

عوامل مهم در افزایش کیفیت حسابرسی کدامند؟ تخصص حسابرسان در صنعت چه سهمی در افزایش کیفیت حسابرسی دارد؟ با مرور یافته‌های بازرسی‌های سال ۲۰۱۸ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) می‌توان استنباط کرد که تخصص حسابرسان در صنعت ممکن است در بهبود کیفیت حسابرسی سهم داشته باشد. یافته‌های بازرسی‌های سال ۲۰۱۸ هیئت یادشده نشان می‌دهد که:

- موسسه‌های حسابرسی از طریق انجام تحلیل علل ریشه‌ای برای درک عوامل اساسی موثر در کیفیت مثبت و منفی حسابرسی، برای بهبود کیفیت حسابرسی تلاش می‌کنند.
- گروه رهبری قرارداد حسابرسی در کمتر موسسه‌های حسابرسی، برای کارکنان حسابرسی، رهنمود، آموزش، و ابزار موثر فراهم می‌کند.
- یافته‌ها نشان می‌دهد که بهروشی‌های زیر برای بهبود کیفیت حسابرسی، به‌کار گرفته می‌شود:
- گسترش پاسخگویی برای کیفیت حسابرسی فراتر از شریک مسئول کار،
- تهیه و اصلاح رهنمود برای کمک به حسابرسان در شناسایی و ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت،
- بازنگری در برنامه‌های آموزشی،
- تامین پشتیبانی اضافی از جانب کارکنان پرتجربه که به‌کار حسابرسی مامور نیستند،
- ایجاد شبکه کارشناسان متخصص برای پرداختن به ریسک‌های نوپدید،
- فراهم ساختن ابزار جدید یا ارتقایافته حسابرسی در عرصه‌های مهمی که نیازمند قضاوت است.

یافته‌های بازرسی سال ۲۰۱۸ نارساییهای عمومی مشاهده‌شده در عرصه‌های زیر را نشان می‌دهد:

- آزمون کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی،
- طراحی و انجام روشهای حسابرسی برای پرداختن به ریسک ارزیابی‌شده تحریف بااهمیت، به‌ویژه در حسابرسی درآمد،
- آزمون موثر برآوردهای حسابداری،
- بررسی کیفیت کار حسابرسی.

استاندارد حسابرسی ۳۱۵ با عنوان «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن» نیز الزام می‌کند که حسابرسان از صنعت، قوانین و مقررات و سایر عوامل برون سازمانی، ماهیت واحد تجاری، اهداف و راهبردهای واحد تجاری شناخت به‌دست آورد. شناخت حسابرسان، اهمیت بسیار زیادی در فرایند حسابرسی دارد. شناخت، چارچوبی فراهم می‌کند که حسابرسان، برنامه‌ریزی و اعمال قضاوت حرفه‌ای خود در سراسر فرایند حسابرسی را، براساس آن انجام دهد. شناخت درست و دقیق واحد تجاری، نقش مهمی در کاهش نارساییهای حسابرسی دارد.

همچنین، مطالعات انجام‌شده شواهدی ارائه می‌کند که تخصص حسابرسان در صنعت خاص موجب افزایش کیفیت حسابرسی و دستیابی به میانگین هزینه‌های کمتر، می‌شود. شواهد نشان می‌دهد که واحدهای بزرگ اقتصادی، استفاده از حسابرسان با تخصص در صنعت را در قیاس با حسابرسان بدون تخصص، ترجیح می‌دهند.

تخصص حسابرسان در صنعت، فرایندی پویا و مستمر و مستلزم ارتباط بلندمدت حسابرسان با واحد اقتصادی است. اما، ارتباط بلندمدت حسابرسان با صاحبکار، استقلال حسابرسان را به مخاطره می‌اندازد و حرفه حسابرسی برای ایمن‌سازی خطر یادشده، از رویکرد محدود ساختن دوره تصدی حسابرسان استفاده می‌کند، که به‌نوبه خود حرفه حسابرسی را از مزیت تخصص حسابرسان در صنعت محروم می‌سازد.

حرفه حسابرسی باید با انجام بررسیها و مطالعات دقیق، نقطه تعادل منطقی را جستجو و از مزیت تخصص حسابرسان در صنعت برای افزایش کیفیت حسابرسی و توسعه حرفه بهره‌برداری کند.

شماره ۱۰۴

صفحه‌آرایی: فاطمه عابدینی طراح جلد: آذین رستمی مسئول امور مشتریان: محمود مجدی عکاس: مصطفی حضرتی	ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان دبیر بخش اخبار: معصومه امیری مقدم همکار: مهناز زریو	شورای مدیریت: دکتر موسی بزرگ اصل اکبر سهیلی پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی	صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی مدیر مسئول: اکبر سهیلی پور سر دبیر: دکتر یدالله مکرمی مدیر اجرایی: توران اکوان	مسابراس دوماهانه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی سال بیست و یکم شماره ۱۰۴ آذر - دی ۱۳۹۸ شمارگان: ۲۵۰۰ نسخه
---	---	---	--	---

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نامبر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سیلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

دراپ شمار هم می خوانیم:

موضوع محوری:

ویژگیهای استانداردهای حسابداری و حسابرسی در صنایع خاص

مقاله‌ها

رهنمود به کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری	۳۲
استاندارد حسابداری پایداری	۳۶
کیفیت حسابرسی در موسسه چندرشته‌ای	۴۲
ناهمگونی در عرضه خدمات تخصصی	۵۰
خلق محیط بهینه برای کیفیت حسابرسی	۶۲
آثار تخصص در موسسه حسابرسی بر مدیریت سود و کیفیت کار حسابرسی	۶۵
دگرگون سازی موسسه حسابرسی برای آینده	۶۸

رویدادها

فراتر از اخبار	۶
----------------	---

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی با

نویسندگان مشورت خواهد کرد.

حسابرس

شماره ۱۰۴ آذر - دی سال ۱۳۹۸

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

سعید سپهرم

محمدعلی عضدی

مریم گوارا

امیرهادی معنوی مقدم

محمد میکائیلی

زهره نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶

کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

مصاحبه‌ها

۱۶ گفتگو با آقای محمود پور بهرامی: تدوین استانداردهای حسابداری اختصاصی؛ ضرورتی اجتناب‌ناپذیر
کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهر به منظور هدایت و نظارت بر امور فنی و حرفه‌ای و مسائل مرتبط با قوانین و مقررات با هدف ارتقای کیفی و کمی برنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، از اواخر سال ۱۳۸۶ تشکیل شده است.

۲۲ گفتگو با آقای علی کاردر: صنعت نفت؛ صنعتی متمایز

صنایع نفت به دو بخش صنایع بالادستی و پایین‌دستی تفکیک می‌شود. صنایع پایین‌دستی همانند پالایشگاه‌ها و مجتمع‌های پتروشیمی همانند دیگر صنایع فرایندی مثل صنایع شیمیایی از قبیل صنایع رنگ و رزین و مواد پاک‌کننده و غیره می‌باشد که از استانداردهای متداول حسابداری و حسابرسی تبعیت می‌کند.

۲۶ گفتگو با خانم دکتر هاله عسکریان: رویکرد یک مجموعه استانداردهای حسابداری برای همه صنایع

کمیته فنی سازمان حسابرسی یکی از کمیته‌های سازمان است که برای حسن اجرای وظایف تخصصی سازمان و به موجب اساسنامه سازمان تشکیل شده است. وظایف کمیته فنی به‌طور کوتاه عبارت است از ...



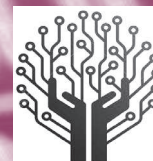
حسابداری بخش عمومی

۵۶ نشست هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی / ۱۰ تا ۱۳ دسامبر ۲۰۱۹ (۱۹ تا ۲۲ آذر ۱۳۹۸) دکتر حلیمه رحمانی

اخلاق و رفتار حرفه‌ای

۷۱ در ستایش قدردانی

در مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی حسابرس بخوانید:



فهرست مطالب منتشر شده در مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

آذر - دی

مقاله‌ها

نتیجه‌بخش کردن مقررات- اصول و الگوهای برای حرفه حسابداری

..... دکتر حمید حقیقت، امیرهادی معنوی مقدم، افشین نخبه فلاح

راهبری، مدیریت و حسابرسی فناوری اطلاعات: تغییرات مهم از «کوبیت ۵» تا «کوبیت ۲۰۱۹»

..... دکتر علیرضا سروش

چگونگی عضویت در موسسات حسابرسی بین‌المللی

..... حمیدرضا کیهانی

اتکا به یکدیگر: ایجاد و حفظ مشارکت موثر بین سازمانهای حرفه‌ای حسابداری

..... دکتر حمید حقیقت، امیرهادی معنوی مقدم



دیدگاه‌ها

نمایه بین‌المللی پاسخگویی مالی بخش عمومی، گزارش وضعیت سال ۲۰۱۸

بررسی‌های موردی درباره رعایت آیین اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

ممانعت رهبران کسب‌وکار از رعایت نکردن مرزهای اخلاقی

توسعه حرفه آماده برای آینده: با قهرمانی اخلاق و اعتماد

پنج اقدام مهم برای سازمانهای حرفه‌ای حسابداری در پیشبرد اهداف توسعه پایدار

توسعه اقتصاد ملی به وسیله توسعه سازمانهای حرفه‌ای حسابداری

فساد در بنگاههای کوچک و متوسط

فرا تر از اخبار



جهان

و

ایران



رویدادهای

ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع رسانی

اینترنتی حسابرس

منتشر می شود.

با مراجعه به مرکز

اطلاع رسانی اینترنتی

حسابداری
HESABRAS به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در

این بخش آگاه شوید.

بیانیه باز خورد برای حسابرسی واحدهای با پیچیدگی کمتر

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) یک بیانیه باز خورد (FS) منتشر کرد و نظرات دریافتی در مورد حسابرسی واحدهای با پیچیدگی کمتر (LCES) در پاسخ به **سند گفتگوی** (DP) منتشر شده به وسیله هیئت با عنوان «حسابرسی واحدهای با پیچیدگی کمتر: بررسی گزینه های ممکن برای پرداختن به چالشهای به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs)» را به اشتراک گذاشت.

رئیس هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی گفت: «مشارکت خارق العاده در مشورتخواهی و اظهار نظرهای اندیشمندانهای که دریافت کردیم، نشان از اهمیت، و علاقه نسبت به این ابتکار عمل دارد. ما از سطح بالای مشارکت جهانی در این زمینه خوشحال هستیم، و به دنبال مشارکتهای بیشتر هنگام پیشبرد فعالیتهای خود در این حوزه هستیم».

سند گفتگو، و فعالیتهای اطلاع رسانی مرتبط، خواستار دیدگاه گروههای مختلف ذینفعان در مورد موضوعها و چالشهایی است که محیط حسابرسی واحدهای با پیچیدگی کمتر را احاطه کرده است. فعالیتهای دیگر برای گردآوری اطلاعات تا ژوئن ۲۰۲۰ ادامه خواهد داشت، هنگامی که هیئت برای پیشبرد راهش تصمیم می گیرد.

نیاز به مدیریت مالی قوی در اقتصادهای نوپدید

اتتلاف تشکیل شده از ۱۱ سازمان حسابداری جهانی و منطقه‌ای و آژانسهای توسعه بین‌المللی به‌رهبری **فدراسیون بین‌المللی حسابداران** (IFAC) یک کنفرانس سه‌روزه برگزار کردند تا درباره ضرورت مدیریت مالی عمومی اثربخش برای توسعه اقتصادهای نوپدید، اطلاع‌رسانی کنند. این کنفرانس با عنوان **توسعه ظرفیت حسابداری در اقتصادهای نوپدید** (DACEE)، مجموعه‌ای از سخنرانیهای مهم و کارگاه‌هاست که برای تجهیز حسابداران، مقامات دولتی، ذینفعان و سایر افراد حرفه‌ای به یک نقشه‌راه برای تسهیل گفتگو و پیشرفت در حوزه‌های گزارشگری مربوط، طراحی شده است.

مدیر اجرایی ارشد فدراسیون بین‌المللی حسابداران در این زمینه گفت: "تلاشها برای توسعه ظرفیت حسابداری، مانند این کنفرانس، زمانی اثرگذار است که سازمانهای ملی، منطقه‌ای و جهانی با تمرکز دقیق روی یک هدف مشترک گرد هم آیند. فدراسیون بین‌المللی حسابداران با حمایت وزارت توسعه بین‌المللی بریتانیا (UK DFID)، خرسند است که می‌تواند گردهمایی انجمنهایی که زیست‌بوم مدیریت مالی را تشکیل می‌دهند، تسریع کند تا از این طریق، آگاهی و همکاری را ارتقا دهد."

حرفه حسابداری نقش اساسی و درخور توجهی در توسعه پایدار اقتصاد کشور در بخشهای دولتی و خصوصی ایفا می‌کند. حرفه حسابداری قوی و پویا به‌طور منظم، نه تنها با سطوح پایین تقلب و فساد وابستگی نظام‌مند دارد، بلکه یک همبستگی شناخته‌شده بین حرفه حسابداری قوی و سطوح بالاتر رشد اقتصادی وجود دارد. حمایت از توسعه ظرفیت حسابداری ممکن است موفقیت راهبردهای تدوین شده در دولت‌ها که از سوی فعالان توسعه بین‌المللی پیاده‌سازی می‌شوند را سرعت دهد.

پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای افزایش مقایسه‌پذیری صورتهای مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) با تمرکز بر عملکرد مالی، پیشنهاد اصلاحاتی در نحوه انعکاس اطلاعات در صورتهای مالی را ارائه کرده است. در پاسخ به تقاضای سرمایه‌گذاران، این پیشنهادها اطلاعات مقایسه‌پذیرتر در صورت سودیازبان و رویکردی منظمتر و شفافتر در گزارشگری مالی سنجه‌های عملکرد تعریف شده به‌وسیله مدیریت که به **معیارهای غیرهمسو با اصول پذیرفته‌شده حسابداری** (Non-GAAP) موسوم است را الزامی می‌داند.

هیئت این پیشنهادها را به‌عنوان بخشی از پروژه صورتهای مالی اساسی و اقدام گسترده‌تر در راستای انعکاس بهتر اطلاعات در گزارشگری مالی ارائه داده است. این پیشنهادها سه موضوع مهم را پوشش می‌دهند.

بنگاه‌ها ملزم به ارائه سه جمع فرعی جدید برای سود، از جمله سود عملیاتی خواهند بود. معمولاً سود عملیاتی به‌وسیله بنگاه‌ها گزارش می‌شود، اما در حال حاضر از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعریف نشده است، که مقایسه معنادار میان بنگاه‌ها را دشوار می‌کند. جمعهای فرعی جدید، ساختار بهتری را برای اطلاعات فراهم می‌آورند و مقایسه بنگاه‌ها را برای سرمایه‌گذاران امکان‌پذیر می‌سازند.

بنگاه‌ها باید سنجه‌های عملکرد مدیریت شامل جمعهای فرعی درآمد و هزینه‌هایی که در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشخص نشده‌اند را در یادداشت جداگانه‌ای همراه با صورتهای مالی افشا کنند.

همچنین بنگاه‌ها مجبور خواهند شد که تحلیل بهتری از هزینه‌های عملیاتی بنگاه ارائه کرده، هر نوع درآمد یا هزینه غیرمعمول را با استفاده از تعریف ارائه شده هیئت از «غیرمعمول»، در یادداشتها ارائه دهند.

این پیشنهاد منجر به تدوین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جدیدی خواهد شد که ارائه عمومی و افشای الزامات مربوط برای همه بنگاه‌ها را مشخص می‌کند و جایگزین **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1)** با عنوان «ارائه صورتهای مالی» می‌شود.

فرصت ارسال نظرات درباره این پیش‌نویس تا ۳۰ ژوئن ۲۰۲۰ تعیین شده است.

نحوه تنظیم و شرایط پذیرش اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۹۸ اعلام شد

محمد مسیحی معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور با تاکید بر اجرای مفاد ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحیه ۹۷/۴/۳۱، مبنای رسیدگی و تشخیص مالیات عملکرد سال ۱۳۹۸ برای اشخاص حقیقی و حقوقی را اظهارنامه مالیاتی عنوان کرد و گفت: "در صورتی که اشخاص حقیقی و حقوقی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشند، اظهارنامه خود را با رعایت قانون و مقررات مربوط تنظیم کنند، سازمان امور مالیاتی کشور اظهارنامه های مالیاتی آنها را بدون حسابرسی مورد پذیرش قرار خواهد داد و صرفاً بر مبنای شاخصها و معیارهای ریسک درصدی از آنها را رسیدگی می کند."

معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تصریح کرد: "در صورتی که اشخاص یادشده در مهلت قانونی و مطابق مقررات از ارائه اظهارنامه مالیاتی خودداری کنند، این سازمان نسبت به تهیه اظهارنامه برآوردی براساس میزان فعالیت و اطلاعات به دست آمده اقدام می کند."

برای اطلاع از جزئیات این بخشنامه به مرکز اطلاع رسانی سازمان امور مالیاتی به آدرس زیر مراجعه کنید:

www.intamedia.ir

تعیین محدودیتهای بیشتر برای خدمات غیر حسابرسی از سوی شورای گزارشگری مالی

شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) بازنگریهای اساسی انجام شده در استانداردهای اخلاق حرفه ای را منتشر ساخت و استانداردهای حسابرسی را در راستای تلاش برای تقویت استقلال حسابرس و پیشگیری از تضاد منافع، بازنگری کرد.

این بازنگریها شامل تغییراتی در الزامات استانداردهای بین المللی اخلاق حرفه ای بود که اکنون به حسابرسان اجازه انجام خدمات استحضامی یا حقوق و دستمزد و داشتن هر نقشی در تصمیم گیریهای مدیریت را نمی دهد. اکنون حسابرسان بنگاههای با منافع عام (PIEs) تنها اجازه دارند که آن دسته از خدمات غیر حسابرسی را انجام دهند که ارتباط نزدیکی با حسابرسی دارد یا از طریق قانون یا مقررات الزامی شده است.

این بازنگریها به دنبال بازبینی پس از به کارگیری انجام شده که از طریق دو نظرسنجی عمومی پشتیبانی می شد. شورای گزارشگری مالی بریتانیا اعلام کرد که نتایج بازبینی **برایدون (Brydon)** را نیز پایش خواهد کرد و به این مسئله توجه می کند که آیا پس از پیاده سازی پیشنهادها باید تغییرات دیگری هم در استانداردها انجام شود. بازنگریهای انجام شده در استانداردها در مارس ۲۰۲۰ رسمیت پیدا می کند.

همچنین شورای گزارشگری مالی در این باره نظرسنجی کرد که آیا بنگاههای دیگر فراتر از بنگاههای با منافع عام هم باید مشمول الزامات سخت تر در زمینه خدمات غیر حسابرسی شوند.

شورای گزارشگری مالی اشاره کرد که این پیشنهاد از حمایت گسترده ای برخوردار است اما تصمیم گیری در این زمینه تا ابتدای سال آینده بعد از انتشار گزارش برایدون به تعویق افتاده است تا نسبت به درپیش گرفتن یک رویکرد منسجم اطمینان پیدا شود.

پیامهای مهم حرفه حسابداری به کنفرانس تغییرات آبوهوایی

فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) همزمان با برگزاری کنفرانس تغییرات آبوهوایی سازمان ملل متحد (COP) بر لزوم اقدام قاطع در جهت پیشبرد جهان به سمت آینده پایدار تاکید کرد. فدراسیون به منظور بیان دقیق نقش حرفه جهانی حسابداری در ساماندهی شرایط اضطراری آبوهوایی، دیدگاهی را در زمینه کنشهای آبوهوایی منتشر کرد.

فدراسیون در این دیدگاه، پیشنهادهایی را برای ذینفعان مختلف مطرح کرده است:

- **دولتها**، می‌توانند از کنفرانس گروه‌های تغییرات آب‌وهوایی سازمان ملل متحد استفاده کنند تا مسیر روشنی را در جهت کاهش آلاینده‌ها در درازمدت ارائه و اعتماد بیشتری برای کسب‌وکارها جلب کنند و مشوق سرمایه‌گذاری در فناوری و نوآوری با سطح پایین آلاینده‌ها باشند.
- **کسب‌وکارها** می‌توانند به برنامه‌های مربوط به کاهش و تطابق با تغییرات آب‌وهوایی سرعت دهند. آنها از طریق اطلاعات اتکاپذیر و سودمند برای تصمیم‌گیری و مرتبط با تغییرات آب‌وهوایی می‌توانند شفافیت و اعتماد را ارائه کنند.
- **سازمانهای حسابداری حرفه‌ای (PAOs)** به‌عنوان طرفداران حرفه و ارائه‌دهندگان آموزش و پشتیبانی حسابداری، نقش موثری در اثرگذاری بر کاهش و تطابق با تغییرات آب‌وهوایی دارند. این سازمانها می‌توانند تعهد بدهند که حسابداران را از چگونگی پشتیبانی از تلاشهای سازمانها و صاحبکاران خود در واکنش به ریسک تغییرات آب‌وهوایی، آگاه سازند.
- **حسابداران** به‌عنوان مشاوران اثرگذار دولتها و سازمانها می‌توانند امکان انجام اقدام هدفمند در زمینه تغییرات آب‌وهوایی را فراهم کرده و مشوق این اقدام باشند. آنها با ارائه دیدگاه‌ها، تحلیل، گزارشگری و اطمینان‌بخشی مرتبط، می‌توانند به سازمانها در خلق ارزش و پشتیبانی درازمدت کمک کنند.

جریمه موسسه گرانت تورنتون از سوی شورای گزارشگری مالی بریتانیا

شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC)، در رابطه با انجام حسابرسی قانونی صورتهای مالی یکی از شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار در سال ۲۰۱۶، جریمه‌هایی برای موسسه حسابرسی **گرانت تورنتون (Grant Thornton)**، و شریک مسئول کار حسابرسی، تعیین کرد. این جرایم شامل موارد زیر هستند:

- جریمه‌ای به مبلغ ۶۵۰ هزار پوند برای موسسه گرانت تورنتون (این مبلغ با اقرار و همکاری زودهنگام موسسه به ۴۲۲ هزار پوند کاهش یافت).
- جریمه‌ای به مبلغ ۲۰ هزار پوند برای شریک مسئول کار حسابرسی (این مبلغ با اقرار و همکاری زودهنگام شریک به مبلغ ۱۳ هزار پوند کاهش یافت).
- اعلامیه‌ای مبنی بر این‌که گزارش حسابرسی سال ۲۰۱۶ که بانام موسسه گرانت تورنتون امضا شده است، برخی از الزامات مربوط را برآورده نکرده است.

همچنین در این حکم آمده که موسسه گرانت تورنتون و شریک مسئول کار حسابرسی تمام هزینه‌های شورای اجرایی بازرسی را پرداخت خواهند کرد.

موارد نقض شده از الزامات مربوط در رابطه با کار حسابرسی مربوط به داراییهای اصلی شرکت و عرصه‌ای بود که به‌عنوان یک حوزه ریسک بااهمیت شناسایی شده بود. کار انجام‌شده در ارتباط با نمونه‌گیری از این داراییها کافی نبود و در انتخاب نمونه حسابرسی که ریسک نمونه‌گیری را در سطح پذیرفتنی کاهش دهد، موفق نبود.

همچنین مشخص شد که گروه حسابرسی نسبت به کارشناسان مستقل منصوب‌شده شرکت در ارزیابی انجام‌شده از داراییها به‌نادرستی اعتماد کرده بودند و در این مورد، به‌طور مناسب از کارشناسان حسابرس استفاده نشده بود.

موارد نقض شده از سوی گروه حسابرسی باعث کوتاهی در گردآوری شواهد کافی و مناسب برای حسابرسی شده بود، شواهدی که به نتیجه‌گیری معقول راجع به ارزیابی داراییها کمک می‌کرد. همچنین کوتاهی در به‌کارگیری مناسب تردید حرفه‌ای و تهیه مدارک کافی برای حسابرسی وجود داشت. با این حال، هیچ یک از موارد نقض شده از الزامات مربوط، از روی عمد، تقلب، حساب‌شده یا از روی بی‌ملاحظگی نبوده است. همچنین، موسسه گرانت تورنتون به‌منظور جلوگیری از تخلفات دوباره، اقدام اصلاحی، از جمله ارائه آموزشهای مناسب برای تمام کارکنان حسابرسی در به‌کارگیری کارشناسان و چالش برآوردهای مدیریتی انجام داده است.

سخنرانی وزیر امور اقتصادی درباره نقش پراهمیت حسابداران و حسابرسان

وزیر امور اقتصادی و دارایی در مراسم گرامیداشت روز حسابدار گفت: "تاکنون به نقش جامعه حسابداران در شفافیت و پاسخگویی و سالم سازی و حکمرانی خوب، توجه لازم نشده است و این در حالی است که حسابداران و حسابرسان نقش بسیار پراهمیتی در این حوزه ها دارند."

وی در ادامه گفت: "وقتی گاه گاهی از بروز نابسامانیها و فسادهای مالی گزارشهایی داده می شود به این موضوع پی می بریم که این پدیده نامیمون به دلیل بی توجهی به جایگاه حسابداران در سلسله مراتب اداری است."

دکتر **فرهاد دژپسند** با اشاره به اعتبار حسابداران گفت: "در گزارشهای حسابرسی اولین توجه ما به امضای حسابداری است که بر اساس اعتبار او گزارش موجود را بررسی می کنیم. باید حسابداران از چنان اعتباری برخوردار باشند که با دیدن امضای آنها تردیدی در آن گزارش نداشته باشیم."

ایشان با تاکید بر این که استقلال اولین شرط لازم برای این حرفه است گفت: "استقلال حرفه ای لزوماً مواجهه با دولتیها و رقبا نیست؛ استقلال حرفه ای آن است که حسابداران و حسابرسان حرف حق را بگویند حتی اگر برخلاف منافع خود و هم صنفیهای خود باشد. امضای یک حسابدار یا حسابرس آنچنان باید قوت داشته باشد که جای تاملی در آن گزارش نماند."

وی با بیان اینکه درخواست من از سازمان حسابرسی داشتن استقلال حرفه ای است، گفت: "خوشبختانه این روحیه امروز در سازمان حسابرسی وجود دارد که ذره ای از نظرات کارشناسی خود کوتاه نمی آید و امر بر وزیران و مدیران بالادستی نیست." وزیر اقتصاد تاکید کرد که اگر جامعه حسابداران و حسابرسان از مراقبت ویژه این جامعه غافل شوند ممکن است مبتلا به سرطان شوند و سرطان هم ممکن است آنها را زمین بزند و نشانه های آن هم افزایش پرونده های تخلف است. دژپسند در ادامه سخنرانی گفت: "امروز وقتی حرف از فساد مالی زده می شود باید این حس مطالبه گری در مردم وجود داشته باشد که حتماً از جامعه حسابداران به خوبی استفاده نشده که شاهد چنین فساد مالی هستیم."

دومین شماره نشریه در باب فناوری

کارگروه فناوری هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) دومین اطلاعیه فناوری خود را منتشر ساخت که گزارشی از رویدادهای جدید در زمینه تلاشهای هیئت برای یکپارچگی استفاده از فناوری توسط حسابرسان در محیط پیوسته در حال تغییر حسابرسی ارائه می کند. این اطلاعیه همچنین سایر اخبار و اطلاعات مربوط به فناوری را نیز در بر دارد. این سند، از بیانیه های اجرایی هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی نیست، و استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) یا دیگر استانداردهای بین المللی این هیئت را اصلاح نمی کند، گسترش نمی دهد، و لغو نمی کند. این سند در نظر دارد درک نسبت به این موضوع را افزایش دهد که فناوری چگونه در پروژه های جاری هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی گنجانده شده است.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در نشست ماه ژوئن ۲۰۱۹ به اهمیت و نیاز مبرم به توسعه رهنمود غیررسمی برای پرداختن به اثر فناوری هنگام به کارگیری جنبه های مشخصی از استانداردهای بین المللی حسابرسی اشاره کرد. برای آسان سازی این فرایند، کارگروه فناوری یک طرح جریان کار فناوری (TWP) تدوین کرد که فرایند شناسایی، توسعه و انتشار چنین رهنمودهای غیررسمی را به طور گسترده مشخص می کند. این طرح همچنین یک فهرست اولیه از موضوعهایی (شامل تاریخهای هدف برای انتشار) که فرصتی برای پاسخ سریع به آنها از طریق توسعه رهنمود غیررسمی وجود دارد، مطرح

می‌کند، که شامل موارد زیر است:

- پیامد فناوریهای جدید بر مستندات حسابرِس،
 - پرسش درباره این‌که آیا روشهای خودکار حسابرِس ممکن است هم روش ارزیابی ریسک و هم روش محتوایی، هردو، باشد،
 - چگونه ماهیت و تعداد منابع اطلاعات بر برنامه‌ریزی و انجام روشهای تحلیل محتوایی، به‌ویژه با استفاده از ابزار تحلیلگری داده، تاثیر می‌گذارد.
- نسخه ماه نوامبر نشریه دریاب فناوری، که با عنوان «فناوری و حسابرِس آماده برای آینده» منتشر شده، به موضوع فناوری و استاندارد بین‌المللی حسابرِس ۳۱۵ اختصاص دارد و به مطالب زیر پرداخته است:
- استاندارد بین‌المللی حسابرِس ۳۱۵ (ISA 315)، ابزار و فنون خودکار،
 - استاندارد بین‌المللی حسابرِس ۳۱۵- پرسشهای متداول،
 - مطالب مرتبط منتشرشده در درگاه دانشی ایفک- در ارتباط با فناوری،
 - چگونه تغییرات در استفاده از فناوری بر گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرِس تاثیر می‌گذارد،
 - کنش متقابل با دیگر گروه‌ها.

مجموعه‌ای آگاهی‌بخش برای ارتقای آئین اخلاقی

حسابداران حرفه‌ای و دیگر متخصصان کسب‌وکار اغلب با موقعیتهای پیچیده دنیای واقعی روبرو می‌شوند که سیاه‌وسفید نیستند و به راه‌حلهای واقعی و اخلاقی نیاز دارند. **فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)** برای کمک در اداره این موقعیتهای چالشی، بخش اول از یک مجموعه جدید با عنوان «جستجو در آیین اصول اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران (IESBA)» را منتشر کرده است.

این مجموعه از طریق دوازده بخش ماهانه، نگاهی موشکافانه به آیین اصول خلاق حرفه‌ای برای حسابداران می‌اندازد. هر بخش از این مجموعه، به‌شیوه‌ای ارتباط‌پذیر و کاربردی به جنبه‌های مختلف آیین در موقعیتهای دنیای واقعی می‌پردازد. به اصلاحات جدید در آیین توجه ویژه‌ای خواهد شد.

اولین بخش از این مجموعه به پنج اصل بنیادی اخلاق می‌پردازد که استاندارد رفتار موردانتظار از همه حسابداران حرفه‌ای را تدوین می‌کند؛ استاندارد که حسابداران را نسبت به انجام مسئولیت خود برای اقدام در جهت منافع همگانی توانمند می‌سازد. مجموعه «جستجو در آیین اصول اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران» که توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران منتشر شده، بخشی از آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران نیست. این سند غیرالزام‌آور است و جایگزین مطالعه آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران نخواهد بود.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و موارد افشای مرتبط با تغییرات آب‌وهوایی

تغییرات آب‌وهوایی موضوعی است که سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان درباره آن پرسشهای زیادی از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) دارند؛ درباره این‌که چرا این موضوع به‌طور صریح در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) بیان نشده است.

نیک اندرسون (Nick Anderson)، عضو هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در مقاله‌ای که با الهام از کار هیئت استانداردهای

حسابداری استرالیا (AASB) و هیئت حسابرسی و اطمینان بخشی استرالیا (AUASB) تهیه شده است توضیح می‌دهد که الزامات موجود در حسابداری و خطرات تغییر آب‌وهوا و دیگر خطرات نوپدید چگونه با هم ارتباط دارند. این مقاله نشان می‌دهد که رویکرد مبتنی بر اصول در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شیوه‌ای است که تغییرات آب‌وهوایی و دیگر خطرات نوپدید را از طریق الزامات موجود مورد توجه قرار می‌دهد، حتی اگر به‌طور صریح به چنین خطراتی اشاره نشده باشد.

رهنمود درباره چگونگی انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) رهنمودی برای کمک به شرکتها در تعیین رویه‌های حسابداری هنگام تهیه صورتهای مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) منتشر کرده است. **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ (IAS 8)** با عنوان «رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات»، الزامات مربوط به انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری را مشخص می‌کند. در غیاب یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی که به‌طور خاص برای یک معامله، سایر رویدادها یا شرایط دیگر کاربردپذیر باشد، مدیریت از قضاوت خود در توسعه و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری استفاده می‌کند که به ارائه اطلاعات اعتمادپذیر و مرتبط با تصمیم‌گیری اقتصادی سرمایه‌گذار، منجر می‌شود. «رهنمودی برای انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری - استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸» یک فرایند سه مرحله‌ای برای توسعه رویه‌های حسابداری ارائه می‌کند. یک نمونه تشریحی درکنار هر یک از مراحل ارائه شده است تا هنگام به‌کارگیری هر مرحله به شرکتها کمک کند.

برگزاری پنجمین همایش مالی اسلامی

پنجمین همایش مالی اسلامی با محوریت «بازار مالی اسلامی، رونق تولید، چالشها و راهکارها»، توسط انجمن مالی اسلامی در دهم آذر ۱۳۹۸ در دانشگاه الزهرا برگزار شد.

دکتر **موسی بزرگ‌اصل**، مدیرعامل و رئیس هیئت‌عامل سازمان حسابرسی، از سخنرانان اصلی این همایش، در مورد گزارشگری مالی در بانکهای اسلامی در سخنرانی خود گفت: "با توجه به این‌که سازمان حسابداری و حسابرسی برای موسسات مالی اسلامی (AAOIFI)، تدوین‌کننده استانداردهای مبتنی بر شریعت برای بانکها و موسسات مالی اسلامی است، موضوع اصلی در خصوص گزارشگری مالی در بانکهای اسلامی این است که آیا امکان گزارشگری مالی در بانکهای اسلامی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد."

وی توضیح داد که استراتژی موسسات مالی اسلامی، نزدیک کردن الزامات استانداردهای این سازمان به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و به‌کارگیری الزامات جدید و آینده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است به‌گونه‌ای که تمام رویکردهای اصلی الزامات موسسات مالی اسلامی، همانند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشد؛ بنابراین، موسسات مالی اسلامی در واقع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تدوین شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) را پذیرفته است.

با توجه به استراتژی موسسات مالی اسلامی و براساس بررسیهای انجام شده توسط گروه مشورتی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (متشکل از نمایندگان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، کشورهای اسلامی مالزی، اندونزی، پاکستان، امارات متحده عربی و عربستان سعودی، موسسات مالی اسلامی و سایر نهادها)، در صورتی که مؤسسات مالی اسلامی به دو مفهوم مهم رجحان محتوا بر شکل و ارزش زمانی پول که متکی به مفاهیم نظری قوی هستند، توجه کنند، معاملات انجام شده در بانکهای اسلامی، در

صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی قابل گزارشگری است. بسیاری از کشورهایی که بانکداری اسلامی در آنها رایج است، استانداردهای گزارشگری مالی را به‌عنوان چارچوب گزارشگری مالی خود پذیرفته‌اند و معتقدند تنها عامل توسعه بین‌المللی صنعت مالی اسلامی از نظر سطح تخصصی شدن ابزار مالی اسلامی ارائه‌شده، رقابت بین‌المللی برای جذب سرمایه و مقررات حاکم بر آنها، حرکت پویا به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با کیفیت بالا می‌باشد.

راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵

راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان» که توسط دکتر حمید حقیقت ترجمه و تالیف شده به‌وسیله انتشارات سازمان حسابرسی منتشر شد.

هدف از تدوین استاندارد ۱۵، تعیین الزامات کلی شناخت و اندازه‌گیری درآمد عملیاتی و نحوه افشای آن در صورت‌های مالی است. علاقه‌مندان برای تهیه این کتاب با تلفن زیر تماس بگیرند و یا به مرکز اطلاع‌رسانی زیر مراجعه کنند:

۰۲۱۸۸۵۰۲۶۱۵ و www.audit.org.ir

الزام به بهبود چالش مدیریت به‌وسیله حساب‌رسان در بریتانیا

براساس گزارش شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) با عنوان «پیشرفتهای حسابرسی»، کیفیت حسابرسی هنوز به‌طور مداوم به سطح استانداردهای لازم مورد انتظار، به‌ویژه هنگام به‌چالش کشیدن مدیریت و انجام رویه‌های رایج مانند شناسایی درآمد، دست پیدا نکرده است.

در ارتباط با کنترل‌های داخلی، گزارش نشان داد که بسیاری از حساب‌رسان در حوزه‌های دارای ریسک درخور توجه، کنترل‌های مربوط را به‌درستی شناسایی نمی‌کنند یا در صورت نبود کنترل، رویکرد حسابرسی خود را به‌اندازه کافی تطبیق نمی‌دهند. سایر یافته‌های این گزارش شامل موارد زیر است:

- آشنایی چندساله با واحدهای اقتصادی حسابرسی‌شده، ممکن است منجر به درپیش‌گرفتن همان رویکرد حسابرسی قبلی شود، حتی اگر تغییرات در کسب‌وکار یا محیط تجارت، راهبرد متفاوتی را طلب کند؛
 - گروه‌های حسابرسی در بیشتر مواقع تمایل به پذیرش آن‌چه را که مدیریت به آنها می‌گوید دارند، به‌جای زیرپرسش‌بردن اعتبار گفته‌ها و رجوع به متخصصان برای شکل دادن به دیدگاه خود؛ و
 - گروه‌های حسابرسی نیز به‌طور معمول فرصت‌های غیرواقعی برای اتمام کار را می‌پذیرند که نتیجه آن کار ناکافی است.
- شورای گزارشگری مالی بریتانیا با هدف بهبود کیفیت حسابرسی با موسسه‌های حسابرسی همکاری می‌کند و بر این موضع خود تأکید کرده است که شورا "موسسه‌ها را در صورت انجام‌دادن اقدام جبرانی در سطح مناسب یا به‌موقع، بازخواست خواهد کرد."

ارتقای گزارشگری در راستای پاسخگویی به نیازهای سرمایه‌گذاران و ذینفعان

نشست شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (IIRC) که به‌میزبانی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) برگزار شد، موقعیتی تأثیرگذار برای گزارشگری شرکتی بود. سازمانها برای پاسخگویی به ذینفعان خود، باید تصویری شفاف و مختصر از تواناییهای خود را ارائه دهند، تا در طول زمان ارزشی پایدار ایجاد کنند. در همین حال، تغییرات سریع و ازم‌گسیختگی برآمده از تغییرات آب‌وهوایی و فناوری، کسب‌وکارها را وادار می‌کند تا در رویکرد موردنظر برای گزارشگری و خلق ارزش تجدیدنظر کنند.

در دهه گذشته، منظره گزارشگری شرکتی، زیر چارچوبها و استانداردهای مختلف تبدیل به تکه‌هایی از موارد افشای داوطلبانه و اجباری شد، که حاصل آن پیچیدگی و گزارشگری بود که پاسخگوی نیازهای سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان نبود. همگرایی، در جهت اطلاعات مربوط، اتکاذیر و مقایسه‌پذیر تشریحی، به شدت ضرورت دارد.

گزارشگری یکپارچه انتظارات امروزه در زمینه پاسخگویی و شفافیت شرکت را برآورده می‌سازد. همکاری فدراسیون بین‌المللی حسابداران با شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه با این هدف انجام می‌شود که از سازمانها در توسعه گزارشگری و تفکری پشتیبانی کند که به درستی ریسکها و فرصتهای بلندمدت را مورد توجه قرار می‌دهد.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در راستای توجه به آینده گزارشگری و نقشی که حسابداران باید در این آینده ایفا کنند، «دیدگاهی درباره ارتقای گزارشگری شرکتها» را منتشر کرده است. همچنین فدراسیون مقاله‌ای از کوین دنسی (Kevin Dancey) مدیر اجرایی ارشد فدراسیون و چارلز تیلی (Charles Tilley) مدیر اجرایی ارشد موقت شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه در دروازه جهانی مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی خود منتشر کرده که به نقش در حال تحول مدیران مالی ارشد (CFOs) و گروه‌های مالی در حسابداری برای خلق ارزش می‌پردازد. فدراسیون مصمم است از طریق دستورکار خلق ارزش یکپارچه، از این تحولات پشتیبانی کند.

مجموعه تصمیمهای دستورکاری بنیاد در سال ۲۰۱۹

اولین مجموعه تصمیمهای دستورکاری (CAD) شش ماهه بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF)، تصمیمهای دستورکاری ژانویه تا سپتامبر ۲۰۱۹ کمیته بین‌المللی تفسیر گزارشگری مالی (IFRIC) منتشر شده را گردهم می‌آورد.

تصمیمهای دستورکاری بر اساس ارتباط با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سازماندهی شده است. این سند در نظر دارد تا دسترس بیشتری به فعالیتهای کمیته که پیش از این منتشر شده است، را فراهم کند. این نوع مجموعه‌ها در آینده دو بار در سال، در آوریل و اکتبر منتشر خواهد شد.

نقش کمیته، همکاری با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در پشتیبانی از استفاده مداوم از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

کمیته زمانی تصمیم دستورکاری منتشر می‌کند، که پس از مشورتخواهی، نتیجه‌گیری کند که برای پاسخگویی به پرسشی درباره کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نیازی به استانداردگذاری نیست. این اقدام بیشتر به این دلیل است که اصول و الزامات موجود در استانداردها برای پاسخگویی به پرسش مطرح شده کافی است.

در این موقعیتهای، تصمیم دستورکاری شامل مطالبی است که توضیح می‌دهد چگونه اصول و الزامات کاربردپذیر در استانداردها، در مورد معامله یا الگوی اطلاعاتی شرح داده شده اعمال می‌شود.

ثبت بالاترین رکورد برای مقدار جریمه‌های شورای گزارشگری مالی بریتانیا

طبق پژوهش به دست آمده از تامسون رويترز (Thomson Reuters)، جریمه‌های صادر شده به وسیله شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) برای موسسه‌های حسابرسی، با ۴۴ درصد افزایش نسبت به سال گذشته به ۲۴/۳ میلیون پوند (۳۰/۷۶ میلیون دلار) برای سال منتهی به ۳۰ سپتامبر رسید.

پس از مروری که توسط جان کینگمن (John Kingman)، رئیس گروه حقوقی و عمومی، برای بررسی تداوم

بهره‌وری شورای گزارشگری مالی بریتانیا انجام شد، این شورادر حال حاضر در حال گذراندن فرایند انتقال به مرجع جدید انتظام‌بخشی - **مرجع حسابرسی، گزارشگری و راهبری (ARGA)** - است، که با این انتقال، قدرت بیشتری کسب خواهد کرد.

کینگمن پیشنهاد کرد که این نهاد باید به‌وسیله مرجع حسابرسی، گزارشگری و راهبری جایگزین شود، در حالی که در هنگام انتقال باید تغییرات بیشتری انجام شود تا به مرجع جدید انتظام‌بخشی، قدرت بیشتری داده شود.

شورای گزارشگری مالی بریتانیا پس از ورشکستگی سهمگین شرکت ساختمان‌سازی بریتانیایی **کرلیون (Carillion)** در ژانویه سال ۲۰۱۸، از طرف سیاستمداران زیر فشار قرار گرفت و به عنوان «منفعل مزمن» توصیف شد. از آن زمان تاکنون شورای گزارشگری مالی بریتانیا جریمه‌ها را افزایش داده است.

با وجود افزایش در جریمه‌ها، میزان آنها در مقایسه با تحریم‌ها و جریمه‌های وضع‌شده در امریکا کمی ناچیز به نظر می‌رسد.

جای سوال است که جریمه‌های شورای گزارشگری مالی بریتانیا بر چهار موسسه برتر حسابرسی با توجه به اندازه آنها، چه مقدار اثر دارد.

با این حال، به نظر می‌رسد افزایش جریمه‌ها یک نمایش قدرت بیشتر از طرف شورای گزارشگری مالی بریتانیاست که مایل به نشان دادن آن هنگام تبدیل شدن به مرجع حسابرسی، گزارشگری و راهبری است.

افزایش سرمایه شرکتها از محل مازاد تجدیدارزیابی

دکتر **حسن امیری** معاون نظارت بر بورس‌ها و ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار در خصوص آخرین وضعیت افزایش سرمایه شرکتها از محل مازاد تجدیدارزیابی داراییها گفت: "در سال جاری با ابلاغ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی (مصوب مجلس شورای اسلامی)، افزایش سرمایه از محل مازاد تجدیدارزیابی داراییها برای کلیه شرکتها مجاز اعلام شده است و به‌استناد ماده ۴۱ قانون یادشده، مقرر گردید به‌منظور رونق تولید و ایجاد اشتغال از طریق اصلاح ساختار مالی شرکتها و کارآمدسازی افزایش بهای ناشی از تجدیدارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی موضوع حکم مقرر در تبصره ۱ ماده ۹۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم، افزایش سرمایه از این محل مجاز باشد، مشروط بر این که ظرف مدت یک سال پس از تجدیدارزیابی به حساب سرمایه افزوده شود. لازم به ذکر است که این امر فقط یکبار در هر پنج سال امکانپذیر خواهد بود."

با متخصصان ملاقات کنید

کنفرانس سال جاری با متخصصان ملاقات کنید، به میزبانی **بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF)** و موسسه **پرایس واترهاوس کوپرز (PwC)** در روزهای ۱۱ و ۱۲ نوامبر سال ۲۰۱۹ در لندن برگزار شد. این کنفرانس بزرگترین و طولانی‌ترین کنفرانس گزارشگری مالی در اروپا است، و فرصتی برای آگاهی از آخرین پیشرفتهای حسابداری و انتظام‌بخشی در گزارشگری مالی فراهم می‌کند.

حامیان مالی این کنفرانس در سال جاری **هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)** و موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز بودند. شرکت‌کننده‌ها، از آخرین مطالب در زمینه به‌روشنیها و چالشهای انتظام‌بخشی توسط سخنرانان متخصص آگاه

شدند.



گفتگو

با آقای محمود پوربهرامی

عضو هیئت مدیره و رئیس کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهبر



تدوین استانداردهای حسابداری اختصاصی؛ ضرورتی اجتناب ناپذیر

سپار

موسسه حسابرسی مفیدراهبر از موسسه‌های بزرگ حسابرسی کشور است و از مدیریت و کارشناسان باتجربه بهره می‌برد. جناب عالی عضو هیئت مدیره و رئیس کمیته فنی و قوانین موسسه هستید. کمیته فنی و قوانین چه نقشی در موسسه دارد و دامنه وظایف و خدمات آن چیست؟

پوربهرامی

کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهبر به منظور هدایت و نظارت بر امور فنی و حرفه‌ای و مسائل مرتبط با قوانین و مقررات با هدف ارتقای کیفی و کمی برنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، از اواخر سال ۱۳۸۶ تشکیل شده است. وظایف اصلی این کمیته، تهیه و یا تجدیدنظر در دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های فنی و حرفه‌ای و مرتبط با قوانین

نمونه‌هایی از مصوبات کمیته فنی و قوانین موسسه طی دوره فعالیت آن به شرح زیر است:

الف- دستورالعملها:

- حسابرسی مالیاتی،
- تهیه و ارائه گزارش نکات عمده حسابرسی،
- حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای و موسسات عمومی غیرانتفاعی،
- حسابرسی پیمانهای بلندمدت شامل برنامه آزمون محتوای پیمانهای بلندمدت همراه با پرسشنامه ارزیابی کنترل‌های داخلی و برنامه آزمون کنترل‌های مربوط،
- حسابرسی سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق بهادار در شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری همراه با پرسشنامه ارزیابی کنترل‌های داخلی و برنامه آزمون کنترل‌های مربوط.

ب- چک‌لیست‌ها:

- برخورد حسابرس با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورتهای مالی،
- رعایت مفاد قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ (بازنگری و تکمیل)،
- رعایت مفاد اصول موضوعه فعالیت‌های اقتصادی دستگاه‌های زیر پوشش،
- رعایت سیاست‌های کلی نظام اداری در دستگاه‌های زیر پوشش،
- رعایت نظام راهبری مطلوب در شرکت‌های زیر مدیریت نهادهای اقتصادی و اجتماعی زیر پوشش،
- رعایت ابلاغیه مربوط به پرهیز از سبک زندگی غربی و ترغیب زندگی اسلامی در نهادهای اقتصادی و اجتماعی و واحدهای زیر پوشش آنها.

ج- برنامه‌های حسابرسی:

- روابط و معاملات با اشخاص وابسته،
- ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی،
- رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه،
- حسابرسی نخستین،
- سود هر سهم.

د- پرسش و پاسخ:

- نحوه طبقه‌بندی موجودی مرغ مادر در صورتهای مالی

و مقررات و پاسخگویی به پرسشهای مطرح‌شده در این زمینه‌ها می‌باشد.

کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهر دارای ۷ عضو، مرکب از افراد زیر است:

- الف- یک نفر از اعضای هیئت‌مدیره موسسه به‌عنوان رئیس،
- ب- مدیر بررسیهای فنی و حرفه‌ای به‌عنوان دبیر،
- ج- سه نفر مدیر ارشد حسابرسی از داخل یا خارج از موسسه،
- د- یک نفر از مدیران ارشد موسسه (عضو مشترک کمیته فنی و قوانین و کمیته آموزش و تحقیقات)،
- ه- یک نفر پژوهشگر ارشد حسابداری و حسابرسی از داخل یا خارج از موسسه.

مساجد

کمیته چه فراورده‌هایی دارد؟ اگر ممکن است آماری از کمیت و کیفیت فراورده‌های کمیته ارائه بدهید.

پوربهرامی

کمیته فنی و قوانین موسسه طی دوره فعالیت خود (سال ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۸) حدود ۲۹۰ مصوبه شامل چک‌لیست، برنامه، دستورالعمل، بخشنامه و برگهای پرسش و پاسخ فنی و حرفه‌ای و قانونی جهت اجرا در موسسه ابلاغ کرده است. تعداد این‌گونه ابلاغیه‌ها تنها در ۹ ماهه اول سال ۱۳۹۸ بالغ بر ۷۴ مورد بوده که تفکیک آن به شرح جدول زیر است.

مصوبه‌های ابلاغی کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهر جهت اجرا در موسسه در ۹ ماهه اول سال ۱۳۹۸	
شرح	تعداد موارد
مصوبات سازمان بورس و اوراق بهادار	۲۰
مصوبات جامعه حسابداران رسمی ایران	۱۱
مصوبات سازمان حسابرسی	۶
مصوبات کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهر	۳۷
جمع	۷۴

۳۷ مورد مصوبات کمیته فنی و قوانین موسسه حسابرسی مفیدراهر شامل ۲۷ پرسش و پاسخ و ۱۰ چک لیست، برنامه، دستورالعمل و بخشنامه فنی است.

پوربهرامی

فرایند انجام کار در کمیته به ترتیب زیر است:

الف- دبیر کمیته فنی و قوانین، کلیه مطالب و موضوعات مرتبط با تهیه یا تغییر دستورالعملها، فرمها، بخشنامهها، برنامهها، پرسشها و سایر مسائل مرتبط با کمیته فنی و قوانین را از مدیرعامل یا هریک از اعضای هیئت مدیره، اعضای کمیته فنی و قوانین، مدیران ارشد، مدیران فنی و کارکنان حرفه‌ای موسسه (با مجوز مدیر ارشد) و مسئولان واحدهای مورد رسیدگی (با تایید عضو رابط هیئت مدیره) دریافت و به ترتیب تاریخ به‌نحو مناسبی ثبت و ضبط می‌کند.

ب- موضوعات دریافتی که ممکن است به‌صورت طرح، پرسش و پیشنهاد باشد توسط دبیر کمیته به مدیریت بررسیهای فنی و حرفه‌ای ارسال می‌گردد.

ج- موضوعات واصل شده به مدیریت بررسیهای فنی و حرفه‌ای، توسط رئیس و دبیر کمیته، براساس سیاستهای کلی تعیین شده، اولویت‌بندی و در دستور کار کمیته قرار می‌گیرد و کمیته پس از بررسی موضوعات ارجاع شده، نسبت به آنها تصمیم‌گیری و اقدام لازم در هر مورد را مشخص می‌کند.

د- مصوبات کمیته فنی و قوانین شامل دستورالعملها، برنامهها، چک‌لیستها و برگهای پرسش و پاسخ می‌باشد که جهت اجرا در موسسه، به کلیه اعضای هیئت مدیره، مدیران ارشد، مدیران فنی و مدیریت کنترل کیفیت ابلاغ و نسخه‌ای از آن در مرکز اطلاع‌رسانی داخلی موسسه قرار می‌گیرد. ابلاغ برگهای پرسش و پاسخ با امضای رئیس کمیته فنی و قوانین، و ابلاغ سایر مصوبات با امضای مدیرعامل موسسه صورت می‌گیرد. در صورتی که پرسش‌کننده یکی از واحدهای مورد رسیدگی باشد، برگ پرسش و پاسخ از طریق عضو رابط هیئت مدیره در اختیار وی نیز قرار خواهد گرفت.

سازش

موضوع محوری این شماره مجله حسابرس به مسائل حسابداری و حسابرسی خاص صنعت مربوط است. می‌خواهم از فرصت استفاده و پرسشهایی را در ارتباط با مسائل حسابداری و حسابرسی صنایع خاص مطرح کنم تا خوانندگان با دیدگاه کمیته فنی و قوانین در این باره آشنا شوند. در اولین پرسش به این نکته پردازیم که آیا استانداردهای حسابداری و یا حسابرسی به سمتی

شرکتهای مرغداری،

- نحوه انعکاس سودوزیان حاصل از فروش مرغهای تخم‌گذار (دارایی زیستی مولد) در صورت سودوزیان،
- نحوه برخورد ناظر تصفیه با معاملات موضوع ماده ۱۲۹ قانون اصلاحی تجارت،
- نحوه ارزیابی تولیدات کشاورزی شرکتی که به‌مصرف واحدهای دامی همان شرکت رسیده است،
- نحوه حسابداری مجری آزادراهها،
- نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری در شرکتهای فرعی منحل شده و متوقف در صورتهای مالی جداگانه شرکت/ اصلی و صورتهای مالی تلفیقی گروه،
- نحوه برخورد با اعمال تعدیلات مربوط به عدم توافق درج شده در گزارشهای حسابرسی شرکتهای فرعی مشمول تلفیق واحد اصلی در کاربرگ تهیه صورتهای مالی تلفیقی،
- نحوه شناسایی و قیمتگذاری اموال و املاک آستان مقدسه حضرت معصومه (س)،
- نحوه گزارشگری فروش صادراتی از طریق واسطه و دریافت وجه آن به‌صورت ریالی،
- چگونگی برخورد حسابرس با مانده‌های اول دوره در حسابرسی نخستین،
- نحوه تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی ناشی از افزایش سرمایه به‌منظور محاسبه سود پایه هرسهم در شرکتهای سهامی عام،
- نحوه برخورد حسابرس با مازاد سود تحقق یافته طرح اوراق مشارکت بر سود علی‌الحساب تخصیصی به دارندگان اوراق مزبور،
- معافیت مالیاتی وجوهی که بابت مهدکودک، یارانه غذا، ایاب و ذهاب و بن کالا به کارکنان پرداخت می‌شود،
- مجموعه پرسش و پاسخ در مورد ابهامات و ایرادات دستورالعمل حسابرسی با نگرش به مدیریت ریسک.

سازش

فرایند انجام کار در کمیته چگونه است؟ مخاطبان کمیته چه کسانی هستند؟ حسابداران و حسابرسان و دیگرانی که مخاطب کمیته هستند چگونه می‌توانند از خدمات و پشتیبانی کمیته فنی و قوانین استفاده کنند؟ راههای دسترسی به کمیته کدام است؟

شرایط خاص، خلاف روح استانداردها نیست؟ آیا موجب سدکردن فرصت شرکتها برای قضاوت درباره نحوه ارائه نمی‌شود و گزارشگری ایستا (ماشینی) را ترغیب نمی‌کند؟

پوربهرامی

سیستم حسابداری واحدهای اقتصادی و یا غیرانتفاعی، ابزار تولید و طبقه‌بندی اطلاعات سودمند و اتکاپذیر و پردازش آنها در قالب صورتهای مالی است. صورتهای مالی با مقاصد عمومی، در اساس به‌منظور ارائه اطلاعات مفید در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحدهای مزبور جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی تهیه می‌شود. با توجه به تفاوت در ماهیت و اهداف واحدهای یادشده و فرایندهای عملیاتی آنها و نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی این‌گونه واحدها، در عمل مشخص گردیده است که صدور یک حکم کلی برای نوع و ماهیت اطلاعات حسابداری مفید و مربوط به آنها، توجیه‌پذیر نمی‌باشد. تفاوت در فعالیت واحدهای تجاری، مانند فعالیتهای پیمانکاری، کشاورزی و دامپروری، بیمه‌های عمومی، ساخت املاک و ... به‌گونه‌ای است که تدوین استانداردهای اختصاصی برای آنها را کاملاً توجیه‌پذیر ساخته است. در چنین شرایطی تاکید بر تدوین استانداردهای اختصاصی به‌منظور تولید اطلاعات حسابداری و تهیه صورتهای مالی اختصاصی جهت واحدهای یادشده، اجتناب‌ناپذیر بوده است.

سازمان

استانداردهای بین‌المللی حسابداری که از یک مجموعه واحد استانداردهای حسابداری برای همه شرکتها طرفداری می‌کند چه سازوکاری برای پاسخگویی به مسائل خاص صنایع گوناگون در نظر گرفته است و چگونه به نیازهای گزارشگری مالی صنعت خاص پاسخ می‌دهد؟

پوربهرامی

استانداردهای ملی حسابداری ایران مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز برای برخی از فعالیتهای، مانند اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی، پیمانکاری، کشاورزی، قراردادهای بیمه و حسابداری مشارکتهای خاص، استانداردهای اختصاصی تدوین گردیده است. بنابراین، این گزاره که رویکرد استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تدوین یک مجموعه

حرکت می‌کند که در آینده برای هر صنعت یا گروهی از صنایع مشابه، استانداردهای جداگانه داشته باشیم؟ آیا دیدگاه «تنها یک مجموعه استاندارد برای همه» هنوز از استحکام برخوردار است؟

پوربهرامی

تفاوت صنایع و فعالیتهای مختلف، به‌طورعمده در حوزه فرایندهای عملیات اصلی آنها و آثار آن بر زمان شناخت درآمد و هزینه‌های عملیاتی و اندازه‌گیری و نحوه انعکاس آنها در صورتهای مالی است. در پاسخگویی به ویژگیهای یادشده و به‌منظور تهیه و تولید و گزارشگری اطلاعات سودمند و اتکاپذیر برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، تاکنون استانداردهای حسابداری اختصاصی برای برخی فعالیتهای مختلف، از جمله پیمانکاری، کشاورزی و دامپروری، بیمه‌های عمومی، ساخت املاک و واحدهای تجاری قبل از بهره‌برداری، توسط سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع قانونی تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی، منتشر شده است. انتشار استانداردهای اختصاصی مزبور موید آن است که تنها یک مجموعه استاندارد برای همه صنایع و فعالیتهای، مسئولیت پاسخگویی مدیران بنگاه‌های اقتصادی را در خصوص ارائه صورتهای مالی شفاف و سودمند برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورتهای یادشده، برآورده نمی‌سازد. با توجه به پرسشهای مطرح‌شده در کمیته فنی و قوانین موسسه، تدوین استانداردهای اختصاصی برای فعالیتهایی نظیر اوقاف، واحدهای غیرانتفاعی غیردولتی، سرمایه‌گذاریهای مخاطره‌آمیز، واحدهای نوپا (Start-up) و ... ضروری به‌نظر می‌رسد.

سازمان

اقدام اخیر سازمان بورس در انتشار صورتهای مالی نمونه، به تفکیک صنایع را، که با مجوز کمیته فنی سازمان حسابرسی انجام شده، چگونه تحلیل می‌کنید؟ برای روشن‌تر شدن پرسش به این نکته اشاره کنم که استاندارد حسابداری شماره ۱ الزامات کلی درباره ارائه صورتهای مالی و رهنمودهایی درباره ساختار و کمترین الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می‌کند و استاندارد تصریح می‌کند که بهترین نحوه ارائه، مستلزم قضاوت است. آیا انتشار صورتهای مالی نمونه برای

مشارکت در بررسی

پیش نویس

استانداردهای

حسابداری و حسابرسی

منتشر شده

توسط سازمان حسابرسی

نقش به سزایی در تشخیص کاستیها

نیازها و انتظارات

جامعه حرفه‌ای دارد

تصمیم‌گیری آنها است. ارجح این است که هر آینه، مطالعات میدانی و بازخوردهای تجربی و نظارت خبرگان حرفه‌ای، حاکی از آن باشد که تدوین و انتشار استاندارد حسابداری اختصاصی برای یک صنعت یا فعالیت خاص، ضروری است و دلایل ارائه شده در این ارتباط، موید آن باشد که استانداردهای حسابداری موجود، منجر به ارائه اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و ارائه صورتهای مالی مطلوب نمی‌شود، مرجع استانداردگذار باید به این مسئله توجه کند و در صورت وجود دلایل توجیهی کافی، نسبت به تدوین استانداردهای اختصاصی مربوط، اقدام کند.

کمیته فنی و قوانین موسسه، تاکنون به بیشتر از صدپرسش پاسخ داده است که بعضی از آنها مربوط به صنایع و فعالیتهای خاص بوده است. در خصوص پرسشهای اخیر با توجه به ضرورت پاسخگویی سریع و نبود استانداردهای حسابداری مورد نیاز، با استفاده از استانداردهای موجود و مفاهیم نظری گزارشگری مالی، پاسخ لازم تهیه و به صورت مکتوب در اختیار پرسش‌کننده مربوط، قرار گرفته است.

حسابرس

در حسابرسی، شواهدی وجود دارد که رویکرد تخصص حسابرس در صنعت خاص، موجب بالا رفتن کیفیت حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر، تخصص حسابرس نیازمند ارتباط درازمدت با صاحبکار در صنعت خاص است. ولی ارتباط درازمدت حسابرس با صاحبکار در تناقض با استقلال و بی‌طرفی حسابرس تلقی می‌شود. در شرایط کنونی کشورما، به نظر شما، نقطه تعادل بین دو رویکرد چرخش حسابرس و تخصص حسابرس، که بهترین نتیجه را برای توسعه حرفه و کیفیت حسابرسی دربر داشته باشد، کجاست؟

پوربهرامی

طبق استانداردهای حسابرسی، شناخت مناسب مدیران مسئول کار (مدیر اول و مدیر دوم کار) و گروه حسابرسان زیر مسئولیت ایشان از صنعت صاحبکار، یکی از شروط لازم برای پذیرش کار جدید است. لذا، این گزاره که تخصص حسابرس نیازمند ارتباط درازمدت با صاحبکار در صنعت خاص است، با پیش فرض شناخت مناسب یادشده در بالا، همخوانی ندارد. در سالهای اخیر، حسابرس مستقل و بازرس قانونی بانکها و

استانداردهای واحد، برای صنایع مختلف است، صحیح به نظر نمی‌رسد. بدون تردید، شرایطی که موجب تدوین استانداردهای حسابداری اختصاصی برای فعالیتهای خاص یادشده در پاسخهای پیشین شده است، بر بستر نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی آنها به منظور ایجاد رویه‌ها و قواعد حسابداری واحد برای شناخت و اندازه‌گیری و گزارشگری مالی فعالیتهای مزبور می‌باشد.

حسابرس

به نظر شما در ارتباط با حسابداری صنایع خاص چه مسائل مهمی در ایران وجود دارد و آیا تاکنون مسائلی در ارتباط با حسابداری صنایع خاص در کمیته فنی و قوانین مطرح شده است؟ به عنوان مثال در صنعت بیمه، شناخت درآمد بیمه‌ای از مسائل پیچیده است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را با چالش زیادی روبه‌رو ساخته است.

پوربهرامی

مسئله اصلی در ارتباط با تهیه صورتهای مالی با مقاصد عمومی برای فعالیتهای خاص یادشده، درک نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و ارائه اطلاعات مربوط و شفاف به منظور

در فعالیتهای اقتصادی نیاز دارند. مشارکت آنها در بررسی پیش‌نویس استانداردهای حسابداری و حسابرسی منتشرشده توسط سازمان حسابرسی، نقش به‌سزایی در تشخیص کاستیها، نیازها و انتظارات جامعه حرفه‌ای دارد و زمینه‌ساز ارتقای استانداردهای حسابداری در پاسخگویی به نیازها و انتظارات یادشده می‌باشد.

لذا از همه عزیزان و فرهیختگان حوزه حسابداری و حسابرسی و سایر ذینفعان گزارشگری مالی، صمیمانه انتظار داریم در این خصوص، کمیته‌های تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی را یاری کنند. در این راستا پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی پیش‌نویس استانداردها را در مجله حسابرس منتشر و درخواست نظرخواهی کند.

در پایان توصیه‌ای هم به مسئولین محترم سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران دارم. با توجه به این‌که در قوانین و مقررات موجود، تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی کشور به‌عهده سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گرفته و هر دو در این زمینه مسئولیت دارند، لازم است همواره همکاری و هماهنگی بین این دو مرجع تداوم داشته و از کمک و مساعدت به‌یکدیگر در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، تهیه رهنمودها و دستورالعملهای حرفه‌ای و قانونی، ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای و تقویت آموزش حسابرسان کشور دریغ نورزند.

داشتن سعه‌صدر و رعایت مصلحتهای کلی حرفه، ضامن تداوم و گسترش همکاری و هماهنگی بین دوطرف خواهد بود.

سایبرس

کوششهای پایدار موسسه حسابرسی مفیدراهبر در ارتقای کیفیت حسابرسی و پشتیبانی از پیشرفتهای حرفه، چشمگیر و ستودنی است. برای شما در رسالتی که دارید آرزوی توفیق داریم. امیدواریم که پیام شما به سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، سبب خیر باشد و موجب شود فصل جدیدی در روابط آنان به سود حرفه آغاز گردد.



مؤسسات اعتباری از میان فهرست تاییدشده توسط بانک مرکزی که از تجارب حرفه‌ای و سوابق عملی لازم در حوزه حسابرسی بانکها و مؤسسات اعتباری برخوردارند، انتخاب می‌شود. نکته دیگری که در پرسش مزبور مطرح شده است، تناقض ارتباط درازمدت حسابرس با صاحبکار و آثار آن بر استقلال و بی‌طرفی حسابرس می‌باشد. پاسخ دقیق و مستند و متکی به مفروضات عینی به این موضوع که مدت ارتباط مزبور از چه محدوده‌ای فراتر رود، استقلال و بی‌طرفی حسابرس مخدوش خواهد شد، بسیار مشکل و در عمل غیرممکن است. لیکن در این ارتباط، مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار، این مدت را برای شرکتهای بورسی ۴ سال و آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، این مدت را برای شرکتهای سهامی عام ۷ سال و در شرایط استثنایی ۸ سال تعیین کرده است. این در حالی است که آیین مزبور هیچگونه سقف زمانی برای ادامه همکاری با سایر صاحبکاران از نوع غیرسهامی عام، تعیین نکرده است.

صرفنظر از مدت تعیین‌شده برای ادامه کار حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای بورسی و شرکتهای سهامی عام و یا نبود سقف زمانی برای ادامه کار حسابرسی صورتهای مالی سایر شرکتهای، از آنجا که استقلال و بی‌طرفی ازجمله موضوعات اصلی در پذیرش و یا ادامه کار حسابرسی است، مدیران مسئول کار مکلفند هر سال برای ادامه کار، موضوع برقراری استقلال و بی‌طرفی در انجام کار را با توجه به نشانیها و عوامل ارائه‌شده در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، مورد بررسی قرار دهند. بنابراین، نقطه تعادل مدت ارتباط درازمدت حسابرس با صاحبکار و استقلال و بی‌طرفی وی، حتی در زمانهای کوتاه‌تر از سقفهای زمانی پیش‌گفته، مستلزم قضاوت حرفه‌ای مدیران مسئول کار است.

سایبرس

از جانب کمیته فنی و قوانین موسسه و البته به‌عنوان یکی از چهره‌های اثرگذار بر تحولات حرفه حسابداری و حسابرسی ایران چه پیامی برای خوانندگان مجله و یا وسیعتر از آن برای ذینفعان گزارشگری مالی دارید؟

پوربهرامی

خوانندگان فرهیخته مجله و ذینفعان گزارشگری مالی، به اطلاعات سودمند و شفاف و اتکاپذیر برای تصمیم‌گیری

صنعت نفت؛ صنعتی متمایز

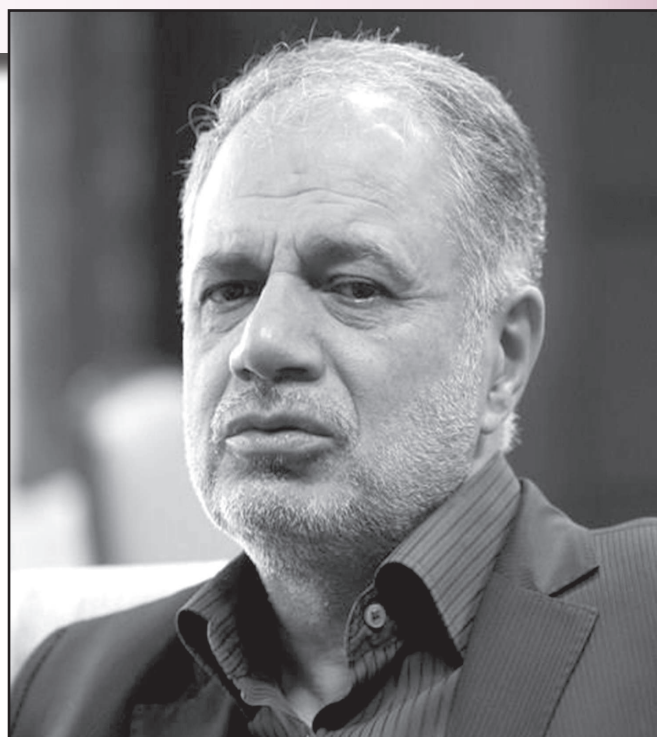
گفتگو با

آقای علی کارد

معاون سابق وزیر نفت

و

مدیرعامل سابق شرکت ملی نفت ایران



سپاس

جنابعالی عهده‌دار مسئولیتهای مهم و طولانی مدتی در صنعت نفت بوده‌اید و از طرف دیگر با حرفه حسابداری و حسابرسی ارتباط و همکاری نزدیکی دارید و با مسایل و مباحث حسابداری به‌طور کامل آشنایی دارید. تجربه وسیع شما در صنعت به احتمال زیاد بر دیدگاه شما درباره گزارشگری مالی تاثیرگذار است. از این رو، امید داریم که خوانندگان ما در این گفتگو از پاسخهای جامع و فراگیر شما بهره‌مند شوند. در شروع گفتگو خواهش می‌کنم برای آشنایی خوانندگان با محیط موضوع بحث، پیچیدگیها و ویژگیهای صنعت نفت را تشریح کنید.

کارد

همان‌طور که مستحضرد صنایع نفت به دو بخش صنایع بالادستی و پایین دستی تفکیک می‌شود. صنایع پایین دستی همانند پالایشگاه‌ها و مجتمع‌های پتروشیمی همانند دیگر صنایع فرایندی مثل صنایع شیمیایی از قبیل صنایع رنگ و رزین و مواد پاک‌کننده و غیره می‌باشد که از استانداردهای متداول حسابداری و حسابرسی تبعیت می‌کند که در این گفتگو در دامنه بحث قرار نمی‌گیرد.

مالی استفاده می‌کند که در دیگر صنایع مرسوم نیست. مدل اول به نام **بهای کامل** (Full Cost: FC)، و مدل دوم به نام **تلاش موفق** (Successful Efforts: SE) که هر کدام از این مدلها در نحوه منظور نمودن اقلام هزینه به حساب سود و زیان یا یکی از اقلام داراییها با یکدیگر تفاوت دارند و این مدلها در کشورهایی مثل آمریکا و انگلستان از منطق برخوردارند و طرفدارانی دارند. در کشورهای یادشده و دیگر کشورها بر اساس **اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحد (GAPP)** و **استانداردهای بین المللی حسابداری (IAS)** ممکن است برای تهیه صورتهای مالی، یکی از مدلهای اشاره شده انتخاب شود.

ضمن آنکه روشهای یادشده در نحوه افشای اقلام داراییهای غیر جاری در دوران اکتشاف و بعضی از هزینههای توسعه مخزن و کاهش ارزش اقتصادی دارایی و رعایت سقف سرمایه گذاری و نحوه استهلاک پذیری داراییها در دو مدل یادشده متفاوت است، در مجموع منظور نمودن هزینه به حساب سود و زیان و یا دارایی در این صنعت با دیگر صنایع تفاوت دارد.

در حال حاضر طبق استانداردهای حسابداری ایران افشای داراییهای غیر جاری همانند دیگر صنایع از قبیل زمین، زمین چاه، ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات، وسایط نقلیه، اثاثیه و لوازم اداری طبقه بندی می‌شود در حالی که طبق مدلهای یادشده و در قالب استانداردهای حسابداری کاربر پذیر شرکتهای نفتی در حوزه بالادستی، می‌بایست هزینه سرمایه گذاری بر اساس نگرش به وضعیت مخازن هیدروکربوری مثل مخازن کشف شده، کشف شده تجاری شده، کشف شده تجاری شده توسعه نیافته، و جغرافیایی کشورها و مناطق مختلف طبقه بندی و ارائه شود.

سازش

چه چالشهای مهمی در حسابرسی صورتهای مالی صنعت نفت وجود دارد؟ شناخت درآمد؟ برآوردهای حسابداری؟ معاملات با اشخاص وابسته؟ قیمتگذاری موجودیها؟ و ...

صنایع بالادستی که از مراحل آمایش سرزمین، زمین شناسی، لرزه نگاری دوبعدی و سه بعدی، حفاری چاه شامل چاههای توصیفی، تحدیدی، و مسئله مهم تخمین حجم نفت یا گاز موجود در میدان و انجام تزریق آب، گاز و آب از یکدیگر و تصفیه آن از ناخالصی و در نهایت ذخیره سازی و انتقال به مبادی مصرف یا صادرات با خط لوله یا کشتی که همگی دارای فرایندهای پیچیده و دارای ریسک بالای عملیاتی به علت فشار و حرارت زیاد، این صنعت را متمایز می‌کند. علاوه بر نوع فرایند، این صنعت به علل زیر از نظر ریسک اقتصادی از دیگر صنایع متمایز می‌شود:

- ۱- ریسک بسیار بالا خارج از ریسکهای تجاری در سایر صنایع،
- ۲- احتمال تجاری شدن مخزن هیدروکربوری پس از کشف میدان نفت یا گاز،
- ۳- وجود فاصله زمانی از زمان در دسترس قرار گرفتن زمین و اخذ لایسنس تا تولید از مخزن،
- ۴- نبود هیچ رابطه منطقی بین هزینههای سرمایه گذاری انجام شده و نتیجه به دست آمده،
- ۵- ارزش هیدروکربور داخل مخزن، که ارزش اصلی و واقعی شرکت را نشان می‌دهد، که در داراییها و در اقلام ترازنامه نشان داده نمی‌شود،
- ۶- کشف مخازن جدید که امکان ارایه آنها در حسابهای واقعی سود و زیان وجود ندارد و تنها به عنوان یک رویداد از درآمدهای آتی شرکت ارائه می‌شود،
- ۷- سرمایه بردن صنعت و ریسک آن در قراردادهای سرمایه گذاری مشترک (JOA).

سازش

صورتهای مالی اساسی صنعت نفت در کدامیک از اقلام تشکیل دهنده و موارد افشا، تمایز مهمی از اطلاعات صورتهای مالی سایر شرکتها و صنایع دارد؟

کارد

قبل از پرداختن به این سؤال لازم است توضیح دهم که حسابداری صنایع بالادستی از دو مدل برای ارائه صورتهای

کاردر

در این فرصت نمی‌توان به همه ابعاد موضوع پرداخت اما به‌طور اجمال می‌توان گفت که استانداردهای حسابداری ایران در حال حاضر استانداردهای شرکتهای نفتی را پشتیبانی نمی‌کند و وجود قوانین مختلف امکان ارائه صورتهای مالی اساسی طبق استانداردهای بین‌المللی را به شرکت نفت نمی‌دهد که دو نمونه آن را در سؤال قبل اشاره کردم و در این سؤال به چند نکته دیگر می‌پردازم.

همان‌طور که خوانندگان مجله شما مستحضرنند صنایع نفت و گاز دارای ابعاد محیط‌زیستی هستند، از جمله این که بعد از توسعه میدان و اتمام برداشت اقتصادی از میدان، شرکتهای نفتی تمام تجهیزات خود را از محل اجرا جمع‌آوری و موقعیت محل را به شرایط قبل از فعالیت اکتشاف یا توسعه و تولید بر می‌گردانند. لذا، استاندارد حسابداری اجازه داده است که هزینه جمع‌آوری از ابتدا پیش‌بینی و ذخیره لازم در حسابهای شرکت با رویه‌ای که شرکت انتخاب می‌کند، منظور شود و هر چندسال یکبار، بر اساس شرایط تورمی، در ارقام ذخیره‌شده تجدیدنظر صورت گیرد.

یا این که استانداردهای حسابداری اجازه می‌دهد که شرکتها برای ارتقای وضعیت اجتماعی و رفاهی مردم در منطقه حوزه فعالیت، مدرسه، درمانگاه، جاده، مراکز ورزشی و فرهنگی و ... بسازند و هزینه‌های سرمایه‌گذاری را به حساب دارایی میدان توسعه‌یافته منظور و طبق رویه‌های موجود در شرکت، سرمایه‌گذاری مربوط را سالانه مستهلک کنند.

همان‌طور که در پرسش آمده، در بحث شناخت درآمد، بعضی از هزینه‌های سرمایه‌گذاری مثل چاهی که به نتیجه نمی‌رسد و خشک است و یا هزینه‌های مطالعه اولیه زمین‌شناسی و ژئوفیزیکی (G&G) برای کشف امکانات و مطالعات لرزه‌نگاری در مدل تلاش موفق به حساب سودوزیان منتقل می‌شود و در عمل به‌ازای هر کدام از مدلها درآمدها در شرکتهای نفتی متفاوت است. همچنین در خصوص قیمت‌گذاری موجودیها به‌علت آن که مشخصات تولید از میادین مختلف نفت خام به‌ازای

مقیاس درجه سنگینی (API Gravity) و دیگر ناخالصیهای آن فرق دارد و قیمت فروش آن متفاوت است لذا از روشهای مختلفی^۱، برای قیمت‌گذاری موجودی استفاده می‌شود.

اما مهمتر از این موضوع، مسئله پیش‌بینی درآمدهای آینده شرکت است. همان‌طور که مطلع هستید اقتصاددانان به حسابداران خرده می‌گرفتند که حسابداران فقط وقایع گذشته را ثبت و ضبط می‌کنند و کاری با آینده ندارند و دیدگاه آنان ممکن نیست که برای سرمایه‌گذاران و ذینفعان سودمند باشد. از آنجا که صنایع بالادستی نفت و گاز دارای ریسک است و در عوض دارای درآمدهای مازاد بر میزان سرمایه‌گذاری است لذا استانداردهای حسابداری شرکتهای بالادستی نفت را مکلف ساخته است که در صورتهای مالی اساسی خود در یادداشتهای همراه میزان حجم هیدروکربور کشف‌شده به‌تفکیک سرفصلهایی که پیش از این اشاره کردم را با اخذ آخرین اطلاعات فنی از حجم مخازن، افشا کنند و با تعیین عامل تنزیل (Discount Factor: DF) که به‌عنوان یک رویه در گزارش مالی افشا می‌کنند، درآمدهای آتی را با آخرین قیمت فروش هیدروکربور مورد نظر (نفت یا گاز) به تاریخ ترازنامه، محاسبه و ارائه کنند تا ذینفعان به‌راحتی در مورد آن شرکت تصمیم‌گیری کنند.

سازش

صنعت نفت تا چه اندازه مسئولیت پاسخگویی عمومی دارد؟ گزارشگری مالی صنعت نفت تا چه اندازه برای تصمیم‌گیریهایی ذینفعان گزارشگری مالی در سطح صنعت و در سطح اقتصاد کشور اهمیت دارد؟

کاردر

از آنجا که قسمت عمده درآمدها و ارز حاصل از صادرات کشور متکی به توسعه صنعت نفت، تولید و صادرات نفت خام و گاز طبیعی است، لذا گزارشگری استاندارد به این امر کمک می‌کند. اما به‌علت شرایط تحریم و بهره‌برداری دشمنان از وضعیت صنعت نفت این اقدام صورت نگرفته است. در سالیانی که اینجانب در صنعت نفت در قبال گزارشگری مالی

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی آن در دسترس است، بیش از ۶۰۰۰ کارشناس حرفه‌ای در صنعت نفت و گاز و بیش از ۲۵۰۰ صاحبکار حسابرسی در تمام قسمتهای صنعت نفت و گاز دارد، و مدعی است که در مهمترین مباحث حیاتی موثر بر صنعت نفت و گاز می‌تواند به صاحبکاران خود پشتیبانی دهد. آیا صنعت نفت در موضوع گزارشگری مالی و اعتباربخشی به آن، نیازمند حسابرسان متخصص در سطح بالاست؟

کارد

شرکتهای نفتی بین‌المللی دارای زنجیره ارزش کامل، از مرحله پیدا کردن سرزمین برای کشف تا تولید مواد پتروشیمی و شیمیایی با ارزش افزوده بالاتر، هستند و ذینفعان آنها از قبیل سرمایه‌گذاران، دولت‌ها (برای دریافت حق امتیاز و مالیات یا عوارض مختلف)، وام‌دهندگان، بازیگران بازارهای مالی و کاغذی، خریداران و فروشندگان، نیاز به اطلاعات به‌روز و دقیق دارند. این نیاز، تهیه اطلاعات روشن و شفاف توسط نهادهای مسئول و ارائه صورتهای مالی شفاف طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تایید صورتهای مالی توسط حسابرسان حرفه‌ای را طلب می‌کند تا اطمینان لازم برای ذینفعانی که نام بردم فراهم شود و آنها بتوانند به اطلاعات ارائه‌شده اعتماد و بر اساس آن رفتار خود را با آن شرکت برپایه اطلاعات افشاشده تنظیم کنند.

به‌طور کوتاه و در پایان کلام اشاره کنم که صنعت نفت به علت گردش بالای مالی آنقدر مهم است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای مخازن هیدروکربوری، تعاریف فنی تدوین و ابلاغ کرده است.

سایبرس

برای شرکت در این گفتگو و طرح مطالب تازه و خواندنی از شما سپاسگزاریم.



پانوشت:

1- Available for Sale, Back to Well, Value on Value Method, Gravel Barrel Method

مسئولیت داشتن صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران تهیه و منتشر می‌شد که این کار در حال حاضر میسر نیست اما مسئولین از طریق محاسبات کاربرگی به اطلاعات موردنظر می‌رسند.

سایبرس

به احتمال زیاد اگر حسابرسان در صنعت تخصص داشته باشند کار حسابرسی با کیفیت بهتری انجام می‌شود. نظر شما درباره ادعای یادشده چیست؟ تخصص حسابرس در صنعت تا چه اندازه بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد و روی هم‌رفته چه مزایا و معایب احتمالی برای آن قائلید؟

کارد

این گزاره، گزاره بسیار دقیق و صحیحی است، چون صنعت نفت پیچیدگی دارد و به قول متخصصین، مخازن هیدروکربوری مثل انسان ناشناخته و غیرقابل پیش‌بینی است. لذا، حسابرسان باید با فرایندهای اکتشاف، توسعه، تولید و فروش کاملاً آشنا باشند و از کارشناسان فنی این حوزه استفاده کنند. برای مثال در هزینه‌های توسعه، هزینه‌های حفاری اصلی‌ترین هزینه است و تاخیر در حفاری و مصرف مواد، مثل گل حفاری و تجهیزات، می‌تواند پروژه را در مواقعی غیراقتصادی سازد. در ظاهر چون حسابرسان تنها در فرایند گزارشگری دخیلند و در عملیات دخالت ندارند در نتیجه، حتی اگر به دلیل نداشتن شناخت وظایف خود را به‌طور کامل انجام ندهند، هیچگونه ایرادی متوجه آنها نیست، در حالی که حسابرس می‌تواند، با نقشی که در گزارشگری مالی دارد، سهم مهمی در پیشگیری از عملکرد غیراقتصادی و سوءاستفاده داشته باشد.

سایبرس

صنعت نفت، از صنایع بالادستی تا پائین‌دستی تا صنایع جانبی، گستره بسیار وسیع و متنوعی دارد که در ابتدا به آنها اشاره کردید. از طرف دیگر، شناخت حسابرس از صنعت و محیط آن، در فرایند حسابرسی بسیار اهمیت دارد. تخصص حسابرس در صنعت نفت تا چه اندازه موضوعی ضروری است؟ موسسه حسابرسی پی‌دبلیوسی (PwC)، طبق آن چه در صفحه نفت و گاز

رویکرد یک مجموعه استانداردهای حسابداری برای همه صنایع

کشور با

خانم دکتر هاله عسکریان

مدیر ارشد واحد بررسیهای فنی و دبیر کمیته فنی

سازمان حسابرسی



سپاس

گزارشگری کمیته فنی سازمان حسابرسی پیشینه بلندمدتی دارد و خدمات بااهمیتی در حوزه حسابداری و حسابرسی کشور انجام داده است. ابتدا کمیته فنی و دامنه وظایف و خدمات آن را برای خوانندگان مجله، به ویژه حسابداران جوانی که ممکن است با کمیته آشنایی کافی نداشته باشند، تشریح کنید.

دکتر عسکریان

کمیته فنی سازمان حسابرسی یکی از کمیته‌های سازمان است که برای حسن اجرای وظایف تخصصی سازمان و به موجب اساسنامه سازمان تشکیل شده است. وظایف کمیته فنی به طور کوتاه عبارت است از:

- پیشنهاد سیاستهای کلی سازمان در زمینه امور فنی،
- پیشنهاد برنامه‌های امور فنی در چارچوب سیاستهای کلی و مقررات سازمان،
- تدوین استانداردهای (اصول و ضوابط) حسابداری و حسابرسی به منظور رفع تنگناهای موجود و تامین نیازهای کشور با به کارگیری مدیریت تدوین استانداردها،

- تهیه دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های حرفه‌ای با به کارگیری مدیریت بررسیهای فنی،
- هدایت و نظارت بر برگزاری سمینار، سخنرانی و جلسات توجیهی فنی،

• سئوالات فنی و تخصصی مطرح شده از طرف همکاران سازمان، واحدهای زیر رسیدگی و سایر اشخاص برون سازمانی را با استفاده از منابع معتبر داخلی و خارجی بررسی می‌کند و نتایج حاصل و پاسخ به سئوالات مطرح شده را به کمیته فنی ارائه می‌دهد.

در طول دوره فعالیت واحد بررسیهای فنی، تعداد ۹۵۱ جلسه کمیته فنی تشکیل شده است. در این جلسات به سئوالات فنی متعددی اعم از درون سازمانی و برون سازمانی پاسخ داده شده و تعداد ۱۰۸ مورد از آنها در قالب برگ پاسخ به پرسشهای فنی منتشر شده است که در مرکز اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی در دسترس عموم قرار دارد.

صورت‌های مالی نمونه، دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل، چک لیست افشا در صورت‌های مالی، دستورالعمل نامه مدیریت، دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل در مورد بررسی اجمالی صورت‌های مالی میان دوره‌ای، و سایر چک لیستهای مورد نیاز و انواع دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های حرفه‌ای توسط این واحد تهیه و تعدادی از آنها برحسب نیاز به‌دفعات تجدیدنظر شده است.

تهیه، تدوین و ویرایش تعدادی از کتابها و نشریات سازمان حسابرسی نیز با مساعدت این واحد انجام شده است.

سپاس

آیا پاسخ به پرسشهای فنی از مهمترین فعالیتهای کمیته فنی است؟ اگر ممکن است آماری از کمیت و کیفیت فراورده‌های کمیته ارائه بدهید.

دکتر عسکریان

در پرسش پیش درباره فعالیتهای انجام شده به‌وسیله واحد بررسیهای فنی که بازوی کمیته فنی است اشاره کردم. پاسخ به پرسشهای فنی بخش کوچکی از فراورده‌های کمیته فنی محسوب می‌شود. تاکنون این واحد ۱۰۸ عدد برگ پاسخ به پرسشهای فنی تهیه و منتشر ساخته که برحسب مورد با انتشار استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده یا قوانین و مقررات جدید، برخی از این پاسخها منسوخ شده‌اند. در حال حاضر بخش اعظم برگهای پاسخ به پرسشهای فنی به‌روزرسانی شده و در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابرسی در دسترس است.

سپاس

فرایند انجام کار در کمیته چگونه است؟ روش‌مندی

• بررسی و تایید نشریات، جزوات، مقالات و سایر مطالب در زمینه امور فنی،

• همکاری و هماهنگی با کمیته آموزش در مورد مسائل فنی و آموزشی. اعضای فعلی کمیته فنی عبارتند از:

۱- آقای مرتضی اسدی (عضو هیئت عامل) به‌عنوان رئیس کمیته،

۲- خانم دکتر هاله عسکریان (مدیر ارشد واحد بررسیهای فنی) به‌عنوان دبیر کمیته،

۳- آقای مجتبی علیمیرزایی (همکار) به‌عنوان عضو کمیته،

۴- آقای حسن کرمی (همکار) به‌عنوان عضو کمیته،

۵- آقای کیهان مهمام (همکار) به‌عنوان عضو کمیته،

۶- آقای ابراهیم نعمت‌پژوه (همکار) به‌عنوان عضو کمیته.

کمیته فنی در تهیه دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های حرفه‌ای از مدیریت بررسیهای فنی کمک می‌گیرد. واحد بررسیهای فنی به‌عنوان مرکز هدایت سیاستهای کلی و برنامه‌های سازمان حسابرسی زیر نظر معاونت فنی سازمان ایجاد شده و:

• با بهره‌گیری از نظرات مشورتی مشاوران، همکاران زیر نظارت، سایر اشخاص ذیصلاح و واحدهای سازمان، کمیته فنی را در تهیه طرحهای پیشنهادی و در پی آن نهایی کردن طرحهای مزبور پس از دریافت نظرات اعضای کمیته، یاری می‌دهد.

• با توجه به نیازهای اطلاعاتی سازمان، بررسیهای مقدماتی در خصوص تهیه دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌ها را انجام می‌دهد و پس از طی مراحل مختلف نتایج مطالعات انجام شده را گردآوری و جهت تصویب به کمیته فنی ارائه می‌کند. واحد بررسیهای فنی موظف است کارایی و اثربخشی دستورالعملها، فرمها و برنامه‌های حسابرسی را بسنجد و معایب آن را مشخص کند. در این راستا، واحد مزبور پس از اخذ نظرات دریافتی از واحدهای حسابرسی، تغییر دستورالعملها، فرمها و برنامه‌های حسابرسی را در دستورکار قرار داده و پس از ارائه پیشنهاد چگونگی انجام تغییرات به کمیته فنی و دریافت موافقت کمیته فنی در این خصوص نسبت به بازنگری آن اقدام لازم را به‌عمل می‌آورد.

• بر برگزاری سمینارها، سخنرانیه‌ها و جلسات توجیهی فنی و حرفه‌ای در چارچوب سیاستها و برنامه‌های مصوب کمیته فنی نظارت می‌کند.

• آخرین مصوبات قانونی و بخشنامه‌های مرتبط با سازمان را گردآوری و اطلاع‌رسانی می‌کند.

مورد استفاده کمیته چگونه اطمینان می‌دهد که به مسائل و مشکلات به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی پاسخ مناسب داده شده است؟

دکتر عسکریان

موضوعهای دریافتی از هیئت عامل، اعضای کمیته فنی، کارکنان سازمان، صاحبکاران و سایر اشخاص در ارتباط با تدوین استانداردها، تهیه و یا تغییر دستورالعملها، فرمها، بخشنامه‌ها و برنامه‌های فنی، سئوالات و سایر مسایل مربوط به کمیته فنی توسط دبیرخانه کمیته دریافت و به‌ترتیب تاریخ در دفتر مخصوصی به‌ثبت می‌رسد.

دبیرکمیته، موضوعهای دریافتی را بررسی می‌کند و پس از انجام هماهنگیهای لازم با رئیس کمیته، طرحها، پیشنهادها و سئوالاتی که نیازمند طرح در جلسه کمیته می‌باشند را براساس سیاستهای کلی تعیین شده اولویت‌بندی و در دستور کار کمیته قرار می‌دهد. کمیته پس از بررسی موضوعهای ارجاع شده، نسبت به آنها تصمیمگیری می‌کند و اقدام لازم در هر مورد را مشخص می‌سازد.

حسابرس

مخاطبان کمیته چه کسانی هستند؟ حسابداران و حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی، شرکتها و دیگر استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی چگونه می‌توانند از خدمات و پشتیبانی کمیته فنی استفاده کنند. راه‌های دسترسی به کمیته کدامست؟

دکتر عسکریان

مخاطبان کمیته متشکل از حسابداران، حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی، شرکتها، نهادها و مراجع ذیصلاح (ازجمله وزارت دارایی) و قانونگذار و سایر استفاده‌کنندگان زنجیره گزارشگری مالی می‌باشند. در این راستا کمیته فنی از طریق مدیریت واحد بررسیهای فنی، همواره در کلیه روزهای اداری به‌صورت شفاهی یا کتبی پاسخگوی سؤالات و ابهامهای حرفه‌ای مطرح شده است.

حسابرس

موضوع محوری این شماره مجله حسابرس به مسایل حسابداری و حسابرسی خاص صنعت مربوط است. می‌خواهم از فرصت استفاده و پرسشهایی را در ارتباط با مسایل حسابداری و حسابرسی صنایع خاص مطرح کنم تا خوانندگان با دیدگاه کمیته فنی در این باره آشنا شوند. در اولین

پرسش به این نکته بپردازیم که آیا استانداردهای حسابداری و یا حسابرسی به سمتی حرکت می‌کنند که در آینده برای هر صنعت یا گروهی از صنایع مشابه، استانداردهای جداگانه داشته باشیم؟ آیا دیدگاه «تنها یک مجموعه استاندارد برای همه» هنوز از استحکام برخوردار است؟

دکتر عسکریان

باتوجه به این‌که سیاست کلی تعیین‌شده، حرکت حرفه به‌سمت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی است، بنابراین سازمان در همین راستا قدم برداشته و برنامه‌ریزیهای انجام‌شده مبتنی بر هماهنگی و یکسان‌سازی استانداردهای ملی با بین‌المللی است. بدیهی است که دستیابی به این هدف با توجه به مشکلات قانونی و اجرایی و نبود بسترهای لازم در حال حاضر بسیار مشکل و در برخی موارد غیرممکن است.

بنابراین حرکت به‌سمت تدوین استانداردهای خاص هر صنعت مطرح نیست زیرا کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چنین دیدگاهی ندارد و در این زمینه برنامه‌ریزی نمی‌کند. اعتقاد کمیته بر این است که استانداردهای حسابداری موجود، پاسخگوی نیازهای گزارشگری و اطلاعاتی واحدهای گزارشگر خواهد بود.

به‌عنوان نمونه، شنیده‌ام که تا سال ۲۰۰۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۵ با عنوان «سرمایه‌گذاری در اموال» به مسایل خاص صنعت بانکداری پاسخ می‌داد که با لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۳۹ با عنوان «ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری» از سال ۲۰۰۱، استاندارد یادشده ملغی گردید. برعکس، با توجه به نیاز استاندارد حسابداری برای صنعت بیمه که همواره صنعت پرچالش و خاص محسوب می‌گردد، کمیته استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ (IFRS 4)** با عنوان «قراردادهای بیمه» را در سال ۲۰۱۴ منتشر کرد که از اول سال ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا بود که به‌منظور بهبود و توسعه استاندارد یادشده، **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ (IFRS 17)** با عنوان «قراردادهای بیمه» در سال ۲۰۱۷ منتشر شد که از سال ۲۰۲۲ لازم‌الاجرا است زیرا در این مدت باید بسترهای لازم برای به‌کارگیری این استاندارد فراهم شود.

بنابراین به‌نظر می‌رسد که رویکرد سازمان حسابرسی همان رویکرد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است که در قالب یک مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و

در همین راستا سازمان بورس و اوراق بهادار به منظور همکاری در تدوین راهنمای به کارگیری استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده حسابداری با مشارکت نمایندگان سازمان حسابرسی اقدام به تهیه صورتهای مالی نمونه به تفکیک برخی صنایع کردند که این صورتهای پس از بررسی و تعدیل کمیته فنی سازمان حسابرسی با صدور مجوز سازمان حسابرسی قابلیت انتشار یافت. از آنجا که صورتهای مالی نمونه تنها راهنمای به کارگیری استانداردهای برای تهیه صورتهای مالی و گزارشگری است بنابراین هیچگاه نمی تواند از چارچوب تعیین شده در استانداردهای تخطی کند، در نتیجه این دو موضوع: یعنی صورتهای مالی نمونه برای شرایط خاص، و روح استانداردهای حسابداری، در تقابل با یکدیگر نیستند.

همچنین در استاندارد حسابداری ۱ تصریح شده است که نحوه افشای تعیین شده، حداقل اطلاعات ضروری است که باید افشا گردد. بنابراین، شرکتها در صورت لزوم، مجازند اطلاعات ضروری و بیشتری را به تشخیص مدیریت، برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی تصمیمگیران، افشا کنند.

با این دیدگاه، مدیریت کلیه شرکتها در افشای یک مجموعه اطلاعات یکسان و ضروری ملزم خواهند بود، ولی می توانند بر حسب قضاوت خود مازاد بر آن را نیز افشا کنند. به عبارت دیگر، مدیریت شرکتها در افشای حداقلی اطلاعات، نیاز به قضاوت حرفه ای ندارند، بلکه در افشای اطلاعات بیشتر طبق تشخیص، تخصص و خلاقیت خود، آزاد هستند.

سازمان

استانداردهای بین المللی حسابداری که از یک مجموعه واحد استانداردهای حسابداری برای همه شرکتها طرفداری می کند چه سازوکاری برای پاسخگویی به مسایل خاص صنایع گوناگون در نظر گرفته است؟

دکتر عسکریان

به موجب بندهای ۷، ۱۰ و ۱۲ استاندارد بین المللی حسابداری ۸ با عنوان «رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات» که در بندهای ۶ و ۱۱ استاندارد حسابداری ۳۴ نیز عیناً ذکر شده، سازوکار پاسخگویی به مسائل خاص صنایع چنین عنوان شده است:

- ۱- در صورت وجود استاندارد حسابداری مشخص، رویه حسابداری مورد نیاز باید در چارچوب استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود.
- ۲- در صورت نبود استاندارد حسابداری مشخص، مدیریت باید از

گزارشگری مالی به نیازهای خاص صنعت نیز پاسخ می دهد. با توجه به این که بخش اعظم فعالیت های مالی در کلیه صنایع مشابه است بنابراین وجود یک مجموعه استاندارد برای همه می تواند پاسخگو باشد و باید در مورد جزئیات و نکات خاص هر صنعت، از طریق به کارگیری مجموعه استانداردها پاسخ گفت.

به همین ترتیب، بر اساس مجموعه استانداردهای حسابداری ایران که رویکرد خاص صنعت ندارد و تنها یک مجموعه برای همه شرکتها و صنایع است، صورتهای مالی نمونه به تفکیک صنایع مختلف جهت یکسان سازی نوع گزارشگری آنها تهیه گردیده و راهنمای بسیار مفیدی محسوب می گردد. طبیعی است که صورتهای مالی نمونه که در حال حاضر با توجه به صنایع مختلف تهیه شده اند از نظر ساختار گزارشگری متفاوت می باشند اما از نظر محتوایی همه آنها از استانداردهای حسابداری یکسان تبعیت کرده و در چارچوب استانداردهای مربوط تهیه شده اند. بنابراین تدوین استاندارد به تفکیک صنایع خاص مورد ندارد مگر در شرایط خیلی خاص و نادر، آن هم برای پاسخگویی به مسایل خاص آن صنعت و نه مسایل عام صنعت.

سازمان

اقدام اخیر سازمان بورس در انتشار صورتهای مالی نمونه، به تفکیک صنایع را که با مجوز کمیته فنی سازمان حسابرسی انجام شده چگونه تحلیل می کنید؟ برای روشنتر شدن پرسش به این نکته اشاره کنم که استاندارد حسابداری ۱ الزامات کلی درباره ارائه صورتهای مالی، و رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می کند، و استاندارد تصریح می کند که بهترین نحوه ارائه، مستلزم قضاوت است. آیا انتشار صورتهای مالی نمونه برای شرایط خاص، خلاف روح استانداردها نیست؟ آیا موجب سد کردن فرصت شرکتها برای قضاوت درباره نحوه ارائه نمی شود و گزارشگری ایستا (ماشینی) را ترغیب نمی کند؟

دکتر عسکریان

با توجه به وظایف محول شده به سازمان حسابرسی مبنی بر تصویب و انتشار استانداردها، کلیه دستورالعملها و بخشنامه های حرفه ای، تهیه صورتهای مالی نمونه به عنوان راهنمای به کارگیری استانداردهای حسابداری در قالب دو نشریه ۱۵۶ و ۱۶۶ با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت اصلی» و «صورتهای مالی شرکت سهامی عام نمونه» توسط سازمان حسابرسی در سنوات قبل تهیه و منتشر شده است.

نیازمند ارتباط درازمدت با صاحبکار در صنعت خاص است ولی ارتباط درازمدت حسابرسی با صاحبکار در تناقض با استقلال و واقع‌بینی حسابرسی تلقی می‌شود. در شرایط کنونی کشور ما، نقطه تعادل بین دو رویکرد چرخش حسابرسی و تخصص حسابرسی، که بهترین نتیجه را برای توسعه حرفه و کیفیت حسابرسی دربر داشته باشد، کجاست؟ به عبارت دیگر، کمیته فنی چه موضعی در قبال دو موضوع یادشده دارد؟

دکتر عسکریان

در چارچوب استانداردهای حسابرسی منظور از تخصص حسابرسی، شناخت کامل و جامع حسابرس از یک صنعت است که این موضوع به ضرورت، نیازمند ارتباط درازمدت با صاحبکار نیست، بلکه این شناخت ممکن است از طریق ارتباط با شرکتهای مختلف یک صنعت ایجاد شود. بنابراین به ضرورت، تخصص حسابرسی با استقلال و واقع‌بینی حسابرسی در تناقض نخواهد بود. به همین منظور طبق مقررات جامعه حسابداران رسمی که برای موسسات حسابرسی لازم‌الاجراست، نقطه تعادل دو رویکرد چرخش و تخصص حسابرسی ۴ سال تعیین گردیده و در سازمان حسابرسی این دوره برای شرکتهای کوچک و متوسط ۳ سال و برای شرکتهای بزرگ ۵ سال تعیین شده است.

اشاره کنم که در همین راستا قانون ساربینز آکسلی (Sarbanes-Oxley) نیز دوره ۳ سال را برای شرکتهای کوچک و ۵ سال را برای شرکتهای بزرگ مناسب تشخیص داده است. البته بحث استقلال و تخصص حسابرس همواره مورد مناقشه بوده است.

حسابرسی

سپاسگزاریم که در این گفتگو شرکت کردید. از جانب کمیته فنی چه پیامی برای خوانندگان مجله و یا وسیعتر از آن برای ذینفعان گزارشگری مالی دارید؟

دکتر عسکریان

کمیته فنی تلاش دارد اثربخشی و کارایی گزارشگری مالی را به بالاترین سطح برساند و همواره از مشارکت گسترده همه حسابداران و حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی، سازمان بورس، و دیگران برخوردار بوده است. امیدوارم این مشارکت و همکاری پایدار بماند و گسترده‌تر شود.



قضاوت حرفه‌ای خود در تعیین و به‌کارگیری رویه حسابداری در چارچوب شرایط زیر استفاده کند:

الف- به نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان مربوط باشد، و

ب- قابل اتکا باشد،

و همچنین به قابلیت به‌کارگیری منابع زیر به ترتیب اهمیت توجه کند:

پ- الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد،

ت- تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها طبق چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی، و همچنین

ث- آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند، به شرطی که در تضاد با منافع بندهای «پ» و «ت» نباشد (به عنوان مثال استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری امریکا).

حسابرسی

به نظر شما در ارتباط با حسابداری صنایع خاص چه مسایل مهمی در ایران وجود دارد و آیا تا کنون مسایلی در ارتباط با حسابداری صنایع خاص در کمیته فنی مطرح شده است؟ به عنوان مثال در صنعت بیمه، شناخت درآمد بیمه‌ای از مسایل بسیار پیچیده است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را با چالش زیادی روبرو ساخته است.

دکتر عسکریان

کمیته فنی همواره با مسائل و نکات اجرایی صنایع خاص از جمله بیمه، کارگزاری، بانکداری و ... مواجه بوده که به منظور دستیابی به راه‌حلهای تخصصی و حرفه‌ای جلسات مشترکی با مدیران ارشد صنایع موردنظر برگزار کرده و پس از بررسی کامل و همه‌جانبه معضلات، راهکار مالی و درعین‌حال منطبق با استانداردهای حسابداری را (همان‌طور که در پرسشهای پیش مطرح کردم) پیشنهاد و تصویب کرده است.

حسابرسی

در حسابرسی، شواهدی وجود دارد که رویکرد تخصص حسابرسی در صنعت خاص، موجب بالا رفتن کیفیت حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر، تخصص حسابرسی



انتشار استانداردهای حسابداری پایداری خاص صنعت

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) اعلام کرد آن چه را که اولین مجموعه جهانی استانداردهای حسابداری پایداری صنعت خاص می نامد و موضوعهای مالی را پوشش می دهد، منتشر کرده است.

این استانداردها با پوشش ۷۷ صنعت، به منظور کمک به شرکتها برای معرفی و اطلاع رسانی درباره فرصتهای ایجاد ارزش پایدار درازمدت ایجاد شده اند. این استانداردها به زیرمجموعه عوامل پایداری می پردازند که به احتمال زیاد آثار مالی مهمی بر نوع شرکت در صنعت دارد و مقصود از آن کمک به سرمایه گذاران و شرکتها در تصمیم گیریهای آگاهانه تر است.

نسخه برداری از این استانداردها در **مرکز اطلاع رسانی اینترنتی هیئت**^۱ در دسترس است. این استانداردها حاصل تلاشی شش ساله، شامل تحقیقات گسترده و مشاوره بازار، با مشارکت سرمایه گذاران و کسب و کارهای معروف از همه بخشهای سراسر جهان است. دکتر **جفری هیلز** (Jeffrey Hales)، رئیس هیئت استانداردهای حسابداری پایداری گفت، این استانداردها به مفاهیم جهانی توجه می کنند که برای سرمایه گذاران و کسب و کارها در سراسر جهان بسیار مهم هستند.

هیلز در بیانیه ای گفت: "این یک نقطه عطف مهم برای بازارهای جهانی سرمایه است. شرکتها و سرمایه گذاران در سراسر جهان اکنون دارای معیارهای نامگذاری شده و مبتنی بر بازار برای اندازه گیری، مدیریت و گزارشگری در مورد عوامل پایداری هستند که باعث افزایش ارزش و تاثیرگذاری بر عملکرد مالی می شوند."

این استانداردها برای پشتیبانی از گزارشگری گزارشهای مالی، گزارشهای پایداری، گزارشهای سالانه، و مراکز اطلاع رسانی اینترنتی شرکتی طراحی شده اند. این استانداردها ممکن است در کنار سایر چارچوبهای پایداری مورد استفاده قرار گیرند، و با توصیه های کارگروه افشای مالی مرتبط با آب و هوا^۲ مطابقت داشته و طرح جهانی گزارشگری^۳ (GRI) را تکمیل می کنند.

رابرت هرتز (Robert Hertz)، عضو هیئت مدیره بنیاد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری و رئیس سابق هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد، در بیانیه ای گفت: "استانداردهای نامگذاری شده هیئت استانداردهای حسابداری پایداری به شرکتهای مختلف در سراسر جهان کمک می کند تا درباره مسایل پایداری که مربوط به عملکرد مالی است، و در جهت اطلاع رسانی بهتر عملکرد در مورد این موضوعها به سرمایه گذاران جهانی با روشی مفید و مقایسه پذیر، ارتباط برقرار کنند." ✓

پانوشتهای:

- 1- <https://www.sasb.org>
- 2- Task Force on Climate-related Disclosures
- 3- Global Reporting Initiative

منبع:



رهنمود به کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^{۱۵} است.

رعایت استانداردها

واژه «باید»^{۱۶} در استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری برای نشان دادن عواملی استفاده می‌شود که الزامات استانداردها را منعکس می‌کنند. واژه «بایست»^{۱۷} برای نشان دادن رهنمود استفاده می‌شود، که اگر چه الزامی نیست اما رویکردی پیشنهادی برای استقرار استاندارد ارائه می‌کند. واژه «ممکن است»^{۱۸} نیز برای نشان دادن رهنمودی استفاده می‌شود که الزامی نیست، اما رویکردی اختیاری برای استقرار استاندارد ارائه می‌کند. از آنجا که استفاده از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری داوطلبانه است، الزامات یک استاندارد (که با عبارت «باید» نشان داده می‌شود)، همراه با رهنمود درج‌شده در این سند، به شرایطی اشاره می‌کند که باید دنبال شود تا افشا با استانداردهای کاربردپذیر صنعت منطبق باشد.

مشخص ساختن استفاده از استانداردها

زمانی که واحد تجاری با استفاده از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری گزارش می‌دهد، برای این که در انطباق با استاندارد باشد، باید به استاندارد مربوط استناد کند.

رهنمود به کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^۱ (SASB) برای همه استانداردهای حسابداری پایداری^۲ که به وسیله این هیئت منتشر شده‌اند (استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری و استانداردهای صنعت^۳) کاربرد دارد. این رهنمود بر اساس ارجاع، در هر استاندارد صنعت، ترکیب شده و به عنوان بخشی از استاندارد در نظر گرفته می‌شود. استانداردهای صنعت منتشرشده به وسیله هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، موضوعهای افشا^۴، سنججهای حسابداری وابسته^۵ و توافقاتنامه‌های فنی^۶، و سنججهای فعالیت^۷ را برای هر صنعت در بر می‌گیرد. به جز مواردی که در توافقاتنامه‌های فنی به گونه‌ای دیگر مشخص شده باشد، این رهنمود برای تعریفها^۸، دامنه^۹، استقرار^{۱۰}، تفسیر^{۱۱} و ارائه^{۱۲} سنججهای حسابداری کاربردپذیر است.

اطلاعات مضمونی و رهنمود افزوده

استانداردهای صنعت هیئت استانداردهای حسابداری پایداری و رهنمود به کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، تابع فرایند انجام کار^{۱۳} هستند و به وسیله اسناد بنیادین راهبری می‌شوند. این اسناد شامل چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^{۱۴} و مقررات و روشهای

حذف و اصلاح

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری می‌پذیرد که موارد افشای استاندارد شده اطلاعات مالی با اهمیت پایداری برای سرمایه‌گذاران، یک حوزه حرفه‌ای به نسبت جدید است و ممکن است برای برخی واحدهای تجاری، افشای سنجه‌های حسابداری خاصی در آینده نزدیک انجام‌پذیر نباشد. هیئت استانداردهای حسابداری پایداری واحدهای تجاری را تشویق می‌کند برای هدایت موارد افشا برای سرمایه‌گذاران، از استانداردها استفاده کنند، حتی جایی که موضوعهای خاصی از افشا و/یا سنجه‌های وابسته باید حذف یا تعدیل شوند.

واحد تجاری که یک یا چند موضوع افشا و/یا سنجه حسابداری را حذف می‌کند، بایستی موارد حذف شده و همچنین دلیل آن را افشا کند. برای نمونه، اگر یک موضوع افشا برای مدل کسب و کار واحد تجاری کاربرد ندارد، واحد تجاری بایستی افشا کند که این موضوع و سنجه‌های وابسته آن به دلیل نبود کاربردپذیری حذف شده‌اند.

اگر واحد تجاری باور دارد که اصلاح یک سنجه ضروری است، واحد تجاری باید این واقعیت را که سنجه تغییر یافته است، و همچنین دلیل این تغییر را، افشا کند.

محدوده گزارشگری

محدوده گزارشگری برای موارد افشایی که با استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری منطبق هستند، باید همه را، واحد تجاری مادر و واحدهای زیرمجموعه، که برای اهداف گزارشگری مالی تلفیق می‌شوند، در برگیرد. موارد افشای مربوط به واحدهای تجاری تلفیقی نباید برای حقوق اقلیت تعدیل شود.

واحدهای تلفیق نشده باید از محدوده گزارشگری بیرون گذاشته شوند. با وجود این، واحد تجاری بایست اطلاعات درباره واحدهای تجاری تلفیق نشده را تا حدی افشا کند که از نظر واحد تجاری آن اطلاعات برای درک آثار یک یا چند موضوع افشای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری بر شرایط مالی یا عملکرد عملیاتی واحد تجاری ضروری است.

واحد گزارشگر و واژه‌های مرتبط

واژه‌های «واحد گزارشگر» و «واحد تجاری» در استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری با هم مترادف هستند و به جای هم به کار می‌روند. این واژه‌ها دارای معنای یکسان هستند. سازگار با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs)،

واحد گزارشگر یعنی یک واحد تجاری که انتخاب می‌کند یا ملزم است که صورتهای مالی تهیه کند. این تعریف برای واژه «شرکت» نیز کاربرد دارد.

شکل‌بندی گزارشگری

استفاده از داده‌های مالی

در مواردی که سنجه‌های حسابداری (همان‌طور که به وسیله توافقنامه‌های فنی متناظر تعریف شده) یا سنجه‌های فعالیت در یک استاندارد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، داده‌های مالی، مانند درآمدها، بهای فروش و هزینه‌های افشا شده برای جریحه‌ها را دربر می‌گیرد، چنین داده‌های مالی باید با داده‌های مالی متناظر که در صورتهای مالی واحد تجاری گزارش شده است، سازگار باشد.

سنجه‌های فعالیت و هنجار سازی

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری می‌پذیرد که هنجار سازی داده‌های عملکرد برای تحلیل موارد افشای مطابق با استانداردهای هیئت مهم است. بنابراین، استانداردهای صنعت هیئت استانداردهای حسابداری پایداری سنجه‌های فعالیتی را دربر می‌گیرد که برای کمک به ارزیابی صحیح و مقایسه‌پذیری گزارشگری طراحی شده‌اند. واحد تجاری ممکن است داده‌های افزوده مربوط به کسب و کار را با همین هدف، همراه با موارد افشای مطابق با استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری افشا کند.

واحدهای اندازه‌گیری

به جز مواردی که غیر از این مشخص شده باشد، گزارشگری بایست برحسب سامانه بین‌المللی واحدها (SI Units) انجام شود.

وقتی واحد پول گزارشگری به عنوان واحد اندازه‌گیری تعیین می‌شود، واحد تجاری باید از واحد پول گزارشگری در صورتهای مالی خود استفاده کند.

ابهام

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری می‌پذیرد که هنگام اندازه‌گیری یا گزارش اطلاعات پایداری خاص، ممکن است ابهام وجود داشته باشد. این ابهام ممکن است مربوط به متغیرهایی باشد مانند اتکا بر داده‌های به دست آمده از سامانه‌های گزارشگری شخص ثالث، یا فناوریهای نوپدید برای گردآوری و مدیریت داده‌های محیطی و سایر داده‌ها. وقتی درباره داده‌های گزارش شده ابهام وجود داشته باشد، واحد تجاری بایست ماهیت و احتمال آن را بیان کند.

برآوردها

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری می‌پذیرد که برآوردهای با پایه علمی، مانند اتکا به عوامل خاص تبدیل یا حذف ارقام کم‌اهمیت، ممکن است برای موارد افشای کمی خاصی روی دهد. هیئت استانداردهای حسابداری پایداری استفاده از برآوردها، دامنه‌ها یا حذف ارقام کم‌اهمیت در موقعیهای مناسب را منع نمی‌کند. هنگام استفاده از برآورد یا دامنه یا حذف ارقام کم‌اهمیت، واحد تجاری بایست ماهیت آن را بیان کرده و مبنای نتیجه‌گیری را به‌طور مستند اثبات کند تا یک حسابداری معنی‌دار و مربوط برای سنجه ارائه کرده باشد.

دوره گزارشگری

به‌جز مواردی که غیر از این مشخص شده باشد، دوره گزارشگری باید منطبق با سال مالی واحد تجاری باشد.

راهبری، کنترل داخلی و اطمینان بخشی

افشا برای سرمایه‌گذاران بایست صحیح و اتکاپذیر باشد. بر همین اساس، واحد گزارشگر بایست یک سامانه راهبری برای توسعه و افشای اطلاعات پایداری- شامل مشارکت مدیریت، نظارت هیئت‌مدیره، و کنترل داخلی- طراحی، مستقر، و نگهداری کند، که به‌طور درخور توجهی مشابه سامانه مورد استفاده برای گزارشگری مالی باشد. از سوی دیگر، اگر واحد تجاری در جستجوی اطمینان بخشی از طرف شخص ثالث باشد، استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری برای استفاده به‌عنوان مبنایی برای سنجه مناسب طراحی شده‌اند.

واحدهای تجاری هنگام افشای اطلاعاتی که مربوط به موضوع افشایی باشد که به‌وسیله استانداردها مشخص شده است، بایست به‌ترتیب مناسب، توصیف مشروحي از عوامل بااهمیتی ارائه کنند که برای کامل بودن، دقت، و مقایسه‌پذیری داده‌های گزارش شده، اطمینان بخش باشد. این توصیف ممکن است مضمونی برای اطلاعات کمی فراهم کند. توصیف مشروح ممکن است شامل گفتگویی درباره موارد زیر باشد:

الف- راهبری واحد تجاری در زمینه ریسکها و فرصتهای پیرامون موضوع، شامل نظارت هیئت‌مدیره بر و نقش مدیریت در ارزیابی و مدیریت چنین ریسکها و فرصتهایی.

ب- رویکرد راهبردی واحد تجاری با توجه به آثار واقعی و احتمالی ریسکها و فرصتهای مربوط به موضوع بر کسب‌وکار، راهبرد، و

برنامه‌ریزی مالی واحد تجاری در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و درازمدت. پ- فرایند واحد تجاری برای شناسایی، ارزیابی و مدیریت ریسکهای مربوط به موضوع، و چگونگی ادغام این ریسکها در فرایند کلی مدیریت ریسک واحد تجاری. ت- استفاده واحد تجاری از سنجه‌ها یا اهداف برای ارزیابی و مدیریت ریسکها و فرصتهای مربوط به موضوع.

روزآمدسازی مرجع

استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری یا به‌قوانین، اساسنامه‌ها، رهنمودهای شخص ثالث، توافقنامه‌ها، استانداردها، انتشارات و سایر مراجع استناد می‌کند و یا آنها را درخود دارد. از آنجاکه چنین مرجعهایی ممکن است در طول زمان اصلاح شوند، از واحدهای تجاری خواسته می‌شود تا در به‌کارگیری استاندارد، استفاده از نسخه روزآمدشده را در نظر داشته باشند. واحد تجاری که از نسخه روزآمدشده استفاده می‌کند، باید این واقعیت و دلیل آن را افشا کند.



منبع:

SASB Standards Application Guidance, VERSION 2018-10, SASB.ORG

پانوشتها:

- 1- Sustainability Accounting Standards Board
- 2- Sustainability Accounting Standards
- 3- Industry Standards
- 4- Disclosure Topics
- 5- Associated Accounting Metrics
- 6- Technical Protocols
- 7- Activity Metrics
- 8- Definition
- 9- Scope
- 10- Implementation
- 11- Compilation
- 12- Presentation
- 13- Due Process
- 14- SASB Conceptual Framework
- 15- SASB Rules and Procedures
- 16- Shall
- 17- Should
- 18- May

در پایگاه صنایع طبقه بندی

سیستم طبقه بندی صنعت پایدار هیئت استانداردهای حسابداری پایداری

به طور فزاینده ای مشخص است که ارزش بازار شرکت با چیزی بیش از عملکرد مالی آن تعیین می شود. در بسیاری از صنایع، تا حدود ۸۰ درصد از ارزش سرمایه گذاری در بازار از داراییهای نامشهود چون سرمایه فکری، روابط مشتری، ارزش نام تجاری، و سایر اشکال سرمایه مانند سرمایه زیست محیطی، اجتماعی و انسانی تشکیل شده است. ابزار مالی سنتی فقط بخشی از داستان را بازگو می کند. سیستم طبقه بندی صنعت پایدار (SICS) تدوین شده به وسیله هیئت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB)، از یک روشمند پیامدمحور استفاده و شرکتها را از زاویه پایداری طبقه بندی می کند. سیستم طبقه بندی صنعت پایدار، بر پایه سیستمهای طبقه بندی سنتی ساخته شده و آنها را با گروه بندی شرکتها به بخشها و صنایع در انطباق با یک دیدگاه اساسی از مدل کسب و کار، فشردگی منابع، پیامدهای پایداری، و توان نوآوری پایداری، تکمیل می کند. هر یک از ۷۷ صنعت زیر (در ۱۱ بخش) مجموعه یگانه استانداردهای حسابداری پایداری خاص خود را در سیستم هیئت استانداردهای حسابداری پایداری دارد.

کالاهای مصرفی

« پوشاک، لوازم جانبی و کفش
« تولید لوازم خانگی
« محصولات ساختمانی و اثاثیه
« تجارت الکترونیک
« محصولات خانگی و شخصی
« خطوط تولید چندوجهی و خاص
خرده فروشان و توزیع کنندگان
« اسباب بازیها و کالاهای ورزشی

صنایع استخراجی و فراوری مواد معدنی

« عملیات ذغال سنگ
« مصالح و مواد ساختمانی
« آهن و استیل
« فلزات و معادن
« نفت و گاز - اکتشاف و تولید
« نفت و گاز - ذخیره سازی و انتقال
« نفت و گاز - پالایش و بازاریابی
« نفت و گاز - خدمات

امور مالی

« مدیریت دارایی و فعالیتهای سرپرستی اموال
« بانکهای تجاری
« امور مالی مصرف کننده

بیمه

« سرمایه گذاری بانکی و کارگزاری
« امور مالی وام
« اوراق بهادار و مبادلات کالایی

غذا و نوشیدنی

« محصولات کشاورزی
« نوشیدنیهای الکلی
« خرده فروشان و توزیع کنندگان مواد غذایی

« گوشت، ماهیان و لبنیات

« نوشیدنیهای غیر الکلی

« غذاهای فراوری شده

« رستورانها

« تنباکو

محصولات بهداشتی

« بیوتکنولوژی و دارویی

« خرده فروشان دارو

« تحویل محصولات بهداشتی

« توزیع کنندگان محصولات بهداشتی

« مراقبتهای بهداشتی

« تجهیزات و وسایل پزشکی

زیر ساخت

« خدمات برق و ژنراتورها

« مهندسی و خدمات ساخت و ساز

« خدمات گاز و توزیع کنندگان

« سازندگان خانه

« املاک و مستغلات

« خدمات املاک و مستغلات

« مدیریت پسماند

« خدمات آب

منابع تجدید پذیر و انرژیهای جایگزین

« سوخته های زیستی

« مدیریت جنگلداری

« سلولهای سوختی و باتریهای صنعتی

« خمیر کاغذ و محصولات کاغذی

« فناوری خورشیدی و پروژه های توسعه

« فناوری بادی و پروژه های توسعه

انتقال منابع

« هوا فضا و دفاع

« مواد شیمیایی

« ظروف و بسته بندی

« تجهیزات برقی و الکترونیکی

« ماشین آلات و کالاهای صنعتی

خدمات

« بازاریابی تبلیغاتی

« کازینو و قمار بازی

« آموزش

« هتل و پذیرایی

« امکانات اوقات فراغت

« رسانه و سرگرمی

« خدمات حرفه ای و تجاری

فناوری و ارتباطات

« خدمات ساخت الکترونیک و ساخت طراحی اصلی

« سخت افزار

« رسانه و خدمات اینترنتی

« نیمه رساناها

« نرم افزار و خدمات فناوری اطلاعات

« خدمات مخابراتی

حمل و نقل

« حمل و نقل هوایی و تدارکات

« خطوط هوایی

« قطعات خودرو

« اتومبیل

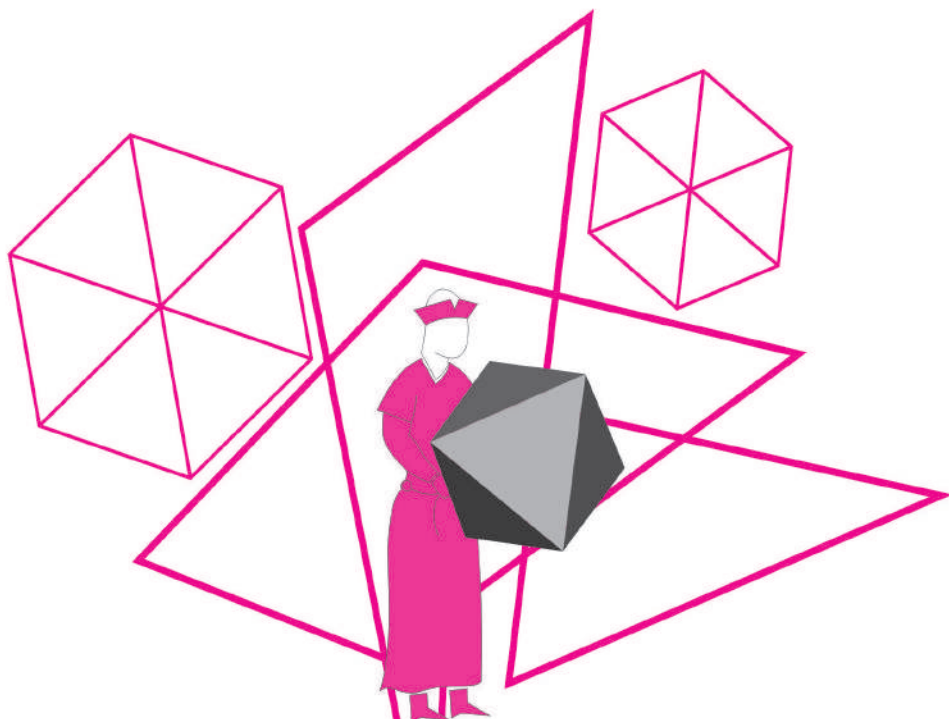
« کرایه و اجاره اتومبیل

« خطوط کشتیرانی مسافری

« حمل و نقل دریایی

« حمل و نقل ریلی

« حمل و نقل جاده ای



استاندارد حسابداری پایداری

درباره هیئت استانداردهای حسابداری پایداری

بنیاد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^۱ (SASB) در سال ۲۰۱۱ به عنوان یک سازمان غیرانتفاعی و مستقل استانداردگذار تاسیس شد. مأموریت این بنیاد، تهیه و نگهداری استانداردهای خاص صنعت است که به شرکتها در افشای اطلاعات مالی با اهمیت پایداری و سودمند برای تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاران، کمک می‌کند.

بنیاد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری در یک ساختار راهبردی مشابه با ساختار پذیرفته‌شده به وسیله دیگر نهادهای شناخته‌شده بین‌المللی اداره می‌شود، شامل هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲ (FASB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۳ (IASB)، که استانداردهایی را در زمینه افشا برای سرمایه‌گذاران تهیه می‌کند. این ساختار شامل یک هیئت مدیره («هیئت مدیره بنیاد») و یک هیئت استانداردگذار («هیئت استانداردها» یا «هیئت استانداردهای حسابداری پایداری») است. هیئت استانداردها، استانداردهای حسابداری پایداری را توسعه می‌دهد، منتشر و نگهداری می‌کند. بنیاد هیئت، بر راهبرد، امور مالی و عملیات کل سازمان نظارت دارد و اعضای هیئت استانداردها را منصوب می‌کند.

بنیاد هیئت در استانداردگذاری مشارکت ندارد، اما مسئولیت نظارت بر رعایت الزامات فرایند انجام کار به وسیله هیئت استانداردها را بر عهده دارد. بر اساس آنچه در مقررات و روشهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری مشخص شده است، فعالیتهای استانداردگذاری این هیئت شفاف است و به دقت فرایند انجام کار، شامل مشورتخواهی گسترده از شرکتها، سرمایه‌گذاران و کارشناسان مرتبط را دنبال می‌کند.

بنیاد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری به وسیله گسترده‌ای از منابع شامل کمکهای بشردوستانه، شرکتها و اشخاص، همچنین از طریق فروش و اعطای امتیاز انتشارات، مجموعه‌های آموزشی و دیگر محصولات، تامین مالی می‌شود. بنیاد هیئت استانداردهای حسابداری پایداری هیچ کمک‌هزینه دولتی دریافت نمی‌کند و به هیچ نهاد دولتی از جمله هیئت استانداردهای حسابداری مالی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیچ نهاد استانداردگذار مالی و حسابداری وابسته نیست.

مقدمه

هدف استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری

پایداری

استفاده هیئت استانداردهای حسابداری پایداری از واژه **پایداری**^۴، به آن دسته از فعالیتهای شرکتی اشاره دارد که توانایی شرکت در خلق ارزش در درازمدت را حفظ کرده یا افزایش می‌دهد. حسابداری پایداری، راهبری و مدیریت آثار محیطی و اجتماعی شرکت را بازگو می‌کند، که ناشی از تولید کالا یا خدمات است، و همچنین راهبری و مدیریت سرمایه‌های محیطی و اجتماعی که برای خلق ارزش در درازمدت ضروری است. هیئت استانداردهای حسابداری پایداری به واژه پایداری با عنوان «محیطی، اجتماعی و راهبری» یا **ی‌ا‌س‌جی**^۵ (ESG) نیز رجوع می‌کند، اگرچه مسائل سنتی راهبری شرکتی مانند ترکیب هیئت‌مدیره، در دامنه فعالیتهای استانداردگذاری هیئت استانداردهای حسابداری پایداری قرار نمی‌گیرد.

استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری برای شناسایی مجموعه‌ای درک‌مترین حد از مسائل پایداری طراحی شده‌اند که، به احتمال زیاد بر عملکرد عملیاتی یا شرایط مالی یک شرکت متعارف در یک صنعت، بدون توجه به مکان، اثر می‌گذارد. استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری برای توانمندسازی اطلاع‌رسانی درباره عملکرد شرکت در مسائل پایداری در سطح صنعت، به‌شیوه‌ای مقرون به صرفه و سودمند برای تصمیم‌گیری، با استفاده از سازوکارهای موجود برای افشا و گزارشگری، طراحی شده‌اند.

کسب‌وکارها می‌توانند برای شناسایی، مدیریت و اطلاع‌رسانی بهتر اطلاعات پایداری با اهمیت مالی به سرمایه‌گذاران، از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری استفاده کنند. استفاده از استانداردها ممکن است از طریق بهبود شفافیت، مدیریت ریسک و عملکرد، برای کسب‌وکارها سودمند باشد. استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری با تشویق گزارشگری مقایسه‌پذیر، یکنواخت و از نظر مالی با اهمیت، و در نتیجه توانمندسازی سرمایه‌گذاران به انجام بهتر سرمایه‌گذاری و اعمال رای‌دهی، ممکن است به آنها کمک کند.

مرور کلی استانداردهای هیئت استانداردهای

حسابداری پایداری

هیئت استانداردهای حسابداری پایداری مجموعه‌ای از ۷۷ استاندارد حسابداری پایداری خاص صنعت («استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری» یا «استانداردهای صنعت») تهیه کرده که طبق **سامانه طبقه‌بندی صنعت پایداری**^۶ (SICS) طبقه‌بندی شده‌اند. هر کدام از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، صنعت موضوع آن استاندارد را توصیف می‌کند، شامل هرگونه فرضیه‌ای درباره مدل غالب کسب‌وکار و بخشهای صنعت که درگیر هستند. استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری شامل موارد زیر است:

۱- **موضوعهای افشا**^۷: مجموعه‌ای درک‌مترین حد از موضوعهای افشای خاص صنعت، که به احتمال معقول، اطلاعاتی با اهمیت، و توصیفی کوتاه از چگونگی اثرگذاری مدیریت یا سوءمدیریت هر موضوع بر خلق ارزش را شکل می‌دهد.

۲- **سنجه‌های حسابداری**^۸: مجموعه‌ای از سنجه‌های حسابداری کمی و/یا کیفی با قصد اندازه‌گیری عملکرد در هر موضوع شناسایی شده.

۳- **توافقاتنامه‌های فنی**^۹: هر سنجه حسابداری با یک توافقنامه فنی همراه است که رهنمودی درباره تعریفها، دامنه، استقرار، تفسیر، و ارائه فراهم می‌کند، که قصد از همه این موارد تهیه معیار مناسب برای اطمینان‌بخشی به شخص ثالث است.

۴- **سنجه‌های فعالیت**^{۱۰}: مجموعه‌ای از سنجه‌ها که مقیاس کسب‌وکار شرکت را کمی می‌کند، با قصد به‌کارگیری آنها، به همراه سنجه‌های حسابداری، در همتراز ساختن داده‌ها و آسان کردن مقایسه.

افزون‌براین، **رهنمود به‌کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری**^{۱۱}، رهنمودی کاربردپذیر برای استفاده در همه استانداردهای صنعت ارائه می‌دهد و به عنوان بخشی از استاندارد در نظر گرفته می‌شود. به جز مواردی که در توافقنامه‌های فنی درج شده در استانداردهای صنعت غیر از این مشخص شده باشد،

مراکز اطلاع‌رسانی اینترنتی، یا گزارش‌های سالانه برای سهامداران باشد. هیچ تضمینی وجود ندارد که استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایدار، به همه ریسکها یا فرصتهای پایدار با اهمیت مالی منحصر به مدل کسب‌وکار یک شرکت بپردازد.

استاندارد حسابداری پایدار صنعت بانکداری تجاری

توصیف صنعت

بانکهای تجاری سپرده می‌پذیرند و به‌اشخاص و شرکتهای وام می‌دهند، همچنین در قرض‌دادن برای زیرساختها، املاک و مستغلات و سایر پروژه‌ها فعالیت می‌کنند. صنعت بانکداری تجاری با ارائه این خدمات، در عملکرد اقتصادهای جهانی و در تسهیل انتقال منابع مالی در جهت پربازده‌ترین ظرفیت، نقش مهمی ایفا می‌کند. نیروی محرک این صنعت، حجم سپرده‌ها، کیفیت وامهای داده‌شده، محیط اقتصادی و نرخهای بهره است. ویژگی دیگر این صنعت، ریسک تطابق نادرست داراییها و بدهیها است. محیط انتظام‌بخشی که صنعت بانکداری تجاری را کنترل می‌کند، در شروع بحران مالی سال ۲۰۰۸ شاهد تغییرات در خورتوجهی بود و هم‌اکنون نیز همچنان در حال تکامل است. این روند و دیگر روندهای انتظام‌بخشی می‌توانند بر ارزش برای سهامدار و عملکرد پایدار اثر بگذارند. بانکهای تجاری دارای عملیات جهانی، باید مقررات جدیدی در حوزه‌های گزارشگری چندگانه تهیه کنند، که در انتظام‌بخشی ابهام ایجاد می‌کند، به‌ویژه در زمینه کاربرد یکنواخت مقررات جدید.

یادداشت: **استاندارد هیئت استانداردهای حسابداری**

پایداری در زمینه بانکهای تجاری (FN-CB)، به خدمات و محصولات اصلی^{۱۴} بانکهای تجاری می‌پردازد

که هیئت استانداردهای حسابداری پایدار می‌پذیرد که ممکن است همه فعالیتهای موسسه‌های مالی یکپارچه را دربر نگیرد، مانند بانکداری سرمایه‌گذاری و خدمات کارگزاری، تامین مالی رهنی، تامین مالی مصرف‌کننده، مدیریت دارایی و خدمات سرپرستی، و بیمه. استانداردهای حسابداری جداگانه هیئت استانداردهای حسابداری پایدار در دسترس هستند، که به مسائل پایداری برای فعالیت در آن صنایع رسیدگی می‌کنند.

رهنمود درج‌شده در رهنمود به‌کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایدار، برای تعریفها، دامنه، استقرار، تفسیر، و ارائه سنجها در استانداردهای صنعت کاربرد دارد.

چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری پایدار، مفاهیم اصلی، اصول، تعریفها و اهدافی را ارائه می‌کند که هیئت استانداردها را در رویکردش نسبت به استانداردگذاری برای حسابداری پایدار، هدایت می‌کند. **مقررات و روشهای هیئت استانداردهای حسابداری پایدار^{۱۵}** بر فرایندهای راهبری و روشهای استانداردگذاری تمرکز دارد.

کاربری استانداردها

استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایدار با قصد استفاده در اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران در زمینه مسائل پایداری تهیه شده‌اند، که به‌احتمال بر توانایی شرکت در خلق ارزش طی درازمدت اثر می‌گذارند. استفاده از استانداردهای حسابداری پایدار داوطلبانه است. شرکت مشخص می‌کند که کدام استاندارد(ها) به شرکت مربوط هستند، کدام موضوعهای افشا برای کسب‌وکار دارای اهمیت مالی هستند، و کدام سنجهای وابسته به گزارش، الزامات قانونی مربوط را در نظر می‌گیرند^{۱۶}. به‌طورکلی، شرکت ممکن است از استاندارد هیئت استانداردهای حسابداری پایدار خاص صنعت اصلی خود، همان‌طور که در سامانه طبقه‌بندی صنعت پایدار مشخص شده، استفاده کند. با این حال، شرکتی که دارای کسب‌وکار پایدار در چندین صنعت سامانه یادشده هستند، می‌توانند گزارشگری بر اساس دیگر استانداردهای صنعت هیئت استانداردهای حسابداری پایدار را در نظر بگیرند.

این بر عهده شرکت است که ابزاری را تعیین کند که به‌وسیله آنها، اطلاعات هیئت استانداردهای حسابداری پایدار را به سرمایه‌گذاران گزارش دهد. یک مزیت استفاده از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایدار، ممکن است دستیابی به انطباق با مقررات نظارتی در برخی از بازارها باشد. دیگر اطلاع‌رسانیهایی که سرمایه‌گذار با استفاده از اطلاعات هیئت استانداردهای حسابداری پایدار، ممکن است گزارشهای پایدار، گزارشهای یکپارچه،

موضوعهای افشای پایداری و سنجه‌های حسابداری صنعت بانکداری تجاری در جدول ۱ و سنجه‌های فعالیت صنعت بانکداری تجاری در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۱- موضوعهای افشای پایداری و سنجه‌های حسابداری صنعت بانکداری تجاری				
موضوع	سنجه حسابداری	گروه	واحد اندازه‌گیری	کد
امنیت داده	۱- تعداد موارد نقض امنیت داده، ۲- درصد اطلاعات شناسایی پذیر شخصی نسبت به کل موارد نقض، ۳- تعداد صاحبان حساب زیر تاثیر قرار گرفته ^{۱۵} .	کمی	تعداد، درصد (%)	FN-CB-230a.1
	توصیف رویکرد مورد استفاده در شناسایی و رسیدگی به ریسکهای امنیت داده.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-CB-230a.2
فراگیری مالی و ظرفیت‌سازی	۱- تعداد، و ۲- مبلغ وامهای معوق و غیرمعوق واجد شرایط برنامه‌های طراحی شده برای ارتقای کسب‌وکارهای کوچک و توسعه انجمنها ^{۱۶} .	کمی	تعداد، واحد پول گزارشگری	FN-CB-240a.1
	۱- تعداد، و ۲- مبلغ وامهای معوق و غیرمعوق واجد شرایط برنامه‌های طراحی شده برای ارتقای کسب‌وکارهای کوچک و توسعه انجمنها.	کمی	تعداد، واحد پول گزارشگری	FN-CB-240a.2
	تعداد حسابهای جاری خرد بدون هزینه، تامین شده برای مشتریانی که پیش از این بدون حساب بانکی بوده‌اند یا از حسابهای خود استفاده نمی‌کرده‌اند.	کمی	تعداد	FN-CB-240a.3
	تعداد شرکت‌کنندگان در برنامه سواد مالی برای مشتریانی که پیش از این حساب بانکی نداشته‌اند، یا از حسابهای خود استفاده نمی‌کرده‌اند، یا خدمتی به آنها ارائه نمی‌شده است ^{۱۷} .	کمی	تعداد	FN-CB-240a.4
منظورکردن عوامل محیطی، اجتماعی، و راهبری در تحلیل اعتباری	مشمولان اعتبار تجاری و صنعتی، بر حسب صنعت.	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-CB-410a.1
	توصیف رویکرد مورد استفاده در منظورکردن عوامل محیطی، اجتماعی و راهبری در تحلیل اعتباری.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-CB-410a.2
اخلاق کسب‌وکار	جمع مبلغ زیانهای پولی در نتیجه اقدام قانونی همراه با تقلب، معاملات نهانی، ضدانحصار، ضد رفتار رقابتی، دستکاری بازار، سوءاستفاده، یا دیگر قوانین و مقررات مربوط به صنعت مالی ^{۱۸} .	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-CB-510a.1
	توصیف سیاستها و رویه‌های افشاگری.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-CB-510a.2
مدیریت ریسک نظام‌مند	امتیاز متعلق به بانک جهانی با اهمیت نظام‌مند ^{۱۹} (G-SIB)، بر حسب گروه‌بندی ^{۲۰} .	کمی	امتیاز مبنا (bps)	FN-CB-550a.1
	توصیف رویکرد مورد استفاده در منظورکردن نتایج آزمونهای اجباری و داوطلبانه تنش، در مورد برنامه‌ریزی کفایت سرمایه، راهبرد شرکتی درازمدت، و دیگر فعالیتهای کسب‌وکار.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-CB-550a.2

جدول ۲- سنجه‌های فعالیت صنعت بانکداری تجاری				
سنجه فعالیت	گروه	واحد اندازه‌گیری	کد	
۱- تعداد، و ۲- ارزش حسابهای جاری و پس‌انداز بر حسب قسمت: الف) شخصی، و ب) کسب‌وکار کوچک.	کمی	تعداد، واحد پول گزارشگری	FN-CB-000.A	
۱- تعداد، و ۲- ارزش وامها بر حسب قسمت: الف) شخصی، ب) کسب‌وکار کوچک، و پ) شرکت ^{۲۱} .	کمی	تعداد، واحد پول گزارشگری	FN-CB-000.B	

جدول ۳ - موضوعهای افشای پایداری و سنجه‌های حسابداری صنعت بیمه

موضوع	سنجه حسابداری	گروه	واحد اندازه‌گیری	کد
اطلاعات شفاف و توصیه منصفانه برای مشتریان فراگیری مالی و ظرفیت‌سازی	جمع مبلغ زیان پولی در نتیجه اقدام قانونی همراه با بازاریابی و اطلاع‌رسانی اطلاعات مرتبط با محصول بیمه‌ای به مشتریان جدید و بازگشتی ^{۲۲} .	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-270a.1
	نرخ شکایتها به ادعاهای خسارت.	کمی	نرخ	FN-IN-270a.2
	نرخ نگهداشت مشتری.	کمی	نرخ	FN-IN-270a.3
	توصیف رویکرد مورد استفاده در آگاهی‌دادن به مشتریان درباره محصولات.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-IN-270a.4
منظورکردن عوامل محیطی، اجتماعی، و راهبری در مدیریت سرمایه‌گذاری	کل داراییهای سرمایه‌گذاری شده، برحسب صنعت و طبقه دارایی.	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-410a.1
	توصیف رویکرد مورد استفاده در منظورکردن عوامل محیطی، اجتماعی، و راهبری در فرایندها و راهبردهای مدیریت سرمایه‌گذاری.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-IN-410a.2
سیاستهای طراحی شده برای تشویق رفتار مسئولانه	حق بیمه‌های خالص صادرشده مرتبط با کارایی انرژی و فناوری کم‌کربن.	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-410b.1
	بحث محصولات و/یا ویژگیهای محصول که مشوق سلامت، ایمنی، و/یا اقدام و/یا رفتار محیطی مسئولانه است.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-IN-410b.2
ریسک محیط‌زیست	بیشترین زیان ممکن ^{۲۳} (PML) برای محصولات بیمه‌شده در اثر بلایای طبیعی مربوط به آب‌وهوا ^{۲۴} .	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-450a.1
	جمع مبلغ زیانهای پولی نسبت‌دادنی به پرداختهای خسارت بیمه‌ای از (۱) بلایای طبیعی نمونه‌یابی شده، و (۲) بلایای طبیعی نمونه‌یابی نشده، براساس نوع رویداد و قسمت جغرافیایی (خالص و قبل از بیمه‌انکایی) ^{۲۵} .	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-450a.2
	توصیف رویکرد مورد استفاده در منظورکردن ریسکهای محیطی در (۱) فرایند پذیرش تعهد قراردادهای فردی و (۲) مدیریت ریسکهای در سطح موسسه و کفایت سرمایه.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-IN-450a.3
مدیریت ریسک نظام‌مند	ابزار مشتقه در معرض خطر برحسب گروه (۱) کل خطر ممکن برای ابزار مشتقه که به صورت مرکزی تسویه نمی‌شود، (۲) کل ارزش منصفانه وثیقه پذیرفتنی ثبت شده در اتاق تسویه مرکزی ^{۲۶} ، و (۳) کل خطر ممکن برای اوراق مشتقه تسویه شده مرکزی.	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-550a.1
	کل ارزش منصفانه دارائیهایی درگرو اوراق بهادار استقراضی.	کمی	واحد پول گزارشگری	FN-IN-550a.2
	توصیف رویکرد مورد استفاده در مدیریت خطرهای مربوط به نقدینگی و سرمایه همراه با فعالیتهای غیربیمه‌ای نظام‌مند.	بحث و تحلیل	کاربرد ندارد	FN-IN-550a.3

جدول ۴ - سنجه‌های فعالیت صنعت بیمه

سنجه فعالیت	دسته	واحد اندازه‌گیری	کد
تعداد بیمه‌نامه‌های معتبر، برحسب قسمت: (۱) اموال و حوادث، (۲) عمر، (۳) بافرض بیمه‌اتکایی ^{۲۷} .	کمی	تعداد	FN-IN-000.A

استاندارد حسابداری پایداری صنعت بیمه

توصیف صنعت

صنعت بیمه هم محصولات سنتی و هم غیرسنتی مرتبط با بیمه را ارائه می‌کند. انواع بیمه سنتی شامل اموال، عمر، حوادث، و بیمه اتکایی است. محصولات غیرسنتی دربرگیرنده مستمری سالانه، سند انتقال ریسک جایگزین، و ضمانت‌های مالی است. شرکتهای فعال در صنعت بیمه در سرمایه‌گذاری در املاک نیز شرکت می‌کنند. شرکتهای بیمه به‌طور معمول در یک قسمت از صنعت فعالیت می‌کنند، مانند اموال و حوادث، اگرچه برخی شرکتهای بزرگ بیمه با عملیات متنوع نیز وجود دارند. به‌طور مشابه، شرکتها ممکن است براساس سطح تقسیم‌بندی جغرافیایی نیز با هم فرق داشته باشند. در حالی که شرکتهای بزرگ ممکن است پذیرش تعهد حق بیمه در چندین کشور را بر عهده بگیرند، شرکتهای کوچکتر به‌طور کلی در سطح ملی یا منطقه‌ای فعالیت می‌کنند. حق بیمه‌ها، درآمد پذیرش تعهد، و درآمد سرمایه‌گذاری موجب رشد صنعت می‌شوند، درحالی‌که پرداخت ادعای خسارت بیمه درخور توجه‌ترین هزینه و منبع ابهام درباره سود را ایجاد می‌کند. شرکتهای بیمه محصولات و خدماتی را فراهم می‌کنند که انتقال، یکجاکردن، و به‌اشتراک‌گذاری ریسک را ممکن می‌سازد، که برای عملکرد مناسب اقتصاد، ضروری است. شرکتهای بیمه از طریق محصولات خود، ممکن است نوعی مسئله فکری ایجاد کنند و موجب کاهش مشوق در جهت بهبود رفتار و عملکرد مبنای شوند و در نتیجه در پیامدهای پایداری مشارکت کنند. شرکتهای بیمه به‌طور مشابه با سایر موسسه‌های مالی، با ریسک‌های وابسته به اعتبار و بازار مالی روبرو هستند. در داخل صنعت، شرکتهایی که در فعالیتهای غیرسنتی یا غیربیمه‌ای شرکت دارند، شامل پوشش **تهاتر نکول اعتباری**^{۲۸} (CDS) و بیمه امنیت بدهی، به‌وسیله مراجع انتظام‌بخشی به‌عنوان شرکتهایی با آسیب‌پذیری بیشتر نسبت به توسعه بازار مالی شناخته شده‌اند، و در نتیجه به‌احتمال بیشتر، به ریسک نظام‌مند کمک کرده یا آن را تقویت می‌کنند. در نتیجه، شرکتهای بیمه با احتمال برگزیده شدن به‌عنوان موسسه‌های مالی با اهمیت نظام‌مند روبرو هستند، که آنها را با انتظام‌بخشی و نظارت افزوده مواجه می‌کند.

یادداشت: سنجه‌های حسابداری برای مسائل با اهمیت پایداری وابسته به مقررات بیمه سلامت، در استاندارد صنعت **مراقبت‌های بهداشتی**^{۲۹} (HC-MC) هیئت استانداردهای حسابداری پایداری مشخص شده است.

موضوعهای افشای پایداری و سنجه‌های حسابداری صنعت بیمه در **جدول ۳** و سنجه‌های فعالیت صنعت بیمه در **جدول ۴** نشان داده شده است.



پانوشتها:

- 1- SASB
- 2- FASB
- 3- IASB
- 4- Sustainability
- 5- Environmental, Social and Governance
- 6- Sustainable Industry Classification System
- 7- Disclosure Topics
- 8- Accounting Metrics
- 9- Technical Protocols
- 10- Activity Metrics
- 11- SASB Standards Application Guidance
- 12- SASB Rules of Procedure
- ۱۳- قصد از استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، جایگزینی هیچیک از الزامات قانونی یا نظارتی نیست، که ممکن است به عملیات واحد گزارشگر کاربردپذیر باشد، و در واقع نمی‌تواند باشد.
- 14- Pure Play
- ۱۵- افشا باید شامل توصیفی از اقدام اصلاحی پیاده‌شده در پاسخ به موارد نقض امنیت داده باشد.
- ۱۶- افشا باید شامل توصیفی از چگونگی ادغام نتایج رسیدگی طبق **قانون سرمایه‌گذاری دوباره در جامعه محلی** (CRA) در راهبرد فراگیری مالی و ظرفیت‌سازی باشد.
- ۱۷- افشا باید شامل توصیفی از برنامه سواد مالی باشد.
- ۱۸- واحد تجاری باید به‌صورت روشن ماهیت، مضمون، و هر نوع اقدام اصلاحی انجام‌شده در نتیجه زیانهای اعتباری را توصیف کند.
- 19- Global Systemically Important Bank
- ۲۰- واحد تجاری باید توصیف کند که آیا امتیاز متعلق به بانک جهانی با اهمیت نظام‌مند، به‌وسیله واحد تجاری محاسبه شده و یا از مراجع نظارتی به‌دست آمده است، و آیا واحد تجاری ملزم است که داده‌های مبنای را به مراجع نظارتی گزارش کند.
- ۲۱- وامهای رهنی و همچنین وامهای اعتباری گردان از دامنه افشا خارج خواهند بود.
- ۲۲- واحد تجاری باید به‌روشنی ماهیت، مضمون، و هرگونه اقدام اصلاحی انجام‌شده در نتیجه زیانهای پولی را توصیف کند.
- 23- Probable Maximum Loss
- ۲۴- واحد تجاری باید نمایشنامه مورد استفاده مرتبط با آب‌وهوا، شامل عوامل ثابت مهم درون‌داد، فرضیه‌ها و ملاحظات، گزینه‌های تحلیلی، و قالب زمانی، در محاسبه بیشترین زیان ممکن را توصیف کند.
- ۲۵- واحد تجاری باید چگونگی پیامدهای مرتبط با تغییر آب‌وهوا، و تغییرپذیری زیانهای مرتبط با هوا بر هزینه تجدیدبیمه و رویکرد واحد تجاری در انتقال ریسک از طریق بیمه، تاثیر می‌گذارد.
- 26- Central Clearinghouse
- ۲۷- واحد تجاری ممکن است به‌علاوه تعداد بیمه‌نامه‌های معتبر را برحسب نوع محصول تفکیک کند.
- 28- Credit Default Swaps
- 29- SASB Managed Care

منابع:

- SASB, **Commercial Banks Sustainability Accounting Standards**, Industry Standards, Version 2018-10, October 2018
- SASB, **Insurance Sustainability Accounting Standards**, Industry Standards, Version 2018-10, October 2018



ترجمه: دکتر مهدی ناظمی اردکانی

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.

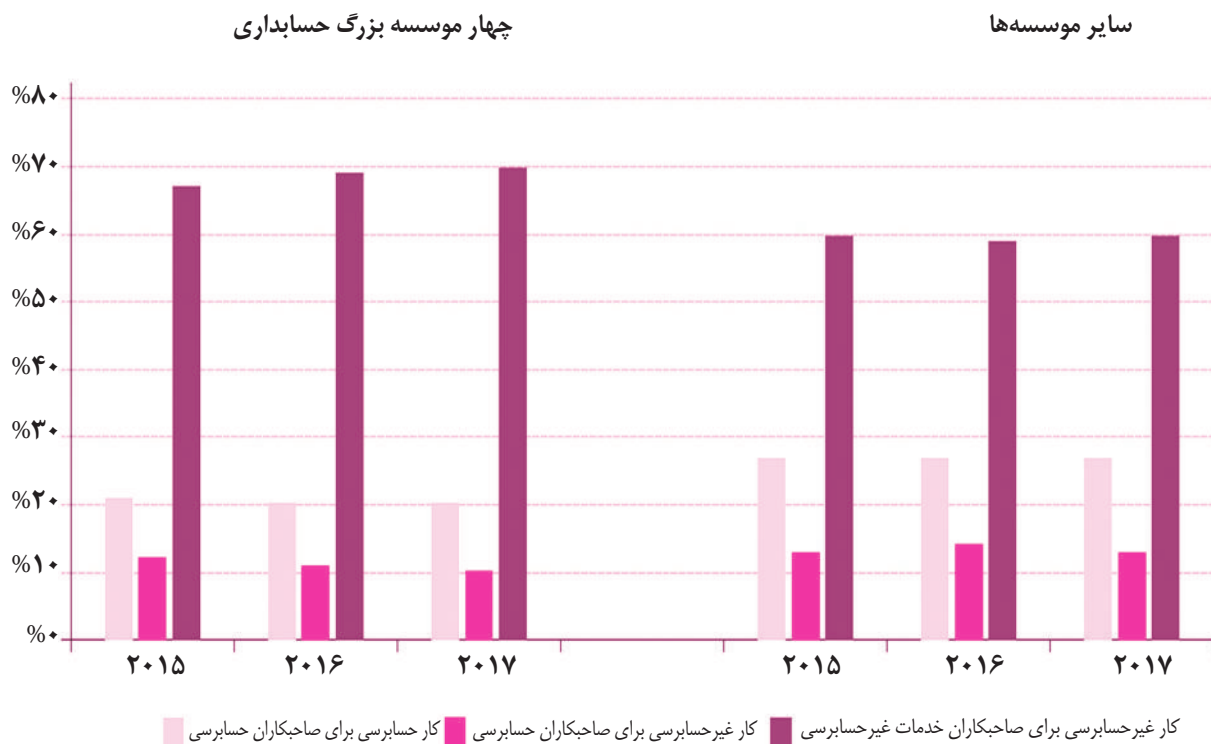
خدمات غیرحسابرسی در مقابل خدمات حسابرسی

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

به سهم درآمد حاصل از خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده 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 ارائه‌شده به صاحبکاران حسابرسی به نسبت محدود است و در حال افزایش نیست. این مسئله تا حدی ناشی از قوانین روبه‌رشدی 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 اطمینان‌بخشی (مانند بررسی اجمالی و رعایت) و سایر خدمات غیراطمینان‌بخشی (مانند خدمات مشورتی و امور مشاوره) چندان روشن نیست. بین خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی تناسبی طبیعی وجود دارد. بنابراین، حساب‌رسان به‌طور معمول خدمات اطمینان‌بخشی 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

جدول ۱- سهم درآمد موسسه‌های حسابداری از کار حسابرسی



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

غیرحسابرسی به صاحبکاران غیرحسابرسی، چندان طرفدار وجود ندارد. در نهایت، پژوهشهای مشترک انجام شده از سوی **انجمن حسابداران خبره اسکاتلند**^۲ (ICAS) و شورای گزارشگری مالی بریتانیا به این نتیجه رسید که انجام کارهای غیرحسابرسی باعث می شود کارشناسان «بیشتر تجاری گسترده تری» پیدا کنند و گستره دانش بیشتری در زمینه صنعت به دست آورند و تیم حسابرسی معیاری خواهد داشت که صاحبکاران را بر اساس آن مقایسه کند.

بیشتر شرکت کنندگان در این مطالعه، از جمله مدیران ارشد مالی و روسای کمیته حسابرسی، حوزه تخصص را عامل مهمی در انتخاب موسسه حسابرسی می دانستند. "بدون وجود تیم حسابرسی متوازن، منسجم و سازگار با اندازه و ساختار مناسب که تجربه لازم در حوزه صنعت و کسب و کار صاحبکار را داشته باشد و از ترکیب مناسب قابلیت‌ها در تمام حوزه‌های فنی مربوط برخوردار باشد، حسابرسی با کیفیت برای صاحبکار پیچیده امکان پذیر نیست" (Bare, Gammie, Howieson, and Van Staden, 2016).

متخصصان، تخصص شان را، دست کم تا حدی، در هنگام انجام کارهای گوناگون غیر از کار حسابرسی پرورش می دهند و حفظ

که ارائه خدمات مشورتی و مشاوره افزایش یافته و متنوع شده است. بیشتر موسسه‌ها (۵۱ درصد) پیش بینی 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، انجام شده از سوی **انجمن حسابداران خبره استرالیا و نیوزلند** (CA ANZ) و **انجمن حسابداران خبره و رسمی** (ACCA)، یک سوم پاسخ دهندگان 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 برنامه ریزی مالیاتی، مجاز به ارائه مشورت‌های خاص به صاحبکاران حسابرسی باشند.

همچنین نتایج نشان می دهد که برای موسسه‌هایی که تنها خدمات حسابرسی ارائه می دهند یا برای محدودیت در ارائه خدمات

می‌کند. تجربه تجاری گسترده در حوزه کار صاحبکاران به متخصصان کمک می‌کند که ارزشی بیافرینند که به باور 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، به رفع 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 به معنای ارزیابی مستقل و عینی صورتهای مالی تاریخی سازمان و فرایندهای گزارشگری مالی است. هدف اصلی حسابرسی اظهارنظر درباره مطابقت داشتن گزارش مالی بنگاه تجاری با استانداردهای لازم برای کمک به سهامداران است. باین حال، 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 درستی‌کاری 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 موسسه تصمیم به پذیرش یا ادامه حسابرسی می‌گیرد، **قرارداد حسابرسی**^۳ 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 خطمیتهای 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، مانده‌حسابها یا موارد افشا اظهارنظر نمی‌کنند. در مرحله تکمیل حسابرسی به‌طور معمول ارزیابی می‌شود که آیا شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای اظهارنظر به‌دست آمده است یا خیر.

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، مانده‌حسابها 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

متخصص استفاده می‌کنند. در 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^۵ (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 برون سپاری 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 بودن رویکرد و پایداری به تعهدهای محرمانگی" مهر تایید می‌زند. این پژوهش در ادامه نشان می‌دهد که حضور دائمی کارشناسان در درون موسسه تنها با هدف پشتیبانی از

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 حسابرس» به فرد یا سازمانی گفته می‌شود که در حوزه‌ای به‌غیر از حسابداری یا حسابرسی تخصص دارد و حسابرس از کارش در آن حوزه استفاده می‌کند تا به شواهد مناسب کافی در زمینه حسابداری دست یابد. کارشناس حسابرس ممکن است کارشناس داخلی حسابرسی (شریک یا کارمند، از جمله 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 آمریکا^۶ (PCAOB) برای بازرسی انتخاب شده بودند، معلوم شد که حسابرسها در حدود ۹۰ درصد از حسابرسیها، دست‌کم از یک

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

حسابرسی، «یک مدل پایدار کسب و کار» نیست (Bare, Gammie, Howieson, and Van Staden, 2016).

همنشینی بین المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی^۶ (IFIAR) نیز از به کارگیری کارشناسان درون سازمانی حمایت می کند و می گوید موسسه ها برای بهبود کیفیت حسابرسی باید این موضوع را بررسی کنند. گزیده مطلب زیر برگرفته از گزارش پیمایش یافته های بازرسی سال ۲۰۱۴ است و در گزارش سال ۲۰۱۵ تکرار شده است: "موسسه ها باید ساختارهای منابع انسانی خود را بررسی کنند تا ببینند آیا برای تضمین دسترسی شان به افراد دارای تخصص و تجربه مناسب برای انجام حسابرسی های با پیچیدگی روزافزون، به تغییرهایی نیاز است یا خیر. پیچیدگی روزافزون الزامهای گزارشگری مالی، مدل های تجاری شرکتها و قضاوتها درباره برآوردهای حسابداری به این معناست که حسابرسیها به کارکنان حسابرسی باتجربه و تخصص گسترده نیاز دارند. بسیاری از حسابرسیها شامل کارشناسان گوناگونی مانند متخصص ارزشیابی، بیم سنجها، زمین شناسها و متخصصان در حوزه های مرتبط با ابزار مالی و فناوری اطلاعات هستند" (IFIAR, 2016).

مشارکت در کیفیت حسابرسی

از دیدگاه هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۷ (IAASB)، گزاره «کیفیت حسابداری» عناصری اصلی دارد که محیطی را ایجاد می کند که احتمال ارائه مستمر حسابرسی های باکیفیت را بیشینه می سازد. چارچوب کیفیت حسابرسی این هیئت، درونداد، فرایند و برونداد و همچنین اثر متقابل بین این عناصر را که در بهبود کیفیت حسابرسی دخیل اند، در نظر می گیرد.

بیشتر پژوهشهای با دآوری همپیشگان به افزایش کیفیت حسابرسی در مواردی اشاره می کنند که در آنها، موسسه هر دوی خدمات حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی ارائه می کند، چون اجازه اشتراک گذاری تخصص و نظامها را فراهم می سازد. پژوهشگران این مزیت را به عوامل گوناگونی مانند انتقال دانش نسبت می دهند که در آن، حسابرسان از دانش همکاران چندرشته ای بهره می برند، و برعکس. منابع مطالعاتی، شامل پژوهشهای چنددهه اخیر، نشان می دهد که جداسازی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی مانعی در برابر تاثیرات خارجی مثبت این دو، بریکدیگر است. تعداد محدودی از مقاله ها اشاره می کنند که، پس از نقطه ای معین، وابستگی مالی ممکن است تهدیدی برای استقلال به وجود آورد. با این حال، قوانینی برای رسیدگی به این خطرها وجود دارد که در

ادامه این مقاله به آنها می پردازیم.

مقاله ای که در **مجله بین المللی قانون و اقتصاد**^۸ منتشر شده است اشاره می کند که ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی به وسیله حسابرسان، هزینه کل را کاهش و صلاحیت فنی را افزایش می دهد و انگیزه رقابت شدیدتر را ایجاد می کند. افزون بر این، این خدمات کیفیت کار حسابرسی و «استقلال فکری» حسابرس را تهدید نمی کند (در واقع حسابرس می تواند 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 شرکت های سهامی عام امریکا در سال ۲۰۰۶-۲۰۰۵ در زمینه مشورت های مالیاتی تاثیری بر کیفیت حسابرسی نداشته است. در این پژوهش کیفیت حسابرسی بر اساس تعداد خطاهای گزارش شده ای اندازه گیری شد که سبب تجدید ارائه صورتهای مالی و نواقص در اظهارنامه مالیاتی می شوند. پژوهش اخیر **سیکونته و همکاران** (Cicconte et al., 2017) نشان می دهد که وقتی موسسه حسابرسی خدمات غیرحسابرسی نیز ارائه می کند بنگاه تجاری حسابرسی شده نیز از جنبه افزایش سودآوری بهره می برد.

بر اساس مقاله ای در **مجله بین المللی پژوهشهای بازرگانی**^۹، تصمیم کمیسیون اروپا برای تنظیم مقررات مربوط به موسسه های چندرشته ای، به جای افزایش کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش هزینه های معامله شده است.

همچنین سال گذشته، دفتر موسسه **کی پی ام جی** (KPMG) در بریتانیا اعلام کرد که دیگر خدمات غیرحسابرسی را به صاحبکاران حسابرسی عضو شاخص فوتسی ۳۵۰ ارائه نمی کند. از آن زمان، این موسسه بخش حسابرسی خود را از نو سازماندهی کرده به گونه ای که ساختار عملکرد مدیریتی و راهبری آن بیشتر از هم جدا شده است. دفتر موسسه **پی دبلیوسی** (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 هیئت مدیره.

با این حال، شواهد یاد شده نشان می دهد که همچنان ابهام زیادی در این باره وجود دارد که آیا جلوگیری از ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی در درازمدت باعث حسابرسی باکیفیت (به ویژه حسابرسی باکیفیت بنگاه های تجاری بزرگ و پیچیده با منافع عام) می شود یا خیر؟

مقررات

در موسسه چندرشته ای، 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 حسابسان 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^{۱۱} (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 ذینفعان، 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.

- **قانون شرکتها مصوب سال ۲۰۰۲**: استانداردهای حسابرسی و الزامهای استقلال موجود در استانداردهای اخلاقی را لازم‌الاجرا می‌کند و شامل الزامهای سخت‌گیرانه‌تر در زمینه تغییر حسابرس، آزمون تضاد منافع و محدودیت‌های مربوط به رابطه بین سازمانهای حسابرسی شده و موسسه حسابرسی است.

زلاندنو

- **استاندارد حرفه‌ای و اخلاقی ۱ (PES 1)** با عنوان «آیین اصول اخلاقی بین‌المللی برای متخصصان اطمینان بخشی (شامل استانداردهای استقلال)» تدوین شده از سوی هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی زلاندنو (NAAuASB): مطابق با الزامهای آیین اخلاقی بین‌المللی است.

- **استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۲۰ (ISA 620)** هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی زلاندنو با عنوان «استفاده از نتایج کار کارشناس»: مطابق با الزامهای آیین اخلاقی بین‌المللی است.

- **قانون گزارشگری مالی مصوب سال ۲۰۱۳ (FRA 2013)**: به استانداردهای حسابرسی و استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی قدرت قانونی می‌دهد که برای متخصصان اطمینان بخشی کاربردپذیر است.

امریکا

- **قانون ساربنز-اکسلی ۲۰۰۲ (SOX 2002)**: انواع خدمات غیرحسابرسی که موسسه‌های خدمات حرفه‌ای می‌توانند به صاحبکاران حسابرسی ارائه کنند را محدود می‌سازد و الزام تأیید کمیته حسابرسی و تعهد شرکت به موارد افشا را در خصوص خدمات

حسابرسی و غیرحسابرسی تحمیل می‌کند.

• **استاندارد حسابرسی ۱۲۱۰ (AS 1210)** هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا با عنوان «استفاده از کار متخصص»: برای حسابرسی که از کار متخصصان استفاده می‌کنند رهنمودهایی ارائه می‌دهد.

بریتانیا/اروپا

• «فهرست سیاه» خدمات، از جمله خدمات مالیاتی خاص، خدمات حقوق و دستمزد، و تبلیغ، معامله یا پذیره نویسی سهام در بنگاه تجاری حسابرسی شده، که موسسه حسابرسی یا شبکه آن مجاز نیست در طول حسابرسی، یا در سال مالی پیش از حسابرسی ارائه کند.

• تعیین ظرفیت برای میزان خدمات غیرحسابرسی که موسسه حسابرسی می‌تواند به صاحبکار حسابرسی بنگاه با منافع عام، ارائه کند. براساس این ظرفیت، هزینه خدمات نباید از ۷۰ درصد میانگین حق الزحمه پرداختی بابت حسابرسی قانونی بنگاه تجاری حسابرسی شده (و دیگر تعهدهای مربوط) در ۳ سال مالی آخر بیشتر شود.

• همچنین استانداردهای اخلاقی تضمین می‌کند که حقوق و مزایای شریک حسابرسی نمی‌تواند از محل فروش متقابل خدمات غیرحسابرسی در نظر گرفته شود.

• در ژوئیه ۲۰۱۹، شورای گزارشگری مالی بریتانیا تغییرهایی را برای استانداردهای اخلاقی و حسابرسی بریتانیا پیشنهاد کرد. فهرست بسیار کوتاه‌تری از خدمات مجاز، جایگزین فهرست خدمات غیرحسابرسی ممنوعه‌ای شد که موسسه حسابرسی می‌تواند به صاحبکاران حسابرسی که بنگاه تجاری با منافع 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 به‌غیر از «حسابداران» سنتی استخدام کنند، چون محیط حسابرسی پیچیده‌تر می‌شود و انتظارها از حسابرسان افزایش می‌یابد. کمیته مشورتی حرفه حسابرسی، در گزارشی به وزرات خزانه‌داری آمریکا می‌نویسد: "برای تضمین 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.

آرزوها و انتظارات 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

باین حال، سرمایه‌گذاران، سایر ذینفعان و کل جامعه به‌علت مواجهه با خطرهای جدید، از بقای کسب‌وکارها 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 روش‌شناسی 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 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، حساس‌تر است. تدوین‌کنندگان 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 به‌خاطر 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.



پانوشتها:

- 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

می‌سازد تا تیم‌هایی با مهارت و تخصص مورد نیاز 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 ذینفعان 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 برای درستکاری در اقتصاد و بازارهای سرمایه است.

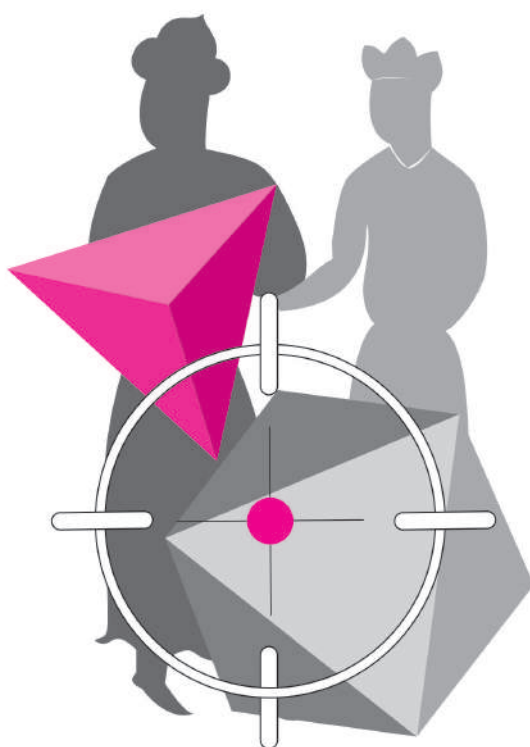
وزیر کسب‌وکار و انرژی و راهبرد صنعت بریتانیا، **سر دونالد بریدون** (Sir Donald Brydon) را موظف کرده است که کیفیت و اثربخشی حسابرسی را بررسی کند. هدف این بررسی نگاهی تازه به حوزه حسابرسی و این موضوع است که برای رفع نیازهای ذینفعان، حسابرسی چقدر می‌تواند تکامل یابد و چقدر باید این کار صورت بپذیرد و ممکن است به ایجاد چه اشکال دیگری از اطمینان بخشی برای تعریف و مدیریت شکاف انتظارات باقیمانده نیاز باشد. این بررسی در واقع مدل حسابرسی کنونی را می‌آزماید و امکان اثربخش‌تر کردن مدل را جویا می‌شود. در این بررسی، با توجه به مدل‌های تجاری متغیر، فناوریهای جدید و انتظارات عمومی جدی‌تر، مشخص می‌شود که حسابرسی باید چگونه در جهت خدمت‌رسانی 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 خدمت‌رسانی کنند. به همین دلیل، از بررسی هدف و حدود وظایف حسابرسی که از سوی دولت اعلام شد، استقبال می‌کنیم."

نتیجه‌گیری

حسابرسی صورتهای مالی اساس تمام اقتصادهای مبتنی بر بازار است. این موضوع همچنان در عصر اطلاعات و در آینده پیش‌بینی‌پذیر نیز درست است.

ناهمگونی در عرضه خدمات تخصصی



پژوهش موضوع این مقاله، مدل ناهمگونی انواع خدمات سنجش ناپذیر^۱ را بررسی کرده و با استفاده از داده‌های یگانه هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)، به آزمون این مسئله پرداخته است که تخصص شریک مسئول کار در صنعت صاحبکار چه پیامدهای تجربی برای چهار موسسه حسابرسی بزرگ ایالات متحده دارد. مقوله خدمات سنجش ناپذیر به طور معمول هنگامی مطرح می‌شود که فروشنده خدمات تخصصی، با فرض ناآشنایی مشتریان با این خدمات، نوع خدمات لازم را تعیین و سپس ارائه می‌کند^۲ (Emons 1997, Causholli and Knechel 2012, Causholli et al. 2013). در زمینه خدمات سنجش ناپذیر، افزون بر تامین مناسب خدمات، سه حالت دیگر نیز ممکن است پیش آید: ارائه خدمات بیش از حد لازم، یعنی ارائه‌دهنده خدمات خدماتی بیش از حد لازم ارائه کند؛ دریافت حق الزحمه بیش از حد، یعنی دریافت حق الزحمه برای خدماتی که ارائه‌دهنده خدمات نداده است؛ و ارائه ناکافی خدمات، ارائه خدمات کمتر از حد لازم خدمات.

پژوهشهای پیشین اقتصادی در حوزه‌های مختلف از جمله تعمیرکاران خودرو (Patterson 1992, Hubbard 1998)، رابطه بیمار-پزشک (Emons 2001, Afendulis and Kessler 2007, Iizuka 2007 and 2012)، خدمات حقوقی (Hadfield 2000)، مشاوران املاک (Levitt and Syverson 2008) و شرکتهای فعال در زمینه صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک و سرمایه‌گذاران آنها (Chevalier and Ellison 1997) به بررسی و مستندسازی مسایل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص پرداخته‌اند^۳. با وجود این، در پژوهشهای مرسوم در زمینه خدمات

ممکن است با توجه به تخصص حسابداری کمیته حسابرسی متفاوت باشد (Baugh et al. 2019).

سه، این که دسترس به داده‌های جامع و یگانه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام درباره چهار موسسه بزرگ حسابرسی امریکا امکان آزمون تجربی پیش‌بینی‌های مدل پژوهشی را می‌دهد. مجموعه نهایی داده‌ها دربرگیرنده نام شرکای مسئول کار در هر حسابرسی و مهم‌تر از آن، دربردارنده نتیجه (واقعی) مرحله تشخیص مسئله صاحبکار است؛ یعنی این که خطر کار حسابرسی بالاتر است یا خیر و به خدمات گسترده‌تر حسابرسی نیاز است یا نه^۵. این داده‌ها همچنین شامل حق‌الزحمه حسابرسی (قیمتگذاری)، ساعت کار واقعی در هر حسابرسی، نرخ تحقق، شاخص سودآوری حسابرسی، و تجدیدارائه احتمالی صورتهای مالی صاحبکار در پایان کار است^۶.

در ابتدا مدلی تحلیلی ارائه می‌شود که در آن، حسابرسی یکی از خدمات سنجش‌ناپذیر به‌شمار می‌آید (البته پس از ارائه مدل مزبور، به بررسی وضعیتی پرداخته می‌شود که در آن مسائل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص در خدمات سنجش‌ناپذیر شدت کمتری دارد). مدل ارائه‌شده چارچوب مدل **دولک و کرش‌بامر** (Dulleck and Kerschbamer 2006) را بسط می‌دهد و بر این درک ابتدایی استوار است که در وضعیتی با مشکل حاد، تخصص ارائه‌دهنده خدمات از اهمیت بیشتری برخوردار است و صاحبکاران باید از میان شرکای حسابرسی با میزان تخصص متفاوت دست به انتخاب بزنند. در هر کاری، به سطوح متفاوتی از خدمات حسابرسی نیاز است، ولی صاحبکار توان ارزیابی سطح واقعی خدمات حسابرسی مورد نیاز را ندارد. همه شرکا توانایی تشخیص درست سطح واقعی خدمات مورد نیاز را دارند، ولی در صورت نیاز به سطوح بالاتر خدمات، شرکای متخصص‌تر توانایی بیشتری در به‌دست‌آوردن اطمینان معقول از نبود تحریف‌های بااهمیت در صورتهای مالی دارند. مطابق با منابع مطالعاتی در این حوزه، شرکای حسابرسی می‌توانند ارائه سطحی از خدمات را پیشنهاد کنند که با سطح واقعی خدمات مورد نیاز متفاوت باشد.

مدل ارائه‌شده چندین پیش‌بینی تجربی آزمون‌پذیر را ارائه می‌کند. نخست، در حالت تعادل مدل، نشان داده می‌شود که شرکای حسابرسی با میزان تخصص بالاتر از یک حد مشخص افراد صادقی

سنجش‌ناپذیر، توجه پژوهشگر بر متخصصان همگون متمرکز است (Wolinsky 1995, Dulleck and Kerschbamer 2006). در عمل، متخصصانی مانند جراحان، از نظر توانایی و میزان تخصص، ناهمگون به‌شمار می‌آیند و مشتریان بالقوه آنها در انتخاب جراح دلخواه‌شان این ناهمگونی را در نظر می‌گیرند. پژوهش ما با تمرکز بر ناهمگونی توانایی متخصصان، شکاف موجود در پژوهشهای پیشین را پر می‌کند.

در این پژوهش، به‌طور تجربی به‌چنددلیل بر خدمات حسابرسی تمرکز می‌کنیم. یک، این که پژوهشهای تحلیلی پیشین، پژوهشهای تجربی نوپدید و مراجع نظارتی حرفه حسابرسی وجود مسایل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص در خدمات حسابرسی را تایید کرده‌اند (Levine 2009, Causholli and Knechel 2012, Causholli et al. 2013, PCAOB 2015, Franzel 2016, Baugh et al. 2019). مشابه دیگر خدمات سنجش‌ناپذیر مانند معاینه و معالجه پزشکی، حسابرس نیز در آغاز (در مرحله تشخیص مسئله صاحبکار) خطر صاحبکار را ارزیابی می‌کند و سپس (در مرحله برخورد با مسئله مزبور) برای کسب اطمینان معقول از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، رویه حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند (استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام). به‌دلیل این که تعیین سطح واقعی اطمینان دستیافتنی در حسابرسی مشکل است و به‌دلیل استفاده زیاد از قضاوت حرفه‌ای که هر کار حسابرسی را یگانه می‌سازد، صاحبکاران اغلب از پیش‌بینی میزان خدمات حسابرسی لازم پیش از آغاز کار و میزان خدماتی که در واقع می‌گیرند، ناتوان هستند^۴.

دو، این که برای تمرکز بر ناهمگونی میزان تخصص شرکا، دست‌کم در میان چهار موسسه بزرگ حسابرسی امریکا، خدمات حسابرسی حوزه مناسبی است. کمیته‌های حسابرسی شرکتها فرق چندانی بین چهار موسسه بزرگ حسابرسی قائل نیستند و به‌طور مستقیم بر فرایند حسابرسی نظارت ندارند، بلکه به‌طور معمول بر تخصص شریک ارشد موسسه حسابرسی مربوط تکیه می‌کنند (Beasley et al. 2009, Fiolleau et al. 2013, Almer et al. 2014). از این‌ها مهم‌تر این که میزان نبود تقارن اطلاعاتی بین کمیته حسابرسی و شریک حسابرسی

هستند و سطحی از خدمات را ارائه می‌دهند که در واقع صاحبکار نیاز دارد. بدین منظور، این شرکا در هنگام ارائه خدمات در سطوح پایین‌تر (یعنی وقتی خدمات حسابرسی باکیفیت خیلی بالاتر ارائه نمی‌کنند)، باید حق الزحمه بیشتری بگیرند و بدین ترتیب، بین ارائه سطح بالاتر یا پایین‌تر خدمات تفاوت قائل نمی‌شوند. بنابراین در این پژوهش، حق الزحمه حسابرسی اضافه‌تر بابت میزان تخصص در صنعت صاحبکار، حتی برای حسابرسی‌های با سطح پایین، پیش‌بینی می‌شود.^۷

دوم، نشان داده می‌شود که برخورد شرکای دارای تخصص پایین‌تر از حد یادشده با حسابرسی‌های دارای سطح کیفی بالاتر، فاقد کیفیت مناسب حرفه‌ای است (به عبارت دیگر، سطح کیفی خدمات آنان همواره پایین است). البته پرسش درباره وجود واقعی چنین شرکایی پرسشی تجربی است.

سوم، اگر صاحبکار نتواند پیش‌بینی کند که آیا به سطح پایین خدمات حسابرسی نیاز دارد یا نه، رقابت با شرکای دارای تخصص کمتر مانع از این می‌شود که شرکای با تخصص بالاتر بابت حسابرسی سطح پایین حق الزحمه بیشتری بگیرند. بنابراین پیش‌بینی تجربی مهم این مدل این است که شرکای متخصص تنها در مواقعی که هزینه‌های مربوط به روابط صاحبکار-متخصص وجود دارد، می‌توانند برای ارائه خدمات حسابرسی در سطح پایین حق الزحمه بیشتری بگیرند.

چهارم، پیش‌بینی محققان پژوهش این است که در خدمات سنجش‌ناپذیر، میانگین حق الزحمه اضافی حسابرسی حتی برای حسابرسی‌های کم‌کیفیت، زمانی افزایش می‌یابد که بر اساس پیش‌بینی، حسابرسی با سطح بالا نیاز باشد.

با استفاده از مجموعه داده‌های اختصاصی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بین سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۴ و ترکیب آنها با نرم‌افزار آماری کامپیو استت (Compustat) و نرم‌افزار آدیت آنالیتیکس (Audit Analytics) برای دستیابی به دو معیار کیفیت گزارشگری مالی، یعنی گرایش به تجدید ارائه و تجدید ارائه بااهمیت و چند متغیر کنترلی، پیش‌بینی‌های مدل پژوهشی به‌طور تجربی آزمون می‌شود. به دلیل همسویی با جهت‌گیری مدل پژوهشی و مفاد استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ که هدف حسابرسی را به‌دست آوردن اطمینان معقول از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی بر شمرده است، تجدید ارائه به عنوان

معیار اصلی کیفیت گزارشگری مالی به کار برده می‌شود. حتی می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که هرچه احتمال تجدید ارائه بیشتر باشد، سودمندی حاصل از حسابرسی کمتر است.^۸ معیار پژوهشگران نیز از میزان تخصص شریک مسئول کار در صنعت صاحبکار مطابق با نتایج پژوهش‌های پیشین در این زمینه (Balsam et al. 2003, Krishnan 2003, Reichelt and Wang 2010, Minutti-Meza 2013) و براساس کارهای ارجاع‌شده سال پیش شریک و سهم بازار او از حق الزحمه‌های حسابرسی در آن صنعت است (که براساس طبقه‌بندی فاما فرنچ (Fama French) مربوط به ۴۸ صنعت تعیین شده است). در کلیه تحلیل‌های پژوهش، این متغیرها کنترل می‌شود؛ میزان تخصص حسابرسان در صنعت صاحبکار در سطوح محلی و ملی؛ چند عامل مرتبط با خصوصیات صاحبکار و خطرهای مشهودی که ممکن است در تعیین این که صاحبکار به حسابرسی با سطح کیفی بالاتر یا پایین‌تر نیاز دارد یا نه، تأثیر بگذارند^۹؛ همچنین با استفاده از اطلاعات مدیران در مرکز آسیب‌شناسی مدیریت بوردکس (Boardex)، معیاری برای سنجش میزان تخصص اعضای کمیته حسابرسی ایجاد شد. وقتی کمیته حسابرسی تخصص حسابداری و حسابرسی بیشتری داشته باشد، مسائل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص شاید کمتر شود و از این متغیر، برای آزمون سومین پیش‌بینی تجربی پژوهش استفاده می‌شود. نتایج تجربی به‌طور کلی با مدل پژوهشی همسو است. در خصوص تأیید فرض مدل ارائه‌شده مبنی بر این که حسابرسان می‌توانند نیاز صاحبکار به سطوح بالاتر یا پایین‌تر خدمات را به‌درستی تشخیص دهند یا نه، مشخص شد که کیفیت گزارشگری مالی صاحبکاران پرخطر بسیار پایین‌تر است. احتمال تجدید ارائه بااهمیت صورت‌های مالی چنین صاحبکارانی ۸ درصد بیشتر از دیگر صاحبکاران است. با توجه به میانگین ۳ درصدی این احتمال در جامعه نمونه، این درصد بسیار بالا است. به عبارت دیگر، توانایی حسابرسان در بهبود کیفیت گزارشگری مالی صاحبکاران پرخطر در مقایسه با صاحبکاران کم‌خطر، حتی با افزایش ساعت خدمات حسابرسی، کمتر است.^{۱۰} مطابق با پیش‌بینی‌های اصلی مدل، نخست مشخص شد که حسابرسان دارای تخصص در صنعت صاحبکار حتی از صاحبکاران

فرد متخصص زمانی صداقت به خرج می‌دهد که زحمت کارش به شکل مناسب جبران شود، نتیجه‌ای که با مدل‌های امونز (۱۹۹۷) و دولک و کرشیامر (۲۰۰۶) همسو است. با این حال، اگر ارائه‌کننده خدمات، تخصص کافی نداشته باشد، شاید کمتر از میزان لازم خدمات ارائه کند. پژوهش حاضر یکی از اولین پژوهش‌هایی است که به شواهدی تجربی دست یافته که بر نقش مسایل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص در خدمات حسابرسی مهر تایید می‌زند.

دوم این‌که، این پژوهش با در نظر گرفتن ماهیت سنجش‌ناپذیر حسابرسی، به غنای ادبیات حوزه حسابرسی، به‌ویژه در زمینه شرکای موسسه حسابرسی، کمک می‌کند. پژوهش ارائه‌شده به‌ویژه به شناسایی وضعیتی انجامیده که در آن، حق‌الزحمه‌های حسابرسی همیشه تابعی از کیفیت حسابرسی به شمار نمی‌آید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که چرا پژوهش‌های پیشین در امریکا و دیگر کشورها به شواهدی دست یافتند که حسابرسان یا شرکای متخصص صنعت حق‌الزحمه بیشتری از صاحبکاران خود می‌گیرند، ولی به ضرورت نتوانستند شواهدی درباره تاثیر کیفیت حسابرسی بیابند^{۱۲} (Francis et al. 2005, Zerni 2012, Goodwin 2013, Minui-Meza 2013, and Wu 2014).

در اینجا باید به دو نکته اشاره شود. نخست این‌که، نتایج تجربی پژوهش به این معنا نیست که حسابرسی تنها خدمتی سنجش‌ناپذیر است، بلکه نشان می‌دهد با کنترل خصوصیات مشهود صاحبکار، دست‌کم وقتی که تخصص کمیت‌ه حسابرسی محدود است، بخش باقیمانده حسابرسی خصوصیات خدمات سنجش‌ناپذیر را از خود بروز می‌دهد. دوم این‌که، نتایج پژوهش برای حالتی کاربردپذیر است که نام شریک مسئول کار به صورت عمومی منتشر نشود^{۱۳}. مزیت اصلی چنین حالتی این است که شرکای متخصص صنعت کمتر احتمال دارد نگران حسابرسی صاحبکاران پرخطر باشند (Dranove et al. 2013).



پانویست‌ها:

1- Credence Goods

۲- مشکل ارتباط بین صاحبکار و متخصص که خدمات سنجش‌ناپذیر

کم‌خطر خود حق‌الزحمه بیشتر می‌گیرند و کارهای حسابرسی سودآورتری در قالب نرخ تحقق بالاتر (صرف زمان کمتر) دارند. به‌رغم دریافت حق‌الزحمه بیشتر از صاحبکاران کم‌خطر، به شواهدی دست پیدا شد حاکی از این‌که تخصص شریک حسابرسی در صنعت صاحبکار بر احتمال تجدید ارائه برای صاحبکاران پرخطر تاثیرگذار است.

دوم، مشخص شد شرکای غیرمتخصص ساعت‌های کارکرد حسابرسی را برای صاحبکاران پرخطرتر به‌طور چشمگیری افزایش می‌دهند که این موضوع با ارائه خدمات سطح پایین‌تر از سوی این شرکا برای چنین صاحبکارانی تناقض دارد. بنابراین چنین به نظر می‌رسد که شرکای چهارموسسه بزرگ حسابرسی امریکا از کمترین تخصصی برخوردارند که آنان را بالاتر از آستانه تعیین‌شده در مدل برای خدمت‌کافی ندانند، قرار می‌دهد و در این حالت، آنان در وضعیت نقطه تعادل واقعی این مدل قرار می‌گیرند. مطابق با سومین و چهارمین پیش‌بینی تجربی پژوهشگران آشکار شد که تخصص کمیت‌ه حسابرسی موجب می‌شود میزان حق‌الزحمه اضافی تحمیلی بر صاحبکاران کم‌خطر کاهش یابد و این‌که میانگین حق‌الزحمه اضافی مزبور برای صاحبکاران کم‌خطر، متناسب با نسبت صاحبکاران پرخطر در هر صنعت افزایش می‌یابد.

دیگر نتایج تجربی با این مدل همسویی دارند. برای نمونه، پس از کنترل متغیرهای مشهود خطر، نشانه‌ای حاکی از احتمال بیشتر حسابرسی صاحبکاران پرخطرتر از سوی شرکای متخصص صنعت، دیده نشد. این امر در حالت تعادل این مدل به معنای بی‌تفاوتی صاحبکاران براساس پیش‌بینی به حسابرسی از سوی شریک متخصص و غیرمتخصص است. همچنین برای به‌دست آوردن اطمینان از حساس نبودن بیش از حد نتایج این پژوهش به معیار تخصص حسابرسان در صنعت صاحبکار، چند آزمون انجام شد^{۱۴} (Minutti-Meza 2013, Audoussert-Coulier et al. 2016).

نتایج پژوهش از چند جهت به ادبیات پژوهش در این زمینه کمک می‌کند. نخست این‌که، با تمرکز بر ناهمگونی انواع تخصص‌ها که یکی از حوزه‌های بررسی نشده تا به امروز است، ادبیات پژوهش در زمینه خدمات سنجش‌ناپذیر بسط پیدا می‌کند. شواهد نشان می‌دهد که، دست‌کم به‌طور میانگین،

با آن مواجه است به خوبی در ادبیات اقتصادی تبیین شده است. مصداق بارز چنین مشکلی، پزشکی است که برای درمان بیمار روشهای غیر ضروری به کار می برد، یا تعمیرکار خودرویی که تعمیرهای غیر ضرور را به صاحب خودرو تحمیل می کند و هدف هر دو سود شخصی خودشان است. علت چنین اتفاقی این است که مشتریان در وهله نخست نمی توانند ارزیابی کنند که به چه میزان خدمات نیاز دارند.

۳- برای نمونه، در مقاله ایمونز (۱۹۹۷) آمده که افراد عادی در سوئیس ۳۳ درصد بیش از پزشکان و افراد خانواده آنان زیر تیغ ۷ نوع از مهمترین جراحیها رفته اند. گروبر و اوینگز (۱۹۹۶) دریافتند که پزشکان شاغل در مناطق با نرخ تولد پایین نسبت به پزشکان شاغل در مناطق با نرخ بالای رشد جمعیت، بیشتر امکان دارد عمل سزارین انجام دهند. شنایدر (۲۰۱۲) با انجام پژوهشی در محیطی آزمایشی دریافت که در ۳۳ درصد موارد آزمون، تعمیرهای غیر ضروری به صاحبان خودروها پیشنهاد شده است.

۴- مطابق با این ایده، شواهد پژوهشهای پیشین نشان می دهد که پس از تصویب قانون ساربنز-اکسلی ۲۰۰۲، کمیته های حسابرسی مسئول خرید خدمات حسابرسی در ارزیابی خطر صورتهای مالی تحریف شده به طرز چشمگیری به حسابرسان متکی هستند (Beasley et al. 2009). کاشولی و نکل (۲۰۱۲) در صفحه ۶۳۲ مقاله خود چنین آورده اند: «حسابرس در فرایند حسابرسی مسئول تصمیم گیری درباره ارزیابی خطر، برآورد کل کار لازم، تقسیم کار و زمان بندی و میزان رویه های حسابرسی است که باید برای کاهش خطر نهایی تحریف با اهمیت صورتهای مالی به کار گرفته شود. واحد حسابرسی شونده به عنوان یک غیر متخصص در حرفه حسابرسی نمی تواند میزان کاهش خطر تحریف با اهمیت صورتهای مالی را حتی پس از تکمیل فرایند حسابرسی تعیین کند. بنابراین در اینجا نبود تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و واحد حسابرسی شونده وجود دارد که حسابرس از آن بهره می برد.»

۵- مطابق با مدل های خدمات سنجش ناپذیر، حسابرس به طور معمول میزان دقیق خطر کار، یعنی میزان خطر متناظر با تشخیص واقعی را نزد صاحبکار افشا نمی کند، و میزان خطری را به صاحبکار گزارش می دهد که با میزان خطر واقعی فرق دارد.

۶- نرخ تحقق برابر است با کل حق الزحمه دریافتی تقسیم بر بالاترین حق الزحمه ای که در صورت صدور صورتحساب بابت کلیه ساعتهای کار حسابرسی بدون تخفیف دریافت می شد که بسته به ارشد بودن و تجربه اعضای گروه حسابرسی، فرق می کند. بنابراین نرخ تحقق صد درصدی در کار حسابرسی به این معنی است که میزان ساعت کار هر فرد عضو گروه حسابرسی در آن کار، برابر ساعتهای برنامه ریزی شده برای آن کار بوده و نرخ حق الزحمه برای هر ساعت نیز بیشترین نرخ ممکن بوده است. هر چه نرخ تحقق بالاتر باشد، حاشیه فروش خدمات حسابرسی و در نهایت سودآوری آن بیشتر است (Bedard and Johnstone 2010).

۷- براساس پیش بینی، صاحبکار نمی تواند سطح خدمات مورد نیاز خود (سطوح بالاتر یا پایین تر) را تعیین کند و بنابراین در صورتی که ارائه خدمات سطح بالا نیاز باشد، حاضر به پرداخت حق الزحمه بیشتر است.

۸- پژوهشهای پیشین نشان می دهد خبر منفی درباره بازدهی سهام و نیز

افزایش نرخ ترک کار از سوی مدیریت و اعضای هیئت مدیره پس از اعلام تجدید ارائه صورتهای مالی است که این موضوع برای بسیاری از سهامداران صاحبکار به معنای سودمندی کمتر است (Palmrose et al. 2004, Srinivasan 2005, Hennes et al. 2008). بنابراین هر چه احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی بیشتر شود، سودمندی ناشی از حسابرسی کمتر می شود.

۹- تحلیل های بیشتر حاکی از شواهدی است که در امریکا، بخش عمده ای از حق الزحمه های اضافی ناشی از تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار بیش از این که حاصل چنین تخصصی در سطح ملی یا محلی باشد، حاصل تخصص یکی از شرکای حسابرسی است. این یافته با نتایج پژوهش گودوین و وو (۲۰۱۴) همسو است. بنابراین در این پژوهش به جای تمرکز بر سطوح تجمعی تر تخصص، بر وجود آن در بین شرکای حسابرسی تمرکز شده است.

۱۰- ساعات حسابرسی برای صاحبکاران پرخطر ۲۴ درصد بیشتر است.

۱۱- به طور مشخص، میزان تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار، دارایی حسابرس در نظر گرفته می شود، معیاری مبتنی بر سه سال تخصص پیشین شریک حسابرسی، به جای تخصص سال آخر، آثار ثابت شریک منظور می شود، و معیارهای جایگزین نیز در نظر گرفته می شود، مانند معیاری مبتنی بر تعریف در سطح شهر، معیار مبتنی بر کارنامه کاری حسابرس هم در نظر گرفته می شود، و واحد اندازه گیری از شاخص «فاما فرنچ» برای ۴۸ صنعت به کدهای دو رقمی طبقه بندی استاندارد صنعت تغییر داده می شود، که مطابق با پژوهشهای پیشین است. نتایج، با استفاده از این معیارهای جایگزین به طور کلی با مدل ارائه شده مطابقت دارد.

۱۲- چی و چین (۲۰۱۱) و چی و همکارانش (۲۰۱۷) به تأثیرات کیفیت حسابرسی تخصص شریک در تابوان پی بردند. ولی این دو پژوهش بر حق الزحمه های حسابرسی با توجه به افشانشدن حق الزحمه ها در تابوان، نپرداختند.

۱۳- الزام هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به افشای شریک اصلی حسابداری از سال ۲۰۱۷ آغاز شد. در پی افشای عمومی نام شرکا، احتمال دارد که آنها به دلیل افزایش مشوقهای شهرت، روش پذیرش صاحبکار را تغییر دهند (Lee and Levine 2016). برای نمونه، درانوف و همکاران (۲۰۰۳) به رفتار گزینشی ارائه دهندگان خدمات پزشکی در پی افشای عمومی نتایج سلامت بیمار در سطح فرد ارائه دهنده خدمات پزشکی پی بردند. چنین کاری در نهایت به بدتر شدن نتایج سلامتی برای بیماران ناخوش تر منجر شد.

۱۴- در زمانی که نام حسابرس افشا نمی شود، شرکای دارای تخصص در صنعت، می توانند تخصصشان را همچنان به وسیله سازوکارهای ارتباطی خصوصی نشان دهند. برای نمونه، فیولیو و همکاران (۲۰۱۳) صاحبکاری را در نظر گرفتند که در پی تغییر حسابرس است. آنها پی بردند که شرکای دارای توان تخصص با ارائه شرح حال، مصاحبه با مدیریت شرکت و کمیته حسابرسی و به ویژه، با معرفی صاحبکاران پیشین، تخصص خود را نشان می دهند. آنها گزارش دادند که مدیر صاحبکار با تمام معرفیهای اعلام شده از سوی آن شریک تماس می گیرد و حتی به وسیله مجاری غیررسمی به سراغ برخی از همکاران صنعتی دیگر می رود که در فهرست معرفیهای شریک حسابرسی قرار ندارند.

شناخت درآمد خاص صنعت

در پاکستان حسابداری

استاندارد جدید شناخت درآمد

شرکتهای خصوصی که اصول حسابداری پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده (US GAAP) را دنبال می کنند برای اجرای مقررات جدید شناخت درآمد فرصت کافی ندارند. سیستمها و حسابداران باید برای این تغییر اساسی در گزارشگری مالی آماده شوند. بر اساس بازخورد به دست آمده از شرکتهای عام که تغییرات را در سال ۲۰۱۸ اعمال کرده اند، آثار به کارگیری استاندارد جدید به احتمال زیاد بسیار بیشتر از حد انتظار است.

چه چیزی تغییر خواهد کرد؟

استاندارد حسابداری به روز شده ۲۰۱۴-۰۹ (ASU 2014-09) با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، تغییری اساسی را معرفی می کند که چگونه شرکتها مهمترین شاخص عملکرد مالی خود را گزارش کنند. شرکتهای عام این استاندارد را در سال ۲۰۱۸ به کار گرفتند. شرکتهای خصوصی قرار است استفاده از آن را از سال ۲۰۱۹ شروع کنند. در حال حاضر، اصول پذیرفته شده حسابداری کنونی، الزاماتی پیچیده، تفصیلی و ناسازگار در مورد شناسایی درآمد دارد، که باعث می شود صنایع متفاوت از ثبت حسابداری متفاوت برای معاملات مشابه اقتصادی استفاده کنند. استاندارد به روز شده، جایگزین رهنمودهای شناخت درآمد خاص صنعت می شود که قبل از سال ۲۰۱۴ تدوین شده بود، و به جای آن تنها یک مدل مبتنی بر اصول طرح شده است که با آن بیشتر شرکتها باید درآمد را در سطر اول صورت سود و زیان گزارش دهند.

هدف رهنمود جدید، حذف ناسازگارها و ضعفهای کنونی الزامات درآمد است. همچنین، این رهنمود مقایسه پذیری رویه های شناخت درآمد را در بین واحدهای تجاری، صنایع، حوزه های گزارشگری و بازار سرمایه بهبود می بخشد. استاندارد به روز شده، تغییری در مبانی اقتصادی عملیات تجاری و یا آنگاه که مشتری بهای کالا یا خدمات را می پردازد ایجاد نمی کند. در عوض، مقررات جدید ممکن است مقررات مربوط به زمانی را تغییر دهد که شرکت می تواند رسیدهای مشتری را ثبت کند. بسته به موضوع کسب و کار، این تغییر ممکن است به معنای شناخت سریعتر یا دیرتر درآمد در مقایسه با روشهای فعلی باشد. 

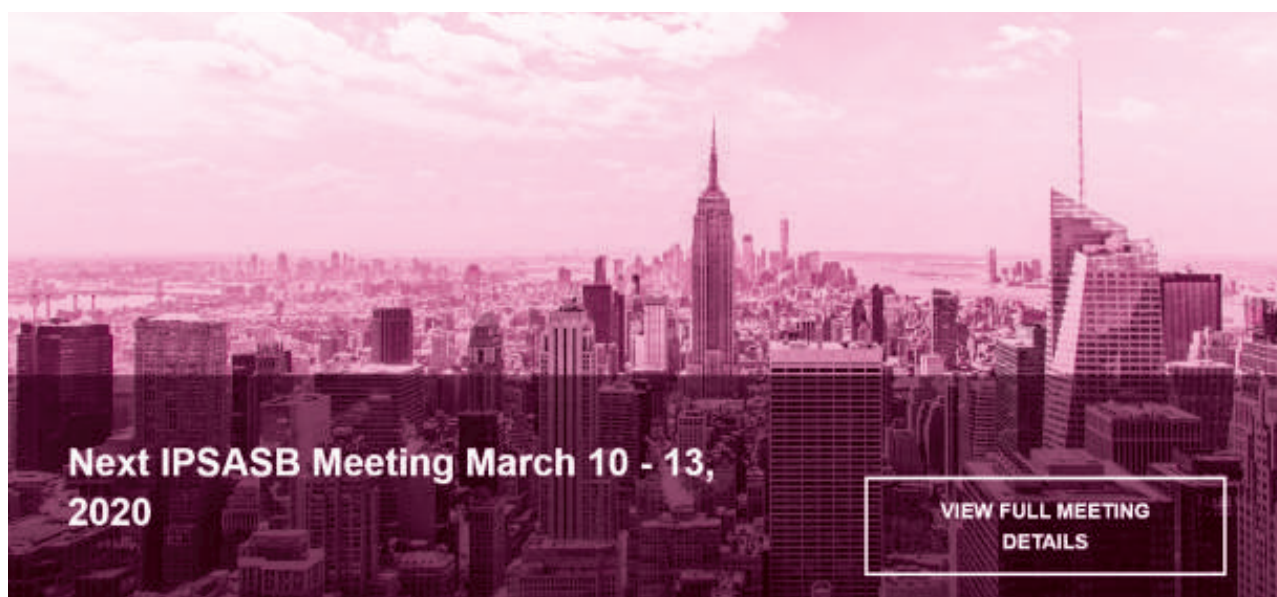
منبع:

<https://www.mlrpc.com/articles/new-revenue-recognition-standard-companies/>

نشست هیئت تدوین

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

۱۰ تا ۱۳ دسامبر ۲۰۱۹ (۱۹ تا ۲۲ آذر ۱۳۹۸)



دکتر حلیمه رحمانی

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) برای طرح و بررسی مسائل مرتبط با تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی هر سال ۴ نشست برگزار می‌کند. آخرین نشست از نشستهای یادشده در سال ۲۰۱۹ در روزهای دهم تا سیزدهم دسامبر ۲۰۱۹ در امارات متحد عربی برگزار گردید. در نشست یادشده دو نماینده از سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران نیز مشارکت داشتند. مطالب متعددی در نشست مورد بحث و بررسی قرار گرفت که خلاصه‌ای از آنها در ادامه ارائه می‌شود.

مالی^۲ (IFRS) آغاز کردند (IPSAS-IFRS Alignment Dashboard).

طبق گزارش هیئت، در حال حاضر ۳۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به تصویب هیئت رسیده است که برای ۳۳ استاندارد از این ۳۷ استاندارد، استاندارد بین‌المللی

همگرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

اعضای هیئت، نشست خود را با مروری بر میزان همگرایی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۱ (IPSAS) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

بخش عمومی، پیش‌نویس ۷۰: درآمد با تعهدات عملکردی^۲ (ED 70) را تصویب کرد. انتظار می‌رود این پیش‌نویس در فوریه سال ۲۰۲۰ منتشر شود. دوره نظرخواهی آن نیز عموماً پیش‌بینی شده است.

هدف این پروژه تدوین استاندارد جدیدی در خصوص معاملات درامدی (اعم از مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای) است. دامنه این پروژه تعیین الزامات و رهنمودهای جدیدی در مورد درآمد است که جایگزین یا تعدیل‌کننده الزامات و رهنمودهای فعلی مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۹: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای (IPSAS 9)، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۱: پیمانهای ساخت (IPSAS 11)، و استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳: درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیاتها و انتقالات) (IPSAS 23) می‌باشد. دلیل انجام این پروژه توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، وجود ناسازگاریها و کاستیها در رابطه با شناخت درآمدها، افزایش قابلیت مقایسه، کاهش پیچیدگیهای به‌کارگیری الزامات شناخت، و هماهنگی بیشتر با الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵: درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (IFRS 15) است.

هدف از تدوین استاندارد(های) حاصل از این پروژه، تعیین اصولی است که واحد گزارشگر باید به‌منظور گزارش اطلاعاتی راجع به موارد زیر برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، از آنها استفاده کند:

- ماهیت، مبلغ، زمانبندی، و ابهام درآمدها و جریانهای نقدی حاصل از توافقه‌های الزام‌آور^۴ با خریدار که شامل تعهدات عملکردی^۵ برای انتقال کالاها یا خدمات تعهدشده به خریدار یا یک ذینفع ثالث است.

برای دستیابی به هدف یادشده، واحد گزارشگر باید با استفاده از مراحل زیر درآمد را شناسایی کند:

۱- تشخیص توافق الزام‌آور با یک خریدار،

گزارشگری مالی متناظر وجود دارد؛ اما میزان مطابقت این استانداردها با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی متناظر، متفاوت است. برای ۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری دیگر در بخش عمومی، معادل استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی وجود ندارد؛ زیرا این ۴ استاندارد، تنها در بخش عمومی کاربرد دارند.

همچنین، در حال حاضر ۱۴ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد که استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی متناظر با آنها وجود ندارد. از این ۱۴ استاندارد، ۲ استاندارد، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲: مالیات بر درآمد (IAS 12) و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲: پرداخت مبتنی بر سهام (IFRS 2) به بخش عمومی ارتباطی ندارند؛ اما ۴ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، جزو پروژه جاری هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند که در نشست جاری مورد بررسی قرار گرفتند که پیش‌نویس مرتبط با آنها برای نظرخواهی منتشر خواهد شد.

این ۴ استاندارد شامل استانداردهای زیر می‌باشند:

- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳: اندازه‌گیری ارزش منصفانه (IFRS 13) (مربوط به پروژه اندازه‌گیری)،

- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵: درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (IFRS 15) (مربوط به پروژه درآمد)،

- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶: اجاره‌ها (IFRS 16) (مربوط به پروژه اجاره‌ها)، و

- استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰: حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت (IAS 20) (در پروژه درآمد، مورد بررسی قرار خواهد گرفت).

پروژه درآمد با تعهدات عملکردی

در نشست اخیر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۲- تشخیص تعهد عملکردی در توافق الزام آور،

۳- تعیین قیمت معامله،

۴- تخصیص قیمت معامله به تعهدات عملکردی در توافق الزام آور، و

۵- شناخت درآمد به محض ایفای تعهد عملکردی توسط واحد گزارشگر.

توافق الزام آور، توافقی است که حقوق لازم الاجرا^۸ و تعهداتی^۹ را برای طرفین توافق ایجاد می‌کند. قرارداد^۸ نوعی توافق الزام آور است.

تعهد عملکردی، تعهدی در توافق الزام آور با یک خریدار برای انتقال موارد زیر به خریدار یا شخص ثالث ذینفع است: الف- کالا یا خدمتی (یا مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات) که متمایز است، یا

ب- مجموعه‌ای از کالاها یا خدمات که از لحاظ محتوایی مشابه هستند و الگوی یکسانی برای انتقال به خریدار یا شخص ثالث ذینفع دارند.

پروژه درآمد بدون تعهدات عملکردی

در نشست اخیر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پیش‌نویس ۷۱: درآمد بدون تعهدات عملکردی^۹ (ED 71) را تصویب کرد. انتظار می‌رود این پیش‌نویس نیز در فوریه ۲۰۲۰ منتشر شود. دوره نظرخواهی آن نیز ۶ ماه پیش‌بینی شده است.

دامنه این پروژه نیز تعیین الزامات و رهنمودهای جدیدی در مورد درآمد است که جایگزین یا تعدیل‌کننده الزامات و رهنمودهای فعلی مطرح‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای (IPSAS 9)، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۱: پیمانهای ساخت (IPSAS 11)، استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: ۲۳ درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیاتها و انتقالات) (IPSAS 23) است. دلیل انجام این پروژه توسط هیئت استانداردهای

بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نیز وجود ناسازگاریها و کاستیها در رابطه با شناخت درآمدها، افزایش قابلیت مقایسه، کاهش پیچیدگیهای به‌کارگیری الزامات شناخت، و هماهنگی بیشتر با الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵: درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (IFRS 15) است.

این پروژه اهدافی مشابه با اهداف پروژه «درآمد با تعهدات عملکردی» را دنبال می‌کند؛ با این تفاوت که در این پروژه به الزامات درآمدهایی پرداخته می‌شود که تعهدات عملکردی ندارند. در این پروژه درآمدهایی در نظر قرار می‌گیرند که حاصل از توافقهایی الزام آور دارای تعهدات فعلی^{۱۰} هستند اما تعهدات عملکردی ندارند. تعهدات عملکردی طبق پیش‌نویس ۷۰ متفاوت از تعهدات فعلی طبق پیش‌نویس ۷۱ هستند.

هدف از تدوین استاندارد حاصل از این پروژه تعیین اصولی است که واحد گزارشگر باید به‌منظور گزارش اطلاعاتی راجع به ماهیت، مبلغ، زمانبندی، و ابهام درآمدها و جریانهای نقدی حاصل از معاملات بدون تعهد عملکردی برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، از آنها استفاده کند.

درآمد بدون تعهدات عملکردی شامل درآمدهای حاصل از مالیاتها و انتقالات^{۱۱} (از جمله کمکها، هدایا، بخشودگی بدهی، جرایم و ...) می‌باشد و در کسب این نوع درآمدها الزامی برای انتقال کالا یا خدمت به انتقال‌دهنده یا شخص ذینفع ثالث وجود ندارد. در این شرایط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده انتقال، تعیین می‌کند که منابع حاصل چگونه مصرف شود. درآمد بدون تعهدات عملکردی ممکن است ناشی از توافقهایی الزام آور باشد یا نباشد.

پروژه انتقال هزینه‌ای

در نشست اخیر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، پیش‌نویس ۷۲: انتقالهای هزینه‌ای^{۱۲} (ED 72) را نیز تصویب کرد. انتظار می‌رود این پیش‌نویس

اندازه‌گیری ایجاد هماهنگی بیشتر بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌خصوص استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳: اندازه‌گیری ارزش منصفانه است.

در نشست اخیر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پاسخهای به‌دست‌آمده از گزارش مشورتی «اندازه‌گیری» را در نظر قرار داد و برای بررسی بیشتر این نظرات، مقرر شد اعضای کارگروه‌ها پیشنهادهایی را تا مارس ۲۰۲۰ تهیه کنند.

پروژه داراییهای زیربنایی

در بخش عمومی **داراییهای زیربنایی**^{۱۶} بخش عمده داراییها را تشکیل می‌دهد. از جمله این داراییها می‌توان به شبکه راه‌ها، آب و فاضلاب، تامین برق و نیرو و ارتباطات اشاره کرد. در حال حاضر، طبق **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷ (IPSAS 17)**، داراییهای زیربنایی واجد شرایط تعریف داراییهای ثابت مشهود هستند و باید طبق این استانداردها با آنها برخورد شود. اما حسابداری این اقلام به‌واسطه ماهیت خاص آنها، همواره با چالشها و مشکلاتی همراه بوده است. لذا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌منظور رفع این چالشها و مشکلات، با انجام پروژه «داراییهای زیربنایی» به دنبال ارائه رهنمودهای بیشتر در خصوص حسابداری داراییهای زیربنایی می‌باشد. نمونه‌ای از این رهنمودها مربوط به نحوه تفکیک، کنترل، و ارزشگذاری زمین مربوط به داراییهای زیربنایی می‌باشد. متن اولیه این رهنمودها در نشست مارس ۲۰۲۰ بررسی خواهد شد.

پروژه داراییهای میراث ملی

برخی داراییها به دلیل اهمیت فرهنگی، محیطی یا تاریخی آنها به عنوان دارایی **میراث ملی**^{۱۷} شناخته می‌شوند. از جمله این داراییها می‌توان به بناها و آثار تاریخی، اماکن باستانی، مناطق حفاظت‌شده و آثار هنری اشاره کرد. اغلب، داراییهای میراث ملی دارای ویژگیهای خاصی از جمله موارد زیر هستند:

نیز در فوریه ۲۰۲۰ منتشر شود. دوره نظرخواهی آن نیز ۶ ماه پیش‌بینی شده است.

هدف این پروژه تعیین اصولی است که واحد گزارشگر باید به‌منظور گزارش اطلاعاتی راجع به ماهیت، مبلغ، زمانبندی، و ابهام مخارج و جریانهای نقدی حاصل از انتقالهای هزینه‌ای، از جمله انتقالهای هزینه‌ای برای مقاصد سرمایه‌ای، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، از آنها استفاده کند.

انتقال هزینه‌ای، معامله‌ای است که طی آن واحد گزارشگر کالا، خدمت، یا دارایی دیگری را به واحد گزارشگر دیگری انتقال می‌دهد بدون این‌که کالا، خدمت، یا دارایی دیگری به‌طور مستقیم در ازای آن دریافت کند. انتقال هزینه‌ای ممکن است همراه با تعهدات عملکردی باشد یا نباشد. انتقال هزینه‌ای شامل مالیاتها نیست.

در «انتقال هزینه‌ای با تعهدات عملکردی»، دریافت‌کننده انتقال متعهد به ارائه کالاها یا خدمات به شخص ذینفع ثالث است.

«انتقال هزینه‌ای بدون تعهدات عملکردی» ممکن است ناشی از توافقهایی الزام‌آور باشد یا نباشد.

پروژه اندازه‌گیری در بخش عمومی

هدف پروژه **اندازه‌گیری در بخش عمومی**^{۱۳} تجدیدنظر در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از لحاظ تعدیل الزامات اندازه‌گیری در شناخت اولیه، اندازه‌گیری بعدی و الزامات افشای مرتبط با اندازه‌گیری می‌باشد. در این پروژه رهنمودهای تفصیلی بیشتری برای به‌کارگیری **بهای جایگزینی**^{۱۴} و **بهای ایفای تعهد**^{۱۵} و شرایطی که این مبانی اندازه‌گیری استفاده می‌شوند، مطرح می‌شود. علاوه بر این، در پروژه اندازه‌گیری، رهنمودهایی برای اندازه‌گیری و نحوه حسابداری مخارج معاملات و مخارج تامین مالی از لحاظ این‌که این‌گونه مخارج، سرمایه‌ای تلقی شوند یا هزینه دوره، ارائه می‌شود.

همان‌طور که پیش‌از این اشاره شد، یکی از اهداف پروژه

الف- احتمال نمی‌رود که ارزش فرهنگی، محیطی، آموزشی و تاریخی آنها را بتوان صرفاً در قالب مبالغ پولی مبتنی بر قیمت بازار بیان کرد؛

ب- اغلب برای فروش آنها، محدودیتها یا ممنوعیت‌های شدید قانونی یا کیفری وجود دارد؛

پ- اغلب آنها قابلیت جایگزینی ندارند و امکان دارد ارزش آنها طی زمان افزایش یابد؛ حتی اگر کیفیت فیزیکی آنها کاهش یافته باشد؛

ت- برآورد عمر مفید آنها اغلب دشوار است؛ و

ث- به‌ندرت با هدف ایجاد جریانهای نقدی ورودی نگهداری می‌شوند.

در حال حاضر طبق **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷ (IPSAS 17)**، واحد گزارشگر ملزم به شناسایی داراییهای میراث ملی نیست. اما چنانچه آنها را شناسایی کند، باید الزامات افشای استاندارد مذکور را به‌کار گیرد. البته برخی داراییهای میراث ملی دارای منافع اقتصادی یا خدمات ممکن آتی نیز هستند؛ برای مثال، یک بنای تاریخی که به‌عنوان دفتر اداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. در چنین مواردی می‌توان آنها را بر مبنایی مشابه با سایر اقلام داراییهای ثابت مشهود شناسایی و اندازه‌گیری کرد.

هدف از پروژه «داراییهای میراث ملی»، ارائه رهنمودهایی برای حسابداری و افشای این اقلام است. نمونه‌هایی از این رهنمودها عبارتند از این‌که چگونه یک واحد گزارشگر بتواند برای شناخت و اندازه‌گیری داراییهای میراث ملی از الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۷ استفاده کند، مالکیت یا مدیریت یا نگهداری داراییهای میراث ملی به‌چه‌صورت است و چه تاثیری بر حسابداری آنها دارد، و عمر مفید، استهلاک، و کاهش ارزش این اقلام باید چگونه محاسبه شود.

پروژه اجاره‌ها

الزامات مربوط به شناخت و اندازه‌گیری و افشای اجاره‌ها^{۱۸} در حال حاضر در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۳ مطرح شده است. اما با توجه به این‌که **هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۹}**، استاندارد بین‌المللی حسابداری

۱۷: اجاره‌ها (IAS 17) را کنار گذاشت و **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶: اجاره‌ها (IFRS 16)** را از اول ژانویه سال ۲۰۱۹ لازم‌الاجرا کرد، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تصمیم گرفت در پروژه «اجاره‌ها» به‌دنبال همگرایی با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ باشد.

در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، تنها یک مدل واحد برای حسابداری اجاره‌ها از دید اجاره‌کننده مطرح می‌شود. بر اساس این مدل، تنها اجاره‌های کوتاه‌مدت (حداکثر ۱۲ ماه) و اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است می‌توانند به‌عنوان هزینه در صورت سود و زیان منعکس شوند. در سایر اجاره‌ها با توجه به مفهوم رجحان محتوا بر شکل و به‌دلیل انتقال کنترل، دارایی با عنوان دارایی حق استفاده و بدهی با عنوان بدهی اجاره، در صورت وضعیت مالی شناسایی می‌شود. در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، حسابداری اجاره‌ها از دید اجاره‌دهنده تغییر در خور توجیهی نسبت به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۷ نداشته است و مبتنی بر مفهوم انتقال ریسکها و مزایای مالکیت است.

در پروژه «اجاره‌ها» الزامات حسابداری اجاره‌ها از دید اجاره‌دهنده و اجاره‌کننده به‌گونه‌ای مطرح شده است که تا حد ممکن هماهنگی با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ حفظ شود. نتیجه این پروژه استاندارد جدیدی خواهد بود که جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۳ خواهد شد. استاندارد جدید از **مدل حق استفاده^{۲۰}** برای حسابداری اجاره‌ها استفاده خواهد کرد که جایگزین **مدل مزایا و ریسکها^{۲۱}** در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۳ می‌شود. اما هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی هنوز در مورد پروژه اجاره‌ها به نتیجه واحدی نرسیده است و باید از بین رویکردهای زیر یکی را انتخاب کند:

۱- حفظ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱۳،

۲- پذیرفتن استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶،

۳- پذیرش پیش‌نویس جدید استاندارد اجاره‌ها که در آن، هم از دید اجاره‌دهنده و هم از دید اجاره‌کننده، مدل جدید حق استفاده، جایگزین مدل انتقال ریسکها و مزایای مالکیت می‌شود.

تصمیم‌گیری در خصوص انتخاب یکی از رویکردهای بالا

پروژه بهبود در استانداردها

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در نشست اخیر، پاسخهای به‌دست‌آمده از پیش‌نویس ۶۸: بهبود در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (ED 68) را مورد بررسی قرار داد. این پیش‌نویس بدون تغییر عمده‌ای تصویب شد. تاریخ اجرای آن اول ژانویه ۲۰۲۱ در نظر گرفته شد، به‌جز الزامات مرتبط با استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۱: ابزارهای مالی (IPSAS 41) که تاریخ اجرای آن اول ژانویه ۲۰۲۲ در نظر گرفته شد.



پانوشته‌ها:

- 1- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
 - 2- International Financial Reporting Standards (IFRS)
 - 3- Revenue with Performance Obligations (ED 70)
 - 4- Binding Arrangement
 - 5- Performance Obligation
 - 6- Enforceable Rights
 - 7- Obligations
 - 8- Contract
 - 9- Revenue without Performance Obligations (ED 71)
 - 10- Present Obligations
 - ۱۱- مالیات‌ها جنبه اجباری دارند ولی انتقالات بیشتر جنبه اختیاری دارند.
 - 12- Transfer Expenses (ED 72)
 - 13- Public Sector Measurement
 - 14- Replacement Cost
 - 15- Fulfillment Cost
 - 16- Infrastructure
 - 17- Heritage
 - 18- Leases
 - 19- International Accounting Standard Board
 - 20- Single Right-of-Use Model
 - 21- Risks and Rewards Incidental to Ownership Model
 - 22- IPSAS-GFS Tracking Table
- ۲۳- ایران، از سال ۱۳۸۲ بنابر درخواست صندوق بین‌المللی پول و به‌منظور افزایش پاسخگویی و شفافیت بودجه‌ای، ملزم به اجرای این رهنمودها می‌باشد.

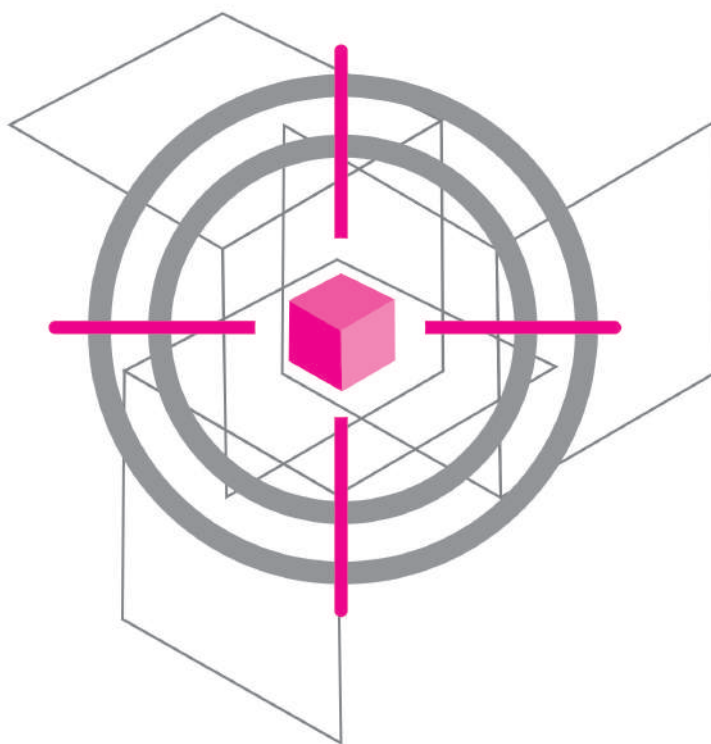
توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، در مارس ۲۰۲۰ انجام خواهد شد.

پروژه کاهش تفاوت‌های بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و نظام آمارهای مالی دولت و افزایش هماهنگی بین آنها^{۲۲}

رهنمودهای نظام آمارهای مالی دولت (GFS) بخشی از مجموعه رهنمودهای بین‌المللی است که توسط صندوق بین‌المللی پول (IMF) تدوین شده است. دولتها و واحدهای تابعه آنها به‌منظور گزارشگری فعالیتهای مالی و بودجه‌ای باید از این رهنمودها استفاده کنند^{۲۳}. از طرف دیگر، در راستای افزایش پاسخگویی دولتها، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تدوین شده است. واحدهای گزارشگر بخش عمومی باید برای تهیه گزارشهای مالی خود الزامات مطرح‌شده در استانداردهای مذکور را رعایت کنند.

با توجه به هدف این دو مجموعه الزامات، تفاوت‌هایی در اصول و روشهای آنها وجود دارد، هرچند که در خیلی از جنبه‌ها، خروجی این دودسته الزامات یکسان است. هماهنگی بین این دو مجموعه الزامات منافع زیادی برای واحدهای اجراکننده این الزامات در پی خواهد داشت. ازجمله این منافع می‌توان به کاهش هزینه، زمان، و کار صرف‌شده برای به‌کارگیری آنها و از طرفی بهبود ویژگی‌هایی نظیر به‌موقع‌بودن و اتکاپذیربودن آنها اشاره کرد.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای هماهنگی بیشتر بین این دودسته الزامات، امکان کاهش تفاوت‌های بین آنها، و امکان کاهش موازی‌کاریها و استفاده از نتایج یک مجموعه برای تهیه گزارشهای الزامی یک مجموعه دیگر، اقدام کرده است. در نشست مذکور به این اقدام و روند آنها پرداخته شد. در نتیجه اقدام یادشده، برخی از تفاوت‌ها حذف یا کاهش پیدا کرده‌اند ولی برخی دیگر همچنان باقی می‌مانند. فرایند هماهنگی بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و نظام آمارهای مالی دولت همچنان ادامه دارد.



خلق محیط بهینه برای کیفیت حسابرسی

محیط کسب و کار در سراسر جهان به طور دائم در حال تغییر است و هر روز پیچیده تر می شود. حسابسان توسط مراجع انتظام بخشی و سایر سودبران به چالش کشیده شده اند تا نشان دهند که می توانند با چنین تغییراتی همگام مانده و سطح بالایی از کیفیت را در کار خود پیاده کنند. در حالی که در مسیر ارتقای کیفیت حسابرسی، ابتکارهای انجام شده توسط حسابسان ضروریست، عوامل خارجی نیز نقش مهمی ایفا می کنند. تحلیل چگونگی ارتقای کیفیت حسابرسی، باید دیدگاهی همه جانبه را در نظر بگیرد که حسابسان، تهیه کنندگان، سایر شرکت کنندگان در بازار و مراجع انتظام بخشی را شامل شود.

اول، باید به عقب برگردیم و کیفیت آموزش در کشور را درک کنیم. دانشکده ها و دانشگاه ها پشته های آموزش حرفه ای مناسب هستند. کیفیت برنامه های آموزشی آنها، کیفیت کارشناسانی که در آینده وارد بازار می شوند، مانند حسابداران شاغل در کسب و کار (تهیه کنندگان) یا حسابسان را تعیین می کند. سپس، برنامه های آموزشی مستمر اثربخش برای تهیه کنندگان و حسابسان، برای روزآمد نگه داشتن این کارشناسان با تغییرهای مربوط در قوانین و مقررات، مهم است. برای سالهای طولانی، برنامه آموزشی مستمر در برزیل فقط بر حسابسان متمرکز بود. اگرچه، به تازگی **شورای فدرال حسابداری (CFC)** با الزام تهیه کنندگان واحدهای تجاری بزرگتر، واحدهای تجاری زیر نظارت، و واحدهای پذیرفته شده در بورس به گذراندن چند ساعت آموزش که از سال ۲۰۱۶ بر مبنای سالانه شروع شده، یک گام بزرگ به جلو برداشته است.

بین‌المللی مراجع مستقل نظارت بر حسابرسی (IFIAR)، که با توجه به سامانه‌های کنترل کیفیت حسابرسی و بدون توجه به اندازه موسسه، دارای انتظاراتی هستند. بنابراین بازرسیهای مستقلی که توسط مراجع انتظام‌بخشی انجام می‌شود، دارای تمرکز بیشتر، یکنواخت و دارای اهداف مشترک خواهد بود. به این دلیل، ضروری است که حساب‌رسان زمان مناسبی را به تحلیل ناکارامدیهایی شناسایی شده در بازرسیهای داخلی و مستقل اختصاص دهند تا علل ریشه‌ای آنها را به درستی بشناسند. موسسه‌های حسابرسی با توسعه فرایندی سازمان‌یافته و مناسب برای دستیابی به علل ریشه‌ای ناکارامدیها، ممکن است نه تنها یافته‌های مشخص که در جریان بازرسی شناسایی شده‌اند را واکاوی کنند، بلکه ریسک کشف سایر ناکارامدیهایی درونی در فرایندهای حسابرسی موسسه را به کمترین حد ممکن برسانند.

پ) دعاوی قانونی: یک محیط با ریسک بالاتر اقامه دعاوی حقوقی، عاملی افزوده است که ممکن است بر ظرفیت موسسه حسابرسی برای توسعه و حفظ استعداد، اثر بگذارد. بعضی از حوزه‌های گزارشگری اکنون بیش از گذشته نسبت به طرح دعاوی قانونی حساس هستند، که ممکن است منجر به این شود که کارشناسان کمتری به ورود یا ساختن یک مسیر شغلی، که ممکن است بیش از بیست سال زمان لازم داشته باشد، علاقه‌مند شوند. در نهایت، این موضوع ممکن است تاثیر منفی بر توانایی چنین موسسه‌هایی برای جذب و حفظ استعداد بگذارد (نقطه‌نظری که به تازگی در دروازه جهانی فدراسیون جهانی حسابداران منتشر شده، این موضوع را به عنوان یک چالش اصلی برای حرفه برشمرده است).

ت) چرخش اجباری موسسه‌ها: بسیاری از کشورها چرخش اجباری موسسه‌ها را در نظر قرار داده یا آن را به کار گرفته‌اند، که پیچیدگی بیشتری به هدف ارتقای کیفیت حسابرسی می‌بخشد. این الزامات ممکن است منجر به پیامدهای شدید برای حرفه در میان مدت و بلندمدت شود؛ شامل توانایی موسسه حسابرسی در متخصص شدن در صنایع مشخص (به ویژه در بازارهای نوپدید)، مسیر شغلی کارشناسانی که چندین سال را به اندوختن تجربه برای درک بهتر صنعت و ریسکهای مربوط به موسسه‌هایی که باید چرخش داشته باشند، اختصاص می‌دهند، و توانایی موسسه حسابرسی برای جذب و حفظ استعداد. همچنین، این رویکرد ممکن است اثر درخور توجهی بر تصمیم موسسه برای

همچنین شرکتها می‌توانند با داشتن یک ساختار راهبری شرکتی قدرتمند، به کیفیت حسابرسی کمک کنند. به کارگیری فرهنگ اخلاقی در سازمان، و همچنین سیاست استخدام و آموزش برای کارکنان، به ویژه آنهایی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در فرایندهای مهم کنترل داخلی و گزارشگری مالی درگیر هستند، ضروری است. این عوامل به کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط واحد تجاری کمک می‌کند، و به طور مستقیم بر ارزیابی ماهیت، دامنه و زمان بندی روشهای حسابرسی اثر می‌گذارد. کمیته حسابرسی نیز ابزاری ارزشمند برای بهبود تعامل بین نهادهای راهبری بنگاه و حسابرس، نظارت بر فعالیتهای گزارشگری مالی و کار حساب‌رسان است.

در داخل کشور برزیل، موسسه‌های حسابرسی با اندازه‌های مختلف شامل **موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط (SMPs)** به طور مستمر به سرمایه‌گذاری زمان و منابع برای ارتقای کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. رعایت **استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA)** و **استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت (ISOC)** که به طور انحصاری توسط **هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)** منتشر شده‌اند، برای همه موسسه‌های حسابرسی در برزیل الزامی است، که به بهبود فرایند در موسسه‌ها، از هر اندازه، کمک می‌کند.

این فرایند پیشرفت مستمر، به طور مستقیم یا غیرمستقیم زیر تاثیر چندین عامل است، مانند:

الف) بازارها: با توجه به پیچیدگی فزاینده مبادله‌ها و توسعه پایدار فناوریهای جدید، حساب‌رسان برای رسیدگی به ریسکهای مشخص، باید گستره وسیعی از متخصصان در رشته‌هایی از قبیل فناوری اطلاعات، ارزش‌گذاری، بیم‌سنجی، خدمات دادگاهی، و ابزار مالی، که تنها چند نمونه از آنها هستند، را در نظر بگیرند. به همین دلیل، امروزه حساب‌رسان نه تنها باید دارای مهارتهای فناوری باشند تا حسابرسی را به طور مناسب انجام دهند، بلکه باید توانایی هماهنگی اثربخش کار همه این متخصصان را داشته باشند؛ با توجه به این واقعیت که حسابرس در هنگام انتشار گزارش حسابرسی، مسئولیت نهایی کار انجام شده توسط آنها را بر عهده دارد؛

ب) بازرسیهای داخلی و مستقل: مراجع انتظام‌بخشی، فعالتر، به هم پیوسته‌تر و مشارکتی‌تر شده‌اند، مانند تشکیل **همنشینی**

سرمایه‌گذاری در فناوری داشته باشد.

ث) **قوانین و مقررات:** در برزیل، تصویب قانون ۱۲۶۸۳، حساب‌رسان را در فهرست «اشخاص موظف» قرار داد که موظفند اقدام و شواهد مشکوکی را که ممکن است به‌عنوان جرایم پولشویی و تقلب در دارائیه‌ها، حقوق و ارزشهای شناسایی‌شده در دوره کار حسابرسی قلمداد شوند، گزارش کنند. دیگر کشورها نیز الزامات مشابهی برای حساب‌رسان دارند. اگرچه قانون به‌طور قطعی به داشتن یک محیط اخلاقی‌تر برای کسب‌وکار کمک می‌کند، حساب‌رسان ملزم به توسعه فرایند داخلی مستحکمی هستند تا اطمینان پیدا کنند که اطلاع‌رسانی به مراجع، به‌موقع انجام می‌شود (۲۴ ساعت از زمانی که حساب‌رس به این نتیجه می‌رسد که یک اقدام مشکوک وجود دارد). بی‌توجهی به رعایت این قانون ممکن است منجر به خسارت در خورتوجهی برای موسسه حسابرسی شود؛ شامل جریمه‌های مالی، گرچه محدود به این مورد هم نیست.

انجمن حساب‌رسان مستقل برزیل (IBRACON) همراه با دیگر شرکت‌کنندگان در بازار و مراجع انتظام‌بخشی، بر ابتکارهای متعددی، با هدف کمک به کیفیت حسابرسی در موسسه‌های با اندازه‌های مختلف کار می‌کنند؛ که به‌طور دوره‌ای از طریق آموزش، گفتگوهای میزگرد و انتشار آگهیهای اطلاع‌رسانی فنی بین اعضا، به اطلاع آنان می‌رسد. برخی از این ابتکارهای مهم شامل موارد زیر است:

الف) **همنشینی‌های گفتگو:** ساختار انجمن، کارگروه‌های متخصص در صنایع مشخص را دربر می‌گیرد (برای نمونه، نهادهای مالی، بنگاه‌های املاک، کشاورزی و صنایع وابسته، بیمه، انرژی، موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط و غیره). این کارگروه‌ها به‌طور منظم و با هدف گفتگو درباره موضوعهای نوپدید که ممکن است اثر فراگیر بر حرفه داشته باشند، نشست برگزار می‌کنند. مراجع انتظام‌بخشی و دیگر نمایندگان صنعت اغلب به شرکت در این گفتگوها دعوت می‌شوند، که منجر به تحلیل‌های قدرتمندتر و جامع‌تر از موضوعهای موجود در برنامه کار انجمن می‌شود. تمرکز ویژه‌ای بر فعالیتهای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط وجود دارد، شامل کیفیت خدمات این موسسه‌ها؛

ب) **برنامه‌های آموزشی برای استادان دانشگاه:** از سال ۲۰۰۸ و از طریق پروژه‌ای که بخشی از آن با سرمایه‌گذاری

بانک توسعه درون‌امریکا (IADB) برای کمک به همگرایی رویه‌های حسابداری برزیل با استانداردهای بین‌المللی شکل گرفت، انجمن حساب‌رسان مستقل برزیل یک مجموعه آموزشی کامل برخط برای استادان دانشگاه ارائه می‌کند. این برنامه در نظر دارد دست‌کم به یک استاد در هر دانشگاه در برزیل دست یابد که برنامه‌های دوره لیسانس در علوم حسابداری را ارائه می‌دهد. این آموزش برخط رایگان است و مجموعه‌هایی در زمینه چگونگی آماده‌کردن کلاسها برای **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)** و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را پوشش می‌دهد. پس از کامل‌کردن دوره آموزشی، استادان می‌توانند در برنامه آموزشی برای مطالب جدید نیز شرکت کنند. بیش از ۵۰۰ آموزش‌دهنده تاکنون این آموزش را به پایان رسانده‌اند که اثر مثبتی بر نسل‌های آینده حسابداران و حساب‌رسان در برزیل خواهد داشت.

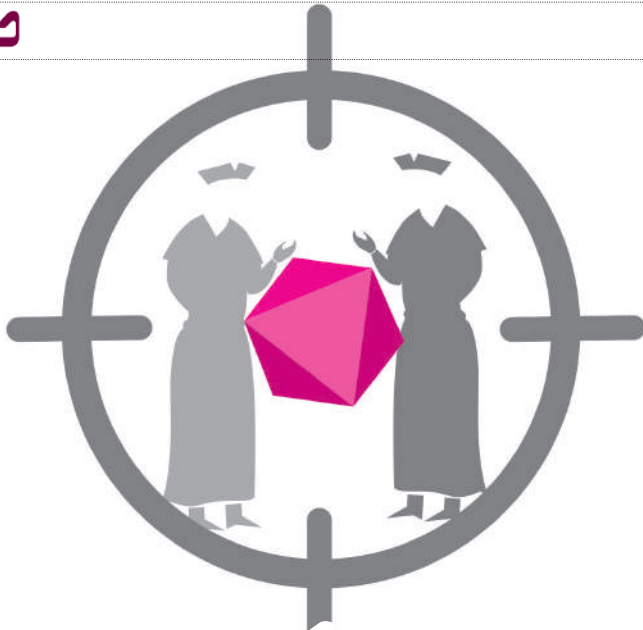
پ) **پشتیبانی از موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط:** انجمن همچنین باور دارد که همه اعضایش، بدون توجه به اندازه، باید به اطلاعات دسترس برابر داشته باشند. انجمن اقدام ویژه‌ای برای فراهم‌کردن آموزش و ابزار برای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط انجام می‌دهد، که به عملکرد آنها در زمینه اشتغال کمک می‌کند؛ شامل رهنمود عملی در زمینه کنترل کیفیت و انجام حسابرسیهای با پیچیدگی کمتر.

ارتقای کیفیت حسابرسی باید یک هدف دائمی برای همه شرکت‌کنندگان در بازار باشد. بازار سرمایه در دهه گذشته تغییرات درخور توجهی داشته است و حرفه حسابرسی همچنان یک حامل مهم برای افزایش اطمینان کاربران به اطلاعات مالی، باقی مانده است. انجمن حساب‌رسان مستقل برزیل مفتخر است که در این فرایند در برزیل کمک می‌کند و همچنان از هرگونه ابتکار که بتواند از کارشناسان در انجام مسئولیت خود در خدمت به بازارهای سرمایه پشتیبانی کند، استقبال می‌کند.



منبع:

Monica Foerster, Rogerio Garcia, Creating an Optimized Environment for Audit Quality, IFAC, Nov. 2015



آثار تخصص در موسسه حسابرسی بر مدیریت سود و کیفیت کار حسابرسی

تخصص نقش مهمی در بهبود کارایی و اثربخشی در بسیاری از حوزه‌ها همچون حوزه حسابرسی دارد. عوامل بسیاری بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار هستند که یکی از آنها تخصص در صنعت است. تخصص در صنعت، به دانش یک صنعت خاص اشاره دارد که از خدمات‌دهی در همان صنعت انباشته شده است (Gul et al., 2009). تخصص به موسسه‌های حسابرسی این امکان را می‌دهد که کارایی را افزایش دهند، برای ورود رقبا به بازار مانع ایجاد کنند، و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (Solomon et al., 1999). به‌دنبال رسوایی حسابداری و حسابرسی در شرکت‌هایی همانند شرکت انرون (Enron) و ورلداکام (WorldCom)، مراجع انتظام‌بخشی و کارشناسان حسابرسی در پی جلب اعتماد دوباره سودبران صورتهای مالی بودند. افزون بر این، کیفیت حسابرسی پس از فروپاشی شرکت انرون در سال ۲۰۰۱ و تاثیر نابسامانی آن بر حرفه حسابرسی، هرگز تا این اندازه اهمیت نداشته است (Moroney and Carey, 2007). همچنین، وقایع بسیاری در محیط حسابرسی، همانند افزایش دعاوی قانونی بر علیه حسابرسان، موجب اهمیت کیفیت حسابرسی شد. به هر حال، نقش حسابرسی در تضمین کیفیت سود شرکتها به دلیل ارائه دوباره سودهای اخیر، مورد بررسی در خور توجهی قرار گرفت (Krishnan, 2003).

تقاضا برای حسابرسی در بازارهای سرمایه ممکن است از سه جنبه مورد تحلیل قرار گیرد؛ نقش نظارتی، نقش اطلاعاتی و نقش بیمه‌ای (Wallace, 1981). این که به‌چه‌نحوی حسابرسان این نقشها را ایفا می‌کند، سطح کیفیت حسابرسی را مشخص می‌کند (Fernando et al., 2010).

کیفیت حسابرسی یک شاخص مهم عملکرد بازار در بازار خدمات حسابرسی است. میزان تجربه مبتنی بر صنعت ممکن است عاملی تعیین‌کننده برای کیفیت حسابرسی باشد (Gramling and Stone, 2001). بنابراین، لازم است که نقش تخصص در صنعت در بهبود کیفیت حسابرسی بررسی شود تا به موسسه‌های حسابرسی در به‌کارگیری راهبرد تخصص در صنعت کمک کند.

افزون بر این، در سطح جهان، تاکید روزافزونی بر استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی برای درک کسب‌وکار و صنعت کارفرما وجود دارد. برای نمونه، استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی در **انجمن حسابداران رسمی آمریکا** (AICPA, 1993) بر اهمیت شناسایی، انتصاب و توسعه حسابرس متخصص در صنعت تاکید دارد (Gramling and Stone, 2001). ادبیات حسابداری و حسابرسی بر تخصص در حوزه حسابرسی و تاثیر آن بر برخی از شاخصها همانند کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و کیفیت گزارشگری مالی تمرکز دارد.

روند اصلی در این ادبیات، اهمیت تخصص در صنعت در ارتقای عملکرد حسابرِس و بهبود کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد. در چند سال گذشته، بسیاری از موسسه‌های حسابرسی به سمت مهندسی مجدد فعالیتهای خود در حوزه حسابرسی مبتنی بر تخصص در صنعت حرکت کرده‌اند تا اثربخشی خدمات حسابرسی و اعتماد به عملکرد حسابرسان را افزایش دهند، خدماتی که منجر به کیفیت حسابرسی می‌شود.

به عبارت دیگر، موسسه‌های حسابرسی به منظور برآوردن اهداف چندگانه، تخصص در صنعت را گسترش داده‌اند. برای نمونه، تخصص در صنعت حسابرسی، به موسسه‌ها کمک می‌کند که تقاضا برای خدمات حسابرسی یا غیرحسابرسی در صنعت اصلی را افزایش دهند (Gramling and Stone, 2001). همچنین تخصص در صنعت حسابرسی، به‌طور درونی، کارایی موسسه را از طریق صرفه‌جویی در مقیاس ناشی از منابع متمرکز و سرمایه‌گذاری فناوریها در صنایع اصلی بهبود می‌دهد (Hogan and Jeter, 1999). افزون بر این، موانعی را بر سر راه ورود رقبا ایجاد می‌کند.

در پژوهشهای پیشین، به‌طور کلی یک موسسه حسابرسی زمانی به‌عنوان یک موسسه متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شد، که آن موسسه بیش از ده‌درصد از تعداد بنگاه‌ها یا مبلغ فروش یک صنعت را حسابرسی کرده بود (DeFond, 1992; Craswell et al., 1995 and Robkob et al., 2011). تخصص حسابرِس در صنعت، نشان‌دهنده دانش وسیع او در زمینه محیط کسب‌وکار کارفرما، رویه‌های صنعت حسابداری و رویه‌های حسابداری مشکوک به غیرقانونی است (Fernando et al., 2010).

همچنین **کاسترلا و همکاران** (Casterella et al., 2004) تخصص حسابرِس در صنعت را به‌عنوان "یک/استر/تری

متمايزکننده که هدف آن تامین مزیت رقابتی پایدار برای حسابرسان نسبت به افراد غیرمتخصص است" تعریف کرده‌اند. تخصص در صنعت، در بازار موجود برای خدمات حسابرسی، با احتمال بسیار بر عملکرد بازار، از جمله دستمزد حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد. در ادبیات پیشین که تاثیر تخصص در صنعت موسسه حسابرسی بر سودها و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌است، شواهد کافی برای پشتیبانی از این رابطه به‌طور تجربی فراهم نشده است.

بنابراین، این از اولین پژوهشهایی است که تخصص در صنعت حسابرسی را به کیفیت سود و کیفیت حسابرسی در کشور مصر پیوند می‌دهد؛ همچنین، این نوع ادبیات را با مقایسه تجربی عملکرد حسابرسان متخصص در صنعت با عملکرد غیرمتخصصها، گسترش می‌دهد. این مقاله به روشهای زیر به افراد دانشگاهی و متخصص کمک می‌کند: اول، پژوهش را به رابطه بین تخصص در صنعت موسسه حسابرسی و کیفیت سود گسترش می‌دهد. دوم، تاثیر تخصص در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی را ارزیابی می‌کند. سوم، باتوجه به رابطه مثبت میان کیفیت سود و کیفیت حسابرسی، این پژوهش رابطه بین تخصص در صنعت و کیفیت حسابرسی را به‌طور تجربی با استفاده از یک آزمون در موقعیت واقعی حسابرسی بررسی می‌کند.

این پژوهش به پژوهشهای محدود پیشین که در این حوزه از پژوهش با استفاده از آزمونها انجام شده، کمک می‌کند. این پژوهش به ویژه در کشورهای در حال توسعه نقش به‌سزایی را ایفا می‌کند، در جاهایی که رازداری و فرهنگ بومی، انجام مطالعات تجربی در حوزه حسابداری و حسابرسی را محدود می‌کنند.

یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که حسابرسان متخصص در صنعت نسبت به حسابرسان غیرمتخصص، در زمینه مهار مدیریت سود عملکرد بهتری ندارند. افزون بر این، نتایج از رابطه مثبت بین تخصص در صنعت و کیفیت گزارشگری مالی پشتیبانی می‌کند. همچنین، شواهد تجربی نشان می‌دهد که تخصص در صنعت، باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. به‌علاوه، عملکرد حسابرسان متخصص در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص، بسیار چشمگیر است. این نتایج از طریق گردآوری شواهد به‌منظور پشتیبانی از تاثیر تخصص در صنعت بر توانایی حسابرسان در فهم هرگونه توسعه در محیط حسابرسی، به مراجع انتظام‌بخشی و مدیریت موسسه‌های حسابرسی کمک می‌کند. در آخر، نتایج پژوهش، شواهد فراوانی را در رابطه با تاثیر تخصص در

حسابرسی بر نتایج حسابرسی فراهم آورده است.

هدف از انجام این پژوهش، بررسی تاثیر تخصص در صنعت بر کیفیت حسابرسی است. این پژوهش به مقایسه عملکرد حسابرسان متخصص و غیرمتخصص در صنعت در یک موسسه حسابرسی در مصر پرداخته است تا تاثیر تخصص در صنعت را بر کیفیت حسابرسی اندازه گیری کند. حسابرسانی که دارای صاحبکار از یک صنعت خاص هستند، در مقایسه با حسابرسانی که برای صاحبکارانی از صنایع مختلف کار می کنند، باید به نسبت تجربه مبتنی بر صنعت بیشتری کسب کنند. این تجربه از طریق درگیر بودن با صاحبکاران یک صنعت به دست می آید. فرض بر این قرار گرفت که این اختلاف، در مقایسه عملکرد حسابرسان متخصص در صنعت و غیرمتخصص، منجر به دستاورد عملکردی درخور توجه می شود.

در این پژوهش سه فرضیه زیر آزمون شده است:

(۱) تخصص حسابرسان در صنعت، توانایی آنان در کشف مدیریت سود را افزایش می دهد؛

(۲) رابطه مثبتی بین تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد؛

(۳) کیفیت حسابرسی به طور مثبت با دامنه تجربه مبتنی بر صنعت حسابرس رابطه دارد.

یک آزمون تجربی برای مقایسه عملکرد حسابرسان متخصص در صنعت ساختمان و حسابرسان غیرمتخصص در این صنعت انجام شد. در این آزمون، حسابرسان متخصص در صنعت، عملکردی با برتری درخور توجه نسبت به حسابرسان غیرمتخصص، در مهار مدیریت سود نشان ندادند. بنابراین شواهد بااهمیتی برای پشتیبانی از تاثیر تخصص در صنعت بر کیفیت سود به دست نیامد. هرچند این نتیجه ممکن است با ادبیات پیشین در همان نوع از پژوهش مغایرت داشته باشد (Balsam et al., 2003; Krishnan, 2003; Albring et al., 2004; Kwon et al., 2007; Mitra and Hossain, 2010; Sun and Liu, 2013). اما این پژوهش با تعداد اندکی از پژوهشها مطابقت دارد که شواهدی اندک برای پشتیبانی از تاثیر تخصص در صنعت بر مدیریت سود به دست آورده، یا هیچ شواهدی به دست نیاورده اند (Chi et al., 2009; Mascarenhas et al., 2010).

از سوی دیگر، حسابرسان متخصص در صنعت نسبت به حسابرسان غیرمتخصص، به میزان درخور توجهی در شناسایی تقلب و ارائه اطلاعات غلط بهتر عمل می کنند. همچنین حسابرسان متخصص در صنعت برای گزارش رویه های

مشکوک حسابداری صلاحیت بیشتری خواهند داشت.

پژوهش حاضر، با تهیه شواهدی در این زمینه که تخصص در صنعت رابطه مثبتی با کیفیت گزارشگری مالی دارد، در ادبیات تخصص در صنعت سهیم می شود. این یافته ها، نتایج پژوهشهای معاصر را پشتیبانی کرده و گسترش می دهد (e.g., Carcello and Nagy, 2002, 2004; Krishnan, 2005; Romanus et al., 2008; Gul et al., 2009). همچنین، شواهد بااهمیتی را برای پشتیبانی از تاثیر تخصص در صنعت بر کیفیت حسابرسی فراهم می آورد. این نتایج به طور بااهمیتی با پژوهشهای مهم (Low, 2004; Reichelt and Wang, 2010; Robkob et al., 2011; Karjalainen, 2013; Popova, 2011) مطابقت دارد.

مشخص گردید که به طور مداوم، حسابرسان متخصص در صنعت نسبت به حسابرسان غیرمتخصص عملکرد بهتری، به ویژه در تأمین کیفیت گزارشگری مالی و بهبود کیفیت حسابرسی، دارند. یافته ها به طور آماری و منطقی از فرضیه دوم و سوم پشتیبانی می کنند.

نتایج گزارش شده باید با توجه به محدودیتهای طبیعی در آزمونها در نظر گرفته شود. هرچند که این پژوهش بر تخصص در صنعت درون موسسه های حسابرسی تمرکز دارد و رابطه بین عملکرد حسابرسان متخصص و غیرمتخصص در همان موسسه حسابرسی را مقایسه می کند، اجرای یک آزمون تجربی برای انجام این بررسی کافی بود. این احتمال وجود دارد که اگر موسسه های حسابرسی دیگری هم در این آزمون به کار گرفته می شد، نتایج متفاوتی به دست می آمد. مشارکت شرکت کننده و حضور شریک باتجربه در همه مراحل آزمون به انجام موفقیت آمیز آن کمک کرد.

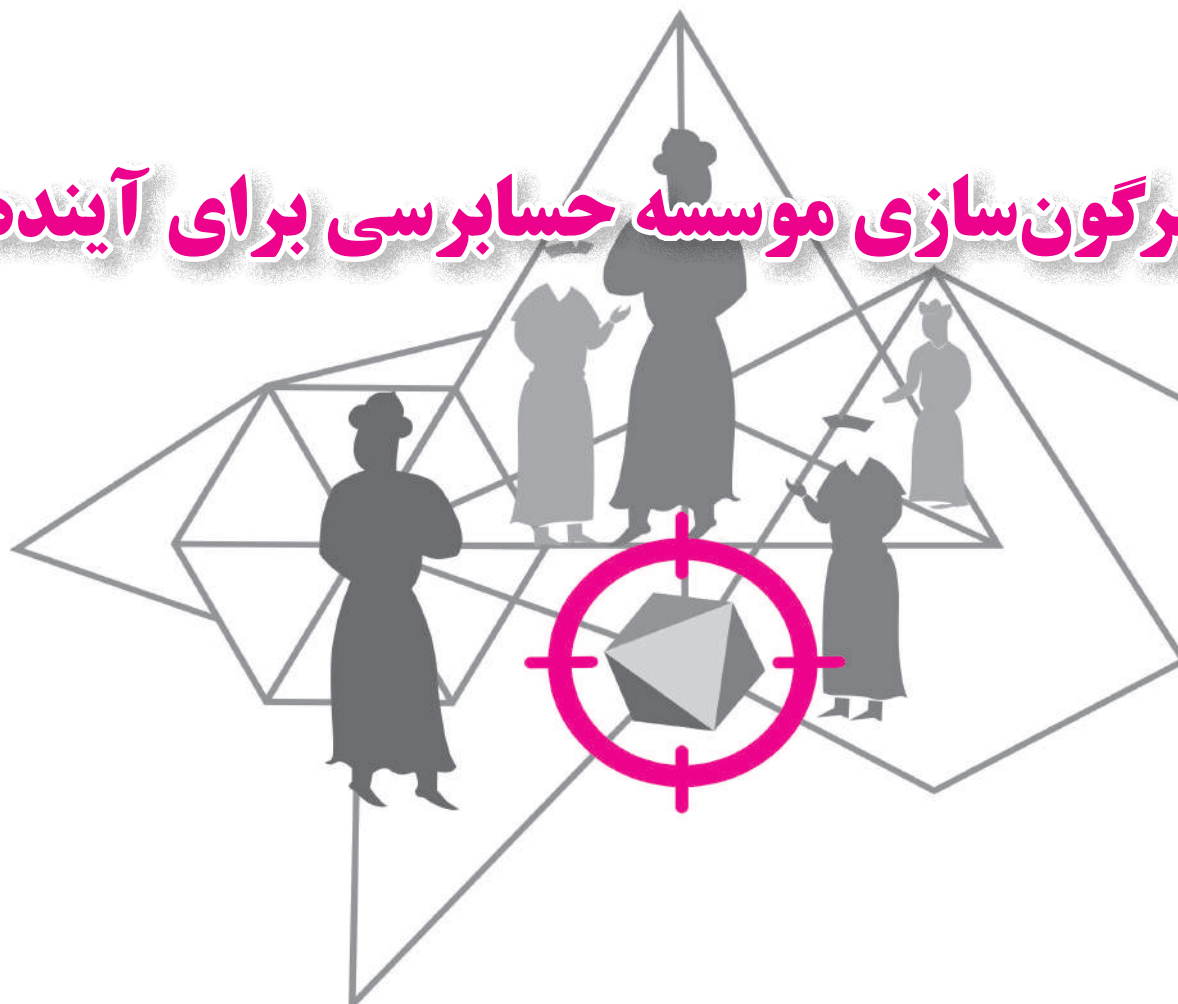
پژوهش حاضر، به مقایسه بین حسابرسان متخصص و غیرمتخصص در موسسه حسابرسی با استفاده از یک مجموعه صنعت (ساخت و ساز) پرداخته است. در پژوهشهای آینده می توان این مقایسه را به صنایع مختلف و بین موسسه های حسابرسی گسترش داد. مقایسه میان موسسه حسابرسی متخصص در صنعت و موسسه حسابرسی غیرمتخصص، ممکن است دیدگاه های بیشتری را فراهم آورد و یافته های اخیر را پشتیبانی کند که به تعمیم نتایج کمک خواهد کرد.



منبع:

M. Hegazi, A. Al Sabagh, R. Hamdy, *The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work*, Journal of Accounting and Finance Vol. 15(4) 2015

دگرگون سازی موسسه حسابرسی برای آینده



در جلسه ۹ اکتبر ۲۰۱۸ کمیته موسسه های حسابرسی کوچک و متوسط زیرمجموعه فدراسیون بین المللی حسابداران^۱ در لندن، درخصوص «دگرگون سازی موسسه های حسابرسی برای آینده» بحث شد. سه موسسه حسابرسی کوچک و متوسط پیشتاز در این حوزه، رهیافتهای و دیدگاههای خود را در میان گذاشتند، در این باره که موسسه های حسابرسی کوچک و متوسط چگونه می توانند به سمت دگرگون سازی موسسه برای آینده بروند.

سارا هاروی (Sara Harvey)، مدیر موسسه هاینس هاروی وودز (Hines Harvey Woods Ltd)

- در سال ۱۹۷۷ وارد حرفه حسابداری شد، ۶ سال در شعبه **نورویچ**^۲ (Norwich) موسسه حسابرسی **پیت مارویک میشل** (Peat Marwick Mitchell) که بعدها با موسسه حسابرسی **کی پی ام جی** (KPMG) ادغام شد، مشغول به کار بوده است.
- دارای بیش از ۳۰ سال تجربه در ارائه خدمات عمومی به صاحبکاران کوچک و متوسط در زمینه حسابرسی، حسابداری و خدمات مالیاتی.
- مدیر **همنشینی جهانی اخلاق زیرمجموعه انجمن حسابداران خبره و رسمی**^۳، عضو همنشینی جهانی مالیات زیرمجموعه انجمن حسابداران خبره و رسمی، و عضو گروه اخلاق کمیته مشورتی مراجع حسابداری^۴.

بخش عمده بیش از ۱۰۰۰ صاحبکار این موسسه واحدهای کوچک و متوسط (با گردش سالانه کمتر از ۵۰۰ هزار پوند) هستند. از این رو، این شرکتها برای رفع نیازهایشان به رعایت قوانین و مقررات به این موسسه تکیه می کنند. بنابراین این موسسه برای به روز نگه داشتن مهارت های کارکنان خود (شامل ۱۳ شریک و کارمند)، برای آموزش آنها هزینه می کند تا همین کارمندان بتوانند به بخش عمده صاحبکاران خدمات ارائه دهند. هزینه این آموزش در طول زمان بازایی می شود. کارکنان این موسسه در حوزه حقوق و دستمزد، نرم افزار حسابداری، و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی تخصص دارند. قدرت «یادگیری سریع» یکی از مهارتهایی است که کارکنان جدید باید داشته باشند. سرعت تغییر مقررات بسیار بالاست. موسسه ها باید از

پاول تا سال ۱۹۹۷ شریک موسسه‌ای بود که تنها در زمینه رعایت مقررات خدمات ارائه می‌داد. سپس در دوره آموزشی فشرده‌ای شرکت کرد که موسسه‌های حسابداری را تشویق می‌کردند تا از خدمات رعایت به سمت خدمات مرتبط با توسعه کسب‌وکارها بروند. پاول، از آن دوره آموزشی فشرده با هدف جدیدی بازگشت. یکی از تمرینهای چالش‌برانگیز آن دوره آموزشی این بود که او و شریک‌ش باید متنی در مدح خودشان برای خواندن پس از مرگ‌شان می‌نوشتند. آن‌ها می‌خواستند در این متن نوشته شود که آن‌ها زندگی صاحبکاران را دگرگون کرده‌اند. این موسسه می‌خواست از یک موسسه ساده حسابرسی به موسسه‌ای تبدیل شود که کسب‌وکار صاحبکاران را دگرگون می‌کند. پاول معتقد است که موفقیت با میزان تاثیرگذاری بر دیگران سنجیده می‌شود. این گذار سفری آگاهانه بود. تمامی صاحبکاران در مدل کسب‌وکار جدید آنها قرار نمی‌گرفتند. هجده ماه پس از آن دوره آموزشی فشرده، موسسه آن‌ها از بیش از ۵۰۰ مشتری به ۵۰ مشتری رسید، ولی میانگین درآمد حاصل از هر مشتری به بیش از ۱۰ هزار پوند افزایش یافت. درسی که پس از گذشت سالها آموختند این بود که هزینه فرصت انجام کار اشتباهی، برای مشتری اشتباهی، بسیار بزرگ بود. در سالهای اخیر، میانگین نرخ پذیرش کارهای جدید ارجاع‌شده از سوی صاحبکاران راضی، حدود ۱ از ۴ است.

این موسسه ترجیح می‌دهد با صاحبان کسب‌وکاری کار کند که هم‌اکنون کسب‌وکار موفق دارند. ولی خواهان کنترل بیشتر بر سرنوشت خود هستند. این موسسه تمام حق الزحمه را از پیش مشخص می‌کند و تضمین استرداد حق الزحمه را در صورت ناراضی بودن از نتیجه کار می‌دهد و به همین دلیل، توانسته به سمت صدور صورتحساب ماهانه گام بردارد که این تغییر، جریان وجوه نقد موسسه را بهتر کرده است. این موسسه از سال ۲۰۰۱ به بعد از روش حق الزحمه ساعتی استفاده نکرده است، زیرا پاول باور دارد که موسسه به جای تمرکز بر هزینه‌ها، تمام تمرکزش را باید بر ارزش‌آفرینی بگذارد. همچنین این موسسه در بخشی از آموزشهایی که به صاحبان کسب‌وکارها می‌دهد، از ابزار یادگیری الکترونیکی استفاده می‌کند. برخلاف خدمات سنتی مربوط به رعایت قوانین و مقررات که بیشتر بر نتایج تاریخی متکی است، این موسسه نگاه آینده‌نگر به صاحبکارانش دارد و خدماتی نظیر مدل‌کردن

به‌روزرودن تمامی کارکنان خود اطمینان حاصل کنند. موسسه‌ها باید لزوم استفاده از فناوری را در نظر قرار دهند. این کار یکی از روشهای نگهداری کارکنان است چرا که اگر وظایف معمول روزمره خودکارسازی شوند، کارکنان فرصت بیشتری برای ارائه خدمات با ارزش افزوده خواهند داشت.

با وجود این، یافتن کارمندان جدید یک مسئله جدی است. زندگی در شهرکی کوچک به دور از مرکز شاید به مذاق برخی جوانان خوش نیاید. این تصور که موسسه‌های کوچک پویایی لازم را ندارند نیز شاید یکی از عوامل این مسئله باشد. از این رو، موسسه براساس شرایط کار منعطف، از جمله کار پاره‌وقت (به‌طور معمول، برای مادران دارای بچه‌مدرسه‌ای)، ساعات کاری متفاوت متناسب با نیازهای متفاوت، نیروهای زیادی استخدام می‌کند.

یکی از مهم‌ترین وظایف، گوش‌کردن به مشکلات صاحبکاران و فراهم‌ساختن پشتیبانی لازم از آنهاست. بیشتر صاحبکاران خواهان ارتباط کاری درازمدت و کمک صادقانه و سراسر است.

موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، در دوران ادغام موسسه‌ها، به دلیل اعتماد صاحبکاران به آنها که در گذر زمان به دست آمده، به حیات پایدار خود ادامه خواهند داد. هدایت صاحبکاران در مسیر دیجیتالی‌شدن، اغلب جزو وظایف موسسه حسابرسی است. در پایان، نقش مهم **سازمانهای حسابداری حرفه‌ای**^۵ در نگهداری از نام حسابداری حرفه‌ای و تمایز قائل شدن بین حسابداری حرفه‌ای و دیگر خدمات‌دهندگان بی‌کیفیت را نمی‌توان دست‌کم گرفت.

پاول کندی (Paul Kennedy)، شریک موسسه

اوبیرن و کندی (O'Byrne & Kennedy)

- عضو حرفه‌ای موسسه **وراسیج** (VeraSage)، موسسه مشاوره بین‌المللی برای پیشرفت موسسه‌های خدمات حرفه‌ای، و سخنران در همایشهای حسابداران و وکلا.
- دارای تخصص در کمک به صاحبان کسب‌وکار برای بهبود کسب‌وکار، ارائه دوره‌های مربی‌گری و برگزاری کلاس برای حمایت از بهبود کسب‌وکار.
- ارائه‌کننده خدمات حسابداری بر مبنای حق الزحمه ثابت و تضمین استرداد حق الزحمه در صورت نارضایتی از کار موسسه.

شناخته شده استفاده می کند و بهترین راه برای کمک به شروع سفر دیجیتالی شدن صاحبکاران، اثبات قابلیت این بستر حسابداری است. این موسسه برگزارکننده رویدادهایی برای صاحبکاران است تا بتوانند با هم ارتباط بگیرند و درباره تجربیاتشان در زمینه گذر به بستر دیجیتال با هم تبادل نظر کنند. از آنجا که این موسسه تنها در یک بستر تخصص دارد، آموزش کارکنان درباره نحوه کارکرد این سامانه به نسبت آسان است.

سوزان به این نتیجه رسیده که کشاندن کارمندان به سفرهای سالانه برای شرکت در کنفرانسهای حسابداری و دیجیتال باعث ایجاد انگیزه می شود و به کارکنان کمک می کند تا درباره نرم افزارها و برنامه های کاربردی جدید چیزی یاد بگیرند. کارکنانی که در این کنفرانسها شرکت می کنند اطلاعاتشان را با دیگر همکاران به اشتراک می گذارند و دانش موسسه در آن حوزه ها را تقویت می کنند.

توصیه سوزان این است که سوق دادن صاحبکاران به بستر دیجیتال باید گام به گام باشد. گذار گام به گام به بستر دیجیتال این امکان را می دهد تا بر هدایت صاحبکاران در این مسیر تمرکز بیشتری صورت گیرد.

استفاده از یک بستر دیجیتالی، امکان دسترسی آنی به گزارشهای مالی و آمار و ارقام اصلی کسب و کار را فراهم می کند. این می تواند اولین گام موسسه برای آغاز ارائه خدمات مشورتی به صورت مرحله ای باشد. آغاز گفت و گو درباره عوامل موثر بر آمار و ارقامی که تولید می شود می تواند یک گام به جلو باشد. از نظر این موسسه، برگزاری جلسه با صاحبکاران، طرح پرسشهای مناسب و توضیح گستره خدمات در دسترس، به منظور جلب نظر صاحبکاران برای رفتن به سوی بالای زنجیره ارزش، کارهای سودمندی به حساب می آیند.

منبع:

George Willie, Sara Harvey, Paul Kennedy, **Transforming Your Practice for the Future**, www.IFAC.ORG, 2019

پانوشتها:

- 1- IFAC SMP Committee
- ۲- نوروچ شهر واقع در جنوب غرب انگلستان است.
- 3- ACCA Global Ethics Forum
- 4- Consultative Committee of Accounting Bodies (CCAB)
- 5- Professional Accounting Organizations (PAOs)

کسب و کار، برنامه ریزی راهبردی، و غیره ارائه می کند. از دیدگاه پاول، مشاوره منجر به پیشرفت طبیعی حرفه می شود. برای متمایز کردن خود، موسسه نام حسابدار خبره را حفظ کرده است ولی مزیت رقابتی مشاوره را هم دارد.

این موسسه بیشتر صاحبکاران جدید را از طریق معرفی صاحبکاران موجود به دست می آورد. یک مشتری راضی، بهترین عامل بازاریابی برای این موسسه است. مجرای دیگر فروش آن ها برگزاری دوره های آموزشی منظم است.

در اصل، یک مشاور خوب کسی است که زیاد سؤال کند. مهم است که درباره عوامل موثر بر کسب و کار صاحبکار کنجکاو باشد. موسسه هایی که خواهان گذار از ارائه خدمات رعایت قوانین و مقررات به خدمات توسعه کسب و کار هستند، باید توجه داشته باشند که شریک یا مالک کسب و کار باید ذهنیت مشاوره داشته باشد.

سوزان اسپایسر (Suzanne Spicer)، مدیر و

موسس اسپایسر و همکاران (Spicer & Co.)

• در سال ۲۰۰۱ وارد این کار شده و نزدیک به ۵۰۰ صاحبکار و ۸ کارمند دارد.

• صاحبکاران را به استفاده از نرم افزارهای ابری برای کمک به این که اطلاعات آنی درباره کسب و کارشان داشته باشند، ترغیب می کند.

• صاحبکاران موسسه را، گستره ای از افراد و شرکتهای، از معامله گران فردی گرفته تا شرکتهای ساختمان سازی با گردش مالی چند میلیون پوند، تشکیل می دهند.

از دیدگاه سوزان، برای دگرگون سازی موسسه حسابداری برای آینده، باید فناوری و روشهای جدید کار با صاحبکاران را پذیرفت. به منظور ارائه خدمات موثر به صاحبکاران، موسسه ها باید کارکنانی داشته باشند که مهارتهای دیجیتالی را بلد باشند. ولی در میان این همه پیشرفتهای فناوری، مهارتهای ارتباطی به طور روزافزونی با اهمیت شده اند.

خودکار شدن فرایندها، خطر خطاهای دستی را کاهش می دهد و امکان ایجاد ارزش افزوده در زمان ارائه خدمات به صاحبکاران را فراهم می کند. همچنین کارمندان بیش از این درگیر کارهای پیش پا افتاده و تکراری نمی شوند و می توانند زمان خود را روی ارائه خدمات بالاتر زنجیره ارزش صرف کنند.

با وجود این، جلب نظر کارمندان به فلسفه موسسه نیز حائز اهمیت است. موسسه اسپایسر و همکاران از یک بستر حسابداری



در ستایش قدرتانی

دکتر راب یونگ (Rob Yeung) می‌گوید: "اظهارنظر یا رفتار مثبت ممکن است آثار سودمندی بر دیگران داشته باشد و منجر به احساس عالی تندرستی و بهبود سطح رضایت از کار شود."

دو نفر ممکن است شرایط به تقریب یکسانی در زندگی داشته باشند، اما یکی از این دو می‌تواند بیشتر حق‌شناس باشد. خصلت **قدردانی**^۱ یک ویژگی شخصیتی است که

شواهد پایه نشان می‌دهد که قدرتانی با مزایای چندگانه در محل کار ارتباط دارد. اگرچه، تمایزبخشی بین جنبه‌های گوناگون قدرتانی سودمند است.

و هیچ پاداش اضافی برای تماس‌های تلفنی دریافت نمی‌کردند. پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که قدردانی بیان شده در واقع در برانگیختن انگیزه آن کارکنان اثربخش بوده است.

این را بدیهی نپندارید

منتقدان ممکن است ادعا کنند که این روشن است که قدردانی مهم است. با این حال، نظرسنجی منظم انجام شده از کارکنان نشان می‌دهد که تعداد بیشتری از کارکنان، بیش از آن که نگران تحسین و شناسایی تلاش کاری خود باشند، احساس می‌کنند که قدرشان به درستی شناخته نشده است. با نگاه خوش‌باوری ممکن است بخواهیم بر این باور باشیم که باید برای همه روشن باشد که قدردانی مهم است؛ اگرچه، واقعیت این است که بیشتر افراد، اهمیت آن را دست‌کم می‌گیرند یا آنقدر درگیر کار و مشکلات خود هستند که فراموش می‌کنند قدردانی خود را نسبت به دیگران بیان کنند. در پشتیبانی از این تفسیر، پژوهشگرانی از جمله **آمیت کومار** (Amit Kumar) و **نیکلاس اپلی** (Nicholas Epley) در دانشکده بازرگانی **بوث** (Booth)، داده‌هایی جمع‌آوری کردند که نشان می‌دهد آن افرادی که قدردانی را بیان می‌کنند، به شدت احساس شادمانی ایجاد شده در کارمند را دست‌کم می‌گیرند.

کارکنان نیز ممکن است بیان قدردانی نسبت به مدیران خود را سودمند بدانند. مطالعات نشان می‌دهد مدیرانی که درباره شایستگی خود احساس ناامنی می‌کنند، به احتمال بیشتر نسبت به کارکنان رفتار پرخاشگرانه دارند، مانند سرکوب کارکنان و بیش‌ازحد انتقادی بودن.

به عبارت دیگر، قدردانی کردن از مدیران سختگیر یا نشان دادن قدرشناسی برای هرآنچه به نظر شما در رهبری آنها به درستی مثبت است، ممکن است یک تاکتیک سودمند برای کاهش رفتار نادرست آنها با شما باشد. البته، این شاید آخرین کاری باشد که مایل به انجام آن باشید، اما ممکن است دست‌کم به شما کمی فضای بیشتر در کوتاه‌مدت بدهد تا گزینه‌های بلندمدت‌تر خود را بررسی کنید.

همچنین در نظر داشته باشید که بیان قدردانی ممکن است در همه موقعیتها سودمند نباشد. برای نمونه، براساس مطالعه

تمایل فرد نسبت به حق‌شناسی نسبت به آزمون زندگی را نشان می‌دهد. به بیان سودمندتر، احساس قدردانی حسی است ناشی از شگفتی و حق‌شناسی، که بیشتر اوقات به عنوان نتیجه اظهارنظر یا رفتار مثبت از طرف شخص دیگر، در یک شخص به ارمغان می‌آید. بالاخره، قدردانی بیان شده، از مجموعه‌ای از اظهارنظرها یا رفتار تشکیل می‌شود که یک فرد ممکن است از آنها استفاده کند تا احساس قدردانی را در شخص دیگری برانگیزد.

یک مطالعه که به تازگی توسط **آلیشیا استارکی** (Alicia Starkey) از دانشگاه ایالتی **پورتلند** (Portland) انجام شده، ۱۴۶ کارمند بیمارستان را در ۱۲ هفته زیر نظر گرفته است. کارکنانی که بیشتر مورد تقدیر قرار گرفته‌اند، احساس رضایت بیشتری از محل کار گزارش کرده‌اند. آنها همچنین شبها بهتر خوابیده و سرردهای کمتری را احساس کرده‌اند. آنچه درباره این مطالعه در خورتوجه است، این است که پژوهشگران به سادگی از شرکت‌کنندگان پرسیده‌اند که به چه تناوبی مورد قدردانی قرار گرفته‌اند. نیازی به نمایشهای گران یا مفصل سپاسگزاری نبود تا احساس قدردانی را در شرکت‌کنندگان ایجاد کند. تنها شنیدن «سپاسگزارم» از زبان دیگران با تناوب بیشتر، هم در رضایت از کار و هم تندرستی آنها، تفاوت ایجاد می‌کرد.

در یک بررسی جداگانه، پژوهشگران کسب‌وکار شامل **آدام گرن** (Adam Grant) و **فرانچسکا گینو** (Francesca Gino) آثار قدردانی‌گذری و بیان شده را بر عملکرد کارکنان آزمودند. اولین گروه کنترل شامل کارمندان دانشگاهی حقوق‌بگیر مسئول جمع‌آوری کمک‌مالی، مطابق معمول با خیرین احتمالی تماس گرفتند. گروه دوم آزمون، ملاقاتی کوتاه با مدیر کمک‌های سالانه دانشگاه داشتند که تنها به آنها گفت: "من از تلاش سخت شما بسیار خرسندم. ما همراهی شما با دانشگاه را خالصانه ارج می‌نهیم." در طول این آزمون، اعضای گروه کنترل مسئول جمع‌آوری کمک‌مالی، به طور میانگین ۴۱ تماس تلفنی با بیرون برقرار کردند. اعضای گروه آزمون مسئول جمع‌آوری کمک‌های مالی، که از آنها به صورت حضوری قدردانی شده بود، به طور میانگین ۶۳ تماس تلفنی برقرار کردند. با توجه به این که همه جمع‌آوری‌کنندگان کمک‌های مالی حقوق‌بگیر بودند

مشکلاتی روبه‌رو شده است، و آیا این مسائل خارجی هستند یا به شما و ترفیع شما مربوط می‌شوند. تنها آن موقع است که می‌توانید درباره اقدام مناسبی که باید با هم انجام دهید، تصمیم بگیرید.

نکته‌های سودمند

مدیران اثربخش کارکنان را به‌این‌خاطر که ممکن است پیشنهادهایی داشته باشند که ارزش پیاده‌سازی داشته باشد، ارج می‌نهند. هرچه باشد، کارکنان به‌طور معمول بازخوردهای مستقیم بیشتری از مشتریان دریافت می‌کنند و به‌نظر می‌رسد ممکن است دید بهتری نسبت به چگونگی پیاده‌سازی راهبردهای شرکت داشته باشند؛ اگرچه، مدیران می‌دانند که نمی‌توانند به هر ایده‌ای پاسخ مثبت بدهند. یک مطالعه جدید که توسط **دانیل کینگ** (Danielle King)، دانشجوی دانشگاه **رایس** (Rice) تگزاس انجام شده است، مفاهیم مهمی ارائه می‌دهد درباره این‌که مدیران چگونه باید ردکردن پیشنهاد را اعلام کنند.

در دو آزمون، کینگ کارکنان را در معرض دو برخورد قرار داد؛ ردکردن مبهم که با حساسیت جمله‌بندی شده بود، یا دلایل مشخص که بدون حساسیت جمله‌بندی شده بود. کارکنان، به‌احتمال بسیار زیاده‌تر، در زمان دریافت توضیحات مشخص که بدون حساسیت منتقل شده بود، نسبت به زمانی که توضیحات مبهم را با حساسیت دریافت می‌کردند، ارائه پیشنهادی بعدی را متوقف می‌کردند. به‌عبارت دیگر، برای تشویق کارکنان به ادامه اظهارنظر، اطمینان پیدا کنید که بیش از آن‌که بر صحبت‌های مشخص (یعنی دلایل مشخصی که ارائه می‌کنید) تمرکز کنید بیشتر بر چگونگی ردکردن پیشنهاد آنها (یعنی چگونگی حساسیت شما در برخورد) تمرکز کنید.

پانوشته‌ها:

1- Gratitude

منبع:

Dr. Rob Yeung, **In Praise of Gratitude**, Accounting and Business, Nov./Dec. 2019

جدیدی که توسط پژوهشگر **جرمی ییپ** (Jeremy Yip) انجام شده، بیان‌کردانی در مذاکره ممکن است این‌درک را ایجاد کند که شما در ذات بخشنده هستید؛ این ممکن است در مقابل به‌طور معکوس دیگران را تشویق کند تا از شما بهره‌کشی کنند. در نتیجه، شاید مناسب‌تر باشد که احساس‌کردانی خود را برای شرایط برابر حفظ کنید، تا این‌که آنها را در شرایط رقابتی بروز دهید.

کلینیک استعدادیابی دکتر راب؛ پرسش و پاسخ

"من و یکی از همکارانم هردو برای یک شغل ارشدتر ثبت‌نام کردیم. من شغل را گرفتم و اکنون او را مدیریت می‌کنم. ما عادت داشتیم با شرایط کنار بیاییم، اما او به‌تازگی تا حدی مقاوم و بی‌فایده شده است. او از من بزرگتر است و همچنین مدت بیشتری در شرکت کار کرده است، بنابراین شاید او فکر می‌کند من برای مدیریت شایسته نیستم. چگونه باید با او مقابله کنم؟" مراقب باشید سریع نتیجه‌گیری نکنید. ترفیع شما و تغییر در رفتار وی ممکن است پیش از ارتباط علت و معلولی، به‌هم وابسته باشند. ممکن است سایر همکاران یا دیگر مشکلات باعث رنجش وی در محل کار شده باشد. همچنین ممکن است پای مسائلی در زندگی شخصی وی در میان باشد که بر رفتار او در محل کار اثر می‌گذارد.

حتی اگر ترفیع شما غرور او را جریحه‌دار کرده باشد، این ممکن است فقط یک عامل کمک‌کننده باشد، تا این‌که تنها توضیح برای تغییر در رفتار وی. نکته اینجاست که شما نمی‌توانید شرایط وی را درک کنید، تا زمانی که از او محترمانه پرسید که درباره شغل و زندگی خود به‌طور کلی چه احساسی دارد.

اما پیش از صحبت‌کردن با او، افکار خود را جمع کنید و درباره نمونه‌های مشخصی که رفتار وی را چالشی یافته‌اید، یادداشت بردارید. سپس زمانی را در برنامه کار او پیدا کنید که شلوغی کمتری دارد، تا یک گفتگوی رودررو با هم داشته باشید. به وی درباره شواهدی که مشاهده کرده‌اید بگویید. اطمینان پیدا کنید که از القای این‌که شما می‌دانید در ذهن او چه می‌گذرد، پرهیز می‌کنید. شاید او در نظر نداشته که به‌طور آگاهانه مقاوم یا بی‌فایده باشد. شاید حتی متوجه نشده باشد که شما او را این‌چنین مشاهده کرده‌اید. به‌سادگی نظر وی را درباره آنچه مشاهده کرده‌اید جویا شوید.

هدف شما این است که کشف کنید وی با چه مسائل و

HESABRAS

List of Contents:

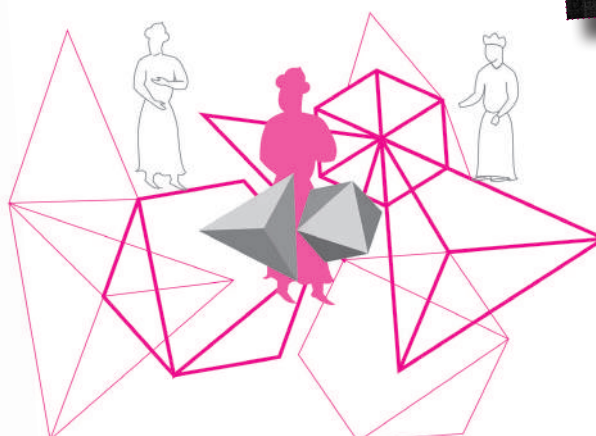
Interview

- 20 ■ Developing Industry Specific Standards; a Must
Talk to: M. Pourbahrami
- 26 ■ Oil Industry; Distinctive Industry
Talk to: A. Kardor
- 30 ■ A Single Set of Accounting Standards for All Industries
Talk to: H. Askarian



Articles

- 36 ■ SASB Standards Application Guidance
- 40 ■ Sustainability Accounting Standards
- 46 ■ Audit Quality in a Multidisciplinary Firm
- 54 ■ Heterogeneity in Expertise in a Credence Goods Setting
- 60 ■ PSASB Meeting; 10-13 Dec. 2019
- 66 ■ Creating an Optimized Environment for Audit Quality
- 69 ■ The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work
- 72 ■ Transforming your Practice for the Future
- 75 ■ In Praise of Gratitude



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام:	نام مشترک:
نام پدر:	وابسته به:
شغل:	نام شخص دریافت کننده:
میزان تحصیلات:	سمت:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

نشانی	شهر:	استان:	کد پستی:	صندوق پستی:
	تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:	
	نشانی:		تلفن همراه:	

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شبا: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶

شماره فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹

شماره تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹

مبلغ اشتراک (دو سال ونیم): ۱۰۰٫۰۰۰ تومان

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شبا: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶

شماره فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹

شماره تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹

مبلغ اشتراک (دو سال ونیم): ۱۰۰٫۰۰۰ تومان

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Bimonthly Publication

No: 104

January 2020

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org