

چیستی، چرایی و مشکلات استقرار مدل حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر گفتگو با هوشنگ نادریان



آقای هوشنگ نادریان سابقه اشتغال در موسسه‌های حسابرسی خصوصی، مدیریت موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان، دو دوره مدیریت عامل سازمان حسابرسی، و مدیریت عامل موسسه حسابرسی مفید راهبر را در کارنامه خود دارد. ایشان در ۴ دوره شورایی عالی جامعه حسابداران رسمی عضو بوده و در کنار کار حسابرسی به امر تدریس، عضویت در هیئت داوران خصوصی سازی، هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی و مشاورت در نهادهای نظارتی کشور اشتغال دارند.

سازمان

موافقت شما با انجام این گفتگو برای ما و مخاطبان مجله حسابرس فرصت مغتنمی را فراهم آورد که از بابت آن بسیار سپاسگزار و قدردانیم؛ اجازه می‌خواهیم اولین پرسش را با درخواست ارائه یک تعریف با شما در میان بگذاریم. بفرمائید مفهوم حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر چیست؟

نادریان

اگر به سیر تطور روشهای حسابرسی توجه شود حسابرسی از سندرسی و ممیزی شروع شده به تدریج به «حساب» رسی و سپس معطوف به صورتهای مالی شده است. در فرایند رسیدگی به صورتهای مالی توجه حسابرس در مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم متمرکز بر ارزیابی سیستم کنترل های داخلی و تعیین اثر آن بر کیفیت صورتهای مالی بوده است. در حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک با استفاده از مدلی علمی، عوامل موثر بر ریسک حسابرسی شامل ریسک ذاتی (ریسک های بیرونی و درونی موثر بر عملیات و حسابهای دستگاه)، ریسک کنترل (ناشی از ضعف سیستم کنترل های داخلی در شناسایی ریسک های ذاتی) و ریسک عدم کشف (مشمول بر ریسک تجزیه و تحلیل صورتهای مالی و آزمونهای

نگاه جامع تری به ریسک‌های حسابرسی و عوامل موثر بر آن اعمال می‌شود.

با توجه به جامعیت

مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک

و نزدیکی آن به مدل‌های آماری

به‌طور قطع استفاده از

نرم‌افزارهای رایانه‌ای

کمک موثری به تحقق هدفهای حسابرسی

به‌ویژه در ابعاد قضاوتی حسابرسی

خواهد کرد

سپاس

به‌نظر جنابعالی امروزه با توجه به فضای کسب‌وکار در ایران، تا چه حد مفاهیم حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر رعایت می‌گردد، در صورت وجود موارد رعایت نکردن، علت یا علل آن چیست؟

نادریان

متأسفانه به دلایل متعدد مانند دور بودن حسابرسان قدیمی‌تر از مسائل ریاضیات کاربردی و آمار، مسائل فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک و ...، فقدان دستورالعمل‌های کامل و راهنما، مفاهیم حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک، عمق برجسته‌ای در کار حسابرسان کشور نداشته است. اخیراً نتایج یک نظرسنجی از حسابرسان نشان داده که حدود ۸۰٪ از حسابرسان اقدامی جهت اجرای این مدل انجام نداده‌اند. این کار حسابرسان را با خطر انحراف « α » و « β » (رد نادرست و پذیریش نادرست) مواجه کرده که در کشورهای پیشرفته

محتوا) شناسایی و با استفاده از روشهای آمار و ریاضیات کاربردی امکان برنامه‌ریزی جهت آزمون‌های محتوا فراهم می‌شود. مدل حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک را می‌توان حسابرسی مبتنی بر مدل‌های علمی، متکی به علوم ریاضی و آمار، جامع از نظر توجه به استراتژی‌های حسابرسی، عوامل ریسک، بحث اهمیت، سطح اطمینان، ماهیت و حجم کار و قیمت تمام‌شده مورد نیاز دانست؛ به‌گونه‌ای که حسابرس با کنترل ریسکها، پایین‌ترین سطح اطمینان لازم را تعیین می‌کند تا کمترین زمان و هزینه صرف شود.

سپاس

استفاده از رایانه تا چه میزان ممکن است به انجام

حسابرسی با تأکید بر مدیریت ریسک کمک کند؟

نادریان

نرم‌افزارهای رایانه‌ای در همه مدل‌های حسابرسی نقش موثری در افزایش سرعت، دقت و کاهش زمان رسیدگی‌ها دارند. با توجه به جامعیت مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک و نزدیکی آن به مدل‌های آماری، به‌طور قطع استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای کمک موثری به تحقق هدفهای حسابرسی به‌ویژه در ابعاد قضاوتی حسابرسی خواهد کرد.

سپاس

یکی از الزامات برای انجام حسابرسی، بررسی کنترل‌های داخلی است. چه تفاوتی در رویکرد شناخت از سیستم کنترل‌های داخلی هنگامی که حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر و حسابرسی به روش سنتی صورت می‌گیرد وجود دارد؟

نادریان

در حسابرسی مبتنی بر سیستم، همانطور که اشاره شد، تمرکز حسابرسی بر ارزیابی کنترل‌های داخلی و شناسایی نقش قوت‌ها و ضعف‌های کنترل داخلی در برنامه‌ریزی حسابرسی بود. در این روش عملاً کنترل‌های داخلی به‌عنوان تنها عامل موثر بر ریسک حسابرسی مورد توجه قرار می‌گرفت که جامعیت نداشت. در مدل حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک، ارزیابی ریسک کنترلی در کنار ارزیابی سایر ریسک‌ها (ذاتی، عدم کشف) و سطح اهمیت و در قالب فرمول مناسب که منتهی به محاسبه تعداد نمونه می‌شود مورد توجه قرار می‌گیرد. لذا

حسابرسان را با ریسکهای اساسی و دعاوی حقوقی روبه‌رو می‌کنند. در کشور ما چون هنوز فرهنگ شکایت از حسابرسی توسعه نیافته، حسابرسان در حاشیه امن، به‌طور عمده با روشهای سنتی کار حسابرسی را انجام می‌دهند.

حسابرسی

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

نادریان

حسابرسی بر مبنای مدل مبتنی بر مدیریت ریسک در صورت انجام صحیح و کامل آن به‌طور قطع در کیفیت کار حسابرسی تأثیر بسزایی خواهد داشت و حسابرسان را از خطر «رد نادرست»، انجام رسیدگی اضافی یا «پذیرش نادرست»، شناسایی و کشف نکردن انحرافهای صورتهای مالی دور خواهد کرد. اگر اینکار به‌صورت الزامی و به‌وسیله همه

موسسه‌ها انجام شود به‌طور قطع موجب اعتبار و بالا رفتن جایگاه حسابرسان مستقل خواهد بود. این کار در راستای کمک به استقلال موسسه‌های حسابرسی و افزایش توان آنها در شناسایی علمی ریسک‌ها و پذیرش آگاهانه کار حسابرسی خواهد بود. ضمن آنکه با توجه به مدل ارزیابی اولیه، ریسک‌های واحد متقاضی حسابرسی قبل از پذیرش با روش علمی مناسبی شناسایی شده و حسابرس ممکن است از نتایج آن در تصمیم به پذیرش کار و همچنین تعیین بودجه و برنامه کار بخوبی استفاده کند.

حسابرسی

حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر نیازمند توجه به خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر حسابرسی است. این را چگونه توصیف می‌کنید. این مفاهیم در حسابرسی به روش سنتی چگونه مورد توجه قرار می‌گیرد؟

نادریان

خطر ذاتی در دو سطح کل دستگاه (صورتهای مالی)، مانده‌حسابها و گروه‌های معاملات است و شامل عوامل خطرزایی است که کسب‌وکار دستگاه و یا حسابهای آن را تهدید می‌کند، عناصری مانند شرایط و محیط اقتصادی، سابقه امانتداری مدیران، صلاحیت مدیریت ارشد، سبک‌های مدیریت (تمرکز یا تمرکز نداشتن)، پراکندگی جغرافیایی و ماهیت کسب‌وکار نمونه‌هایی از ریسک ذاتی در سطح دستگاه هستند. نقدینگی‌پذیری، جابجایی‌پذیری دارایی، اعتبار اسناد و مدارک پشتوانه حساب، پیچیدگی معاملات، میزان قضاوت به‌کاررفته در تعیین مانده حساب و ماهیت حساب از نمونه‌های ریسک ذاتی در سطح حسابها است. ریسک کنترلی میزان خطری است که مدیریت با استقرار سیستم کنترل‌های داخلی قادر به کشف، شناسایی و علاج ریسک‌های ذاتی نشود. ریسک عدم کشف از ریسک‌هایی است که با مجموعه رسیدگی‌های حسابرسی مستقل به اسناد و سیستم‌های دستگاه، کشف نشده باقی می‌ماند. ریسک‌های کشف‌نشده نباید از میزان ریسک مورد قبول حسابرسی بیشتر باشد و این نکته کلیدی در بحث مدیریت ریسک به‌وسیله حسابرسی است. در عمل استفاده درست از مدل ریسک در حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی، کاهش قیمت تمام‌شده، افزایش انگیزه

استفاده درست از

مدل ریسک در حسابرسی

موجب افزایش کیفیت حسابرسی

کاهش قیمت تمام شده و

افزایش انگیزه حسابرسان شده که

در نهایت این موارد به افزایش

اعتبار گزارش‌های حسابرسی و

رضایت بیشتر ذینفعان و

مخاطبان گزارش حسابرسی می‌انجامد

به نظر می‌رسد سازمان حسابرسی

به‌عنوان مرجع

تدوین استانداردهای حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی

به‌عنوان مرجع ناظر بر حرفه و

سازمانهای ناظر دیگر مانند بورس

وظیفه جدی در تقویت ادبیات موضوع

تدوین دستورالعمل‌های اجرای کار

آموزش قوی آن و در نهایت

نظارت بر حسن اجرای این مدل دارند

آزمون محتوا است. در حالی‌که برنامه‌ریزی آزمون محتوا در سه زمینه «زمان»، «محتوا» و «تعداد نمونه» متأثر از ارزیابی‌های ریسک است که متأسفانه متون موجود کمتر به دو موضوع اول، یعنی به عبارت ساده‌تر، نحوه اتصال حسابرسی ضمنی به نهایی پرداخته‌اند. الزامی کردن استفاده از این مدل البته پس از طی مقدمات لازم و لحاظ در امتیاز ارزیابی جامعه حسابداران رسمی به‌طور قطع کمک زیادی به اجرایی شدن این کار خواهد کرد. اجرایی شدن این کار گام بلندی در راستای رفع عقب‌ماندگی تکنولوژی حسابرسی کشور نسبت به سطح حسابرسی در کشورهای پیشرفته خواهد بود.

سازمان

بار دیگر از همراهی و صرف وقت ارزشمندتان در انجام این گفتگو سپاسگزاری می‌کنیم و برایتان آرزوی

موفقیت داریم.

حسابرسان شده که در نهایت این موارد به افزایش اعتبار گزارش‌های حسابرسی و رضایت بیشتر ذینفعان و مخاطبان گزارش حسابرسی می‌انجامد. در حسابرسی به روش سنتی همانطور که مطرح شد تنها بخش کنترل‌های داخلی به‌عنوان منشا تاثیرگذار بر برنامه‌ریزی حسابرسی مورد توجه قرار می‌گرفت و سازوکار استفاده از مدل علمی نیز برقرار نبود.

سازمان

انجام حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر تا چه اندازه ممکن است بر هزینه‌های انجام حسابرسی و پاسخگویی آینده حسابرس در مراجع قانونی کمک کند؟ به نظر شما با توجه به قانونهای کنونی، نتایج حاصل از ارزیابی خطر ذاتی، خطر کنترل، خطر کشف نکردن در پاسخگوییهای آینده استفاده‌پذیر است؟

نادریان

حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک، حسابرسی را از انحرافهای « α » و « β » (رد نادرست و پذیرش نادرست) مصون می‌دارد و مجموعه حسابرسی را بر مبنای مدل علمی، اتکاپذیر و دفاع‌پذیر می‌کند. این کار به‌طور قطع به کاهش هزینه‌های انجام حسابرسی در دو بعد (پرهیز از کار اضافی، و یا مواجه شدن با هزینه‌های شکایات ناشی از کشف نکردن) می‌انجامد. در بحث پاسخگویی نیز اتکا به مدل علمی و مستند به اسناد و شواهد حسابرسی کافی، به‌طور قطع نقش موثری در بهبود پاسخگویی آینده حسابرسی خواهد داشت.

سازمان

به نظر شما چه اقداماتی برای اجرایی کردن دستورالعمل حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر باید به کار آید؟

نادریان

به نظر می‌رسد سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردهای حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی به‌عنوان مرجع ناظر بر حرفه و سازمانهای ناظر دیگر مانند بورس، و وظیفه جدی در تقویت ادبیات موضوع، تدوین دستورالعمل‌های اجرای کار، آموزش قوی آن و در نهایت نظارت بر حسن اجرای این مدل دارند. دستورالعمل کنونی علاوه بر مشکلات اجرایی و برخی ابهاماتی که برای حسابرسان دارد، متمرکز بر تاثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر تعداد نمونه رسیدگی‌های