

# حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر پاسخ به نیازهای جوامع صنعتی



## سازمان

از حضور شما در این گفتگو سپاسگزاری می‌کنیم و اجازه می‌خواهیم اولین پرسش خود را اینگونه طرح کنیم که از دیدگاه شما مفهوم حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر چیست؟

## علیمیرزایی

حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر در پاسخ به نیازهای جوامع صنعتی پیشرفته و گسترش فعالیت‌های تجاری و ایجاد شرکت‌های چندملیتی و با هدف رفع دو اشکال اساسی مربوط به حسابرسی مبتنی بر سیستم، طراحی شد. یکی از این اشکالات، پاسخگویی حسابرسان در مراجع قضایی و دیگری بالا رفتن هزینه حسابرسی به دلیل افزایش فوق‌العاده حجم معاملات و گستردگی واحدهای مورد رسیدگی و در نتیجه افزایش تعداد نمونه‌های مورد رسیدگی بود. به‌گونه‌ای که برای رسیدن به سطح اطمینان معقول، اندازه‌های نمونه مورد حسابرسی به میزان قابل ملاحظه‌ای افزایش یافته بود. بنابراین به‌طور خلاصه می‌توان حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر را در جهت تکمیل حسابرسی مبتنی بر سیستم، با تاکید بر حسابرسی مبتنی بر قضاوت آگاهانه و هوشمندانه‌ای تعبیر کرد که ضمن کاهش هزینه حسابرسی پوشش بیشتری برای حسابرسان در مقام دفاع از عملکرد خویش فراهم می‌کند. هدف اصلی حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر، تمرکز حسابرسی بر زمینه‌هایی از فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی است که بنا به قضاوت حسابرس احتمال می‌رود موجب اشتباهات بااهمیتی باشد.

## سازمان

برای انجام حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر علاوه بر

## گفتگو با

## مجتبی علیمیرزایی

آقای مجتبی علیمیرزایی شریک و رئیس هیئت‌مدیره موسسه حسابرسی نوین نگر مانا می‌باشد که از سال ۱۳۵۲ در حرفه حسابرسی به کار اشتغال دارد. بالغ بر ۲۰ سال از تجارب حرفه‌ای ایشان در سازمان حسابرسی در سمت‌های مدیر ارشد و عضو هیئت‌عامل بوده است. علیمیرزایی در حال حاضر عضو کمیته‌های فنی و تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی و نیز عضو کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

گاه از این موارد نیز عدول می‌کردند و به‌طور مستقیم به انجام آزمونهای محتوا با توجه به قضاوت خویش و بدون ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی می‌پرداختند؛ زیرا که برقراری ارتباط بین نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی و آزمونهای رعایت با تعداد نمونه‌های آزمونهای محتوا برای ایشان ناملموس بود. از این نظر در حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک به‌دلیل کمی نمودن شاخصهای ارزیابی، شرایط قابل‌اجراتری فراهم شده است؛ گرچه به دلایلی که بعد به آنها اشاره خواهیم کرد این امر هم به‌درستی جان‌بافته است.

## سازمان

**امروزه با توجه به فضای کسب‌وکار در ایران، مفاهیم حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر تا چه حد رعایت می‌شود و در صورت وجود موارد عدم رعایت، علت یا علل آن چیست؟**

## علیمیرزایی

در مورد اینکه مفاهیم حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر تا چه حد رعایت می‌شود، پاسخ را باید از سازمان حسابرسی به‌عنوان بزرگترین واحد حسابرسی در سطح کشور و جامعه حسابداران رسمی ایران که نظارت بر فعالیت حسابرسان را برعهده دارد جویا شویم. در حد اطلاع اینجانب، وضعیت به‌گونه‌ای است که در عمل یا اجرا نمی‌شود، یا اینکه به‌صورت ناقص انجام می‌شود.

عدم رعایت این امر هم علت‌های گوناگونی دارد. مهمترین علت این است که این رویکرد برگرفته از منابع خارجی بوده و بدون انجام بررسی‌های کارشناسانه‌ای در خصوص قابلیت اجرا از نظر انطباق با شرایط کشور، برای حسابرسان تکلیف شده است. به‌نظر من اگر قبل از ابلاغ استانداردهای مزبور، زمینه‌های

**داشتن دانش کافی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی و تسلط بر آنها، از چه دانش و مهارت‌های دیگر باید برخوردار بود؟**

## علیمیرزایی

مهمترین موردی که می‌توان به آن اشاره کرد، دستیابی به مجموعه‌ای از دستورات عملی‌های اجرایی مناسب و کاربردی در این خصوص است؛ به‌گونه‌ای که کاربرد و اجرای آزمایشی آن به‌نحو مناسب در واحدهای تجاری واقعی انجام و مؤثر بودن آن از نظر اجرا و کاهش هزینه حسابرسی و افزایش کارایی حسابرسی بررسی شده باشد. در این صورت است که با ترویج این دستورات عملی‌ها بین حسابرسان و آموزش کافی ایشان از این بابت، می‌توان انتظار داشت که فرهنگ استفاده از این روش گسترش یابد. همچنین تسلط بر استفاده از رایانه و برنامه‌های رایانه‌ای و نیز طراحی نرم‌افزارهای خاص هم در این زمینه بسیار مفید خواهد بود.

## سازمان

**یکی از الزامات برای انجام حسابرسی، بررسی کنترل‌های داخلی است. چه تفاوتی در رویکرد شناخت**

**از سیستم کنترل‌های داخلی هنگامی که حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر و حسابرسی به روش سنتی صورت می‌گیرد وجود دارد؟**

## علیمیرزایی

به عقیده بنده، رویکرد شناخت از سیستم کنترل‌های داخلی در حسابرسی مبتنی بر سیستم نیز از اهمیت زیادی برخوردار بوده و از این نظر تفاوت قابل‌ملاحظه‌ای با رویکرد جدید ندارد. در رویکرد قبلی حسابرسان پس از ارزیابی طراحی و اجرای موثر کنترل‌های داخلی، بر مبنای نتایج حاصل از آزمونهای رعایت، نسبت به تعیین اندازه نمونه‌ها به‌طور قضاوتی اقدام می‌کردند. این امر قضاوت، به تعیین اندازه آزمونهای محتوا نیز تسری می‌یافت. اگرچه در عمل، حسابرسان

## هدف اصلی

## حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر

## تمرکز حسابرسی بر زمینه‌هایی از

## فعالیت تجاری

## واحد مورد رسیدگی است که

## بنا به قضاوت حسابرس

## احتمال می‌رود

## موجد اشتباهات بااهمیتی باشد

حرفه‌ای خویش اتکا می‌کنند و بنابراین در صورت اجرای حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر، متحمل هزینه بیشتری می‌شوند در حالی که یکی از هدفهای رویکرد مزبور کاهش هزینه حسابرسی بوده است.

چهارم اینکه حسابرسان هنوز نسبت به این امر که اجرای حسابرسی بر مبنای این رویکرد، تضمینی برای پاسخگویی بهتر در مقابل ادعاهای دیگران علیه حسابرس فراهم می‌کند اعتقاد چندانی ندارند یا دستکم قانع نشده‌اند.

پنجم اینکه در اساس به‌کارگیری رویکرد مزبور به افرادی نیاز دارد که از نظر دانش فنی حسابداری و حسابرسی و فناوری اطلاعات در سطح بالایی باشند. حق الزحمه‌های حسابرسی در شرایط حاضر، امکان جذب این گونه افراد را فراهم نمی‌کند. و ششم اینکه نرم‌افزارهای حسابرسی لازم برای کمک به حسابرسان به شیوه‌ای که در کشورهای پیشرفته فراهم گردیده، در ایران وجود ندارد.

## سایبرس

**آیا حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر می‌تواند موجب تقویت استقلال حسابرسی شود؟ آیا بالا بودن خطر ذاتی و خطر کنترل ممکن است در پذیرش حسابرسی تردید ایجاد کند؟**

## علیمیرزایی

خیر. انتخاب رویکرد حسابرسی با استقلال حسابرسی ارتباطی ندارد. بالا بودن خطر ذاتی و خطر کنترل فقط می‌تواند نسبت به انجام کار حسابرسی تردید ایجاد کند. ولی حسابرسان به‌طور معمول با توجه به امکانات و سطح تجربی و تخصصی حسابرسان خود تصمیم می‌گیرند و کسانی که نمی‌خواهند ریسک بالایی را متحمل شوند از پذیرش کار خودداری می‌کنند که البته این امر در مورد تمامی حسابرسان مصداق ندارد.

## سایبرس

**انجام حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر تا چه اندازه می‌تواند بر هزینه‌های انجام حسابرسی و پاسخگویی آتی حسابرس در مراجع قانونی کمک کند، به نظر شما با توجه به قوانین فعلی، نتایج حاصل از ارزیابی خطر ذاتی، خطر کنترل، خطر عدم کشف در پاسخگویی‌های آتی قابلیت استفاده دارد؟**

اجرای لازم فراهم و آموزش‌های کافی داده می‌شد، الان در شرایط بهتری قرار داشتیم. در شرایط حاضر به غیر از مشکل اولیه‌ای که عرض شد یعنی انتخاب زمان نادرست برای انتشار رویکرد جهت اجرا، حسابرسان علت‌های دیگری نیز برای عدم اجرا دارند که موارد عمده آن را ذکر می‌کنم و خود من این موارد را تأیید می‌کنم.

## قبل از هر گونه اقدامی

## باید شرایطی را فراهم کرد که

## حسابرسان ابتدا ارزیابی

## سیستم کنترل‌های داخلی را در

## تمامی کارهای حسابرسی انجام دهند

## زیرا که این امر پیش‌زمینه اصلی

## برای اجرای حسابرسی

## مبتنی بر مدیریت خطر است

اول اینکه در اساس به ایشان از بابت اجرا آموزش کافی داده نشده است.

دوم اینکه اعتقاد دارند که کمی کردن شاخصهای ارزیابی خطر به‌منظور تعیین اندازه نمونه‌ها بسیار ذهنی است و این خطر را دارد که حسابرسان کمتر از قضاوت حرفه‌ای استفاده کنند. افزون بر این هنوز قانع نیستند که این کمی کردن شاخصهای ارزیابی، ایشان را به‌سوی میزان درست از خطرهای مورد ارزیابی هدایت می‌کند.

سوم اینکه با توجه به پایین بودن حق‌الزحمه‌های حسابرسی در ایران، در اساس حسابرسان بیشتر بر قضاوت

## علمیرزایی

در شرایط فعلی فکر می‌کنم که حق‌الزحمه‌های حسابرسی به قدری پایین است که حتی برای انجام کار با رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم کفایت نمی‌کند. صرفه‌جویی در هزینه حسابرسی وقتی معنی دارد که هزینه حسابرسی مثل کشورهای پیشرفته بالا باشد. در این شرایط اگر رویکرد مبتنی بر مدیریت خطر را اجرا کنیم هزینه حسابرسی نیز بیشتر خواهد شد. اگر تحقیقی در حال حاضر صورت گیرد احتمالاً مشخص می‌شود که ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی که بخشی از فرایند یک حسابرسی مطلوب است به دلیل پایین بودن حق‌الزحمه‌ها انجام نمی‌شود یا به صورت ناقص انجام می‌شود.

از سوی دیگر فکر نمی‌کنم در شرایط حاضر مراجع قضایی، خود را مکلف به صدور رأی براساس ضوابط حرفه‌ای بدانند و بنابراین از این بابت رویکرد مبتنی بر ریسک بعید می‌دانم مؤثر باشد. به نظر من هر گونه بهبود در این زمینه منوط به این است که مراجع قضایی به صورت تخصصی، برای صدور رأی از نظر کارشناسان یا جوامع حرفه‌ای و تخصصی در سطح هر حرفه یا صنف استفاده کنند و یا حتی دادگاه‌های تخصصی در هر زمینه ایجاد شود. در غیر این صورت شک نکنید که نتایج حاصل از ارزیابی خطرها بر پاسخگویی آتی، اثری نخواهد داشت.

**پیشرفت هر حرفه‌ای در**

**هر کجای دنیا بستگی به**

**اقتصادی بودن آن برای**

**اعضای حرفه خواهد داشت و**

**در غیر این صورت**

**نباید از ایشان**

**انتظار بیهوده داشت**

## سازمان

**به نظر شما چه اقداماتی برای اجرایی کردن دستورالعمل حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر باید به عمل آید؟**

## علمیرزایی

بنده فکر می‌کنم قبل از هر گونه اقدامی باید شرایطی را فراهم کرد که حسابرسان ابتدا ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی را در تمامی کارهای حسابرسی انجام دهند. زیرا که این امر پیش‌زمینه اصلی برای اجرای حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک است. بدیهی است در این رابطه تعدیل حق‌الزحمه‌های حسابرسی و همچنین آموزش حسابرسان نقش مؤثری دارد. توجه کنیم که تعدیل حق‌الزحمه حسابرسی به منظور افزایش سود موسسه‌های حسابرسی نیست؛ بلکه هدف، فراهم آوردن شرایط مناسب برای جذب نیروهای متخصص، نگهداشت آنها و همچنین انجام تحقیقات لازم به منظور پیشرفت حرفه و نیز تهیه دستورالعمل‌های مدون است.

در واقع به این نکته مهم باید توجه داشت که پیشرفت هر حرفه‌ای در هر کجای دنیا بستگی به اقتصادی بودن آن برای اعضای حرفه خواهد داشت و در غیر این صورت نباید از ایشان انتظار بیهوده داشت. همچنین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران و موسسه‌های حسابرسی بزرگ باید تحقیقات بیشتری در خصوص علل اجرایی نشدن به عمل آوردند و براساس نتایج به دست آمده رهنمودهای لازم را ارائه کنند.

نظر اینجانب با توجه به اظهارات قبلی این است که برای اجرای دستورالعملها، فراهم کردن شرایط لازم شامل اصلاح حق‌الزحمه‌های حسابرسی، آموزش حسابرسان و توجیه ایشان نسبت به چگونگی پاسخگویی بیشتر در مقایسه با حسابرسی سنتی، تدوین دستورالعمل‌های کاربردی که به‌کارگیری آن در واحدهای بزرگ مورد ارزیابی قرار گرفته باشد و همچنین تهیه نرم‌افزارهای انجام حسابرسی با کمک رایانه از جمله موارد ضروری است.

## سازمان

**از صرف وقت شما و همراهی تان بسیار سپاسگزاریم و برایتان آرزوی موفقیت داریم.**

