

دستور عمل حسابرسی؛ ساده، قابل فهم و قابل اجرا

منصور شمس احمدی
(حسابدار رسمی)



حسابداری

به پنجره گفتگوی حسابرس خوش آمدید. مجله حسابرس این شماره خود را به موضوع بااهمیت دستور عمل حسابرسی اختصاص داده است. به عنوان صاحب نظر تعریفان از دستور عمل حسابرسی را برای خوانندگان حسابرس بفرمایید. در اساس دستور عمل حسابرسی چه ویژگی‌هایی دارد؟

شمس احمدی

دستور عمل حسابرسی راهنمایی برای انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی است. دستور عمل باید ساده، قابل فهم و قابل اجرا باشد.

حسابداری

آیا استفاده از دستور عمل در موسسه‌های حسابرسی بزرگ و بین‌المللی مرسوم است؟

شمس احمدی

موسسه‌های بین‌المللی هم قطعاً دستور عمل‌هایی دارند. اما باید توجه داشت که این دستور عمل‌ها کلی است و با توجه به نوع شرکت مورد رسیدگی و استفاده از ابزارهای رایانه‌ای تعدیل می‌شوند.

حسابداری

دستور عمل حسابرسی سازمان حسابرسی (نشریه ۱۵۰) در این اواخر بازنگری شده است. چه عاملی موجب این تغییر شد؟

شمس احمدی

دستور عمل شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی اشکالات عدیده‌ای داشت که نیاز به بازنگری داشت. گرچه، متأسفانه برخی از آنها در دستور عمل جدید تکرار شده است.

سنا

ارزیابی شما از دستورعمل حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران چیست؟

شمس احمدی

از آنجا که دستورعمل جامعه، که به عنوان محک معروف شده است، را من تهیه کرده‌ام، نمی‌توانم نظریه بدهم. دیگران باید قضاوت کنند.

سنا

منبع شما در تهیه آن چه بوده است؟

شمس احمدی

کلیات این دستورعمل، که نمی‌دانم چرا از مرکز اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران حذف شده است، از جمله نمونه‌گیری در آزمون کنترلها و آزمونهای محتوا بر اساس کتاب آرنز (A. Arenz) تهیه شده است.

سنا

به وجود مشکلات در دستورعمل جدید اشاره کردید. اشکالات دستورعمل جدید (و یا در صورت وجود مزایا) از نظر شما چیست؟

شمس احمدی

ابتدا به اشکالات اشاره کنم. بسیار بعید می‌دانم که دستورعمل شرکت پی‌سی‌پی (PCP) قابل اتکاتر از کتاب آرنز باشد. این دستورعمل نکات آموزش خوبی دارد (البته با برخی اشکالات) اما کاربردی نیست. چگونه انتظار داریم که مثلا یک حسابرس ارشد یا سرپرست، تک‌تک کنترلها با ادعاها را مرتبط کرده و تیک بزند؟ در دستورعمل محک این ادعاها در کنار پرسش‌نامه‌های کنترل داخلی و همچنین برنامه‌های آزمون کنترلها و آزمونهای محتوا درج شده است و ارتباط ادعاها با کنترلهای داخلی برقرار شده است.

در دستورعمل سازمان حسابرسی باز هم بر تعیین سطح اهمیت بر مبنای درصدی از فروش و داراییها اصرار شده است. اشکال این است که این سطح اهمیت اصلا به سود که عامل مهمی در تصمیم استفاده‌کنندگان است توجهی ندارد. در دستورعملهای موسسه‌های بین‌المللی درصدی از سود عملیاتی (مثلا ۵ درصد) برای سطح اهمیت در نظر گرفته شده است (مگر آنکه سود قابل اتکا نباشد یعنی به نسبت فروش خیلی ناچیز باشد یا در سه سال گذشته نوسانات زیادی داشته باشد).

سنا

به طور مشخص در خصوص نمونه‌گیری در هر دو نوع آزمون کنترلها و آزمون محتوا چه مشکلاتی در دستورعمل جدید دیده می‌شود؟

شمس احمدی

ابتدا به نمونه‌گیری در آزمون کنترلها اشاره کنم. در صفحه ۱۳ مشخص نیست چرا زمانی که خطر کنترل اولیه پایین است باید نمونه کمتری انتخاب کنیم و زمانی که خطر کنترل اولیه بالا باشد باید نمونه بیشتری انتخاب کنیم؟ درست برعکس است وقتی خطراولیه کنترل پایین است، یعنی کنترلهای داخلی خوب است و چون می‌خواهیم ثابت کنیم که خوب است باید نمونه بیشتری انتخاب کنیم. اگر چه جداول نمونه‌گیری انجمن حسابداران رسمی امریکا (AICPA) در دستورعمل درج شده است، اما چگونگی استفاده از آن به خصوص تعمیم نتیجه آزمون کنترل به کل جامعه توضیح داده نشده است.

در ارتباط با نمونه‌گیری در آزمون محتوا، در تعیین تعداد نمونه در آزمون محتوا (صفحه ۲۵) در صورت کسر (Reliability Factor) RF و در مخرج کسر (Expantion Factor) که هر دو بر ریسک عدم کشف تاثیر دارند دگری نشده است. اصولا در دستورعمل بحث ریسک عدم کشف و ارتباط آن با خطر تحریف با اهمیت مطلبی عنوان نشده است. در خصوص آزمونهای محتوا نیز چگونگی تعمیم تحریف بر اساس پی‌پی‌اس (PPS) مطلبی درج نشده است.

سنا

نظر شما درباره «بررسیهای تحلیلی» به عنوان آزمون محتوا چیست و این که آیا تغییرات صورت گرفته در دستورعمل جدید در این رابطه را مفید می‌دانید؟

شمس احمدی

در بررسیهای تحلیلی صرفا به چند نسبت تحلیلهای مالی اشاره شده است و به تحلیلهای مهمی که عوامل مالی و غیرمالی را به هم ربط می‌دهد اشاره‌ای نشده است؛ از جمله، نسبت کیلواوات برق مصرفی به تولید همگن شده، یا مواد اولیه مصرف شده و نسبتهایی از این قبیل. این گونه تحلیلهای اثربخشی و کارایی حسابرسی را افزایش می‌دهند.

امیدواریم گفتگوی حسابرس با شما برای خوانندگان

مفید واقع شود؛ با آرزوی توفیق. 