

حسابرسی در واحدهای کوچک و متوسط؛ از حرف تا عمل



✍ حمزه پاک نیا

مقدمه

ایجاد و حمایت از **بنگاههای کوچک و متوسط**^۱ در برنامه‌های توسعه اقتصادی کشورها، اولویت دارند. این بنگاهها به سرمایه‌گذاری کمتری نیاز دارند، بازدهی بیشتری داشته و در ایجاد اشتغال و ایجاد بستر مناسب برای نوآوری و اختراعهها و افزایش صادرات کشورها، دارای نقش مهمی هستند. بنگاههای کوچک و متوسط در کشورهای مختلف جهان دارای شباهتهای زیادی هستند؛ اما با وجود این، هر کشور با توجه به شرایط خاص خود تعریفی از این بنگاهها ارائه کرده است. بیشتر این تعریفها براساس معیارهای کمی مانند تعداد کارکنان، میزان گردش مالی، ارزش داراییها و میزان سرمایه مطرح شده‌اند. تفاوت اساسی بین شرکتهای بزرگ و شرکتهای کوچک و متوسط از دو جنبه ساختار سازمانی و فرایندهای مدیریتی است. شرکتهای کوچک ساختار سازمانی ساده‌ای دارند و سهامدار یا مالک، هدایت‌کننده شرکت است.

بنگاههای کوچک و متوسط از نظر برخی ویژگیهای کلیدی با شرکتهای بزرگ به این شرح متفاوت هستند:

- وجود مدیریت مالک در شرکت با تفویض اختیار کم،
- محدودیت از نظر منابع مدیریتی، نیروی انسانی، تحقیق و توسعه، بازاریابی و محدودیتهای مالی،
- اتکا به تعداد کمی مشتری و فعالیت در بازارهای کوچک،
- ساختار سطحی و انعطاف‌پذیر و دیوانسالاری کمتر،

تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی) با راهنمای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحد تجاری کوچک و متوسط (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲)، بررسی‌های زیر براساس فرایند حسابرسی انجام شده است.

فرایند حسابرسی

رویکرد حسابرسی در استانداردهای حسابرسی دربرگیرنده سه مرحله ارزیابی خطر، واکنش به خطر و گزارشگری تعریف شده است. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بین رویکرد حسابرسی لازم برای واحد تجاری دارای یک کارمند و رویکرد حسابرسی لازم برای واحدهای تجاری ملی دارای هزاران کارمند، تفاوتی قائل نشده است. حسابرسی، حسابرسی است. در نتیجه، رویکرد کلی حسابرسی به‌خاطر کوچک بودن واحد مورد رسیدگی تغییر نمی‌کند.

مفهوم کلمه حسابرسی پیام واضحی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌دهد و آن پیام این است که صرف‌نظر از اندازه یا نوع واحد مورد رسیدگی، حسابرس اطمینان معقولی در رابطه با این موضوع به‌دست آورده است که صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت هستند. هدفهای حسابرس برای حسابرسی واحدهای تجاری با اندازه و پیچیدگیهای مختلف، یکسان است؛ البته این بدان معنا نیست که همه انواع حسابرسی به‌طور دقیق به یک شکل برنامه‌ریزی و اجرا می‌شوند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تعیین‌کننده روشهای خاص حسابرسی برای دستیابی به هدفهای حسابرسی و رعایت الزامهای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی با توجه به اندازه و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی هستند.

الزامهای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بر موضوعهایی تأکید دارد که حسابرس در حسابرسی باید به آنها بپردازد و در اصل، جزئیات روشهای خاص را توضیح نمی‌دهد. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی همچنین توضیح می‌دهد که رویکرد مناسب حسابرسی برای طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی اضافی، به ارزیابی خطر حسابرس بستگی دارد. برای نمونه، حسابرس در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و متوسط که فعالیتهای کنترلی زیادی ندارند، ممکن است تصمیم بگیرد که روشهای حسابرسی اضافی از

قابلیت و ظرفیت نوآوری بالا،

• توجه کم به صورت‌بندی کردن فرایندها، و
• وجود راهبرد غیرمدون یا نبود راهبرد.

آنچه که اداره آمار بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به‌عنوان طبقه‌بندی واحدهای صنعتی در نظر گرفته بدین صورت است که واحدهای با کمتر از ۱۰ نفر به‌عنوان واحد «خرد»، ۱۰ تا ۴۹ نفر «کوچک»، ۵۰ تا ۹۹ نفر «متوسط»، و بالاتر از ۱۰۰ نفر «بزرگ» نامیده می‌شود. همچنین مطابق ماده ۹ آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای از سوی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران به کارهایی که برآورد ساعتهای کار آنها تا ۷۵۰ ساعت است، کار کوچک، به کارهایی که برآورد ساعت کار آنها از ۷۵۱ تا ۱۵۰۰ ساعت است، کارهای متوسط و از ۱۵۰۱ تا ۳۰۰۰ ساعت کارهای بزرگ و به کارهایی که برآورد ساعتهای کار آنها بیش از ۳۰۰۰ ساعت است، کار خیلی بزرگ نامیده می‌شود.

خلاصه راهنمای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و متوسط

مطابق پیش‌گفتار استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی مصوب کمیته تدوین استانداردها در سازمان حسابرسی در سال ۱۳۸۴، پروژه بهبود هماهنگی استانداردهای ملی حسابداری با استانداردهای بین‌المللی آغاز گشته و در همین راستا، بخشی از استانداردهای حسابداری تجدیدنظر شده و با آخرین استانداردهای بین‌المللی مربوط هماهنگ گردیده است.

همچنین با تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی براساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در ویرایش جدید استانداردهای حسابرسی، ساختار آنها نیز براساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تغییر کرده است. بنابراین اساس تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی، استانداردهای بین‌المللی می‌باشد.

به‌منظور تعیین اختلاف استانداردهای حسابرسی برای واحدهای بزرگ (استانداردهای حسابرسی مصوب کمیته

ایجاد و حمایت از

بنگاههای کوچک و متوسط

در برنامه‌های

توسعه اقتصادی کشورها

اولویت دارند



تجاری کوچک به شرح زیر است:

- معرفی و الزام به درستکاری و ارزشهای اخلاقی،
- تعهد به صلاحیت (دانش و مهارت کارکنان برای انجام وظایف خود)،
- مشارکت افراد دارای وظیفه راهبری،
- فلسفه و سبک مدیریت (طرز تفکر و اقدامهای مدیریت نسبت به گزارشگری مالی)،
- ساختار سازمانی مناسب،
- واگذاری اختیار و مسئولیت حوزه‌های کلیدی، و
- خط‌مشی‌ها و رویه‌های منابع انسانی (استخدام افراد باصلاحیت، آموزش و ارتقا براساس عملکرد).

ارزیابی خطر

در واحدهای تجاری کوچک که احتمال وجود فرایند ارزیابی خطر رسمی کم است، حسابرس باید با مدیریت در مورد چگونگی شناسایی خطرهای و روبه‌رویی با آنها گفتگو کند.

سیستم اطلاعاتی

واحدهای تجاری کوچک ممکن است اطلاعات و سیستمهای ارائه اطلاعات مستندشده و مفصلی نداشته باشند. اگر

نوع محتوایی را اجرا کند.

گفتنی است که استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تأیید می‌کنند که اعمال قضاوت حرفه‌ای برای اجرای صحیح حسابرسی - به‌ویژه برای تصمیم‌گیری در مورد ماهیت، زمانبندی و حدود روشهای حسابرسی - امری ضروری است. اگرچه حسابرسی در واحدهای تجاری کوچک و متوسط نیاز به اعمال قضاوت حرفه‌ای دارد، ولی این، جز در شرایط استثنایی، بدان معنی نیست که حسابرس می‌تواند الزامهای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را رعایت نکند.

نکته‌های مهم در متن یادشده به این صورت خلاصه

می‌شود:

- هدفهای حسابرسی برای هر اندازه حسابرسی، یکسان است.
- روشهای خاص حسابرسی الزامی، ممکن است با توجه به اندازه واحد تجاری و خطرهای ارزیابی‌شده، به‌نحو درخور توجهی تغییر کند.
- استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بر موضوعهایی تأکید دارد که حسابرس باید به آنها بپردازد؛ نه جزئیات روشهای خاص.
- طراحی روشهای حسابرسی اضافی، بستگی به ارزیابی خطر برآورده شده از سوی حسابرس دارد.
- اعمال مناسب قضاوت حرفه‌ای متناسب با خطرهای ارزیابی‌شده، ضروری است.
- از قضاوت حرفه‌ای نمی‌توان برای رعایت نکردن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، به‌جز در شرایط استثنایی، استفاده کرد.

کنترل‌های داخلی

در واحدهای تجاری کوچک، مشارکت فعال مدیر (محیط کنترلی قوی)، ممکن است نیاز به دیگر فعالیتهای کنترلی مانند جدا کردن وظایف از یکدیگر را کاهش دهد. در نتیجه، محیط کنترلی قوی می‌تواند به‌طور غیرمستقیم باعث جلوگیری یا کشف و اصلاح تحریفهای بااهمیت شود. در واحدهای تجاری کوچک به‌طور عمده مستندهای کمتری برای کنترل‌های محیط کنترلی وجود دارد. بعضی از حوزه‌های کلیدی درخور ذکر برای ارزیابی محیط کنترلی در واحدهای

کوچک ممکن است فعالیتهای کنترلی درخور اتکایی وجود نداشته باشد یا خیلی محدود باشد؛ در این موارد، رویکرد محتوایی اولیه تنها گزینه ممکن است.

روشهای حسابرسی اضافی

حسابرس در انتخاب نوع آزمونهای محتوا (آزمون جزئیات و آزمون بررسی تحلیلی)، حالتی زیر را در نظر می‌گیرد:

- تنها از آزمون جزئیات استفاده کند، یا
 - در صورت نبود خطر تحریف بااهمیت، تنها از روشهای تحلیلی استفاده کند، و یا
 - ترکیبی از آزمون جزئیات و روشهای تحلیلی را به کار ببرد.
- حسابرس باید آزمونهای محتوا را صرف نظر از ارزیابی صورت گرفته از تحریفهای بااهمیت، در سطح گروه معاملات، مانده حسابهای بااهمیت و موارد افشای اطلاعات، طراحی و اجرا کند.

براوردهای حسابداری

حسابرس باید با استفاده از قضاوت حرفه‌ای، تعیین کند که آیا براوردهای حسابداری دارای خطر تحریف بااهمیتی هستند یا خیر. در واحدهای تجاری کوچک، احتمال مشارکت مدیریت در فرایند گزارشگری مالی و اعمال براوردهای حسابداری بیشتر است. در نتیجه، ممکن است کنترلهایی برای براوردهای حسابداری وجود نداشته باشد یا در صورت وجود، غیررسمی باشد. به همین دلیل، واکنش حسابرس به خطرهای ارزیابی شده، ماهیت محتوایی خواهد داشت. همچنین ممکن است حسابرس در مورد منطقی بودن فرضهای عمده به کاررفته، از مدیریت تأییدیه کتبی دریافت کند.

مستندسازی حسابرسی

مستندسازی حسابرسی برای واحدهای کوچک نسبت به واحدهای تجاری بزرگتر، به طور عمومی گستردگی کمتری دارد؛ به ویژه در شرایط زیر:

- شریک کار، در تمام مراحل کار حسابرسی مشارکت دارد. در این حالت، مستندسازی دربرگیرنده موضوعهای مرتبط با بحثهای اعضای گروه حسابرسی، تفکیک مسئولیت یا نظارت خواهد بود.
- بعضی از موضوعها آن قدر روشن هستند که می‌توانند به‌طور مناسبی در کاربرگ حسابرسی با عطف متقابل به دیگر کاربرگهای پشتوانه، ارائه شوند. این موضوعها شامل شناخت واحد تجاری و کنترلهای داخلی آن، طرح

مدیریت از روشهای حسابداری، ثبتهای حسابداری کامل یا خطامشی‌های مکتوب توصیف گسترده‌ای نداشته باشد، شناخت مورد نیاز حسابرس می‌تواند به‌جای بررسی مستندات، بیشتر از طریق پرس و جو به دست آید.

فعالتهای کنترلی

مفاهیم زیربنایی فعالیتهای کنترلی در واحدهای تجاری کوچک و بزرگ یکسان است؛ اما مربوط بودن آنها برای حسابرس ممکن است به‌طور درخور توجهی متفاوت باشد. فعالیتهای کنترلی در واحدهای تجاری کوچک به‌صورت غیررسمی است و به‌خوبی مستند نشده و امکان دارد مربوط به چرخه‌های اصلی معاملات مانند درآمدها، خرید و حقوق و دستمزد باشد.

بدون توجه به اندازه واحد تجاری، تعدادی عامل خطر مرتبط با مدیریت فناوری اطلاعات و برنامه‌ها وجود دارند که اگر کاهش نیابند، می‌توانند به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی منجر شوند.

نظارت

نظارت به ارزیابی اثربخشی عملیاتی کنترلهای داخلی در طول زمان مربوط می‌شود. هدف نظارت، ایجاد اطمینان از کارکرد صحیح کنترل و در صورت لزوم انجام اقدامهای اصلاحی است. فعالیتهای نظارتی مستمر در واحدهای تجاری کوچک وجود دارد که به‌طور معمول غیررسمی است.

روشهای ارزیابی خطر

حسابرس از قضاوت حرفه‌ای خود برای تعیین روشهای ارزیابی خطر قابل اجرا و تعیین دامنه یا عمق شناخت لازم از واحد تجاری استفاده می‌کند. در اولین سال انجام حسابرسی واحد تجاری، کار مورد نیاز برای به‌دست آوردن و مستندسازی این اطلاعات در بیشتر اوقات زمان زیادی لازم دارد. اما اگر اطلاعات به‌دست آمده در سال اول به‌خوبی مستند شود، زمان لازم برای به‌روز رسانی اطلاعات در سالهای بعدی به‌میزان درخور توجهی کاهش خواهد یافت. در واحدهای تجاری کوچک، روشهای الزامی برای شناسایی خطر می‌تواند حداقل باشد؛ در حالی که در واحدهای بزرگ و پیچیده‌تر، روشها گسترده است.

واکنش به خطرهای ارزیابی شده

رویکرد حسابرس برای طراحی و اجرای روشهای حسابرسی اضافی مبتنی بر ارزیابی خطرهای شناسایی شده، در هر دو سطح صورتهای مالی و ادعاهاست. در واحدهای تجاری

روشهای حسابرسی و بخش جدایی‌ناپذیر شناخت واحد تجاری و محیط آن است. این فرض باید نادیده گرفته شود که کوچک بودن واحد تجاری، دلیلی بر نبود خطر تحریف بااهمیت یا نبود امکان تغییر خطرها نسبت به دوره قبل است. پس از حسابرسی نخستین، باید تمرکز بر تغییرات ۶ منبع خطر (هدفها و راهبردهای واحد تجاری (عوامل داخلی)، عوامل بیرونی، ماهیت واحد تجاری، شاخصهای عملکرد، رویه‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی) قرار گیرد. این کار باعث صرفه‌جویی در زمان، توجه به ماهیت و تأثیر خطرهای احتمالی جدید و بازنگری خطرهای شناسایی شده قبلی می‌شود.

کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی، اهمیت، خطرهای ارزیابی‌شده، نکته‌های عمده و نتیجه‌های به‌دست‌آمده است.

در خصوص مستندسازی حسابرسی، توجه به پرسشهای متداول ضرورت دارد. نمونه‌ای از پرسشهای متداول در جدول ۱ نشان داده شده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

• استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، بین رویکرد حسابرسی لازم (حسابرسی مبتنی بر خطر) برای واحد تجاری دارای یک کارمند و رویکرد حسابرسی لازم برای واحد تجاری ملی

جدول ۱- نمونه‌ای از پرسشهای متداول برای مستندسازی

پاسخ	پرسش
<p>خیر؛ موارد الزامی عبارت از بعضی ویژگیهای معاملات یا فرایندهای رسیدگی شده است؛ به طوری که بتوان در صورت لزوم، کار را دوباره انجام داد یا به بررسی موارد استثنا پرداخت.</p> <p>تعیین این ویژگیها شامل موارد زیر است:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ویژگیهای معاملات غیرعادی برای بررسی جزئیات، • تعیین جامعه آماری و دامنه روشهای به‌کاررفته، • جزئیات و دامنه نمونه‌گیری در نمونه‌های منظم، • جزئیات در مورد پرس‌وجو از کارکنان و مشاهده‌ها (افراد، مسئولیتهای آنها، زمان و مکان)، و • خلاصه‌ای از سوابق واحد تجاری. 	<p>۱- آیا رونوشت تمام مدارک مورد بررسی واحد تجاری، باید در پرونده حسابرسی نگهداری شود؟</p>
<p>خیر؛ مستندسازی تمام موضوعهای در نظر گرفته‌شده یا قضاوت‌های حرفه‌ای به‌کاررفته، برای حسابرس نه ضروری و نه عملی است. فقط موضوعها و قضاوت‌های حرفه‌ای بااهمیتی که در طول حسابرسی به‌وجود آمده‌اند، باید مستند شوند. مستندسازی موضوعها و قضاوت‌های بااهمیت، نتیجه‌گیری‌های حسابرسی را توضیح می‌دهد و کیفیت قضاوتها را بیشتر می‌کند.</p>	<p>۲- آیا تمام ملاحظه‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای به‌کاررفته، باید مستند شود؟</p>
<p>خیر؛ هیچ الزامی برای نگهداری مستندات غلط یا جایگزین شده وجود ندارد.</p>	<p>۳- آیا پیش‌نویس اولیه صورت‌های مالی که اختلافهای بااهمیتی با صورت‌های مالی نهایی دارند، باید نگهداری شوند؟</p>

• در واحدهای تجاری کوچک، فرایند برآورد خطر به احتمال زیاد غیررسمی و بدون ساختار است. خطر در واحدهای تجاری کوچک، در بیشتر مواقع به‌طور ضمنی شناسایی می‌شود. حسابرس از مدیریت در مورد خطرهای پرس‌وجو

دارای هزاران کارمند، تفاوتی قائل نشده است. حسابرسی، حسابرسی است؛ در نتیجه، رویکرد کلی برای حسابرسی به‌خاطر کوچک بودن واحد مورد رسیدگی تغییر نمی‌کند. • شناسایی خطر، اساس حسابرسی است؛ زیرا مبتنی بر

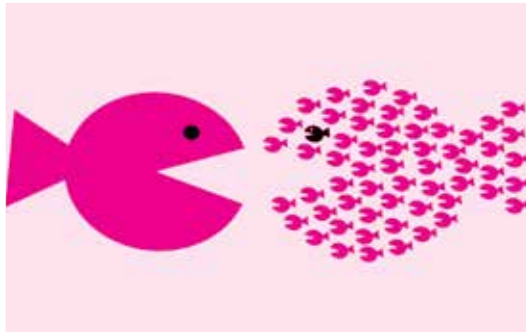
شناسایی خطر

اساس حسابرسی است

زیرا مبتنی بر روشهای حسابرسی و

بخش جدایی ناپذیر شناخت واحد تجاری و

محیط آن است



می‌شود. مستندسازی راهبرد کلی حسابرسی در واحدهای تجاری کوچک، می‌تواند به شکل یادداشت خلاصه‌ای دربرگیرنده موارد زیر باشد:

- ماهیت کار و زمانبندی،
- نتایج به‌دست‌آمده از حسابرسی قبلی، دربرگیرنده نقاط ضعف شناسایی‌شده در کنترل‌های داخلی و اقدامهای انجام‌شده از سوی مدیریت در رابطه با آنها،
- تغییرات و پیشرفت‌های عمده در واحد تجاری،
- ارزیابی خطر و تعیین سطح اهمیت،
- هر نوع بازنگری لازم در راهبرد کلی یا طرح تفصیلی حسابرسی، و

• مسئولیت‌های خاص هر یک از اعضای گروه حسابرسی. این یادداشت باید بر مبنای مذاکره با مدیر/ مالک و نتایج جلسه‌های اعضای گروه حسابرسی به‌روزرسانی شود.

• در واحدهای تجاری کوچک، بهترین راه برای برنامه‌ریزی می‌تواند مباحث اعضای گروه حسابرسی هنگام شروع کار و همزمان با پیشرفت کار حسابرسی باشد. به‌طور معمول، تقلب با شناسایی الگوها، موارد استثنا و رویدادها و معامله‌های غیرتجاری کشف می‌شود. هر یک از اعضای گروه حسابرسی، دیدگاه خاصی در مورد واحد تجاری دارد. تنها وقتی که دانش و یافته‌های تمام اعضای گروه حسابرسی به اشتراک گذاشته شود، ممکن است به کشف نهایی تقلب منجر شود.

• در شناسایی عوامل خطر باید از قضاوت حرفه‌ای استفاده شود. مستندسازی خطر، می‌تواند به شکل یادداشت یا فهرست

می‌کند که به‌صورت واقعی رخ داده، مدیریت شده و باید نتیجه‌های به‌دست‌آمده را مستند کند.

• به‌کارگیری تردید حرفه‌ای، در حسابرسی حسابهای صاحبکاری که او را می‌شناسید و به او اعتماد دارید، دشوار است. گرایش طبیعی انسان، به اعتماد به افراد است و فرض بر این است که اطلاعاتی خلاف آن وجود ندارد. در نتیجه، شرکا و کارکنان مؤسسه حسابرسی باید متوجه باشند که به‌طور منظم تردید حرفه‌ای را در نظر بگیرند.

• در واحدهای تجاری کوچک، کنترل‌های داخلی به‌طور مستند و رسمی وجود ندارد و به‌طور تقریبی همه کنترل‌ها می‌تواند از سوی مدیر/ مالک زیر پا گذاشته شود. در این موارد، حسابرس باید در مورد تأثیر نبود کنترل‌های داخلی کافی بر قابلیت گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، تصمیم‌گیری و در مورد پذیرش کار یا تعدیل اظهارنظر، با در نظر گرفتن محیط کنترلی واحد تجاری (آیا مدیر/ مالک قابل اعتماد، باصلاحیت و دارای نگرش مثبت نسبت به کنترل‌های داخلی است؟ و آیا تدوین روشهای حسابرسی در واکنش به خطرهای برآوردشده به گونه‌ای مناسب امکان‌پذیر است؟ و آیا آزمونهای محتوا برای تعیین درستی تمام درآمدها، بدهی‌ها در سوابق حسابداری کافی است یا خیر؟)، اقدام کند.

• واحد تجاری کوچک از سوی گروه‌های حسابرسی کوچک حسابرسی می‌شوند. این موضوع باعث هماهنگی و ارتباط آسانتر میان اعضای گروه و تدوین راهبرد کلی حسابرسی

• کنترل‌های داخلی در واحدهای تجاری کوچک در بیشتر اوقات از محیط کنترلی (تعهد مدیریت به ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت، طرز تفکر نسبت به کنترل‌های داخلی و فعالیت‌های روزمره) تأثیر می‌گیرد و در مقابل کنترل‌های خاص معاملاتی است. ارزیابی محیط کنترلی دربرگیرنده ارزیابی رفتار، طرز تفکر، صلاحیت و اقدام‌های مدیریت است. این ارزیابی در بیشتر مواقع به صورت یادداشت یا پرسشنامه مستندسازی می‌شود.

• در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، به این فرض گرایش وجود دارد که کنترل داخلی وجود ندارد و بنابراین به‌دست آوردن شناخت از آن اهمیت ندارد. اما هر واحد تجاری برای ادامه عملیات خود باید برخی کنترل‌های داخلی را داشته باشد. واحد تجاری که هیچ یک از خطرهای عمده را (از طریق عناصر کنترل داخلی مانند محیط کنترلی، برآورد خطر، سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های کنترلی یا نظارتی) کاهش نمی‌دهد، دوام زیادی نخواهد داشت.

• در صورتی که حسابرس نسبت به موضوعی شامل درستکاری مدیریت، رفتار غیراخلاقی یا طرز تفکر ضعیف نسبت به کنترل‌ها، نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی، خطر ارائه نادرست صورتهای مالی، تقلب مدیریت و وجود شرایطی که قابلیت اتکای سوابق و مدارک واحد تجاری که احتمال کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را به‌عنوان پشتوانه اظهار نظر کاهش می‌دهد، نگران باشد، و اگر این نگرانیها یا

خطر (جدول) باشد و در آینده به‌راحتی قابل به‌روزرسانی خواهد بود. در واحدهای تجاری کوچک، خطرهای عمده در بیشتر مواقع به معاملات عمده و غیرعادی، موضوعهای عمده قضاوتی، خطرهای عمده معاملاتی و تقلب مربوط می‌شود.

• در کارهای حسابرسی، حسابرس باید از سیستم کنترل داخلی شناخت کافی به‌دست آورد. این موضوع در هر واحد تجاری با هر اندازه کاربرد دارد؛ حتی اگر حسابرس از قبل تصمیم گرفته باشد برای واکنش به خطرهای تحریف بااهمیت از آزمون محتوا استفاده کند. به هر حال، همه فعالیت‌های کنترلی به حسابرسی مرتبط نیست و بنابراین نیاز به کسب شناخت در مورد آنها وجود ندارد. حسابرس تنها به ارزیابی کنترل‌هایی توجه دارد که خطر تحریف بااهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) را در صورتهای مالی کاهش می‌دهند. فعالیت‌های کنترلی غیرمرتبط را می‌توان از محدوده حسابرسی حذف کرد.

• هدف اصلی کنترل داخلی، کاهش خطر است. کنترل داخلی که خطر خاصی را کاهش ندهد به‌طور کامل بی‌هوده است. بنابراین برای کاهش خطر باید خطری وجود داشته باشد. اما برخی از حسابرسان این واقعیت را نادیده می‌گیرند. آنها بدون صرف زمان برای شناسایی خطرهای نیازمند توجه، کار ارزیابی کنترل‌های داخلی را با مستندسازی سیستم و کنترل‌های موجود آغاز می‌کنند. این رویکرد می‌تواند منجر به کار اضافی در مستندسازی و پردازش کنترل‌های داخلی شود و ممکن است بعدها بی‌ارتباطی آنها با هدفهای حسابرسی نیز مشخص شود.

در واحدهای تجاری کوچک

فرایند برآورد خطر

به احتمال زیاد

غیررسمی و

بدون ساختار است



کارکنان سطح پایین و یا تکرار روشهای سال قبل می‌شود.

- با این فرض که شواهدی از خطر عمده وجود ندارد و دیگر شرایط لازم محقق باشد (مانند نبود تغییر در کنترل‌های داخلی و نبود عنصر دستی بااهمیت در عملیات)، می‌توان آزمون کنترلها را هر سه سال یکبار انجام داد.

- بهتر است حسابرس ارتباط دوره‌ای و منظمی با مدیریت داشته باشد تا آنان را از هر نوع یافته اولیه، درخواست مستندات بیشتر و درخواست همکاری، آگاه و درباره دیگر موضوعها بحث کند.

- شواهد حسابرسی کافی و مناسب می‌تواند با انتخاب و آزمون موارد زیر به دست آید:

۱- همه اقلام (رسیدگی ۱۰۰ درصد)؛ این کار وقتی مناسب است که:

- جامعه مورد نظر متشکل از اقلام محدودی با مبلغ بزرگ است.

- خطر عمده‌ای وجود دارد و روشهای دیگر، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را فراهم نمی‌کند.

- بتوان از روشهای حسابرسی مبتنی بر رایانه برای بررسی الکترونیکی محاسبه‌ها یا دیگر فرایندها در جامعه بزرگ استفاده کرد (برای مثال، استفاده از نرم‌افزار ای‌سی‌ال (ACL)).

۲- رسیدگی اقلام خاص؛ این کار در موارد زیر مناسب است:

- اقلام عمده یا بزرگی که به تنهایی می‌تواند منجر به تحریف بااهمیت شود.

- تمامی اقلام بیشتر از یک مبلغ خاص.

- اقلام یا حوزه‌های غیرعادی یا حساس صورتهای مالی.

- اقلامی که به احتمال زیاد مشکوک به تحریف بااهمیت‌اند.

- اقلامی که اطلاعاتی درباره موضوعهایی مانند ماهیت واحد تجاری، ماهیت معاملات و کنترل‌های داخلی فراهم می‌کند.

- اقلامی که برای آزمون عملکرد فعالیتهای کنترلی خاص به کار می‌رود.

۳- رسیدگی به نمونه معرف اقلام جامعه

این کار وقتی مناسب است که می‌توان با انتخاب و آزمون نمونه معرف جامعه، درباره کل جامعه نتیجه‌گیری کرد. حسابرس

موضوعهای مشابه وجود داشته باشد، حسابرس باید نیاز به تعدیل گزارش یا کناره‌گیری از کار را در نظر بگیرد. در این صورت، حسابرس باید مسئولیتهای حرفه‌ای یا قانونی خود از جمله گزارش موضوع به اشخاص منصوب‌کننده حسابرس یا مراجع قانونی را در نظر بگیرد.

- برای واحدهای تجاری کوچک، راه ساده‌تری برای ارزیابی کنترل‌های معاملاتی وجود دارد. ابتدا شناسایی عوامل خطر (گام اول) و سپس ادعاهای تحت تأثیر آنها. در گام آخر، به جای مرتبط ساختن کنترل‌های شناسایی شده به هر عامل خطر، کنترل‌های شناسایی می‌شود که به ادعاهای تحت تأثیر خطرها توجه دارند. اگر برای ادعای خاصی هیچ‌گونه کنترلی وجود نداشته باشد، واکنش به صورت اجرای آزمون محتوا خواهد بود. اگر انتظار برود که کنترل‌های شناسایی شده به‌گونه‌ای قابل اتکا عمل می‌کنند، واکنش حسابرس به صورت آزمون کنترل‌های اصلی مرتبط خواهد بود.

- مستندسازی کنترل‌های داخلی به‌طور الزامی پیچیده یا مفصل نیست و الزامی برای مستندکردن تمامی عناصر فرایند کسب‌وکار، یا شرح کنترل‌های داخلی غیرمرتبط با حسابرسی، از سوی حسابرس وجود ندارد. ماهیت و حدود مستندات لازم، موضوعی قضاوتی است.

- اگر حسابرس قصد داشته باشد در پاسخ به خطر عمده‌ای بر کنترل‌های داخلی اتکا کند، باید کنترل‌های داخلی مربوط را در دوره حسابرسی آزمون کند؛ مگر این که تعداد معاملات به اندازه‌ای کم باشد که آزمونهای محتوا به تنهایی کارایی داشته باشد.

- بدون توجه به خطر ارزیابی شده تحریف بااهمیت، حسابرس باید برای هر گروه از معاملات، مانده حسابها و موارد افشای اطلاعات عمده، آزمونهای محتوا را طراحی و اجرا کند.

- برای تدوین برنامه حسابرسی مناسب با خطرهای برآورده شده، قضاوت حرفه‌ای و ذهن دقیق لازم است. در صورت امکان از برنامه‌های حسابرسی استاندارد استفاده نشود. اثربخش‌ترین روشهای حسابرسی، آنهایی هستند که به‌طور خاص به عوامل خطرهای برآورده شده توجه دارند. صرف زمان برای تدوین برنامه حسابرسی مناسب، به‌طور قطع باعث افزایش اثربخشی و کارایی حسابرس، کاهش زمان صرف شده از سوی اعضای گروه حسابرسی، جلوگیری از طراحی روشهای حسابرسی از سوی

زمانی را برای بحث میان اعضای گروه حسابرسی درباره یافته‌ها در نظر بگیرید. به یاد داشته باشید که شناسایی تقلب با کنار هم قرار دادن اطلاعات درباره موضوعهای کوچک و ناچیز، صورت می‌گیرد.

• حسابرس باید کفایت رابطه دوطرفه بین حسابرس و ارکان راهبری را ارزیابی کند. اگر این رابطه کافی نباشد، حسابرس باید تأثیر آن را بر برآورد خطر تحریف بااهمیت و توانایی کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، ارزیابی کرده و اقدام مناسبی انجام دهد. در ضمن لازم است زمانی را صرف ایجاد رابطه سازنده کاری با ارکان راهبری کنید. این کار به بهبود اثربخشی رابطه با آنان کمک می‌کند.

افزون بر مطالب یادشده، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

• تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط به وسیله سازمان حسابرسی.

• برگزاری دوره‌های آموزش راهنمای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و متوسط و بازنگری در پرسشنامه کنترل کیفیت کار (کار تکمیل شده) مناسب با واحدهای تجاری کوچک و متوسط به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران.



پانوشتها:

- 1- Small and Medium-sized Entities (SMEs)
- 2- International Federation of Accountants (IFAC)

منابع:

- رحیمیان نظام‌الدین، راهنمای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و متوسط، نشر دهکده، چاپ اول، ۱۳۹۱
- سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، شرکت ایرانچاپ، چاپ چهاردهم، ۱۳۹۳
- سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، چاپ بیست‌ودوم، ۱۳۹۱.

در واحدهای تجاری کوچک

بهترین راه برای

برنامه‌ریزی می‌تواند

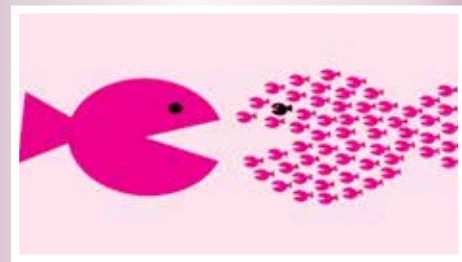
مباحث اعضای گروه حسابرسی

هنگام شروع کار و

همزمان با

پیشرفت کار حسابرسی

باشد



با نمونه‌گیری قادر به کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی درباره ویژگیهای خاص است. تعیین اندازه نمونه می‌تواند با رویکردهای آماری یا غیرآماری انجام شود. نمونه‌گیری مؤثرترین راه کاهش خطر در مورد یک ادعا است.

• وقتی از نمونه‌گیری آماری برای آزمون کارکرد اثربخشی کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود، حجم نمونه لازم با افزایش حجم جامعه افزایش نمی‌یابد. نمونه تصادفی با حجم ۳۰ درصد که انحرافی در آن مشاهده نشده است، می‌تواند سطح اطمینان بالایی درباره کارکرد اثربخشی کنترل‌های داخلی فراهم کند.

• در بودجه‌ریزی حسابرسی، بلافاصله پس از اجرای کار،