

دستور عمل حسابرسی؛

نقشه راه



دکتر کیهان مهام

رئیس هیئت مدیره

موسسه حسابرسی فریوران راهبرد

سازمان

میز گفتگوی این شماره مجله را با همراهی شما به تبادل نظر در خصوص دستور عمل حسابرسی اختصاص داده‌ایم. در سالگرد اجرای دستور عمل جدید حسابرسی سازمان حسابرسی هستیم. ضمن عرض خوش آمد بفرمایید دستور عمل حسابرسی چه تعریفی دارد و نقش آن در کار حسابرسی چیست؟

دکتر مهام

دستور عمل حسابرسی را می‌توان سندی مکتوب دانست که سیاستها و روشهای حسابرسی مورد استفاده در یک موسسه حسابرسی را تشریح می‌کند. با وجود این، دستور عمل حسابرسی در عمل ابزاری است که به کمک آن حسابرسان می‌توانند به اهداف خود که در جای جای استانداردهای حسابرسی به آن‌ها اشاره یا بر آن‌ها تاکید شده است، دست یابند.

سازمان

نقش استانداردهای حسابرسی چیست؟

دکتر مهام

استانداردهای حسابرسی که معیارهای ارزیابی کیفیت کارهای حسابرسی نیز محسوب می‌شوند، حداقل الزامهای

حسابرسی در دسترس همگان قرار دارد؟

دکتر مهام

خیر. دسترسی به آن‌ها برای همگان مقدور نیست.

سایبرس

تدوین دستورعمل حسابرسی در ایران چه سابقه‌ای دارد؟

دکتر مهام

به دلیل فعالیت موسسه‌های حسابرسی بین‌المللی در ایران پیش از انقلاب اسلامی، در آن زمان به‌کارگیری دستورعمل حسابرسی موسسه‌های مذکور در حسابرسی شرکتها یا واحدهای تجاری ایرانی رایج بود، اما پس از انقلاب با خروج موسسه‌های یادشده از کشورمان و با تشکیل چهار موسسه حسابرسی حاکمیتی، و متعاقب آن تشکیل سازمان حسابرسی، ضرورت تهیه یک دستورعمل حسابرسی واحد مورد توجه مدیران وقت سازمان حسابرسی قرار گرفت.

سایبرس

حسابرسان در ایران تا پیش از دستورعمل جدید سازمان حسابرسی از چه دستورعملی برای انجام کار حسابرسی (در سطح سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) استفاده می‌کرده‌اند؟

انجام یک کار حسابرسی باکیفیت را به صورت کلی‌تر مشخص می‌کنند و اهداف کلی حسابرسی را مورد توجه قرار می‌دهند.

سایبرس

به این ترتیب رابطه مشخص آن‌ها چیست؟

دکتر مهام

در عمل می‌توان دستورعمل حسابرسی را نقشه راهی تصور کرد که مسیر تحقق الزامها و در نتیجه اهداف استانداردهای حسابرسی و در نهایت اهداف حسابرسی را با جزییات ترسیم می‌کند.

سایبرس

در کنار این رابطه چه هدف دیگری را می‌توان اشاره کرد که دستورعمل حسابرسی به دنبال آن است؟

دکتر مهام

دستورعمل حسابرسی هدف دیگری را نیز می‌تواند دنبال کند و آن یکنواخت کردن یا نزدیک کردن فعالیت‌های گروه‌های گوناگون حسابرسی در یک موسسه است. به‌ویژه، این مسئله هنگامی که موسسه‌های کوچک (در شرایطی که از دستورعمل‌های مختلف استفاده می‌کنند) به دلایل گوناگون با یکدیگر ادغام می‌شوند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند و در زمان ادغام باید به این‌گونه مسایل نیز در کنار دیگر مسایل مرتبط با ادغام توجه خاصی مبذول داشت.

سایبرس

دستورعمل حسابرسی چه تاریخچه‌ای دارد؟

دکتر مهام

تهیه دستورعمل‌های حسابرسی توسط موسسه‌های حسابرسی در دنیا سابقه‌ای نسبتاً طولانی دارد و عمدتاً به سده و دهه‌های گذشته به‌ویژه شکلگیری حسابرسی مدرن بر می‌گردد. به‌طور معمول دستورعمل‌های حسابرسی به مرور زمان و به فراخور مقتضیات و شرایط، تکمیل و روزآمد شده است و در موسسه‌های حسابرسی بزرگ و بین‌المللی متناسب با آخرین دستاوردهای بشری و حرفه‌ای به صورت یک تکنولوژی اختصاصی درآمده است.

سایبرس

آیا دستورعمل حسابرسی موسسه‌های بین‌المللی

عمده‌ترین تغییرات این دستورعمل

نسبت به دستورعمل قبلی

تغییر رویکرد آن

از سیستم محور

به خطر محور است

دستورعمل حسابرسی

سیاستها و روشهای حسابرسی

مورد استفاده در موسسه حسابرسی را

تشریح می‌کند

دکتر مهام

تعدادی از موسسه‌ها برای خود چک‌لیستها یا حتی دستورعملهای خاصی طراحی کرده‌اند که از آن بهره می‌برند و این مسئله گویای آن است که به‌کارگیری دستورعمل حسابرسی جامعه توسط اعضای آن داوطلبانه است و به‌صورت یک الزام مطرح نیست، اما در هر حال وجود و به‌کارگیری یک دستورعمل مشخص به‌وسیله موسسه‌های حسابرسی یک الزام غیرقابل اجتناب است. البته، به‌کارگیری دستورعمل حسابرسی سازمان حسابرسی توسط مدیران و کارکنان آن یک الزام غیرقابل اجتناب است.

سازمان

در حال حاضر در خصوص تدوین دستورعمل وضعیت

چگونه است؟

دکتر مهام

سازمان حسابرسی در این اواخر دستورعمل حسابرسی جدید خود را که تدوین آن از سال ۱۳۹۸ آغاز شده بود، تکمیل کرد و در سازمان حسابرسی به‌کار گرفت. در ضمن شنیده‌ها حاکی از آن است که جامعه حسابداران رسمی ایران نیز طرحی را برای بازنگری دستورعمل حسابرسی منتشر شده به‌وسیله خود آغاز کرده که باید منتظر بود تا حاصل تلاشها در این زمینه نیز تکمیل و نتایج آن منتشر شود.

سازمان

آیا دستورعمل واحدی برای همه موسسه‌ها وجود دارد؟

دکتر مهام

با توجه به این‌که مسئولیت کار حسابرسی در وهله نخست متوجه موسسه‌های حسابرسی است لذا ملزم کردن موسسه‌های حسابرسی به تبعیت از یک دستورعمل حسابرسی واحد، عملی و منطقی نبوده و موسسه‌های حسابرسی با در نظر گرفتن اهداف و الزامهای حسابرسی و استانداردهای حسابرسی، دستورعملهای حسابرسی مختص به خود را طراحی و جهت اجرا به مدیران و کارکنان خود ابلاغ می‌کنند که آن دستورعمل در واقع بخشی از فناوری موسسه حسابرسی تلقی می‌شود.

این آزادی عمل برای همه موسسه‌های حسابرسی وجود

دکتر مهام

در سازمان حسابرسی، حاصل تلاشهایی که برای تهیه یک دستورعمل حسابرسی متناسب با شرایط آن زمان صورت پذیرفت و در اوایل دهه هفتاد انتشار یافت تهیه دستورعمل حسابرسی قبلی سازمان حسابرسی بود که تا حدود یکسال گذشته در سازمان حسابرسی و حتی بسیاری از موسسه‌های حسابرسی که بعد از سال ۱۳۸۰ تشکیل شدند، استفاده می‌شد و به احتمال زیاد هنوز هم در تعدادی از موسسه‌ها از آن استفاده می‌شود.

پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و شکلگیری کارگروه‌های وابسته به آن و نیز به فراخور مقتضیات روز، ضرورت تهیه دستورعمل حسابرسی توسط جامعه مورد توجه قرار گرفت که حاصل تلاشهایی که در این زمینه صورت پذیرفت، منجر به تهیه دستورعمل حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران گردید که این دستورعمل نیز به تدریج جای خود را در بین موسسه‌های حسابرسی باز کرد و اکنون این دستورعمل توسط بسیاری از موسسه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

سازمان

آیا الزامی به استفاده از این دستورعملها برای

موسسه‌های عضو جامعه وجود دارد؟

درگیر در تهیه نشریه مذکور درخور تقدیر و شایسته احترام بوده و هست؛ اما واقعیت دیگر این بود که فرهنگ یا تحولات حرفه در حوزه خدمات حسابرسی، به عنوان مهمترین خدمت شناخته شده سازمان و موسسه های حسابرسی، سریعتر و وسیعتر از آن اقدام محدود بود.

سازمان

دستورعمل نشریه ۱۵۰ با رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم همانطور که شما هم اشاره داشتید از تحولات سریع حرفه عقبتر بود. تغییر در دستورعمل نشریه ۱۵۰ چه روندی داشت و مشارکت کنندگان در تدوین آن چه کسانی بودند؟

دکتر مهام

در اوایل سال ۱۳۹۸ تهیه دستورعمل جدید حسابرسی با دستور مدیرعامل سازمان حسابرسی در دستور کار قرار گرفت و کمیته تجدیدنظر در دستورعمل حسابرسی تشکیل شد و کار خود را آغاز کرد. البته در تدوین دستورعمل جدید غیر از اعضای کمیته اصلی، اعضای کمیته فرعی، اعضای گروه کارشناسی و تنی چند از کارشناسان و پژوهشگران سازمان حسابرسی نیز مشارکت داشتند. مبنای اولیه برای تهیه دستورعمل حسابرسی جدید،

دارد، اما موسسه های حسابرسی بزرگ به دلیل دسترسی به منابع مالی و انسانی و فناوریهای روز، امکانات بیشتری برای تدوین دستورعمل اختصاصی در اختیار دارند. لذا می توان گفت الزامی برای استفاده از یک دستورعمل به خصوص وجود ندارد، اما بدیهی است وجود یک دستورعمل مشخص در یک موسسه حسابرسی که با در نظر گرفتن اهداف حسابرسی و استانداردهای حسابرسی طراحی و برای اجرا به کارکنان ابلاغ شده باشد، یک ضرورت محسوب می شود.

سازمان

تغییر و بازنگری دستورعمل حسابرسی چه فرایندی دارد؟

دکتر مهام

دستورعمل جدید یا بازنگری شده سازمان حسابرسی به تازگی تکمیل شده و در دسترس مدیران و کارکنان سازمان حسابرسی قرار گرفته است. باید توجه داشت نسخه قبلی دستورعمل حسابرسی سازمان در اوایل دهه ۱۳۷۰ منتشر شده بود که در آن زمان حتی رهنمودهای حسابرسی نیز تهیه نشده بود و در تهیه دستورعمل بیش از هر چیز از تجربه های مدیران فنی سازمان و منابع مکتوب در دسترس در زمان یادشده، استفاده شده بود.

با وجود این، پس از تدوین رهنمودهای حسابرسی و در پی آن استانداردهای حسابرسی و تغییرات پی در پی در استانداردهای حسابرسی به دلیل تغییرات سریع و پی در پی استانداردهای بین المللی حسابرسی به عنوان مبنای اصلی تدوین استانداردهای حسابرسی کشورمان، و نیز تغییرات در شرایط محیطی و مقتضیات زمانی و تحولات مستمر در ابعاد گوناگون حرفه در کشور، نیاز به روزآمد کردن دستورعمل سازمان حسابرسی به شدت احساس می شد و این نارسایی به صورت بالقوه و بالفعل بر کیفیت خدمات حسابرسی سازمان حسابرسی تاثیر منفی برجای می گذاشت.

در این زمان، سازمان حسابرسی با انتشار نشریه ۱۵۰ تلاش کرد تا حدودی نارساییهای دستورعمل قبلی را مرتفع سازد که باید گفت تا حدود زیادی نیز موفق بود. اقدام افراد

ملزم کردن موسسه های حسابرسی

به تبعیت از یک

دستورعمل حسابرسی واحد

عملی و منطقی نیست

با توجه به اطلاعات جمع‌آوری‌شده، مهمترین چالش دستورعمل حسابرسی جدید این است که اجرای کامل و بی‌کم و کاست مفاد آن با توجه به مضیقہ زمانی به‌ویژه در ایامی که فشار کاری حساب‌برسان زیاد است، دشوار می‌باشد. این مسئله به‌ویژه در موارد به‌کارگیری دستورعمل برای اولین بار، بروز و ظهور بیشتری خواهد داشت و می‌تواند مانعی برای اجرای همه‌جانبه کلیه مفاد دستورعمل باشد. همچنین همانطور که در این دستورعمل تصریح گردیده، دستورعمل در اساس در واحدهای تجاری بزرگ و متوسط کاربرد دارد و به‌کارگیری آن در واحدهای تجاری کوچکتر توجیه منطقی و اقتصادی ندارد و در نتیجه برای اینگونه واحدهای تجاری باید دستورعملی متناسب طراحی و جهت اجرا ابلاغ گردد.

حسابرسی

تغییر اساسی دیگر که به‌روشنی در این دستورعمل دیده می‌شود شیوه عطف‌گذاری است که به ترکیبی از حروف و عدد تغییر یافته است. این تغییر چه چالش‌هایی داشته است؟

دکتر مهام

یکی از چالش‌های به‌کارگیری دستورعمل جدید تغییر شیوه عطف‌گذاری دستورعمل است که متفاوت از دستورعمل قبلی

دستورعمل تهیه‌شده توسط شرکت پی‌سی‌پی (PCP) با مشارکت انجمن حسابداران رسمی و خبره (ACCA) بود که در اساس برای حسابرسی شرکت‌های بزرگ و متوسط کاربرد دارد. همچنین در تهیه دستورعمل جدید سازمان حسابرسی، در برخی موارد از نشریه شماره ۳۰ جامعه حسابداران رسمی ایران که ترجمه‌ای از دستورعمل حسابرسی تهیه‌شده توسط شرکت پی‌سی‌پی (PCP) بود استفاده شد. اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، کمیته کنترل کیفیت و موسسه حسابرسی مفیدراهر نیز با ارائه دیدگاه‌های خود در ارتقای کیفیت دستورعمل جدید نقش‌آفرینی کرده‌اند.

حسابرسی

مهمترین تغییرات دستورعمل جدید حسابرسی سازمان حسابرسی نسبت به نسخه قبلی (نشریه ۱۵۰) چه نکاتی را پوشش می‌دهد؟

دکتر مهام

می‌توان گفت عمده‌ترین تغییرات این دستورعمل نسبت به دستورعمل قبلی، تغییر رویکرد آن از سیستم‌محور به خطر محور است و در واقع تلاش شده است دیگر ویژگی‌های مهم یک دستورعمل مناسب، نظیر ادغام‌محور بودن، انسجام و یکپارچگی، توجه به امر قضاوت حرفه‌ای در سرتاسر مراحل حسابرسی و کیفی بودن قضاوتها به‌ویژه در ارزیابی خطرها در سه سطح بالا، متوسط و پائین در آن برجسته و نهادینه شود.

حسابرسی

آیا بازخوردهایی از اجرای دستورعمل‌های جدید وجود دارد؟

دکتر مهام

همانگونه که می‌دانیم دستورعمل جدید به‌تازگی جهت اجرا ابلاغ گردیده است و مدت زمان زیادی از این موضوع نمی‌گذرد. لذا بازخوردهای اولیه آن محدود است.

حسابرسی

چالش‌های مهم اجرای دستورعمل‌های جدید چه بوده است؟

دکتر مهام

یکی از نقاط قوت این دستورعمل

فایل‌های ویدیویی آموزشی است که

در آن کاربرد صحیح دستورعمل

توصیف شده است

جدید به صورت تمام الکترونیک طراحی شده تا به کارگیری آن در عمل تسهیل شود.

با این حال، توسعه فناوری اطلاعات در حسابرسی ابعاد گوناگونی دارد که برای مثال می‌توان به کاربرد فناوری اطلاعات در گردآوری و ثبت و ضبط شواهد حسابرسی، در تجزیه و تحلیل داده‌ها و داده‌کاوی، نرم‌افزارهای عمومی حسابرسی و نظایر آن اشاره کرد که در این موارد به صورت نسبی توفیقاتی حاصل شده است که ارتباطی به دستورعمل جدید ندارد و نیاز به تلاش بیشتر در این زمینه احساس می‌شود. بدیهی است از دستورعمل حسابرسی نمی‌توان انتظار داشت همه ابعاد توسعه فناوری اطلاعات در حسابرسی را پوشش دهد.

سپاس

جهت تسهیل در کاربردی شدن دستورعمل چه راهکارهایی به کار گرفته شده است؟

دکتر مهام

یکی از نقاط قوت دستورعمل جدید حسابرسی سازمان حسابرسی که به نوعی در آن از فناوریهای جدید استفاده شده است، فایل‌های ویدئویی آموزشی است که در آن کاربرد صحیح دستورعمل توصیف شده است. ضمن قدردانی از دست‌اندرکاران این فایل‌های آموزشی به‌ویژه خانم دکتر حلیمه رحمانی که در تدوین دستورعمل نقش آفرینی کرده‌اند، متذکر می‌شوم که فایل‌های یادشده کاربرد دستورعمل را برای حسابرسان بسیار تسهیل می‌کند و می‌توان از آن‌ها در سطح وسیع برای آموزش استفاده کرد. به عبارت دیگر کاربرد فناوری در آموزش دستورعمل نیز یکی از توفیقات سازمان حسابرسی در تدوین دستورعمل جدید بوده است.

سپاس

از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم. با توجه به نکاتی که مطرح کردید امیدواریم کوششهای انجام شده زودتر به نتیجه مطلوب دست پیدا کند.



است و نیاز به آموزش و جابفتادن آن احساس می‌شود. بدیهی است با توسعه کاربرد دستورعمل جدید به مرور حسابرسان با نحوه اعمال شیوه عطف‌گذاری جدید آشنایی بیشتری پیدا خواهند کرد و انتظار می‌رود به تدریج این چالش رفع و رجوع شود.

سپاس

آیا دستورعمل حسابرسی آن‌طور که انتظار می‌رفته، به کار گرفته شده است و به هدفهای تعیین شده برای آن دست یافته است؟

دکتر مهام

اینکه دستورعمل به‌طور واقعی مطابق انتظار به کار گرفته شده است یا خیر موضوعی است که در حال حاضر در اظهارنظر نسبت به آن باید محتاطانه عمل کرد، چرا که نیازمند ارزیابی نتایج کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی است که با استفاده از دستورعمل جدید تنظیم و تکمیل شده‌اند که با توجه به گذشت مدت زمان ناچیز از لازم‌الاجرا شدن دستورعمل، کنترل کیفیت این قبیل پرونده‌ها انجام نشده است و از این‌رو، باید صبر کرد و دید که در واقع به کارگیری دستورعمل در پروژه‌های حسابرسی سازمان، دستیابی به اهداف تعیین شده برای دستورعمل را فراهم کرده است یا خیر.

سپاس

استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در کار حسابرسی، اثربخشی و کارایی حسابرسی را افزایش می‌دهد. به کارگیری دستورعمل جدید حسابرسی چه تاثیری بر کوششهای مربوط به استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در حسابرسی دارد؟

دکتر مهام

توسعه کاربرد فناوری اطلاعات در حسابرسی، مسئله‌ای است که سالها در سازمان حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی مورد توجه قرار گرفته، اما توفیقات در این زمینه مطابق توقعات نبوده است. با وجود این، هنگام شروع تدوین دستورعمل حسابرسی جدید، کاربرد فناوری اطلاعات حداقل در تدوین دستورعمل مورد توجه کمیته ذیربط قرار گرفت و به‌همین دلیل، دستورعمل حسابرسی