

میزگرد

راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک

محیط کسب و کار هر روز تغییر می‌کند و در نتیجه آن ماهیت گزارشگری مالی متحول می‌شود و در پی آن انتظارات ذینفعان از حسابداران و حسابسان بیشتر و بیشتر می‌شود. کیفیت حسابرسی، اثربخشی آن و نقش تردید و قضاوت حرفه‌ای و از همه مهمتر، موجه بودن حسابرسی، با پرسشهای جدی روبه‌رو است.

در پاسخ به نیازهای فزاینده محیط حسابرسی، خلق و بسط مدل‌های حسابرسی اثربخش و کارا و به‌کارگیری آنها در شرایط عینی و واقعی، موضوعی جدی است و بر اعتبار و موقعیت حرفه تأثیری بااهمیت دارد.

رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، سالهای زیادی است که به‌عنوان راهکاری مناسب برای پاسخ به تحولات محیط کسب و کار و نیازهای فزاینده آن، در نظر گرفته شده است. در ایران نیز کوششهای چشمگیری برای معرفی این رویکرد و به‌کارگیری آن در محیط حسابرسی صورت گرفته، گرچه شواهد موجود نشان از آن دارد که موفقیت، آن‌گونه که انتظار می‌رفت به‌دست نیامده است.

«راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک» موضوع بحث میزگرد این شماره مجله حسابرس است. پرسشهای زیر در میزگرد مطرح شد و اعضای شرکت‌کننده در میزگرد در هر دور گفتگو، دیدگاه و نظر خود درباره یکی از پرسشها را ارائه کردند.

۱- آیا به‌واقع رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک برای حرفه حسابرسی در ایران ضروری است؟ استفاده نکردن از این رویکرد چه زیانهای مهم و جدی برای کشور ما دارد؟

۲- چه مشکلات مهمی تاکنون بر سر راه استقرار کامل رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران وجود داشته است؟ ریشه مشکلات در چه چیزی نهفته بوده است؟

۳- چه راهکارهایی برای برون‌رفت از وضعیت موجود، وجود دارد؟ چگونه می‌توان مشکلات را کنار زد و رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را فراگیر کرد؟

۴- کدام مؤسسه‌های حسابرسی در ایران به استفاده کامل از رویکرد یادشده شهرت دارند؟ چه درسهایی از تجربه آنها می‌توان گرفت؟

۵- الزام حرفه به استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تا چه اندازه ممکن است در گسترش به‌کارگیری آن سودمند باشد؟ در اصل از شما بپرسیم که چه پیشنهادی برای گسترش به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک دارید؟

شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب حروف الفبا عبارت بودند از:

محمد جواد صفار

مدیرعامل مؤسسه حسابرسی رازدار



منصور شمس‌احمدی

عضو کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران



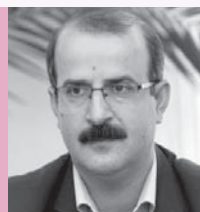
ابراهیم نعمت‌پژوه

شریک مؤسسه حسابرسی نوین نگر مانا



محمدرضا عبدی

شریک مؤسسه حسابرسی بهرام‌دشار



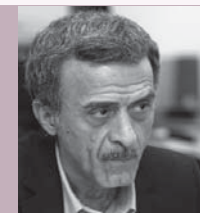
دکتر یدالله مکرمی

سرمدیر مجله حسابرس



ابوالفضل نیکوکار

مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی مفیدراهبر



تمرکز و توجه در رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم بود، از منظر محتوایی و مفهومی تکامل یافته حسابرسی مبتنی بر سیستم محسوب می شود. در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک می توانیم براساس ریسکهای شناسایی شده، روشهای حسابرسی را در برخورد با ریسکهای عمده طراحی و مدیریت کنیم. از جنبه تعیین اندازه نمونه و انتخاب نمونه های کافی نیز نشریه شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی با هدف ارائه مدلی برای تعیین اندازه نمونه و نمونه گیری منظم در حسابرسی، مبتنی بر اصول و قواعدی است که اگرچه به کارگیری و اجرای غیرمکانیزه آن وقت گیر و مشکل است، لیکن خوشبختانه در حال حاضر نرم افزارهای کاربردی مناسبی در این خصوص طراحی شده که اجرای دستورعمل مزبور را تسهیل کرده است.

لازم به ذکر است، از جمله انتقادهای اساسی که به نحوه برنامه ریزی و اجرای حسابرسی در شرایط فعلی وارد است، استفاده از برنامه های چابی با رویکرد محتوایی گسترده مورد عمل در مؤسسه های حسابرسی است که در برخورد با شرایط متفاوت واحدهای مورد رسیدگی تعدیل نمی شود. استفاده نکردن از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، موجب می شود که منابع محدود حسابرسی در عمل صرف رسیدگی به حیطه های شود که شناخت و ارزیابی کافی از احتمال تحریف آن انجام نشده است.

به کارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک، نقشه راه و فهرستی از عوامل، نشانه ها و رویدادهای ریسک را در اختیار حسابرس قرار می دهد تا از این طریق منابع محدود خود را با استفاده از طراحی روشهای حسابرسی مناسب، بر عوامل و نشانه های مزبور متمرکز کند. به عبارت دیگر، در چارچوب رویکرد محتوایی گسترده فعلی، ممکن است بخشی از آزمونهای محتوایی که طبق برنامه های چابی انجام می شود، در اساس زائد باشد.

✓ نعمت پژوه

در واقع بهتر است این رویکرد را «رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک حسابرسی» یا «رویکرد حسابرسی مبتنی بر کنترل ریسک حسابرسی» بنامیم تا مفهوم این رویکرد را بهتر بیان کرده باشیم.

✓ حسابرس

رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، چه ویژگیهای مهمی دارد که آن را از سایر رویکردهای حسابرسی متمایز می سازد و به کارگیری آن برای حرفه حسابرسی در ایران تا چه اندازه ضروری است؟

✓ نیکوکار

مسئله اساسی در حرفه حسابرسی کسب شواهد کافی و مناسب به عنوان پشتوانه رسیدگی و اظهار نظر حرفه ای است؛ به بیان دیگر، حرفه حسابرسی همواره در پی آن بوده است که به روشی منظم و اقتصادی، شواهد کافی و مناسب جمع آوری کند. تاکنون در راستای حل این مسئله، از سوی انجمنها و جوامع حرفه ای پیشرو دنیا، رویکردهای مختلفی ارائه شده است؛ رویکردهایی که به قبل از جنگ جهانی دوم برمی گردد و به طور عمده مبتنی بر رویکرد محتوایی گسترده یا رویکرد محتوایی ترازنامه ای و سودزایی بوده است. بعد از جنگ جهانی دوم با توجه به پیشرفتهای و دستاوردهای بشری که در حوزه های مختلف علوم مدیریتی و معرفت شناسی سیستمی به وجود آمد، رویکرد مبتنی بر سیستم و متعاقباً در سه دهه اخیر رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در حرفه حسابرسی صورتهای مالی مطرح و جاری سازی شد.

شاید ساده ترین پاسخ به پرسش مطرح شده این باشد که این رویکرد برای حرفه حسابرسی که در کشور ما براساس استانداردهای بین المللی پایه ریزی شده است، از این لحاظ ضرورت دارد که استانداردها را رعایت کنیم. استانداردهای حسابرسی ۲۰۰، ۲۴۰، ۳۰۰، ۳۱۵ و ۳۳۰ برنامه ریزی و اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را الزامی می کند. اولین اصل حسابرسی این است که کار حسابرسی باید طبق استانداردهای حسابرسی انجام شود؛ ملزم هستیم که استانداردهای مزبور را در مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی رعایت کرده و لذا حسابرسی را بر مبنای مدیریت ریسک انجام دهیم.

رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک با افزودن الزام شناخت و ارزیابی خطرهای تحریف مرتبط با کسب و کار و محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی، افزون بر خطرهای تحریف مرتبط با گروه های عمده معامله ها و مانده حسابها که کانون

ابتدا باید اشاره کنم که در متون حسابرسی برای ریسک حسابرسی از دو ریسک **آلفا** (α) یعنی ریسک رد نادرست (که کارایی و صرفه اقتصادی حسابرس را مورد تردید جدی قرار می‌دهد) و ریسک **بتا** (β) یعنی ریسک پذیرش نادرست (که اثربخشی حسابرس را مورد تردید قرار می‌دهد) نام برده شده که در دهه‌های اخیر همواره مورد توجه حسابرسان بوده است؛ اما برخورد آنها با این مطلب، کمی نبوده و به طریق کیفی از تجربه و قضاوت حرفه‌ای خود برای حداقل کردن ریسک حسابرسی استفاده می‌کردند. در رویکرد جدید سعی شده است عوامل مربوط تا حد امکان از حالت ذهنی خارج شده و به صورت کمی بیان شود تا عینیت یابد و قابل کنترل و مدیریت باشد.

اما در رابطه با ضرورت استفاده از رویکرد یادشده در ایران باید به این نکته توجه داشت که این رویکرد یک روش حسابرسی است و ضرورت استفاده کردن یا استفاده نکردن از آن مثل دیگر تکنیکهای حسابرسی، بستگی به شرایط کار و هدفهایی دارد که حسابرس قصد دستیابی به آنها را دارد. رویکرد مورد اشاره به تعبیری نسخه یا ویرایش ارتقایافته «رویکرد حسابرسی مبتنی بر اتکا بر کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی» است که با اضافه کردن دو عامل «ریسک ذاتی» و «ریسک عدم کشف» به «ریسک کنترل»، در پی کنترل «ریسک حسابرسی» به وسیله افزایش اثربخشی در ضمن کاهش حجم عملیات حسابرسی از طریق افزایش کارایی است؛ به عبارت دیگر، دستیابی به هدفهای حسابرسی با

درجه اطمینان بالاتر و با صرف زمان و هزینه کمتر. این رویکرد مبتنی بر مبانی علمی (آماري) غیر قابل انکاری است که به یقین اگر به جا و صحیح به کار گرفته شود، هدفهای مورد نظر حسابرس که به آن اشاره کردم را تأمین می‌کند و نتایج مناسب‌تری را به دست خواهد داد. به کارگیری به جا و صحیح این رویکرد، موضوع اصلی در بحث ضرورت استفاده از آن در ایران است؛ به این معنی که مشخص کنیم در چه کارهایی با چه ویژگیهایی یا در چه بخشهایی از یک کار باید از این رویکرد استفاده کرد و در چه کارهایی و بخشهایی، استفاده از این رویکرد سودمندی ندارد یا ضررهای آن بیشتر از منافع اجرای آن است. این، موضوع مهمی است که اغلب مورد غفلت قرار می‌گیرد.

در واحدهای تجاری که دارای حجم عملیات زیاد با ماهیت مشابه هستند، عملیات انجام شده را می‌توان به جوامع آماری قابل استفاده برای این منظور تفکیک کرد و نیز به لحاظ کنترل داخلی نقاط ضعف کمتری دارند؛ از قبیل بانکها، برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و برخی شرکت‌های بزرگ بخش عمومی و دولتی که به یقین از مواردی هستند که استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت یا کنترل ریسک حسابرسی، برای حسابرسی آنها کاملاً به جا بوده و به شرط به کارگیری صحیح، بسیار سودمند خواهد بود. این طرز تلقی که رویکرد مورد بحث، در حسابرسی تمام واحدهای تجاری صرف نظر از حجم و نوع عملیات آنها و با هر میزان نقاط ضعف کنترل‌های داخلی قابلیت اجرا دارد، برداشت غلطی است که ما را از هدفهای این رویکرد دور می‌کند. به کارگیری صحیح روشهای این رویکرد نیز عامل مهمی در دستیابی به مقصود حسابرس است و بحث مبسوطی را می‌طلبد که در ادامه بحث، به مواردی از آن اشاره خواهیم کرد.

✓ **عبدی**

حسابرسی مبتنی بر ریسک، رویکرد تحول یافته رویکرد حسابرسی مبتنی بر ارزیابی کنترل‌های داخلی است با هدف کمک به حسابرسان به منظور ایفای مؤثر مسئولیتشان و نیز دستیابی به هدفهای حسابرسی که می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و نیز اثربخشی آن شود.

ضمن این که، در رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم (ارزیابی

نعمت پژوه:

شفافیت اولین رکن

جلوگیری از

فساد مالی است

گزارشگری مالی مناسب و

گزارشگری حسابرس

از لوازم ایجاد

شفافیت اطلاعات مالی است



شفافیت اطلاعات مالی است

شمس احمدی :

حسابرسی مبتنی بر ریسک

تعریفی بسیار ساده و

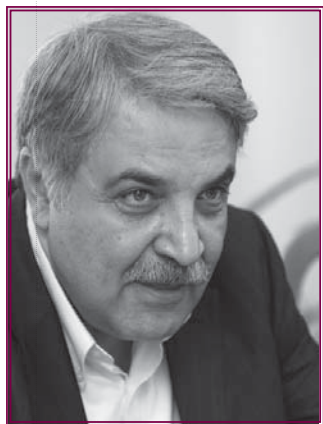
عامیانه دارد :

به حسابی که

فکر می کنید

خطر آن بیشتر است

بیشتر برسد



دارد. حسابرسی مبتنی بر ریسک تعریفی بسیار ساده و عامیانه دارد؛ به حسابی که فکر می کنید خطر آن بیشتر است بیشتر برسد. این می شود حسابرسی مبتنی بر ریسک و غیر از این چیز دیگری نیست!

در قدیم هم همین طور بود. شریک یا مدیر، پرونده را بررسی می کرد و به سرپرست کار می گفت حواست به این مسئله بیشتر باشد. ما می گفتیم که بو می کشد و می فهمد! چون بوکشیدن را نمی شود در پرونده بایگانی کرد، حسابرسی مبتنی بر ریسک ففونی را مطرح کرده که این نوع قضاوتها را مستند کنیم. اگر همه این کتابها و درسها و فرمولها را کنار بگذاریم و حسابها را در نظر بگیریم و بعد هم بگوییم که این حساب خطرش بیشتر است و کارمند ارشدتری را برای رسیدگی اختصاص بدهیم و نمونه بیشتری بگیریم، این می شود حسابرسی مبتنی بر ریسک؛ که اصلاً به نظرم چیز عجیب و غریبی نیست.

اگر حسابرسی مبتنی بر ریسک را دستورعمل ۱۵۰ در نظر بگیریم، در هیچ جا قابل اجرا نیست و می دانیم که آن جا هم که اجرا می کنند اول حسابرسی را انجام می دهند و بعد فرمهای دستورعمل را تکمیل می کنند. به همین خاطر این دستورعمل موضوع ساده را به صورت غیرمنطقی پیچیده و حسابران را از حسابرسی ریسک منزجر کرده است. دستورعمل ۱۵۰ یعنی

کنترلهای داخلی) نمی توان یک رابطه عینی بین نتایج حاصل از ارزیابی کنترلهای داخلی و آزمون محتوا برقرار کرد تا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون محتوا، ضمن کنترل بر زمان صرف شده به سطح منطقی تری از حجم آزمون محتوا رسید. اینها مواردی است که به کارگیری رویکرد مزبور در ایران را معنا بخشید.

از طرف دیگر، برای یک تشکل حرفه ای، دور ماندن از تحولات صورت پذیرفته در مسیر فرایندهای حسابرسی در سطح بین المللی و به کار نگرفتن آن در ایران فاقد دلایل منطقی است. بنابراین به منظور برقراری ارتباط با تشکلهای حرفه ای بین المللی و استفاده از زبان مشترک، همسو شدن با سیر تحولات حرفه حسابرسی ضروری به نظر می رسد؛ هر چند ممکن است در کشور، زیرساختهای مناسب به منظور اجرای آن در وهله اول فراهم نشده باشد.

می توان انتظار داشت که دستیابی به هدفهای حسابرسی و اجرای عملیات حسابرسی برای واحدهای مورد رسیدگی با اطلاعات مالی متقلبان و سوءاستفاده از داراییها در سایه به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک، بهتر حاصل می شود. پس استفاده نکردن از آن، ضمن تضعیف جایگاه حرفه حسابرسی در ارائه خدمات اطمینان بخشی، باعث خواهد شد تا نیاز ذینفعان و استفاده کنندگان از صورتهای مالی اعم از ذینفعان داخلی و یا ذینفعان بیرونی بالفعل و بالقوه، در دستیابی به اطلاعات مالی درخور اتکا به منظور تصمیم گیری آگاهانه فراهم نشود.

✓ **حسابرس**

بعضی منتقدان در نظر دارند که در حرفه حسابرسی دانش و ففونی را که در خارج از کشور مطرح است، به داخل کشور می آوریم و به طور چشم بسته در پاسخ به نیازهای داخلی استفاده می کنیم. در مورد حسابرسی مبتنی بر ریسک هم این ادعا ممکن است مطرح باشد. آیا این رویکرد به حرفه حسابرسی در کشور ماکم می کند؟

✓ **شمس احمدی**

خوب بستگی دارد که حسابرسی ریسک را چگونه تعریف کنیم. برداشتهای مختلفی از حسابرسی مبتنی بر ریسک وجود

این که باید یک سری عدد بگیریم و ضرب کنیم و تقسیم کنیم و بالای ۶ درصد و پایین ۶ درصد، و

اگر یک مفهوم ساده حسابرسی مبتنی بر ریسک را بگیریم، برای همه شرکتها قابل اجراست. اشکالی که ما داریم این است که فکر می‌کنیم حسابرسی مبتنی بر ریسک باید با نمونه‌گیری آماری با هم باشند. در اصل، حسابرسی مبتنی بر ریسک با نمونه‌گیری آماری ربطی به هم ندارند. شما می‌توانید حسابرسی تان مبتنی بر ریسک باشد و نمونه‌گیری تان بر مبنای قضاوت. این که ما این دو را به هم وصل کنیم و دیدگاه آماری داشته باشیم، باعث می‌شود که از حسابرسی مبتنی بر ریسک دور شویم.

حسابرسی مبتنی بر ریسک برای واحدهای کوچک و بزرگ فرقی ندارد. در یک شرکت کوچک که حساب بانک آن را یک نفر، هم ثبت می‌کند، هم صورت مغایرت می‌گیرد، هم چکها را می‌نویسد و حجم گردش پول هم بالاست، ریسک حساب این بانک در این شرکت از ریسک حساب یک شرکت بزرگ بیشتر است. دستور عمل ۱۵۰ و طرز تفکری که در کتابها داریم باعث شده است که حسابرسی مبتنی بر ریسک یک موضوع خیلی پیچیده و عجیب و غریب به نظر برسد.

بستگی دارد که از چه دیدی به آن نگاه کنید؛ از این دید ساده که حسابهای پرخطر را با مراقبت بیشتر رسیدگی کنیم. الزام هم وجود ندارد که چندین پرسشنامه و چک لیست و اینها را پر کنیم. یکی از مشکلات همین پیچیده گرفتن حسابرسی مبتنی بر ریسک است. اگر در واقع آن را ساده بگیریم اجرای آن هم ساده است.

✓ **عبدی**

ریشه اصلی استقرار نیافتن کامل رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را شاید به اعتقاد نداشتن راسخ اعضای شاغل در حرفه به استفاده از این رویکرد به منظور ارتقای کیفیت و افزایش اثربخشی، برقراری ارتباط عینی بین ارزیابی سیستمهای کنترل داخلی با استفاده از مدلهای ریاضی با حجم نمونه و آزمون محتوا، شناسایی حوزههای پرریسک و تفکیک آن از حوزههای کم‌ریسک و توجه نکردن به دیگر مزایای به کارگیری رویکرد مزبور دانست. چراکه در صورت اهتمام مؤسسه‌های حسابرسی

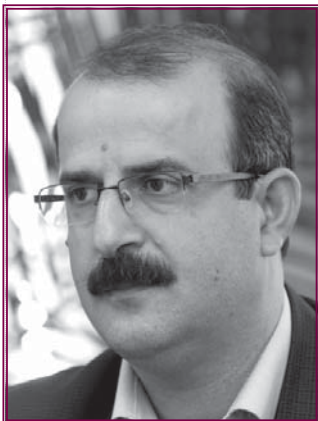
در به کارگیری رویکرد مزبور، مسائل و مشکلاتی مانند فقدان و یا نواقص احتمالی در دستور عملهای کاربردی، بالأخص نشریه شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی، آشنا نبودن همکاران حسابرسی به حوزههای فناوری اطلاعات و نبود یک برنامه نرم‌افزاری جامع به منظور کمی کردن نتایج ارزیابی کنترلهای داخلی براساس شاخصهای معین، مسائل و مشکلاتی آموزشی در دانشگاهها و منابع محدود مبانی تئوری این روش، مرتفع می‌شود.

اگر مؤسسه‌های حسابرسی و یا سازمان حسابرسی برای به کارگیری این رویکرد گرایش نشان می‌دادند تاکنون شرکتهای فعال در حوزه فناوری اطلاعات به نیاز طیف وسیعی از اعضای حرفه در قالب ارائه یک نرم‌افزار تخصصی به منظور کمی کردن و استفاده از مدلهای ریاضی، پاسخ مثبت می‌دادند. کارگروه‌های تخصصی به منظور ارائه پاسخ به پرسشها و ابهامهای مطرح شده در دستور عمل تشکیل می‌گردید و چنان می‌شد که رده‌های مختلف حساب‌رسان برای فراگیری این رویکرد پشت صندلیهای دوره‌های آموزشی می‌نشستند؛ اما تاکنون این گونه نشده است.

از طرف دیگر، باید قبول کرد که به کارگیری این رویکرد نیازمند وجود ساختار کنترلهای داخلی مدون و قابل دسترس در شرکتهای مورد رسیدگی است. چند درصد از شرکتهای فعال در حوزه بازار سرمایه، دارای ساختار کنترل داخلی مدون هستند؟ نتایج تشکیل کمیته حسابرسی به چه میزان در استقرار کنترلهای داخلی مناسب که به صورت مکتوب با ترسیم نمودگر، نمودار گردش کار، شرح وظایف واحدهای سازمانی، ارتباط منظم نرم‌افزارهای مالی با یکدیگر، ارزیابی فرمها و غیره همراه باشد، منجر شده است.

در چنین فضایی رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم یا ارزیابی کنترل داخلی نیز در عمل با مشکلاتی همراه خواهد بود. بنابراین، حساب‌رسان با اتکا نکردن بر سیستم کنترل داخلی شرکت به دلیل افزایش مدت زمان مورد نیاز برای تدوین ساختار کنترل داخلی، که ممکن است به دلیل نبود پاسخگویی مناسب کاربران شرکت با انحرافهایی نیز همراه باشد، با انجام آزمون محتوا به صورت گسترده، مدیریت ریسک می‌کنند.

عبدی:



حسابرسی مبتنی بر ریسک

رویکرد تحول یافته

رویکرد حسابرسی مبتنی بر

ارزیابی کنترل‌های داخلی است

با هدف کمک به

حسابرسان

دارد. بنابراین مشکل به کارنگرفتن دستورعمل حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک براساس نشریه مزبور، ناشی از نارسایی در خصوص تعیین اندازه نمونه نیست، بلکه بیشتر حسابرسان در رده‌های ارشد تا مدیر مسئول کار، به دلیل سابقه و نوع مدرک تحصیلی، از مفاهیم آماری و ریاضی گریزانند. افزون بر این، به دلیل تراکم و همزمانی کارهای حسابرسی در مقاطع زمانی خاص، سرپرستان و مدیران مسئول کار، فرصت کافی برای ورود به این حوزه را پیدا نمی‌کنند. افزون بر این، به استثنای مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، در دیگر مؤسسه‌ها منابع مالی محدود آنها اجازه نمی‌دهد که ساختار نیروی انسانی خود را از نظر کمی و کیفی توسعه دهند و نیروهای با مهارت مناسب و تجربه کافی جذب کنند.

✓ صفار

در مقدمه نشریه ۱۵۰ نوشته‌ایم که دلایل تجدیدنظر در نشریه ۵، استانداردهای جدید و تأکید بر مفهوم ریسک است. از سال ۱۳۸۰ تاکنون ۱۵ سال گذشته و داستان ریسک ابعاد وسیعتری پیدا کرده است و حسابرسی، با مفهوم ریسک در آمیخته است؛ یعنی حتی در پذیرش کار باید دید که ریسک آن چقدر است.

در بعضی دوره‌های آموزشی از شرکت‌کنندگان خواسته می‌شد براساس یک صاحبکار مشخص، جدول محاسبه ریسک ذاتی را پر کنند. عددی به دست می‌آمد. بعد نظر مدیر کار را درباره آن عدد می‌پرسیدند. مدیر برحسب تجربه چیزی در ذهنش بود که آن را با رقم محاسبه شده مقایسه می‌کرد.

✓ حسابرس

بعضی از صاحب‌نظران، به پیچیدگی دستورعمل ۱۵۰ سازمان حسابرسی به عنوان مانع اصلی به کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک اشاره می‌کنند و اعتقاد دارند یک دستورعمل ساده ممکن است مشکل را حل کند. ارزیابی شما از دستورعمل ۱۵۰ سازمان چیست؟

✓ نیکوکار

براساس آمارهای موجود، تعداد درخور توجهی از مؤسسه‌های حسابرسی، رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را در چارچوب دستورعمل نشریه شماره ۱۵۰ سازمان حسابرسی، کم و بیش انجام می‌دهند. دستورعمل مزبور و همچنین دستورعملی که جامعه حسابداران رسمی ایران در خصوص حسابرسی مبتنی بر ریسک تهیه کرده، صرف نظر از لزوم به هنگام کردن آنها در انطباق با استانداردهای حسابرسی تجدیدنظر شده و نیز تجربه‌های حاصل از اجرای آنها، بسیار هوشمندانه تنظیم شده است. مزیت اصلی استفاده از دستورعمل نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی به ویژه در مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، ضمن سهولت به کارگیری و اجرای فرایند آن، تعیین چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسی در ارتباط با شناخت و ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت به عنوان پیش نیاز طراحی یا تعدیل برنامه‌های حسابرسی، تعیین سطح اهمیت و تعیین اندازه نمونه است.

آمار تعداد مؤسسه‌های حسابرسی که طی ۵ سال اخیر از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده کرده‌اند، نشان می‌دهد که استفاده و به کارگیری این رویکرد در خصوص ارائه خدمات حسابرسی صورتهای مالی، به نحو مشهودی رو به افزایش است. با وجود این، برخی نارساییها در ارتباط با تعیین اندازه نمونه محاسباتی و اندازه جامعه واقعی مانده حسابها وجود دارد که در این گونه موارد، براساس استاندارد حسابرسی مربوط، قضاوت حرفه‌ای می‌تواند با ارائه توجیه‌های کافی، جایگزین شود.

لازم به ذکر است که فرمول تعیین اندازه نمونه آزمون محتوای ارائه شده دستورعمل نشریه ۱۵۰، با فرمول ارائه شده از سوی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، مشابهت زیادی

وقتی مدیر عدد محاسبه شده را نمی پذیرفت، محاسبه ها را چک می کردیم و می دیدیم که در محاسبه ها اشتباه وجود دارد.

یعنی همانطور که اشاره شد، پیش از این هم مدیر کار ریسک را به طور ذهنی در نظر می گرفت، ولی الان به تعبیری کمی شده است. در اساس، این بحث مطرح است که آیا دستور عمل حسابرسی ابزار خوب و سودمندی است؟ بعضی می گویند بد است و خلاقیت حسابرسان را کم می کند، چون دستور عمل همه جنبه ها را در نظر گرفته است، در نتیجه حسابرسان دیگر فکر نمی کنند.

در اینجا دو نکته مهم است، یکی قضاوت حسابرسان در موضوعهای مختلف، یکی هم وضع کار و شرایط آن. هر دستور عملی که قضاوت حسابرسان و شرایط محیطی کار را کم اهمیت کند، اشکال دارد. از ویژگیهای مثبت دستور عمل ۱۵۰ این است که حسابرسان می توانند بر اساس قضاوت خود و شرایط خاص کار حسابرسی، ضریبها را پیشنهاد بدهد. بنابراین، به نظر می رسد حسابرسی به ضرورت یعنی حسابرسی مبتنی بر ریسک، و چیز دیگری نمی تواند باشد.

البته سودمندی این روش زمانی بیشتر به چشم می خورد که حسابرسان در قبال استفاده کنندگان از اطلاعات، مسئولیت مدنی داشته باشند. به نظر می رسد مسئولیت مدنی حسابرسان کم کم ایجاد می شود. الان همه مؤسسه های حسابرسی که معتمد بورس هستند با بورس مشکلاتی حاد دارند و بورس از آنها مسئولیت می خواهد.

در هر حال پیچیده قلمداد کردن دستور عمل ۱۵۰، انتقاد معتبری به نظر نمی رسد، چرا که دستور عملهای کم حجم سازمان و جامعه، به زبانی ساده و کاربردی تهیه شده اند. به طور قطع، اگر چنین مشکلی وجود داشت، تاکنون چندین دستور عمل ساده! منتشر شده بود.

✓ نعمت پژوه

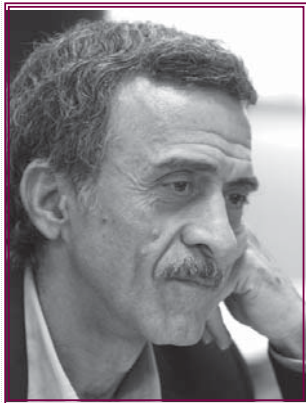
در اقتصاد کشور لازم است بر اساس اطلاعات، آن هم اطلاعات شفاف، تصمیم گیری شود. شفافیت اولین رکن جلوگیری از فساد مالی است. گزارشگری مالی مناسب و گزارشگری حسابرسان از لوازم ایجاد شفافیت اطلاعات مالی است. حسابرسی مبتنی بر کنترل ریسک یا مدیریت ریسک، روش و ابزاری است برای

استفاده حسابرسان. یعنی حسابرسی که به عنوان مثال می خواهد با درجه اطمینان ۹۵ درصد اظهار نظر کند، خطری به میزان ۵ درصد را می پذیرد. حسابرسان می توانند با استفاده از مقادیر کمی شده با افزایش کارایی، یعنی صرف زمان و هزینه کمتر و اثربخشی بیشتر، یعنی نتیجه گیری مناسب از کار انجام شده، کار حسابرسان را انجام دهد.

در اینجا لازم می دانم توضیحی دهم؛ برخی افراد سؤال می کنند حسابرسی مبتنی بر کنترل ریسک، چه فایده ای برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی و گزارشهای حسابرسان دارد؟ در پاسخ به این عده باید گفت که استفاده از این روش ربطی به تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی و حسابرسی ندارد، بلکه روشی است که از سوی حسابرسان به کار گرفته می شود تا گزارش خود را با ریسک کنترل شده صادر کند و آنچه که نیازهای استفاده کنندگان را برآورده می کند، گزارشی است که از مؤسسه حسابرسی بیرون می رود.

حسابرسی یک روش تحقیق است و مثل روشهای تحقیق دیگر فرضیه ای دارد که با انجام روشهایی باید تأیید یا رد شود. در حسابرسی، فرضیه تحقیق این است که صورتیهای مالی طبق استانداردها یا هر معیار دیگری، اطلاعات را به نحو مطلوب منعکس می کند. روش تحقیق اجزایی دارد که از آنها پیروی می کنیم تا به نتیجه برسیم. بنابراین، آنهایی که می گویند منتهای مربوط به حسابرسی کنترل ریسک، منتهایی است که از خارج آمده و در این کشور کاربرد ندارد، متوجه نیستند که روش تحقیق به محل انجام آن ارتباطی ندارد و بنابراین انجام آن در امریکا یا در ایران فرقی با هم ندارد. اگر فناوری دنیا به این نتیجه رسیده باشد که روش مناسب تری وجود دارد که با کار کمتر می توان نتیجه بهتری گرفت، عقل حکم می کند ما نیز از آن استفاده کنیم. به همین دلیل، می گوئیم که استقرار رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت یا کنترل ریسک در کشور ما ضروری است.

نمی دانم چه اصراری است که این رویکرد در ایران استقرار کامل یابد؛ به جای اصرار در استقرار کامل، باید امکانات و زمینه های لازم برای استفاده از این رویکرد را در مواقعی که ضرورت می یابد، فراهم کنیم.



نیکوکار:

این فرض که در پیاده‌سازی

حسابرسی مبتنی بر ریسک

موفق نبوده‌ایم

دو محور اصلی دارد

یکی پیاده‌سازی شکلی و دیگری

تطبیق و پیاده‌سازی محتوایی و

مفهومی آن

موجود در کشور ما، کنترل‌های داخلی مناسبی استقرار نیافته و نقاط ضعف موجود میزان اتکالپذیری به این کنترل‌ها را کاهش می‌دهد و از سوی دیگر، به دلیل شرایط حاکم بر این‌گونه واحدها، از جمله تغییرات پی‌درپی در قوانین و مقررات و شرایط اقتصادی - مانند تغییرات در منابع و نرخهای خرید و فروش و نبود ثبات نرخ ارز - و تغییرهای مکرر در ارکان مدیریت اجرایی آنها، ریسک ذاتی این واحدها بالاست؛ در نتیجه، این وضعیتهای کاربرد کارا و مؤثر رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت یا کنترل ریسک حسابرسی در این‌گونه واحدهای تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

این‌که اشاره کردم این رویکرد در شرکتهای کوچک کاربرد ندارد، در شرکتهای متوسط کاربرد محدودی دارد و در شرکتهای بزرگ ممکن است کاربرد زیادی داشته باشد، به این معنا نیست که در شرکتهای کوچک خطر حسابرسی را در نظر نگیریم. اصلاً مگر می‌شود که حسابرس به خطر حسابرسی توجه نکند و آن را در کار خود لحاظ نکند.

دسته دوم از مشکلات، به حساب‌رسان مربوط می‌شود. آشنایی و مهارت بسیاری از حساب‌رسان فعال در حرفه با این رویکرد حسابرسی و روشهای آن و همچنین مفاهیم آماری و نمونه‌گیری، که از ضروریتهای استفاده از این رویکرد است، در حد لازم نیست و حتی می‌توان ادعا کرد که بیشتر حساب‌رسان فعال در حرفه، با نحوه کار در رویکرد حسابرسی مبتنی بر اتکا بر کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی نیز

مشکلهای مهمی که باعث موفق نشدن استقرار رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت یا کنترل ریسک حسابرسی در ایران شده است را می‌توان در سه دسته: ۱- واحدهای مورد رسیدگی، ۲- حساب‌رسان و ۳- فناوری و ابزار مناسب مورد بحث قرار داد.

در دسته اول، یعنی واحدهای مورد رسیدگی، در کشور ما معیاری برای تشخیص واحدهای تجاری کوچک، متوسط و بزرگ از سوی مراجع حرفه‌ای تعیین نشده که این خود یکی از مشکلاتی استفاده از این رویکرد است. در واحدهای کوچک، به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت یا کنترل ریسک حسابرسی در اصل مورد ندارد و در واحدهای متوسط نیز کاربرد این رویکرد با توجه به شرایط موجود، در حد محدود ضرورت می‌یابد. به تجربه می‌توان گفت که اندازه بسیاری از واحدهای تجاری موجود ایران در حد کوچک یا متوسط قرار می‌گیرد و این انتظار که رویکرد حسابرسی مورد بحث ما باید به‌طور کامل در این‌گونه از واحدهای تجاری مورد استفاده قرار گیرد، انتظار نابه‌جایی است؛ کما این‌که این انتظار وجود دارد و چک‌لیست کنترل کیفیت مورد استفاده از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران نیز گویای آنست.

و اما در واحدهای تجاری بزرگ نیز نمی‌توان گفت که در تمام آنها ضرورت یا امکان به‌کارگیری این رویکرد وجود دارد. همان‌گونه که پیش از این یادآور شدم، در این رویکرد، ساختار اصلی ریسک حسابرسی سه عامل ریسکهای ذاتی، کنترل و عدم کشف است که دارای ارتباط مستقیم با یکدیگر هستند؛ بدین معنی که چنانچه هر یک از این ریسکها افزایش یابد، ریسک حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت و برعکس.

در این میان، از نقطه نظر طراحی و اجرای عملیات حسابرسی، چنانچه در پی کاهش زمان و هزینه یا افزایش کارایی در حین افزایش اثربخشی حسابرسی باشیم، در واحدهای تجاری با حجم عملیات زیاد و با ماهیت مشابه و با امکان تفکیک عملیات انجام‌شده به جوامع آماری قابل استفاده برای این منظور، ریسک کنترل مهمترین و اثرگذارترین عامل از عوامل سه‌گانه یادشده است و در واقع بدنه اصلی ریسک حسابرسی را تشکیل می‌دهد. تجربه نشان می‌دهد که در بسیاری از واحدهای تجاری بزرگ



صفار:

یکی از مشکلات

آموزش است و

به کارگیری راه‌های میان‌بر

مشکل دیگر

بحث کنترل کیفیت است

زمانی سودمند است که اشکالهای آن در جریان استفاده واقعی بیرون بزند.

✓ **حسابرس**

از گفتگوی انجام‌شده می‌توان نتیجه گرفت که به کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک بسیار سودمند است، اما در پیاده‌سازی آن موفق نبوده‌ایم. چه راهکار یا راهکارهایی را برای برون‌رفت از وضعیت موجود توصیه می‌کنید؟

✓ **نعمت‌پژوه**

بخشی از راهکارهای برون‌رفت از وضعیت موجود، در درون مطالب بیان‌شده قبلی نهفته است. به بیان دیگر، با رفع مشکلات بیان‌شده می‌توان به وضعیت مطلوب دست یافت. برای این منظور، به‌طور خلاصه می‌توان به ارتقای نظام کنترل‌های داخلی در واحدهای تجاری، ثبات بخشیدن به قوانین و مقررات و شرایط اقتصادی و ارکان مدیریتی شرکتها، برگزاری دوره‌های گسترده آموزشی مناسب و مؤثر برای اهالی حرفه از سوی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، انتشار مقاله‌های مربوط به توجیه کاربرد به‌جا و صحیح این رویکرد و دیگر مباحث آن در نشریه‌های حرفه‌ای و تهیه ابزار و نرم‌افزارهای لازم در این زمینه اشاره کرد.

افزون بر این، پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی در آزمون پذیرش اعضای جدید، بخشی از پرسشهای آزمون را به سنجش اطلاعات ریاضی، آماری و نمونه‌گیری و

آشنایی لازم را ندارند و کارهای حسابرسی را با اجرای آزمونهای محتوای گسترده و اعمال قضاوت حرفه‌ای به انجام می‌رسانند.

دسته سوم، فناوری و ابزار مناسب است. در این زمینه باید اذعان کرد کوششهای سازمان حسابرسی در تهیه متون حسابداری و حسابرسی و حرفه‌ای، به‌ویژه تدوین دستورعملهای حسابرسی که به موضوع بحث ما ارتباط دارد، واقعاً قابل تقدیر است. سازمان تاکنون دو دستورعمل حسابرسی را مدون و منتشر کرده است که اولی با رویکرد حسابرسی مبتنی بر اتکای بر کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی و بعدی با رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک حسابرسی تهیه شده است. این دستورعملها هرچند دارای نقاط ضعف قابل تعمقی است که بحث در مورد آنها از حوصله بحث ما خارج است، لیکن از وضعیت قبلی، یعنی هیچ، خیلی بهتر است و حداقلهایی را در این زمینه فراهم کرده است.

در دستورعمل دوم که به موضوع ریسک حسابرسی مربوط است، به‌طور عمده درصدها، ضرایب و راهکارهایی پیشنهاد یا بعضاً دیکته شده است که متکی به هیچ تحقیق آماری درخور اتکا در شرایط کشور ما نیست. به عبارت دیگر، این دستورعمل قضاوت‌های ذهنی موجود را بدون پشتوانه علمی درخور اتکا، به مقادیر کمی تبدیل و پیشنهاد یا بعضاً دیکته کرده است. به‌رغم این ایرادها، همان‌گونه که پیش از این گفته شد، وجود این دستورعمل از نبود آن خیلی بهتر است؛ لیکن گام‌های بعدی برای اجرایی کردن آن، از قبیل آموزش گسترده آن در سطح اهالی حرفه و تهیه پرونده مرجع (Model File)، برداشته نشده است. برای انجام حسابرسی با این رویکرد، ابزار ارائه‌شده در این دستورعمل، جدای از نقاط قوت و ضعف آنها، کافی نیست و نرم‌افزارهای دیگری نیز نیاز است که جای آنها در کشور ما خالی است.

✓ **صفار**

یکی از مشکلات آموزش است و دیگری به کارگیری راه‌های میان‌بر. مشکل دیگر، بحث کنترل کیفیت است؛ یعنی الان حدود ۶۰ مؤسسه «الف» داریم که فرض کنیم همه اینها ریسک را رعایت می‌کنند. بحث دیگر تجدیدنظر در نشریه ۱۵۰ است که متأسفانه هنوز به‌درستی به اجرا گذاشته نشده است. تجدیدنظر

دیگران، تلاش بیشتر کمیته‌های حسابرسی داخلی در استقرار ساختار کنترل‌های داخلی مناسب در شرکتها از راهکارهایی است که به‌نظر من برای برون‌رفت از وضعیت موجود می‌توان آن را برشمرد.

✓ نیکوکار

این فرض که در پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک موفق نبوده‌ایم، دو محور اصلی دارد؛ یکی پیاده‌سازی شکلی و دیگری تطبیق و پیاده‌سازی محتوایی و مفهومی آن. از جنبه پیاده‌سازی شکلی، در حال حاضر تعداد درخور توجهی از مؤسسه‌های حسابرسی، با استفاده از حساب‌رسان ۳ الی ۴ سال سابقه کار پای ارشد و حساب‌رسان ارشد از طریق به‌کارگیری نرم‌افزار طراحی شده برای برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک، به‌صورت شکلی و به‌طور عمده برای مقاصد کسب امتیاز ارزیابی کیفیت کار از جامعه حسابداران رسمی ایران، دستورعمل نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی را انجام می‌دهند. بنابراین به‌نظر من، با توجه به ساده بودن اجرای دستورعمل مزبور و نیز دسترسی به نرم‌افزار برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک، اجرای شکلی آن با موانع جدی روبه‌رو نیست.

مسئله اصلی پیاده‌سازی محتوایی حسابرسی مبتنی بر ریسک منطبق با شرایط موجود واحد مورد رسیدگی است. این مشکل نیز از دو بعد فنی و اجرایی قابل بحث و بررسی است. جنبه فنی آن بدون تردید از طریق ایجاد کمیته لازم در جامعه حسابداران رسمی ایران، آموزش کاربردی و تدوین رهنمودهای آموزشی مورد نیاز، قابل رفع است. لیکن جنبه اجرایی آن به میزان مشارکت واقعی مدیر مسئول کار و سرپرست کار در حوزه شناخت خطرهای تحریف، مرتبط با ویژگی‌های محیط واحد مورد رسیدگی، یعنی خطر کسب‌وکار، همچنین خطرهای تحریف مرتبط با سیستم حسابداری است. بدیهی است، افزون بر مشارکت مزبور، مؤسسه حسابرسی متناسب با تعهدهای قراردادی خود، باید منابع انسانی دارای صلاحیت و مهارت کافی در اختیار داشته باشد.

همچنین تأکید بر این نکته نیز ضروری است که برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک باید طی سه‌ماهه پایان سال مالی و تنها برای سرفصل حسابهایی به‌کار گرفته شود که دستکم جامعه واقعی اقلام تشکیل‌دهنده آن، بیش از ۱۰۰ قلم باشد. افزون بر

تواناییهای تحلیل اطلاعات آماری داوطلبان اختصاص دهد تا از این طریق باعث افزایش مطالعات حساب‌رسان در این زمینه و در نتیجه افزایش تواناییهای آماری داوطلبان و اهالی حرفه شود. همچنین از سوی سازمان حسابرسی یا جامعه حسابداران رسمی با دانشگاه‌های معتبر کشور هماهنگی‌هایی صورت گیرد تا موضوعهای مورد نیاز برای علمی کردن درصدها، ضرایب و راهکارهای مندرج در دستورعمل حسابرسی موجود، تحت‌نظر استادان فن به‌عنوان موضوع تحقیق دانشجویان دوره دکتری قرار گیرد تا بتوان با نتایج حاصل از این تحقیقها دستورعمل موجود را ارتقا داد.

✓ شمس احمدی

مؤسسه‌های حسابرسی تنها به‌خاطر این که نمره کنترل کیفی را بگیرند، فرمهای دستورعمل را تکمیل می‌کنند. آنها از این مدل ریسک و پیچیدگی آن وحشت دارند. مدل ریسک در اصل این چیزها نیست. وارد بحثهای پیچیده دستورعمل ۱۵۰ که می‌شویم، در اعداد و رقمها گم می‌شویم و هدف اولیه هم از یادمان می‌رود. بیا یک دستورعمل ساده، براساس نمونه ایفک و نمونه مؤسسه‌های بین‌المللی تهیه کنیم. ضمن این که بحث حسابرسی بر مبنای ریسک را به آمار ربط ندهیم. حسابرسی بر مبنای ریسک با نمونه‌گیری آماری دو بحث متفاوت است.

✓ عبدی

بازنگری در دستورعمل کاربردی نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی براساس مشکلهای موجود در نتیجه به‌کارگیری آن از سوی مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی، مذاکره با شرکتهای برتر حوزه فناوری اطلاعات به‌منظور تولید نرم‌افزارهای تخصصی در این حوزه از سوی سازمان حسابرسی و یا جامعه حسابداران رسمی ایران با توجه به بالا بودن هزینه‌های تولید نرم‌افزارهای تخصصی، توجه ویژه به مقوله آموزش از دو بُعد نظری و عملی، انتخاب و تعیین شرکتهای برتر از نظر استقرار ساختارهای مالی و عملیاتی و ساختارهای کنترل داخلی مدون به‌منظور اجرای آزمایشی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به‌صورت موازی و جدا از حسابرسی متداول از سوی افراد مطلع و باتجربه و آشنا با مفاهیم و روشهای عملی رویکرد مزبور و ارائه نتایج یافته‌های حاصل از اجرای آن به

دکتر مکرمی:

از گفتگوی انجام شده

می توان نتیجه گرفت که

به کارگیری

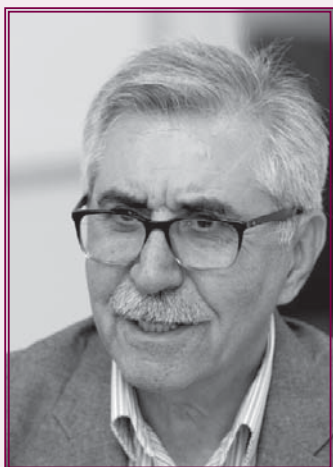
حسابرسی مبتنی بر

ریسک

بسیار سودمند است

اما در پیاده سازی آن

موفق نبوده ایم



مؤسسه ها جلوتر است. پرسشهایی نیز در خصوص نحوه به کارگیری دستورعمل و برخی نارساییهای مربوط مطرح شده که در سالهای گذشته کمیته ای در این ارتباط در مؤسسه حسابرسی مفیدراهر تشکیل و تقریباً ۹۰ درصد پرسشهای مطرح شده نیز پاسخ داده شده است. در دو سال اخیر نیز در راستای ارتقای به کارگیری دستورعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک در خصوص طراحی روشهای حسابرسی مناسب در برخورد با ریسکهای تحریف عمده و تعدیل برنامه های حسابرسی از این بابت، دستورعمل حسابرسی مورد عمل مؤسسه در بخش برنامه ریزی حسابرسی که منطبق با رهنمودهای نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی تنظیم شده، مورد بازنگری و تعدیل قرار گرفته است.

✓ صفار

بیش از ۶۰ مؤسسه حسابرسی گروه «الف» کنترلهای جامعه حسابداران رسمی را تشکیل می دهند که هر کدام دستکم ۱۰ شرکت را حسابرسی می کنند و به احتمال زیاد از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده می کنند؛ اما این که مشهور باشند، فقط مؤسسه مفیدراهر است که مشهور است.

✓ نعمت پزوه

من هم در این رابطه اطلاع جامعی ندارم، اما همین قدر می دانم که سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفیدراهر

موارد یادشده، پرونده دائمی حسابرسی نیز باید همانند بخش شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، بخش مستقلی برای شناخت و ارزیابی خطرهای کسب و کار واحد مورد رسیدگی که بر تحریفهای گزارشگری مالی مؤثر است، داشته باشد و همه ساله به هنگام شود.

✓ صفار

راهکارهای متعددی وجود دارد؛ یکی از آنها بحث رفع مشکلاتی آموزش است. خواندن و مطالعه نشریه ۱۲۱ سازمان حسابرسی، با عنوان «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی» تدوین دکتر نیکخواه و نشریه شماره ۱۵۹ با عنوان «نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد» ترجمه حامی امیراصلانی را توصیه می کنم. راهکار دیگر، جذب نیروهای مستعد و افرادی است که توان تجزیه و تحلیل دارند. سومین راهکار، بحث تجدیدنظر در نشریه ۱۵۰ است که اهمیت خودش را دارد.

✓ حسابرس

کدام مؤسسه های حسابرسی این رویکرد را با موفقیت به کار گرفته اند، و تجربه آنها چه یافته هایی داشته است؟

✓ نیکوکار

اطلاعات فعلی من در حال حاضر کافی نیست. با وجود این، اطلاعات مربوط از طریق مدیریت کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران، قابل دستیابی است. با توجه به اهمیت امتیاز بخش ارزیابی برنامه ریزی حسابرسی در پرسشنامه کنترل کیفیت کار مورد عمل در جامعه و نتایج ارائه شده در مرکز اطلاع رسانی اینترنتی جامعه، می توان خوش بینانه به این صورت استنباط کرد که قریب به اتفاق مؤسسه های حسابرسی که امتیاز کنترل کیفیت کار آنها در سطح «الف» ارزیابی شده و حدود ۲۷ درصد مؤسسه های حسابرسی عضو جامعه را تشکیل می دهند، از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده می کنند.

تا آنجایی که اطلاع دارم، مؤسسه حسابرسی مفیدراهر نیز اجرای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را از سال ۱۳۸۵ در تمامی کارهای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای تحت پوشش حسابرسی، الزامی کرده و از این بابت از بقیه

و در کارایی مفید است و کمک می‌کند که کار با هزینه کمتر و با کارایی بیشتر انجام شود، به‌کارگیری این رویکرد توسعه پیدا می‌کند.

✓ **عبدی**

تاکنون در اطلاعات رسمی انتشار یافته در بولتنهای تخصصی و مراکز اطلاع‌رسانی اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی، فهرستی از مؤسسه‌هایی که رویکرد یادشده را به‌مورد اجرا گذاشته‌اند، مشاهده نکرده‌ام. شاید فراخوان جامعه حسابداران رسمی ایران بین مؤسسه‌های عضو در اعلام فهرست واحدهای مورد رسیدگی خود که رویکرد مزبور را به‌مورد اجرا گذاشته‌اند، بتواند به دستیابی اطلاعات درست و درخور اتکا در این خصوص کمک کند و با برگزاری جلسه‌های تخصصی با اعضا و تیم کارگروه اجرای رویکرد مزبور به جمع‌آوری موانع و مشکلات اجرای حاصل از آن نیز دست یافت.

✓ **حسابرس**

آیا اجباری ساختن به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، ممکن است در گسترش استفاده از این رویکرد سودمند باشد؟ پیشنهاد شما برای گسترش به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک چیست؟

✓ **نعمت‌پژوه**

در واقع ریسک ذاتی به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر مدیریت یا کنترل ریسک حسابرسی این است که حساب‌رسان به‌دلیل اتکای بیش از حد به فرمها و جدولها و به‌ویژه نرم‌افزارهای رایانه‌ای، تفکر، تجربه و مهارت‌های خود را در انجام کار و استخراج نتایج، کمتر از میزان مورد لزوم اعمال کنند و کار به‌صورت مکانیکی و بدون اشراف به تمامیت آن انجام شود. این وضعیت، در عمل اتفاق می‌افتد و شاهد مثال برای آن، کم نیست. مطمئناً الزام حرفه حسابرسی به استفاده به‌جا و صحیح از این رویکرد باعث افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی خواهد شد. اما پیشنهاد من این است که برای بهره‌گیری مناسب از این رویکرد، در حین تجهیز خود به فناوری مربوط، باید بسیار مراقب باشیم که نقش حساب‌رسان در انجام کار و استخراج نتایج تضعیف نشود و به اصطلاح معروف از آن سوی پشت بام به پایین نیفتیم.

تلاشهای درخور توجهی را در این زمینه انجام داده‌اند. اما این‌که آیا این تلاشها موفقیت‌آمیز بوده است یا خیر، باید گفت که بنا به مسائل پیش‌گفته، موفقیت‌آمیز بودن این کوششها مورد تردید است.

براساس استانداردهای حسابرسی و نیز دستورعمل موجود، اجرای این رویکرد باید پیش از پذیرش کار حسابرسی آغاز و در هنگام برنامه‌ریزی، اجرا، و نتیجه‌گیری کار به‌طور مکرر بازنگری و در صورت لزوم تعدیل شود. تا آنجا که اطلاع دارم در بسیاری از کارهایی که ادعا می‌شود براساس این رویکرد انجام شده‌اند، فرمها، جدولها، کاربرگها و چک‌لیستها به‌طور عمده پس از اتمام کار و تنها به‌منظور تکمیل پرونده تهیه شده و در پرونده حسابرسی قرار داده می‌شوند. البته ممکن است در مؤسسه‌های دیگری که من از آنها اطلاع جامعی ندارم، این رویکرد به‌نحو مناسبتری صورت گرفته باشد. کمیته کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی مرجع مناسبی برای کسب اطلاع در این رابطه است.

در اینجا شاید جالب باشد که اشاره کنم در اجرای دستورعمل قبلی هم به‌دلیل نامشخص بودن نحوه اتصال نتایج حاصل از اجرای آزمونهای رعایت به آزمونهای محتوا، به‌دلیل نامشخص بودن نحوه تکمیل فرم ۵۲۰۰۵ دستورعمل، اغلب حساب‌رسان نتایج حاصل از اجرای آزمونهای رعایت را به کناری نهاده و حسابرسی را براساس اجرای آزمونهای محتوای گسترده و اعمال قضاوت حرفه‌ای به انجام می‌رساندند و این وضعیت در بسیاری از موارد، هم‌اکنون نیز وجود دارد.

✓ **شمس‌احمدی**

حسابرس آزمون کنترلها را گسترده انجام می‌دهد و بعد آزمون محتوا را نیز گسترده انجام می‌دهد؛ این یعنی این‌که کارایی پایین می‌آید. اکثر حساب‌رسان به این شکل کارشان را انجام می‌دهند، چون به مدل ارائه‌شده در نشریه ۱۵۰ اعتقاد ندارند. یعنی وقتی که حسابرسی ریسک را انجام می‌دهیم، هیچ حلقه ارتباطی بین ریسک با روشهایمان وجود ندارد.

اگر واقعاً به نظر دستورعمل ساده‌ای، رهنمودی مثل ایفک، به من بدهند و من براساس آن در مؤسسه خودم یک دستورعمل بنویسم و به همکارانم ارائه بدهم و در حرفه نیز این اعتقاد را پیدا کنیم که این رویکرد در برنامه‌ریزی، کنترل

✓ نیکوکار

همانطور که در پاسخ به پرسش اول اشاره کردم، طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام دهد. با توجه به الزامهای مقرر در استانداردهای حسابرسی شماره ۲۰۰، ۲۴۰، ۳۰۰، ۳۱۵ و ۳۳۰، پاسخ پرسش یادشده مشخص و به عبارت دیگر به کارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در حسابرسی صورتهای مالی الزامی است. افزون بر این، پرسشنامه ارزیابی کنترل کیفیت کار مورد عمل جامعه حسابداران رسمی ایران نیز مؤید این الزام است.

صرف نظر از الزامهای یادشده، در راستای تسهیل و گسترش به کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تشکیل کمیته بازنگری دستورعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک با مشارکت سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، یکسان سازی، ساده سازی و تغییر در مبنای ارزیابی ریسکهای تحریف با اهمیت مرتبط با گزارشگری مالی از کمی به کیفی و تعیین شاخصهای تبدیل لازم در این ارتباط، طراحی نرم افزار جامع برنامه ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران، رفع

شبهه های موجود در خصوص تعیین اندازه نمونه براساس دستورعمل نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی و سرانجام گسترش آموزشهای کاربردی حسابرسی مبتنی بر ریسک، ضروری است.

✓ عبدی

در صورت فراهم نبودن زیرساختهای مناسب برای اجرای رویکرد مزبور که در مطالب قبلی به آنها اشاره ای داشته ام، الزام حرفه به استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک نمی تواند آثار مثبت حاصل از رویکرد مزبور که همان ایفای مؤثر مسئولیتهای حسابرسی، دستیابی به هدفهای حسابرسی، افزایش کیفیت حسابرسی و نیز اثربخشی آن باشد را فراهم کند؛ بنابراین، ممکن است منجر به ترویج بی اخلاقی در حرفه به منظور تظاهر به رعایت آن شود.

✓ حسابرس

از حضور و صرف وقت همگی دوستان که محبت کردید و در این میزگرد شرکت فرمودید، بسیار سپاسگزارم.



