

حسابرسی

ترجمه و تلخیص: دکتر کیهان مهام

در شماره قبلی فصلنامه، کلیاتی درباره جایگاه قضاوت حرفه‌ای در محیط کار حسابرسی ارائه شد. در این شماره در ادامه مباحث گذشته، "عناصر محیط کاری حسابرسی" و در شماره بعد "ویژگیهای حسابرس" مورد بحث قرار می‌گیرد.

محیط کاری حسابرسی

بدون شناخت لازم از محیطی که قضاوتها در آن شکل می‌گیرد، اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت قضاوت ناممکن است. همان گونه که در نمایه ۱ مشهود است، شناخت محیط کاری حسابرسی شامل: پاسخگویی، شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی، پذیرش حسابرسی صاحبکار و تداوم ارائه خدمات حسابرسی در سالهای آتی، کمیته‌های حسابرسی، فشارهای رقابتی و استانداردهای حرفه‌ای است.

نمایه ۱: عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای

در چارچوب محیط کاری حسابرسی

- پاسخگویی
- شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی
- پذیرش حسابرسی صاحبکار و تداوم ارائه خدمات حسابرسی
- کمیته‌های حسابرسی
- فشارهای رقابتی
- استانداردهای حرفه‌ای

پاسخگویی

پاسخگویی، وضعیتی است که به موجب آن هر فرد باید در مقابل مخاطبان از بابت رویدادهایی که با وی مرتبط است خود را جوابگو بداند. پاسخگویی، وضعیتی است که

توجیه اقدامات را طلب می‌کند. پاسخگویی یکی از ابعاد فضای قضاوتی حسابرسی است. حسابرس، این علاقه و انگیزه را دارد که شهرت حرفه‌ای خود را نزد مخاطبانی نظیر صاحبکاران، اشخاص ثالث و همپیشگان حفظ کند. چون این مخاطبان همواره می‌توانند یک اقدام یا اتفاق را در هر زمان زیر سؤال ببرند. تصمیمات حسابرس باید قابل دفاع باشد. در حقیقت، محیط می‌طلبد که حسابرس آماده توجیه قضاوتها و تصمیمات خود بوده و از این رو اقدامات خود را مستند کند. با توجه به پیامدهای کار حسابرسی، حسابرس باید همواره پاسخگویی خود را در قبال هر قضاوت یا اقدام خود حفظ کند.

شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌سازد شناخت کافی از فعالیت واحد مورد رسیدگی به دست آورد تا بتواند از رویدادها، معاملات و اعمالی که به اعتقاد حسابرس می‌تواند اثری چشمگیر بر حسابرسی یا صورتهای مالی بر جای گذارد، درکی مناسب حاصل کنند. میزان شناخت لازم برای حسابرس کمتر از میزان شناخت مدیریت است، اما شناخت کلی اوضاع و احوال اقتصادی، صنعت واحد مورد رسیدگی، و

اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت قضاوت حرفه‌ای بدون شناخت لازم از محیط قضاوت ناممکن است

بر اساس
استانداردهای
حسابرسی،
شناخت فعالیت
واحد مورد
رسیدگی، موضوعی
بنیادی و اساسی
است

شناخت خاص هر واحد مورد رسیدگی و سیستمهای مبنای تهیه و تنظیم صورتهای مالی را در بر میگیرد. شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی به حسابرس در موارد زیر یاری می‌رساند:

♦ تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی و حدود روشهای حسابرسی.

♦ شناسایی نوع و ماهیت، و منبع شواهد حسابرسی در دسترس.

♦ ارزیابی کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرسی گردآوری شده.

♦ ارزیابی معقول و منطقی بودن اظهارات کتبی و شفاهی مدیران.

♦ تعیین درجه اقتضای رویه‌های حسابرسی مورد عمل و کفایت موارد افشا.

برای اجرای حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی، شناخت فعالیت

واحد مورد رسیدگی، موضوعی بنیادی و اساسی است. بنابراین، حسابرسان از بازنگری

و توسعه رهنمودهای حسابرسی در این زمینه نفع می‌برند. برای مثال، رهنمودهایی که

تعریفی از معنای شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی به دست دهد، ضرورت شناخت را

روشن سازد، نحوه کسب شناخت و کاربرد آن در حسابرسی را توصیف کند، و نیاز به

شناخت بیشتر در صنایع را توضیح دهد، می‌تواند سودمند واقع شود.

پذیرش حسابرسی صاحبکار و قداوم ارائه خدمات حسابرسی

پذیرش حسابرسی صاحبکار و تداوم ارائه خدمات حسابرسی در سال(های) آتی از تصور

بروز مشکلات احتمالی با صاحبکار و ضرورت حداقل ساختن احتمال برقراری

ارتباط با صاحبکاران خلافکار، یا پذیرش و اجرای حسابرسی‌هایی ناشی می‌شود که

حسابرس فاقد مهارتهای لازم برای انجام آن است. حسابرس برای تصمیمگیری درباره

پذیرش حسابرسی یک صاحبکار یا تداوم ارائه

این خدمات در سال (های) بعد، باید به ماهیت کار مورد اجرا، منابع مورد نیاز، و همه شرایطی توجه نماید که شایسته توجه ویژه یا وجود مهارتهای خاص هستند.

همان گونه که پیشتر گفته شد، قضاوت حرفه‌ای باید در همه مراحل فرایند حسابرسی،

از پذیرش آن کار تا ارائه اظهار نظر، به کار گرفته شود. دیدگاه سنتی فرایند حسابرسی

روی برآورد مخاطرات در مرحله برنامه‌ریزی مقدماتی متمرکز است که پس از پذیرش کار

حسابرسی توسط حسابرس آغاز می‌شود. با این وجود، تصمیمگیری در مراحل قبل از

پذیرش شاید مهمترین مرحله در فرایند حسابرسی باشد. چرا که هیچ کنترل دیگری

نمی‌تواند آثار منفی تصمیمی مبنی بر پذیرش ارائه خدمت به یک صاحبکار ناخوشایند را

جبران کند.

بر پایه پژوهشهای دانشگاهی، پیش از پذیرش یک کار حسابرسی، باید ارزیابیهای

زیادی از خطر به عمل آید. در واقع، روندی رو به رشد ملاحظه می‌شود که تأکید آن بر

اختصاص سهمی از ارزیابی خطر به دوره پیش از شروع کار حسابرسی است.

گزارش اهمیت، خطر حسابرسی و تحریفها

یکی از پرسشهای در خور توجه این است که آیا سطوح اهمیت و خطر حسابرسی، که

حسابرسی بر پایه آنها برنامه‌ریزی و اجرا می‌شود، موضوعی وابسته به قضاوت

حسابرس است. به هر صورت، مطلب مهم این است که صاحبکار از محدودیتهای مربوط به

میزان دقتی که از یک حسابرس انتظار می‌رود، آگاهی داشته باشد. ضمناً صاحبکار محتاج

آگاهی از این مطلب است که به لحاظ اقتصادی، طراحی یک حسابرسی که اطمینان مطلق دهد

صورتهای مالی، عاری از تحریف هستند، میسر نیست. حسابرس تنها می‌تواند

اطمینان معقول مهیا سازد.

قضاوت حرفه‌ای

باید در همه
مراحل فرایند
حسابرسی، از
پذیرش آن کار تا
ارائه اظهار نظر، به
کار گرفته شود

طبق استانداردهای حسابرسی چنانچه از نظر حسابرس میزان تحریفها در مجموع به اندازه‌ای باشد که صورتهای مالی را دچار تحریفی با اهمیت کند، آنگاه از مدیریت درخواست می‌شود که این مشکل را مرتفع سازد؛ مثلاً، رویه‌های حسابداری مناسبی اتخاذ شود، صورتهای مالی اصلاح گردد، یا افشای کافی ارائه شود. چنانچه تحریفها نزدیک به سطحی باشد که از نظر حسابرس با اهمیت است و مدیریت نیز این تحریفها را به نحوی مناسب بر طرف نکند، حسابرس در خصوص لزوم درج بند شرط در گزارش حسابرسی، به قضاوت حرفه‌ای روی خواهد آورد.

کمیته‌های حسابرسی

نقش کمیته حسابرسی، نظارت عالی بر گزارشگری مالی به نیابت از هیئت مدیره است. اگر این کمیته بخواهد وظایف خود را به نحوی ثمر بخش ایفا کند، حسابرس باید نکات قابل توجه حسابرسی و یافته‌های خود را به این کمیته گزارش کند. مسئولیت حسابرس این است که از بود یا نبود تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول به دست آورد، که معمولاً دسترسی به این نتیجه‌گیری مستقل از کمیته حسابرسی میسر است. با این وجود، حصول اطمینان از اطلاع یافتن کمیته حسابرسی از موضوعات موثر بر مسئولیتهای آن، در قالب بسط مسئولیتهای حسابرس می‌گنجد.

هیئت استانداردهای حسابرسی کانادا در اکتبر سال ۱۹۸۹، رهنمودی را با عنوان ارتباطات با کمیته حسابرسی (یا همتای آن) منتشر ساخت. در این رهنمود، موضوعاتی بیان شده است که در حسابرسی صورتهای مالی مطرح می‌شود و حسابرس باید آنها را به کمیته حسابرسی گزارش کند (یا اطمینان حاصل نماید که اقدام مذکور از سوی مدیریت صورت گرفته است). به طور کلی، این

موضوعات شامل تشریح کلی ماهیت حسابرسی و مسئولیتهای متناظر حسابرس و مدیریت، توصیف محدودیتهای حسابرسی، گفتگو درباره برنامه‌ریزی حسابرسی، از جمله حوزه‌های خطر و اهمیت، و ارائه خلاصه‌ای از نتایج حسابرسی است. جوهره و شالوده این رهنمود آن است که حسابرس در زمینه گزارش مطالب یاد شده به کمیته حسابرسی مسئولیت دارد، و با انجام این وظایف، مسئولیت حسابرس در قبال واحد مورد رسیدگی معمولاً خاتمه پیدا می‌کند.

فشارهای رقابتی

طی سالهای اخیر، افزایش رقابت در حرفه و تحولات اقتصاد جهانی سبب محدود شدن بودجه مالی و بودجه زمانی حسابرسی شده است. در عمل، محدود شدن بودجه زمانی، معلول محدود شدن بودجه مالی است. در عین حال، توقع صاحبکاران و حتی خود حسابرسان نیز این است که گزارشهایی درباره رعایت ضوابط حاکم بر صنعت، رعایت ضوابط زیست محیطی و... تهیه شود. در پاره‌ای از موارد، صاحبکاران از حسابرسان می‌خواهند گزارشهای مذکور را بدون درخواست حق الزحمه اضافی تهیه نمایند، حتی اگر تلاش جداگانه‌ای را بطلبند. در نتیجه، حسابرسان برای حفظ روابط مناسب با صاحبکاران باید ماهیت و حدود کار حسابرسی را مطابق با خواسته‌های آنها تعدیل و متوازن کنند.

آثار محدودیت بودجه زمانی در تعدادی از مطالعات تجربی مورد بررسی قرار گرفته که یافته‌های حاصل، از جهاتی حایز اهمیت است. اولاً، شواهدی متقن مبنی بر تطبیق پذیری فرایند قضاوت با محدودیت بودجه زمانی مهیا شده است. ثانیاً، نتایج مطالعات متضمن وجود سلسله مراتب و اکنشها به محدودیت بودجه زمانی است. حسابرسان در وهله نخست می‌کوشند کارشان را تسریع نمایند و در

نقش کمیته
حسابرسی،
نظارت عالی
بر گزارشگری
مالی به نیابت
از هیئت مدیره
است

طی سالهای اخیر،
افزایش رقابت
در حرفه و تحولات
اقتصاد جهانی سبب
محدود شدن بودجه
مالی و بودجه زمانی
حسابرسی شده
است

در به کارگیری
استانداردها، از
حسابرس انتظار می‌رود
با اعمال قضاوت
حرفه‌ای، کاربرد
استاندارد یا مربوط
بودن آن به موضوع،
مورد حسابرسی را
تعیین کند

مرحله بعد تلاش می‌کنند کارهای مشابه را نیز سرعت ببخشند. اگر محدودیت بودجه زمانی آنقدر شدید باشد که سرعت بخشیدن به امور کافی نباشد، آنگاه حسابرسان با تمرکز بر مجموعه‌ای از اطلاعات در دسترس، به پالایش کردن روی می‌آورند.

سرانجام، اگر محدودیت زمانی بسیار شدید باشد، آنگاه احتمال می‌رود حسابرسان، استراتژی حسابرسی را تغییر دهند. نتایج این کار ممکن است مثبت باشد (مثلاً استراتژی کارآمدتر و مؤثرتری طراحی و اجرا شود) یا منفی باشد (مثلاً خطر حسابرسی بالاتری تقبل شود).

واضح است که حسابرسان از یک سو تحت فشارهای شدید برای بهبود قضاوت حرفه‌ای بوده، و همزمان از طرف دیگر تحت فشارهای رقابتی هستند، فشارهایی که ایفای مسئولیتهای آنان را با توجه به محدودیتهای زمانی و بودجه‌ای دشوار می‌کند. بدین ترتیب، درستکاری حسابرس از دو طرف در معرض خطر قرار می‌گیرد. به دلیل آثار منفی بالقوه چشمگیر محدودیتهای مذکور بر قضاوت حرفه‌ای، حسابرس باید همواره نسبت به این فشارها هوشیار باشد.

استانداردهای حرفه‌ای

استانداردهای حرفه‌ای، تأثیری فراگیر بر قضاوت حرفه‌ای دارد، چرا که حسابرسان اخلاقاً مقید به رعایت آنها هستند. هرگاه از حسابرسان پرسیده شود رعایت کدام بعد قضاوت حرفه‌ای دشوارتر از بقیه است، معمولاً آنها به موضوعات مرتبط با استانداردها اشاره می‌کنند. دامنه این موضوع وسیع است و از مشکلات درک منظور و معنای بندهای استانداردها گرفته تا نبود استاندارد برای موقعیتهای خاص را در بر می‌گیرد. در این مورد مشکلات مختلفی مانند تفسیر و تعبیر استانداردها، بدیل‌های ممکن و شیوه‌های مطلوب، انواع جدید معاملات، و

نبود استاندارد برای موضوعات خاص می‌تواند بروز کند.

با همه اینها، باید خاطر نشان ساخت که استانداردهای حرفه‌ای برای موقعیتهای متداول در یک حوزه خاص تدوین می‌شود. در به کارگیری استانداردها، از حسابرس انتظار می‌رود با اعمال قضاوت حرفه‌ای، کاربرد استاندارد یا مربوط بودن آن به موضوع مورد حسابرسی را تعیین کند. اگر استاندارد مربوط و سودمند قلمداد نشود، رویکرد دیگری غیر از آنچه استاندارد تجویز کرده باید به کار گرفته شود. ضمناً تأکید می‌شود، رعایت نزدیکترین استاندارد به استاندارد که نامربوط تشخیص داده شده، خطایی بالقوه است، چرا که برخورد مشابه با شرایط متفاوت به بدی برخورد متفاوت با شرایط مشابه است.

نتیجه‌گیری

مطالب ارائه شده در این شماره و شماره قبلی فصلنامه، چارچوبی را برای قضاوت حرفه‌ای مهیا می‌کند. شماری از انواع گوناگون قضاوت‌هایی که حسابرسان در خلال حسابرسی به ناچار ملزم به انجام آن هستند و نیز عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای مورد بحث قرار گرفت.

ضمناً شایسته است در استانداردهای حرفه‌ای به مطالب زیر پرداخته شود:

● تعریف قضاوت حرفه‌ای و توصیف نقش آن در حسابرسی و کاربرد آن نسبت به مفاهیم بنیادی حسابرسی و خدمات مرتبط، از جمله اهمیت و خطر حسابرسی.

● وصف عوامل کلیدی چارچوب قضاوت حرفه‌ای، از جمله محیط کاری حسابرس، ویژگیهای حسابرس، شواهد حسابرسی، فرآیند تصمیمگیری و ویژگیهای کیفی.

منبع:

The Canadian Institute of Chartered Accountants,

۱۹۹۵, Professional judgement and the auditor.

(CICA Research Report),

◆◆◆