

فرصتهای اجرای دستورعمل حسابرسی

دکتر حلیمه رحمانی
مدیر تدوین استانداردهای
سازمان حسابرسی



حسابرسی

حضور شما در این شماره مجله، به جهت آشنایی و ارتباط نزدیک با موضوع «دستورعمل حسابرسی»، فرصت ارزشمندی برای خوانندگان حسابرس است. موضوع محوری این شماره، دستورعمل حسابرسی، موضوعی بحثبرانگیز است! نظر شما چیست؟ مهمترین تغییر در دستورعمل جدید حسابرسی سازمان حسابرسی کدام است.

دکتر رحمانی

مهمترین نکته‌ای که در دستورعمل جدید به آن توجه شده، انطباق آن با استانداردهای حسابرسی است. همانطور که می‌دانید دستورعمل قبلی مربوط به حدود ۳۰ سال پیش بود (هر چند که در سال ۱۳۸۹ تغییراتی در آن ایجاد شده بود) که در آن زمان، اصلاً استانداردهای حسابرسی وجود نداشت. اما در حال حاضر که استانداردهای حسابرسی تقریباً همسان با استانداردهای بین‌المللی در

بیشتر درگیر شکل (رتق و فتق کردن محاسبات و کاربرگها) شوند. اما در دستورعمل جدید، تقریباً در تمام موارد ارزیابی خطر، ارزیابیها به صورت کیفی در قالب سه سطح «بالا»، «پایین»، و «متوسط» ارزیابی می‌شوند نه در قالب اعداد. این موضوع دست حسابس را برای اعمال قضاوت حرفه‌ای باز می‌گذارد.

سازمان

برخورد دستورعمل با موضوع قضاوت حرفه‌ای چگونه است؟

دکتر رحمانی

نکته قابل توجه دیگری که در سرتاسر دستورعمل جدید مشاهده می‌شود قضاوت‌محور بودن آن است. در این دستورعمل در تمام مراحل ارزیابی خطر (خطر در سطح صورتهای مالی، خطر کنترل، خطر ذاتی و خطر بررسیهای تحلیلی)، تعیین سطح اهمیت، نمونه‌گیری، و نتیجه‌گیری، همواره قضاوت حرفه‌ای حسابس نقش پررنگی دارد. وجود این قضاوتها، انعطاف‌پذیری کار را بیشتر می‌کند و اجازه می‌دهد حسابس بیشتر از این‌که نگرانی‌اش حفظ شکل کار باشد، بر محتوا تاکید و تمرکز داشته باشد.

ایران وجود دارد، در دستورعمل جدید تلاش شده است تک‌به‌تک استانداردها مدنظر قرار گیرد و الزامهای آن‌ها در دستورعمل جدید لحاظ شود. مدنظر قرار دادن استانداردهای حسابرسی، یک حسن دیگر دارد و آن هم به‌هم‌پیوستگی و یکپارچگی است. از آن‌جا که استانداردهای حسابرسی یک مجموعه یکپارچه است، پیاده‌سازی الزامهای آن‌ها در دستورعمل جدید هم منجر به یکپارچگی آن شده است. این یکپارچگی را شما در تمام قسمتهای مختلف و عطفها می‌توانید ببینید.

سازمان

چه تغییر مهم دیگری در دستورعمل جدید انجام شده است؟

دکتر رحمانی

موضوع دیگری که در دستورعمل جدید مدنظر قرار گرفته است، ادعای‌محور بودن آن است. در استانداردهای حسابرسی، همواره بر ادعاها (که از جانب مدیریت اظهار می‌شود و حسابس، اهدافش را بر اثبات آن‌ها بنا می‌گذارد) تاکید شده است. در این دستورعمل هم، تمام مراحل ارزیابی کنترل‌های داخلی و تعیین خطر کنترل، خطر ذاتی، خطر بررسیهای تحلیلی، و خطر در سطح ادعاها تا انجام آزمونهای محتوا، همگی مبتنی بر ادعاهای مدیریت می‌باشد. تمرکز بر ادعا، دقت و کیفیت را بالا می‌برد و مسیر مشخصی برای انجام کار فراهم می‌کند. این موارد در نهایت منجر به افزایش کیفیت کار می‌شود.

سازمان

ارزیابی و اندازه‌گیری کیفی خطرهای حسابرسی با چه هدفی در دستورعمل گنجانده شده است؟ در واقع تغییر این رویکرد بنا به چه ضرورتی رخ داده است؟

دکتر رحمانی

رویکرد حاکم بر دستورعملها می‌تواند کمی یا کیفی باشد. همانطور که می‌دانید رویکرد حاکم بر دستورعمل قبلی، کمی بود. این موضوع باعث می‌شد که در خیلی از موارد، حسابسان درگیر محاسباتی شوند که بعضاً در یک حرفه کاری خاص ممکن بود بی‌معنی باشد. همچنین باعث می‌شد حسابسان

پیشنهاد می‌شود به جای عنوان

چالشهای اجرای دستورعمل جدید

از عبارت بهتری که

بار مثبت دارد استفاده شود مثل

فرصتهای اجرای دستورعمل جدید

اهمیت در اجرا و همچنین ماهیت و میزان آزمونهای محتوا تاثیرگذار می‌باشد. ادعای محور بودن و خطر محور بودن این دستورعمل منجر به افزایش هم‌کاری و هم‌اثر بخشی حسابرسی خواهد گردید.

حسابرسان

دستورعمل جدید چه تاثیری بر کار کنترل کیفیت حسابرسی خواهد داشت؟ رعایت دستورعمل جدید چگونه کنترل می‌شود؟

دکتر رحمانی

من مشارکتی در قسمت کنترل کیفیت ندارم، اما تا جایی که می‌دانم کار به‌روز کردن چک‌لیستهای کنترل کیفیت شروع شده بود که یک جلسه مشترک هم ما با همکاران قسمت کنترل کیفیت در این رابطه داشتیم و به احتمال الان هم تکمیل شده است. همانطور که برای دستورعمل قبلی عمل می‌شد، در مورد دستورعمل جدید هم، با انجام تغییراتی در فرایند کار و چک‌لیستها و امتیازهای متعلق به هر بخش از فرایند کار حسابرسی، کارها کنترل خواهد شد. منظورم این است که در اساس تغییری محتوایی در این فرایند به‌وجود نخواهد آمد؛ در برخی موارد فرایندها و بررسیها طبق دستورعمل جدید خواهد بود.

حسابرسان

رعایت نکردن دستورعمل جدید در انجام کار حسابرسی، چه پیامدهایی برای موسسه حسابرسی یا حسابرس خواهد داشت؟

دکتر رحمانی

پیامدها هم همانند قبل خواهد بود.

حسابرسان

دستورعمل حسابرسی از حسابرس به‌صراحت خواسته تا ضمن تفکیک رسیدگی به دو بخش آزمون کنترلها و آزمون محتوا، رسیدگی مفصل‌تری به‌عمل آورد. با توجه به این‌که حسابرس همواره در فشار بودجه زمانی است چگونه می‌توان ضمن حفظ کیفیت از رعایت دستورعمل هم اطمینان حاصل کرد؟ آیا امکان عبور و گذر از الزامها در شرایط فشار زمانی وجود دارد؟

حسابرسان

حسابرسان تا قبل از دستورعمل جدید حسابرسی، رسیدگیها را خطر محور و بر اساس مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک (خطر) انجام می‌دادند. دستورعمل جدید آیا مدل جدیدی معرفی می‌کند؟

دکتر رحمانی

دستورعمل جدید نیز مثل دستورعمل قبلی، خطر محور است، اما در جزئیات کمی متفاوت است. طبق الزامهای استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید خطر را در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاها ارزیابی کند. خطر در سطح ادعاها نیز متشکل از دو خطر ذاتی و کنترل می‌باشد. در این دستورعمل نیز فرایند ارزیابی خطر دقیقاً مبتنی بر همین الزامها است. حسابرس در شناخت واحد تجاری و محیط آن در مرحله برنامه‌ریزی، خطر در سطح صورتهای مالی و خطر در سطح ادعاها را مشخص می‌کند و نتیجه این ارزیابیها در تعیین اندازه نمونه و سطح

به احتمال خیلی قوی در سالهای بعد

خود حسابرسان

به این نتیجه خواهند رسید که

چقدر کارکردن با دستورعمل جدید

راحت تر است و

منجر به افزایش کیفیت کار

خواهد شد

با توجه به این توضیحات، لزومی به آزمون تمام کنترلها در هر سال نیست و بهطور میانگین هر سه سال یکبار باید تمام کنترلهای مرتبط با حسابرسی، که حسابرس قصد اتکا بر آنها را دارد، نیز آزمون شود. پس اگر دقت کنیم انجام این کار زمان زیادی را نمی‌طلبد و یک نکته خیلی قابل توجه این است که فقط در سال اول هست که نسبت به سالهای بعد زمان بیشتری لازم است. در سال اول که شناخت کامل شود، در سالهای بعد فقط باید این شناخت به‌روز شود. صرف وقت برای شناخت سیستم در سال اول و به‌روزرسانی آن در سالهای بعد، به‌تناسب از حجم آزمونهای محتوا کم خواهد کرد چرا که اگر حسابرس با توجه به شناخت کسب‌شده بتواند در حوزه ادعاهای خاصی بر کنترلهای داخلی اتکا کند، دیگر نیازی به انجام آزمونهای محتوا در آن حوزه نخواهد بود. پس در مجموع اگر نگاه کنیم زمان بیشتری از کاری که همیشه حسابرس صرف کرده است، نیاز نیست. ضمن این‌که شناخت سیستم کاری است که حسابرس همواره انجام می‌دهد و حتی در بخش آزمونهای محتوا، همزمان آزمون کنترلها را هم انجام می‌دهد. پس می‌توان گفت کار خیلی جدیدی قرار نیست این‌جا انجام شود، فقط زمانبندی و تاکید بر آزمونهای کنترلها در دستورعمل جدید بیشتر مورد توجه قرار گرفته است.

سپار

قضاوت در خصوص ادعاهای مدیریت شامل کامل بودن، انقطاع زمانی (CUT-OFF)، صحیح بودن و غیره، تغییر مشخص دیگر در دستورعمل حسابرسی است. آیا در دستورعمل قبلی این ادعاها مورد اثبات قرار نمی‌گرفته است؟ تفاوت در چیست؟

دکتر رحمانی

در دستورعمل قبلی این ادعاها فقط تا حدودی در بحث آزمونهای محتوا مدنظر قرار می‌گرفت، اما در دستورعمل جدید تمام مراحل، از ارزیابی کنترلهای داخلی و تعیین خطر کنترل، خطر ذاتی، خطر بررسیهای تحلیلی، و خطر در سطح ادعاها تا انجام آزمونهای محتوا، همگی مبتنی بر ادعاهای مدیریت می‌باشد.

تمرکز بر ادعا

دقت و کیفیت را بالا می‌برد و

مسیر مشخصی برای انجام کار

فراهم می‌کند

دکتر رحمانی

برای جواب به این سؤال، لازم است به الزامهای آزمون کنترلها اشاره کنم. طبق بند ۱۱ استاندارد حسابرسی ۳۳۰، حسابرس باید آزمون کنترلها را در یک مقطع زمانی خاص یا در سراسر دوره‌ای که قصد دارد به آن کنترلها اتکا کند، اجرا کند، به‌گونه‌ای که مبنای مناسبی برای میزان اتکای مورد نظر حسابرس فراهم شود. از سوی دیگر، اگر حسابرس بخواهد بر یک کنترل در طی یک دوره زمانی اتکا کند، آزمونهایی مناسب خواهد بود که بتواند شواهد حسابرسی لازم را درباره اثربخشی کارکرد کنترل در مقاطع زمانی مربوط فراهم کند. این‌گونه آزمونها می‌تواند شامل آزمونهای نظارت بر کنترلها توسط واحد تجاری باشد. علاوه‌براین، در شرایطی که حسابرس بخواهد از شواهد حسابرسی کسب‌شده در حسابرسیهای قبلی به‌عنوان شواهد حسابرسی دوره جاری استفاده کند، و تغییراتی در کنترلها واقع نشده باشد، حسابرس باید این‌گونه کنترلها را دست‌کم یکبار در هر سه حسابرسی و در هر حسابرسی برخی کنترلها را که قصد دارد بر آنها اتکا کند آزمون کند و بدین‌وسیله از این‌که در یک دوره همه کنترلها را آزمون کند و در دو دوره بعدی هیچ کنترلی را آزمون نکند، اجتناب ورزد (بند ۱۴ استاندارد حسابرسی ۳۳۰).

را برای اعمال قضاوت حرفه‌ای در انتخاب نمونه باز گذاشته است، لذا این موضوع به‌طور بالقوه نمی‌تواند یک ضعف تلقی شود، بلکه اگر به‌درستی به‌کار گرفته شود، یک حسن و نقطه قوت هم می‌تواند باشد.

حسابرس

این‌که اشاره داشتید به‌درستی به‌کار گرفته شود، آیا معنی و مفهوم خاصی دارد؟

دکتر رحمانی

به‌درستی به‌کارگرفتن معنی‌اش این است که حسابرس، ادله و توجیه‌های کافی برای تعداد نمونه‌ای که انتخاب می‌کند داشته باشد. از این‌رو در دستورعمل جدید بخشی برای ارائه ادله و توجیه‌ها هم پیش‌بینی شده است.

حسابرس

در تشکیل پرونده‌های حسابرسی به‌شکل جدید، آیا جایگزینی برای پرونده مدیرارشد دیده شده است یا کماکان مانند مدل قبلی یک پرونده با نام پرونده مدیرارشد تهیه می‌گردد؟

دکتر رحمانی

در دستورعمل جدید، پرونده جداگانه‌ای برای مدیرارشد پیش‌بینی نشده است، بلکه دو کاربرد، ب ۸-۳ نکات معوق

حسابرس

با توجه به این‌که یکی از تغییرهای بارز به‌عمل‌آمده در دستورعمل جدید حسابرسی نوع عطف‌گذاری است، این نوع عطف‌گذاری از چه مبنایی اقتباس شده و این‌که به‌نظر شما آیا این شیوه عطف‌گذاری کمکی به بهبود کیفیت حسابرسی می‌کند؟

دکتر رحمانی

در دستورعمل‌های مختلف در سطح دنیا روش‌های مختلفی از عطف‌گذاری وجود دارد که شامل استفاده از فقط اعداد، فقط حروف، و یا ترکیبی از این دو می‌باشد. در دستورعمل جدید، از روش آخر استفاده شده است. در دستورعمل شرکت پی‌سی‌پی (PCP) هم که مبنای اولیه کار بود از همین شیوه استفاده شده است. استفاده از هر شیوه‌ای مخاطبان خاص خود را دارد. تا جایی‌که ما بررسی کردیم در آخرین دستورعمل‌های به‌روز دنیا هم از این شیوه استفاده شده است. از این‌رو، در این دستورعمل هم از این شیوه استفاده شد. ضمن این‌که با الکترونیکی شدن پرونده‌ها، بحث عطف‌گذاری دستی هم دیگر مطرح نخواهد بود.

حسابرس

قدری در مورد رهنمودهای دستورعمل جدید در مورد انتخاب نمونه و رویکرد نمونه‌گیری توضیح دهید.

دکتر رحمانی

در دستورعمل جدید، رهنمودهای لازم در مورد هر دو روش نمونه‌گیری آماری و غیرآماری (که هر دو هم علمی هستند) استفاده شده است. در خصوص استفاده از رویکرد نمونه‌گیری، همانگونه که در بند ۹-۹ استاندارد حسابرسی ۵۳۰ نیز اشاره شده است، تصمیم‌گیری درباره استفاده از رویکرد نمونه‌گیری آماری یا غیرآماری، به قضاوت حسابرس بستگی دارد. همانطور که ملاحظه می‌فرمایید استاندارد هر دو رویکرد را مجاز می‌داند.

حسابرس

رویکرد غیرآماری که حسابرسان در انتخاب نمونه از آن استفاده می‌کنند آیا ضعف رسیدگی تلقی نمی‌شود؟

دکتر رحمانی

استاندارد با مجاز دانستن رویکرد غیرآماری، دست حسابرس

ادعای محور بودن و

خطر محور بودن دستورعمل جدید

منجر به افزایش

هم‌کارایی و هم‌اثربخشی

حسابرسی خواهد گردید

کامپیوتری) قرار گرفته است.

خیلی از مواردی که الان ممکن است از نظر بعضی همکارها چالش محسوب شود (از جمله قضاوتی بودن و تاکید بر آزمون کنترلها) در واقع حسن دستورعمل است و در طولانی مدت به اطمینان می توان گفت خود آن ها نیز متوجه این موضوع خواهند شد.

سپار

تغییر دستورعمل که به موجب آن محاسبه ریسک از سیستم عددی (درصدی) به روش انتخاب سه سطح «بالا»، «متوسط» و «پایین» تغییر کرده است، در عمل با

چه چالشهایی همراه است؟

دکتر رحمانی

همانطور که ابتدا اشاره کردم، این موضوع دست حسابرس را برای اعمال قضاوت حرفه‌ای باز می‌گذارد. وقتی حسابرس مجبور به قضاوت باشد، بیشتر درگیر محتوا می‌شود و فکر می‌کند که الان باید چه سطحی را مشخص کند. مشخص است که این درگیر شدن با محتوا، منجر به افزایش کیفیت کار می‌شود.

سپار

این تصور وجود دارد که اجرای دستورعمل حسابرسی در سال ۱۴۰۱ و تا چند سال بعد، فرایند حسابرسی را طولانی تر می‌کند؛ نظر شما چیست؟

دکتر رحمانی

اجرای دستورعمل و تمام فیلمهای آموزشی و پرونده‌های راهنما و... خیلی وقت قبل از شروع کار حسابرسی سال ۱۴۰۱ ابلاغ و در دسترس همگی قرار گرفت. این کار برای پیش‌نیامدن چنین چالشهایی انجام شده بود که امیدواریم همکاران عزیز به موقع اجرا را شروع کرده باشند تا به چنین مشکلاتی برخورد نکرده باشند.

سپار

خسته نباشید. برای شما آرزوی سلامتی و بهروزی



داریم.

مدیر ارشد/شریک برای مدیر فنی و ب ۱۴-۱ پرسش مدیر فنی از مدیر ارشد/شریک ب ۸-۳ برای مدیر فنی برای نکات معوق مدیر ارشد/شریک، و ب ۱۴-۱ پرسش مدیر فنی از مدیر ارشد/شریک مختص مدیر ارشد می‌باشد و در برخی کاربرگهای دیگر هم که باید امضای مدیر ارشد باشد، مسئولیتهایی برای مدیر ارشد دیده شده است. با این حال، اگر در مواردی قصد تهیه پرونده مدیر ارشد باشد، می‌توان این کار را انجام داد اما در دستورعمل بخش جداگانه‌ای با این عنوان پیش‌بینی نشده است.

سپار

به نظر شما چالشهای اجرای دستورعمل حسابرسی چیست؟ پیشنهاد شما در جهت رفع آن‌ها چیست؟

دکتر رحمانی

عمده‌ترین چالش آن، جدید بودن محتوای دستورعمل و روابط مطرح در آن برای حسابرسان است. به طور طبیعی به دلیل جدید بودن دستورعمل، کمی زمان نیاز است تا حسابرسان نسبت به فرایندها و ارتباطهای مطرح در آن مسلط شوند. چالش دیگر درک منطق حاکم بر دستورعمل است. همانطور که قبل اشاره کردم، این دستورعمل ویژگیهایی دارد که حسابرسان باید ابتدا به آن‌ها واقف شوند تا بتوانند منطق حاکم بر دستورعمل را بهتر درک کنند. اگر حسابرسان به روابط و منطق حاکم بر دستورعمل واقف شوند، مطمئناً متوجه نکاتی که در این گفتگو اشاره کرده‌ام خواهند شد. به احتمال خیلی قوی در سالهای بعد که این اتفاق بیفتد، خود حسابرسان به این نتیجه خواهند رسید که چقدر کار کردن با دستورعمل جدید، راحت تر است و منجر به افزایش کیفیت کار خواهد شد.

سپار

راهکار در نظر گرفته شده برای کمک به حسابرسان در یادگیری و تسلط بر دستورعمل چیست؟

دکتر رحمانی

لازم می‌دانم اشاره کنم برای تسریع در درک این روابط و فرایندها و منطق دستورعمل، ویدیوهای آموزشی و سه پرونده الکترونیکی راهنما تهیه شده و در اختیار تمام حسابرسان (از طریق سامانه آموزش و پرتال سازمان و همچنین دیسک