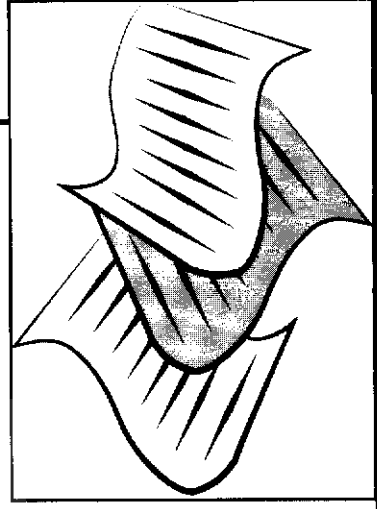


نقش آیین رفتار حرفه‌ای و استقلال حسابرسی

در چارچوب گزارشگری مالی استرالیا

مترجم: سحر سپاسی



مقدمه

امروزه در سطح جهانی، آیین رفتار حرفه‌ای و استقلال حسابرس تا حد بسیار زیادی مورد توجه قرار گرفته است. در استرالیا نیز مانند بسیاری از کشورها، مجامع حرفه‌ای و قانونی، موسسات علمی، بورس اوراق بهادار و وسایل ارتباط جمعی بر آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال حرفه‌ای و گزارشگری مالی تاکید زیادی دارند.

مدل جامع پیشنهادی برای چارچوب گزارشگری مالی استرالیا، در جهت اطمینان‌دهی بیشتر به عموم افراد جامعه در مورد موسسات مالی استرالیا طراحی شده است. این چارچوب، اولین سندی است که در فضای موجود در کشور استرالیا و در پاسخ به پیشنهادهای ارائه شده درباره تغییر ضوابط افشای اطلاعات، نظارت، قانونگذاری و اجرای گزارشگری مالی ارائه شده است. پیشنهادهای ارائه شده شامل طیف وسیعی از موضوعات مانند تجربیات متنوع حسابداران، وظایف تعیین شده توسط انجمن بین‌المللی حسابداران و سایر مجامع، آیین رفتار حرفه‌ای و رهنمودهای حرفه‌ای مربوط است. چارچوب پیشنهادی انجمن حسابداران رسمی استرالیا، حسابرسی مستقل را جزیی از موضوع کلی پاسخگویی و راهبری شرکتها می‌داند و معتقد است نقشها و مسئولیتهای هیات مدیره و کمیته حسابرسی نیز جزیی از راهبری شرکتهاست.

۱) اصول انجمن حسابداران رسمی استرالیا

برای چارچوب گزارشگری مالی

اصول به کار رفته در چارچوب گزارشگری مالی استرالیا، این اطمینان را به وجود می‌آورد که در آن، برای متعادل کردن منافع بازار با نیازهای موجود برای بازسازی و حفظ رضایتمندی افراد جامعه در نتایج گزارش شده، ملاحظات مناسب در نظر گرفته شده است.

۱-۱- طراحی ساده و شفاف

رضایت افراد جامعه همواره در معرض

خدشه دار شدن توسط رسواییهای بزرگ است. عموم افراد، قبل از وقوع چنین رسواییهایی، به ندرت به دنبال درک چارچوب گزارشگری مالی هستند. در چنین شرایطی، وجود چارچوبی پیچیده و با شفافیت کمتر، باعث از بین رفتن انگیزه یکپارچگی و رقابت میان اداره کنندگان شرکتها می‌شود. با کاستن از پیچیدگی چارچوب نظری و در نتیجه کاهش تعداد مجامع، صنایع می‌توانند به شکل موثر، دلایل اشکالات به وجود آمده <

و چگونگی انجام اقدامات لازم برای رفع آن را تشریح کند.

۲-۱- کاربردها و نتایج باثبات

هیچ چارچوب نظری وجود ندارد که ریسک ورشکستگی شرکت را به صفر برساند، اما روشن است یک چارچوب نظری خوب، این اطمینان را می‌دهد که سازوکارهای مناسب و موثری برای ردیابی عوامل ورشکستگی وجود دارد و خاطر نشان می‌سازد که افراد ظاهرا یا واقعا مسئول در تمام موارد، مورد مواخذه قرار خواهند گرفت. این اصل به این موضوع اشاره دارد که چارچوب نظری باید دارای دامنه کافی برای ارزیابی فعالیت‌های تمام اداره کنندگان شرکت، مخصوصا سه پایه اصلی چارچوب گزارشگری مالی یعنی مدیریت، مالکیت و حسابرسی باشد.

۳-۱- عملیات کارا

چارچوب نظری کارا، حد متعادلی میان مسائل نظری و موضوعات موثر از نظر اقتصادی، برقرار می‌کند. در محیط کنونی، مهم است بدانیم بخش وسیعی از مدیران، مالکان و حساب‌برسان، مسئولیتهای خود را به نحو احسن انجام می‌دهند. در طرح ریزی چارچوب نظری جدید، توجه به این موضوع ضروری است که کارایی عملیاتی تحت الشعاع مسائل نظری صرف قرار نگیرد. زیرا به نتایج ناخواسته ای چون کاهش تاکید بر ایجاد مانعهای لازم منتج خواهد شد. با ایجاد مانعهای لازم، نقاط قوت عناصر چارچوب گزارشگری مالی استرالیا برجسته‌تر خواهد شد، با این امید که استفاده کنندگان بخواهند و بتوانند علاوه بر مانعهای موجود، کنترل‌های شدید دیگری را بر سیستم مالی شرکت تحمیل کنند.

۴-۱- متوازن کردن مسئولیت علاوه بر متعادل کردن منافع عموم و صنعت، لازم است مسئولیت گزارشگری مالی خوب به طور متوازن میان اداره کنندگان تمام وقت شرکت، خصوصا توسط سه پایه اصلی چارچوب گزارشگری مالی شامل مدیریت، مالکیت و حسابرسی تقسیم شود. همچنین این رویکرد، صنعت را با حوزه وسیع تری از اختیارات، جهت بهبود عملکرد و کارایی چارچوب نظری، روبرو می‌سازد. تمایل و توانایی انعکاس شفاف حوزه‌های مسئولیتهای اداره کنندگان شرکت، باعث افزایش درک عموم و در نتیجه ایجاد رضایتمندی در آنان خواهد شد.

۲) سیستم گزارشگری مالی چیست ؟

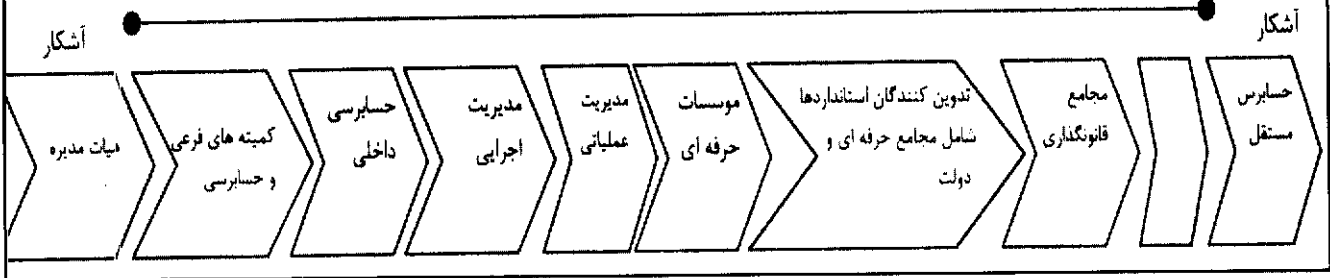
انجمن حسابداران رسمی استرالیا سیستم گزارشگری مالی را فرآیندهایی تعریف می‌کند که موسسات و مجامع جهت نظارت و تسهیل در تولید کالای گزارشگری مالی احتیاج دارند. این سیستم را می‌توان به عنوان جزئی از وظایف یکپارچه راهبری شرکتها دانست.

برداشت افراد از فرآیندها و عملکردهای سیستم گزارشگری مالی به طور چشمگیری متفاوت است. در یک طرف، هیات مدیره و در طرف دیگر، حساب‌برسان مستقل قرار دارند. مسئولیت هر دو به اندازه کافی روشن است و هر گونه اشتباهی توسط این دو منجر به ایجاد نارضایتی در عموم خواهد شد. وظایف و مسئولیتهای موجود در فرآیند یک سیستم گزارشگری مالی به ندرت تحت رسیدگی و بازرسی افراد قرار می‌گیرد و معمولا تحت کنترل شرکت است. هر کس اعم از افراد و موسسات، دارای توان بالقوه ای برای بهبود یا کاستن از عملکرد و یا یکپارچگی

چارچوب گزارشگری مالی استرالیا، اولین سندی است که در فضای موجود در کشور استرالیا و در پاسخ به پیشنهاد های ارائه شده درباره تغییر ضوابط افشای اطلاعات، نظارت، قانونگذاری و اجرای گزارشگری مالی ارائه شده است

سیستم گزارشگری مالی

آشکاری کمتر



وظایف و مسئولیتهای موجود در فرآیند یک سیستم گزارشگری مالی به ندرت تحت رسیدگی و بازرسی افراد قرار می گیرد و معمولا تحت کنترل شرکت است.

اداره امور روزمره شرکت نقشی ندارند. آنان نیاز دارند تا از حسابهای سالانه تهیه شده توسط اداره کنندگان شرکت اطمینان داشته باشند. در استرالیا براساس قوانین شرکتهای حساببرسان ملزم به گزارشگری به سهامداران و ارائه اظهارنظر مستقل در این مورد هستند که صورتهای مالی شرکت (شامل وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد شرکت) طبق استانداردهای حسابداری استرالیا و سایر الزامات گزارشگری تهیه شده است یا خیر؟ نقش حسابرس مستقل، افزایش دادن اعتبار صورتهای مالی، تهیه و امضا شده توسط شرکت است. علاوه بر این، حسابرس مستقل تا حد زیادی اطمینان می دهد که گزارشهای مالی شرکت عاری از اشتباهات با اهمیت می باشد.

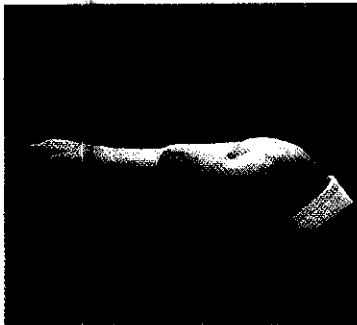
مسئولیت و یکپارچگی واقعی و عینی حساببرسان مستقل تاثیر فراوانی بر رضایتمندی عموم دارد. به همین دلیل، احساس مسئولیت قابل ملاحظه ای برای حساببرسان ایجاد می شود تا از انجام تمام مراحل لازم برای اظهار نظر و اطمینان از گزارشهای مالی

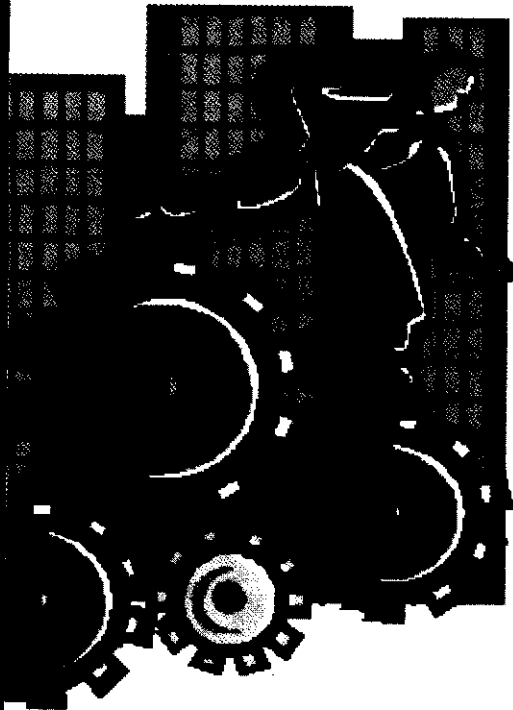
شرکت مطمئن شوند. حساببرسان مستقل همچنین دارای این وظیفه هستند که از نظر مشتریان خود واقعا و ظاهرا مستقل به نظر برسند. برخلاف سایر شرکت کنندگان در امور شرکت، استقلال حساببرسان تاثیری کم

سیستم گزارشگری مالی است. انتظار عموم افراد مبنی بر این که حسابرسی مستقل می تواند بدون توجه به کیفیت و یکپارچگی سیستم، به طور موثر انجام شود، نشان دهنده عدم درک آنان از اهمیت عملکرد سایر ارکان اداره کننده شرکتهاست.

انجمن حسابداران رسمی استرالیا به عنوان یک تشکل حرفه ای متعهد است رویکردی جامع را برای کسب رضایتمندی افراد حرفه با استفاده از بالاترین سطح صلاحیت حرفه ای و انضباط شخصی اعضا به کار گیرد. این امر باعث توسعه کاربرد، نظارت و بازبینی استانداردهای حسابداری مناسب در کنار تدوین استانداردهایی برای حسابرسی و خدمات اعتباردهی و راهبری شرکت می شود. برای اطمینان از توانایی اعضا برای حل مشکلات فنی و اخلاقی، اعضای انجمن حسابداران رسمی استرالیا، به بهبود حرفه ای مستمر نیاز دارد. همچنین حسابداران رسمی استرالیا، ملزم به شرکت در برنامه های اطمینان دهی کیفی منظم و برنامه های بررسی همپیشگان هستند، این مهم جهت نظارت بر میزان پیروی اعضا از استانداردها در مواقعی است که نارساییها شناسایی می شوند و عملکرد حسابداران رسمی استرالیا مورد بررسی و در صورت لزوم، اقدامات انضباطی اعمال می شود.

۳) رضایتمندی عموم در فرآیند حسابرسی سهامداران شرکت، افرادی هستند که در





◀ اساسی بر عموم افراد جامعه دارد. کیفیت و یکپارچگی موجود در اظهارنظر گزارش حسابرس، تا حد زیادی متأثر از استقلال حسابرس است. استقلال باید هم به صورت واقعی و هم به صورت ظاهری وجود داشته باشد. یک حسابرس نه تنها باید از هر گونه تضاد منافع (که منجر به سوء استفاده می شود) مبرا باشد بلکه باید از نظر سهامداران و هر شخص ثالث دیگری که بر گزارش حسابرس اتکا می کند نیز مستقل به نظر برسد. البته باید توجه داشت که مسئولیت اصلی حسابرسان در قبال ذینفعان است و نه مدیریت شرکت.

استقلال حسابرس که موجب اعتبار بخشی به حسابهای شرکت است، باعث می شود سرمایه گذاران برای تصمیم گیری های خود از اطلاعات با کیفیت بالا استفاده کنند. این موضوع منجر به کارایی بازار می شود که خود یکی از عوامل کلیدی رشد اقتصادی است. بنابراین، کاهش در کیفیت حسابرسی با کاهش در درک این کیفیت دارای آثار منفی خواهد بود.

فعالیت های تجاری جدید بسیار پیچیده هستند و فرآیند حسابرسی شرکت های بزرگ تقریباً در تمام موارد شامل قضاوت درباره موضوعاتی است که نمی توان در مورد آنها بر اساس حقایق محض تصمیم گیری کرد (به عنوان مثال، می توان از چگونگی ارزیابی درست مدیریت از سرقتی خریداری شده توسط شرکت نام برد). کیفیت چنین قضاوت هایی به زیرکی و مهارت های حرفه ای حسابرس و دانش وی نسبت به محیط تجاری شرکت بستگی دارد.

عموم افراد جامعه ایمان زیادی به درستی و صلاحیت حسابرسان مستقل دارند. این

**حسابداران رسمی
استرالیا با توجه به
اهمیت ارزیابی
ریسک در
برنامه ریزی
حسابرسی، تمایل
زیادی دارند تا به
روشهایی دست
یابند تا نتایج
ارزیابی ریسک را
به عموم افراد
جامعه ارائه کنند**

موضوع ممکن است موجب شود که انتظار از عملکرد حسابرس فراتر از واقعیت شود (فاصله انتظاراتی). اما این کار چیزی از مسئولیت حسابرسان حرفه ای، تجارت و مجامع حرفه ای برای افزایش کیفیت قوانین و مقررات حسابرسی کم نمی کند.

۱-۳- صلاحیت حسابرس

● استخدام حسابرس

برای این که یک حسابرس در استرالیا بتواند شرکتی را حسابرسی کند باید دارای تجربه کافی و صلاحیتهای لازم باشد. انجمن حسابداران رسمی استرالیا معتقد است که فرآیند پذیرش حسابرسان برای عضویت در انجمن، مستلزم اعمال سخت گیری و دقت لازم می باشد.

طبق مدل پیشنهادی حسابداران رسمی استرالیا، پذیرش حسابرسان از مسئولیت های انجمن حرفه ای خواهد بود. این انجمن، تلاش مستمری را به عمل می آورد تا اطمینان حاصل شود کلیه اعضا در آموزش حرفه ای مستمر و در بررسیهای کنترل کیفی شرکت می کنند.

● ارزیابی ریسک بهبود یافته

حسابرسان قبل از پذیرش یک قرارداد حسابرسی باید به ارزیابی ریسک قرارداد مربوط بپردازند. این ریسکها به طور کلی به شرح زیر هستند:

● ریسک صنعت یا ریسک محیطی: ریسک مربوط به ماهیت محیط و صنعتی که شرکت در آن مشغول فعالیت است.

● ریسک کنترل: ریسک مربوط به ماهیت و کیفیت سیستم های گزارشگری داخلی شرکت.

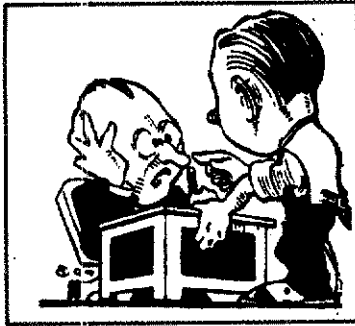
● ریسک حسابرسی: ریسک این که حسابرس ممکن است چیزی را نادیده بگیرد. این چیزی است که عموماً بر دیدگاه حسابرسان نسبت به ساختارهای کنترلی شرکت با توجه به صلاحیت، تجربه و درک آنان تاثیر می گذارد.

حسابرس پس از ارزیابی ریسک ها، در جایگاهی قرار می گیرد که می تواند حسابرسی لازم را انجام دهد. او در صورت وجود ریسک بالا، آزمون های بیشتری انجام می دهد و در صورت وجود ریسک پایین از حجم کار وی کاسته خواهد شد. این موضوع بر سطح هزینه و در نتیجه روی حق الزحمه تاثیر خواهد داشت.

یکی از بخش های مهم و اساسی حسابرسی، ارزیابی ریسک است. بنابراین، توانایی حسابرس در بررسی مناسب و عینی عوامل ریسک اهمیت بسیاری دارد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا پیشنهاد می کند که اعضا در برنامه های کنترل کیفی شرکت کنند، زیرا شرکت در این برنامه ها اطمینان می دهد که فرآیندهای ارزیابی ریسک به طور مناسب انجام شده است. در ضمن فرصت لازم برای افزایش توانایی های فردی حسابرس در

ارزیابی ریسک و آزمون روش های ارزیابی ریسک نیز فراهم می شود.

حسابداران رسمی استرالیا با توجه به اهمیت ارزیابی ریسک در برنامه ریزی حسابرسی، تمایل زیادی دارند تا به روشهایی دست یابند



تا نتایج ارزیابی ریسک را به عموم افراد جامعه ارائه کنند. این کار منافع قابل توجهی برای حسابرسان خواهد داشت. این انجمن پیشنهاد می کند که شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس و سایر شرکتهای

مشمول الزامات افشای اطلاعات مالی ملزم شوند که گزارش بررسی و تجزیه و تحلیل مدیریت تهیه کنند. این گزارش باید حاوی اطلاعات مربوط و با معنا بوده، نه تنها بر اساس اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی قبل باشد بلکه اطلاعات آتی مورد نیاز تصمیم گیرندگان را نیز ارائه دهد.

۴ - استقلال حسابرسان

۱ - ۴ - نظارت مستمر بر حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی
انجمن حسابداران رسمی استرالیا پیشنهاد می کند در مواقعی که یک موسسه حسابرسی، هم برای خدمات حسابرسی و هم برای خدمات غیر حسابرسی قرارداد امضا می کند باید موضوعات زیر را به تفضیل برای کمیته حسابرسی و هیات مدیره شرکت افشا کند:

- اطلاعات مربوط به توافق به عمل آمده.
- اطلاعات مربوط به ریسکهای موجود.
- فرآیندهایی که موسسه حسابرسی با حفظ استقلال برای مدیریت ریسک انجام می دهد.

● منفععی که از قرارداد دوجانبه انتظار <

انجمن حسابداران رسمی استرالیا به عنوان یک تشکل حرفه ای متعهد است رویکردی جامع را برای کسب رضایتمندی افراد حرفه با استفاده از بالاترین سطح صلاحیت حرفه ای و انضباط شخصی اعضا به کار گیرد



می‌رود.

پس از آن، هیات مدیره باید جزئیات این موارد را در ارتباط با تمام خدمات غیر حسابرسی شرکت حسابرسی مورد نظر در یک گزارش پیشنهادی فصلی تنظیم و به ذینفعان شرکت گزارش دهد.

۲-۴- مدت زمان قرارداد حسابرسی -

جابجایی حسابرسان

انجمن حسابداران رسمی استرالیا مدیریت هوشیار، فعال و شفاف را در روابط مشتری - حسابرسی برای دو طرف خصوصا برای مشتری به عنوان مسئول نهایی ذینفعان در قبال قرارداد توصیه می‌کند.

سایر توصیه‌ها به شرح زیر است:

● بررسی جامع و افشای اطلاعات برای عموم افراد در ارتباط با نیاز به جابجایی حسابرسان شرکت در هر پنج یا هر هفت سال یک بار.

● جابجایی متناوب حسابرسان ارشد و شرکای موسسه حسابرسی شرکت.

● تعامل موثر میان کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل.

۳-۴- قوانین و مصوبات مناسب بدون شک، مدل جامعی که بتواند نقض استانداردهای حسابرسی و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را کشف کند و در صورت عدم اجرای محدودیت‌ها، شروط و یا جریمه‌هایی را تکلیف نماید استقلال حسابرس را تقویب خواهد کرد.

مدل جامع پیشنهادی توسط انجمن حسابداران رسمی استرالیا گسترده‌تر از قانون ساربینز- اوکسلی در امریکا است. در استرالیا مقررات موثر از مدلی نشأت می‌گیرد که از قدرت دولت و حرفه هر دو استفاده می‌کند. انجمن حسابداران رسمی

یکی از بخش‌های مهم و اساسی حسابرسی، ارزیابی ریسک است. بنابراین، توانایی حسابرس در بررسی مناسب و عینی عوامل ریسک اهمیت بسیاری دارد

استرالیا توصیه می‌کند که مجامع استانداردگذاری، نظارت و بررسی به تساوی بین حرفه و دولت تقسیم شود. در این مورد، انجمن‌های حرفه‌ای صلاحیت‌های لازم را فراهم می‌کنند و دولت آزاد است تا نمایندگانی را از افراد مورد نظر خود یا مجامعی مانند بورس اوراق بهادار استرالیا یا انجمن ذینفعان استرالیا انتخاب کند. بدین ترتیب حرفه و دولت مطمئن خواهند بود که نیازهای فنی نیز برآورده و از مشاوره افراد هم استفاده شده است.

سیستم گزارشگری مالی در چارچوب گزارشگری مالی استرالیا به عملکرد سایر حرفه‌ها خصوصا حرفه‌های مسئول برای سیاستهای راهبردی شرکتها و فرهنگ سازمانی نیز وابسته است. یکی از خصوصیات مهم این مدل جامع قابلیت انعطاف پذیری پویای آن است که دامنه وسیعی از حرفه‌ها را در چارچوب سازمانی در بر می‌گیرد. انجمن حسابداران رسمی استرالیا در این راه انجمن اداره کنندگان شرکت‌های

استرالیا و انجمن حسابرسان داخلی استرالیا را مهم‌ترین شرکای خود می‌داند.

۵ - کمیته‌های حسابرسی

کمیته‌های حسابرسی نقشی اساسی در راهبری موثر شرکت‌ها دارند به طوری که انجمن حسابداران رسمی استرالیا توصیه می‌کند که تمام شرکتهای عضو بورس باید دارای یک کمیته حسابرسی باشند که منحصر از مدیران غیرموظف تشکیل شده است.

کمیته‌های حسابرسی موجب اطمینان مضاعف ذینفعان، در مورد کیفیت و اعتبار صورتهای مالی منتشرشده، توسط شرکتهای می‌شوند. این کمیته‌ها به مثابه پلی میان حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل عمل می‌کنند.

انجمن حسابداران رسمی استرالیا پیشنهاد می‌کند که کمیته حسابرسی:

- به هیات مدیره توصیه کند تا به تایید گزارش‌های مالی شرکت بپردازد.
- استانداردهای حسابداری را که بر فرآیندها و الزامات گزارشگری مالی اثر دارد فعالانه بررسی نماید.
- عملیات و پیشنهادات حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل را فعالانه بررسی کند.
- هیات مدیره وظایف تصویب و توصیه اعطای پاداش کافی به حسابرسان مستقل را به عهده داشته باشد.
- قرارداد حسابرسی را با افشای محتوای آن (شامل پاداش حسابرسان) به عموم افراد امضا کند.

کمیته حسابرسی در درون یک شرکت می‌تواند نقش تعیین کننده ای در موارد بحث انگیز در فرآیندهای تجزیه و تحلیل،

نظارت بر ریسک و کنترل‌های داخلی مرتبط داشته باشد؛ دارای نقش اصلی در تعیین تقلبهای واقع شده در شرکت باشد؛ توجه خود را بر سیاستها و رویه‌های جلوگیری از تقلب و فعالیت‌های غیر اخلاقی معطوف دارد و به عنوان کمیته پیشرو در رعایت اصول راهبری شرکتها عمل کند.

در شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی به طور موثر عمل کند؛ توان بهبود کیفیت گزارش‌های مالی و سایر گزارشها وجود دارد، مدیران غیراجرایی برای مشارکت مستقل در راهبری شرکت‌ها یاری می‌شوند و موقیت حسابرسان داخلی و مستقل را که مشکلاتشان را مستقیماً به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند تقویت می‌شود. از طرف دیگر، برای انجام فعالیتهای شرکت به طور موثر امکان پرس و جوی سوالات بحث برانگیز از مدیریت وجود دارد.

نتیجه گیری

حسابداران رسمی استرالیا معتقدند با تمرکزکنونی بر روی حسابرسان و مشتریان خود، وضعیت بی نظیری را برای حرفه، دولت و صنعت جهت پیشرو بودن در تدوین یک چارچوب گزارشگری مالی فراهم می‌آورند که قادر است بهتر و بیشتر نیازهای پاسخگویی به عموم را برآورده سازد. مدل جامع پیشنهادی انجمن حسابداران رسمی استرالیا برای چارچوب گزارشگری مالی مستقیماً به افزایش شفافیت و اعتبار صورتهای مالی در استرالیا اشاره دارد که به تبع خود پاسخگویی و رضایت مندی عموم را افزایش خواهد داد. ♦♦♦

منبع:

Pearson, Des, Ethics and Auditor independence-The way Forward, World Congress of Accountants, Hong kong, 2002.

مدل جامع
پیشنهادی انجمن
حسابداران رسمی
استرالیا برای
چارچوب
گزارشگری مالی
مستقیماً به
افزایش شفافیت و
اعتبار صورتهای
مالی در استرالیا
اشاره دارد که به
تبع خود
پاسخگویی و
رضایتمندی عموم
را افزایش
خواهد داد