



\* منصور شمس احمدی

در سومین استاندارد از استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی آمده است:

«شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تأییدیه کسب شود تا مبنایی مقبول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی به دست آید» بنابراین یکی از مهمترین تصمیمهایی که یک حسابرس باید بگیرد تصمیم در مورد «میزان شواهد گردآوری» است که حسابرس را قانع کند که اجزای صورتهای مالی صاحبکار و کل آنها به نحو مطلوب منعکس شده است:

تصمیم حسابرس در مورد جمع‌آوری شواهد به چهار گروه زیر تقسیم می‌شود:  
- از چه روشهای حسابرسی استفاده شود؟

- برای هر روش حسابرسی اندازه نمونه انتخاب شده چه میزان باشد؟  
- چه اقلام خاصی از جامعه مورد رسیدگی انتخاب شود؟  
- روشهای حسابرسی در چه زمانی انجام شود؟

### قانع کننده بودن شواهد:

حسابرس باید قانع شود که شواهدی که جمع‌آوری کرده است مبنای معقول برای اظهار نظر وی را فراهم کرده است.

عوامل مؤثر در قانع کننده بودن شواهد عبارتند از:

- ۱- کافی بودن
- ۲- قابل اطمینان بودن
- ۳- بموقع بودن

### ۱- کافی بودن

کفایت به کمیت شواهدی مربوط می‌شود که حسابرس باید آنها را به دست آورد. تعیین مقدار شواهد بسته به قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. عوامل مؤثر در کافی بودن شواهد به شرح زیر

کشف رابطه معکوس دارد:

احتمال خطر عدم کشف با توجه به مدل

ریسک در حسابرسی (AR = IR x CR x DR)

به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

در شرایطی که برآورد حسابرس از

احتمال خطر ذاتی (IR) و احتمال خطر کنترل

(CR) بالا باشد.

سطح پایینی از احتمال خطر عدم کشف

(CR) مطرح می‌شود. در این شرایط حسابرس

اطمینان ندارد که می‌تواند با شواهد جمع‌آوری

شده خطا یا تحریف بااهمیت را کشف کند و

بنابراین شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کند.

کاهش در احتمال خطر ذاتی یا احتمال خطر

کنترل، حسابرس را به پذیرش احتمال خطر عدم

کشف بالاتری رهنمون می‌سازد؛ و در این شرایط

می‌توان شواهد کمتری را جمع‌آوری کرد.

### ۲- قابل اطمینان بودن

قابل اطمینان بودن به کیفیت یا اتکاپذیر

بودن شواهد مربوط می‌شود و میزان قابلیت اتکا و

ارزش شواهد را نشان می‌دهد.

قابل اطمینان بودن شواهد به روشهای

حسابرسی انتخاب شده بستگی دارد و با افزایش

تعداد نمونه‌های مورد رسیدگی بهبود نمی‌یابد.

ویژگیهای قابل اطمینان بودن شواهد عبارتند از:

**الف) مربوط بودن** - شواهد باید مربوط به

هدفی باشد که حسابرس در پی دستیابی به آن

است. فرض کنید حسابرسی در نظر دارد از صدور

صورتحساب فروش برای کالاهای ارسالی

اطمینان حاصل کند. در صورتی که وی نمونه خود

را از صورتحسابهای فروش انتخاب کند و آنها را با

حواله‌های انبار مطابقت دهد، شواهد جمع‌آوری

شده با هدف رسیدگی که حصول اطمینان از کامل

بودن فروش باشد ارتباطی ندارد.

**ب) مستقل بودن ارائه کننده شواهد** -

شواهد به دست آمده از منابع خارج از شرکت از

شواهد به دست آمده از منابع داخلی

اطمینانبخش تر است.

# شواهد حسابرسی

است:

۱- میزان شواهد با درجه اطمینانبخشی

آنها نسبت عکس دارد. هرچه شواهد

مطمئنتر باشد مقدار کمتری از آن برای

توجیه اظهار نظر حسابرس لازم است.

۲- نیاز به شواهد با مفهوم اهمیت اقلام

مورد رسیدگی رابطه مستقیم دارد. هرچه

اهمیت یک قلم در صورتهای مالی بیشتر

باشد شواهد بیشتری برای اثبات آن لازم

است. برعکس برای تایید اقلام کم‌اهمیت

شواهد کمتری لازم است.

۳- میزان شواهد با احتمال خطر عدم

**ج) مؤثر بودن ساختار کنترل داخلی صاحبکار - شواهد به دست آمده از واحدی که دارای ساختار کنترل داخلی مناسب است قابل اطمینان تر از واحدی است که فاقد چنین ساختاری باشد.**

**دانش مستقیم حسابرس - شواهدی نظیر مشاهده عینی، و محاسباتی که مستقیماً به وسیله حسابرس انجام می شود اطمینان بخش تر از شواهدی است که به طور غیرمستقیم به دست می آید.**

**د) صلاحیت ارائه کنندگان شواهد - شواهدی که به وسیله افراد غیرمتخصص ارائه می شود حتی در صورتی که این افراد مستقل از واحد مورد رسیدگی باشند قابل اطمینان نیست و بنابراین ضروری است که در موارد تخصصی از نظر کارشناسان استفاده شود.**

**ه) عینی بودن - شواهد عینی مطمئنتر از شواهدی است که تشخیص صحت آنها نیاز به قضاوت داشته باشد. دریافت تاییدیه از بانکها و مشتریان و شمارش موجودیهای نقد از جمله شواهد عینی و نظرخواهی از مدیر اعتبارات در مورد قابلیت وصول مطالبات، نمونه ای از شواهد ذهنی است.**

### ۳- بموقع بودن

بموقع بودن شواهد مربوط به زمان جمع آوری شواهد، و یا دوره ای است که حسابرسی در آن دوره انجام می شود. زمان جمع آوری شواهد در مورد ارقام ترازنامه باید در تاریخی نزدیک به تاریخ ترازنامه و در مورد سود و زیان نمونه ای از کل دوره مورد رسیدگی باشد.

شواهد قانع کننده شواهدی است که کافی، اطمینان بخش و بموقع باشد.

جدول شماره ۱ رابطه بین تصمیمهای جمع آوری شواهد و عوامل مؤثر در قانع کننده بودن آنها را نشان می دهد.

### رابطه بین شواهد و هدفهای حسابرسی

### جدول شماره ۱ رابطه بین تصمیمهای مربوط به شواهد و قانع کننده بودن آنها

عوامل مؤثر در قانع کننده بودن شواهد	تصمیمهای مربوط به شواهد حسابرسی
قابل اطمینان بودن	روشهای حسابرسی
مربوط بودن	
استقلال ارائه دهنده	
مؤثر بودن ساختار کنترل داخلی	
دانش مستقیم حسابرس	
صلاحیت افراد ارائه کننده	
عینی بودن شواهد	
کامل بودن	اندازه نمونه و اختلافی که باید انتخاب شوند
اندازه نمونه کافی	
انتخاب اقلام مناسب از جامعه	
بموقع بودن	زمان بندی
زمان انجام روشها	
دوره حسابرسی	

### جدول شماره ۲ رابطه بین شواهد و هدفهای حسابرسی

نوع شواهد	معقول بودن کلی	اعتبار	کامل بودن	مالکیت	ارزش	طبقه بندی	انقطاع	درستی محاسبات	اقتضاء
رسیدگی عینی	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
تأییدیه	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
مدارک	✓				✓				
کنکاش از صاحبکار	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
درستی محاسبات								✓	
روشهای تحلیلی	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓

کم هزینه است و هم کمتر در حسابرسیها به کار می رود می توان به بسیاری از هدفهای حسابرسی که از طریق رسیدگی به مدارک به دست می آید رسید.

جدول شماره ۲ رابطه بین انواع شواهد و هدفهای حسابرسی را نشان می دهد. چنانکه در این جدول مشاهده می شود هر یک از انواع شواهد چند هدف حسابرسی را برآورده می کند و هر هدف حسابرسی نیز توسط چند نوع از شواهد برآورده می شود. با استفاده از روشهای تحلیلی که هم

ورق بزنید

## رابطه بین احتمال خطر و شواهد حسابرسی

وضعیت	احتمال خطر حسابرسی	احتمال خطر ذاتی	احتمال خطر کنترل	احتمال خطر عدم کشف	میزان شواهد مورد نیاز
۱	زیاد	کم	کم	زیاد	کم
۲	کم	کم	کم	متوسط	متوسط
۳	کم	زیاد	زیاد	کم	زیاد
۴	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
۵	زیاد	کم	متوسط	متوسط	متوسط

با ارزیابی اولیه حسابرس از احتمال خطر کنترل اجرا نمی‌شود. در این صورت نباید احتمال خطر کنترل را به میزان مثلاً ۵۰٪ تغییر داد و احتمال خطر عدم کشف را مجدداً به میزان ۱۳٪ محاسبه کرد (۵۰٪ × ۷۵٪ = ۳۷.۵٪)، بلکه باید نتیجه گیری کرد که اشتباهات و تحریفات غیرقابل قبولی در این قسمت وجود دارد و باید رهیافت جدیتری در مورد آنها در پیش گرفته شود.

## رابطه بین آزمونهای حسابرسی و شواهد

جدول شماره ۴ رابطه بین آزمونهای حسابرسی و شواهد را نشان می‌دهد.

نکات قابل توجه در این جدول عبارتند از:  
- روشهای شناخت ساختار کنترل داخلی، آزمون کنترلها و آزمون محتوای معاملات فقط شامل رسیدگی به مدارک، مشاهده، پرس و جو از صاحبکار و درستی محاسبات است.

- بیشترین میزان شواهد از طریق آزمون مانده حسابها به دست می‌آید. آزمون مانده حسابها نیز شامل تأییدیه و رسیدگی عینی است.

- پرس و جو از صاحبکار در کلیه آزمونها به کار می‌رود. رسیدگی به مدارک به استثنای روشهای تحلیلی، در کلیه آزمونها استفاده می‌شود.

## هزینه آزمونها

آزمونها از نظر هزینه جمع‌آوری شواهد به ترتیب افزایش هزینه عبارتند از:

- روشهای تحلیلی

- روشهای شناخت ساختار کنترل داخلی

و آزمون کنترلها

- آزمون محتوای معاملات

- آزمون مانده حسابها

نظر به اینکه استفاده از روشهای تحلیلی

دوم، مدل احتمال خطر حسابرسی یک مدل برنامه‌ریزی است و بنابراین در استفاده از آن برای ارزیابی نتایج حسابرسی محدودیت وجود دارد. زمانی که احتمالات خطر ارزیابی شد و طرح حسابرسی مربوط برقرار شد اجزای تشکیل دهنده طرح برای احتمال خطر ذاتی و کنترل نباید براساس شواهد کسب شده تغییر کنند.

اگر شواهد حسابرسی بیانگر این نکته باشد که تحریفات و اشتباهات در حد مبلغی تحمل پذیر است، مبلغ ثبت شده در آن حساب یا آن قسمت مورد قبول خواهد بود. در صورتی که شواهد حسابرسی نشاندهنده اشتباهات یا تحریقاتی به میزان بیش از مبلغ تحمل پذیر باشد، باید از مدل صرف نظر کرد و روشهای کافی به منظور تشخیص و تعیین اشتباهات و تحریفات موجود در سطحی با اطمینان زیاد را انجام داد. به عنوان مثال فرض کنید حسابرسی طرح حسابرسی خود را براساس مدل احتمال خطری به شرح زیر برقرار می‌کند:

$$\begin{aligned} AR &= 5\% \\ IR &= 75\% \\ CR &= 30\% \\ DR &= 22\% = (5\% \times 75\% \times 30\%) \end{aligned}$$

فرض کنید حسابرس در انجام روشها به منظور آزمون کنترلهای داخلی، به این نتیجه می‌رسد که کنترلهای داخلی در سطحی یکتواخت

## رابطه بین احتمال خطر و شواهد حسابرسی

جدول شماره ۳ رابطه بین احتمال خطر و شواهد حسابرسی را نشان می‌دهد.

استفاده از مدل احتمال خطر دو محدودیت اساسی دارد. اول، ارزیابی ریسک مورد انتظار جاری، که در آن احتمال خطر ذاتی و احتمال خطر کنترل بسیار ذهنی است. بنابراین بیشتر حسابرسان در این ارزیابی محافظه کارانه عمل کرده از عبارات «کم»، «متوسط» و «زیاد» استفاده می‌کنند. برای مثال در وضعیت اول، حسابرس تصمیم گرفته است احتمال خطر زیادی را در یک قسمت قبول کند. نتیجه گیری وی در این حالت بیانگر احتمال خطر ذاتی کم بوده است (یعنی احتمال وقوع اشتباه بدون در نظر گرفتن کنترلهای داخلی کم است). افزون بر این کنترلهای داخلی هم در این مورد مؤثر است، یا به عبارتی دیگر احتمال خطر کنترل کم است. بنابراین می‌توان احتمال خطر عدم کشف زیادی را قبول کرد و شواهد کمتری مورد نیاز است. وضعیت سوم برعکس این وضعیت است؛ یعنی احتمال خطر حسابرسی کم و احتمال خطرهای ذاتی و کنترل زیاد است بنابراین، احتمال خطر عدم کشف کم است و در نتیجه شواهد بیشتری مورد نیاز است. سایر وضعیتها بین این دو حد قرار دارند.

## رابطه بین آزمونها و شواهد

## نوع شواهد

نوع آزمون	رسیدگی عینی	تأییدیه	مدارک	مشاهده	کنکاش از صاحبکار	درستی محاسبات	روشهای تحلیلی
روشهای شناخت ساختار کنترل داخلی			✓	✓	✓		
آزمون کنترلها			✓	✓	✓	✓	
آزمون محتوای معاملات					✓	✓	
روشهای تحلیلی					✓		✓
آزمون جزئیات ماندهها	✓	✓	✓		✓	✓	

بسیاری از این کنترلها ظرف چند دقیقه انجام می شود.

آزمون محتوای معاملات نیاز به محاسبه مجدد توسط صاحبکار و ردیابی مدارک و اسناد و دفاتر دارد. بنابراین نسبت به آزمون کنترلها پرهزینه تر است.

آزمون مانده حسابها نظیر شمارش موجودیها و دریافت تأییدیهها و غیره از سایر آزمونها پرهزینه تر است.

در نتیجه حسابرسان تمایل دارند حسابرسی خود را چنان طراحی کنند که آزمون مانده حسابها را به حداقل برسانند.

## طرحهای حسابرسی

طرحهای متفاوتی از نظر تأکید و گستردگی انجام آزمونها وجود دارد. جدول شماره ۵ تأکید بر آزمونها را در چهار طرح مختلف حسابرسی نشان می دهد. فرض بر این است که در هر حالت شواهد کافی و قابل اطمینان جمع آوری شده است.

طرح حسابرسی شماره ۱ - این طرح مربوط به وضعیت شرکتی بزرگ با کنترلهای داخلی پیچیده است. حسابرس، بنابراین، آزمونهای کنترل را به طور گسترده انجام می دهد و بر ساختار کنترلهای داخلی صاحبکار اتکای زیادی می کند. بنابراین آزمونهای محتوای معاملات و مانده حسابها کمتر انجام می شود. روشهای تحلیلی به طور گسترده انجام می شود تا از میزان انجام آزمونهای محتوا کاسته شود. از آنجا که این طرح بر آزمون کنترلها و روشهای تحلیلی تأکید دارد کم هزینه است.

طرح حسابرسی شماره ۲ - این طرح مربوط به شرکتی متوسط است که دارای برخی از کنترلهای داخلی است. بنابراین حسابرس کلیه آزمونها را، به استثنای روشهای تحلیلی که به طور گسترده انجام می شود به میزان متوسط انجام می دهد.

طرح حسابرسی شماره ۳ - این طرح مربوط به شرکتی متوسط است که کنترلهای داخلی مؤثری ندارد. بنابراین آزمون کنترلها در این مورد بقیه در صفحه ۳۵

طبقه بندی آزمونها از نظر هزینه جمع آوری شواهد:

۱ - روشهای تحلیلی
۲ - روشهای شناخت ساختار کنترل داخلی و آزمون کنترلها
۳ - آزمون محتوای معاملات
۴ - آزمون جزئیات ماندهها

## جدول شماره ۵

## طرحهای متفاوت حسابرسی از نظر تأکید بر آزمونها

روشهای شناخت ساختار کنترلها داخلی	آزمون محتوا معاملات	روشهای تحلیلی	آزمون مانده حسابها
حسابرسی شماره ۱ گسترده	کم	گسترده	کم
حسابرسی شماره ۲ متوسط	متوسط	گسترده	متوسط
حسابرسی شماره ۳ متوسط	هیچ	متوسط	گسترده
حسابرسی شماره ۴ متوسط	متوسط	گسترده	گسترده

آزمون کنترلها هم نسبتاً کم هزینه است چرا که حسابرس در این مورد از صاحبکار پرس و جو می کند، و مواردی نظیر امضاها را رسیدگی کرده و نحوه انجام بعضی کنترلها را مشاهده می کند.

نسبتاً ساده است بنابراین کم هزینه هم هست. اطلاعات بسیاری در مورد تحریفها، اشتباهات بالقوه از طریق محاسبه و مقایسه چند رقم به دست می آید.

# بدون آموزش نظری نمی توان حسابدار شد



برگزاری امتحانات و اعلام برپایی دوره دکتری حسابداری در دانشگاه علامه طباطبایی پرسشهای بسیاری را برانگیخت که از نارساییهای موجود در دوره‌های کارشناسی و کارشناسی ارشد سرچشمه می‌گرفت. از آن میان می‌توان بر مسائل مربوط به کمبود استاد، کمبود منابع درسی و برنامه‌ریزی آموزشی تأکید کرد. و این که به‌رغم این دشواریها تا چه میزان می‌توان به موفقیت دوره دکتری امید بست.

برای یافتن پاسخی به این پرسشها مناسبتر دیدیم که آنها را با دکتر علی ثقفی که سالهاست با مسئله آموزش حسابداری آشنایی دارند و در این راه کوششهای چشمگیری کرده‌اند، در میان بگذاریم. آنچه می‌خوانید حاصل این گفتگوست.

● تدریس باید تنها مشغله استاد حسابداری باشد

● آموزش حسابداری نیازمند یک بازنگاری جدی است. باید آموزش را پیشاپیش طراحی و تفهیم کرد. هرچند که چنین کاری ظاهراً با آموزش عملی حرفه در تضاد به نظر می‌رسد اما گریزی از آن نیست



**● بودجه در نظر گرفته شده برای تحقیقات بخوبی به مصرف نمی‌رسد زیرا استادان معمولاً به جای آنکه ساکن دانشگاه باشند و به کارهای پژوهشی پردازند به چند شغله بودن تن داده‌اند**

**● آقای دکتر، درباره دوره دکتری حسابداری، برنامه‌ریزی و آینده آن برای ما سخن بگویید.**

— آغاز دوره دکتری حسابداری در ایران به شش سال پیش، در دانشگاه تهران باز می‌گردد. براساس برنامه‌ریزی دانشگاه تربیت مدرس، چنین پیشبینی شده بود که دوره دکتری مدیریت با دو گرایش حسابداری و مالی برپا شود و در صورت دسترسی داشتن به استادان، این دو گرایش به دو رشته مستقل دکتری حسابداری و دکتری مالی تبدیل شود. خوشبختانه دانشگاه تهران توانست با جذب استادان ایرانی خارج کشور واحدهای لازم برای رشته حسابداری را ترتیب دهد و در نتیجه آقایان طاهری و نوروش از دانشگاه تهران و رؤیایی از دانشگاه آزاد اولین کسانی بودند که توانستند دوره دکتری در این رشته را به پایان برسانند.

دانشگاه علامه طباطبایی نخستین دانشگاهی است که در اردیبهشت سال ۷۲ توانست مجوز رسمی تشکیل دوره دکتری حسابداری را از وزارت فرهنگ و آموزش عالی دریافت نماید. در مذاکراتی که با آقای دکتر خلیجی، رئیس دانشگاه علامه طباطبایی، صورت گرفت، مقرر شد که سرپرستی این دوره را من عهده‌دار شوم. سپس به تدوین برنامه کار و نیز گفتگو با شورای عالی برنامه‌ریزی پرداختیم. شورا، برنامه موقتی را تصویب کرد که این در حقیقت نخستین گام در کار ما به حساب می‌آمد. در ماههای بهمن و اسفند نیز از طریق آگهی در روزنامه‌های کثیرالانتشار نحوه پذیرش دانشجویان دوره دکتری را به اطلاع علاقه‌مندان

رساندیم. ابتدا قرار بود که براساس آیین‌نامه وزارت فرهنگ و آموزش عالی، حداکثر سن پذیرفته‌شوندگان، چهل سال باشد. اما بعداً این محدودیت از سوی وزارت فرهنگ و آموزش عالی لغو شد. آزمون، در پنجم خرداد ۷۳ با هفت موضوع درسی برگزار شد:

زبان تخصصی یا ضریب ۴

دروس حسابداری یا ضریب ۳

دروس مدیریت، اقتصاد و آمار یا ضریب ۲

برای درس زبان نیز حداقلی را در نظر گرفتیم که اگر شرکت‌کننده‌ای این حداقل را به دست نیاورد، حتی اگر در سایر درسها ممتاز باشد، نخواهد توانست در دوره شرکت کند.

سرانجام در پانزدهم تیرماه اسامی قبول‌شدگان استخراج شد.

**● چند نفر در کنکور شرکت کردند؟**

— گرچه ۱۲۴ نفر برای شرکت در آزمون ثبت‌نام کردند اما در عمل، ۸۴ نفر در امتحانات حاضر شدند. از این عده تنها ۳ نفر نتوانستند امتحانات را به طور کامل بگذرانند (برای مثال در جلسه صبح شرکت کردند اما در امتحانات بعدازظهر حاضر نشدند). شرکت‌کنندگان براساس نمراتی که در هر درس و در مجموع درسها کسب کرده بودند، رتبه‌بندی شدند. نتیجه این امتحان در شورای تحصیلات تکمیلی دانشگاه مطرح شد و در تاریخ ۱۵ تیرماه ۷۳ اسامی قبول‌شدگان و نیز تعدادی ذخیره، برای انجام مراحل گزینش به اطلاع وزارت فرهنگ و آموزش عالی رسید. البته می‌دانید که بر طبق آیین‌نامه‌های موجود، تمام دانشجویان دوره دکتری باید بورسیه وزارت فرهنگ و آموزش عالی باشند و به این دلیل باید تعهداتی را بپذیرند. وزارت فرهنگ و آموزش عالی مسئول دریافت این تعهدات از پذیرفته‌شدگان است.

براساس برنامه کنونی - که برنامه‌ای موقت است و باید آن را تکمیل کرد - ۹ تا ۱۸ واحد برای دروس پیش‌نیاز در نظر گرفته شده است. ۴۵ واحد نیز دروسی هستند که دانشجو باید از میان آنها حتماً ۱۸ واحد را بگذراند. به این ترتیب حداقل تعداد واحدها ۲۷ واحد خواهد بود. در هر حال تعیین تعداد واحدهای درسی برعهده شورای تحصیلات تکمیلی دانشگاه و دانشکده می‌باشد. ضمناً رساله دانشجویان نیز معادل ۱۶ تا ۳۰ واحد

**● هنوز نیاز صنعت به حسابداری آشکار نشده است. صنعت باید اعلام نیاز کند. آن‌گاه می‌توان از حسابداری پرسید که برای آن نیاز چه پاسخی دارد**

درسی است.

خوشبختانه در مورد دروس اقتصاد، مدیریت، آمار، پژوهش عملیاتی و تا حدی سیستمهای اطلاعاتی از نظر استاد، مشکلی نداریم ولی در مورد برخی از دروس حسابداری با کمبود استاد روبه‌رویم. البته برای رفع این مشکل از استادان ایرانی مقیم خارج که در رشته حسابداری دارای درجه دکتری و تجربه کافی هستند، با استفاده از طرح «تاک‌تن» (TOKTEN) سازمان ملل و یا بودجه در نظر گرفته شده از طریق خود دانشگاه و یا وزارتخانه، دعوت خواهیم کرد.

**● طرح «تاک‌تن» چیست؟**

— این طرح چنانکه گفته شد مربوط به سازمان ملل است، هزینه رفت و برگشت استاد، و مخارج ریالی را می‌پذیرد. البته استادی می‌تواند از این طرح استفاده کند که مشمول خدمت وظیفه نباشد. در تهران نیز اگر استاد محلی برای سکونت نداشته باشد دانشگاه تأمین آن را برعهده می‌گیرد. براساس این طرح حداقل زمان در نظر گرفته شده برای تدریس شش هفته و حداکثر آن سه ماه است. هر استاد تنها یک بار در سال می‌تواند از این طرح استفاده کند. من فکر می‌کنم با استفاده از این طرح، در تأمین استاد برای دروسمان مشکلی نخواهیم داشت.

برای گذراندن رساله نیز می‌توان از این استادان به عنوان استاد راهنما کمک گرفت. در این زمینه آقای دکتر جهانخانی کمال همکاری را در درس مالی دارند و خود من هم در خدمت دانشجویان حسابداری هستم. آقای دکتر نیکخواه آزاد که به تازگی به ایران تشریف آورده‌اند - در صورت ماندگار شدن - به ما در پیشبرد امور در این زمینه کمک خواهند کرد.

**ورق بزنید**

## ● روند پذیرش دانشجویان رشته حسابداری در مقاطع مختلف تحصیلی چگونه است؟

— تعداد ورودی سالانه دانشجویان حسابداری در دوره کارشناسی با احتساب دانشجویان دانشگاه آزاد و دانشگاه پیام نور مرتب روبه افزایش است. این دانشجویان به مرور جایگزین دیپلمه‌هایی می‌شوند که هم اینک به کار حسابداری مشغولند.

دوره کارشناسی ارشد حسابداری نیز در شش دانشگاه شامل دانشگاه تهران، تربیت مدرس، شهید بهشتی، علامه طباطبایی و دانشگاه آزاد واحدهای تهران و مشهد برگزار می‌شود که حاصل کار آن سالانه ۲۵ تا ۳۰ فارغ التحصیل است که رقم اندکی است. تعداد فارغ‌التحصیلان دوره دکتری از این هم کمتر است و از سالی سه - چهار نفر تجاوز نمی‌کند.

## ● آقای دکتر، وضعیت کنونی و آینده آموزش حسابداری را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

— واقعیت این است که سیستم آموزش حسابداری نیاز به یک بازنگری جدی دارد. تاکنون سنت این بوده که دانشجویان حسابداری می‌کوشیدند که هرچه زودتر در مؤسسات حسابداری، حسابرسی و یا کارخانه‌ها به کار مشغول شوند. به این امید که در عمل چیزهایی بیاموزند. اما تجربه نشان می‌دهد که این شیوه‌ای کارا نبوده و بهره‌وری بسیار اندکی داشته است. باید آموزش را پیشاپیش طراحی و تفهیم کرد. هرچند که چنین کاری ظاهراً با حرفه در تضاد است اما گریزی از آن نیست. یکی دیگر از ضرورتها این است که حرفه اصلی استادان حسابداری فقط تدریس باشد نه انجام امور حسابداری و حسابرسی. البته این امر مستلزم تأمین مالی استادان است تا در عمل نیازمند انجام کارهای دیگر نشوند. این مسئله بویژه در جلب استادان ایرانی که در خارج به سر می‌برند مؤثر است. اکنون کمبود ما در دوره دکتری چشمگیر است. البته اینکه در دوره دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس ۳ دانشجو مشغول به تحصیلند امیدوارکننده است. وجود آقای دکتر نمازی برای دوره دکتری این رشته - در تربیت مدرس - مغتنم است و امیدوارم با



## ● دانشجویان کارشناسی ارشد از نظر نگارش فارسی ضعیفند

● از استادان دروس تخصصی حسابداری نمی‌توان توقع داشت که مشکل زبان فارسی دانشجویان را برطرف کنند. دانشجویان خود باید همت کنند و این ضعف را برطرف سازند

## ● باید استادان حسابداری را تأمین مالی کرد تا در عمل نیازمند انجام کارهای دیگر نباشند

کم شدن مسئولیتهای اجرایی ایشان، بتوانند حداقل مسئولیت سه واحد درسی را در دانشگاههای دیگر برعهده بگیرند و گره‌گشای مشکلات باشند.

● چنین به نظر می‌رسد که مشکل اصلی در آموزش این است که این آموزش، حسابداران را در نهایت افرادی تک‌ساختی بار می‌آورد نه چند ظرفیتی؛ حسابدارانی

## وزریده در انجام امور ولی فاقد بینشی استوار در این زمینه. جنابعالی در این زمینه چه فکر می‌کنید؟

— بله. متأسفانه تقریباً تمام وقت دانشجویان صرف کار عملی می‌شود. و توجه به تئوری در میان آنها اندک است. به همین دلیل گرفتار محدودیت دید هستند و صرفاً به تجربه‌ای که خود در جریان کار و یا به هنگام آموزش به دست آورده‌اند، اعتماد دارند.

## ● می‌توان امیدوار بود که برگزاری دوره دکتری، قلمرو پژوهش در رشته حسابداری را گسترش بسیار خواهد داد. چنین رویدادی نیازمند صرف هزینه و سازماندهی است. برای این امور چه پیشبینیهایی شده است؟

— من هم امیدوارم گسترش قلمرو پژوهش روزی تحقق یابد. در زمان حاضر، بودجه‌ای برای تحقیقات در نظر گرفته شده ولی نمی‌توان آن را بخوبی به مصرف رساند، چرا که استادان - از جمله خود من - ساکن دانشگاه نیستیم و به چند شغله بودن تن داده‌ایم.

دشواری دیگر این است که میان دانشگاه و صنعت پیوند استوار و محکمی پدید نیامده است. درست است که صنعت، به یاری گرفتن از استادان دانشگاه تمایل دارد و دانشگاهیان نیز به قلمرو صنعت علاقه‌مندند، اما باید نهادی برای تحکیم این پیوند به وجود بیاید. این نهاد می‌باید انجام پژوهشها و تحقیقات صنعتی را تقبل کند و سپس آن را به استادان بسپارد. اقدام فردی استادان در این زمینه کارساز نخواهد بود.

## ● آیا فکر نمی‌کنید یکی از دلایل این نارسایی این باشد که حسابداری آن طور که باید و شاید به صنعت خدمت ارائه نکرده است؟

— چرا، این هم یکی از دلایل است. اما واقعیت مهم این است که هنوز نیاز صنعت به حسابداری آشکار نشده است. صنعت باید اعلام نیاز بکند. آن گاه می‌توان از حسابداری پرسید که برای آن نیاز چه پاسخی دارد. من به لحاظ کارم با بسیاری از کارخانه‌ها به نحوی سروکار دارم. سیستمهای اطلاعاتی این کارخانه‌ها همان سیستمهای قدیمی و نا کاراست. دلیل آن هم روشن است کارخانه خود را در عرصه رقابت، که

مستلزم نوآوری است، نمی‌بیند. در واقع کارخانه به دور از رقابت، به اطلاعاتی که هزینه‌ها را کاهش دهد و سبب افزایش درآمد شود نیازمند نیست. امیدواری من این است که ایجاد دوره دکتری بتواند در بهبود کیفیت آموزش واقعاً مؤثر بیفتد.

### ● آقای دکتر، یکی از مشکلات مهم در دوره کارشناسی ارشد، کمبود استادان راهنماست. آیا امیدی به حل این مشکل هست؟

— در مورد دانشجویان کارشناسی ارشد وضعیت خاصی وجود دارد. حقیقت این است که این دانشجویان از نظر نگارش فارسی و روش تحقیق دچار ضعف هستند. بنابراین استادان میل چندانی به اینکه راهنمایی این دانشجویان را برعهده بگیرند ندارند. مشکل دیگر ناچیز بودن حق الزحمه استادان راهنما در این دوره است. ما در دوره دکتری با این دو مشکل کمتر برخورد می‌کنیم. زیرا هم تسلط دانشجویان به زبان فارسی و خارجی و روش تحقیق بیشتر است و هم حق الزحمه استادان مناسبتر. به گمان من اساساً یکی از دلایل اصلی کم بودن دانشجویان دوره کارشناسی ارشد همین انگشت شمار بودن تعداد استادان راهنماست. بسیاری از کلاسهای این دوره گنجایش ۱۷ تا ۲۰ دانشجو را دارند اما در آنها فقط ۶ یا ۷ نفر به تحصیل مشغولند. در مورد اغلب دروس و از نظر بیشتر استادان، بین ۷ یا ۱۷ دانشجو تفاوت چندانی وجود ندارد، اما برای استادان راهنما چنین نیست و موضوع کم و زیادی دانشجو اهمیت ویژه‌ای دارد.

### ● آیا حل این مشکل بیشتر به دوره کارشناسی مربوط نمی‌شود؟

— درست است. اما واقعاً از استادی که دروس تخصصی حسابداری را تدریس می‌کند نمی‌توان توقع داشت که مشکل زبان فارسی دانشجویان را برطرف بکند. این وظیفه خود دانشجویان است که با تلاش فراوان، صرف وقت، یاری گرفتن از استادان زبان فارسی و مشورت با ویراستاران خوب توانایی خویش را در زبان فارسی بهبود ببخشند.

## دنباله نتوایها حسابرسی

انجام نمی‌شود. در این طرح تأکید بر آزمون مانده حسابهاست لیکن روشهای تحلیلی و آزمون محتوای معاملات نیز تا حدودی انجام می‌شود. هزینه انجام این حسابرسی به علت تأکید بر آزمونهای محتوا زیاد است.

طرح حسابرسی شماره ۴ - طرح اصلی در این حالت مشابه حالت اول است. لیکن حسابرس در حین رسیدگی با انحرافات زیادی در مورد آزمون کنترلها مواجه شده و اشتباهات زیادی را با استفاده از آزمون محتوای معاملات و روشهای تحلیلی کشف کرده است. بنابراین نتیجه گرفته می‌شود که کنترلهای داخلی مؤثر نیستند و آزمونهای مانده حسابها به طور گسترده انجام می‌شود. هزینه این حسابرسی به علت انجام آزمونهای کنترل و محتوای معاملات که انجام شده‌اند ولی در کاهش آزمون ماندهها بدون تأثیر بوده‌اند، زیاد است.

۱ - AR = احتمال خطر حسابرسی. آن است که حسابرس نادانسته نظر خود را درباره صورتهای مالی حاوی خطای تحریفی با اهمیت، به طور مناسبی تعدیل نکند.  
IR = احتمال خطر ذاتی، احتمال رخ دادن خطای تحریفی بااهمیت در یک حساب، با فرض آنکه برای آن کنترل داخلی وجود نداشته باشد.  
CR = احتمال خطر کنترل، احتمال رخ دادن



خطای تحریفی با اهمیت در یک حساب و عدم کشف بموقع آن توسط سیستم کنترل داخلی است.  
DR = احتمال خطر عدم کشف، این است که روشهای رسیدگی حسابرسان سبب شود به این نتیجه برسند که خطای تحریف بااهمیتی در حساب مورد رسیدگی وجود ندارد، درحالی که حساب مزبور در واقع دارای خطای (تحریف) بااهمیتی است.