

ابهامهای موجود در بخشهای تجدیدنظر شده

دستورالعمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی

افشین قوی اندام



مقدمه

بخشهای تجدیدنظر شده دستورالعمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی که در قالب نشریه شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی به وسیله کمیته فنی (کمیته تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی) در سال ۱۳۸۱ به چاپ رسید (قبل از آن توزیع داخلی بین کارکنان سازمان حسابرسی) و در حال حاضر نیز ۸ بار تجدید چاپ شده، نقطه شروعی برای تغییر نگرش در روشهای سنتی حسابرسی در کشور بوده است. هر چند هدف از تهیه این مجموعه، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی بوده و تا حدود زیادی به بهبود روشهای حسابرسی مورد عمل منجر شده است، اما همانطور که در پیش گفتار مجموعه مزبور نیز بیان گردیده، به عنوان مکمل دستورالعمل حسابرسی قدیم (نشریه شماره ۹۵ سازمان حسابرسی) باید مورد استفاده قرار گیرد و به رغم وجود نقاط ابهام در قسمتهای مختلف این دستورالعمل، تاکنون ویرایش و اصلاح نشده است. در مقاله حاضر به بیان برخی ابهامهای موجود در این دستورالعمل پرداخته شده که به تفکیک بخشهای مختلف، در ادامه به آنها اشاره می شود.

مورد رسیدگی که ۲۵ درصد برای آن در نظر گرفته شده است. به نظر می‌رسد تجدید نظر در مورد ضرایب پیشنهادی این قسمت ضروری باشد.

شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی

چرخه‌های پیش‌بینی شده برای شناخت سیستم کنترل داخلی و برآورد اولیه خطر کنترل، تنها شامل پنج چرخه فروش، درآمدها و دریافتها، خرید، هزینه‌ها و پرداختها، حقوق و دستمزد، داراییهای ثابت و موجودی مواد و کالا است که به‌طور منطقی برای واحدهای اقتصادی با نوع فعالیت تولیدی قابل استفاده می‌باشد، حال آنکه قسمت عمده‌ای از مشتریان موسسه‌های حسابرسی را شرکتهای پیمانکاری، خدماتی، بازرگانی، سرمایه‌گذاری و... تشکیل می‌دهند و با توجه به عدم ارائه نمونه چک لیستهای مرتبط با اینگونه شرکتهای، بیشتر حسابرسان با چالشی عمده در شروع به‌کارگیری دستورالعمل مواجه می‌شوند که به نوبه خود یکی از دلایل عدم به‌کارگیری این دستورالعمل به‌وسیله موسسه‌های حسابرسی می‌باشد.

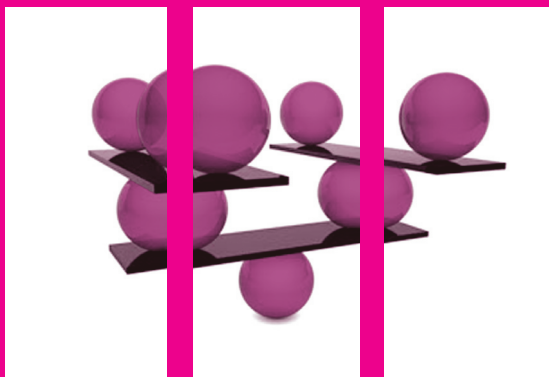
همچنین در برآورد اولیه خطر کنترل که به‌وسیله حسابرس محاسبه می‌شود، بیان شده خطر کنترل در بهترین شرایط، دستکم معادل ۳۰ درصد پیشنهاد می‌شود. پرسش اینجاست که این ۳۰ درصد را برای هر چرخه به‌طور جداگانه باید در نظر گرفت و یا میانگین کلیه چرخه‌های کنترل داخلی نباید کمتر از این درصد باشد؟

برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی مقدماتی

در محاسبه خطر عدم کشف بررسی تحلیلی مقدماتی، نسبتهای مالی سال مورد رسیدگی با سال مالی قبل مقایسه و خطر مربوط به هر نسبت مالی براساس درصد انحرافات از صفر تا ۵ درصد، ۶ تا ۲۰ درصد، ۲۱ تا ۵۰ درصد و بیش از ۵۰ درصد به‌ترتیب معادل ۶۰، ۷۵، ۹۰ و ۱۰۰ درصد در نظر گرفته شده است. در ادامه نیز پیشنهاد شده که با توجه به اهمیت نسبتهای سود و زیانی، به آنها ضریب وزنی ۲ و به دیگر نسبتها ضریب وزنی ۱ اختصاص داده شود. اما مشکل اینجا ایجاد خواهد شد که در صورت منظور کردن ضریب ۲ برای اقلام سود و زیانی، احتمال دارد متوسط درصد خطر به‌دست‌آمده برای تمامی اقلام، بالای ۱۰۰ درصد به‌دست بیاید که قابل قبول نیست. مگر اینکه منظور این باشد که به‌جای درصد خطر، درصد انحرافات با ضریب ۲ در نظر گرفته شود و براساس آن خطر هر نسبت محاسبه گردد که در این صورت، درصدهای به‌دست‌آمده کلاً متفاوت خواهد بود.

برآورد خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی

ضریبهای پیشنهادی که برای اجزای خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی انعکاس یافته، در برخی موارد غیرمنطقی به‌نظر می‌رسد، از جمله مشکلات تداوم فعالیت که تنها ۲ درصد به آن اختصاص یافته، در مقابل رابطه حسابرس با واحد



لزوم

ارائه یک دستورالعمل جامع و کامل که

دربرگیرنده

یک نمونه اجرایی شده در یک شرکت نمونه باشد

به‌طور کامل روشن است

حداکثر خطر عدم کشف :

$$TDDR = \frac{AAR}{IR \times CR \times APR} = \frac{13\%}{50\% \times 30\% \times 60\%} = 144\%$$

همانطور که می‌بینیم در حالتی که حسابرس خطر قابل پذیرش حسابرسی را در حداکثر برآورد می‌کند و میزان خطرهای ذاتی، کنترل و بررسیهای تحلیلی نیز در حداقل مقدار ممکن تشخیص داده شوند، خطر عدم کشف معادل ۱۴۴ درصد به دست می‌آید که خطر بیشتر از ۱۰۰ به هیچ وجه معنی‌دار نیست.

تهیه بودجه و تنظیم قرارداد

یکی از عواملی که در برآورد حجم کار و پیش‌بینی بودجه مورد نیاز و در نهایت حق الزحمه حسابرسی تاثیرگذار است، خطر عدم کشف است. اما در دستورالعمل هیچگونه رابطه‌ای بین خطر عدم کشف و حجم کار تعریف نشده و نحوه تاثیر خطر عدم کشف بر حجم کار را به قضاوت حسابرس واگذار کرده است که به نوبه خود، باعث عدم یکنواختی در تعیین حق الزحمه بین موسسه‌های حسابرسی در نتیجه قضاوتی بودن بیش از حد آن خواهد شد.

برآورد خطر کنترل نهایی

در تعیین خطر کنترل مانده حسابها و گروه معاملات عمده، چنانچه خطر مانده حسابی به گونه‌ای متأثر از بیش از خطر یک چرخه عملیاتی باشد، باید تاثیر چرخه عملیاتی دیگر نیز در نظر گرفته شود و خطر کنترل نهایی ترکیبی از خطر کنترل چرخه عملیاتی اصلی و چرخه عملیاتی دیگر خواهد بود. به عنوان مثال، چرخه خرید، هزینه‌ها و پرداختها می‌تواند بر روی چرخه موجودی مواد و کالا تاثیرگذار باشد، اما توجه به این نکته ضروری است که خطر چرخه خرید، هزینه‌ها و پرداختها در رابطه با کنترل‌های متعددی است که تنها قسمتی از آن بر روی چرخه موجودی مواد و کالا می‌تواند تاثیرگذار باشد و حساب کردن کل خطر این چرخه در چرخه موجودی مواد و کالا شاید منطقی نباشد

برآورد اهمیت

در شیوه برآورد اهمیت نیز نکاتی وجود دارد از جمله اینکه دلایل تعیین درصدهای سطح اهمیت از سه‌الی یک درصد و یا سه برابر کردن مبلغ اهمیت به منظور تعیین مجموع اهمیت تخصیص یافته به حسابها و همچنین تعیین سقف ۶۰ درصد برای حداکثر مبلغ اهمیت قابل تخصیص به هر حساب، به روشنی مشخص نشده (هرچند استفاده از یک روش یکنواخت و ثابت به وسیله همه موسسه‌ها ضروری به نظر می‌رسد)، اما مشکل اصلی زمانی ایجاد خواهد شد که در نحوه تعیین برآورد اهمیت، واحد مورد رسیدگی فاقد درآمد فروش باشد و یا تفاوت قابل توجهی بین جمع داراییها و جمع درآمدها وجود داشته باشد، که در اینصورت شیوه مورد استفاده یعنی متوسط جمع داراییها و درآمدها به منظور تعیین یک سطح اهمیت یکسان برای اقلام ترازنامه‌ای و سود و زیانی، منطقی به نظر نمی‌رسد.

برآورد خطر عدم کشف

قاعده‌ای که برای تعیین خطر عدم کشف (TDDR) استفاده می‌شود به شرح زیر است:

$$TDDR = \frac{AAR}{IR \times CR \times APR}$$

حداقل	حداکثر	
۵٪	۱۳٪	خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR)
۵۰٪	۱۰۰٪	خطر ذاتی (IR)
۳۰٪	۱۰۰٪	خطر کنترل (CR)
۶۰٪	۱۰۰٪	خطر بررسیهای تحلیلی (APR)

اگر حداقل و حداکثر میزان خطرهای تعیین شده در بالا را که در دستورالعمل مطرح شده مورد استفاده قرار دهیم نتایج زیر به دست خواهد آمد:

حداقل خطر عدم کشف :

$$TDDR = \frac{AAR}{IR \times CR \times APR} = \frac{5\%}{100\% \times 100\% \times 100\%} = 5\%$$

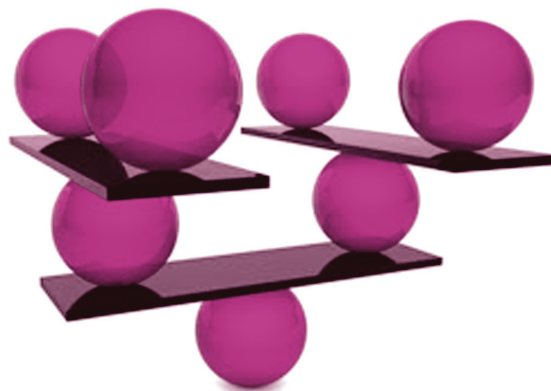
در ستون آخر به دست خواهد آمد. نکته جالب توجه این است که تعدیل اهمیت تخصیص یافته داراییهای ثابت و حسابهای پرداختنی بترتیب از ۲۳۰۷ و ۱۹ به ۱۸ میلیون ریال، باعث کاهش ۶/۷ میلیون ریالی مجموع اهمیت تخصیص یافته به حسابها (از ۹۰ به ۸۳/۳ میلیون ریال) می شود که این سؤال ایجاد خواهد شد که آیا این مبلغ مابه التفاوت در سایر سرفصلها نباید تعدیل شود و در غیر این صورت این مبلغ ۶/۷ میلیون ریال کسری، خللی در محاسبات مربوط به تعداد نمونه ها وارد نمی کند؟

شرح حساب	مانده طبق صورتهای مالی	مانده پس از کسر اقلام کلیدی	اهمیت تخصیص یافته	اهمیت تعدیل شده
حسابهای دریافتنی	۲۰۰	۲۰۰	۴/۷	۴/۷
موجودی کالا	۴۰۰	۴۰۰	۹/۵	۹/۵
داراییهای ثابت	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۲۳/۷	۱۸
حسابهای پرداختنی	۸۰۰	۸۰۰	۱۹	۱۸
سرمایه	۷۰۰	۷۰۰	۱۶/۵	۱۶/۵
درآمد فروش	۴۰۰	۴۰۰	۹/۵	۹/۵
حقوق و دستمزد	۱۰۰	۱۰۰	۲/۴	۲/۴
سایر هزینه ها	۲۰۰	۲۰۰	۴/۷	۴/۷
	۳۸۰۰	۳۸۰۰	۹۰	۸۳/۳

هر چند در مرحله دوم تخصیص مبلغ اهمیت طبق دستورالعمل، به این نکته اشاره شده که به حسابهایی که مستلزم صرف زمان و هزینه بیشتر است و یا انتظار وجود تحریف بیشتری دارد، به ترتیب اهمیت بیشتر و کمتری تخصیص داده شود، اما چگونگی و میزان این افزایش و کاهش به روشنی توضیح داده نشده است.

نقطه ضعف دیگری که در شیوه تعیین تعداد نمونه ها به روش زیر وجود دارد، این است که اگر خطر عدم کشف آزمون جزئیات برای همه سرفصلها یکسان در نظر گرفته شود (هر چند در عمل کمتر رخ می دهد) و اقلام کلیدی نیز وجود نداشته باشد، تعداد نمونه های محاسبه شده برای سرفصل حسابهایی که مانده آنها کمتر از حد معینی باشد،

و بهتر آن است که فقط خطر روشهای کنترلی مربوط به چرخه موجودی مواد و کالا با این چرخه ترکیب شود. در این قسمت به وضوح نحوه مورد عمل تشریح نشده که باعث سردرگمی حسابرسان گردیده است.



اهمیت تخصیص یافته به حساب

در تعیین اهمیت تخصیص یافته به هر حساب، معادل سه برابر مبلغ اهمیت در سطح صورتهای مالی، به عنوان مجموع اهمیت تخصیص یافته به حسابها در نظر گرفته شده و به نسبت مانده بین حسابها تخصیص می یابد، به طوری که حداکثر اهمیت قابل تخصیص به هر حساب نباید بیش از ۶۰ درصد اهمیت در سطح صورتهای مالی باشد. در مثالی که به شکل جدول خلاصه زیر نشان داده شده، جمع داراییها معادل ۱۶۰۰ میلیون ریال و جمع درآمدها نیز معادل ۴۰۰ میلیون ریال فرض شده که میانگین این دو مبلغ معادل ۱۰۰۰ ریال و سطح اهمیت نیز به مبلغ ۳۰ میلیون ریال به دست خواهد آمد. حال اهمیت تخصیص یافته به حسابها را که معادل سه برابر سطح اهمیت صورتهای مالی است (مبلغ ۹۰ میلیون ریال) را به نسبت مانده هر حساب بین آنها تخصیص می دهیم، که با در نظر گرفتن این موضوع که مبلغ اهمیت تخصیص یافته به هر حساب نباید بیشتر از ۶۰٪ اهمیت برآوردی در سطح صورتهای مالی باشد، نتایج مندرج

برابر به دست می‌آید:

$$\text{ضریب اطمینان} \times \frac{\text{مانده حساب پس از کسر اقلام کلیدی}}{\text{اهمیت تخصیص یافته به حساب}} = \text{تعداد نمونه}$$

که ضریب اطمینان نیز تابعی از خطر عدم کشف آزمون جزییات بوده و در صورتی که میزان خطر را معادل ۲۰ درصد برای کلیه حسابها یکسان در نظر بگیریم، ضریب اطمینان براساس جدول زیر معادل ۱/۶۱ تعیین می‌گردد:

خطر عدم کشف	۵	۱۰	۱۵	۲۰	۲۵	۳۰	۳۷	۵۰ و بیشتر
ضریب اطمینان	۳	۲/۳۱	۱/۹	۱/۶۱	۱/۳۹	۱/۲۱	۱	۰/۷

همانطور که در جدول زیر نمایان است، تعداد نمونه‌های به دست آمده برای کلیه حسابها (به جز داراییهای ثابت و حسابهای پرداختی، که اهمیت تخصیص یافته آنها تعدیل نشده)، به رغم اینکه مانده‌های متفاوتی دارند، یکسان به دست آمده است.

شرح حساب	خطر عدم کشف	مانده پس از کسر اقلام کلیدی	اهمیت تخصیص یافته تعدیل شده	تعداد نمونه‌ها
حسابهای دریافتی	۲۰٪	۲۰۰	۴/۷	۶۸
موجودی کالا	۲۰٪	۴۰۰	۹/۵	۶۸
داراییهای ثابت	۲۰٪	۱۰۰۰	۱۸	۸۹
حسابهای پرداختی	۲۰٪	۸۰۰	۱۸	۷۱
سرمایه	۲۰٪	۷۰۰	۱۶/۵	۶۸
درآمد فروش	۲۰٪	۴۰۰	۹/۵	۶۸
حقوق و دستمزد	۲۰٪	۱۰۰	۲/۴	۶۸
سایر هزینه‌ها	۲۰٪	۲۰۰	۴/۷	۶۸
		۳۸۰۰	۸۳/۳	

یکی دیگر از نکته‌های ابهامی که در این بخش وجود دارد، دو برابر کردن ضریب اشتباه یا تحریف حاصل از رسیدگی به

اقلام کلیدی و در نظر گرفتن آن برای سایر اقلام جامعه (زمانی که اقلام کلیدی بخش بزرگی از مانده حساب - بیش از ۵۰٪ - را تشکیل دهد و اشتباه یا تحریف حاصل از آن نیز ناچیز - حدود ۵٪ درصد - باشد) است که منطقی برای دو برابر در نظر گرفتن ضریب اشتباهات یا تحریفات برای سایر اقلام ارائه نشده است.

ارزیابی نتایج حاصل از اجرای آزمون جزییات

مجموع اشتباهات و یا تحریفهای هر حساب، از ترکیب اشتباهات و یا تحریفهای واقعی (کشف شده) و برآوردی (تعمیم یافته) به دست می‌آید. حال این سؤال پیش می‌آید که اگر حسابرس، مبلغ اشتباهات و تحریفهای هر حساب را به روش فوق محاسبه و در گزارش حسابرسی خود درج کند، آیا صاحبکار نسبت به شیوه طرح مبالغ مندرج در گزارش اعتراضی نمی‌کند؟ هر چند دستورالعمل، پیشنهاد بررسی مجدد دلایل ایجاد اشتباه و یا تحریف را از طریق رسیدگی بیشتر و اجرای سایر روشهای حسابرسی توصیه کرده، اما به دلیل عدم قابلیت اتکا اشتباهات و تحریفهای تعمیم یافته، شاید حسابرسان نیز در طرح اینگونه مبالغ در گزارش حسابرسی خود تردید داشته باشند.

نتیجه‌گیری

با در نظر گرفتن موارد ابهام دستورالعمل که مطرح شد، لزوم ارائه یک دستورالعمل جامع و کامل که دربرگیرنده یک نمونه اجرایی شده در یک شرکت نمونه باشد، به طور کامل روشن است. این مهم نیز با همت سازمان حسابرسی که مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور است و همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران که ارگان ناظر بر عملکرد موسسه‌های حسابرسی است، قابل دستیابی خواهد بود.

منبع:

- کمیته تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی، دستورالعمل حسابرسی (بخشهای تجدیدنظر شده بانگارش به مدیریت خطر حسابرسی)، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۰، چاپ سوم، ۱۳۸۲