

نواقص کارهای حسابرسی

از دیدگاه هیئت نظارت حسابداری شرکت‌های عام

مترجم:



مهدی یزدان‌دوست

هیئت نظارت حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB) (که در این مقاله "هیئت" نامیده می‌شود) هیئتی غیرانتفاعی و فعال در بخش خصوصی ایالات متحده است که به موجب بخش ۱۰۱ قانون ساربنز - آکسلی تشکیل شده است تا بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام نظارت کند، و از طریق ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی مستقل و افزایش دقت و آگاهی بخشی آن‌ها، از سرمایه‌گذاران و منافع عمومی حمایت کند. این هیئت همچنین به دنبال ایجاد و حفظ حسابرسی با کیفیت بالا در کنار استانداردهای حرفه‌ای مربوط برای حسابرسان است.

در واقع، تشکیل هیئت نوعی نظارت جداگانه‌ی از بیرون و مستقل بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده است که در کنار وظیفه‌ی نظارت، مسئولیت بازنگری و تدوین استانداردهای حسابرسی را نیز به عهده دارد. محافظت بیشتر از منافع سرمایه‌گذاران از راه تقویت الزامات حسابرسی و به‌کارگیری رویکردهای یکنواخت‌تر مبتنی بر ریسک به عرصه‌هایی از حسابرسی که مطرح‌تر است و اهمیت بیشتری دارد و به‌روزرسانی استانداردها با توجه به پیشرفت‌های اخیر، از مهم‌ترین اقدامات هیئت در سال‌های اخیر است.

در اکتبر ۲۰۱۸، هیئت خبر از تعلیق فعالیت سه شریک یکی از موسسات حسابرسی داد. این تعلیق بر اساس نواقص مشاهده‌شده در رسیدگی به یکی از شرکت‌های سهامی عام و عدم رعایت کنترل کیفیت کار انجام‌شده و نیز عدم ارائه‌ی مستندات واقعی در زمان بازرسی به بازرسان هیئت بود. در اکتبر ۲۰۱۹ نیز، هیئت دفتر نمایندگی دو موسسه‌ی حسابرسی و جمعا هشت نفر مرتبط با آن‌ها را در پی مشاهده‌ی نواقصی چون عدم صداقت و مستندسازی نادرست کارهای حسابرسی و نیز نواقص مشاهده‌شده در زمینه کنترل کیفیت تعلیق کرد.

هیئت پاسخگوی کمیته‌های حسابرسی برای اطلاع بیشتر از زمینه‌های مورد تاکید بازرسان هیئت است. این گفته‌ی دوان دسپارت^۱، از اعضای هیئت، در کنفرانس ۲۰۱۸ انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)^۲ در واشنگتن درباره‌ی پیشرفت‌های حال حاضر هیئت و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)^۳ است. از سوی دیگر، حسابرسان داخلی نیز موقعیت بی‌همتایی برای حمایت از کمیته‌های حسابرسی در شناخت و نظارت بر زمینه‌های کلیدی دارند. حسابرسان داخلی با شناخت خوب خود از انتظارات و یافته‌های هیئت می‌توانند کمیته‌های حسابرسی را به عنوان مسئول نظارت اولیه بر حسابرسی مستقل راهنمایی کنند و از استقلال و بی‌طرفی موسسات حسابرسی اطمینان به‌دست دهند.

فرایند بازرسی هیئت

موسسات بزرگ حسابرسی به صورت سالانه و موسسات کوچک هر سه سال یک بار توسط هیئت بازرسی می‌شوند. پس از هر بازرسی، گزارشی صادر می‌شود که شامل یک بخش عمومی، و در صورت لزوم، یک بخش غیرعمومی است. بخش عمومی گزارش شامل نواقص عمده‌ی حسابرسی^۴ است، که بر روی وبگاه هیئت نیز منتشر می‌شود. عدم انجام مراحل لازم حسابرسی، عدم تشخیص و شناخت انحراف از استانداردهای پذیرفته‌ی حسابداری، و رسیدگی ناکافی به طراحی و اثربخشی فعالیت‌های کنترلی انتخاب‌شده، از جمله، نواقص عمده‌ی حسابرسی است. موسسه‌ی حسابرسی مورد بازرسی پس از انتشار گزارش هیئت ممکن است مجبور به تغییر روش حسابرسی خود شود، یا حتی شرکت مورد رسیدگی را وادار کند که صورت‌های مالی اصلاح‌شده را مجدداً منتشر کند.

بخش غیر عمومی گزارش به سامانه‌ی کنترل کیفیت^۵ مربوط است. این بخش ممکن است شامل فعالیت‌های موسسه در زمینه‌ی حفظ استقلال و بی‌طرفی آن و نیز حسن نیت مدیران یا برنامه‌های

بازرسی داخلی موسسه باشد. در صورتی که موسسه‌ی حسابرسی نتواند ظرف دوازده ماه از تاریخ صدور گزارش غیر عمومی، نواقص یافته‌شده در کنترل کیفیت را اصلاح کند، گزارش به صورت عمومی منتشر خواهد شد. طبق راهنمای منتشرشده توسط مرکز کیفیت حسابرسی (CAQ)^۲ در ارتباط با بازرسی‌های هیئت، مراحل اصلاح رویه‌های موسسات حسابرسی با توجه به نوع مشکلات شناسایی‌شده توسط هیئت در زمینه‌ی کنترل کیفیت تعیین می‌شود. در ارتباط با این اصلاحات می‌توان، به عنوان نمونه، به تغییر در مراحل حسابرسی شرکت‌ها و نیز آموزش‌های تکمیلی اشاره کرد. استانداردهای هیئت از موسسات حسابرسی بزرگ و دارای حسابرسی‌های

پیچیده انتظار دارد تجزیه و تحلیل دلایل به‌وجود آمدن مشکلات حسابداری شناسایی‌شده را ارائه و آن‌ها را با نتایج تطبیق دهند. راهنمای مرکز کیفیت حسابرسی می‌تواند در مورد مراحل انجام اصلاحات و ارائه‌ی تجزیه و تحلیل‌های پایه برای حسابرسان داخلی نیز مفید باشد.

در حال حاضر، هیئت در حال بازبینی فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک است، که مراحل اجرا و چگونگی ارزیابی سامانه‌ی کنترل کیفیت موسسه و بهبود آن را نشان می‌دهد، و به تغییر اصول، زمان‌بندی و گستره‌ی فرایند بازرسی می‌پردازد. علاوه بر این، هیئت بر روی به‌موقع بودن و مربوط بودن گزارش‌های بازرسی نیز تاکید

دارد. این موضوع به سرمایه‌گذاران و کمیته‌های حسابرسی نیز در تصمیم‌گیری کمک می‌کند.

یافته‌های بازرسی

به گفته‌ی جورج بوتیک^۱ سه نقص در حسابرسی‌ها وجود دارد که دائما تکرار می‌شوند. این نواقص شامل ارزیابی و پاسخ به ریسک‌های تحریف با اهمیت، حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، و حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه است (نمایه‌ی ۱). هیئت این نواقص را در خلاصه‌ی بازرسی کارکنان خود در سال ۲۰۱۸، با عنوان "پیش‌نویس کارکنان از مشاهدات بازرسی‌های سال ۲۰۱۸" ارائه کرده است. این گزارش در ماه

نمایه ۱- نمونه‌هایی از نواقص حسابرسی طبق گزارش‌های هیئت نظارت حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB)

| نمونه‌هایی از نواقص حسابرسی | عدم انطباق با | زمینه‌های نواقص حسابرسی |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> حسابرس مستقل روش‌های اساسی حسابرسی از جمله آزمون جزئیات را انجام نداده است، که در مورد ارزیابی تقلب و ریسک‌های قابل ملاحظه دیگر پاسخگو باشد. حسابرس مستقل شواهد حسابرسی مربوط را که به نظر می‌رسد با ادعاهای مشخصی در صورت‌های مالی مغایرت دارد، در نظر نگرفته است. حسابرس مستقل صورت‌های مالی را از جنبه‌ی مربوط بودن و کامل بودن افشای اطلاعات به میزان کافی ارزیابی نکرده است. | <ul style="list-style-type: none"> AS 2301: پاسخ‌های حسابرس به ریسک‌های تحریف با اهمیت AS 2810: ارزیابی نتایج حسابرسی | ۱- ارزیابی و پاسخ به ریسک‌های تحریف با اهمیت |
| <ul style="list-style-type: none"> حسابرس مستقل ماهیت و مربوط بودن رویه‌های مورد عمل مدیران را طی فرایند حسابرسی بررسی نکرده است. حسابرس مستقل تردید حرفه‌ای را در آزمون کنترل‌ها به طور مناسب اعمال نکرده و به استعلام از مدیریت اکتفا کرده است. حسابرس مستقل شناخت کافی از تحریف بالقوه در منابع را کسب نکرده است. حسابرس مستقل کنترل‌های مربوط به کامل بودن و درستی اطلاعات یا گزارش‌های تولیدشده در سامانه را به طور کامل بررسی نکرده است. | <ul style="list-style-type: none"> AS 2201: حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که با حسابرسی صورت‌های مالی یکپارچه شده است. | ۲- حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی |
| <ul style="list-style-type: none"> حسابرس مستقل به طور کامل متوجه نشده است که برآوردها چگونه محاسبه شده‌اند. حسابرس مستقل به اندازه‌ی کافی آزمون‌های ورودی‌ها و ارزیابی‌های اساسی مفروضات مدیریتی را اعمال نکرده است. | <ul style="list-style-type: none"> AS 2501: حسابرسی برآوردهای حسابداری | ۳- حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه |

نقص کلیدی شماره ۱: ارزیابی و پاسخ به ریسک‌های تحریف با اهمیت

در ایالات متحده، نقص مربوط به ارزیابی و پاسخ به ریسک‌های تحریف با اهمیت در نتیجه‌ی عدم انجام حسابرسی طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۳۰۱ هیئت رخ می‌دهد. مسئولیت حسابرسان مستقل در مورد ریسک‌های با اهمیت و استاندارد حسابرسی شماره ۲۸۱۰ برآورد نتایج حسابرسی است.

در ایران، طبق بندهای ۲۵ و ۲۶ استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۵، حسابرس مستقل برای طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم باید خطرهای تحریف با اهمیت را در سطح صورت‌های مالی و سطح ادعاهای مربوط به گروه‌های معاملات، مانده‌ی حساب‌ها و موارد افشا مشخص و ارزیابی کند. در ادامه، حسابرس مستقل را با انجام موارد زیر راهنمایی می‌کند:

- خطرها را از طریق فرایند کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترل‌های مربوط به خطرها و با در نظر گرفتن گروه‌های معاملات، مانده‌ی حساب‌ها و موارد افشا در صورت‌های مالی مشخص کند،
- خطرهای مشخص شده و این که آیا این خطرها با صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه‌ی واحد ارتباط فراگیرتری دارند و به طور بالقوه بر بسیاری از ادعاها اثر دارند یا خیر؟ را ارزیابی کند،
- با توجه به کنترل‌های مربوطی که حسابرس مستقل می‌خواهد آزمون کند، خطرهای مشخص شده را به آن چه ربط دهد که می‌تواند در سطح ادعای مدیریت اشتباه باشد، و
- احتمال وجود تحریف‌ها شامل امکان وجود تحریف‌های متعدد و احتمال این که آیا میزان تحریف‌های بالقوه به گونه‌ای است که بتواند منجر به تحریف‌های با اهمیت شود یا خیر؟ را بررسی کند.

در خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۷، و در قسمت مروری بر مشاهدات منتشر شده‌ی بازرسی از حسابرسان در سال ۲۰۱۶، به این موضوع اشاره شده است که در بعضی از شرکت‌های انتخاب‌شده، انجام آزمون‌های انجام‌شده برای ارزیابی کامل ریسک تقلب و دیگر عوامل ریسک به اندازه‌ی کافی از کارایی لازم برخوردار نبوده است. در خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۷ به موضوع ریسک شناسایی درآمد اشاره شده است. در خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۸ به نیاز آزمون درستی همه‌ی تراکنش‌های مربوط به درآمد اهمیت ویژه داده شده است. این آزمون شامل مطابقت صورتحساب‌های صادره توسط شرکت با مواد قراردادهای مرتبط و تحویل محصول/خدمات و نیز آزمون مقادیر مندرج در صورتحساب با درآمد شناسایی شده است. شرکت‌ها باید فرض کنند که در درآمد و ارزشیابی آن نیز ریسک تقلب وجود دارد.

روش‌های حسابرسی باید برای رسیدگی به ریسک‌های ارزیابی‌شده از تحریف‌های با اهمیت برای هر ادعای مربوط به هر حساب و افشای اطلاعات مهم طراحی و اجرا شود (بند ۸ استاندارد ۲۳۰۱). در بند ۹ استاندارد ۲۳۰۱ هیئت تاکید شده است حسابرسان مستقل هنگام انجام کار حسابرسی باید:

- شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌ی بیشتری به دست آورند تا احتمال برآورد ریسک بیشتر شود.
- به انواع تحریف‌های بالقوه که می‌تواند در نتیجه‌ی ریسک‌های شناسایی‌شده باشد، و همین طور به احتمال رخداد و اندازه‌ی این تحریف‌های بالقوه توجه کنند.
- در یک حسابرسی یکپارچه باید آزمون کنترل‌ها را برای دستیابی به اهداف حسابرسی برنامه‌ریزی کنند که به طور هم‌زمان شامل به‌دست آوردن شواهد کافی در حمایت از

ارزیابی ریسک کنترل برای مقاصد حسابرسی صورت‌های مالی و نیز حمایت از اظهارنظر حسابرس درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در پایان سال می‌شود.

بعضی از بازرسی‌ها، به روشنی مواردی را نشان می‌دهند که ارائه‌ی صورت‌های مالی و افشای کامل اطلاعات به طور کافی ارزیابی نشده است. بند ۳ استاندارد ۲۸۱۰ از حسابرسان مستقل می‌خواهد در زمان اظهارنظر درباره‌ی درستی صورت‌های مالی به همه‌ی شواهد حسابرسی مربوط توجه کافی داشته باشند، صرف نظر از این که آیا این مدارک در صورت‌های مالی تایید یا رد شده است. حسابرسان داخلی نیز به منظور رفع نواقص مکرر حسابرسی باید با ایجاد و نظارت بر رویه‌های اطمینان‌بخش از حسن نیت ارکان راهبری، استقلال حسابرسی، ارزیابی ریسک تحریف‌های با اهمیت و برآوردهای حسابداری همکاری تنگاتنگی با اعضای کمیته‌ی حسابرسی داشته باشند.

نقص کلیدی شماره ۲: حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

نقص در این زمینه، در اثر عدم رعایت استاندارد ۲۲۰۱ به وجود می‌آید؛ در حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که با حسابرسی صورت‌های مالی یکپارچه شده است. این مشکل از عدم آزمون کافی برآوردهای حسابداری مربوط به درآمد، ترکیب‌های تجاری، کاهش ارزش دارایی‌ها و ذخیره‌ها به وجود می‌آید. حسابرسان مستقل باید میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای را نسبت به درستی این حسابها در نظر بگیرند. خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۷، شرکت‌هایی را نشان می‌دهد که بیش از اندازه به مدیران وابسته هستند و به آنان اعتماد دارند. بنابراین، در آزمون‌های کنترل آن‌ها معمولاً مواردی از نادرستی و عدم انطباق با اهداف گزارش می‌شود. خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۸، نمونه‌هایی را شرح می‌دهد که در آن‌ها، حسابرسان مستقل آزمون اثربخشی طراحی و

اجرای کنترل‌ها را به صورت نامناسب و ناکافی انجام داده‌اند، یا کنترل‌هایی را برای آزمون مربوط به ریسک‌های مشخص تحریف‌های با اهمیت انجام نداده‌اند.

استاندارد ۲۲۰۱ هیئت به ارائه‌ی دستاوردی بر مبنای ریسک می‌پردازد که به حسابرسی کنترل داخلی مربوط است. این استاندارد حسابرسی برای تأکید بر موارد با اهمیت در حسابرسی کنترل داخلی و اجتناب از رویه‌هایی در نظر گرفته شده است که برای حسابرسی اثربخش ضروری نیست. حسابرس مستقل باید هنگام انتخاب کنترل‌ها برای انجام آزمون، نتیجه‌گیری خود را درباره‌ی این موضوع بیان کند که کنترل‌های شرکت از جنبه‌ی ریسک‌های تحریف مربوط به هر ادعا به طور مناسب مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (بند ۳۹ استاندارد ۲۲۰۱). علاوه بر آن، بند ۴۲ استاندارد ۲۲۰۱، آزمون‌هایی را درباره‌ی درستی اثربخشی طراحی کنترل‌ها پیشنهاد می‌کند که بر اساس آن‌ها مشخص می‌شود آیا کنترل‌های شرکت برای پیشگیری اثربخش یا تشخیص یا جلوگیری از اشتباه یا تقلب‌ها کفایت می‌کند یا نه؟

حسابرس مستقل باید شواهد متقاعدکننده‌ای از اثربخشی این کنترل‌ها به دست آورد. با افزایش ریسک تبعاً میزان شواهد حسابرسی نیز باید افزایش یابد. طبق بند ۱۶ استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۳۱۵، هنگامی که حسابرس مستقل، ریسک‌های تحریف با اهمیتی را تشخیص دهد که مدیران اجرایی نتوانسته‌اند آن‌ها را تشخیص دهند، باید این موضوع را بررسی کند که آیا نوعی ریسک کسب و کار مرتبط وجود داشته است که انتظار می‌رفت باید توسط فرایند ارزیابی ریسک واحد تجاری مشخص می‌شد یا نه؟ اگر چنین ریسکی وجود داشته باشد، حسابرس مستقل باید علت مشخص نشدن آن توسط فرایند مذکور و مناسب بودن آن فرایند برای شرایط موجود را بررسی کند؛ یا با توجه به فرایند ارزیابی ریسک واحد تجاری وجود یک نقطه ضعف با اهمیت در

کنترل داخلی را مشخص کند.

در نشریه‌ی شماره‌ی ۱۱ "هشدار عمل حسابرسی کارکنان هیئت"^۹ نکاتی درباره‌ی حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی برای تذکر به حسابرسان مستقل ارائه شده است که با استفاده از الزامات خاصی، مطابق با استاندارد ۲۲۰۱ هیئت است. برای حسابرسی کنترل داخلی لازم است این تذکرها در زمینه‌های زیر مورد توجه قرار گیرد:

- ارزیابی ریسک حسابرسان مستقل و حسابرسی کنترل داخلی
- انتخاب کنترل‌ها برای آزمون
- الزامات آزمون کنترل بازرنگری مدیریت
- ملاحظات مربوط به فناوری اطلاعات مانند داده‌های ایجاد شده توسط سامانه
- استفاده از کار دیگران
- ارزیابی نواقص کنترل

حسابرسان داخلی با توجه به دانش کلی و شناخت خود از سیاست‌های سازمان و عملیات آن می‌توانند به حسابرسان مستقل در رسیدن به درک عمیق از فرایندهای سازمان، تراکنش‌ها، و کنترل‌ها کمک کنند. این موضوع در بند ۴ استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۶۱۰ بیان شده است، که هرچند حسابرس مستقل به تنهایی مسئول اظهارنظر درباره‌ی صورت‌های مالی و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا، و حدود روش‌های حسابرسی است، ولی بخش‌های معینی از کار واحد حسابرسی داخلی نیز می‌تواند مورد استفاده‌ی حسابرس مستقل نیز قرار گیرد.

نقص کلیدی شماره‌ی ۳: حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه

طبق بند ۷ استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۵۴۰، "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط"، برآورد حسابداری یعنی تقریبی از مبلغ پولی در شرایطی که اندازه‌گیری آن به صورت

دقیق امکان‌پذیر نیست. با توجه به چالش‌های اخیر مطرح‌شده در برآوردهای حسابداری و پیچیدگی‌های حسابرسی مرتبط با آن، هیئت در سال ۲۰۱۷ طی پیشنهادهای خود، رهنمودهای جدیدی را برای گسترش دامنه‌ی مسئولیت حسابرسان در بازبینی چگونگی استفاده‌ی صاحب‌کاران از برآوردهای حسابداری ارائه کرد. اهمیت موضوع هنگامی آشکار می‌شود که بدانیم برآوردهای حسابداری تا چه میزان تاثیر چشم‌گیری بر صورت‌های مالی شرکت‌ها و در نهایت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان آن‌ها دارند. البته بررسی برآوردها برای حسابرسان مستقل همواره چالش‌برانگیز بوده است. زیرا شرکت‌ها اغلب از روش‌ها و فرآیندهای پیچیده‌ای استفاده می‌کنند که در برگیرنده‌ی فرضیه‌های ذهنی و توأم با ابهام در اندازه‌گیری هستند. این موضوع خود در معرض سوء‌گیری مدیریت قرار دارد. بازرسان هیئت متوجه نواقص تکرارشونده‌ای در رسیدگی‌های حسابرسان به برآوردهای حسابداری صاحب‌کاران شده‌اند. از این رو، هیئت اعلام کرد باید استانداردها را برای راهنمایی بهتر حسابرسان به‌روزرسانی کند. به گفته‌ی یکی از اعضای هیئت: "هر چند نمی‌توانیم چالش‌های ذاتی را در حسابرسی برآوردها کاهش دهیم، ولی می‌توانیم استانداردهای روشنی ارائه کنیم که بر اهمیت ارزیابی ریسک، آگاهی از امکان سوء‌گیری مدیریت، و نیاز به تردید حرفه‌ای برای پشتیبانی از عملکرد حسابرسی با کیفیت تاکید داشته باشند."

هیئت اخیراً، در نوامبر ۲۰۱۹، رهنمود جدیدی درباره‌ی حسابرسی برآوردهای حسابداری و استفاده از کار کارشناسان با هدف کمک به اجرای حسابرسی‌ها منتشر کرده است. این استانداردها شامل چهار موضوع شامل برآوردهای حسابداری، حسابرسی ارزش منصفانه‌ی ابزارهای مالی، نظارت یا استفاده‌ی حسابرس مستقل از کار کارشناسان دیگر، و استفاده از کار کارشناسان شرکت است، و برای رسیدگی‌های سال مالی ۲۰۲۰ به بعد لازم

الاجرا می‌شود. استاندارد مربوط به حسابرسی ارزش منصفانه و برآوردهای حسابرسی، اطلاعاتی را در مورد استاندارد جدید هیئت برای حسابرسی برآوردهای حسابداری ارائه می‌دهد. همچنین تغییرات ایجادشده برای ادغام الزامات ارزیابی ریسک هیئت را هنگام حسابرسی برآوردهای حسابداری، از جمله اندازه‌گیری ارزش منصفانه، به شکلی برجسته بیان می‌کند. استاندارد جدید مبتنی بر ریسک است و ثبات رویه‌ی بیشتری را در به‌کارگیری ترویج می‌کند. همچنین بر اهمیت اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان مستقل هنگام ارزیابی برآوردهای مدیریت و لزوم توجه بیشتر به جانب‌داری احتمالی مدیریت تاکید می‌کند. بر این اساس، حسابرسان مستقل باید شواهد تاییدکننده و شواهد نقض‌کننده را در کنار هم در نظر بگیرند.

نواقص مربوط به حسابرسی برآوردهای حسابداری در نتیجه‌ی عدم رعایت استاندارد ۲۵۰۱ هیئت، "حسابرسی برآوردهای حسابداری"، است. این نواقص به طور کلی با ارزیابی تجزیه و تحلیل کاهش ارزش برای سرفلوی و سایر دارایی‌های بلندمدت و ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌های حاصل از ترکیب‌های تجاری همراه است.

نمونه‌های دیگری از نواقص حسابرسی که در خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال‌های ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ به آن اشاره شده است، برآوردهای ارزش‌گذاری مجدد و ذخایر، شامل ذخیره‌ی زیان‌های مربوط به اجاره و وام و ذخیره‌ی کاهش ارزش موجودی مواد و کالا و ابزارهای مالی است. نواقص یافته‌شده نشان می‌دهد بعضی از حسابرسان مستقل به‌درستی متوجه نشدند که این برآوردها چگونه محاسبه شده‌اند، یا به‌طور کافی آزمون مناسب و کافی ورودی‌ها و ارزیابی مفروضات با اهمیت به کار رفته توسط مدیریت انجام نشده است. خلاصه‌ی بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۸ نشان می‌دهد این برآوردها شامل اقلام ورودی بررسی نشده، مدل‌های پیچیده‌ی

ارزش‌گذاری، و قضاوت‌های شخصی بوده است. بنابراین، حسابرسان مستقل باید با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای اعضای اصلی گروه را در فرآیند حسابرسی درگیر کنند.

استاندارد ۲۵۰۱ هیئت، "حسابرسی برآوردهای حسابداری"، رهنمودهایی را درباره‌ی محاسبه و ارزیابی شواهد حسابرسی مناسب برای برآوردهای در نظر گرفته‌شده در صورت‌های مالی ارائه می‌دهد. بند ۳ این استاندارد به مسئولیت مدیریت درباره‌ی برآوردهای حسابداری بر اساس عوامل ذهنی و معقول می‌پردازد. بر این اساس، قضاوت مدیریت برای برآوردهای حسابداری ضروری است. این قضاوت بستگی به دانش و تجربه‌ی فرد و همچنین به شناخت شرایط حال و آینده و نحوه‌ی برخورد وی با این شرایط را دارد.

در ایران، طبق بند ۱۲۵ - استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰، حسابرس مستقل باید برای تشخیص وجود نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت، قضاوت‌ها و تصمیمات وی را درباره‌ی برآوردهای حسابداری بررسی کند. برای نتیجه‌گیری درباره‌ی معقول بودن برآوردهای حسابداری وجود نشانه‌هایی از جانب‌داری احتمالی مدیریت به خودی خود نشان‌دهنده‌ی تحریف نیست. از نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت در رابطه با برآوردهای حسابداری می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- تغییر در برآوردهای حسابداری یا روش انجام برآوردها، در مواردی که ارزیابی مدیریت از تغییر در شرایط، به صورت ذهنی انجام شده است،
- استفاده از مفروضات واحد تجاری برای برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، در شرایطی که این مفروضات با مفروضات قابل مشاهده در بازار سازگار نیست،
- انتخاب یا ایجاد مفروضات عمده‌ای که منجر به برآورد نقطه‌ای مطلوب برای اهداف مدیریت می‌شود،

■ انتخاب یک برآورد نقطه‌ای که ممکن است حاکی از وجود نوعی خوش‌بینی یا بدبینی باشد.

در این ارتباط، بند ۵ استاندارد ۲۵۰۱ هیئت، مدیریت را برای ایجاد فرآیند برآوردهای حسابداری مسئول می‌داند. هرچند ممکن است این فرآیند به صورت کتبی و رسمی آماده نشده باشد. ولی مراحل مشخصی به شرح زیر باید در نظر گرفته شود:

- تشخیص این که این برآوردها چه زمانی لازم است.
- شناسایی عواملی که ممکن است بر برآوردهای حسابداری اثر بگذارد.
- جمع‌آوری داده‌های قابل اعتماد، مرتبط و کافی که طبق آن برآوردها انجام شود.
- جمع‌آوری اطلاعاتی که نشان‌دهنده‌ی قضاوت مدیریت درباره‌ی شرایط احتمالی پیش رو و رویدادها با توجه به عوامل مربوط باشد.
- محاسبه‌ی میزان برآوردها بر اساس مفروضات و دیگر عوامل مرتبط.
- بررسی این موضوع که برآوردها مطابق اصول پذیرفته‌ی همگانی حسابداری است و به درستی و کفایت افشا شده است.

آن چنان که در بند ۱۵ استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ آمده است، حسابرس مستقل باید از مدیریت درباره‌ی معقول بودن مفروضات عمده‌ی استفاده‌شده در انجام برآوردهای حسابداری تاییدیه‌ی کتبی دریافت کند. این استاندارد، درباره‌ی برآوردهای حسابداری که منجر به ریسک‌های عمده می‌شوند، حسابرس مستقل را ملزم به ارزیابی موارد زیر می‌کند:

- نحوه‌ی بررسی دیگر مفروضات و نتایج توسط مدیریت و دلیل رد آن‌ها یا نحوه‌ی برخورد مدیریت با ابهام در انجام برآورد حسابداری به روش‌های دیگر.
- معقول بودن مفروضات عمده‌ی مورد استفاده‌ی مدیریت.
- قصد مدیریت برای انجام اقدامی خاص و توانایی

انجام آن اقدام در رابطه با معقول بودن مفروضات عمده‌ی مورد استفاده مدیریت یا به کارگیری مناسب چارچوب گزارشگری مالی مربوط.

از جمله مواردی که حسابرس مستقل می‌تواند در درک مفروضات زیربنایی برآوردهای حسابداری مدنظر قرار دهد، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ماهیت مفروضات و این که کدام یک در خور توجه هستند.

- مدیریت چگونه مربوط بودن و کامل بودن مفروضات را ارزیابی می‌کند.

- مدیریت چگونه به کارگیری یکنواخت مفروضات را درون شرکت تعیین می‌کند.

- آیا مفروضات مربوط به مسائل تحت کنترل مدیریت است، و چگونه این مفروضات با برنامه‌های کسب و کار واحد تجاری و محیط بیرونی با موضوعات خارج از کنترل آن مطابقت دارند.

- ماهیت و دامنه‌ی مستندسازی و در صورت وجود، تقویت مفروضات.

ابهام در برآوردها از چنان اهمیتی برخوردار است که در بند ۱۲۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱، واحدهای گزارشگر را ملزم می‌کند آن دسته از مفروضات خود درباره‌ی آینده و سایر منابع اصلی ابهام در برآورد را که با ریسک قابل توجه تعدیل با اهمیت در مبالغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌های مربوط به سال مالی آینده همراه هستند، در پایان دوره‌ی گزارشگری افشا کنند.

طبق گزارش بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۹، بازرسان بر روی طراحی و انجام اثربخش کنترل‌های کیفی شرکت‌ها، ارزیابی و نظارت بر پیروی از الزامات استقلال و ارزیابی روش‌های حسابرسی متمرکز می‌شوند که شرکت‌ها برای شناسایی ریسک‌های سایبری استفاده می‌کنند. در سال ۲۰۱۹، هیئت به چگونگی استفاده و توسعه‌ی نرم‌افزارهای حسابرسی و بررسی این موضوع پرداخت که آیا شرکت‌ها به صورت اثربخش از این نرم‌افزارها استفاده می‌کنند، و مراقبت‌های

حرفه‌ای از جمله تردید حرفه‌ای را به کارمی‌برند یا نه. همچنین، میزان پرداختن حسابرسان مستقل به ریسک‌های مربوط به دارایی‌های دیجیتالی مانند ارزهای دیجیتالی^{۱۱} و عرضه‌ی اولیه‌ی مسکوکات^{۱۱} ارزیابی شود. علاوه بر این، هیئت بر روی مدیریت منابع و فرایندهای حسابرسی برنامه‌ریزی شده تاکید دارد. شناخت درآمد به عنوان زمینه‌ای قابل توجه در همه‌ی زمینه‌های نواقص معرفی شده است. بنابراین، شرکت‌ها باید توجه ویژه‌ای به ارزیابی ریسک مربوط به درآمد داشته باشند و آزمون کنترل‌های درآمد را طراحی و برآوردهای درآمد را ارزیابی کنند. ترکیب‌های تجاری نیز یک مورد تکراری هستند که در آزمون ضعف کنترل داخلی به عنوان زمینه‌ای متاثر از ریسک اقتصادی نمایان می‌شوند و در گزارشگری مالی اهمیت دارند.

خلاصه‌ی گزارش بازرسی کارکنان هیئت در سال ۲۰۱۸، همچنین بیان می‌کند شماری از موسسات حسابرسی نتوانسته‌اند به ریسک‌های اساسی مورد نظر کمیته‌ی حسابرسی بپردازند، و آن ریسک‌ها را تغییر دهند. ارتباط قوی با حسابرسان مستقل می‌تواند به اعضای کمیته‌ی حسابرسی در شناخت عوامل بیرونی و خاص شرکت‌ها که توسط حسابرس به آن‌ها پرداخته شده است و این که آیا همه‌ی ریسک‌ها شناسایی شده‌اند یا نه، کمک کند. همچنین، به کمیته‌ی حسابرسی در ایفای نقش نظارتی آن می‌تواند کمک کنند. حسابرسان داخلی نیز همانند حسابرسان مستقل باید با کمیته‌ی حسابرسی درباره‌ی همه‌ی موارد توضیح داده‌شده توسط هیئت همکاری کنند، تا مطمئن شوند همه‌ی افراد درگیر در حسابرسی شناخت کافی از این فرایندها مطابق آموزش‌های داده‌شده دارند.

خلاصه و نتیجه‌گیری

وقتی صحبت از کیفیت حسابرسی است، کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها در کنار هیئت هستند تا زمینه‌های شناخت نواقص حسابرسی و رفع آن‌ها و فرایند بازرسی هیئت به‌خوبی انجام شود. بدین منظور، شناخت یافته‌های هیئت

درباره‌ی نواقص تکرارشونده مهم است. حسابرسان داخلی به ویژه هنگام ایفای مسئولیت‌های مربوط به کیفیت حسابرسی و اطمینان از استقلال موسسات حسابرسی، با اطلاع از این فرایندها می‌توانند در این زمینه به کمیته‌ی حسابرسی اطلاعات و مشاوره دهند. در این مقاله، سه نقص مهم حسابرسی از نواقص گزارش شده توسط هیئت شامل ارزیابی و پاسخ به ریسک‌های تحریف با اهمیت، حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، و حسابرسی برآوردهای حسابداری شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه، ارائه و بررسی شد. همچنین، با بهره‌گیری از استانداردهای مرتبط از جمله استانداردهای هیئت و استانداردهای حسابرسی ایران راهکارهایی در راستای افزایش کیفیت حسابرسی ارائه شد. ■

پی‌نوشت‌ها :

- 1- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 2- Daune Desparte
- 3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 4- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 5- Significant Audit Deficiencies
- 6- System of Quality Control
- 7- The Center for Audit Quality(CAQ)
- 8- Goerge Botic
- 9- PCAOB, Staff Audit Practice Alert (SAPA)
- 10- cryptocurrency
- 11- Initial Coin Offering

منبع:

Elena Isaacson, Heather Losi & Douglas M. Boyle, Areas of deficiency, Internal Auditor, June 2019, PP. 47-51

مهدی یزدان‌دوست: کارشناس ارشدحسابداری