**راهکاری موثر جهت افزایش کیفیت حسابرسی؛ با رویکرد بازدارندگی حسابرسان از اشتباه**



**پدیدآونده:  رسول دشتی**

**مقدمه**
افزایش کیفیت خدمات حسابرسی باید به‌عنوان یکی ازمهمترین فاکتورهای اجرای عملیات حسابرسی در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی مورد توجه قرار گیرد تا رسالت حسابرسی که اعتباردهی به صورتهای مالی است در بالاترین سطح اطمینان انجام پذیرد و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی با کیفیت‌ترین خدمات را از حسابرسان دریافت كنند.
بدیهی است مهمترین شاخص بیان‌کننده میزان کیفیت هر فعالیت، محصول و یا نتیجه نهایی آن فعالیت است. حسابرسی نیز از این قاعده بركنار نیست و کیفیت آن در گرو نتیجه خدمات حسابرسی و یا همان گزارش حسابرسی است، به‌طوری‌که حسابرسان جهت ارائه خدمات با کیفیت باید گزارشی ارائه كنند که به بهترین وجه، درجه اعتبار صورتهای مالی را ارزیابی کند. از این‌رو در مقاله حاضر تلاش شده است که راهکاری موثر و سازگار با محیط حسابرسی ایران، جهت افزایش کیفیت گزارش حسابرسی پیشنهاد شود، به‌طوری‌که موجب بازدارندگی حسابرسان از انجام اشتباه در گزارشگری شود. راهکار ارائه شده برپایه نظارت حرفه‌ای از نوع خاصی است که با محوریت «حسابرس جانشین» (حسابرسی که در دوره بعد جهت حسابرسی انتخاب می‌شود) اجراپذیر است.

**تبیین ضرورت اعمال کنترل کیفیت حسابرسی**
اطلاعات مالی مورد نیاز برای تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی در بنگاهها، به‌وسیله سیستم حسابداری تهیه و گزارش می‌شود. تهیه و گزارشگری اطلاعات حسابداری تابع استانداردهای متداول است كه مطلوبیت نسبی آنها را تضمین می‌كند. لیكن به‌رغم وجود استانداردهای حسابداری، براساس نظریه نمایندگی، كیفیت اطلاعات می‌تواند مورد تحریف قرار گیرد. از طرفی بر مبنای نظریه اطلاعات، اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مفید است كه عاری از آلودگی بوده و شفاف باشد. در این شرایط است كه استفاده‌كنندگان جهت پیشگیری و كشف تحریفات موجود و بالقوه در اطلاعات مالی، به سازوكاری كنترلی نیاز دارند. نقش این سازوكار كنترلی را حسابرسان مستقل بر عهده دارند؛ به‌طوری‌که در قالب یك فرایند منظم و برمبنای استانداردهای حسابرسی به جمع‌آوری شواهد می‌پردازند تا پس از ارزیابی آن شواهد بتوانند گواهی دهند كه اطلاعات حسابداری تهیه شده به‌وسیله یكی از دوطرف در راستای مخدوش كردن منافع طرف دیگر نبوده، و گزارشهای حسابداری منصفانه ارائه شده‌اند. اگر حسابرسی وسیله‌ای نظارتی باشد كه به صورتهای مالی اعتبار می‌بخشد پس با ثابت بودن سایر شرایط، صورتهای مالی كه با كیفیت بالا حسابرسی می‌شوند، دارای قابلیت اتكا و اعتماد بیشتری هستند.
کیفیت حسابرسی از یک دیدگاه به‌شرح زیر تعریف شده است:
استنباط بازار از این احتمال که حسابرس 1) موارد تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند، و 2) تحریف بااهمیت کشف‌شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفهای بااهمیت را کشف و گزارش کند به شایستگی حرفه‌ای و اخلاقی حسابرس، به‌ویژه، به استقلال حسابرس بستگی دارد.

**نحوه کنترل کیفیت عملکرد حسابرسان در شرایط کنونی**
شیوه عمل رایج و مرسوم برای اعمال نظارت بیرونی بر عملکرد حسابرسان بدین گونه است که جامعه حسابداران رسمی در مقطع‌های مشخصی و به‌صورت دوره‌ای به بررسی وضعیت موسسه‌ها و نحوه گزارشگری می‌پردازد که به بررسی همپیشگان موسوم است.
شیوه عمل بدین صورت است که نمایندگان جامعه یادشده پس از بررسی وضعیت موسسه اقدام به تکمیل چک‌لیست کنترل کیفیتی می‌كنند که به‌وسیله جامعه حسابداران تنظیم شده است. در صورت رعایت هر یک از موارد مندرج در چک‌لیست مزبور، امتیاز خاصی به موسسه مورد بررسی تخصیص می‌یابد. نمایندگان یادشده همچنین به مطالعه پرونده حسابرسی و موارد تحریفهای کشف‌شده (بندهای گزارش) مندرج در پرونده می‌پردازند و پیرو آن نحوه انعکاس تحریفهای کشف‌شده در گزارش حسابرسی را مورد بازبینی قرار می‌دهند و یا علتهای احتمالی درج موارد کشف‌شده در گزارش حسابرسی را پیگیری می‌‌كنند. مهمترین تاکید درچنین بررسی این است كه آیا موارد مندرج در گزارش حسابرسی پایه و اساس حرفه‌ای داشته و مطابق با استانداردهای گزارشگری حسابرسی تنظیم شده است یا خیر.

**نقاط ضعف شیوه کنترل کیفیت فعلی**
نحوه اعمال کنترل بر کیفیت گزارشهای حسابرسی در شرایط فعلی نقطه‌ضعفهایی به شرح زیر دارد:
-1 اجرای این‌گونه بررسی از یک دیدگاه به‌طور جد مورد نقص است، در صورتی‌که حسابرس به‌دلیل وجود ریسک حسابرسی و یا به هر دلیل دیگر تحریفی را که در صورتهای مالی وجود داشته کشف نكرده باشد؛ از این‌رو انعکاسی از آثارتحریفهای احتمالی در پرونده و گزارش حسابرسی وجود نخواهد داشت و ناگزیر گروه کنترل کیفیت نیز از تحریف یادشده آگاه نخواهند شد چرا که پایه ارزیابی آنان تنها و یا بیشتر، محدود به اطلاعاتی خواهد بود که در پرونده و یا گزارش حسابرسی منعکس شده است.
-2 دومین نقصی که به این نحوه نظارت و کنترل وارد است این است كه گروه کنترل کیفیت نسبت به‌درستی و صحت نتایج ارزیابی خود از وضعیت گزارشگری حسابرسان هیچ‌گونه مسئولیتی نداشته که این امر ممکن است باعث شود گروه کنترل کیفیت به موجب برخی ملاحظه‌کاری‌ها ویا نداشتن دقت کافی، نسبت به وضعیت نامطلوب گزارشهای حسابرسی نظری مساعد ارائه كنند.

**تشریح راهکار پیشنهادی**
در مقاله حاضر تلاش شده است راهکاری ارائه شود که در کنار سایر سازوکارهای کنترل کیفیت که در شرایط فعلی برقرار است، بتواند به‌عنوان راهکاری مکمل موجب بازداشتن حسابرسان از خطای گزارشگری شود.
همان‌طور که گفته شد، هدف اصلی ارائه گزارشهای حسابرسی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی و اعتباربخشی به آن است. در این راستا اشتباههایی که ممکن است در حسابرسی وجود داشته باشد به قرار زیر است:
-1 نامطلوب جلوه دادن وضعیت مطلوب صورتهای مالی (ناشی از ریسک بتا در حسابرسی)،
-2 مطلوب جلوه دادن وضعیت نامطلوب صورتهای مالی(ناشی ازریسک آلفا در حسابرسی).
بیشترین و یا به‌عبارتی تنها تاکید سازوکارهای فعلی کنترل کیفیت (بررسی همپیشگان) برمورد اول پیشگفته است. بدین‌گونه که گروه کنترل کیفیت، گزارش حسابرسی صادر شده از طرف موسسه حسابرسی را مطالعه می‌كند و سپس شواهدی را که مشخص کننده صحت مطالب درج شده در گزارش حسابرسی باشد، در پرونده حسابرسی ردیابی می‌كند و اگر نسبت به تمام مواردی که در گزارش منعکس شده است شواهدی در پرونده حسابرسی بیابد، تا حد زیادی نسبت به صحت گزارش حسابرسی قانع می‌گردد؛ به‌عبارت ساده‌تر، کنترل می‌‌كند که وضعیت مطلوب صورتهای مالی به‌وسیله حسابرس، نامطلوب جلوه داده نشده باشد.
طبیعتاً با این‌گونه نگرش، خطر کشف نكردن حسابرسان ویا همان مطلوب جلوه دادن وضعیت نامطلوب صورتهای مالی نادیده گرفته می‌‌شود.
به‌موجب استانداردهای گزارشگری حسابرسی در صورتی‌که صورتهای مالی دارای اشتباه و یا تحریف بااهمیتی باشد، گزارش حسابرسی باید با بیان اشتباه و اشاره به تاثیرهای آن تعدیل شود. ممکن است در برخی موارد به‌هر دلیلی از جمله نبود شایستگی و یا استقلال حسابرس، اشتباه مزبور از دید حسابرس پنهان بماند و این موارد کشف نشود. در صورتی‌که این اشتباهها در سال و یا سالهای بعد مشخص شود باید اصلاح شود و برابر استانداردهای حسابداری آثار ناشی از اصلاح اشتباههای دوره‌های قبل باید در سرفصل تعدیلهای سنواتی منعکس شود.
این امر بدیهی است که کلیه مواردی که در سرفصل تعدیلهای سنواتی منظور می‌‌شود (به استثنای آثار ناشی از تغییر رویه) بیان‌کننده اشتباهی است که در سالهای گذشته وجود داشته و در سال جاری کشف شده است. در صورتی‌که وزن این مبالغ از نظر سطح گزارشگری حسابرسی دارای اهمیت باشد، حسابرسِ آن سالی که اشتباه در صورتهای مالی آن وجود داشته است می‌باید در گزارش خود به این اشتباه اشاره كرده باشد و اظهارنظر گزارش حسابرسی را به یکی از اشکال مردود، مشروط ویا عدم اظهارنظرتعدیل كند.
چنانچه سازوکاری وجود داشته باشد که حسابرسان جانشین را مکلف سازد اگر در سالی که صورتهای مالی را مورد حسابرسی قرار می‌دهند به موارد بااهمیتی که در سرفصل تعدیلهای سنواتی منظور شده است برخورد كردند، نحوه عمل حسابرس سالی را که منشا ایجاد اشتباه بوده است مورد ارزیابی قرار داده و با تکمیل چک‌لیستی که از پیش طراحی شده، نظر حرفه‌ای خود نسبت به کشف و یا کشف نشدن اشتباه از طرف حسابرس سال مربوط را به مرجع كنترل‌كننده كیفیت اعلام كنند، در این صورت یک راهکار خودکنترلی ایجاد شده است.
در مواردی که نظر حسابرس جانشین این باشد که حسابرس سال و یا سالهای گذشته در گزارش حسابرسی نسبت به اشتباه با اهمیت موجود در صورتهای مالی سال مربوط هیچ‌گونه اشاره‌ای نداشته است، آنگاه جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان مرجع کنترل‌كننده کیفیت، با مکاتبه با حسابرس، می‌تواند نسبت به دلایل درج نكردن تحریف در سال مربوط توضیح بخواهد و نتیجه را در ارزیابی میزان کیفیت موسسه‌های حسابرسی مد نظر قرار دهد.
در این مقاله، نمونه چک‌لیست اولیه‌ای پیشنهاد شده است که با اعمال تغییراتی می‌تواند مبنای اطلاعاتی باشد که حسابرس جانشین باید آن را جهت اطلاع جامعه حسابداران ارسال كند.
 **مزایای راهکار کنترل کیفیت پیشنهادی**
-1 بدون هزینه بودن این شیوه کنترل کیفیت برای جامعه حسابداران رسمی ایران.
-2 توجه كردن به موارد کشف نشدن اشتباه (و یا تحریفها) توسط حسابرس در راهکار پیشنهادی در مقایسه با شیوه جاری کنترل کیفیت که توجهی جدی به این موضوع نمی‌‌شود و تنها به موارد درج شده در گزارش توجه می‌گردد.
-3 مسئولیت داشتن کنترل‌کننده نسبت به نتایج ارزیابی خود، چرا که کنترل‌کننده باید نسبت به حساب تعدیلهای سنواتی به صورت شفاف در چک‌لیست، اظهارنظر كند.
-4 بازدارندگی حسابرسان از انجام اشتباه بطوریکه حسابرسان با علم به اینکه آثار ناشی از هرگونه تحریف و یا اشتباه در سال و یا سالهای بعد مورد توجه قرار خواهد گرفت، با احتیاط مضاعف عمل می‌نمایند.
-5 اعمال کنترل به‌وسیله کسانی انجام می‌پذیرد که از نظر جامعه حسابداران دارای صلاحیت و شایستگی هستند.
-6 کاهش اقلام مندرج در سرفصل تعدیلهای سنواتی، چرا که تعدد استفاده از حساب تعدیلهای سنواتی درجه اعتبار گزارشهای حسابرسی را در نزد استفاده‌کنندگان کاهش می‌دهد.

**آنالیز چک‌لیست**
همان‌طور که در نمونه چک‌لیست (به شرح صفحه بعد) مشخص است، حسابرس سال 1389 در رسیدگی‌های انجام شده نسبت به حساب تعدیلهای سنواتی با 2 مبلغ روبه‌رو شده که یکی ریشه در سال 1387و دیگری ریشه در سال 1386 داشته است. با توجه به اینکه این مبالغ در سال 1389 در حساب تعدیلهای سنواتی منعکس شده است لذا گویای وجود اشتباه با اهمیتی در سالهای قبل (1387 و 1386) است. بنابراین، حسابرس جانشین (حسابرس سال 1389) با بررسی گزارشهای سالهای یادشده به این نتیجه رسیده است که حسابرس سال 87 این اشتباه را کشف نکرده و در گزارش خود اشاره‌ای به این موضوع ننموده است، در حالی‌که حسابرس سال 86 به‌درستی به وجود اشتباه در صورتهای مالی اشاره كرده است. از این‌رو حسابرس جانشین با تکمیل چک‌لیست کنترل کیفیت به خلاصه این موضوعها اشاره می‌كند.

