

حسابرسی مبتنی بر ریسک

پرسشی و پاسخ کمیته فنی

مؤسسه حسابرسی مفید راهبر



پرسش ۱

دستور عمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی (ریسک) در چه واحدهایی باید به کار گرفته شود؟ همچنین نمونه‌گیری در واحدهای تجاری کوچک و بزرگ چگونه انجام می‌شود؟

پاسخ

دستور عمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی باید در تمامی واحدهای مورد رسیدگی به اجرا گذاشته شود. لیکن رهنمود مربوط به نمونه‌گیری در این دستور عمل، در خصوص تعیین تعداد نمونه‌ها برای اجرای آزمونها، در واحدهای کوچک کاربرد ندارد و در این گونه موارد باید استاندارد حسابرسی ۱۰۰۵ (حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک)، مورد عمل قرار گیرد. شناسایی و طبقه‌بندی واحد مورد رسیدگی در گروه واحدهای مشمول استاندارد ۱۰۵ حسابرسی، منوط به ارائه توجیه‌ها در طرح کلی حسابرسی از سوی مسئول کار و تأیید مدیر و مدیر ارشد مربوط است. طبق پیشگفتار مندرج در دستور عمل یادشده، مفروضات و محاسبه‌های مربوط به تعیین تعداد نمونه در مورد جامعه‌های آماری بیش از ۱۰۰ قلم، قابل استفاده و اتکا است؛ از اینرو در واحدهای مورد حسابرسی:

• در صورتی که هر یک از جامعه‌های آماری مورد رسیدگی، به تعداد بیش از ۱۰۰ قلم باشد، باید این دستور عمل به طور کامل مورد اجرا قرار گیرد.

• در صورتی که جامعه آماری مورد رسیدگی به تعداد ۱۰۰ قلم و یا کمتر باشد، باید این دستور عمل تا مرحله تعیین تعداد نمونه مورد اجرا قرار گیرد و تنها تعیین تعداد نمونه‌ها به منظور انجام رسیدگی‌های مربوط (آزمونهای رعایت و محتوا)، به قضاوت آگاهانه حسابرس است که این قضاوت از طریق برقراری حلقه ارتباط عینی و مستند بین نتایج حاصل از ارزیابی کنترل‌های داخلی، اهمیت و خطر حسابرسی و دیگر موضوعها از طریق فراهم ساختن مستندات کافی در پرونده‌های حسابرسی به این شرح انجام می‌پذیرد:

الف- نتایج حاصل از تجربه حسابرسی سنوات قبل،

ب- نتایج حاصل از رسیدگی به اقلام کلیدی در سال مورد رسیدگی،

ج- نتایج حاصل از انجام بررسیهای تحلیلی و تحریفهای شناسایی شده، و

د - سایر موارد.

پرسش ۲

نوع، ماهیت و زمانبندی اجرای آزمونهای محتوا در دستورعمل ریسک مشخص نشده است.

پاسخ

رهنمودهای لازم در خصوص برآورد خطرهای تحریف بااهمیت مبتنی بر شناخت واحد و تعیین نوع، ماهیت و زمانبندی اجرای آزمونهای محتوا در برخورد با خطرهای برآوردی، در استانداردهای حسابرسی شماره ۳۱۵ و ۳۳۰ ارائه شده است.

پرسش ۳

جامعه آماری مشمول نمونه‌گیری به منظور انتخاب نمونه برای انجام آزمونهای محتوا در سرفصلهای مختلف مانند داراییهای ثابت، موجودیها و ... مشخص نشده است.

پاسخ

الف - جامعه آماری مبنای انتخاب نمونه برای انجام آزمونهای محتوا بسته به سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی، متفاوت بوده که در ذیل برای روشن شدن مطلب به تعدادی از این موارد اشاره می‌شود:

- برای اثبات وجود، ارزش و مالکیت داراییهای ثابت می‌توان از اطلاعات سیستم نگاهداری حساب داراییهای ثابت و یا صورت‌ریز مربوط (که حاوی شماره شناسایی، محل استفاده، تاریخ خرید یا ایجاد ارزش، استهلاک و غیره است) استفاده کرد؛
- در رسیدگی به هزینه حقوق و دستمزد، تعداد کارکنان شاغل در واحد مورد رسیدگی، جامعه آماری مورد نظر را تشکیل می‌دهد؛
- در رسیدگی به مانده حساب دریافتی و پرداختی تجاری در پایان سال مالی، تعداد حسابهای مشتریان و فروشندگان، جامعه آماری را تشکیل می‌دهد؛

• در رسیدگی به حساب موجودی مواد و کالا در پایان سال مالی، صورت ریز موجودیهای پایان سال می‌تواند مبنای عملیات قرار گیرد؛

• در رسیدگی به خرید و دریافت مواد و کالا، رسیدهای انبار می‌تواند مبنای عملیات قرار گیرد؛ و

• در رسیدگی به حساب فروش، فاکتورهای فروش می‌تواند مبنای عملیات قرار گیرد.

ب - با توجه به توضیحهایی یادشده به منظور تعیین تعداد نمونه برای انجام آزمونها استفاده از تراز در سطح سرفصل معین حسابها به جای تراز در سطح سرفصل دفتر کل توصیه می‌شود، زیرا که این دامنه از تفکیک حسابها و معامله‌ها امکان تخصیص اهمیت به هر سرفصل مشمول نمونه‌گیری و تعیین تعداد نمونه در هر یک از جامعه‌های آماری حسابها و معامله‌ها را میسر می‌سازد.

پرسش ۴

نحوه انتخاب نمونه برای آزمون محتوا و چگونگی به کارگیری دستورعمل در دستگاه‌هایی که دارای واحدهای زیرمجموعه مجزا و فاقد شخصیت حقوقی بوده و به صورت شعب اداره می‌شوند و یک صورت مالی تجمیعی ارائه می‌کنند، چگونه

است؟

پاسخ

به کارگیری دستورعمل یادشده با توجه به شرایط زیر ممکن است حسب مورد به یکی از این روشها انجام شود:

۱- در صورتی که به هر دلیل دستگاه اصلی خواستار رسیدگی تمامی و یا تعداد مشخصی از واحدهای زیرمجموعه خود باشد و برای هر یک نیز گزارش حسابرسی مطالبه کند، هر یک از واحدهای یادشده به طور جداگانه مشمول دستورعمل هستند.

۲- در غیر این صورت، مشروط بر استقرار سیستمهای کنترلی یکنواخت در واحدهای زیرمجموعه، تعدادی از آنها که

مانده حسابها و عملیات آنها با اهمیت و کلیدی بوده و بخش متناهی از صورتهای مالی تجمیعی را پوشش می‌دهد، انتخاب و دستورعمل در آنها به‌طور کامل اجرا می‌شود.

در صورت استقرار نیافتن سیستمهای کنترلی یکنواخت، انتخاب تعداد واحدهای بیشتری نسبت به روش ۲ با قضاوت حسابرس ضرورت می‌یابد.

پرسش ۵

نمونه چرخه‌هایی که در دستورعمل ارائه شده است، در مواردی (مانند نهادها، بنیادها و ...)، منطبق با چرخه‌های واحدهای تحت رسیدگی نیست.

پاسخ

چرخه‌هایی که در دستورعمل ارائه شده، باید با توجه به نوع عملیات و شرایط واحد مورد رسیدگی به‌لحاظ نوع پرسشهای مطرح‌شده و امتیازهای پیشنهادی، با تأیید مدیر کار تعدیل و مورد اجرا قرار گیرد.

پرسش ۶

تمامی موارد مندرج در دستورعمل که به‌صورت عدد یا درصد از پیش تعیین شده، مشخص گردیده است، مانند چگونگی تعیین درصدها در جدول سطح اهمیت، استفاده از سه برابر سطح اهمیت (3 M) و ۶۰ درصد در تخصیص اهمیت، مبنای تعیین حداقل خطر کنترل به میزان ۳۰ درصد، تعیین تعداد نمونه به‌منظور آزمون رعایت به میزان ۲۵ و ۱۵ مورد و درصدهای مندرج در جدولهای خطر ذاتی، مأخذ و مبانی آماری آنها برای همکاران توجیه نشده است.

پاسخ

هرچند که بهتر بود در دستورعمل یادشده پشتوانه مبانی تعیین‌شده اعلام می‌شد، لیکن به هر حال مبانی تعیین اعداد و ارقام، درصدها و ضرایب ارائه‌شده در دستورعمل و جدولهای مربوط، حسب مورد براساس موضوعها و محاسبه‌های علمی آماری، تجربه‌ها و نظرهای کمیته تدوین‌کننده دستورعمل به‌منظور ارائه رهنمود اجرایی برای تسهیل انجام کار در اجرا است و استفاده از آنها، پشتوانه‌ای برای میزان رسیدگیها و قضاوت حرفه‌ای ارائه‌شده بوده و امکان پاسخگویی را برای حسابرسان فراهم می‌سازد.

پرسش ۷

با توجه به نبود امکان تعیین مناسب تعداد نمونه‌ها در طرح کلی حسابرسی (به‌دلیل نبود دسترسی به تراز نهایی حسابها) و نیز تعیین نشدن حق الزحمه حسابرسی براساس تعداد نمونه‌ها در حال حاضر، ضرورت تعیین تعداد نمونه‌ها در طرح کلی چیست؟

پاسخ

با توجه به موارد یادشده و نیز کلی بودن تعداد نمونه مذکور، در صورتی که تعیین تعداد نمونه کمی به برآورد حجم کار نکند، محاسبه آن ضرورتی نداشته؛ لیکن سایر مراحل مربوط به طرح کلی حسابرسی باید انجام شود.

پرسش ۸

دستورعمل ریسک فعلی طی سالهای ۷۸ و ۷۹ تدوین شده و تاکنون مورد بازنگری قرار نگرفته که باید با استانداردهای جدید حسابرسی شماره‌های ۳۱۵، ۳۳۰ و ۵۳۰ مورد تطبیق و بازنگری قرار گیرد.

پاسخ

مجموعه دستورعمل فعلی مورد عمل مؤسسه، به‌طور کلی استانداردهای حسابرسی لازم‌الاجرا از جمله استانداردهای یادشده در بالا را پوشش می‌دهد. بررسی مجدد دستورعمل و تطبیق کامل با عنوانها و طبقه‌بندیهای استانداردهای جدید و اعمال تغییرهای مورد نیاز براساس آنها نیز در دستور کار مؤسسه قرار خواهد گرفت.

پرسش ۹

به منظور یکنواختی در خصوص چگونگی تخصیص اهمیت (تخصیص یافته و نیافته) راهکار مشخصی را اعلام کنید.

پاسخ

تخصیص اهمیت به حسابها مطابق بندهای «الف» و «ب» صفحات ۲۲ و ۲۳ دستورعمل صورت می گیرد. توضیح این که تخصیص تمامی سه برابر سطح اهمیت به حسابها ضرورت نداشته و می تواند بخشی از اهمیت یادشده، تخصیص نیافته باقی بماند.

پرسش ۱۰

در شرکتهایی که درآمد و فروش ندارند یا شرکتهای قبل از بهره برداری، سطح اهمیت چگونه محاسبه می شود؟

پاسخ

در محاسبه سطح اهمیت در حسابرسی شرکتهای قبل از بهره برداری که درآمد و هزینهها منعکس در صورت سودوزیان آنها (در صورت ارائه) در مقایسه با جمع داراییهای ترازنامه جزئی است، توصیه می شود سطح اهمیت در خصوص ترازنامه براساس جمع داراییها و در صورت سودوزیان براساس جمع درآمدها یا جمع هزینهها، هرکدام بیشتر است، طبق جدول محاسبه اهمیت مندرج در دستورعمل حسابرسی (با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی) محاسبه شده و ملاک قضاوت و تصمیم گیری نسبت به هریک از صورتهای مالی قرار گیرد.

پرسش ۱۱

نحوه تعیین اقلام کلیدی و قابلیت تعمیم نتایج حاصل از رسیدگی آنها به کل جامعه را مشخص کنید.

پاسخ

ویژگی اصلی اقلام کلیدی، بااهمیت بودن مبلغ نسبت به مانده حساب و سایر اقلام تشکیل دهنده حساب است که حسب مورد باید طی یک کاربرگ، صورت ریز آن منعکس و یا در صورت ریز بایگانی شده از حساب مربوط مشخص شود. در صورتی که در نمونههای مورد بررسی تحریفهای بااهمیت کشف شود، افزایش حجم رسیدگیها و تعمیم آن به کل جامعه، حسب قضاوت حرفه ای است.

پرسش ۱۲

از قضاوت حسابرس در تعیین خطر ذاتی و سایر بخشهای دستورعمل بیش از حد لازم استفاده شده است.

پاسخ

در حسابرسی صورتهای مالی، تمامی مراحل حسابرسی (برنامهریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است. لازم است ضمن افزایش نقش تفکر و مهارتهای فردی در انجام کار، زمینه لازم برای دستیابی به قضاوتی قابل دفاع از طریق فراهم آوردن مستندات کافی تأکید شود. از اینرو باید در تمامی پروندههای حسابرسی دلایل مربوط به تصمیمهای اتخاذشده با عطف به کاربرگهای رسیدگی، منعکس شود.

پرسش ۱۳

مبانی تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی در شرکتهای نهادها نامشخص است.

پاسخ

خطر قابل پذیرش حسابرسی در هر مؤسسه حسابرسی با توجه به شرایط شرکتهای تحت رسیدگی به صورت یک استراتژی تعیین می شود. برای مثال، در سازمان حسابرسی با توجه به شرایط شرکتهای تحت رسیدگی آن، درصدهای مندرج در صفحه ۲۵ دستورعمل ریسک ارائه شده است. عواملی که در تعیین خطر قابل پذیرش وجود

دارد، افزون بر موارد مندرج در صفحه ۲۴ دستورعمل ریسک، به خطرهای ذاتی و کنترل نیز بستگی دارد.

پرسش ۱۴

رویه یکنواختی در به کارگیری عامل خطر (RF) اعمال نمی شود. به عنوان مثال، اگر خطر عدم کشف ناشی از آزمونهای جزئیات (TDDR) عدد رندی به دست نیاید، یعنی بین دو دامنه مندرج در جدول صفحه ۵۸ قرار گیرد، چگونه باید برخورد شود؟

پاسخ

مطابق جدول مندرج در صفحه ۵۸ کتاب دستورعمل ریسک، برای محاسبه عامل خطر یک دامنه مطرح شده است. از اینرو اگر عدد خطر عدم کشف ناشی از آزمونهای جزئیات محاسبه شده در بین دو دامنه قرار گیرد، جدول زیر ملاک عمل قرار خواهد گرفت.

خطر عدم کشف ناشی از آزمونهای جزئیات	۱۰ تا ۲۰	۱۵ تا ۲۰	۲۰ تا ۲۵	۲۵ تا ۳۰	۳۰ تا ۳۷	۳۷ تا ۵۰	۵۰ و بیشتر
ضریب / عامل خطر	۳	۲/۳۱	۱/۹	۱/۶۱	۱/۳۹	۱/۲۱	۱
	۰/۷						

پرسش ۱۵

در شرح ماهیت کنترلها برای آزمون رعایت به لحاظ امتحان شواهد به طور دقیق مشخص نیست که چه مدارکی باید آزمون شود. برای نمونه فاکتور فروش، حواله انبار، برگ سفارش و یا همه موارد در چرخه فروش و دریافتها باید آزمون شود.

پاسخ

همانطور که در بخش توضیح صفحه ۳۲ دستورعمل حسابرسی یادشده عنوان گردیده، فرمهای ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی تنها برای مقاصد ارزیابی سیستمها به کار می رود و نمی تواند به عنوان فرمهای شناخت و آزمون کنترلها تلقی شود. از اینرو، برای آزمون کنترلها باید برنامه های لازم و مناسب تهیه شود. برای این کار باید از برنامه های آزمون رعایت و کنترل مؤسسه استفاده و حسب مورد با توجه به ساختار کنترلهای داخلی، واحد مورد رسیدگی تعدیل شود.

در هر یک از چرخه های مورد بررسی بهتر است نمونه های مستقل از هر مدرک انتخاب و آزمون شود. به عنوان مثال، در چرخه فروش، درآمد و دریافتها باید برای هر یک از مستندات (فاکتور فروش، حواله انبار، سفارش کار، برگ ارسال کالا و ...)، ۲۵ نمونه مستقل از یکدیگر انتخاب و آزمون شود.



توضیح: منظور از دستورعمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی (ریسک) نشریه شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی است.

