



دستور عمل حسابرسی؛ بر مبنای نیاز

علی صاره‌راز (حسابدار رسمی)

سازش

نشریه حسابرس حضور شما را در این شماره که به موضوع محوری دستور عمل حسابرسی اختصاص دارد خوش آمد می‌گوید. حسابرس کار حسابرسی را بر اساس دستور عمل حسابرسی انجام می‌دهد. دستور عمل حسابرسی چه کارکردی دارد؟

صاره‌راز

دستور عمل حسابرسی نه فقط در کار حسابرسی بلکه به‌طور کلی ابزاری است برای انجام کار به‌شکل پیش‌بینی‌شده. به‌طور معمول هدف تدوین دستور عمل، ایجاد یکنواختی در انجام کار و در برخی موارد، مثلاً تعمیر و نگهداری وسایل پیچیده و حساس، ممانعت هرچه بیشتر از قضاوت فردی است. دستور عملها می‌توانند بر مبنای بهینه‌سازی روشهای انجام کار در گذشته تدوین گردند، یا بر اساس پیش‌بینی انجام کار به‌بهترین شکل بر اساس تجربه (تصور) افراد تدوین‌کننده آن. دستور عملها معمولاً از متدولوژی انجام کار، راهنماییهایی به‌کارگیری، یا نحوه انجام کار و بالاخره

حاکم نشده و بیشتر متکی بر ترجمه منابع خارجی است. برای نمونه، یکی از خطراتی که در دستور عمل‌های حسابرسی مورد اشاره قرار می‌گیرند، خطر خویشاوندی مدیران اصلی است. به نظر می‌رسد در شرایط کنونی و نقش پررنگ دولت در اداره واحدهای اقتصادی (از طریق بانک‌های دولتی، صندوق‌های بازنشستگی و...) خویشاوندی نیاز به تعریف جدید یا خاصی دارد. در کشور ما خویشاوندی نه برخاسته از روابط سببی و نسبی بلکه متأثر از نزدیکی سیاسی و شباهت نگرش سیاسی، اجتماعی و اقتصادی به امور مختلف است.

نکته بعدی، کم‌توجهی به توصیف متدولوژی انجام کار در دستور عمل‌های حسابرسی است که معمولاً در حد اشاره‌ای گذرا به انجام کار بر مبنای مدیریت ریسک، بسنده گردیده است، در حالی که توضیحات کافی در این خصوص به درک و فهم بهتر استفاده‌کنندگان از دستور عمل کمک می‌کند. به خصوص که این متدولوژی عمر چندانی حداقل در کشور ما ندارد.

سایبر

به تاریخچه دستور عمل حسابرسی در ایران بپردازیم. شما از ابتدا در فرایند تدوین دستور عمل‌های حسابرسی مشارکت موثر داشته‌اید. درباره آن صحبت کنیم.

صاهرز

با تشکیل موسسه‌های حسابرسی زیر پوشش دولت و

چک‌لیست‌ها که نقش کمک‌کننده و یادآوری‌کننده دارند، تشکیل می‌شوند.

سایبر

با این توصیف تعریف شما از دستور عمل در حوزه حسابرسی چیست؟

صاهرز

با این مقدمه، دستور عمل حسابرسی نیز ابزاری است مشتمل بر متدولوژی انتخاب‌شده برای انجام کار و دستورات، راهنمایها و چک‌لیست‌ها برای انجام کار طبق استانداردهای حسابرسی.

سایبر

قدمت کدام بیشتر است دستور عمل یا استاندارد؟

صاهرز

دستور عمل‌های حسابرسی قدمتی فراتر از استانداردهای حسابرسی دارند و به شدت متأثر از اوضاع و احوال و شرایط اقتصادی در زمانهای مختلف بوده‌اند.

سایبر

از پاسخهای شما استنباط می‌شود که دستور عمل حسابرسی پیوسته نیاز به بازنگری و به‌روزرسانی دارد. چه عواملی موجب می‌شود که این نیاز پدید آید؟

صاهرز

تغییرات در دستور عمل حسابرسی معمولاً واکنشی به تحولات رخ داده در خارج از حرفه حسابرسی و بحرانهایی است که بعضاً حسابرسان را در معرض اتهام عدم ایفای نقش تعیین شده برای آنان قرار داده است. از جمله این تحولات، حسابرسی در محیط‌های فناوری اطلاعات و استفاده از کامپیوتر در حسابرسی است که در اصطلاح، حسابرسان را از حسابرسی در اطراف کامپیوتر به حسابرسی از طریق کامپیوتر سوق داده است. پیش از پاسخ به پرسش بعدی شما لازم است به دو نکته که در تدوین دستور عمل‌های حسابرسی در کشور کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند، اشاره کنم:

نکته اول، تدوین دستور عمل بر مبنای نیازها و شرایط حاکم بر جامعه و استفاده‌کنندگان دستور عمل است که متأسفانه علیرغم ادعای این موضوع، مطالعه دستور عمل‌های تدوین شده، نشان می‌دهد توجه چندانی به شرایط و اوضاع و احوال

مطالعه دستور عمل‌ها نشان می‌دهد

توجه چندانی به شرایط و

اوضاع و احوال حاکم نشده

و دستور عمل‌ها

بیشتر متکی بر ترجمه

منبع مورد استفاده است

دستورعملهای حسابرسی در موسسه‌های حسابرسی در سطح بین‌المللی چه مشخصات و ویژگیهایی دارند؟

صاهرزاز

شواهد و قرائن حاکی از استفاده از دستورعملهای اختصاصی توسط هریک از موسسه‌های بین‌المللی است. با توجه به گستره جغرافیایی فعالیت آنها و تنوع شرایط قانونی حاکم بر حوزه‌های فعالیت، علیرغم شباهتهای ساختاری، این دستورعملها برای حوزه‌های مختلف فعالیت آنها دارای تفاوتیهای ماثرا از کشور محل فعالیت می‌باشد. این دستورعملها از جمله شرایط آموزش و بازآموزی کارکنان حرفه‌ای را فراهم می‌کند.

سازمان

دو دستورعمل حسابرسی بااهمیت در این اواخر تدوین و منتشر شده است؛ دستورعمل حسابرسی سازمان حسابرسی و دستورعمل حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران. **بپردازیم به مقایسه دستورعملهای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی؟ به طور کلی شباهتها و تفاوتها چیست؟**

صاهرزاز

ابتدا به این نکته اشاره کنم که یکی از تفاوتیهای مهم بخشهای تجدیدنظرشده دستورعمل قبلی حسابرسی با دو دستورعمل حسابرسی جدید سازمان حسابرسی و جامعه، در رویکرد کلی آنها است. بخشهای تجدیدنظرشده با هدف مدیریت ریسک حسابرسی در سطح برنامه‌ریزی شده، تدوین گردیده بود و به همین دلیل برآورد حسابرسان از خطر حسابرسی یا به عبارت دیگر سطح اطمینان موردنظر برای اظهارنظر نقش پررنگی در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی داشت. در بخشهای تجدیدنظرشده، یکی از عوامل مهم، گستردگی دامنه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بود که باعث می‌شد برنامه‌ریزی و انجام کار حسابرسی و در نهایت اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی شرکتیهای پذیرفته‌شده در بورس در مقایسه با سایر شرکتها، با سطح اطمینان بالاتری صورت پذیرد. در حالیکه دستورعملهای جدید سازمان و جامعه به طور عمده با رویکرد تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت و برخورد با خطرهای ارزیابی‌شده تدوین گردیده

نهادها در سالهای اولیه پس از انقلاب، سازمان‌دهی پرونده‌های حسابرسی، مستندسازی و روشهای رسیدگی به شکل غیررسمی، برنامه‌ها و دستورعملهای به‌جا مانده از موسسه‌های حسابرسی بین‌المللی فعال در کشور در سالهای قبل از آن بود که هریک از این موسسه‌ها الگوی خاص خود را داشتند. با تشکیل سازمان حسابرسی و ادغام موسسه‌های مزبور و شرکت سهامی حسابرسی، اولین تلاش برای تدوین دستورعمل حسابرسی با رویکرد ارزیابی و اتکا به کنترلهای داخلی در تعیین نوع و اندازه آزمونهای محتوا، صورت گرفت. اگر چه این دستورعمل منجر به یکنواختی در شکل انجام کار گردید ولی موفق به تحقق اهداف موردنظر خود در زمینه محتوای انجام کار نگردید.

سازمان

به دلایل آن می‌توانید اشاره کنید؟

صاهرزاز

دلایل آن به طور کلی شرایط حاکم بر شرکتیهای مورد رسیدگی شامل نحوه مدیریت و اداره آنها از یک سو و فقدان آموزش کافی نزد حسابرسان در زمینه شناخت و ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی از سوی دیگر بود.

سازمان

انتشار استانداردهای حسابرسی در این سیر تاریخی چه تاثیری بر دستورعملها گذاشت؟

صاهرزاز

با انتشار استانداردهای حسابرسی، تلاش دیگری صورت گرفت تا با آسیب‌شناسی دلایل عدم توفیق دستورعمل قبلی و افزودن بخشهایی به آن، رویکرد مطرح‌شده در استانداردهای حسابرسی بر آن حاکم گردد. این تلاش در قالب نشریه‌ای با عنوان بخشهای تجدیدنظرشده دستورعمل سازمان حسابرسی منتشر گردید که بخشی از آن در باب کمی نمودن اهمیت، به دلیل خلا موجود، مورد استقبال گسترده‌ای واقع گردید. آخرین تلاشها در این زمینه، انتشار دستورعمل حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی است که در ادامه گفتگو می‌توانیم بیشتر درباره آنها صحبت کنیم.

سازمان

محاسبه می‌گردد، لیکن رهنمودی در باب علت محاسبه با استفاده از مبانی مختلف و نهایتاً نحوه انتخاب یکی از سه مورد بالا ارائه نمی‌شود. در ادامه، جدولی ارائه گردیده تا ابتدا اهمیت در سطح هر یک از سرفصلهای صورتهای مالی یا موضوعات مورد رسیدگی تعیین و سپس با استفاده از عامل باقی مانده، سطح اولیه اهمیت عملیاتی تعیین گردد. هیچ رهنمودی در این بخش در باب نحوه تخصیص سطح اهمیت کلی برآوردی (بر اساس دامنه های اهمیت) به سرفصلها و موضوعات مورد رسیدگی ارائه نمیگردد. همچنین به این نکته اساسی اشاره نمیشود که مجموع اهمیت عملیاتی برای سرفصلهای مختلف مورد رسیدگی، نمیتواند از حد معینی (نسبت به سطح اهمیت کلی) تجاوز کند.

تدوینکنندگان دستورعمل باید به این نکته مهم توجه داشته باشند که بخشی از کارهای مطرح شده در دستورعمل ممکن است در گذشته توسط حسابرسان انجام نشده باشد و به همین دلیل ارائه راهنماییهای لازم در این زمینه به آنان ضروری است.

در بخش محاسبه اهمیت در اجرا، برای تعیین اهمیت عملیاتی یا اهمیت در اجرا، هر دو دستورعمل از جدول مشابهی برای تعدیل سطح اهمیت تعیین شده به شرح یادشده استفاده کرده‌اند که از آن با عنوان عامل باقیمانده نام برده می‌شود، ولی هیچیک اشاره‌ای به دلایل این تعدیل و

است. از این منظر انطباق بیشتری با استانداردهای ۳۱۵ و ۳۳۰ حسابرسی دارد.

در خصوص دو دستورعمل حسابرسی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی بررسی کلی نشان می‌دهد به دلیل استفاده از منبع یکسان، در کلیت و در بسیاری از جزییات اساسی مشابه یکدیگر هستند.

حسابرسی

آیا تفاوت‌های در خور توجه بین این دو دستورعمل وجود دارد؟

صافه‌راز

برآورد اولیه از سطح اهمیت، تعیین اهمیت عملیاتی یا اهمیت در اجرا، و نهایتاً تعیین اندازه نمونه در دو دستورعمل با هم تفاوت‌هایی دارند.

حسابرسی

در باب سطح اهمیت تفاوتها در چیست؟

صافه‌راز

دامنه‌های اهمیت

در دامنه‌های اهمیت هر دو دستورعمل از جدول مشابهی استفاده کرده‌اند که در دستورعمل جامعه مبالغ به یورو و در دستورعمل سازمان مبالغ به میلیون ریال است.

استفاده از واحد پولی یورو در دستورعمل جامعه با این گزاره درج شده در مقدمه که «دستورعمل حسابرسی هنگامی می‌تواند بویا و مفید باشد که با نگرش به شرایط زمان و مکان و با توجه به موقعیت کاربران تدوین شده و به کار گرفته شود»، تعارض دارد. از سوی دیگر، تدوین‌کنندگان دستورعمل سازمان نیز ظاهراً پیش‌بینی‌های موجود در سطح جامعه یعنی پیش‌بینی هر یورو ۱۰۰۰۰۰ تومان در آینده را مدنظر داشته‌اند.

در این خصوص، توجه همکاران را به تحقیق گسترده‌ای جلب می‌کنم که چندسال پیش در امریکا با بررسی سطح اهمیت انتخاب شده در صدها پرونده حسابرسی و با هدف تنظیم چنین دامنه‌ای با توجه به قضاوت‌های به عمل آمده توسط حسابرسان، صورت گرفت.

برآورد اولیه از سطح اهمیت با استفاده از مبانی مختلف یعنی، فروش یا درآمد، جمع داراییها و بالاخره سود خالص

دستورعملهای جدید

سازمان و جامعه

انطباق بیشتری با

استانداردهای ۳۱۵ و ۳۳۰

حسابرسی دارند

تعداد نمونه: ۲۰	خطر در سطح ادعا: پایین	خطر در سطح صورت‌های مالی: پایین
تعداد نمونه: ۴۰	خطر در سطح ادعا: بالا	خطر در سطح صورت‌های مالی: بالا

سازمان

اشاره داشتید که در موضوع اندازه نمونه هم این دو دستورعمل فرقی با هم دارند؟

صاهره راز

هر دو دستورعمل از فرمول واحدی برای تعیین اندازه نمونه استفاده می‌کنند. سپس اندازه نمونه در بخش ارقام ترازنامه و سودوزیان با دو جدول فرعی مقایسه و اندازه نهایی نمونه تعیین می‌شود. در بخش نتیجه‌گیری، تفاوت‌های اساسی زیر وجود دارد.

• طبق دستورعمل سازمان

اگر طبق نتایج جدول یادشده اندازه نمونه کوچک‌تر از رابطه بالا به دست بدهد باید از جدول مربوط استفاده شود.

• طبق دستورعمل جامعه

اگر طبق نتایج جدول یادشده اندازه نمونه بزرگ‌تر از رابطه بالا به دست بدهد باید از جدول مربوط استفاده شود.

آخرین نکته در این بخش، موضوع الزام به رسیدگی به تمامی ارقام بزرگتر از اهمیت عملیاتی یا اهمیت در اجرا است. از آنجاکه اهمیت در اجرا، حداکثر اشتباه قابل تحمل در جامعه مورد رسیدگی است، رسیدگی ۱۰۰ درصدی به ارقام بزرگتر از آن، توجیه ندارد و ممکن است باعث افزایش قابل ملاحظه حجم رسیدگی‌ها گردد.

سازمان

دستورعمل از دید شما چه تاثیری بر کار کنترل کیفیت خواهد داشت؟

صاهره راز

بر اساس بندهای ۴۵ و ۴۶ استاندارد ۱ کنترل کیفیت، موسسه باید برای کسب اطمینان از انجام کار طبق الزام‌های استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و صدور گزارش‌های متناسب با

رهنمودی در باب علت محاسبه

سطح اهمیت

با استفاده از مبانی مختلف

و نهایتاً نحوه انتخاب

یکی از سه مورد پیشنهادی

ارائه نمی‌شود

انتخاب عنوان مورد استفاده نمی‌کنند. البته در دستورعمل سازمان در دو سطر بعد، نام آن به ضریب خطر تغییر می‌یابد.

به هر حال، در این بخش برآورد اولیه از سطح اهمیت برای تعیین اهمیت در اجرا، با در نظر گرفتن ضریب خطر یا عامل باقیمانده تعدیل می‌گردد. دامنه این تعدیل بین یک تا ۵ برابر است. یعنی اگر خطر در سطح صورت‌های مالی پایین باشد و خطر در سطح ادعا هم پایین باشد برای حسابرس نامساعدترین حالت تلقی می‌شود، زیرا باید همان برآورد اولیه از اهمیت را به عنوان اهمیت در اجرا در نظر بگیرد. برآورد اولیه از اهمیت تقسیم بر ۱/۱. اگر خطر در دو مورد یادشده یعنی در سطح صورت‌های مالی و ادعا بالا باشد، اهمیت در اجرا حاصل تقسیم برآورد اولیه از سطح اهمیت بر ۱/۵ خواهد شد که حاصل آن ۵ برابر شدن اهمیت در اجرا است. از آنجا که برای تعیین اندازه نمونه، مانده حساب یا گروه معامله‌های مورد رسیدگی بر اهمیت در اجرا تقسیم می‌گردد، با بزرگتر شدن مخرج کسر، تعداد نمونه کمتری خواهیم داشت. این نحوه عمل مغایر با جدول تعیین اندازه نمونه‌ای است که در بخش‌های بعدی مطرح می‌شود:

برای مثال به تعداد نمونه در رسیدگی به حساب‌های سودوزیان توجه کنید:

بیش از حد به قضاوت‌های قبلی و تبدیل مجدد کار به یک عادت و نه یک فرایند پویا، می‌باشد.

سپاس

دستورعمل جدید چه رویکردی را در ارتباط با استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در کار حسابرسی دنبال می‌کند؟

صاهره‌راز

دستورعمل جدید اشاره مشخصی به استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در حسابرسی ندارد. هرچند مانند گذشته حسابرسان به استفاده از تهیه کاربرگها به صورت الکترونیکی و استفاده از نرم‌افزارهای عمومی موجود برای انجام بررسیهای تحلیلی و ثبت سیستم خواهند پرداخت. خصوصاً که در بند ۷ استاندارد حسابرسی ۲۳۰ به ثبت مستندات حسابرسی روی وسایل الکترونیکی اشاره شده است.

نگرش سنتی دستورعمل حسابرسی عمدتاً در حوزه سیستم کنترل‌های داخلی و پرسشنامه‌های ارزیابی آنها (به‌عنوان نمونه موجودی مواد و کالا، حقوق و دستمزد) نمود دارد که در برخی موارد با شرایط فعلی و موجود سیستمهای مزبور فاصله دارد و رهنمودی در زمینه اینگونه سیستمها و یاکسب‌وکارهای جدید ندارد. بنابراین، مشکلاتی برای موسسه‌هایی که کار حسابرسی را با استفاده از فناوری اطلاعات انجام می‌دهند نخواهند داشت.

در بخشهای مستلزم قضاوت در خصوص برآورد خطر در سه سطح کیفی پایین، متوسط و بالا در سطح صورتهای مالی و ادعاها که متأثر از ارزیابیهای انجام‌شده می‌باشد، در دستورعمل رهنمودهای لازم و یاری‌رسان به حسابرس وجود ندارد. استفاده از فناوری اطلاعات در این زمینه در سطح ایده‌آل مستلزم فناوری پیچیده (هوش مصنوعی) است. با این وجود، موسسه‌ها می‌توانند با طراحی جداول تخصیص امتیاز به عوامل موثر در قضاوت، از فناوری متناسب با نیاز خود استفاده نمایند.

سپاس

از همراهی صمیمانه و دغدغه‌مند شما با مخاطبان

حسابرس سپاسگزاریم. 

شرایط موجود توسط موسسه، سیاستها و روشهای لازم را طراحی و برقرار کند. موسسه از طریق سیاستها و روشهای خود، درصدد حفظ کیفیت انجام کار است. این امر اغلب از طریق دستورعملهای کتبی یا الکترونیکی و ... انجام می‌شود.

همانگونه که در تعریف دستورعمل مطرح شد وجود دستورعمل امکان ارزیابی انجام کار به شکل پیش‌بینی شده را میسر می‌سازد. دستورعمل حسابرسی برای حرفه حسابرسی به مثابه نظام کنترل داخلی برای یک واحد تجاری است همانگونه که حسابرسان برای ارزیابی انجام امور یک واحد تجاری به شکل پیش‌بینی شده، اقدام به آزمون اجرای کنترلها می‌نمایند، نهاد کنترل کیفیت نیز با بررسی انطباق کار انجام‌شده با دستورعمل، کیفیت آن را ارزیابی می‌کند.

سپاس

اثر رعایت دستورعمل بر کارایی و اثربخشی حسابرسی چیست؟

صاهره‌راز

دستورعمل جدید حسابرسی، در صورت فهم صحیح رویکرد انتخاب‌شده، به دلیل هدایت حسابرسان به موضوعهای مهم و اصلی و تمرکز بر جنبه‌های اساسی کار، قطعاً بر اثربخشی حسابرسی تاثیر مثبتی خواهد داشت. اما، به دلیل تفاوت آن با انجام کار در گذشته و نیاز به تغییر برخی عادتها و انجام کارهای جدید، در سالهای اولیه اجرا، باعث افزایش هزینه حسابرسی خواهد بود که در بلندمدت این نقیصه برطرف خواهد شد. اما، خطری که اثربخشی کار را در آینده تهدید خواهد کرد، اتکای

دستورعمل جدید اشاره مشخصی

به استفاده از

فناوری اطلاعات و ارتباطات

در حسابرسی ندارد