا شود که نقش و مسئولیت‌های حسابرسی، در ارتباط با تقلب و تداوم فعالیت، به شیوه‌ای معنادارتر تحول می‌یابد. این موضوع یافته‌های اولیه گزارش **انجمن حسابداران خبره و رسمی (ACCA)** مبنی بر کاهش فاصله انتظار در حسابرسی در مورد فاصله آگاهی را بیشتر ثابت می‌کند.
- تردید حرفه‌ای و به‌کار بستن قضاوت حرفه‌ای از جمله عوامل اصلی در پرداختن به فاصله عملکرد مرتبط با تقلب است. این مهارت‌ها را می‌توان از طریق آموزش بیشتر تقویت کرد.
- ذینفعان بیان کردند که برای کاهش فاصله انتظار مربوط به تقلب و تداوم فعالیت، یک رویکرد جامع الزامی است و این‌که همه آن‌ها نقش حیاتی در ایجاد تغییرات معنادار ایفا می‌کنند.



#### پانوشتها:

- 1- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
- 2- Chartered Accountants Australia- New Zealand (CA ANZ)
- 3- Australian Accounting Standards Board (AASB)
- 4- Knowledge Gap
- 5- Performance Gap
- 6- Evolution Gap
- 7- Sarbanes-Oxley (SOX)
- 8- Those Charged with Governance (TCWG)
- 9- Suspicious Mindset

#### منبع:

- **Closing the Expectation Gap in Audit – the Way Forward on Fraud and Going Concern: A Multi-stakeholder Approach**, [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com), [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com), 2021

در بیشتر موارد، نامربوط هستند؛ زیرا احتمال توقف فعالیت دولت حتی برای دولتهایی که بدهی خود را نکول می‌کنند، بسیار کم است. دیگر نمایندگان بخش عمومی اشاره کردند که تداوم فعالیت در حوزه گزارشگری آن‌ها اهمیت دارد زیرا به‌طور موثر تعیین می‌کند که یک واحد بخش عمومی به فعالیت خود ادامه می‌دهد یا خیر.

• بسیاری از شرکت‌کنندگان پیشنهاد کردند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی باید با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری همکاری کند تا مشخص شود که چه رویدادها یا شرایطی منجر به ابهام بااهمیت مربوط با توانایی یک واحد تجاری به‌عنوان تداوم فعالیت می‌شود.

بسیاری از شرکت‌کنندگان پیشنهاد کردند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی باید با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری همکاری کند تا مشخص شود که چه رویدادها یا شرایطی منجر به ابهام بااهمیت مربوط به توانایی یک واحد تجاری به‌عنوان تداوم فعالیت می‌شود.

### شفافیت در مورد تقلب و تداوم تقلب

• برخی از نمایندگان مراجع انتظام‌بخشی پیشنهاد دادند که مدیریت، در مورد نحوه پرداختن به مسئولیت خود در زمینه پیشگیری و کشف تقلب، افشاگری بیشتری انجام دهد. گزارش حسابرسی نیز می‌تواند در رابطه با کار حسابرسی در پاسخ به افشای اطلاعات توسط مدیریت ارتقا یابد.

#### تداوم فعالیت

• بیشتر شرکت‌کنندگان از بررسی افشای دامنه‌ای از ریسک‌های تداوم فعالیت برای تکمیل رویکرد دوگانه فعلی برای تعیین این‌که افشای ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت الزامی است یا خیر، حمایت کردند.

• برخی از شرکت‌کنندگان به الزام به افشای بیشتر در مورد ارزیابی مدیریت مبنی بر مناسب بودن فرض تداوم فعالیت اشاره کردند.

• بعضی از شرکت‌کنندگان یادآور شدند که ذینفعان استفاده از موضوعهای اصلی حسابرسی و ابهام بااهمیت مربوط به فرض