

نقش حسابرس مستقل در جامعه: رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظارات (تصورات)^۱

موسی بزرگ اصل^۲

چکیده مقاله

بقا و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. حرفه حسابرسی با پذیرش مسوولیت بیشتر و گسترش نقش خود و یا تقویت آموزش عمومی در باره نقش و محدودیتهای حسابرسی می‌تواند به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله انتظارات را کاهش دهد. رشد بی‌وقفه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، حسابرسان را به پذیرش مسوولیت بیشتر در جامعه دعوت می‌کند. به علاوه حسابرسان برای شناخت بهتر استفاده‌کنندگان و رفع نارساییهای فرایند گزارشگری باید گامهای لازم را بردارند. در این مقاله پیشنهاد شده است به جای تغییر ساختار گزارش حسابرسی فعلی، یک

۱- منبع مقاله: Robert Mednik, " The Auditor's Role in Society :A New Approach to Solving the Perception Gap", *Journal of Accountancy*, Feb. 1986, pp. 70-74.

۲- دانشجوی دوره دکترای حسابداری

یادداشت مکمل (آموزشی) در باره نقش و محدودیتهای حسابرسی به عنوان پیوست گزارش حسابرسی منتشر شود.

واژه‌های کلیدی

فاصله انتظارات - گسترش نقش حسابرس - گزارشگری حسابرسی - یادداشت مکمل گزارش حسابرسی

مقدمه

قریب چهل سال است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده، مخاطب گزارش حسابرسی یکنواختی (گزارش استاندارد کوتاه) هستند. با گذشت این مدت زمان انتظار می‌رود اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، گزارش حسابرسی و اهداف آن را بخوبی درک نمایند. اما واقعیت این نیست و شواهد مبین گسترش شکاف بین اهداف حسابرسان و انتظارات استفاده‌کنندگان است.

چرا وضع بدینسان است؟ شاید حرفه حسابرسی با توجه به استانداردهای حسابرسی موجود تکلیف خود را مشخص می‌داند. هدف حسابرسی طبق بند اول بیانیه استانداردهای حسابرسی^۱ شماره یک با عنوان مسوولیت و وظایف حسابرس مستقل به این شرح عنوان شده است: هدف رسیدگی معمولی به صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل عبارتست از اظهار نظر در باره ارائه مطلوب وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری.

اما برای ارزیابی نقش حسابرسی صرفاً نباید به برداشت حرفه از مسوولیت خود اکتفا کرد. توجه اکید به چارچوب گزارشگری حسابرسی (برای پاسخ به نیازها و انتظارات مشروع استفاده‌کنندگان) نیز اهمیتی وافر دارد. رشد اعتراضات عمومی و تکرار سوء برداشتها نشانه وجود ابزارهای ارتباطی نامناسب بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان است. در این برهه نیاز

به بازسازی فرایند ارتباطات حسابرسی (گزارشگری) شدیداً احساس می‌شود. این مقاله نیز با هدف کمک به بهبود فرایند گزارشگری حسابرسی به رشته تحریر درآمده است.

رشد فاصله تصورات (انتظارات)^۱

در اواخر دهه ۷۰ میلادی، کمیسیون تعیین مسؤلیتهای حسابرسان یکی از جامع‌ترین مطالعات را در زمینه انتظارات استفاده‌کنندگان و چگونگی واکنش حرفه حسابرسی به این انتظارات انجام داد. این کمیسیون (که به نام رئیس آن کمیسیون کوهن نیز معروف است) ماهیت و دامنه حسابرسی و نقش حسابرس مستقل را در جامعه بررسی کرده است.

بر اساس نتایج حاصله از مطالعات این کمیسیون، ارتباط بین حسابرس و استفاده‌کننده - بویژه از طریق گزارش حسابرسی - رضایت‌بخش نیست و بعلاوه گزارش حسابرسی از سال ۱۹۴۸ به بعد تغییر اساسی نکرده و در این مدت بر سرنارسائیهای آن نیز مناقشه زیادی صورت گرفته است. مطالعه مذکور نشان می‌دهد بسیاری از استفاده‌کنندگان نقش و مسؤلیتهای حسابرس را درک نمی‌کنند و گزارش استاندارد فعلی فقط بر دامنه ابهامات افزوده است. استفاده‌کنندگان محدودیتهای وظایف حسابرسی را درک نمی‌کنند و در تمایز مسؤلیتهای مدیریت واحد مورد حسابرسی و حسابرس عاجز.

کمیسیون کوهن (Cohen) اشاره می‌کند که قبلاً گزارشهای حسابرسی مفصل‌تر بوده‌اند و حسابرسان در نحوه نگارش (جمله‌بندی) گزارش حساسیت بیشتری از خود نشان می‌دادند. استاندارد شدن گزارش حسابرسی از سال ۱۹۳۳ همزمان با تصویب قانون اوراق بهادار و به دلیل ترس از سردرگمی ناشی از انعطاف پذیری آغاز شد.

متأسفانه پس از گذشت سالیان متمادی از استاندارد شدن گزارش حسابرسی، به نظر کمیسیون کوهن «یکی از آثار رواج گزارش استاندارد حسابرسی این است که وقتی یک شخص با عبارات این گزارش آشنا می‌شود اگر دوباره با آن روبرو شود مطالب را تکراری می‌پندارد و از خواندن آن خودداری می‌کند... زمانی که یک استفاده‌کننده با زبان استاندارد آشنا می‌شود

تلاش برای ارسال پیام‌های خاص با موفقیت کمتری روبرو خواهد شد.^۱

هدف گزارش استاندارد حسابرسی انتقال پیام‌های متفاوت و منفک از یکدیگر از طرف حسابرس به استفاده‌کنندگان است. برخی از این پیام‌ها که فقط در برگیرنده اظهار نظر حسابرسی می‌باشد صراحتاً در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد، ولی پاره‌ای دیگر از پیام‌ها مستتر در گزارش استاندارد حسابداری تلویحی و نیازمند استنتاج توسط استفاده‌کنندگان است. به عنوان مثال، مسؤلیت تهیه صورتهای مالی، متناسب بودن اصول مورد استفاده با شرایط واحد مورد رسیدگی و اعمال قضاوت از جمله پیام‌های تلویحی مستتر در گزارش فعلی حسابرسی است. پیشنهادات ویژه کمیسیون برای تغییر گزارش حسابرسی بعداً مطرح می‌شود.

گسترش نقش حرفه حسابرسی

برای کاهش فاصله انتظارات دو راه وجود دارد. یک راه تقویت آموزش عمومی در باره نقش و محدودیتهای حسابرسی است و راه دیگر که معمولاً حرفه میل کمتری به پذیرش آن نشان می‌دهد گسترش نقش حسابرس برای تأمین نیازهای مشروع استفاده‌کنندگان است. من اعتقاد راسخ دارم حرفه حسابرسی برای حفظ موقعیت خود در بازار سرمایه آینده آمریکا باید فضا را برای ایده گسترش نقش حسابرسان باز نگهدارد.^۲

در اینجا لازم است به یکی از یافته‌های تحقیق لوئیس هاریس و همکارانش (Harris and Associates) در باره عملکرد هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی اشاره شود. یکی از موضوعات تحقیق وی، بررسی فایده اطلاعات مندرج در صورتهای مالی بود. در این تحقیق دو سوم پاسخ‌دهندگان معتقد بودند اطلاعات کیفی خارج از صورتهای مالی مانند توضیحات مدیریت، هدفها و طرحهای راهبردی، رشد بازار و سایر اطلاعات مشابه مفیدتر از اطلاعات کمی مندرج در صورتهای مالی هستند. اگر فایده اطلاعات کمی

1-Cohen Commission Report, 1979.

2- Cohen Commission Report, op. cit., 1979.

نسبت به اطلاعات کیفی کمتر است بررسی اثر این تصور بر اهمیت صورتهای مالی حسابرسی شده و در نتیجه خدمات حسابرسی در آینده بسیار مهم است.

در گزارش سال ۱۹۸۵ انجمن حسابداران خبره کانادا تحت عنوان «تغییر در ترکیب خدمات حرفه‌ای»، نگرانیهای مشابهی به چشم می‌خورد. بسیاری از استفاده‌کنندگان انتقاد کرده‌اند که صورتهای مالی باید حاوی اطلاعاتی سودمندتر از سود خالص و سود هر سهم باشد. از اینرو که حسابرسان در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی فقط در باره اطلاعاتی نظر می‌دهند که بخش اندکی از اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیرهای اقتصادی را تشکیل می‌دهند، این انتقادات می‌توانند بیانگر محدود بودن دامنهٔ مسوولیت حسابرسان تلقی گردد. حال که تغییرات بنیادی در امر اطلاع‌رسانی نفوذ غیرقابل انکاری در کلیه ابعاد منجمله گزارشگری حسابرسی، داشته است، استفاده‌کنندگان با انبوهی از اطلاعات گوناگون فراتر از مرزهای اطلاعات حسابداری سنتی مواجه شده‌اند. در چنین محیطی، استفاده‌کنندگان خواهان اظهار نظر مستقل نسبت به اطلاعات پیش‌بینی شده و دیگر اطلاعات مهم هستند. انتظار عامه مردم از حسابرسان، برای «هشدار دهی» در باره اتخاذ تصمیمات عملیاتی یا مالی نادرست توسط مدیران یا احتمال ورشکستگی، رو به افزایش است. اگر چه با تکنولوژی موجود، تضمین صحت صورتهای مالی یا ادامه حیات شرکت بوسیله حسابرس انتظاری نابخاست؛ اما همین انتظارات استفاده‌کنندگان است که سرنوشت حرفه حسابرسی را رقم می‌زند و مسیر تغییر و تحول خدمات حسابرسی را تعیین می‌کند.

بعلاوه، این پیشنهادات نمایانگر وجود زمینه مناسب و کافی برای گسترش نقش حرفه حسابرسی فراسوی اظهار نظر در باره صورتهای مالی تاریخی است. البته نباید پنداشت که حسابرسان قادر یا مجبورند مسوولیت رسیدگی به تمام اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیرهای اقتصادی را بپذیرند. در تهیه پاره‌ای از اطلاعات، قضاوت زیادی اعمال می‌شود، و در مورد بعضی اطلاعات حسابرس دانش و تجربه کافی ندارد. در چنین مواردی اظهار نظر حسابرس می‌تواند پیامدهای خطرناکی به همراه داشته باشد. زیرا حسابرس برای اظهار نظر معیار مشخصی مثل اصول پذیرفته شده حسابداری در دست ندارد.

برخی اطلاعات مفیدی که بالقوه می‌توانند در قالب صورتهای مالی ارائه گردند و یا اینکه

مشمول (مورد) حسابرسی قرار گیرند عبارتند از:

- الف: تجزیه و تحلیل صورتهای مالی در ابعاد گسترده‌تر.
- ب: پیش‌بینی بودجه‌ها یا سایر اطلاعات مربوط به آینده.
- ج: عوامل اصلی موفقیت شرکت - توان تولید محصولات جدید، دستیابی به منابع جدید مواد خام، حفظ مشتریان مهم و مواردی از این قبیل.
- د: فرصتها و چالش‌هایی که شرکت در آینده قابل پیش‌بینی با آنها مواجه است.
- انعکاس یافته‌ها از این اطلاعات در صورتهای مالی آسان است. به عنوان مثال انعکاس توضیحات، مدیریت و تجزیه و تحلیل وضعیت مالی و نتایج عملیات در صورتهای مالی، احتمالاً در آینده نزدیک تحقق می‌یابد اما انعکاس اطلاعات مربوط به آینده، کاری دشوار است و احتمالاً در حسابرسی به دلیل زیانهای احتمالی، از پذیرش مسوولیت اظهار نظر در این زمینه خودداری خواهد ورزید.
- اکنون مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC)، برای ارائه اطلاعات، استفاده از فرم S-K که از نظر حسابداری قابل درک است و برای مدیریت امری عادی تلقی می‌گردد را الزامی می‌دارد. همزمان با این امر «تمرکز خاص بر رویدادها و ابهامات مهمی که به نظر مدیریت موجب می‌شود صورتهای مالی بدرستی بیانگر نتایج عملیات یا وضعیت مالی آتی نباشد» صراحتاً در «سیستم هشداردهی به موقع» واقع می‌شود.
- سرانجام درک این نکته مشکل است که چرا حساب‌برسان از برقراری ارتباط با این نوع اطلاعات دوری می‌رزند در حالیکه طبق استانداردهای حسابرسی درباره پیش‌بینی‌ها و مفروضات مربوط به آن اظهار نظر می‌کنند.
- قبل از اینکه ارائه اطلاعات فوق در مجموعه گزارشهای مالی الزامی شود و حساب‌برس در باره آنها نظر دهد باید بررسی و تحقیقات کافی بعمل آید تا از بروز پیامدهای ناخواسته جلوگیری شود. اما باید توجه داشت که رشد تقاضای استفاده‌کنندگان و مشکلات ناشی از فاصله انتظارات به نایی رسیده است که حرفه حسابرسی باید هر چه سریعتر حرکت خود را آغاز کند.

تعدیل گزارش استاندارد حسابرسی

اگر نقش حسابرس مستقل گسترش یابد، هنوز یک مشکل باقی است و آن هم نیاز به ترمیم کاستیهای فعلی گزارشگری برای ارسال پیامهای روشن تر در باره نقش و محدودیتهای فرایند حسابرسی است. زمانی ارزش افزوده حسابرسی تحقق می یابد که حسابرس بتواند نتیجه رسیدگی ها یا پیامهای خود را به نحوه مطلوب به اطلاع استفاده کنندگان برساند. وجود هرگونه نارسایی در گزارش حسابرسی موجب کاهش اثربخشی خدمات حسابرسی می شود. بنابراین همزمان با گسترش دامنه خدمات حسابرسی باید تلاشهای لازم جهت رفع نارساییهای ساختار گزارش حسابرسی به عمل آید.

در سال ۱۹۸۷ کمیسیون کوهن پیشنهادهاتی برای رفع نارساییهای گزارشگری ارائه کرد. طبق پیشنهاد این کمیسیون مدیریت باید طی گزارشی تصریح کند مسوولیت صورتهای مالی و سیستم کنترل داخلی را بعهدہ دارد. پیشنهاد دیگر این بود که برای انعکاس بهتر پیامهای حسابرسی، گزارش استاندارد حسابرسی باید اصلاح شود. گزارش پیشنهادی کمیسیون حدوداً شامل هشت بند می شد و به طور صریح مواردی چون کنترلهای داخلی حسابداری و سایر اطلاعات را پوشش می داد. البته این پیشنهادها تاکنون توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا پذیرفته نشده است.

در سال ۱۹۷۹ هیأت استانداردهای حسابرسی برای بهبود گزارش حسابرسی یک گردهمایی عمومی برگزار کرد. مدت کوتاهی پس از تشکیل این گردهمایی، جمله بندی گزارش استاندارد حسابرسی برای انعکاس روشن تر نقش و مسوولیت حسابرس تغییر داده شد و در قالب بیانیه پیشنهادی صادر گردید. تفاوتهای بیانیه پیشنهادی با گزارش فعلی به شرح زیر است:

الف: اضافه کردن کلمه مستقل در عنوان گزارش.

ب: بیان اینکه صورتهای مالی اظهارات مدیریت است.

ج: تغییر عبارت «بررسی شده»^۱ به «حسابرسی شده»^۲.

د: حذف عبارت «به نحو مطلوب»^۳ از بند اظهار نظر.

این تغییرات به دلیل مخالفت عده زیادی از پیشنهاددهندگان پذیرفته نشد.^۴ یکی از دلایل عدم پذیرش تغییرات گزارشگری این تصور بود که انجام این تغییرات از دیدگاه عموم به عنوان ابزاری جهت محدود کردن مسوولیت حسابرسان تلقی خواهد شد، و این خود با حفظ منافع عموم که مسوولیت حسابرسان است منافات داشت.

یک رویکرد دیگر

دستیابی به یک توافق عمومی برای تغییر جمله‌بندی گزارش فعلی حسابرسی بسیار مشکل است. بعد از سپری شدن ۴۰ سال حرفه و جامعه به گزارش فعلی حسابرسی خو گرفته‌اند و هرگونه حرکت برای تغییر آن در دام مناظره‌های بی‌پایان در مورد کلمات، عبارات، نکات جزئی و تعابیر گرفتار می‌شود. من پیشنهاد می‌کنم که گزارش سنتی تغییر نکند اما یک یادداشت مکمل درباره حسابرسی و گزارش حسابرسی ضمیمه گزارش فعلی شود. چنین یادداشتی باید حاوی اطلاعات لازم در باره محدودیتهای حسابرسی و مفاهیم گزارش حسابرسی برای خوانندگان باشد. انتظار می‌رود این رویکرد در حین اینکه شعله هیجانانگیز مربوط به ایده گزارش جدید را فرونشاند، جایی هم برای نگرانیهای ناشی از مسوولیت‌گریزی حسابرسان باقی نگذارد.

این یادداشت مکمل باید برای حسابرسی کلیه شرکتهای سهامی عام و دیگر واحدهایی که به گونه‌ای با منافع عمومی سر و کار دارند الزامی شود. در این یادداشت باید مطالبی منعکس شود که هیچکدام برای حسابرسان جدید و ناشناخته نیست اما برآگاهی خوانندگان گزارشهای حسابرسی می‌افزاید.

2- Audited

3- Fairly

۴- در سال ۱۹۸۸ این پیشنهادات به جز مورد «د» طبق استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ الزامی شد (مترجم).

- متن پیشنهادی برای یادداشت مکمل، در پیوست مقاله ارائه شده است. در این یادداشت چند نکته مهم به شرح زیر منعکس می‌شود:
- الف: مسوولیت صورتهای مالی بعهدہ مدیریت است.
- ب: نقش حسابرس در افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مهم است.
- ج: حسابرسان در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریفات با اهمیت، اطمینان معقول می‌دهند نه مطلق.
- د: حسابرسان ۱۰۰ درصد معاملات و مانده‌ها را رسیدگی نمی‌کنند و صحت کامل صورتهای مالی را تضمین نمی‌نمایند.
- ه: گزارش حسابرسی حاوی اظهار نظر در مورد تداوم فعالیت شرکت یا کیفیت عملکرد یک سرمایه‌گذاری (و یا واحد سرمایه پذیر) نیست.
- و: افرادی که در چارچوب منطق اقتصادی تصمیم‌گیری می‌کنند، قبل از اتخاذ تصمیم، کلیه اطلاعات مربوط از جمله نظر حسابرس در مورد صورتهای مالی را کسب می‌کنند.
- یادداشت مکمل باید بلافاصله قبل یا بعد از گزارش حسابرسی قرار گیرد و توسط هیأت استانداردهای حسابرسی یا کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) الزامی شود.

چالش موجود و وظیفه حرفه حسابرسی

در فضای سیاسی و اقتصادی فعلی که نمایندگان مجلس به شدت نسبت به فعالیتهای حسابرسی حساس شده‌اند تلاش برای نزدیک کردن فاصله بین تلقی حرفه از مسوولیت‌های حسابرسی‌اش و انتظارات استفاده‌کنندگان بسیار ضروریست. در این وادی، نه تنها باید به راههای موثر برای توصیف نقش فعلی حسابرس اندیشید، بلکه باید به گسترش نقش حسابرسان مستقل برای رفع نیازهای جامعه نیز توجه نمود. اگرچه تلاش در این راه طاقت فرساست اما به نظر می‌رسد هزینه عدم توجه به این مسئله، بسیار گزاف بوده و منجر به منسوخ شدن خدمات حسابرسی شود. سرانجام اینکه باید فایده مورد انتظار از گزارش حسابرسی و فایده واقعی آن محور مطالعات آتی قرار گیرد.

پیوست

تشریح ماهیت حسابرسی و گزارش حسابرسی - متن پیشنهادی

عملیات بورس اوراق بهادار آمریکا بر مبنای مفهوم افشای منصفانه و کامل استوار است. اگرچه مسوولیت تصمیم‌گیری بر عهده سرمایه‌گذاران است اما باید مطمئن شد که این تصمیمات در سایه وجود اطلاعات مالی و غیرمالی قابل اتکا اتخاذ شود.

نقش حسابرس در این فرایند بسیار مهم است. حسابرس واسطه بین مسوول تهیه صورتهای مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملیات (مدیریت) و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی (سرمایه‌گذاران) است.

هدف حسابرس ارائه اطمینان معقول - نه مطلق - در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریفات بااهمیت است. حسابرسی شامل بررسی و ارزیابی سیستم حسابداری و کنترلهای مربوطه و آزمون مانده‌ها و معاملات به صورت نمونه‌ای با تاکید بر حوزه‌های مهم و مستعد تحریف است. در حسابرسی صد درصد معاملات و مانده‌ها کنترل نمی‌گردد و صحت کامل صورتهای مالی تضمین نمی‌شود.

در گزارش حسابرسی قید می‌شود که آیا حسابرسی براساس استانداردهای حرفه‌ای اجرا شده است یا خیر و بعلاوه حسابرس در مورد انطباق ادعاهای مدیریت در قالب صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری اظهارنظر می‌کند. گزارش حسابرسی نباید به عنوان تأیید تداوم حیات شرکت یا کیفیت سرمایه‌گذاری‌ها تلقی شود.

موفقیت شرکت به عوامل دیگری از قبیل محصولات جدید، رقابت، شرایط سیاسی و ثبات اقتصادی بستگی دارد که از حوزه گزارشهای مالی و اظهار نظر حسابرس خارج است.

می‌توان ادعا کرد که نظر حسابرس یکی از حیاتی‌ترین اطلاعاتی است که در فرایند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد، اگر چه اطلاعات دیگری نیز بر تصمیم‌گیری مؤثرند. سرمایه‌گذاران محتاط سعی می‌کنند با کمک مشاوران حرفه‌ای اطلاعات مهم را جمع‌آوری کنند و بر اساس منافع و خطرات بالقوه سرمایه‌گذاری، تصمیم‌گیری کنند.

منابع و مأخذ

- 1- Canadian Institute of Chartered Accountants, **The Changing Mix of Professional Services**, 1985.
- 2- Mednik, Robert "The Auditor's Role in Society : A New Approach to Solving the Preception Gap. **Journal of Accountancy**,(Feb. 1986), pp.70-74.