

برگردان: علی غفاری

سرپرست هیئت حسابرسی دیوان محاسبات (استان زنجان)

چرا و چگونه باید حسابرسی را تغییر داد

چکیده:

پرس و جو و مصاحبه از جمله‌ی روش‌ها برای دستیابی به داده‌های حسابرسی است، براساس استانداردهای حسابرسی، پرس و جو عبارت است از: جویاشدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون یا برون سازمانی. این روش که به طور گسترده در حسابرسی از آن استفاده می‌شود، اغلب مکمل اجرای سایر روش‌های حسابرسی است، پرس و جو می‌تواند طیف پرس و جوهای کتبی رسمی و شفاهی غیررسمی را دربرگیرد و ارزیابی پاسخ‌های حاصل جزء جدایی‌ناپذیر فرآیند این روش است.

متأسفانه امروز حسابرسان توجه کمتر به این روش پراهمیت توجه دارند. و در برخی موارد آن را به فراموشی می‌سپارند، از این رو متن حاضر را که برگرفته از «فصل ۱۰ کتاب «چرا و چگونه حسابرسی را باید تغییر داد» است به فارسی برگردانده‌ام. این متن ضمن جلب توجه حسابرسان به روش دستیابی به داده‌های حسابرسی، فنون لازم برای انجام مطلوب آن را یادآوری می‌نماید. تا که انشاء... مورد استفاده همکاران و دانشجویان علاقمند قرار گردد.





تغییر پیدا کرده است استخراج کنید

- از صاحبکار توضیحات مربوط به این تغییرات را بپرسید. فلسفه‌ی این کار باید مجدداً مورد توجه قرار بگیرد گروه حسابرسی ملزم به تفکر جدی تری در باره‌ی انتخاب فردی که مصاحبه با صاحبکار را انجام خواهد داد، می‌باشد اگر چه رویه این است که این گونه وظایف به حسابرس رده پایین واگذار شود اما این روش همیشه درست نیست.

فرض کنید که از پرسشنامه برای جمع آوری اطلاعات درباره‌ی کنترل‌های داخلی صاحبکار استفاده شود. برای این کار باید حسابرسی که دارای تجربه و دانش لازم برای ارزیابی پاسخ‌های صاحبکار و پرسیدن سوالات مناسب پی در پی می‌باشد گمارده شود. به عنوان نمونه برخی از این پرسش‌ها عبارتند از:

- دقیقاً منظور شما از این مطلب چیست؟
- اگر آن درست است، پس چرا ... (این کار را) انجام می‌دهید؟
- می‌توانید برای من (درباره این موضوع) یک مثال بیاورید؟
- به نظر نمی‌رسد که یک چنین کنترلی خیلی قوی باشد چه اتفاق می‌افتد اگر ...؟

گفتگو با صاحبکاران

به کارگیری هر شیوه‌ی حسابرسی مستلزم استفاده از قضاوت حرفه‌ای است به این ترتیب حسابرس باید مجرب و یا خوب آموزش دیده باشد و یا هر دو این ویژگی‌ها را دارا باشد. هم‌چنین حسابرس باید قادر به جمع آوری شواهد شفاهی (کلامی) از صاحبکاران باشد، به عبارت دیگر، حسابرس باید قادر به انجام پرس و جو و مصاحبه‌ی اثربخش باشد.

متأسفانه، سود مندی شواهد شفاهی (کلامی) توسط بسیاری از حسابرسان حرفه‌ای درک نشده و به فراموشی سپرده شده است

قدیمی‌ها، اغلب از اتکاء به «حسابرسی گفتاری (مصاحبه‌ای)» اکراه داشتند به طوری که برخی وقت‌ها آن‌ها می‌گفتند دستیابی به شواهد محسوس (قابل لمس) ترجیح می‌دهند که بتوان آن‌ها را میان نوک انگشتانشان نگه دارند، به عکس، برخی از حسابرسان، بیش از اندازه، روی شواهد کلامی اتکاء می‌کنند آن‌ها در زمان پرس و جو از صاحبکار، حتی کوچک‌ترین «تردید حرفه‌ای» را نمی‌پذیرند. شایع شده است که یک موسسه بزرگ حسابرسی قبل از انحلالش در سال ۲۰۰۲ در این دام افتاده است. از آن‌جا که روش مصاحبه‌ی شفاهی از اهمیت شایانی برخوردار است و اغلب به خوبی درک نمی‌شود، این فصل رهنمودهایی را برای انجام پرس و جوها و بررسی‌های دقیق اساسی ارائه می‌دهد. با وجود این که بیش‌تر این رهنمودها، همسان اطلاعات معمولی به نظر می‌رسند اما علت مطرح کردن آن‌ها جلب توجه اکثر مؤسسه‌ها و نهادهای حسابرسی و یادآوری این شیوه حسابرسی می‌باشد.

چه کسی باید سوالات را بپرسد؟

در بیش‌تر موسسه‌های حسابرسی، تکمیل پرسشنامه‌های کنترل داخلی، کسب توضیحات در باره‌ی نقاط ضعف و به روز کردن مستندات مربوط کنترل‌های داخلی به حسابرسان رده پایین می‌شود. دستورهای داده شده به اعضا این گروه حسابرسی اغلب موجز و خلاصه است. برای نمونه:

- اطلاعات این قسمت را به روز کنید و فقط مواردی را که

بنابراین انتخاب یک شخص مناسب برای انجام پرس و جوی ابتکاری و با محتوا منطقی به نظر می‌رسد این کار نه تنها کیفیت و کارایی حسابرسی را ارتقاء میدهد بلکه هم‌چنین خدمات مدیریتی را نیز افزون و ارتقاء خواهد داد.

نگرانی عمومی صاحبکاران، خصوصاً در موسسات بزرگ حسابرسی این است که، نکند حسابرسان بی تجربه‌ی آن‌ها از نوع فعالیت شرکت‌های مورد رسیدگی شناخت و درک کافی نداشته باشند.

چقدر منبع شواهد و مدارک، موثق (قابل اتکاء) است؟

شما احتمالاً این گفته‌ی قدیمی « توجه به منبع» را شنیده‌اید این دقیقاً زمانی که پرس و جو از کارکنان صاحبکار را انجام می‌دهیم، کاربرد دارد.

همه‌ی نمایندگان صاحبکار یک‌سان آفریده نشده‌اند برخی از صاحبکاران صداقت دارند، برخی دیگر این‌گونه نیستند. بعضی از آن‌ها آگاه و مطلع و وارد به کار خود هستند و برخی دیگر اطلاعات زائد و بی‌ربط می‌دهند یا ندانسته اطلاعات نادرست یا غلطی را ارائه می‌کنند.

بدیهی است که، بیش تر اتکا و تکیه بر روی شواهد جمع آوری شده از صاحبکارانی است که (۱) قابل اعتماد و ۲- آگاه به موضوع باشند. اجازه بدهید که تفضیلی تر به این دو عامل پردازیم و بحث کنیم، اول از قابلیت اعتماد آغاز می‌کنیم. چرا یک صاحبکار به حسابرسان مستقل دروغ می‌گوید یا آن‌ها را گمراه می‌کند؟ بدیهی است که اگر تقلب یا سوء استفاده‌ای اتفاق افتاده باشد صاحبکار انگیزه‌ای قوی برای دروغ گفتن یا برای انتخاب بسیار دقیق کلمات در ارتباط و برخورد با شما خواهد داشت.

به هر حال این تنها دلیل صاحبکار برای این‌که از روراستی و صداقت اجتناب کند، نیست. پاره‌ای وقت‌ها، صاحبکاران برای این‌که خودشان را بهتر جلوه دهند و یا برای کاستن احتمال این‌که، الزاماً آن‌ها بیش‌ترین همراهی را برای حسابرسان فراهم خواهند کرد، دست به تحریف می‌زنند. فرض کنید یک حسابرس، از صاحبکار می‌پرسد «آیا شما بررسی مشروحاتی از

من مطلب را نگرفتم آیا شما می‌گویید که...؟

مصاحبه باید با محتوا و با معنی باشد و این‌گونه محاوره زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرس اطلاعات لازم درباره کنترل‌ها را جمع‌آوری کرده و توضیحات لازم را برای تحلیل روش‌ها به دست آورده و یک پرسشنامه ارزیابی ریسک خطر کنترل را تکمیل کرده باشد. متأسفانه زمانی که یک حسابرس فاقد تجربه یا اعتماد به نفس باشد این گفتگو غیرمفید و نپخته می‌شود.

اما، یک حرفه‌ای ممکن است جواب بدهد که « هر چیزی در کاربرگ‌ها به وسیله حسابرسان مجرب تر بازبینی می‌شود»



این خوبست، اما بررسی یادداشت‌ها (در کاربرگ) تنها موضوعات خاصی را نشان می‌دهد. یک سرپرست نمی‌تواند یادداشت‌های بازبینی شده را به شکل‌هایی که او درباره آن‌ها چیزی نمی‌داند بنویسد، برای نمونه او هرگز نخواهد دانست که ممکن است یکی از همکاران از یادداشت برداری توضیحات مهم صاحبکار سر باز زده باشد.

شواهد کلامی بسیار دقیق باشد. ممکن است که گفته‌های صاحبکار قابل پذیرش باشد اما حسابرس، به ویژه در حوزه‌های پر خطر، ملزم به اثبات اظهارات (نکات) مهم خواهد بود.

آیا شما چیزی را که من شنیدم شنیده‌اید؟

برای انجام پرس و جوهای موثر، یک حسابرس باید از مهارت شنیداری قوی برخوردار باشد.

مثل خیلی از انسان‌های دیگر، به هر حال، خیلی از حرفه‌ای‌ها، گذشته از تسلط بر این مهارت، در جهت رشد توانایی‌های پایه‌ای شنیداری، در تقلا و تلاشند. لذا در این راستا، چند توصیه ساده زیر را به خاطر بسپارید:



۱- وقتی با صاحبکار مصاحبه می‌کنید، مراقب تمرکز بیش از حد، در مورد آنچه بعداً خواهید پرسید، باشید (این عمل بعد از این که صاحبکار صحبتش تمام می‌شود صورت می‌گیرد). این رویه یک روش معمول برای فراموش کردن اطلاعات مهم است. یک روش ساده برای مبارزه با این مشکل، کسب آمادگی کامل برای مصاحبه است. بدین‌گونه که از قبل فهرستی در

موجودی‌های کالا برای شناسایی اقلام فرسوده (خارج از رده) انجام داده‌اید؟» چند تا از صاحبکاران جواب «نه» خواهند داد؟ یک جواب «نه» احتمالاً منجر به پیشنهاد یک ثبت اصلاحی یا یک نامه توضیحی مدیریت می‌شود. و یا بدتر (از نظر صاحبکار) این که حسابرس از صاحبکار انجام تجزیه و تحلیل‌های اضافی را درخواست کند به طوری که حسابرس خود بتواند در ارتباط با ذخایر (کفایت ذخیره اقلام فرسوده) اطمینان حاصل کند.

افزون بر کمبود صداقت، بعضی از صاحبکاران اسناد و مدارکی را بدون آگاهی کامل از موضوع اصلی ارائه می‌کنند. احتمالاً آن‌ها نمی‌خواهند نا آگاه و غیرمطلع به نظر برسند برای همین اطلاعات زائد را پر و بال داده و ارائه می‌کنند.

از طرف دیگر، شخصی که با او مصاحبه می‌شود حقیقتاً به همه‌ی وقایع و امور آگاهی و اشراف ندارد. برای مثال کارمندان جزء (سطح پایین) همیشه از این که در جاهای دیگر شرکت چه اتفاقاتی می‌افتد آگاه نیستند. یک کارمند ممکن است نداند که سرپرستش هر از گاهی کارش را بر اساس قاعده منظم بررسی می‌کند تا از کامل انجام شدن کاری، مطمئن شود بنابراین زمانی که کارمند به حسابرس اطلاع می‌دهد که «هیچ کسی کار مرا کنترل نمی‌کند» آن کارمند (به زعم خودش) درست می‌گوید اما هرگز اظهاراتش صحیح نیست. اینجا یک اشتباه به اندازه یک دروغ می‌تواند اثر داشته باشد.

به طور خلاصه، وقتی حسابرسان پرس و جو را انجام می‌دهند، آن‌ها باید به دقت قابلیت اتکایی منبع اطلاعاتی خود را ارزیابی کنند. اطلاعاتی که از یک کارمند دارای هر دو ویژگی «قابل اعتماد بودن» و «وارد به کار و آگاه بودن»، به دست می‌آید، بهترین نوع شواهد کلامی (شفاهی) به شمار می‌روند. باز هم، این بدان معنی نیست که حسابرس می‌تواند همه‌ی دیگر روش‌ها را رها کرده یا چشم بسته شواهد (اسناد و مدارک و دلایل) را بپذیرد. در همه‌ی حالت‌ها، حسابرس باید از سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برخوردار باشد. اگر یک صاحبکار فاقد هر دو ویژگی اخیر باشد، یک حسابرس می‌بایست در ارزیابی

این کار تمرکز روی پیام‌های اصلی صاحبکار را با مشکل مواجه می‌کند، و باز هم امکان دارد اطلاعات مهم فراموش بشود یا (در میان انبوه یادداشت‌ها) گم شوند. بار دیگر هیچ پاسخ منطقی برای این مسئله‌ی غامض وجود ندارد. این واقعیات بیش‌تر این نظریه و مفهوم را پشتیبانی می‌کنند که حسابرسان مجرب‌تر و بهتر آموزش دیده، باید عمل پرس و جو را انجام دهند. آن‌ها بهتر درک خواهند کرد که در جریان مصاحبه‌های صاحبکار چه چیزی مهم و چه چیزی بی‌اهمیت است.

۳- شنونده‌های خوب، نویسندگان خوبی هم هستند. آن‌ها به دقت به کلمات دقیقی که توسط صاحبکار به کار برده می‌شود توجه می‌کنند و تشخیص می‌دهند که کلمات متفاوت معانی غیر یکسانی دارند. بیش‌تر صاحبکارانی که تقلب یا سوء استفاده‌ای مرتکب شده‌اند ترجیح می‌دهند دروغ نگویند مگر این‌که راه دیگری نداشته باشند. در عوض، آن‌ها از زبان مبهم و دو پهلو استفاده می‌کنند. یا موضوعات را به روشی که از نظر تکنیکی درست هستند اما گمراه‌کننده‌اند توضیح می‌دهند. در اینجا نمونه‌ای ارائه می‌شود:

حسابرس: آیا شما فکر می‌کنید این حساب دریافتی قابل وصول است؟
صاحبکار: ما با این مشتری هرگز مشکلی نداشتیم و او به ما اطمینان داده است که «ما آنرا پرداخت خواهیم کرد» من می‌توانم به شما اطمینان بدهم که از نظر مدیریت موضوع «تمام شده» است.
حسابرس: اما شما چی فکر می‌کنید؟

وقتی حسابرسان پرس و جو را انجام می‌دهند، آن‌ها باید به دقت قابلیت اتکایی منبع اطلاعاتی خود را ارزیابی کنند. اطلاعاتی که از یک کارمند دارای هر دو ویژگی «قابل اعتماد بودن» و «وارد به کار و آگاه بودن»، به دست می‌آید، بهترین نوع شواهد کلامی (شفاهی) به شمار می‌روند

صاحبکار: خوب، البته، شما هرگز شخصاً نخواهید دانست. اما ببینید من تازه دیروز یک ایمیل (email) از مشتری گرفتم که به ما اطمینان داده بود به زودی پرداخت صورت خواهد گرفت من حتی به معاونم سفارش کرده‌ام وقتی چک رسید مرا مطلع کند. ما امیدواریم چک یک روزی تو این هفته برسد.



برگیرنده‌ی سوال‌ها و عنوان‌های موضوعات قابل بحث را تنظیم کنیم.

داشتن یک چنین فهرست آماده‌ای از سوال‌ها به حسابرس اجازه می‌دهد که بهتر روی پاسخ‌های صاحبکار در حین مصاحبه تمرکز کند، تا این‌که نگران آن باشد که چه سوالی یا چه چیزی در ادامه باید پرسد یا بگوید.

۲- تلاش کنید در یادداشت برداری به یک تعادل درست برسید. برخی از حسابرسان زیاد یادداشت برداری نمی‌کنند و در نتیجه اطلاعات مهم را به خاطر نمی‌سپزند. این مانند اینست که یک پیشخدمت در رستوران در ذهنش به خود ببالد و از نوشتن دستور غذاها خودداری کند. و بالاخره بعد از نیم

ساعت، غذای اشتباهی بیاورد، یا چیزی از سفارش غذا را فراموش کند.

برعکس، برخی از حسابرسان دیگر، خیلی زیاد یادداشت برداری می‌کنند به طوری که به صورت دیوانه وار و سریع و نامرتب هر حرفی را که در واقع صاحبکار می‌گوید می‌نویسند.

مطلب بروید. به طوری که او مطمئن شود که شما در ادامه‌ی آن، جواب این چنین خواهید داد «که خیلی خوب، لطفاً دقیقاً به من نشان بدهید که هر ماه چه کاری انجام می‌دهید»

موسسات حسابرسی می‌بایست در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک و شناخت کنترل‌های داخلی و انجام روش‌های تحلیلی بهتر از قبل شوند. برای موفقیت در به کارگیری این روش‌ها، حسابرسان ملزم به بهتر شدن در انجام مصاحبه‌ها با صاحبکاران می‌باشند.

در خاتمه برخی از اصطلاحات مورد استفاده در متن جهت یادآوری و آشنایی بیش‌تر ارائه می‌گردد:

Client = صاحبکار (واحد مورد رسیدگی)
 Verbal evidence = شواهد شفاهی (کلامی)
 Conversational auditing = حسابرسی گفتاری (مصاحبه‌ای)
 Professional Skepticism = تردید حرفه‌ای
 Demise = انحلال
 Low-level auditors = (کمک) حسابرسان رده پایین
 Analytical procedures = روش‌های تحلیلی
 Detailed review = بررسی مشروح (تفضیلی)
 Reliable evidence = مدارک قابل اعتماد
 Trustworthy = قابل اعتماد
 bankruptcy counsel = مشاور ورشکستگی (که الزاماً در رشته حقوق تحصیل نموده است)
 bankruptcy lawyer = وکیل ورشکستگی (که در رشته حقوق و قانون تحصیل نموده است)

پی‌نوشت:

1. Why and How Audit Must change

منبع:

فصل ۱۰ کتاب «Why and How Audit Must change» اثر «THOMAS P. HCUCK» با عنوان «the client talkin'to» - انتشارات ترمه - سال ۸۶

توجه کنید که چگونه صاحبکار در حقیقت هرگز به پرسش‌های حسابرس جواب درست نمی‌دهد. بدون هیچ دروغی به طور ماهرانه‌ای از موضوع طفره می‌رود. کسی می‌تواند امیدوار باشد که حسابرس تشخیص داده که چه کاری صاحبکار انجام داده است!

در ارتباط با این موضوع، انتقاد قابل تأمل این است که آیا حسابرس پرسش‌هایش را به نحو مناسبی در قالب عبارات مناسب بیان نموده است؟

به نمونه زیر از روزنامه وال استریت ژورنال توجه کنید: اخیراً یکی از مقامات ارشد روزنامه وال استریت از مقامات شرکت ان رون در تماس دوباره پرسیده بود آیا شرکت، مشاور ورشکستگی (bankruptcy counsel) خود را ابقاء کرده بود. او گفته بود «نه».

او بعداً فهمیده بود که زمانی که «ان رون» رسماً چنین نماینده‌ای را ابقاء نکرده است، آن شرکت با وکلای ورشکستگی (bankruptcy lawyers) دیدار داشته است.

به طور خلاصه برخی از صاحبکاران (حتی آن‌هایی که برای پنهان کردن چیزی ندارند) تنها اطلاعات دقیقی را که خواسته شده است را فراهم می‌کنند. اگر حسابرسی خواسته‌اش را به خوبی مطرح نکند، ممکن است منجر به عدم دسترسی تیم حسابرسی به شواهد و مدارک مهم بشود. آیا شما نمونه‌ای را که در ابتدای این فصل ارائه شده به خاطر دارید، جایی که حسابرس از صاحبکار می‌پرسد، آیا بررسی مشروحی از موجودی‌های غیرقابل استفاده تا به حال به طور کامل صورت گرفته است؟

من گفتم که یکی از پاسخ‌های معمولی صاحبکار «بله» خواهد بود. چرا؟

برای این‌که کلمه «مشروح» یک واژه‌ی مبهم است و معنای متفاوتی برای افراد مختلف دارد. این به صاحبکار فرصت می‌دهد که بگوید «بله» (و تا حدی راست است)، به شرطی که نوعی از بررسی واقعاً انجام شده باشد.

اگر شما می‌خواهید این سوال را بپرسید درست سر اصل