

ریسک حسابرسی

ریسک حسابرسی را با احتمال ارائه نظریه حسابرسی نامناسب در مورد صورتهای مالی و در صورت وجود اشتباهات بااهمیت یا آشفتگی کشف نشده تعریف می‌کنند.

ترجمه عبدالرضا تالانه
فوق لیسانس حسابداری
ساسان مهرانی
دانشجوی دوره دکتری حسابداری

آشفتگی کشف نشده تعریف می‌کنند.

آثار مالی ناشی از این ریسک بستگی به عوامل گوناگونی مانند ماهیت اظهارنظر نادرست و طبیعت صاحبکار دارد. برای مثال ریسک پولی برای شرکتهای سهامی عام بیشتر از شرکتهای سهامی خاص و با مسئولیت محدود که دارای تعداد کمی سرمایه‌گذار هستند، خواهد بود.

وجود این ریسک بیشتر به دلیل مقرراتی است که در جهت امنیت عامه سرمایه‌گذاران از طرف ارگانهای حکومتی وضع می‌شود و خسارتهای قابل توجه پولی را که بالقوه وجود

دارد موجب می‌شود.



اگرچه ریسک حسابرسی در این حرفه شناخته و پذیرفته شده است اما در نوشتارهای حرفه‌ای کمتر از این موضوع ذکری به میان آمده است.

هدف از این مقاله شرح ریسک حسابرسی است، به‌طوری که آثار ریسک بهتر شناخته شده و به‌نحو مطلوبتری کنترل شود. انواع ریسک حسابرسی با توجه به شرایط ریسک تعریف و تفکیک خواهد شد و تجزیه و تحلیل برحسب اجزای کنترل‌پذیر و کنترل‌ناپذیر به عمل خواهد آمد.

ریسک حسابرسی را با احتمال ارائه نظریه حسابرسی

نامناسب در مورد صورتهای مالی و در صورت وجود اشتباهات بااهمیت یا

حسابرس می‌باشد. حتی بعد از کشف اشتباه نیز نمی‌توان صورتهای مالی را با اطمینان صددرصد تایید کرد. تنها راه کنترل این ریسک کناره‌گیری از درگیری و یا نبود پذیرش مشتری است.

سه شاخص مهم تصمیمگیری در ارتباط با احتمال وقوع اشتباهات بااهمیت در جریان حسابرسی عبارت است از:

- صلاحیت مدیریت؛
- کفایت و توانایی سیستم کنترل داخلی موجود در شرکت؛
- شرایط اقتصادی موسسه.

صلاحیت مدیریت

صالح بودن مدیر در رده بالای شرکت مهمترین شاخص در مقایسه با سایر عوامل در ارزیابی اشتباهات مهم در صورتهای مالی می‌باشد. عامل بالقوه، کنار گذاشتن عمدی و تصادفی و کنترلهای داخلی همیشه برای بیشتر مدیران وجود دارد. در تقلبات شرکت ام سی کیسون رابینز (McKesson Robbins) حسابرسان به واسطه فریبکاری مدیران در آماده نمودن صورتحسابها، اطلاعات و سایر اسناد جعلی با نام شرکتهای جعلی برای نشان دادن تصویری مناسب از شرکت، فریب خوردند. جالبتر آنکه، مدیرعامل شرکت قبلاً به دلیل کلاهبرداری محکوم شده بود.

مدیران برای بیان نادرست صورتهای مالی ممکن است انگیزه‌های مختلف داشته باشند. ارزیابی صحیح از مدیریت ناصالح فوق‌العاده مشکل است. وجود انگیزه‌های حاصل از منافع بالقوه ناشی از حفظ و نگهداری قیمتهای بالای سهام در ارتباط با انتخاب سهام، ساده‌ترین نگرانی در ارتباط با امنیت شغلی است. متأسفانه، در بسیاری از موارد مدیریت وانمود می‌کند که بیشترین مساعی خود را در جهت منافع شرکت و سهامداران به کار گرفته است.

حسابرسی را "احتمال صدور یک نظریه نامناسب نسبت به صورتهای مالی در صورت وجود اشتباهات بااهمیت و یا بی‌نظمی پنهان" تعریف کرده‌اند.

اگرچه اصولاً نادرستی اظهارنظر حسابرس باید از طرف استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قضاوت شود، ولی از نظر عملی، درستی یک اظهارنظر حسابرسی به کمک استانداردهای حرفه‌ای و نیز متخصصان این حرفه تفسیر می‌شود.

می‌توان تعریف گسترده‌تری نیز از ریسک ارائه کرد، به طوری که نبود اظهارنظر یا اظهارنظر مشروط را بویژه در مواردی که عوامل اقتصادی به‌طور چشمگیری از نتایج حسابرسی حمایت نمی‌کنند نیز شامل شود.

برای سادگی مطلب این بحث را در مورد تجمع ریسک حسابرسی در ارتباط با ارائه نادرست یک اظهارنظر مشروط، هنگامی که در حقیقت صورتهای مالی به‌طور قابل توجهی درست بیان نشده باشد رسیدگی می‌کنیم. این ریسک در افکار حسابرسان مطمئناً اثر بیشتری خواهد داشت.^۳

تعیین شاخص ریسک حسابرسی

ریسک نهایی که در یک اظهارنظر نامناسب حسابرسی درج شده ترکیبی از دو جزء جدای از هم می‌باشد. جزء اول اشتباهات بااهمیتی است که در جریان حسابداری و صورتهای مالی منتج از آن رخ خواهد داد. دومین ریسک آن است که اشتباهات بااهمیتی که در آزمونهای حسابرسی^۴ رخ داده است، آشکار نخواهد شد.

جزء اول ریسک: احتمال اشتباهات بااهمیت

در فرایندهای حسابداری، تعیین جزء اول ریسک، به معنی ریسک وقوع اشتباهات بااهمیت عمدتاً خارج از کنترل

انتخاب سطحی از ریسک حسابرسی از سوی حسابرس تصمیمی تجاری است که نیازمند تجزیه و تحلیل هزینه منفعت می‌باشد. منافع بالقوه پذیرش ریسک بالای حسابرسی در تقلیل هزینه حسابرسی ناشی از اجراء کار کمتر و افزایش دستمزد حسابرسی می‌باشد. هزینه‌های بالقوه عمده پذیرش ریسک بالای حسابرسی ناشی از تعقیب قانونی احتمالی و از دست دادن مشتریان به دلیل تبلیغات نامناسب است. حسابداران رسمی و شرکتهای حسابرسی در مورد تمایل به پذیرش ریسک، اختلاف نظر دارند. برای مثال، بعضی شرکتهای در مقایسه با دیگر شرکتهای تمایل بیشتری جهت پذیرش مشتریهایی با ریسک بالا دارند برای نمونه شرکتهایی که نزدیک به ورشکستگی هستند.^۱

نظریه‌های اقتصادی براین موضوع دلالت دارد که شرکتهای حسابرسی احتمالاً از نظر پذیرش سطوح فرضی ریسک با هم اختلاف دارند. معمولاً بخشی از استانداردهای حسابرسی شامل برقراری حد بالای ریسک‌پذیری است. هرچند به شهادت ارگانهای حکومتی کنترل‌کننده نظیر کمیسیون بورس^۲ اوراق بهادار حد بالای ریسک بدرستی تعریف نشده است، از این رو بعضی از حسابرسان را در خصوص پذیرش سطوح ریسک مورد نیاز، خارج از محدودیتهای حرفه‌ای مایوس نکرده است. این مقاله تلاش ندارد تا بر سطح نهایی معینی از ریسک حسابرسی تاکید کند و یا به ارزیابی استانداردهای حرفه‌ای در ارتباط با ریسک حسابرسی بپردازد؛ بلکه سعی بر آن است تا درک درستی از ریسک حسابرسی را مطرح کند و مورد ارزیابی قرار دهد به طوری که زمینه‌ای برای تصمیمگیری آگاهانه در مورد ریسک فراهم آید.

تعریف ریسک حسابرسی

همان‌طور که گفته شد، ریسک

سیستم کنترل‌های داخلی شرکت

قابل اتکا بودن سیستم کنترل داخلی شاخص مهمی در ارتباط با قابل اتکا بودن صورت‌های مالی می‌باشد. همچنان که سیستم‌های حسابداری بیش از پیش پیچیده‌تر شده‌اند، این شاخص در ارزیابی ریسک اشتباهات مهم اهمیت بیشتری پیدا کرده است. در نتیجه بیشتر شرکت‌های حسابداری تاکید و اهمیت بیشتری برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی قائل شده‌اند. این تحول اخیر به دلیل تغییر در شیوه حسابداری از تاکید بر حسابداری اقلام ترازنامه به حسابداری معاملات بوده است. اگرچه حسابداری اثر کمی و یا به بیان دیگر هیچ‌گونه اثری بر روی صلاحیت مدیریت ندارد، ولی به طور غیرمستقیم می‌تواند بر سیستم کنترل داخلی شرکت به وسیله پیشنهاد نامه مدیریت و یا تکالیف پیشنهادی خاص به مدیر اثر بگذارد. به هر حال این احتمال همیشه وجود دارد که سیستم کنترل داخلی شرکت توسط مدیریت زیر پا گذاشته شود. علاوه بر این حسابداری به منظور حصول اطمینان از اجرای موثر سیستم کنترل داخلی، باید در طول دوره ارزیابی‌های دقیق‌تری به عمل آورد.

شرایط اقتصادی شرکت

به طور کلی شرکتها در اثر فشار شدید اقتصادی تمایل به ارائه ریسک حسابداری بالاتری دارند. سوال این است که آیا رعایت اصل تداوم در ارتباط با توانایی شرکت در ایفاء تعهدات خود می‌تواند تصمیم‌گیری با ریسک بالا باشد؟ در مواردی ممکن است که شرکت در یک صنعت رو به زوال، خود را در وضعیتی بیابد که به اجبار به طرف ورشکستگی سوق داده شود. اگرچه سرعت چنین سقوطی خارج از کنترل حسابداری است، اما اثر مهمی در ارزیابی خالص ارزش دارایی‌های شرکت داشته و به موجب آن

مستقیماً در ریسک حسابداری اثر می‌گذارد. ضمناً اگرچه از شاخصهای ریسک حسابداری ناشی از احتمال اشتباه بااهمیت در صورت‌های مالی به صورت جداگانه بحث شده است. اما مجموع ریسک اظهارنظر نامناسب با اشتباهات بااهمیت معمولاً ناشی از تاثیر متقابل و همزمان هر سه شاخص می‌باشد.

جزء دوم ریسک - احتمال آشکارنشدن اشتباه بااهمیت

از آنجا که شاخصهای تشکیل دهنده جزء اول ریسک، خارج از کنترل مستقیم حسابداری است، جزء دوم ریسک در ارتباط با احتمال کوتاهی حسابداری در مورد شناسایی اشتباه بااهمیت، موضوع کنترل مستقیم حسابداری می‌باشد، زیرا اجزای این ریسک مستقیماً توسط حسابداری قابل کنترل است و شاخصهای آن بخصوص مورد توجه می‌باشد. نبود موفقیت یک حسابداری در آشکار ساختن یک اشتباه بااهمیت از دو شاخص حاصل می‌شود:

- ریسکی که مربوط به نمونه‌گیری می‌شود؛
- ریسکی که مربوط به نمونه‌گیری نمی‌شود.

ریسک نمونه‌گیری شده - ریسکی است که در آن امکان دارد حسابداری در افشا نمودن اشتباه بااهمیت به سادگی ناکام شود زیرا حسابداری صددرصد تمام عملیات مالی ثبت شده در شرکت ممکن نمی‌باشد. از دیدگاه آماری، ریسک آماری به سطوح اهمیت، دقت مورد انتظار حسابداری، اندازه نمونه و سطح مورد انتظار اعتماد بستگی دارد. برای نمونه‌های انتخاب شده آماری، ریسک نمونه‌ای واقعاً می‌تواند تعیین و ارزیابی شود. بخش $B_{30} \cdot 320$ در ارتباط با بیانیه استانداردهای حسابداری شماره ۱ تسدوین استانداردهای حسابداری و روشهای آن ریسک نمونه‌ای را در صورتی

که حسابداری با توجه به اصل اهمیت بالاترین حد دقت خطای مالی را نسبت به جمع مبلغ مورد رسیدگی اعمال نماید، به عنوان مکمل اصل اعتماد و کفایت حسابداری انجام شده، تعریف می‌کند.^۵

اصولاً برای نمونه‌های انتخاب شده غیرآماري منظوری برای تعیین ریسک نمونه‌گیری وجود ندارد. در نتیجه از دیدگاه کنترل ریسکی توجیه‌پذیر است که از تکنیکهای نمونه‌ای آماری برای انتخاب و ارزیابی نمونه‌های حسابداری استفاده شود. اگر به هر صورت برای حسابداری مقدور باشد که ارقام آماری را براساس اهمیت طبقه‌بندی کند و آنها را در مقیاس صددرصد حسابداری کند در آن صورت ریسک نمونه‌گیری نادیده گرفته می‌شود، به این معنی که باقیمانده ارقام حسابداری نشده بی‌اهمیت می‌باشد.

ریسک نمونه‌گیری کمی است و بنابراین هنگامی که تکنیکهای نمونه‌گیری آماری مورد استفاده واقع می‌شود، قابل کنترل است. بویژه برای بالا بردن سطح دقت و رعایت اصل اهمیت، حسابداری اندازه نمونه را جهت رسیدن به سطح در خور اطمینان تعدیل می‌نماید. مکمل این سطح قابل اطمینان ریسک نمونه‌ای می‌باشد.

ریسک نمونه‌گیری نشده - ریسک امکان کوتاهی و ناکامی حسابداری در افشای اشتباه بااهمیت در ارتباط با مسائل جدایی‌ناپذیر گزارش یا بررسی نتایج جمع‌آوری شده است. حتی اگر صددرصد حسابداری قابل انجام باشد، نتایج نهایی احتمالاً به دلیل اشتباهات نمونه‌گیری کاملاً صحیح نخواهد بود.

بسیار عنوان نمونه دقت نسبی صورت‌برداری صددرصد موجودی کالا در مقابل ارزشهای تخمینی موجودی براساس تکنیکهای نمونه‌گیری آماری، برخورد اشتباه نمونه‌گیری نشده را نشان می‌دهد: برآوردهای نمونه‌گیری آماری به دلیل اشتباه

نمونه‌گیری نشده ممکن است از صورت‌برداری صددرصد موجودی کالا دقیقتر باشد. به ویژه تکنیکهای نمونه‌گیری به صورت‌پردازان موجودی کالا این امکان را می‌دهد تا بر ارزیابی دقیق از نمونه‌های کوچک موجودی کالا تمرکز کنند. نتایجی که می‌تواند برای تخمین ارزش کل موجودی کالا تعمیم داده شود. در مقابل مشاهده صددرصد تمامی موجودی کالا، جایی که موجودیها در حد گسترده‌ای است، بسیار تحت فشار بوده، به طوری که کنترل مشاهده‌ای ممکن است موجب از پانداختن مشاهده‌گر شده و بنابراین عامل ایجاد اشتباه نمونه‌گیری نشده، بشود.^۶

مثال کلاسیک از اشتباه نمونه‌گیری نشده در یک حسابرسی، تمرکز بر روی درستی پاسخهای تاییدیه‌ها می‌باشد. برای برخی جوامع حسابرسی، دقت چنین پاسخهایی سوال برانگیز می‌باشد. کسی که پاسخهای تاییدیه‌های ارسالی را مطالعه کند به خوبی درمی‌یابد که اشتباه عمدی مندرج در تاییدیه‌های ارسالی توسط پاسخ‌دهندگان صرفاً در سی درصد موارد آشکار می‌گردد.^۷ از این رو اگر حسابرسان برای جامعه فراوانی حسابهای مشابه پاسخهای تاییدیه را به همان شکل بپذیرند، مسلماً به نتایج حسابرسی نادرست سوق داده خواهند شد. اجزای ریسک نمونه‌گیری نشده می‌تواند به اجزای معین شده توسط حسابرس و غیرحسابرس طبقه‌بندی شود. اجزای تعیین شده توسط غیرحسابرس معمولاً تصویر نادرستی از صورتهای مالی را به وسیله اشخاص سوم و یا مدیریت به حسابرس ارائه می‌دهد. حسابرس می‌تواند به طور غیرمستقیم اشتباه نمونه‌گیری نشده به وجود آمده را به کمک روشهای رسیدگی موردی کنترل کند. برای مثال اگر حسابرس به پاسخهای دریافتی تاییدیه‌ها به دلیل اینکه پاسخها درست تهیه نشده است، بدبینی پیدا کند، در این صورت می‌تواند

پرداختهای مربوط و یا سفارشهای دستور حمل و فروش را در ارتباط با مانده حسابهای دریافتی مورد رسیدگی قرار دهد. همین‌طور ممکن است، حسابرس صورتهای مالی نادرست ارائه شده مدیریت را ارزیابی کند. حسابرس ممکن است تمایل داشته باشد تا کاربرگی در رابطه با ارائه صورت حسابهای مدیریت تدارک ببیند که بعداً مورد رسیدگی قرار دهد. بدبینی‌ای که مدیریت به واسطه ارائه صورت حسابهای نادرست و گمراه‌کننده ایجاد می‌کند، تاکید می‌نماید که حسابرس رسیدگیهای مستقل وسیعی را به عمل آورده و در نهایت امکان رد رسیدگی حسابها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. اجزای تعیین شده از ریسک نمونه‌گیری نشده توسط حسابرس معمولاً در برنامه‌ریزی و نظارت ناقص، درست نبودن کارکنان، نبود صلاحیت، نداشتن تمایل جهت مشورت با دیگران و اشتباهات سهوی منعکس می‌شود. اینها ویژه حسابرس می‌باشد از این نظر که به جای دیگران توسط خود حسابرس ایجاد شده است.

برنامه‌ریزی و نظارت ناکافی - اولین استاندارد زمینه و رشته کاری حسابرس مستلزم این است که اگر هر کاری به طور درست نظارت شود، آن کار در حد کافی برنامه‌ریزی و پیش خواهد رفت.^۸ اهمیت این استاندارد مجدداً توسط SAS شماره ۲۲ تایید و شرح داده شده است. برنامه‌ریزی و نظارت تسهیلاتی را برای آماده‌سازی برنامه‌ریزی‌های حسابرسی، کسب اطلاعات از شرکت تجاری مورد رسیدگی و رسیدگی نمودن اختلاف نظر بین کارکنان حسابرسی را تدارک می‌نماید. اما برنامه‌ریزی و نظارت نامناسب ممکن است مستقیماً به اشتباه نمونه‌گیری نشده کمک کند. برنامه‌ریزی نامناسب ممکن است تنگنای زمانی دشواری را برای کارکنان ایجاد کند یا اشتباهات ناشی از مشاهده

سطحی حسابرس را نتیجه دهد و یا به دلیل آشنا نبودن با صنعت یا مشتری در تناقض باشد. نظارت ناکافی و نامناسب ممکن است برنامه‌ریزی ناقص را دامن زند زیرا در این حالت همراهان از مسئولیتهای حسابرسی خودشان کاملاً آگاه نمی‌شوند.

درست نبودن کارکنان - ممکن است تصور شود ضعف در سلامت حرفه‌ای نباید عامل عمده‌ای در اشتباه نمونه‌گیری نشده، تلقی شود. حسابرسان باید چنین درستی را تا هنگامی که برنامه حسابرسی برای کامل شدن ارائه نشده باشد، مطرح کنند. آنها از این لحاظ می‌توانند برنامه ارائه شده را که با کوشش لازم تکمیل شده، مورد توجه قرار دهند. به هر حال مطالعات اخیر در مورد روشهای رایج حرفه‌ای آشکار ساخته است که محدودیتهای فشارهای زمانی، بعضی حسابرسان را وادار می‌کند تا برنامه‌ها و روشهای مشخص حسابرسی را حذف کنند. پیشنهاد می‌شود که شرکتهای حسابرسی در خصوص اتکا و تاکیدات مهم خود در زمینه برنامه‌ریزی‌ها، کنترل هزینه حسابرسی را مورد بررسی و تاکید مجدد قرار دهند.

نبود شایستگی - اشتباه نمونه‌گیری نشده نیز می‌تواند به دلیل نبودن کارکنان شایسته‌ای ایجاد شود که وظایف حسابرسی را انجام می‌دهند. این مسئله در ارتباط با برنامه‌ریزی و نظارت کافی نیست ولی با سیاستهای استخدامی، تشویقی و تعلیماتی یک شرکت بیش از این نیز توسعه می‌یابد. ضروری به نظر می‌رسد که شرکت ابتدا کارکنان موجهی را استخدام کند که دارای حداقل تحصیلات لازم و با معیارهای اخلاقی و حرفه‌ای باشند. بعد از ورود به حرفه به هر مستخدمی باید در سطح مورد نیاز آموزش مسئولیتهای حسابرسی داده شود. ارزیابی کارکنان حرفه‌ای راهکار مناسبی در تشویق و ترقی کارکنان حسابرسی لایق است.

کمبود لیاقت - اشتباه نمونه‌گیری نشده، از طریق ناکامی در افشای مسائل بالقوه

حسابداری یا ضعف کنترل داخلی و کوتاهی در فهماندن اشارات ضمنی اشتباهات کشف شده یا ضعفهای کشف شده ایجاد می شود. برای مثال، چشمپوشی دلایل ایجاد یک حساب دریافتی بدون بهره از یک شرکت وابسته می تواند منجر به اشتباه نمونه گیری نشده در رابطه با افشای ناقص، نامناسب و ناکافی شود.

نداشتن تمایل برای مشورت با دیگران. اگرچه نداشتن تمایل به مشورت می تواند به عنوان نشانه بارزی از بی لیاقتی تفسیر شود، ولی در اینجا به دلیل تاکید بر اهمیت آن به عنوان عامل جداگانه ای مطرح می شود. داوری حسابرس طی سالها تجربه شغلی تکامل یافته است. به هر حال به رغم گستردگی این تجارب هیچ حسابرسی با همه شرایطی که بر آن اساس، تعلیمات حساس حسابرسی باید گرفته شود، مواجه نمی شود. حسابرس اطلاعات و تجربه خود را از راه مشورت با دیگران افزون می سازد و بنابراین کیفیت کلی داوریهای خود را بهبود می بخشد. حسابرس بدون مشورت با دیگران توانایی خود را در قضاوت محدود می کند و بنابراین احتمال اشتباه نمونه گیری نشده را افزایش می دهد.

اشتباهات سهوی. اشتباهات نمونه گیری نشده، می تواند ناشی از اشتباهات سهوی نیز باشد. از آنجا که حسابرس نیز انسان است، ممکن است در آشکار ساختن اشتباهات مشتری، شکست خورده و در ارزیابی آثار حسابداری کنترلهای داخلی نیز ناکام شود. اگرچه این اشتباهات صرفاً به ندرت اتفاق خواهد افتاد و در فاصله بازنگری کاربرگها آشکار خواهد شد. بنابراین پیشنهاد افشای چنین اشتباهاتی نوعی سادگی خواهد بود.

کنترل ریسک حسابرسی

عوامل و شاخصهای ریسک حسابرسی

در بخشهای قبلی شرح داده شد. در این بخش چگونگی کنترل ریسک حسابرسی مطرح می شود.

کنترل اشتباه بااهمیت

سه شاخص احتمالی اشتباه بااهمیت، صلاحیت مدیریت، کفایت سیستم کنترل داخلی و شرایط اقتصادی مشتری، برای رد پذیرش حسابرسی خارج از کنترل کافی است. اگرچه این شاخصها کنترل ناپذیر هستند، ارزیابی درستی اثر آنها در برنامه ریزی حسابرسی قابل اهمیت می باشد.

سه راهنما در ارزیابی صلاحیت مدیریت شامل نگهداری مدارک و ثبت فعالیتهای مربوط به عملکرد مدیریت، کسب گزارشهای رسیدگی شده در مورد مدیریت و ارزیابی تماسهای حرفه ای و تجاری مدیریت می باشد.

نگهداری مدارک قابل اتکا از عملکردهای مدیریت می تواند کمکی در زمینه ارزیابی صلاحیت مدیریت باشد. در هر صورت برای حسابرسی بار اول برای مشتری، که مدیریت آن اخیراً عوض شده باشد این روش مفید نیست.

بیشتر شرکتهای حسابرسی فرمهای گزارش رسیدگی از مدیریت شرکت را فراهم می کنند. معمولاً این اطلاعات هنگامی تهیه می شود که حسابرس بخواهد مشتری جدیدی را بپذیرد. این اطلاعات رسیدگی شده می تواند دربرگیرنده فرمهای متنوعی از قبیل رسمی، رسیدگی محرمانه و گزارش رسیدگی به چک اعتباری بهره بردار باشد. ارزش چنین گزارشهایی بستگی به کشف افراط کاریها دارد (برای مثال کشف اتهام مدیر در جابه جایی و حساب سازی سهام). چنین گزارشهایی در شرایطی که صلاحیت مدیر تا حد زیادی مورد بدبینی قرار گیرد، مفید خواهد بود. از طرف دیگر گزارشهای تشریفات نباید به عنوان نبود شرایط لازم تلقی شود و صلاحیت مدیر را بیش از حد

سوال برانگیز کند. موارد مختلفی وجود دارد که در آن مدیریت قبل از کشف کلاهبرداری و اختلاسهای قابل توجه، سابقه تردید ناپذیری داشته است.

بهترین و در خور اتکاترین روش ارزیابی صلاحیت مدیریت از راه تماسهای فعال تجاری و حرفه ای می باشد. متأسفانه گاهی شرایطی ایجاد می شود که در آن تصمیم در پذیرش یا رد حسابرسی با اطلاعات محدود از این تماسها صورت می پذیرد.

علاوه بر تماس با حسابرسان قبلی، تنها جایگزینی در چنین شرایطی ممکن است اتکا به گزارش مورد رسیدگی را پذیرفتنی سازد.

ارزیابی پیش از حسابرسی نسبت به قابل اتکاء بودن سیستم کنترل داخلی به خوبی می تواند از راه مرور ارزیابی کنترل داخلی سال قبل مشتری انجام گیرد. پیشنهادات سال قبل برای اصلاح ضعفهای کنترل داخلی باید جهت اجرای درستتر، ثبت و رسیدگی شود. در شرایط پذیرش مشتری جدید این مرور باید با مشورت با حسابرس قبلی مشتری باشد.

ارزیابی شرایط اقتصادی و محیطی ای که مشتری در آن فعالیت دارد وابسته است به کسب اطلاعات از مشتری و صنعتی که در آن فعالیت دارد. اطلاعات از مشتری می تواند از راه تجربه حسابرسیهای سالهای قبل و یا از راه مشورت با حسابرسان قبلی کسب شود. اطلاعات از صنعت می تواند از آموزش متخصصان صنعتی یا گسترش تجارب قبلی صنعتی به دست آید. گذشته از شناخت منبع اطلاعات، شرایط اقتصادی و محیطی مشتری، کسب سطح مناسبی از اطلاعات لازم است. با مرور تفکیکهای حسابرسی برای مثال بارکرسیس (Barcriss)، وجوه سرمایه ای و غیره ناکافی در شناخت مشتری و یا صنعت وی به عنوان عاملی مهم و کمک کننده آشکار

جدول شماره ۱

مطلوبیت ریسک حسابرسی	مطلوبیت ریسک حسابرسی
بررسی مستقل ریسک	پذیرش و ریسک کنترل داخلی
(1-S)	(1-C)
۰/۵۰	۰/۸۰
۰/۸۷	۰/۳۰
۰/۸۰	۰/۵۰
۰/۰۷	۰/۷۰

فرض کنید جمع ریسک حسابرسی (1-R) معادل ۰/۰۵ مطلوب است و ریسک اشتباه بااهمیت، ME، برابر 1.0 است.

می‌شود. SAS شماره ۲۲ اهمیت برنامه‌ریزی صحیح را با اطلاع از وضعیت اقتصادی و محیطی مشتری به تفصیل شرح داده است.

کنترل احتمال شکست در افشای اشتباه بااهمیت

دو شاخص تعیین‌کننده احتمال شکست در افشای اشتباه بااهمیت، ریسک نمونه‌گیری شده و نمونه‌گیری نشده، مستقیماً به وسیله حسابرس قابل کنترل می‌باشد.

ریسک نمونه‌گیری شده با روشهای نمونه‌گیری آماری و یا طبقه‌بندی قابل کنترل است. طبقه‌بندی یک جمعیت آماری به اقلام کلیدی که صددرصد آن حسابرسی می‌شوند، ممکن است برای پیشگیری از نبود مقداری ریسک نمونه‌گیری موردنظر موثر باشد با فرض اینکه آن ریسک نمونه‌گیری شده، اگر وجود داشته باشد، قابل استفاده و جزئی خواهد بود.

ریسک نمونه‌گیری نشده از راه جایگزینی روشهای رسیدگی، استخدام، تشویق، آموزش و تجدیدنظر استانداردها قابل کنترل است، استانداردهای ذکر شده صریحاً در SAS شماره ۴ تشریح شده است. ملاحظات مربوط به کنترل کیفیت برای شرکتی که حسابرسی می‌شود، استفاده از روشهای رسیدگی، وابسته به قضاوت حرفه‌ای حسابرسی است که پایان جریان صحیح آموزش و نظارت را منعکس می‌کند.

تکامل ریسک حسابرسی با SAS شماره ۱ SAS شماره ۱ بخش B ۳۲۰، چارچوبی را که برای تکامل ریسک حسابرسی تدارک می‌بیند در پاراگرافهای پیشین تحت عنوان ریسک حسابرسی در نوشتارها و تاریخچه حرفه‌ای آشکار می‌شود، بحث کرده است. به منظور تکمیل بحث، این چارچوب به طور خلاصه در زیر

در این فرمول:

شرح داده شده است.

ME مساوی با احتمال اشتباه بااهمیت. (این عامل به طور ذهنی توسط حسابرس برای ارزشهای بین ۰ و ۱ تعیین شده است.) تعیین ارزش صفر دلالت دارد بر اعتقاد حسابرسی مبنی بر اینکه اشتباه بااهمیت وجود ندارد و بنابراین جمع ریسک حسابرسی (1-R) نیز صفر است. فرمول قبلی فرض می‌کند که $ME = 1.0$ است. تعیین ذهنی ME باید در فاصله مراحل برنامه‌ریزی اولیه حسابرسی صورت گیرد و در ارزیابی پیش حسابرسی توسط حسابرس، شرایط اقتصادی و محیطی مشتری، صلاحیت مدیریت و قابل اعتماد بودن سیستم کنترل داخلی انعکاس یابد.

شاخصهای (1-S) و (1-C) احتمال ناکامی حسابرس را در افشای اشتباه بااهمیت منعکس می‌کند. این شاخصها قابل کنترل حسابرس در ارتباط با ریسکهای نمونه‌گیری شده و نمونه‌گیری نشده، بحث قبلی می‌باشد.

SAS شماره ۱ چارچوبی (فرمول) ذهنی را برای تجمع ریسکها مطرح کرده است و به این وسیله حسابرسی در جهت حل و فصل شاخصهای جایگزینی ریسک تجهیز می‌شود. برای مثال جدول شماره ۱

SAS شماره ۱ بخش ۳۵ B ۳۲۰ فرمول زیر را برای ارزیابی ریسک حسابرسی ارائه می‌دهد.

$$S \frac{(1-R)}{(1-C)}$$

به طوری که:

نشان‌دهنده میزان قابل اعتماد بودن آزمایشهای واقعی است. S ترکیب سطح میزان قابل اعتماد بودن مورد نظر را نشان می‌دهد. R اعتماد و اطمینان کسب شده در مورد کنترل داخلی و سایر عوامل مربوط است. C

در فرمول بالا. SAS شماره ۱ به طور احتیاط آمیزی فرض می‌کند که رویداد ریسک یک اشتباه بااهمیت صددرصد می‌باشد. سه شاخص تعیین‌کننده این ریسک، شرایط اقتصادی و محیطی مشتری، صلاحیت مدیریت و قابل اعتماد بودن سیستم کنترل داخلی مشتری است که پیش از این بحث شد. هر کسی می‌تواند احتمال اشتباه بااهمیت در صورتهای مالی را مستقیماً از فرمول بالا به این شرح به دست آورد:

$$(1-R) = (1-S)(1-C)(ME)$$

صلاحیت مدیریت، تقویت کنترل‌های داخلی و شرایط اقتصادی و محیطی مشتری دارد. اگرچه این شاخصها و تعیین‌کننده‌ها مستقیماً توسط حسابرس قابل کنترل نیستند، ولی ارزیابی اثر آنها در برنامه‌ریزی حسابرسی قابل اهمیت می‌باشد.

احتمال شکست حسابرسی در افشا و آشکارساختن یک اشتباه بااهمیت بستگی به اشتباه نمونه‌گیری شده و نمونه‌گیری نشده دارد. هر دو این شاخصها و تعیین‌کننده‌ها قابل کنترل هستند.

در نهایت حسابرسان می‌توانند از راه ارزیابی درست احتمال اشتباه بااهمیت، ریسکهای مستقل و ارزیابی سطح کفایت کنترل داخلی را به منظور کنترل کردن مجموع ریسک حسابرسی کامل کنند. این تکامل ممکن است یا از طریق قضاوت و یا از طریق راهنماییهای تعیین شده در بخش B ۳۲۰ مندرج در SAS شماره یک حاصل آید.

پی‌نوشت

۱- ورشکستگی الزاماً به معنی ریسک بالا نیست، هر چند صاحبکاران بسیار مایل یا حداقل دارای انگیزه برای دستکاری صورتهای مالی هستند.

2- Security Exchange Committee (SEC)

۳- اساساً بسط تجزیه و تحلیل یکسانی انتشار عقاید سایر حسابرسان پیرو منطق مشابهی است.

۴- استانداردهای حسابرسی شماره ۱، تدوین قواعد استانداردهای حسابرسی و روشها (نیویورک AICPA، ۱۹۷۳ بخش ۱۴ A ۳۲۰)

۵- مطابق تعریف اولیه ریسک حسابرسی، تصمیم ریسک نمونه‌ای که از یک جامعه آماری صحیح درست بیان نشده باشد، نادیده گرفته می‌شود.

۶- عدم کاربرد صحیح تکنیکهای آماری نمونه‌ای می‌تواند منجر به اشتباه نمونه‌گیری نشده بشود.

۷- Carl S Warren - قابلیت اعتماد تاییدیه‌ها -

مدارک Jofa Feb 75 صفحات ۸۵-۸۹

۸- SAS شماره ۱، ۱۵۰-۰۲sec

منبع

The Journal of Accountancy, August 1979

ممکن است براساس قضاوت یا از راه فرمول قبلی در نظر گرفته شود و یا ممکن است که دلالت بر صورتهای مالی به‌طور اعم با موازنه‌های حسابهای انفرادی داشته باشد. به‌رحال، حسابرس در هر مورد باید اجزای ریسک نمونه‌گیری شده و نمونه‌گیری نشده را که بر قابلیت بازرسی اشتباه بااهمیت تاثیر می‌گذارد، در برنامه‌ریزی خود در نظر بگیرد. بعد از اینکه برنامه‌ریزی کامل و حسابرسی شروع شد، حسابرس باید مداوماً اجزای ریسک شاخصها و تعیین‌کننده‌ها را در قبال مدارک اضافی ارزیابی مجدد کند. هنگامی که لازم باشد، برنامه‌ریزی متکی به رسیدگیهای کامل و مستقل باید مورد توجه قرار گیرد.

سرانجام در راستای تکامل حسابرسی، مقایسه‌ای از سطوح ریسک مورد انتظار و تحقق یافته باید صورت پذیرد. سطح ریسک تحقق یافته باید از راه ملاحظه اجزای هر ریسک و شاخصها و تعیین‌کننده‌های شرح داده شده در پاراگرافهای قبلی ارزیابی شود. اگر ریسک تحقق یافته بیش از ریسک مورد انتظار باشد، رسیدگی مستقل بیشتری مورد نیاز خواهد بود و یا جایگزینی دیگر و یک تجدید ارزیابی از کنترل داخلی باید انجام پذیرد.

خلاصه

هدف مقاله این است که زیر بنای شاخصها و تعیین‌کننده‌های ریسک حسابرسی را به‌طور منطقی سازمان داده و تجزیه و تحلیل کند. به‌طوری که آثار تصمیمگیری حسابرسی بر سطوح ریسک مورد انتظار بهتر فهمیده شود.

ریسک حسابرسی به‌عنوان احتمال ارائه یک اظهارنظر نادرست برروی صورتهای مالی، تعریف می‌شود. زیرا اشتباهات بااهمیت یا بی‌نظمیها، اگر وجود داشته باشند، آشکارا برای حسابرسان مهمترین ریسک می‌باشد.

احتمال اشتباه بااهمیت بستگی به

با استفاده از آخرین فرمول ریسک حسابرسی تهیه شده است. جدول شماره ۱ به این موضوع توجه دارد که اگر حسابرس تمایل به مجموع ریسک حسابرسی ۰/۰۵ پیدا کند. جهت پذیرفتن یک (I-S) ریسک مستقل ۰/۵۰ و یک (I-C) ارزیابی ریسک کنترل داخلی ۰/۱۰ و یا به عکس حق انتخاب خواهد داشت، ترکیب این ریسک یک نوع قضاوت حسابرسی می‌باشد. در بیشتر حالات شاخص تعیین‌کننده، هزینه مربوط در رابطه با بررسیهای مستقل بیشتری است که به موجب آن کاهش (I-S) در قبال اجرای بررسیهای بیشتر کنترل داخلی و تجدیدنظرها موجب کاهش (I-C) می‌شود.

• سطح تمایل مجموع حسابرسی مورد کفایت R وابسته به تمایل خود حسابرسی و ارجحیتهای شرکت حسابرسی است. هر حسابرس و شرکت حسابرسی باید میزان قابلیت اتکای حسابرسی را در قبال هزینه‌های بالقوه تصمیمگیری نادرست ارزیابی کند. (صدور یک نظریه مردود در مورد صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی). از آنجا که ارزیابیهای این هزینه به‌طور گسترده در نزد حرفه متفاوت است، بنابراین قابلیت اتکاء و کفایت حسابرسی ممکن است از یک مشتری به مشتری دیگر تفاوت کند. برای مثال، مجموع سطح کفایت حسابرسی ۵۰۰ شرکت فورچون (Fortune) ممکن است که با یک شرکت غیرانتفاعی کوچک متفاوت باشد.

همزمان با اینکه مجموع سطح کفایت حسابرسی مورد نظر برای یک مشتری در نظر گرفته می‌شود. شرکت حسابرسی ممکن است که شروع به ارزیابی احتمال اشتباه بااهمیت (ME) نموده و برنامه‌ریزی و سطح ریسک مورد انتظار را برای (I-S) مستقل و بررسی مورد قبول (I-C) آماده کند.

سطوح رسیدگی پایه‌ای و موردقبول