



## حسابرسی (یک)

### نوشته:

دکتر حمزه عسگری رشتیانی

مدرس دانشگاه‌های آزاد

استان‌های تهران و البرز



انتشارات ترمه



|              |                           |
|--------------|---------------------------|
| نام کتاب:    | ♦                         |
| نویسنده:     | ♦ دکتر حمزه عسگری رشتیانی |
| صفحه‌آرایی:  | ♦ انتشارات ترمه           |
| طراح جلد:    | ♦ روجا غمگسار             |
| نوبت چاپ:    | ♦ چاپ اول ۱۳۹۹            |
| ناشر:        | ♦ انتشارات ترمه           |
| تیراژ:       | ♦ ۱۰۰۰ نسخه               |
| چاپ و صحافی: | ♦ آزاد-چاوش               |
| قیمت:        | ♦ ۹۹۴-۹۷۸-۹۶۴-۹۷۸ ریال    |
| شابک:        | ♦ ۹۷۸-۹۶۴-۹۷۸-۹۹۴-۹       |

آدرس ناشر: تهران- خ انقلاب- خ ۱۲ فروردین- پلاک ۲۸۶، طبقه دوم، واحد ۸

تلفن: ۶۶۹۶۱۷۶۹-۶۶۹۶۱۸۰۴

دفتر فروش انتشارات ترمه و مرکز فروش شهرستان‌ها: تهران- خ انقلاب- خ ۱۲ فروردین- پلاک ۲۸۶، طبقه اول، واحد ۴

تلفن: ۶۶۹۵۷۰۲۱-۶۶۴۸۱۵۱۴

فاکس: ۶۶۹۵۷۱۲۰

برای اطلاع از نحوه خرید اینترنتی انتشارات ترمه به وب‌سایت ما به آدرس زیر مراجعه فرمایید.

[Info@termehbook.ir](mailto:Info@termehbook.ir)

[www.termehbook.ir](http://www.termehbook.ir)

ببایید به حقوق دیگران احترام بگذاریم

دوست عزیز، این کتاب حاصل دسترنج چندین ساله مؤلف، مترجم و ناشر آن است. تکثیر و فروش آن به هر شکلی بدون اجازه از پدیدآورنده کاری غیراخلاقی، غیرقانونی و غیرشرعی است. نتیجه این عمل نادرست موجب رواج بی‌اعتمادی در جامعه و بروز پی‌آمدهای ناگوار در زندگی و محیطی ناسالم برای خود و فرزندانمان می‌گردد

تمامی حقوق این اثر محفوظ است. تکثیر یا تولید مجدد آن کل یا جزء، به هر صورت

چاپ، کپی، صوت، تصویر و انتشار الکترونیکی [ بدون اجازه مکتوب ناشر ممنوع است

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی و پیچیدگی آن، افزایش جدی سهم سهامداران کوچک در شرکت‌ها و به دنبال آن تضاد منافع نیازهای نظارتی را بیش از پیش ضرور می‌نماید. در این محیط استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی دربارهٔ بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند.

در این رابطه صورت‌های مالی به عنوان مهمترین اطلاعات مالی شرکت‌ها و بیانگر نتایج فعالیت آنها محسوب می‌شود. اما مسألهٔ مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات فرآیند تهیه آن و آثار زیان‌بار استفاده از اطلاعات گمراه‌کننده و مهمتر از آن تضاد منافع موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است.

صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکا است. حسابرس مستقل شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرس به ادعاهایی اعتبار می‌دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد. حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت

جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارشگری نتایج به افراد ذینفع. گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آن، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوطه، بی‌طرفانه و قابل اتکا، و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرآیندهایی که چنین اطلاعاتی را فراهم کنند، ایجاد نموده است. همچنین عوامل موجب افزایش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرآیند انتقال اطلاعات شده است.

کتاب حاضر با در نظر گرفتن سرفصل‌های مصوب برای دانشجویان حسابداری در هفت فصل برای درس «حسابرسی یک» به ارزش سه واحد نظری، تهیه و تدوین شده است. در فصل اول، کلیات و مفاهیم عمومی حسابرسی تشریح و فلسفه حسابرسی و رابطه آن با حسابداری و انواع حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. در فصل دوم، آیین رفتار حرفه‌ای و احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای اعم از مستقل یا تحت استخدام ارائه شده است. در فصل سوم گزارش حسابرسی و اجزای آن بیان شده و مطالب مرتبط با کنترل‌های داخلی در فصل چهارم ارائه گردیده است. در فصول پنجم و ششم کتاب نیز به ترتیب برنامه‌ریزی و جمع‌آوری شواهد مناسب و کافی در حسابرسی تشریح شده و موضوعاتی از قبیل قرارداد حسابرسی، مفهوم اهمیت، انواع شواهد حسابرسی و انواع پرونده‌ها و کاربرگ‌های حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند، در فصل انتهایی و هفتم کتاب در خصوص حرفه حسابرسی در ایران مطالبی به استحضار خوانندگان عزیز رسیده است.

امیدوارم نقایص این مجموعه در تجدید چاپ‌های بعدی برطرف گردد و

کاستی‌هایی که دارد، تکمیل و به‌روزآوری شود. صمیمانه نیازمند ارایه پیشنهادات و انتقادات خلاق و سازندهٔ تمامی عزیزان، اساتید، صاحب‌نظران و پژوهشگرانی که این کتاب را مطالعه می‌کنند هستم و چنانچه نظرات اصلاحی و ارزشمند خود را به آدرس پست الکترونیکی [a.arashtiani@gmail.com](mailto:a.arashtiani@gmail.com) ارسال فرمایند، ضمن بازنگری و اعمال نظرات اصلاحی عزیزان؛ موجبات غنای محتوای مجموعه حاضر نیز فراهم خواهد شد.

در پایان لازم می‌دانم از زحمات عزیزانی که به هر نحوی در تهیه و تدوین این کتاب یاری‌ام کرده‌اند تشکر و قدردانی نمایم و بی‌تردید ارائهٔ نظرات و پیشنهادات اساتید، همکاران و دانشجویان گرامی پیرامون کتاب حاضر باعث بهبود کار خواهد بود.

حمزه عسگری رشتیانی

پاییز ۱۳۹۹

## فهرست مطالب

### فصل اول / کلیات ..... ۱۵

- تقسیم‌بندی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری ..... ۱۶
- دو شاخه حسابداری با توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ..... ۱۶
- حسابداری صنعتی ..... ۱۷
- سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی ..... ۱۸
- ثبت و طبقه‌بندی ..... ۱۹
- تفکیک نتیجه پردازش داده‌ها در یک سیستم حسابداری ..... ۱۹
۱. تراز آزمایشی ..... ۲۰
۲. صورت‌های (گزارشات) مالی حسابداری ..... ۲۰
- انواع سیستم‌های حسابداری ..... ۲۰
- الف) حسابداری دستی ..... ۲۱
- ب) حسابداری کامپیوتری ..... ۲۱
- حسابرسی ..... ۲۱
- رابطه بین حسابداری و حسابرسی ..... ۲۲
- فلسفه وجودی حسابرسی ..... ۲۲
- حسابرس مستقل ..... ۲۳
- حسابرس داخلی ..... ۲۴
- بازرس قانونی ..... ۲۴
- انواع حسابرسی ..... ۲۴

- انواع حسابرسی از لحاظ نوع ارجاع کار..... ۲۵
- انواع حسابرسی از لحاظ شیوه انجام رسیدگی‌های حسابرسی..... ۲۵
- انواع حسابرسی از لحاظ زمان انجام کار..... ۲۶
- استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی..... ۲۶
- ۱- استانداردهای عمومی (شامل سه استاندارد)..... ۲۷
- ۲- استانداردهای اجرای عملیات (شامل سه استاندارد)..... ۲۷
- ۳- استانداردهای گزارشگری (شامل چهار استاندارد)..... ۲۷

## **فصل دوم / آیین رفتار حرفه‌ای ..... ۲۹**

- اخلاق و رفتار حرفه‌ای..... ۳۰
- تئوری‌های رفتار اخلاقی..... ۳۱
- اهداف حرفه‌ای حسابداری..... ۳۳
- اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای..... ۳۳
- ۱- اصول..... ۳۳
- ۲- احکام..... ۳۴
- \* قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای..... ۳۶
- ۴) رازداری..... ۳۷
- ۵) خدمات مالیاتی..... ۳۸
- ۶) آگهی..... ۳۹
- \* قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل..... ۳۹
- ۱) استقلال..... ۳۹
- ۲) شرایط حق الزحمه مورد پذیرش برای حسابدار حرفه‌ای مستقل..... ۴۵
- ۳) فعالیت‌های ناسازگار با حرفه حسابداری..... ۴۵

|         |                                                                             |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------|
| ۴۶..... | ارتباط با سایر حسابداران مستقل.....                                         |
| ۵۱..... | آگهی و تبلیغات.....                                                         |
| ۵۲..... | * احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام.....                |
|         | (۱) حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی در قبال کارفرما، |
| ۵۲..... | نسبت به اصول حرفه‌ای خود نیز پایبند است.....                                |
| ۵۳..... | (۲) حمایت از همکاران حرفه‌ای.....                                           |
| ۵۳..... | (۳) صلاحیت حرفه‌ای.....                                                     |
| ۵۳..... | (۴) ارائه اطلاعات.....                                                      |

## فصل سوم / گزارش حسابرسی ..... ۵۵

|         |                                                   |
|---------|---------------------------------------------------|
| ۵۶..... | گزارش حسابرسی.....                                |
| ۵۶..... | یادداشت‌های توضیحی.....                           |
| ۵۷..... | موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی عبارتند از:..... |
| ۵۷..... | اهداف گزارش حسابرسی.....                          |
| ۵۷..... | اجزای اصلی گزارش حسابرسی.....                     |
| ۵۷..... | (۱) عنوان.....                                    |
| ۵۷..... | (۲) مخاطب.....                                    |
| ۵۸..... | (۳) مقدمه.....                                    |
| ۵۸..... | (۴) مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی..... |
| ۵۸..... | (۵) مسئولیت حسابرس.....                           |
| ۵۸..... | (۶) اظهارنظر حسابرس.....                          |
| ۵۹..... | (۷) امضای حسابرس.....                             |
| ۵۹..... | (۸) تاریخ گزارش.....                              |



|          |                                                    |
|----------|----------------------------------------------------|
| ۵۹.....  | نشانی حسابرس.....                                  |
| ۵۹ ..... | سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی .....             |
| ۶۰ ..... | انواع گزارش‌های حسابرسی .....                      |
| ۶۱ ..... | (۱) گزارش تعدیل نشده (مقبول).....                  |
| ۶۱ ..... | (۲) گزارش‌های تعدیل شده.....                       |
| ۶۶ ..... | وجود تحریف در صورت‌های مالی.....                   |
| ۶۶ ..... | رویه‌های حسابداری انتخاب شده.....                  |
| ۶۷ ..... | به‌کارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده.....       |
| ۶۷ ..... | افشاء در صورت‌های مالی.....                        |
| ۶۸ ..... | محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.....     |
| ۷۰ ..... | پیامدهای محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی..... |

## فصل چهارم / کنترل‌های داخلی ..... ۷۱

|          |                                                                                        |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| ۷۳ ..... | کنترل‌های داخلی اداری .....                                                            |
| ۷۳ ..... | کنترل‌های داخلی حسابداری .....                                                         |
| ۷۴ ..... | کنترل‌های پایه اولیه.....                                                              |
| ۷۴ ..... | کنترل‌های انضباطی (ثانویه).....                                                        |
| ۸۰ ..... | ب- فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری.....                                             |
| ۸۲ ..... | کاربرد فرایند ارزیابی خطر توسعه واحد تجاری در واحدهای تجاری کوچک.....                  |
| ۸۳ ..... | ج. سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی..... |
| ۸۸ ..... | کاربرد فعالیت‌های کنترلی در واحدهای تجاری کوچک.....                                    |
| ۹۰ ..... | کاربرد نظارت بر کنترل‌ها در واحدهای تجاری کوچک.....                                    |

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| محدودیت‌های کنترل‌های داخلی.....                                        | ۹۰  |
| شناخت و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان.....                | ۹۲  |
| روش‌های برآورد خطر.....                                                 | ۹۶  |
| مستندسازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی.....                              | ۹۷  |
| عوامل خطر تقلب .....                                                    | ۱۰۴ |
| نمونه‌هایی از عوامل خطر مربوط به تحریف‌های ناشی از تقلب.....            | ۱۰۶ |
| عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه.....   | ۱۰۷ |
| عوامل خطر تقلب مربوط به ویژگی‌های مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی.....  | ۱۰۷ |
| عوامل خطر تقلب مربوط به وضعیت صنعت.....                                 | ۱۰۹ |
| عوامل خطر تقلب مربوط به ویژگی‌های عملیاتی و ثبات مالی.....              | ۱۰۹ |
| عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها..... | ۱۱۱ |
| عوامل خطر تقلب مرتبط با آسیب‌پذیری دارایی‌ها در برابر سوء استفاده.....  | ۱۱۱ |
| عوامل خطر تقلب مرتبط با کنترل‌ها.....                                   | ۱۱۲ |
| حسابرسی داخلی.....                                                      | ۱۱۳ |
| بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی.....                             | ۱۱۳ |
| رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی.....                                 | ۱۱۳ |
| بررسی کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی.....                                | ۱۱۴ |
| بررسی رعایت قوانین.....                                                 | ۱۱۴ |
| تفاوت حسابرس داخلی و حسابرس مستقل .....                                 | ۱۱۴ |
| ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل.....                 | ۱۱۶ |
| زمان‌بندی برقراری ارتباط و هماهنگی با واحد حسابرسی داخلی.....           | ۱۱۷ |
| نامه مدیریت و شرایط قابل گزارش و ارتباط با مدیریت.....                  | ۱۱۸ |
| واحدهای اقتصادی کوچک و کنترل‌های داخلی در این واحدها.....               | ۱۲۱ |

|     |                                                               |
|-----|---------------------------------------------------------------|
| ۱۲۱ | تفکیک محدود وظایف.....                                        |
| ۱۲۲ | تسلط مدیر یا صاحب سرمایه.....                                 |
| ۱۲۳ | تاثیر ویژگیهای واحدهای اقتصادی کوچک بر عملیات حسابرسی.....    |
| ۱۲۵ | اطلاع رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری.....       |
| ۱۲۶ | شناخت حسابرس از اجزای کنترل‌های داخلی.....                    |
| ۱۲۶ | شناخت حسابرس از محیط کنترلی.....                              |
| ۱۳۰ | شناخت حسابرس از فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی..... |
| ۱۳۵ | شناخت حسابرس از فعالیتهای کنترلی.....                         |
| ۱۳۸ | شناخت حسابرس از نظرات و کنترل‌ها.....                         |
| ۱۳۹ | مستندسازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی.....                    |
| ۱۴۱ | <b>فصل پنجم / برنامه‌ریزی در حسابرسی.....</b>                 |
| ۱۴۲ | حدود برنامه.....                                              |
| ۱۴۳ | موارد مربوط به شناخت مقدماتی.....                             |
| ۱۴۳ | واحد مورد رسیدگی.....                                         |
| ۱۴۴ | قرارداد حسابرسی.....                                          |
| ۱۴۵ | طرح کلی حسابرسی.....                                          |
| ۱۴۶ | برنامه حسابرسی.....                                           |
| ۱۴۷ | کسب شناخت از فعالیتهای صاحبکار پس از پذیرش کار.....           |
| ۱۴۷ | مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان.....  |
| ۱۴۸ | مفهوم اهمیت در حسابرسی.....                                   |
| ۱۴۹ | خطرهای حسابرسی (ریسک).....                                    |
| ۱۵۱ | <b>فصل ششم / جمع‌آوری شواهد مناسب و کافی.....</b>             |
| ۱۵۲ | شواهد حسابرسی.....                                            |

|     |                                       |
|-----|---------------------------------------|
| ۱۵۳ | ادعاهای مدیریت                        |
| ۱۵۳ | (۱) وجود یا وقوع                      |
| ۱۵۳ | (۲) حقوق مالکانه و تعهدات             |
| ۱۵۳ | (۳) کامل بودن                         |
| ۱۵۳ | (۴) ارزشیابی و تخصیص                  |
| ۱۵۳ | (۵) نحوه ارائه و افشا                 |
| ۱۵۴ | روش‌های کسب شواهد حسابرسی             |
| ۱۵۴ | (۱) روش‌های برآورد خطر                |
| ۱۵۴ | (۲) آزمون‌های اثربخشی کارکرد کنترل‌ها |
| ۱۵۴ | (۳) آزمون‌های محتوا                   |
| ۱۵۵ | انواع شواهد حسابرسی                   |
| ۱۵۵ | (۱) شواهد عینی یا مشاهده حسابرس       |
| ۱۵۵ | (۲) شواهد شفاهی یا پرس‌وجو            |
| ۱۵۵ | (۳) تأدیه خواهی                       |
| ۱۵۵ | (۴) تأدیه‌های مثبت و تأدیه‌های منفی   |
| ۱۵۶ | (۵) تأدیه به مدیران                   |
| ۱۵۶ | (۶) تأدیه وکیل حقوقی                  |
| ۱۵۶ | (۷) شواهد حاصل از نظرات کارشناسان     |
| ۱۵۷ | (۸) روش‌های تحلیلی                    |
| ۱۵۷ | حسابرسی نخستین                        |
| ۱۵۷ | پرونده‌های حسابرسی                    |
| ۱۵۹ | پرونده جاری حسابرسی                   |

|     |                                                     |
|-----|-----------------------------------------------------|
| ۱۶۱ | پرونده دائمی حسابرسی.....                           |
| ۱۶۳ | انواع کاربرگ‌های حسابرسی .....                      |
| ۱۶۳ | ۱- کاربرگ‌های عمومی.....                            |
| ۱۶۴ | ۲- کاربرگ نهایی.....                                |
| ۱۶۴ | ۳- کاربرگ‌های اصلی.....                             |
| ۱۶۴ | ۴- کاربرگ اصلاحات پیشنهادی و تعدیلات طبقه بندی..... |
| ۱۶۵ | ۵- کاربرگ‌های تفصیلی.....                           |
| ۱۶۵ | ۶- کاربرگ تجزیه و تحلیل.....                        |
| ۱۶۵ | ۷- کاربرگ صورت مغایرت.....                          |
| ۱۶۶ | ۸- کاربرگ‌های محاسباتی.....                         |
| ۱۶۶ | ۹- مدارک مؤید.....                                  |

## **فصل هفتم / حرفه حسابرسی در ایران ..... ۱۶۸**

|     |                                                                        |
|-----|------------------------------------------------------------------------|
| ۱۶۹ | مؤسسات حسابرسی در ایران.....                                           |
| ۱۶۹ | سلسله‌مراتب حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی .....                            |
| ۱۷۲ | مسئولیت حسابرسان در ارتباط با تقلب و اشتباه .....                      |
| ۱۷۶ | مسئولیت حسابرسی .....                                                  |
| ۱۷۸ | روش‌های لازم در شرایط احتمال وجود تحریف.....                           |
| ۱۸۰ | ارزیابی تحریف و اثر آن بر گزارش حسابرس.....                            |
|     | مطلع کردن مدیران اجرایی هیئت مدیره و مجمع عمومی از تحریف‌های ناشی از   |
| ۱۸۱ | تقلب.....                                                              |
| ۱۸۱ | عدم امکان تکمیل کار توسط حسابرس.....                                   |
| ۱۸۳ | اطلاع‌رسانی به حسابرس جانشین .....                                     |
| ۱۸۴ | نمونه‌هایی از شرایط نشان دهنده احتمال وجود تحریف (تقلب یا اشتباه)..... |

ارزیابی حسابرس از عدم رعایت قوانین و مقررات..... ۱۸۵

## **نمونه سؤالات..... ۱۸۹**

فصل اول..... ۱۸۹

فصل دوم..... ۱۹۰

فصل سوم..... ۱۹۰

فصل چهارم..... ۱۹۱

فصل پنجم..... ۱۹۱

فصل ششم..... ۱۹۲

## فصل اول

### کلیات



## تقسیم‌بندی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری

استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری؛ به دو گروه تقسیم می‌شوند:

۱- استفاده‌کنندگان درون سازمانی: اشخاصی که برای برنامه‌ریزی؛

هدایت و کنترل عملیات واحد تجاری به این اطلاعات نیاز دارند و

تصمیم‌های آن‌ها؛ بر عملیات داخلی واحد تجاری تاثیر می‌گذارد.

۲- استفاده‌کنندگان برون سازمانی: اشخاصی که با استفاده از

اطلاعات گزارش شده واحد تجاری در رابطه با خود تصمیم‌گیری

می‌کنند و مهم‌ترین آن‌ها سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات

مالی، مشتریان، دولت و ... می‌باشند.

## دو شافه مسابرداری با توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان

---

۱- حسابداری مالی

۲- حسابداری مدیریت



جدول مقایسه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت

| حسابداری مالی          | حسابداری مدیریت                                                    |                             |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| تهیه صورت‌های مالی     | تهیه اطلاعات مورد نیاز مدیریت برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری | هدف                         |
| بیرون سازمانی          | درون سازمانی                                                       | استفاده‌کنندگان             |
| الزامی می‌باشد         | مورد ندارد                                                         | رعایت استانداردهای حسابداری |
| صورت‌های مالی اساسی    | بستگی به نیاز مدیر                                                 | نوع گزارشات                 |
| معمولاً سالانه         | دوره خاصی ندارد - روزانه هفتگی ماهانه                              | دوره گزارش‌گیری             |
| فقط واحد پولی          | هر واحد اندازه‌گیری از قبل مترمربع، کیلوگرم؛ عدد و ...             | واحد اندازه‌گیری            |
| گذشته‌نگر و نماد واقعی | آینده‌نگر و برآوردی                                                | محتوای گزارشات              |

۱- حسابداری مالی: بخشی از حسابداری که هدف اصلی آن تامین

نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی است.

۲- حسابداری مدیریت: بخشی از حسابداری که هدف اصلی آن تامین

نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درون سازمانی است.

### حسابداری صنعتی

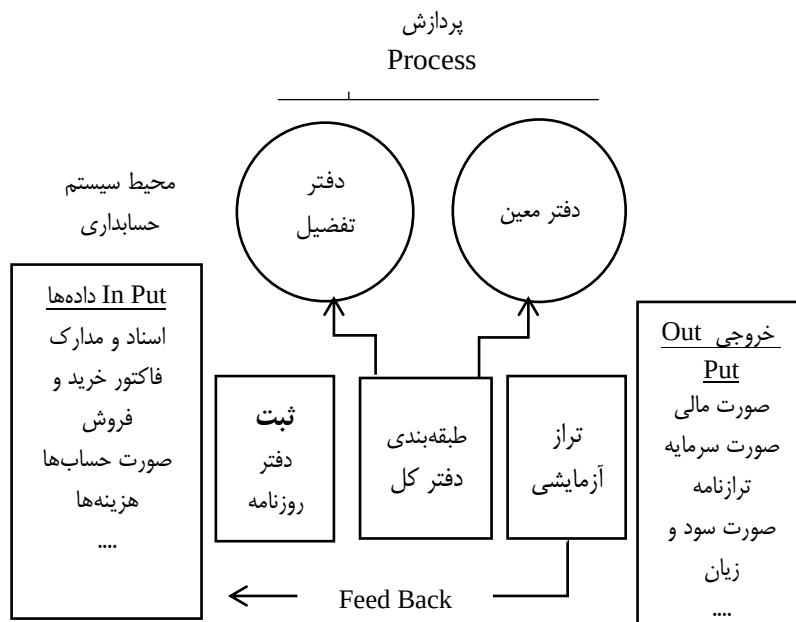
وظیفه حسابداری صنعتی یا حسابداری بهای تمام شده؛ جمع‌آوری اطلاعات مربوط به عوامل بهای تمام شده و همچنین محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات و گزارش آن‌ها به حسابداری مالی و مدیریت است.

## سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی

سیستم: مجموعه‌ای از اجزای به هم پیوسته که جهت دستیابی به هدف خاص در تلاش و حرکت‌اند.

اجزای سیستم: داده‌ها (In Put) ، پردازش (Process)، خروجی یا ستانده (Out put)، بازخورد (Feed Back)

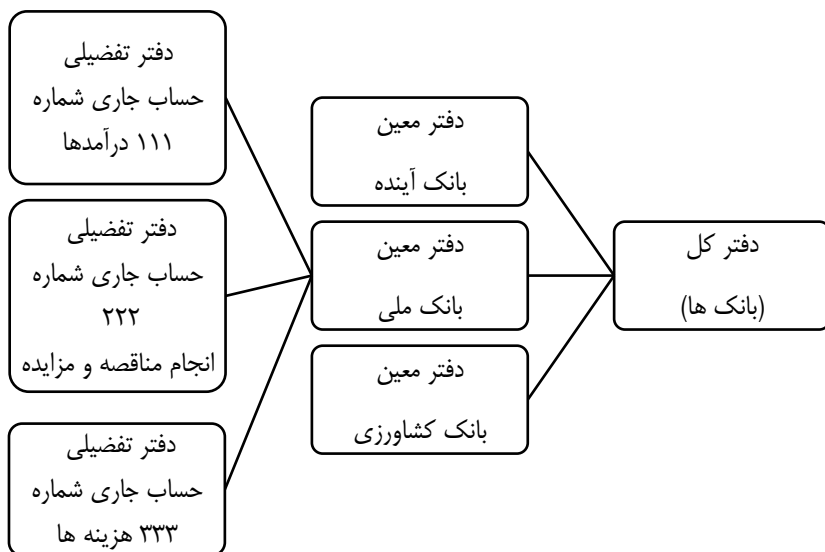
سیستم حسابداری عبارت است از مجموعه‌ای از اجزای به هم پیوسته در داخل یک مؤسسه که آثار مالی رویدادهای آن مؤسسه را به صورت گزارش‌های مالی تبدیل می‌کند. به طور کلی ترکیب اجزای سیستم و سیستم حسابداری به شرح زیر است:



## ثبت و طبقه‌بندی

ثبت‌های انجام شده در دفتر روزنامه به حساب‌های مربوطه به دفتر کل منتقل و طبقه‌بندی می‌شود. برای داشتن اطلاعات جزئی‌تر و تفصیلی از حساب‌های دفتر کل از دفاتری به نام دفتر معین یا دفتر تفصیلی استفاده می‌شود.

### مثال:



## تفکیک نتیجه پردازش داده‌ها در یک سیستم حسابداری

نتیجه پردازش داده‌ها در یک سیستم حسابداری صورت‌ها و گزارشات مالی می‌باشد (ستانده‌ها) که به دو قسمت تفکیک می‌شود:

## ۱. تراز آزمایشی

از آن برای تأیید صحت ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه و انتقال آنها به دفتر کل در پایان هر ماه استفاده می‌شود. ترازنامه آزمایشی به عنوان ستانده (خروجی) سیستم حسابداری بوده و برای تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

## ۲. صورت‌های (گزارشات) مالی مسابرداری

شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و صورت جریان وجوه نقد که به عنوان ستانده نهایی سیستم حسابداری بوده محسوب می‌شود.

## انواع سیستم‌های حسابداری

تعیین نوع سیستم حسابداری (که به صورت دستی و یا کامپیوتری می‌باشد) به عوامل زیر بستگی دارد:

- ۱- حجم عملیات یا رویداد مالی مؤسسه.
  - ۲- نوع اطلاعات مالی مورد نیاز.
  - ۳- مدت زمانی که صرف پردازش اطلاعات می‌شود.
  - ۴- هزینه‌ای که بایستی صرف پردازش اطلاعات گردد.
- با عنایت به عوامل ذکر شده فوق، مؤسسه یا شرکت ممکن است از یک نوع سیستم حسابداری به شرح زیر استفاده نماید:
- الف) حسابداری دستی
- ب) حسابداری کامپیوتری (مکانیزه)

### الف) مسابرداری دستی

در این نوع سیستم رویدادهای مالی به کمک قلم و کاغذ و توسط نیروی انسانی پردازش می‌شود. سیستم حسابداری دستی در مؤسسات کوچک و حتی متوسط به کار می‌رود و می‌تواند نیازهای حسابداری این گونه مؤسسات را برطرف نماید اما در مؤسسات بزرگ پردازش رویدادهای مالی از حسابداری کامپیوتری استفاده می‌شود.

### ب) مسابرداری کامپیوتری

در این نوع سیستم پردازش رویدادهای مالی به کمک کامپیوترهایی، و بر اساس برنامه‌هایی از پیش نوشته شده به زبان کامپیوتر (نرم‌افزار) و مبتنی بر اصول متداول حسابداری با سرعت و دقت بالایی صورت می‌گیرد. استفاده از سیستم حسابداری کامپیوتری علاوه بر تهیه سریع و به موقع اطلاعات مالی مورد نیاز، این مزیت را دارد که می‌تواند کار حسابداری یک مؤسسه را با دقت و صحت زیاد و پرسنل بسیار کمتری در مقایسه با سیستم‌های حسابداری دستی انجام دهد که در نتیجه علاوه بر صرفه جویی در وقت و کاهش مسائل و مشکلات پرسنلی و اداری موجب کاهش هزینه‌های یک مؤسسه نیز خواهد شد.

### حسابرسی

فرایندی منظم و با قاعده است برای جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت (صورت‌های مالی) در ارتباط با فعالیت‌های اقتصادی به منظور تعیین درجه ی انطباق این ادعاها و انتظارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.

- فرایند منظم و با قاعده: یعنی فعالیت‌های حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود.
- جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد: اساس و پایه فرایند حسابرسی است که بر اساس برنامه‌ریزی انجام می‌شود.
- ادعا و اظهارات مدیریت به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی: موضوع مورد رسیدگی در حسابرسی است.
- معیار از پیش تعیین شده: استانداردهای حسابداری است تا حسابرس بر مبنای آن‌ها شواهد را ارزیابی و اظهارنظر کند.
- گزارش نتایج به افراد ذینفع: مهم‌ترین و با ارزش‌ترین خدمت حرفه‌ی حسابرسی، اظهارنظر مستقل درباره مطلوبیت صورت‌های مالی به افراد ذینفع است.

### رابطه بین حسابداری و حسابرسی

خروجی اصلی فرایند حسابداری موضوع اصلی عملیات حسابرسی است و اغلب شواهدی که در فرایند حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد توسط سیستم حسابداری تهیه شده است.

### فلسفه وجودی حسابرسی

۱- فاصله بین سهامداران: در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها به عموم واگذار می‌گردد تعداد سهامداران به چندین هزار نفر می‌رسد و در چنین حالتی اداره امور شرکت به دست مدیرانی است که ممکن است منافع آنها هم‌جهت با منافع سهامداران نباشد، لذا شخص ثالث و مستقلی باید وجود داشته باشد تا به گزارشات مالی مدیران رسیدگی

کرده و به آن‌ها اعتبار بدهد.

## ۲- عدم دسترسی مستقیم ذینفعان به اطلاعات و مدارک سازمان:

از آن‌جا که سهامداران اجازه دسترسی مستقیم به مدارک مالی و اطلاعات شرکت را ندارند لذا وجود شخص ثالثی که توسط سهامداران انتخاب شده و وظیفه رسیدگی به اسناد و مدارک با پشتوانه تهیه صورت‌های مالی را دارد، الزامی است.

## ۳- پیچیدگی صورت‌های مالی: با توجه به گستردگی شرکت‌های

سهامی و پیچیدگی صورت‌های مالی استفاده‌کنندگان و ذینفعان، توان لازم برای درک صحیح گزارشات و کشف تحریفات با اهمیت احتمالی صورت‌های مالی را ندارند.

دلیل اصلی وجود حرفه‌ای حسابرسی وظیفه اعتباردهی است، اعتباردهی دارای دو مرحله جداگانه است.

(۱) در مرحله اول حساب‌برسان مستقل، عملیات حسابرسی را اجرا می‌کنند تا شواهدی را به منظور اظهارنظر حرفه‌ای خود فراهم نمایند.

(۲) در مرحله دوم حساب‌برسان مستقل ضمن ارائه گزارش حسابرسی نقش اعتباردهی داشته، زیرا گزارش حسابرسی آن‌ها نظر حرفه‌ای آن‌ها درباره‌ی مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی است.

## مسابرس مستقل

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس مستقل به فرد یا مؤسسه‌ای گفته می‌شود که مسئولیت نهایی حسابرسی صورت‌های مالی یا ارائه خدمات مرتبط را بر عهده دارد.

حسابرس مستقل فردی است که به دعوت صاحبان سهام یا اشخاص حقیقی یا حقوقی ذینفع که با حکم قانون بر پایه رسیدگی به اسناد، شواهد و مدارک به پشتوانه مبالغ مندرج در صورت‌های مالی نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کنند و گزارش خود را به صورت کتبی به دعوت کننده و یا هر شخص حقیقی یا حقوقی دیگری که او را تعیین کرده باشد ارائه می‌دهند.

### مسابرس داخلی

هدف اصلی حسابرس داخلی، بازرسی و ارزیابی موثر بودن کنترل‌های داخلی و نحوه انجام وظایف محول به واحدهای مختلف شرکت است. بخش زیادی از کار حسابرسان داخلی را حسابرسی عملیاتی تشکیل می‌دهد.

### بازرس قانونی

فردی است که طبق مقررات قانون تجارت توسط مجمع عمومی صاحبان سهام تحت شرایط خاصی تعیین می‌شود. بازرس قانونی علاوه بر صورت‌های مالی مفادهای قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت نسبت به گزارش فعالیت‌های هیأت مدیره نیز اظهارنظر می‌کند. بازرس قانونی موظف است کلیه گزارشات وقوع جرم را به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه نمایند.

### انواع حسابرسی

- ۱- حسابرسی صورت‌های مالی: هدف از آن تعیین مطابقت صورت‌های مالی ارائه شده با استانداردهای حسابداری و اطمینان از ارائه منصفانه آن‌ها است.



۲- **حسابرسی رعایت:** این نوع حسابرسی می‌تواند به صورت پروژه‌ای جداگانه و یا همراه با صورت‌های مالی صورت گیرد. ارزیابی سیستم کنترل داخلی به منظور کسب اطمینان از اجرای صحیح کنترل داخلی نوعی حسابرسی رعایت است.

۳- **حسابرسی عملیاتی:** عبارت است از فرایند منظم ارزیابی اثربخش، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان است، به عبارت دیگر این حسابرسی بررسی قسمت‌هایی خاص از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آن‌ها است.

### انواع حسابرسی از لحاظ نوع ارجاع کار

۱) **حسابرسی الزامی:** حسابرسی شرکت‌های سهامی عام مطابق مقررات بورس و اوراق بهادار انجام می‌شود. ۲) **حسابرسی اختیاری:** این نوع حسابرسی اختیاری است و می‌تواند به درخواست اعضای هیأت مدیره انجام شود.

### انواع حسابرسی از لحاظ شیوه انجام رسیدگی‌های حسابرسی

حسابرسی از نظر شیوه انجام کار به دو شیوه زیر قابل طبقه‌بندی است:

۱- **حسابرسی سند رسمی:** شیوه‌ای است که در گذشته رایج بوده و امروزه کمتر از آن استفاده می‌شود. در این شیوه حسابرس رسیدگی‌های خود را از اسناد و مدارک حسابداری آغاز نموده و به صورت‌های مالی ختم می‌نماید.

۲- **حسابرسی ترازنامه‌ای:** این شیوه اخیراً مورد توجه حسابرسان قرار

گرفته است و به این صورت است که حسابرس ابتدا با بررسی صورت‌های مالی و تجزیه و تحلیل آن‌ها، اقلام عمده و با اهمیتی که نیاز به رسیدگی خاص دارند را به صورت نمونه انتخاب و نتایج آن را به کل صورت‌های مالی تعمیم می‌دهد.

### انواع حسابرسی از لحاظ زمان انجام کار

حسابرسی‌ها از نظر انجام کار در سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- **حسابرسی ضمنی:** به معنای آن است که حسابرس بخشی از رسیدگی‌های خود را در ضمن سال مالی (قبل از اتمام سال مالی) انجام می‌دهد. معمولاً در حسابرسی ضمنی، بررسی، شناخت و ارزیابی کنترل داخلی صاحبکار انجام می‌شود.

۲- **حسابرسی نهایی:** حسابرسی نهایی حسابرسی نهایی معمولاً پس از پایان سال مالی صورت می‌گیرد و ادعاهای مدیریت در سطوح مختلف مورد رسیدگی قرار گرفته و بر مبنای حسابرسی نهایی گزارش حسابرس تهیه می‌شود.

۳- **حسابرسی مداوم و مستمر:** ممکن است به دلایلی از قبیل حجم بالای معاملات، کمبود وقت و یا رسیدگی بلافاصله توسط حسابرسان عملیات حسابرسی در سراسر سال مالی به طور پیوسته و مداوم انجام شود.

### استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

استانداردهای حسابرسی مقررات لازم برای سنجش کیفیت کار حسابرسی است. استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی شامل ده استاندارد

به شرح زیر است که در سه دسته طبقه‌بندی می‌شود.

### **۱- استانداردهای عمومی (شامل سه استاندارد)**

- الف) رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی اجرا بشود که دارای صلاحیت و آموزش کافی به عنوان حسابرس باشند.
- ب) احسابرسان باید استقلال رای خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند.
- پ) در اجرای رسیدگی تهیه گزارش باید مراقبت حرفه‌ای لازم به عمل آید.

### **۲- استانداردهای اجرای عملیات (شامل سه استاندارد)**

- الف) برنامه‌ریزی مناسب باید مبنای عملیات حسابرسی قرار گیرد و بر آن به نحو مناسب نظارت گردد.
- ب) برای برنامه‌ریزی و تعیین نوع و میزان آزمون‌هایی که باید اجرا شود شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی بایستی کسب گردد.
- پ) شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، پرس‌وجو و مشاهده عینی و دریافت تأییدیه به دست آید تا مبنایی معقول برای اظهار نسبت به صورت‌های مالی کسب شود.

### **۳- استانداردهای گزارشگری (شامل چهار استاندارد)**

- الف) گزارش باید تصریح کند که صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا که خیر.
- ب) گزارش باید مشخص سازد که چه شرایطی در دوره جاری نسبت

به دوره قبل به صورت یکنواخت رعایت نشده است.

پ) اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی به صورت منطقی کافی

تلقی می‌گردد، مگر اینکه خلاف آن ثابت شود.

ج) گزارش باید حاوی اظهارنظر درباره صورت‌های مالی به صورت

کلی باشد و چنانچه حسابرس نتواند اظهارنظر نماید باید دلایل

آن را مشخص و بیان کند.

## فصل دوم

### آیین رفتار حرفه‌ای



## اخلاق و رفتار حرفه‌ای

اخلاق از ریشه خلق به معنای باطن و صفاتی است که به رفتار و حالت انسان تعلق می‌گیرد. اخلاق حرفه‌ای به عنوان شاخه‌ای از دانش اخلاق به بررسی تکالیف اخلاقی در یک حرفه و مسائل اخلاقی آن می‌پردازد و در تعریف حرفه آن را فعالیت معینی می‌دانند که موجب هدایت فرد به موقعیت ممتاز حرفه‌ای می‌شود. اغلب حرفه‌ها آیین رفتاری تدوین نموده‌اند که چارچوب رفتار اخلاقی (حرفه‌ای) برای اعضای حرفه را مشخص کرده است. تدوین و انتشار آیین رفتار حرفه‌ای موجب می‌شود تا:

۱) استفاده‌کنندگان خدمات حرفه‌ای بدانند که در زمان خرید این خدمات چه حقوقی دارند.

۲) اعضای حرفه بدانند که چه رفتاری قابل قبول است.

۳) حرفه با استفاده از آن بر اعمال اعضای حرفه نظارت کند. در حرفه حسابداری آیین رفتار حرفه‌ای رهنمودهای لازم را برای رفتار حرفه‌ای

اعضا فراهم می‌کند. جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی جداگانه بر اعمال اعضای حرفه به منظور اطمینان از رعایت مفاد آیین رفتار حرفه‌ای نظارت می‌کنند. در این فصل با آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران آشنا می‌شویم. قبل از آن نگاهی گذرا به تئوری‌های رفتار اخلاقی خواهیم داشت.

### تئوری‌های رفتار اخلاقی

انسان‌ها هنگامی که با پدیده‌های اخلاقی روبه‌رو می‌شوند واکنش یکسان نشان نمی‌دهند. تفاوت‌های موجود بین واکنش افراد، به تلقی آن‌ها از احترام به حقوق دیگران و رعایت انصاف دارد. برخی به دلیل پابندی دیگران، به اخلاق ارج می‌نهند، برخی به دلیل حس مسئولیت و احترامی که برای حقوق دیگران قائلند به اخلاق ارج می‌نهند و برخی دیگر، اخلاقی عمل نمی‌کنند؛ اگرچه از دیگران انتظار رفتار اخلاقی دارند.

مینتز سه روش یا تئوری رفتار اخلاقی را برای تحلیل اخلاق در حرفه حسابداری معرفی می‌کند. این تئوری‌ها عبارتند از: (۱) تئوری منفعت‌گرایی، (۲) تئوری مبتنی بر احترام به حقوق دیگران، و (۳) تئوری مبتنی بر رعایت انصاف. هیچ‌یک از این تئوری‌ها بر دیگری برتری ندارد و از هر سه روش می‌توان برای حل معمای اخلاق استفاده نمود.

**تئوری منفعت‌گرایی** بر این اصل استوار است که تصمیم‌گیرنده باید بین منافع و هزینه اقدامات خود توازن برقرار نماید. طبق این تئوری نتیجه یک اقدام مبنای تصمیم‌گیری است. این تئوری نه بر اساس منافع فرد یا گروه خاصی بلکه بر اساس نفع همه گروه‌ها استوار است. این تئوری به لحاظ

رعایت آیین رفتار حرفه‌ای برای حساب‌رسان بسیار بااهمیت است. عیب این روش در برخورد با معمای اخلاق، نبود روش‌های عینی برای اندازه‌گیری منافع و هزینه یک اقدام است. همچنین برقراری توازن بین منافع همه گروه‌های ذینفع در صورت وجود تضاد منافع بین آنان غیر ممکن است.

**تئوری مبتنی بر احترام به حقوق دیگران** بر این فرض استوار است که اشخاص، حقوقی دارند که دیگران ملزم به رعایت آن هستند. بنابراین، تصمیم گیرنده‌ای که از این تئوری پیروی می‌کند در صورتی اقدامی را مجاز می‌شمارد که منجر به نقض حقوق دیگران نشود. عیب آشکار این تئوری، همانند تئوری منفعت‌گرایی، این است که کسی رعایت حقوق همه افراد به ویژه در مواردی که افراد با یکدیگر تضاد منافع دارند، مشکل یا غیرممکن است. اهمیت این تئوری برای حساب‌رسان این است که آنان در قبال عموم مردم مسئولیت دارند. در شرایط تضاد منافع، ممکن است به دلیل اهمیت زیاد رعایت منافع عمومی، حساب‌رسان از رعایت منافع فرد یا گروه خاصی چشم‌پوشی کنند. اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی حکم می‌کند که حساب‌رسان منافع عمومی را حتی به منافع شخصی ترجیح دهند. بنابراین، اگر حساب‌رسان با مدیریت صاحبکار در مورد رویه‌های حسابداری با نحوه افشا، اختلاف نظر دارند، باید بر رعایت منافع سرمایه‌گذاران و بستانکاران تأکید نمایند، حتی اگر اقدام آن‌ها منجر به از دست دادن یک صاحبکار باشد.

**تئوری انصاف مبتنی بر موضوعاتی مثل برابری، عدالت و عدم تبعیض** است. مینتز اعتقاد دارد که در این تئوری تصمیم‌گیری باید بر توزیع عادلانه امکانات بین تمام اشخاص و گروه‌های ذینفع تأکید داشته باشد. در حالی که هیچ یک از سه تئوری بالا، چارچوب اخلاقی کاملی را ارائه نمی‌دهند، اما هر



کدام می‌توانند به حسابرس در حل معمای اخلاق کمک نمایند.

### اهداف حرفه‌ای حسابداری

از دیدگاه آیین حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارتند از:

- ۱- دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای
- ۲- اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن براساس اصول و ضوابط مذکور
- ۳- تامین منافع عمومی
- ۴- حرفه حسابداری شامل حسابداری، حسابرسی و خدمات مرتبط، به دلیل نوع خدماتی که ارائه می‌کند، نیازمند اعتبار و اعتماد بالایی است.

### اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای

آیین رفتار حرفه‌ای رهنمودهای عملی برای هریک از اعضا فراهم می‌کند تا بتواند طرز فکری حرفه‌ای داشته باشد. در یک تقسیم‌بندی کلی آیین رفتار حرفه‌ای شامل اصول بنیادی و احکام است:

#### ۱- اصول

اصول بنیادی جنبه کلی دارد و هدف گراست و مسئولیت حرفه را در قبال جامعه، صاحبکاران و اعضای حرفه بیان می‌کند. اصول بنیادی شامل موارد زیر است:

\* **درستکاری:** حسابداری در انجام خدمات خود باید درستکار باشد.

\* **بی‌طرفی:** حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و از هرگونه پیش‌داوری، جانب‌داری و یا نفوذ دیگران اجتناب نماید.

\* **صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای:** حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت و شایستگی انجام داده و همواره میزان دانش و مهارت خود را در سطح قابل قبولی نگه دارد.

\* **رازداری:** حسابدار حرفه‌ای به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات خود به دست می‌آورد توجه نکرده و نباید آن‌ها را جز در موارد قانونی افشا نماید.

\* **رفتار حرفه‌ای:** حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت او سازگار باشد.

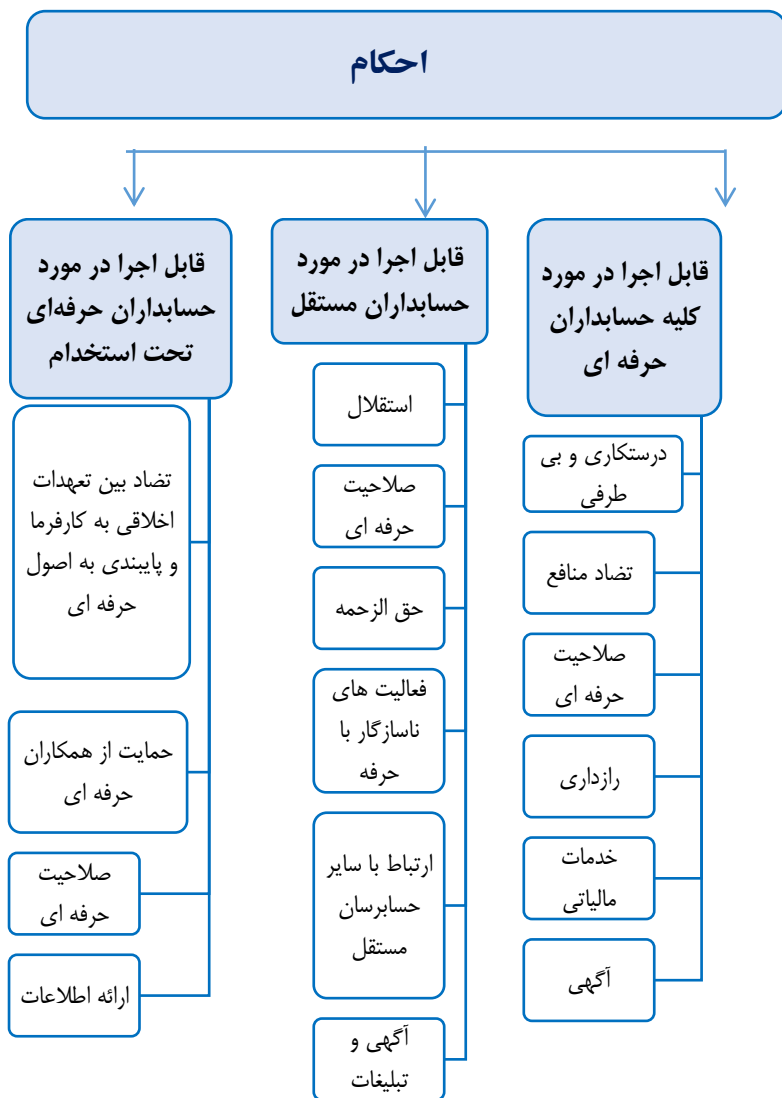
## ۲- احکام

رهنمودهایی است که نحوه کاربرد اصول بنیادی را در موقعیت‌های حین کار تشریح می‌کند. احکام به ۳ بخش تقسیم می‌شود:

**الف)** احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای مگر در مواردی خاص مستثنی شده است.

**ب)** احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل.

**پ)** احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام.



## \* قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای

احکام موجود در این طبقه به شرح زیر می‌باشند:

(۱) **درستکاری و بی‌طرفی:** درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست

بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود. اصل بی‌طرفی،

حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از

تضاد منافع ملزم می‌کند. حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به

انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف‌نظر از نوع یا اندازه خدمات

حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در ارائه این خدمات، درستکاری را

حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند.

(۲) **تضاد منافع:** حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرایند ارائه خدمات

حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این‌گونه موارد

تضاد منافع، ممکن است به شکل‌های بسیار متفاوت از موارد نسبتاً

ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند.

(۳) **صلاحیت حرفه‌ای:** مفهوم صلاحیت حرفه‌ای دربرگیرنده دو جنبه

اساسی است:

**الف) کسب صلاحیت حرفه‌ای:** کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند

برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلی‌های

حرفه‌ای مربوط از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن

امتحانات و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود.

**ب) حفظ صلاحیت حرفه‌ای:** حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی

مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره اصول

و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط به ویژه به‌کارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود. خدمات حرفه‌ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود.

حسابدار حرفه‌ای نباید به دارا بودن تخصص‌ها با تجربیاتی تظاهر کند که فاقد آن است.

#### ۴) رازداری

حسابداران حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما به‌دست می‌آورند محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد. اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه‌ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آن‌که مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه‌ای ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند. اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی‌شود، بلکه حسابدار حرفه‌ای را ملزم می‌کند که از اطلاعات گردآوری شده به نحوی مناسب حفاظت نماید و اطلاعات مزبور را در جهت منافع خود با اشخاص ثالث استفاده نکند و چنان تیز رفتار نکند که گویی از این گونه اطلاعات استفاده می‌نماید.

به طور کلی مواردی که حسابداران حرفه‌ای مجاز به افشای اطلاعات می‌باشند به شرح زیر است:

الف) زمانی که کارفرما یا صاحبکار مجوز افشای اطلاعات را صادر کند.

در این حالت، حسابداران حرفه‌ای باید منافع کلیه اشخاص ثالثی را نیز که ممکن است از این امر متاثر شود، در نظر گیرند.

ب) مواردی که قانون، افشای اطلاعات خاصی را الزامی می‌کند.

پ) هنگامی که حسابدار حرفه‌ای موظف یا محق به افشای اطلاعات باشد. از جمله:

- در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه‌ای
- در جهت حفظ منافع حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای در دعاوی حقوقی
- در انجام بررسی‌های کیفی توسط تشکل حرفه‌ای مربوط

## (۵) خدمات مالیاتی

حسابدار حرفه‌ای می‌تواند با ارائه خدمات مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات و رعایت درستکاری و بی‌طرفی، صاحبکار یا کارفرمای خود را در بهترین موقعیت مالیاتی قرار دهد. در چنین شرایطی تهیه و نگهداری پیشنهادهایی معقول، تصور هر گونه اقدام غیر مجاز به نفع صاحبکار یا کارفرما را منتفی می‌سازد. حسابدار حرفه‌ای در صورتی که دلایلی مبنی بر وجود هریک از موارد زیر درباره اظهارنامه مالیاتی یا اطلاعات ارائه شده داشته باشد، باید از پذیرش کار و یا ادامه ارائه خدمات خودداری کند:

الف) اطلاعات ارائه شده نادرست یا گمراه کننده باشد.

ب) اطلاعات، بدون دقت کافی تهیه شده باشد یا درباره صحت و سقم آن، مدارک و مستندات در دست نباشد.

پ) اطلاعات به نوعی حذف یا دستکاری شده باشد که بتواند باعث گمراهی مقامات مالیاتی شود.

## ۴) آگهی

حسابدار حرفه‌ای در جهت شناساندن خود و کار خود به جامعه باید به موارد زیر توجه کند:

الف) از ابزارها و روش‌هایی استفاده نکند که باعث خدشه‌دار شدن شئون حرفه‌ای شود.

ب) در مورد نوع خدماتی که می‌تواند ارائه کند، عناوین حرفه‌ای و سوابق تحصیلی و تجربی خود، ادعاهای دور از واقعیت ننماید.

پ) نسبت به خدمات سایر حسابداران حرفه‌ای مطالب منفی بیان نکند.

### \* قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل

احکام موجود در این طبقه به شرح زیر هستند:

## ۱) استقلال

طبق آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال عبارت است از فقدان هرگونه نفع و علاقه‌ای، (صرف‌نظر از آثار واقعی آن) که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال حسابدار حرفه‌ای تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد. لازم به ذکر است که استقلال حسابدار حرفه‌ای (حسابرس مستقل) مهم‌ترین حکم لازم‌الاجرا برای وی است. در صورت عدم وجود این ویژگی، حسابرس مستقل قادر به ارائه خدمات اعتباردهی (ازجمله حسابرسی صورت‌های مالی و سایر خدمات اعتباردهی) نمی‌باشد.

حسابداران حرفه‌ای مستقل مورد نظر به اشخاص زیر محدود می‌شوند:

- اشخاص حقیقی یا واحدهای انجام دهنده خدمات حرفه‌ای

- شرکا یا مالکین مؤسسه حرفه‌ای
- کلیه مدیران و کارکنان حرفه‌ای درگیر در انجام هر کاری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای نسبت به همان کار

| موارد احتمالی نقض‌کننده استقلال حسابداری حرفه‌ای |                                       |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------|
| خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی                | داشتن هر گونه رابطه مالی با صاحبکار   |
| عدم مالکیت کامل سرمایه واحد حرفه‌ای              | داشتن هر گونه رابطه شغلی با صاحبکار   |
| وجود دعاوی حقوقی با صاحبکار                      | ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی |
| ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار         | روابط شخصی و خانوادگی                 |
| شرکای سابق، صاحبکاران فعلی گردند                 | حق الزحمه مشروط                       |

مواردی که می‌توانند منجر به خدشه‌دار شدن استقلال (واقعی یا ظاهری) حسابداری حرفه‌ای گردند به شرح ذیل طبقه‌بندی می‌شوند:



### • داشتن هرگونه رابطه مالی با صاحبکار

داشتن روابط مالی با صاحبکار، استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است هر تاجر معقولی چنین تصور کند که استقلال خدشه دار شده است. روابط مالی حسابداران حرفه‌ای مستقل (شامل بستگان ایشان به تشخیص تشکل حرفه‌ای مربوط می‌تواند به یکی از راه‌های زیر صورت پذیرد :

**(الف)** داشتن منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم قابل ملاحظه در شرکت صاحبکار.

منافع مالی مستقیم از غیرمستقیم متفاوت است. هرگونه منافع مالی مستقیم در واحد صاحبکار، مانند داشتن سهام صاحبکار - با اهمیت باشد یا نباشد - استقلال را از بین می‌برد. اما حسابرس می‌تواند منافع غیرمستقیم در واحد صاحبکار حسابرسی داشته باشد، به شرطی که سرمایه‌گذاری وی در مقایسه با خالص دارایی‌های حسابرس با اهمیت نباشد، چنین تفاوتی حسابرسان را قادر می‌سازد تا در شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری کنند که به نوبه خود می‌توانند منافع اندکی در واحد صاحبکار داشته باشند.

**(ب)** دریافت تسهیلات مالی از صاحبکار یا هریک از اعضای هیات مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی صاحبکار یا پرداخت تسهیلات مالی به آنان، به استثنای تسهیلات مالی دریافتی در روال عادی از سیستم بانکی.

**(ج)** مشارکت با صاحبکار یا با هر یک از اعضای هیأت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن.

**(د)** داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ قابل

ملاحظه در شرکت صاحبکار یا تحت نفوذ قابل ملاحظه آن است.

### • داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار

چنانچه حسابدار حرفه‌ای مستقل طی دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی، کارمند ارشد شرکت یا شریک یا در استخدام این افراد باشد، به نظر می‌رسد دارای منافعی است که می‌تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه‌ای در مورد آن شرکت، خدشه وارد کند.

### • ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی

هنگامی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، علاوه بر انجام حسابرسی یا عملیات دیگری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، خدمات دیگری را به صاحبکار ارائه می‌کند باید متوجه باشد نقش مدیریت واحد مورد رسیدگی تصمیم‌گیری یا اجرا ایفا نکند. در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط اصلاح حساب یا تهیه و نگهداری سوابق حسابداری صاحبکار است نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحبکار ارائه می‌شود (از قبیل ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره‌ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نمی‌شود. حسابدار حرفه‌ای مستقل که عهده دار ارائه خدمات مشاوره‌ای یا طراحی سیستم‌های اطلاعاتی به یک صاحبکار است در صورت پذیرش کار حسابرسی همان دوره مالی با هر نوع کاری که مستلزم اظهارنظر حرفه‌ای است، باید ضمن رعایت دقیق اصول و ضوابط حسابرسی، آن‌گونه عمل کند

که به صلاحیت حرفه‌ای و استقلال وی خدشه وارد نشود.

### • روابط شخصی و خانوادگی

روابط شخصی و خانوادگی می‌تواند استقلال را تحت تأثیر قرار دهد. لذا حصول اطمینان از اینکه این‌گونه روابط در هر کار، استقلال حسابدار حرفه‌ای را به مخاطره نمی‌اندازد از اهمیت خاصی برخوردار است. تعیین دقیق حد مجاز روابط شخصی و خانوادگی بین حسابدار حرفه‌ای مستقل و صاحبکار (یا افرادی نظیر رئیس یا اعضای هیأت مدیره، مدیر عامل و مدیران ارشد اجرایی و مالی که در سمت‌های مدیریت صاحبکار مشغول بکارند) غیرممکن است، اما چنانچه حسابدار حرفه‌ای وجود این گونه روابط را تهدیدی برای حفظ استقلال واقعی و ظاهری خود بداند باید عدم پذیرش خدمات را مورد بررسی جدی قرار دهد. دامنه روابط مزبور بسیار گسترده است و از روابط عادی شخصی تا روابط سببی و نسبی حسابدار حرفه‌ای را دربرمی‌گیرد.

### • حق الزحمه عمده و حق الزحمه مشروط

حسابدار حرفه‌ای باید توجه کند در صورتی که بخش عمده‌ای از درآمدهای سالانه وی به طور مستمر از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران مرتبط تامین می‌شود، چنین وضعیتی می‌تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد، حسابدار حرفه‌ای باید از پذیرش و ارائه خدماتی خودداری کند که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه‌ای خاص، درصدی از یک مبلغ خاص یا موارد مشابه باشد، مگر آن‌که مبلغ حق الزحمه براساس قوانین و مقررات تعیین شود.

### • خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی

خرید کالا یا دریافت خدمات با شرایط ویژه، قبول پذیرایی بی‌مورد و دریافت هدایا به میزانی بیش از حد متعارف، تهدیدی جدی برای استقلال حسابدار حرفه‌ای مستقل است؛ از این رو حسابدار حرفه‌ای و وابستگان وی باید ضمن پرهیز از این موارد، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کند.

### • مالکیت سرمایه

تمام سرمایه واحد حرفه‌ای باید متعلق به حسابداران حرفه‌ای مستقل باشد، مگر آن‌که قوانین و مقررات، اختصاص تمام یا بخشی از سرمایه را به دیگران مجاز بداند.

### • شرکای سابق

چنانچه یک یا چند تن از شرکای سابق مؤسسه حرفه‌ای به گونه‌ای صاحبکار مؤسسه حرفه‌ای شوند، تعیین اینکه در این مورد استقلال واقعی یا ظاهری حسابدار حرفه‌ای خدشه‌دار می‌شود یا خیر، با قضاوت حسابدار حرفه‌ای مستقل است.

### • دعاوی حقوقی

چنانچه حسابدار حرفه‌ای مستقل و صاحبکار درگیر یک دعوای حقوقی باشند ممکن است استقلال و بی‌طرفی حسابدار حرفه‌ای تحت تاثیر قرار گیرد. در این گونه موارد حسابدار حرفه‌ای باید متناسب با ماهیت دعوای حقوقی درباره پذیرش یا ادامه کار تصمیم‌گیری کند.

## • ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

به‌کارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال‌های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. در چنین شرایطی حسابدار حرفه‌ای مستقل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی‌طرفی انجام دهد.

## (۲) شرایط مق‌الزحه مورد پذیرش برای مسابدار حرفه‌ای مستقل

---

حق‌الزحه‌های حرفه‌ای باید با در نظر گرفتن موارد زیر متناسب با ارزش خدمات حرفه‌ای انجام شده برای صاحبکار باشد:

(الف) مهارت و دانشی که برای آن خدمات مورد نیاز است.

(ب) سطح آموزش و تجربه افرادی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

(پ) زمانی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

(ت) میزان مسئولیتی که انجام خدمات موردنظر ایجاد می‌کند.

تنظیم قرارداد انجام خدمات حرفه‌ای پیش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابدار حرفه‌ای مستقل است، زیرا از هرگونه برداشت نادرست درباره مبنای محاسبه حق‌الزحه و ترتیب صورتحساب کردن آن جلوگیری می‌کند.

## (۳) فعالیت‌های ناسازگار با حرفه مسابدار

---

حسابدار حرفه‌ای مستقل باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی خودداری کند که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری،

بی طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای او لطمه وارد کند.

#### ۱۴) ارتباط با سایر مسابداران مستقل

آیین رفتار حرفه‌ای ایران در خصوص ارتباط حسابداران مستقل با یکدیگر که شامل جایگزینی یک حسابدار حرفه‌ای مستقل و پذیرش یک کار جدید است شامل الزاماتی به شرح ذیل می‌باشد:

##### الف) جایگزینی یک حسابدار حرفه‌ای مستقل

هر چند انتخاب و تغییر مشاوران حرفه‌ای حق مسلم صاحبکاران است اما وقتی از حسابدار حرفه‌ای خواسته می‌شود، جایگزین حسابدار حرفه‌ای دیگری شود، وی باید درباره وجود هر گونه دلیل حرفه‌ای برای عدم پذیرش کار، تحقیق و بررسی کند. این امر بدون ارتباط با حسابدار حرفه‌ای قبلی انجام‌پذیر نیست. ارتباط با حسابدار حرفه‌ای قبلی علاوه بر حفظ و تکریم روابط حرفه‌ای و ایجاد هماهنگی بین حسابداران حرفه‌ای مستقل، موجب می‌شود حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی بتواند در مورد پذیرش کار جدید، به درستی تصمیم‌گیری کند. دامنه اطلاعاتی که توسط حسابدار حرفه‌ای قبلی در مورد صاحبکار به حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی ارائه می‌شود به موافقت کتبی صاحبکار و یا قوانین و مقررات مربوط بستگی دارد. حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی باید ضمن اهمیت قائل شدن برای اطلاعات دریافتی از حسابدار حرفه‌ای قبلی، جنبه محرمانه بودن آن را نیز کاملاً رعایت کند. اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار حرفه‌ای قبلی ممکن است حاکی از این باشد که دلایل ظاهری بیان شده توسط صاحبکار درباره تعویض حسابدار حرفه‌ای قبلی، با واقعیت منطبق نیست. اطلاعات مزبور ممکن است حاکی از این باشد که

پیشنهاد تغییر حسابدار حرفه‌ای مستقل به این دلیل صورت گرفته که حسابدار حرفه‌ای قبلی در مورد یا مواردی از عدم توافق عمده درباره اصول و ضوابط حرفه‌ای یا انجام دادن کار طبق ضوابط حرفه‌ای با صاحبکار، بر موضع خود پابرجا بوده و وظایف خود را به عنوان حسابدار حرفه‌ای مستقل به درستی انجام داده است. بنابراین، تماس بین طرفین کمک می‌کند تا:

- حسابدار حرفه‌ای در پذیرش کاری که کلیه حقایق مربوط به آن روشن نیست، هشیار باشد.
  - حقوق مالکان اقلیت واحد تجاری که به طور کامل از دلایل تغییر حسابدار حرفه‌ای مطلع نیستند یا بعضاً با این تغییر مخالفند، حفظ شود.
  - از منافع حسابدار حرفه‌ای که وظیفه خود را آگاهانه به عنوان یک فرد حرفه‌ای مستقل انجام داده است، حمایت شود.
- حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی، قبل از پذیرش کاری که مستلزم ارائه خدمات مستمر حرفه‌ای است (مانند حسابرسی سالانه صورت‌های مالی) و آن کار تا کنون توسط حسابدار حرفه‌ای دیگری انجام می‌شده است، باید:
- بررسی کند آیا صاحبکار ضمن آگاه کردن حسابدار حرفه‌ای قبلی از تغییر، اجازه تماس (ترجیحاً به صورت کتبی) در مورد اوضاع صاحبکار به طور کامل و آزاد با حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی را داده است یا خیر. در صورتی که صاحبکار چنین مجوزی را ارائه نکند حسابدار حرفه‌ای باید از پذیرش کار جدید خودداری کند؛ مگر آن‌که در شرایطی خاص، از سایر روش‌ها به اطلاعات مورد نیاز

برای پذیرش کار دسترسی یابد.

- پس از دریافت مجوز صاحبکار، از حسابدار حرفه‌ای قبلی (ترجیحاً به طور کتبی) در خواست کند کلیه اطلاعات و دلایل حرفه‌ای لازم (شامل دلایل تغییر) را همراه با جزئیات آن، برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید در اختیار او قرار دهد.
- حسابدار حرفه‌ای قبلی، پس از دریافت درخواست حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی باید:
- ترجیحاً به صورت کتبی اعلام کند آیا دلایل حرفه‌ای مبنی بر این‌که حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی نباید کار را بپذیرد، وجود دارد یا خیر.
- اگر دلایلی از این قبیل یا موارد قابل افشای دیگری وجود دارد مطمئن شود صاحبکار درباره ارائه جزئیات این اطلاعات به حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی، اجازه لازم را داده است. اگر چنین مجوزی وجود ندارد، حسابدار حرفه‌ای قبلی باید مراتب را به اطلاع حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی برساند.
- در صورت دریافت مجوز صاحبکار، کلیه اطلاعات مورد نیاز حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی را که باعث می‌شود وی قادر به تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد کار جدید باشد، در اختیار وی قرار دهد.
- چنانچه حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی، ظرف مدتی معقول، پاسخی از حسابدار حرفه‌ای قبلی دریافت نکند و دلیل یا دلایل خاصی برای عدم پذیرش کار نیابد، باید نامه دیگری ارسال و در آن قید کند بر این باور است که دلیل یا دلایل حرفه‌ای حاکی از نپذیرفتن کار پیشنهادی وجود ندارد و او



تصمیم به پذیرش آن گرفته است. پس از پذیرش کار توسط حسابدار حرفه‌ای پیشنهادی، حسابدار حرفه‌ای قبلی باید کلیه دفاتر، اسناد و مدارک صاحبکار را که نزد او وجود دارد به صاحبکار مسترد کند. برخی سازمان‌ها، به دلیل رعایت الزامات خاص (از قبیل الزامات قانونی) شرایط استفاده از خدمات حرفه‌ای را استعلام می‌کنند. در این گونه موارد، حسابدار حرفه‌ای مستقل، در پاسخ به آگهی یا درخواست مربوط مبنی بر تسلیم پیشنهاد خود، باید در صورتی که این کار متضمن جایگزینی وی به جای حسابدار حرفه‌ای قبلی است، در پیشنهاد خود ذکر کند که قبل از پذیرش کار، لازم است فرصت تماس با حسابدار حرفه‌ای قبلی به وی داده شود تا بتواند بررسی لازم درباره وجود یا نبود دلایل حرفه‌ای، مبنی بر عدم پذیرش کار جدید را به عمل آورد.

### ب) پذیرش کار جدید

افزایش و توسعه عملیات واحدهای تجاری غالباً منجر به ایجاد شعب یا شرکت‌های تابعه در مناطقی می‌شود که حسابدار حرفه‌ای (اصلی) در آنجا فعالیت نمی‌کند. در چنین شرایطی، صاحبکار یا حسابدار حرفه‌ای، ممکن است از یک حسابدار حرفه‌ای دیگر درخواست کند خدمات حرفه‌ای لازم را در جهت تکمیل کار انجام دهد. هنگامی که از حسابدار حرفه‌ای مستقل خواسته می‌شود خدمات یا راهنمایی‌هایی را ارائه کند، وی باید بررسی کند آیا صاحبکار مزبور دارای حسابدار حرفه‌ای اصلی است یا خیر. حسابدار حرفه‌ای که از وی خواسته می‌شود کاری را انجام دهد که نوع آن به روشنی با آنچه توسط حسابدار حرفه‌ای اصلی انجام می‌شود یا آنچه در ابتدا از طریق

حسابدار حرفه‌ای اصلی یا صاحبکار ارجاع شده بود، متمایز است، باید آن را به عنوان یک درخواست جداگانه برای ارائه خدمات تلفی کند. قبل از پذیرش این گونه خدمات، حسابدار حرفه‌ای باید تعهد حرفه‌ای خود را مبنی بر تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلی به آگاهی صاحبکار برساند. حسابدار حرفه‌ای باید بلافاصله و ترجیحاً به صورت کتبی، حسابدار حرفه‌ای اصلی را در جریان درخواست صاحبکار قرار دهد و کلیه اطلاعات لازم برای انجام کار را از وی درخواست کند. در شرایطی خاص، ممکن است صاحبکار اصرار کند که حسابدار حرفه‌ای اصلی از ارجاع کار به حسابدار حرفه‌ای دیگر آگاه نشود. در این صورت، حسابدار حرفه‌ای باید درباره منطقی بودن دلایل صاحبکار تصمیم‌گیری کند. در نبود شرایط خاص، صرف تمایل صاحبکار برای عدم تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلی، دلیلی قانع کننده بشمار نمی‌رود. حسابدار حرفه‌ای باید:

- مطمئن شود حسابدار حرفه‌ای اصلی از ماهیت کلی خدمات حرفه‌ای ارجاع شده به وی آگاه است.
- دستورات کاری دریافتی از حسابدار حرفه‌ای اصلی یا صاحبکار را تا آنجا پیروی کند که مغایرتی با قوانین و مقررات یا سایر ضوابط مربوط نداشته باشد.
- در صورتی که برای صاحبکار بیش از یک حسابدار حرفه‌ای مستقل خدمات حرفه‌ای انجام دهند، بسته به نوع خدمات خاصی که ارائه می‌شود، ممکن است تنها آگاه بودن حسابدار حرفه‌ای اصلی از ارجاع خدمات، کفایت کند.
- حسابدار حرفه‌ای اصلی، علاوه بر تهیه و ارائه نامه‌های مربوط به کار

ارجاع شده باید حسب مورد، تماس خود را با حسابداران حرفه‌ای دیگر حفظ و در مورد درخواست‌های منطقی با آنان همکاری کند.

هنگامی که از حسابدار حرفه‌ای، درباره کاربرد اصول و ضوابط حرفه‌ای در مورد وضعیت‌ها یا معاملاتی خاص نظرخواهی می‌شود، حسابدار حرفه‌ای باید توجه داشته باشد که نظر وی ممکن است باعث ایجاد فشار بی‌مورد بر قضاوت و بی‌طرفی حسابدار حرفه‌ای اصلی شود. ارائه نظر بدون اطلاع کامل و صحیح از واقعیت‌ها، می‌تواند برای حسابدار حرفه‌ای مشکلاتی را ایجاد کند.

حسابدار حرفه‌ای باید با اطمینان از دسترسی به کلیه اطلاعات مربوط، سعی کند خطر ارائه نظر نادرست را به حداقل ممکن برساند. برای کاهش این مشکلات تماس با حسابدار حرفه‌ای اصلی ضروری است. حسابدار حرفه‌ای اصلی می‌تواند با اجازه صاحبکار، کلیه اطلاعات مربوط درباره صاحبکار را در اختیار حسابدار حرفه‌ای قرار دهد. همچنین حسابدار حرفه‌ای دیگر با مجوز صاحبکار، باید نسخه‌ای از گزارش نهایی را به حسابدار حرفه‌ای اصلی ارائه کند. چنانچه صاحبکار با این ارتباطات موافقت نکند، حسابدار حرفه‌ای نباید این کار را بپذیرد.

## ۵) آگهی و تبلیغات

در آگهی و تبلیغات مجاز، اطلاعات لازم باید به گونه‌ای واقعیانه و به طور صحیح، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار گیرد. موارد زیر نمونه فعالیت‌هایی است که با ضوابط بالا سازگار نیست:

- ایجاد انتظارات دور از واقع، گمراه‌کننده یا غیرقابل توجیه از نتایج

کار

- القاء و تظاهر به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاه‌ها، نهادهای وضع‌کننده مقررات، مقامات مالیاتی و نهادهای مشابه یا مقامات رسمی
- ابراز اظهاراتی مبنی بر تمجید از خود بدون استناد بر واقعیت‌های قابل اثبات
- بیان مطالبی حاکی از مقایسه با سایر حسابداران حرفه‌ای مستقل
- ادعاهای غیرموجه درباره دارابودن تخصص در یک زمینه خاصی از دانش حسابداری یا مهارت‌های مشابه

### **\* احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام**

احکام موجود در این طبقه به شرح زیر هستند:

#### **۱) مسابدار حرفه‌ای تمت استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی در قبال کارفرما، نسبت به اصول حرفه‌ای خود نیز پایبند است.**

گاه ممکن است بین تعهد اخلاقی در قبال کارفرما و تعهد نسبت به اصول حرفه‌ای، تضاد ایجاد شود. اگرچه اولویت عادی یک کارمند، حمایت از اهداف مشروع سازمان متبوع و مقررات و دستورالعمل‌های پشتوانه آن است، اما از حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام انتظار نمی‌رود به بهانه حمایت از اهداف سازمان متبوع خود:

**الف) قوانین و مقررات را نقض کند.**

**ب) اصول و ضوابط حرفه‌ای را نقض کند.**

پ) به کسانی که به عنوان حساب‌برسان کارفرما فعالیت می‌کنند، دروغ بگویند یا آنان را به هر نحو ممکن (مثلاً با سکوت) همراه کند.

ت) اجازه دهد نام وی در اسناد و مدارکی که واقعیت‌ها را به نحو عمده‌ای به طور نادرست ارائه می‌کند، درج یا با آن اسناد و مدارک، به نوعی مرتبط شود.

## **۲) حمایت از همکاران حرفه‌ای**

---

حسابدار حرفه‌ای، به ویژه هنگامی که نسبت به همکاران خود از اختیارات بیشتر یا سمت بالاتری برخوردار است، باید به گونه‌ای رفتار کند که هریک از همکاران وی بتواند درباره موضوعات حسابداری مربوط به خود، رأساً قضاوت و تصمیم‌گیری کند و او تنها به شکلی حرفه‌ای به حل و فصل اختلاف‌نظرهای احتمالی بپردازد.

## **۳) صلاحیت حرفه‌ای**

---

هنگامی که انجام کار خاصی به حسابدار حرفه‌ای تحت استخدامی واگذار شود که دارای آموزش و تجربه لازم برای انجام آن نیست، وی باید کارفرما را از میزان تخصص و تجربه خود و ضرورت استفاده از کمک و راهنمایی دیگران آگاه کند.

## **۴) ارائه اطلاعات**

---

از حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود اطلاعات مالی را به گونه‌ای کامل، صادقانه و حرفه‌ای ارائه کند؛ به طوری که در چارچوب ضوابط مربوط، قابل فهم باشد. اطلاعات مالی و غیرمالی باید به روشی نگهداری شود که به وضوح

بیان‌کننده ماهیت واقعی رویدادهای تجاری، دارایی‌ها یا بدهی‌ها باشد و این رویدادها به روشی صحیح طبقه‌بندی و به موقع ثبت شود. حسابدار حرفه‌ای برای تأمین این اهداف باید آنچه را در توان دارد، انجام دهد.

## فصل سوم

### گزارش حسابرسی



## گزارش حسابرسی

مهم‌ترین و بارزترین خدمت حرفه‌ای حسابرسی اظهارنظر مستقل کارشناسان درباره مطلوبیت صورت‌های مالی است.

صورت‌های مالی ادعاهای اظهارنظرشده مدیریت است که عبارتند از:

- (۱) ترازنامه، (۲) صورت سود و زیان، (۳) صورت سود و زیان جامع،
- (۴) صورت جریان وجوه نقد، (۵) یادداشت‌های توضیحی.

## یادداشت‌های توضیحی

این یادداشت‌ها شامل خلاصه اهم رویدادهای مالی و رویه‌های مالی و سایر اطلاعات توضیحی است. هدف یادداشت‌های توضیحی افشای کافی در مواردی است که اطلاعات منعکس در متن صورت‌های مالی بدین منظور کافی نباشد.



## موارد افشا در یادداشت‌های توفیمی عبارتند از:

- الف) مبنا و مبانی اندازه‌گیری در رویه‌های حسابداری
- ب) اطلاعات تکمیلی در خصوص اقلام ارائه شده در صورت‌های مالی اساسی
- ج) بدهی‌های احتمالی، تعهدات و سایر اطلاعات مالی
- د) اطلاعات غیر مالی که در صورت‌های مالی ارائه نشده است ولی افشای آن‌ها ضروری است.

## اهداف گزارش حسابرسی

- دو هدف عمده گزارش حسابرسی عبارتند از:
- ۱) اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی بر اساس ارزیابی نتایج به دست آمده و شواهد حسابرسی
  - ۲) ارائه اظهارنظر شفاف در قالب یک گزارش به صورت کتبی همراه با توصیف مبانی آن

## اجزای اصلی گزارش حسابرسی

### ۱) عنوان

گزارش حسابرس باید عنوان مناسبی داشته باشد، مانند گزارش حسابرس مستقل تا گزارش حسابرس از گزارش‌های صادر شده توسط دیگران متمایز شود.

### ۲) مخاطب

مخاطب گزارش حسابرس باید طبق شرایط قرارداد حسابرسی مشخص شود.

مخاطب گزارش حسابرس عموماً مجمع عمومی صاحبان سهام است. در غیر این صورت، مخاطب گزارش هر شخص حقیقی و یا حقوقی ذینفعی است که حسابرس را برای انجام حسابرسی دعوت نموده است.

### ۳) مقدمه

این مورد شامل موارد زیر است:  
الف) نام واحد مورد رسیدگی، ب) عناوین صورت‌های مالی، ج) تاریخ و دوره صورت‌های مالی در یادداشت‌های توضیحی، د) تصریح این مطلب که صورت‌های مالی حسابرسی شده است.

### ۴) مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

در واحدهای تجاری، هیأت مدیره مسئول تهیه صورت‌های مالی طبق استاندارد های حسابرسی است. هیأت مدیره مکلف است برای انجام این مسئولیت ضمن طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی، به گونه‌ای عمل نمایند که صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه باشد.

### ۵) مسئولیت حسابرس

در گزارش حسابرس به صراحت گفته می‌شود که مسئولیت حسابرس، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استاندارد های حسابرسی است.

### ۶) اظهارنظر حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بندی با عنوان اظهارنظر باشد. هنگام ارائه

اظهارنظر مقبول نسبت به صورت‌های مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری، نظر حسابرس باید با استفاده از عبارت (صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردها به نحو مطلوب نشان می‌دهد) باشد.

### ۷) امضای حسابرس

گزارش باید توسط حسابرس منتخب یا مؤسسه حسابرسی امضا شود. گزارش حسابرس با درج نام و مهر مؤسسه حسابرسی همراه است. طبق الزامات جامعه حسابداران رسمی ایران، امضای حداقل دو نفر از شرکاء که مسئولیت کار را بر عهده دارند، با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت الزامیست.

### ۸) تاریخ گزارش

گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی تاریخ‌گذاری شود. فایده تاریخ‌گذاری آن است که به استفاده‌کنندگان این آگاهی را می‌دهد که از آثار رویدادها و معاملاتی که تا آن تاریخ رخ داده است، باخبر باشند.

### ۹) نشانی حسابرس

نشانی حسابرس در گزارش او و در سربرگ مربوطه درج می‌شود.

### سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی

اگر همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات دیگری ارائه شود که ارائه آن به موجب استانداردهای حسابداری الزامی نیست، حسابرس باید توجه داشته که آیا این اطلاعات به وضوح از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز شده است یا خیر. در صورت متمایز نبودن این اطلاعات، حسابرس

باید از مدیریت بخواهد تا نحوه ارائه این اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهد. اگر مدیریت این درخواست را نپذیرد، حسابرس باید در گزارش خود تصریح کند که اطلاعات یاد شده، حسابرسی نشده است. سایر اطلاعات که ارائه آن طبق استانداردهای حسابداری، الزامی نیست، اما به علت ماهیت و چگونگی ارائه، متمایز نمودن آن از صورتهای مالی حسابرسی شده به وضوح، میسر نیست و در نتیجه جزء لاینفک صورتهای مالی است، باید تحت پوشش اظهارنظر حسابرس قرار گیرد.

### انواع گزارشهای حسابرسی

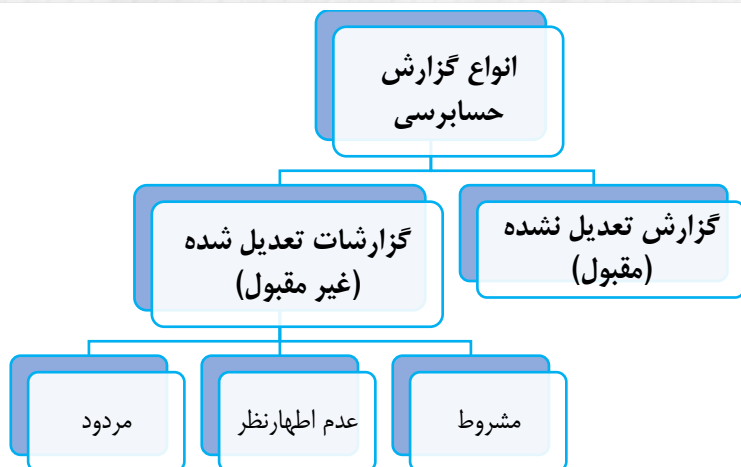
گزارشهای حسابرسی شامل موارد زیر است:

(۱) گزارش تعدیل نشده (مقبول)

(۲) گزارش تعدیل شده (گزارش غیرمقبول)

- گزارش مشروط
- گزارش عدم اظهارنظر
- گزارش مردود

طبقه‌بندی انواع گزارش حسابرسی در شکل نشان داده شده است.



### ۱) گزارش تعدیل نشده (مقبول)

نظر مقبول در مواردی که حسابرس به این نتیجه برسد صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است اظهار می‌شود. نظر مقبول همچنین به طور ضمنی بیانگر آن است که هر گونه تغییر در اصول و رویه‌های مبتنی بر استانداردهای حسابداری و آثار آن‌ها، به نحوی مناسب تعیین و در صورت‌های مالی درج یا افشا شده و تمامی مواردی که نیاز به افشا داشته به درستی افشا گردیده است.

لازم به ذکر است گزارش‌هایی که صرفاً دارای بندهای هستند که پس از بند اظهارنظر ذکر می‌گردند (بندهایی "تاکید بر مطلب خاص" و "سایر بندهای توضیحی") از نوع گزارش تعدیل نشده (مقبول) می‌باشند.

### ۲) گزارش‌های تعدیل شده

اظهار نظر تعدیل شده شامل سه نوع اظهارنظر زیر می‌باشد:

- اظهارنظر مشروط
- اظهارنظر مردود
- عدم اظهارنظر

حسابرس در مواردی که هر یک از شرایط زیر وجود دارد و بنا به قضاوت وی، اثر آن به صورت‌های مالی بااهمیت است یا بتواند بااهمیت باشد، نظری غیر از نظر مقبول اظهار می‌کند:

**الف) وجود تحریف در صورت‌های مالی**

**ب) محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب**

**پ) ابهام اساسی**

تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهارنظر، اولاً به هر یک از سه حالت فوق و ثانیاً قضاوت حسابرس درباره بااهمیت یا فراگیر بودن (اساسی بودن) آثار وجود تحریف یا آثار اساسی احتمالی محدودیت بر صورت‌های مالی بستگی دارد.

"فراگیر (اساسی)" به معنای تحت تأثیر قرار گرفتن "کلیت صورت‌های مالی" است اما "بااهمیت" به معنای موضوعی است که از اهمیت برخوردار است اما نه آنقدر مهم که کلیت صورت‌های مالی را متأثر سازد.

### • **نظر مشروط**

حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

**الف) با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها (ناشی از تقلب یا اشتباه)، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت است ولی فراگیر (اساسی)**

نیست.

ب) قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر (اساسی) نیست.

### • عدم اظهارنظر

در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آن‌ها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورت‌های مالی، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

### • نظر مردود

چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) است، باید نظر مردود ارائه کند.

خلاصه انواع گزارش تعدیل شده حسابرسان بر حسب نوع گزارش در جدول خلاصه گردیده است.

| ماهیت موضوع         | بااهمیت ولی غیر فراگیر | بااهمیت و فراگیر<br>(اساسی) |
|---------------------|------------------------|-----------------------------|
| عدم توافق با مدیریت | مشروط                  | مردود                       |
| محدودیت در رسیدگی   | مشروط                  | عدم اظهارنظر                |
| ابهام               | ————                   | عدم اظهارنظر                |

### بند مبانی تعدیل

در مواردی که حسابرس اظهارنظر خود را نسبت به صورت‌های مالی تعدیل می‌کند، باید علاوه بر اجزای استاندارد گزارش حسابرسی، بندی با عنوان **بند مبانی تعدیل** را نیز به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است، توصیف شده باشد. حسابرس باید این بند را قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان **"مبانی اظهارنظر مشروط"**، **"مبانی اظهارنظر مردود"** یا **"مبانی عدم اظهارنظر"** درج کند.

اگر تحریف بااهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورت‌های مالی (شامل افشای موارد کمی) وجود داشته باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورت‌های مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی توسط حسابرس عملی نباشد، حسابرس باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند.

اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشت‌ها باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، موارد تحریف در افشا را توصیف کند.



اگر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آنها الزامی است، حسابرسی باید:

**(الف)** درباره موارد افشا نشده با ارکان راهبری مذاکره کند.

**(ب)** در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند.

**(پ)** اطلاعات افشا نشده را به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره آن موارد، افشا کند، مگر اینکه در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد.

اگر تعدیل اظهارنظر حسابرسی، در نتیجه محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، دلایل این محدودیت را ذکر کند.

حتی اگر حسابرس نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، باید در گزارش خود، هرگونه موضوعات بااهمیت دیگری را که از آن مطلع شده است و می‌توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود همراه با آثار آن توصیف کند. در چنین مواردی، محدودیت‌ها و تحریف‌های بااهمیت غیرموثر بر نظر مردود یا عدم اظهارنظر، تحت عنوان فرعی "محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها"، قبل از بند اظهارنظر درج می‌شود.

### **بند اظهارنظر**

اگر حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند، باید حسب مورد از عناین "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" یا "عدم اظهارنظر" برای بند اظهارنظر استفاده کند.

همان‌طور که ذکر گردید موضوعاتی که منجر به اظهارنظر غیرمقبول

حسابرسی می‌گردد شامل وجود تحریف در صورت‌های مالی، محدودیت در کسب شواهد کافی و مناسب و ابهام اساسی می‌باشد.

### **وهمود تمریف در صورت‌های مالی**

تحریف به عنوان هر گونه مغایرت بین:  
مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در  
"صورت‌های مالی"

با

مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزمات  
"استانداردهای حسابداری"

تعریف شده است. بنابراین، تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ممکن  
است در رابطه با موارد زیر رخ دهد:

الف) رویه‌های حسابداری انتخاب شده

ب) به‌کارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده

پ) افشا در صورت‌های مالی

### **رویه‌های مسابداری انتقاب شده**

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با رویه‌های حسابداری انتخاب  
شده، زمانی رخ می‌دهد که رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای  
حسابداری سازگار نباشد.

استانداردهای حسابداری شامل الزاماتی برای تغییر در رویه‌های  
حسابداری است. در مواردی که واحد تجاری، رویه‌های عمده حسابداری را

تغییر می‌دهد، ممکن است به دلیل عدم رعایت این الزامات تحریف بااهمیتی در صورت‌های مالی بوجود آید.

### **به‌کارگیری رویه‌های مسابداري انتخاب شده**

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با به‌کارگیری رویه‌های مسابداري انتخاب شده، هنگامی رخ می‌دهد که:

**الف)** رویه‌های مسابداري انتخاب شده طبق استانداردهای مسابداري اعمال نمی‌شود. از جمله زمانی که مدیران اجرایی، رویه‌های مسابداري انتخاب شده را در دوره‌های مختلف یا برای معاملات و رویدادهای مشابه به طور یکنواخت به کار نمی‌برند (نبود یکنواختی در کاربرد).

**ب)** شیوه به‌کارگیری رویه‌های مسابداري انتخاب شده نامناسب است (مانند اشتباه غیر عمدی در کاربرد یک رویه).

### **افشاء در صورت‌های مالی**

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با کافی یا مناسب بودن افشاء در صورت‌های مالی، زمانی رخ می‌دهد که:

**الف)** نشر صورت‌های مالی شامل همه موارد افشای لازم طبق استانداردهای مسابداري نیست.

**ب)** موارد افشاء در صورت‌های مالی، طبق استانداردهای مسابداري ارائه نشده باشد.

چنانچه این گونه موارد تحریف در صورت‌های مالی نسبت به صورت‌های

مالی، بااهمیت یا فراگیر (اساسی) است، حسابرس باید حسب مورد نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

### محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب

محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرس نتواند از طریق اعمال روش‌های حسابرسی لازم، به شواهد کافی و قابل قبولی برای اظهارنظر دست یابد و از موارد زیر ناشی می‌شود:

الف) شرایط خارج از کنترل واحد تجاری

ب) شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس

پ) محدودیت‌های ایجاد شده توسط مدیران اجرایی

چنانچه حسابرس بتواند از طریق اجرای روش‌های جایگزین به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد، محدودیت در اجرای یک روش حسابرسی منجر به محدودیت در دامنه حسابرسی نمی‌شود. در غیر این صورت، و عدم امکان دستیابی حسابرس به شواهد مورد نیاز خود از سایر روش‌های جایگزین، با این مورد به عنوان محدودیت برخورد می‌گردد. محدودیت ایجاد شده توسط مدیران اجرایی ممکن است پیامدهای دیگری برای حسابرسی (مانند آثار آن بر ارزیابی خطرهای تقلب و ادامه کار توسط حسابرس) داشته باشد.

الف) نمونه‌هایی از شرایط خارج از کنترل واحد تجاری عبارت است از:

- از بین رفتن اسناد و مدارک حسابداری واحد تجاری
- ضبط اسناد و مدارک حسابداری مربوط به یکی از بخش‌های عمده واحد تجاری توسط مراجع قانونی

ب) نمونه‌هایی از شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرسی عبارت است از:

- واحد تجاری ملزم به استفاده از روش حسابداری ارزش ویژه برای واحد تجاری وابسته است و حسابرس نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره اطلاعات مالی واحد تجاری وابسته به منظور ارزیابی اجرای مناسب روش ارزش ویژه به دست آورد.
- زمان انتصاب حسابرس به گونه‌ای است که نمی‌تواند بر شمارش موجودی‌ها نظارت کند.
- حسابرس اجرای آزمون‌های محتوا را به تنهایی کافی نمی‌داند، اما کنترل‌های داخلی اثربخش نیست.

در محدودیت‌های حالت الف و ب که مدیریت در ایجاد آن‌ها نقش و دخالتی ندارد (برای مثال، انتخاب حسابرس در زمانی صورت گیرد که وی نتواند بر شمارش موجودی‌های مواد و کالای صاحبکار نظارت کند). حسابرس به منظور گردآوری شواهد مناسب و کافی به عنوان پشتوانه نظر مقبول، روش‌های حسابرسی جایگزین و مربوط را اجرا می‌کند. چنانچه حسابرس با اجرای سایر روش‌های جایگزین نسبت به ارائه مطلوب حساب موجودی مواد و کالا بتواند شواهد کافی و مناسب جمع‌آوری نماید به مانند حالتی که این محدودیت وجود نداشته است، اظهارنظر مقبول ارائه می‌نماید. اما چنانچه با اجرای سایر روش‌های حسابرسی نیز، شواهد کافی و مناسب گردآوری نگردد با توجه به بااهمیت یا فراگیر (اساسی) بودن موضوع حسب مورد **اظهارنظر مشروط** و یا **عدم اظهارنظر** ابراز می‌گردد.

نمونه‌هایی از محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب که از

محدودیت ایجاد شده توسط مدیران اجرایی در دامنه حسابرسی ناشی می‌شود عبارت است از:

- مدیران اجرایی مانع نظارت حسابرس بر شمارش موجودی کالا می‌شوند.
- مدیران اجرایی مانع از ارسال درخواست تاییدیه برون سازمانی در خصوص مانده حساب‌های خاص توسط حسابرس می‌شوند.

### **پیامدهای محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی**

در صورت اعمال محدودیت در دامنه حسابرسی توسط مدیران اجرایی، کناره‌گیری حسابرس از کار حسابرسی، ممکن است به مرحله تکمیل کار بستگی داشته باشد. اگر حسابرس کار حسابرسی را تقریباً تکمیل کرده باشد، ممکن است قبل از کناره‌گیری تصمیم بگیرد که تا حد امکان، کار را تکمیل و موضوع محدودیت در دامنه حسابرسی را در بند "مبانی عدم اظهارنظر" تشریح و عدم اظهارنظر ارائه کند.

چنانچه حسابرس به واسطه قوانین یا مقررات ملزم به ادامه کار حسابرسی باشد، معمولاً کناره‌گیری از کار امکان‌پذیر نیست. چنین موردی اغلب در حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای بخش عمومی (دولتی) مصداق می‌یابد.

چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در دامنه حسابرسی تصمیم بگیرد از کار حسابرسی کناره‌گیر کند، ممکن است طبق الزامات حرفه‌ای، قانونی یا مقرراتی ملزم باشد دلایل کناره‌گیری خود را به مراجع قانونی یا صاحبان واحد تجاری اطلاع دهد.

## فصل چهارم

### کنترل‌های داخلی



بسیاری تصور می‌کنند کنترل‌های داخلی یعنی اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان در واقع این اقدامات جزئی از کنترل‌های داخلی است به طور کلی کنترل‌های داخلی فرآیندی است که توسط مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی اثربخشی و کارایی عملیات سازمان و رعایت قوانین و مقررات مربوط به سازمان اطمینانی معقول به دست آید. از این رو کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای تجاری طراحی و اجرا می‌شود که دستیابی به آن به هر یک از این اهداف را تهدید می‌کند اطمینان معقول به معنای آن است که هیچ ساختار کنترل داخلی آینده‌آل نیست از این امر اصطلاحاً با عنوان محدودیت ذاتی کنترل‌های داخلی یاد می‌شود که در ادامه به آن پرداخته می‌شود اهداف کنترل‌های داخلی عبارتند از:

۱. حفاظت دارایی‌ها در برابر ضایع شدن تقلب و استفاده نادرست

۲. افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری



۳. تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های تجاری و سنجش میزان رعایت رویه‌ها

۴. ارزیابی کارایی

به طور خلاصه کنترل‌های داخلی شامل کلیه اقداماتی است که به عمل می‌آید تا مدیریت اطمینان باید همه چیز به گونه‌ای که باید عمل می‌کند در گذشته کنترل‌های داخلی به دو دسته کنترل‌های داخلی اداری و کنترل‌های داخلی حسابداری تقسیم می‌شدند.

### کنترل‌های داخلی اداری

این کنترل شامل طرح سازمانی روش‌ها و مدارک است که به فرآیند تصمیم‌گیری ارتباط دارد و منتج به صدور مجوز معاملات توسط مدیریت می‌شود کنترل‌هایی که معمولاً در صورت‌های مالی تأثیری ندارند یا تأثیر اندکی دارند و به طور مستقیم مورد توجه حساب‌رسان مستقل قرار نمی‌گیرند این کنترل‌ها به منظور دستیابی به اهدافی چون کارایی و سودمندی عملیات و رعایت رویه‌های مورد نظر مدیریت در تمام قسمت‌ها و دواير واحد تجاری استقرار می‌یابند.

### کنترل‌های داخلی حسابداری

کنترل‌هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت دارایی‌ها قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت‌های مالی قابل اطمینان استقرار می‌یابند. کنترل‌های داخلی حسابداری شامل دو دسته کنترل‌های پایه اولیه و کنترل‌های انضباطی ثانویه می‌گردد.

### کنترل‌های پایه اولیه

حداقل کنترل‌های داخلی لازم جهت اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت‌های واحد تجاری مانند مشاهده عینی دارایی‌هایی ثابت بررسی اجمالی گردش حساب‌ها به منظور تعیین اقلام غیرعادی تهیه و تنظیم صورت مغایرت بانکی یا رفع مغایرت تهیه و تنظیم تراز آزمایشی.

### کنترل‌های انضباطی (ثانویه)

کنترل‌هایی که جهت اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های داخلی پایه و حفاظت از اموال و دارایی‌های واحد تجاری صورت می‌گیرد کنترل‌های انضباطی در شرکت‌های مستقر می‌گردند که حجم فعالیت آنها گسترده می‌باشد این کنترل‌ها به سه دسته تقسیم می‌شوند:

#### ۱- کنترل‌های سرپرستی

به منظور حصول اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های پایه صورت می‌گیرد.

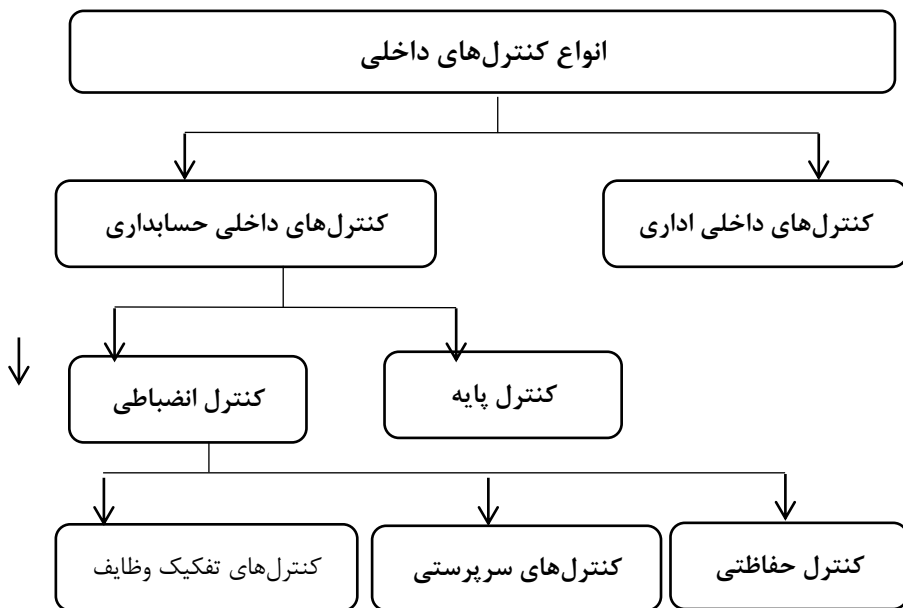
#### ۲- کنترل‌های حفاظتی

به منظور استفاده صحیح از دارایی‌ها و حفاظت از آنها به کار گرفته می‌شود تا از وارد آمدن خسارت یا سوء استفاده از آنها جلوگیری شود.

#### ۳- کنترل‌های تفکیک وظایف

تفکیک وظایف و مسئولیت‌ها بین کارکنان به نحوی که هیچ فردی مسئولیت انجام و ثبت یک معامله را از ابتدا تا انتها به عهده نداشته باشد به طور کلی کنترل و نظارت هر فرد قسمت توسط فرد قسمت دیگر

شکل ۵-۱ نمایش دهنده انواع کنترل‌های داخلی می‌باشد.



شکل ۱-۴ انواع کنترل‌های داخلی

لازم به ذکر است که امروزه طبق استانداردهای حسابرسی هیچ تفاوتی بین کنترل‌های داخلی اداری و کنترل‌های داخلی حسابداری وجود ندارد و از عبارت کنترل‌های داخلی صرف‌نظر از اداری و یا حسابداری استفاده می‌گردد و حسابرس باید تمام کنترل‌های داخلی که بتواند به گونه‌ای با اهمیت در صورت‌های مالی اثر گذار است را مورد توجه قرار دهد به این ترتیب چنانچه یک کنترل اداری بتواند اثر با اهمیت در صورت‌های مالی داشته باشد بایستی توسط حسابرسی مستقل مورد توجه قرار گیرد برای مثال کنترل‌های مربوط به اطمینان غیر مالی مانند آمارهای تولید که حسابرس در روشهای تحلیلی به کار می‌گیرد یا کنترل‌های مربوط به کشف موارد عدم رعایت قوانین و

مقرراتی مانند کنترل‌های رعایت قوانین و مقررات مالیاتی مورد استفاده در تعیین ذخیره مالیات بر درآمد که ممکن است اثر مستقیم و با اهمیت در صورت‌های مالی داشته باشد می‌تواند بر حسابرسی ارتباط یابد به طور مثال واحد مورد رسیدگی ممکن است برای دستیابی به عملیات اثر بخش و کار را به یک سیستم پیچیده کنترل‌های خودکار مانند سیستم کنترل‌های خودکار برنامه‌های پرواز خطوط هوایی متکی باشد اما این کنترل‌ها معمولاً به حسابرسی مربوط نمی‌شود کنترل‌های داخلی از اجزای زیر تشکیل می‌شود:

الف. محیط کنترلی

ب. فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی

ج. سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط در ارتباط با گزارشگری مالی و اطلاع‌رسانی

د. فعالیت‌های کنترلی

هـ. نظارت بر کنترل‌ها

شکل ۵-۲ نمایش دهنده اجزای کنترل‌های داخلی می‌باشد

### الف- محیط کنترلی

محیط کنترلی شامل نگرش آگاهی و اقدامات مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی و اهمیت آن برای واحد تجاری است محیط کنترلی همچنین شامل عملکرد مدیریت است و با تنظیم جذب واحد تجاری بر هوشیاری کنترلی کارکنان اثر می‌گذارد محیط کنترلی اساس کنترل‌های داخلی اثربخش و فراهم کننده نظم و ساختار است محیط کنترلی شامل اجزای زیر می‌باشد.

## ۱- اطلاع‌رسانی و تقویت درستکاری و ارزش‌های اخلاقی

اثر بخشی کنترل‌ها نمی‌تواند فراتر از درستکاری و ارزش‌های اخلاقی افراد باشد که آنها را ایجاد، اداره و بر آنها نظارت می‌کنند درستکاری و ارزش‌های اخلاقی اجزای اصلی محیط کنترلی است که بر اثر بخشی طراحی اداره و نظارت بر سایر اجزای کنترل‌های داخلی اثر می‌گذارد درستکاری و ارزش‌های اخلاقی محصول استانداردهای ارزش‌های اخلاقی واحد تجاری نحوه اطلاع‌رسانی آنها و نحوه تقویت آنها در عمل است این ارزش‌ها شامل اقدامات مدیریت برای از بین بردن یا کاهش انگیزه‌ها و وسوسه‌هایی است که می‌تواند کارکنان را به اقدامات نادرست غیرقانونی یا غیراخلاقی ترغیب کند این ارزش‌ها همچنین شامل اطلاع‌رسانی ارزش‌ها و استانداردهای رفتاری واحد تجاری به کارکنان از طریق بخشنامه‌ها آیین رفتار حرفه‌ای و الگوسازی است.

## ۲- پایبندی به صلاحیت

صلاحیت یعنی دانش و تجربه لازم برای انجام وظایفی که شغل افراد ایجاد می‌کند پایبندی به صلاحیت شامل توجه مدیریت به سطوح صلاحیت لازم برای مشاغل خاص و چگونگی تبدیل آن سطوح به تجارت و دانش لازم است.

## ۳- مشارکت هیات مدیره

هوشیاری کنترلی واحد تجاری به طور با اهمیتی تحت تاثیر هیئت مدیره است ویژگی‌های هیئت مدیره شامل استقلال از مدیران اجرایی تجربه و اعتبار آنها میزان مشارکت و دقت آنان در فعالیت‌ها مناسب بودن اقدامات ایشان اطلاع دریافتی آنان میزان طرح سوالات پیچیده و پیگیری آن از طریق

مدیران اجرایی و تعامل آنان با حسابرسان داخلی و مستقل است اهمیت‌های  
 هئیت مدیره در اساسنامه و یا سایر آیین‌نامه یا رهنمودهای مربوط مشخص  
 می‌شود سایر مسئولیتهای هئیت مدیره شامل نظارت کلی بر طراحی و  
 اجرای اثر بخش روش‌های کسب و از تخلفات و فرایند بررسی اثر بخشی  
 کنترل‌های داخلی واحد تجاری است کمیته حسابرسی که کمیته‌ای متشکل  
 از اعضای غیر موظف هئیت مدیره می‌باشد و وظیفه ارتباط میان مدیران  
 حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی را بر عهده دارد از ارکان محیط  
 کنترلی سیستم کنترل داخلی محسوب می‌گردد.

#### ۴- نگرش و شیوه اجرای مدیریت

نگرش و شیوه اجرایی مدیریت دامنه وسیعی از ویژگی‌ها را در برمی‌گیرد  
 این ویژگی‌ها می‌تواند شامل موارد زیر باشد رویکرد مدیریت نسبت به  
 خطرپذیری و مدیریت خطرهای تجاری  
 نگرش و اقدامات مدیریت نسبت به گزارشگری مالی انتخاب محتاطانه یا  
 جسورانه رویه‌های حسابداری قابل جایگزین و هوشیاری و احتیاط در انجام  
 برآوردهای حسابداری و نگرش مدیریت در برابر پردازش اطلاعات و عملکرد  
 کارکنان حسابداری

#### ۵- ساختار سازمانی

ساختار سازمانی چارچوبی را فراهم می‌کند که در آن فعالیت‌های لازم  
 برای دستیابی به اهداف واحد تجاری برنامه‌ریزی اجرا کنترل و بررسی  
 می‌شود برای ایجاد ساختار سازمانی مربوط توجه به ایده‌های اصلی اختیار و  
 مسئولیت و خطوط مناسب گزارشگری ضروری است یک واحد تجاری

ساختار سازمانی متناسب با نیازهای خود را تعیین می‌کند مناسب بودن ساختار سازمانی واحد تجاری و اندازه و ماهیت فعالیت‌های آن بستگی دارد.

## ۶- تعیین اختیار و مسئولیت

این عامل شامل نحوه تعیین اختیار و مسئولیت برای فعالیت‌های عملیاتی و نحوه برقراری روابط گزارشگری و سلسله مراتب اختیارات است این عامل همچنین شامل خط مشی‌هاهایی برای انجام عملیات تجاری مناسب دانش و تجربه کارکنان اصلی و منابع فراهم شده برای انجام وظایف است افزون بر این عامل شامل خط مشی‌ها و اطلاع‌رسانی لازم برای اطمینان یافتن از این امر است که همه کارکنان اهداف واحد تجاری را درک می‌کنند چگونگی ارتباط وظایف خود با دیگران و تاثیر آن در دستیابی به اهداف واحد تجاری را می‌دانند و تشخیص می‌دهند که چگونه و در چه مواردی پاسخگو خواهند بود.

## ۷- سیاست‌ها و روش‌های منابع انسانی

سیاست‌ها و روش‌های منابع انسانی به استخدام آشنایی آموزش ارزیابی مشاوره ارتقاء حقوق و مزایا و اقدامات اصلاحی مربوط می‌شود برای مثال استانداردهای استخدام واجد شرایطترین افراد برای تاکید بر سابقه تحصیلی تجربه کاری قبلی عملکرد گذشته و شواهد درستکاری و ارزشهای اخلاقی میزان پایبندی واحد تجاری به استخدام کارکنان با صلاحیت و قابل اعتماد را نشان می‌دهد سیاست‌های آموزشی که نقش‌ها و مسئولیت‌های آتی را به اطلاع می‌رساند و شامل عملیاتی مانند کلاس‌های آموزشی و سمینارهاست عملکرد و رفتار مورد انتظار را تشریح می‌کند ارتقا بر مبنای ارزیابی دوره‌ای

عملکرد میزان پایبندی واحد تجاری به ارتقای کارکنان واجد شرایط به سطوح بالاتر مسئولیت را نشان می‌دهد.

### کاربرد محیط کنترلی در واحدهای تجاری کوچک

نحوه اجرای اجزای کنترل‌های داخلی در واحدهای تجاری کوچک ممکن است با واحدهای تجاری بزرگ متفاوت باشد برای مثال واحدهای تجاری کوچک ممکن است آیین رفتار حرفه‌ای مکتوب نداشته باشند اما به جای آن با اطلاع‌رسانی شفاف و الگوی رفتاری مدیریت فرهنگی را ترویج کنند که بر اهمیت درستکاری و ارزشهای اخلاقی تاکید داشته باشد همچنین هیئت مدیره واحدهای تجاری کوچک ممکن است شامل عضو مستقیم یا برون سازمانی نباشد.

### ب- فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری

فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری به معنای فرآیند شناسایی و برخورد با خطرهای تجاری و نتایج آن است برای مقاصد گزارشگری مالی فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری شامل نحوه شناسایی خطرهای مربوط به تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری برآورد اهمیت آنها ارزیابی احتمال وقوع آنها و تعیین اقدامات لازم برای مدیریت خطر است برای مثال فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری ممکن است نشان دهنده نحوه ارزیابی احتمال وجود معاملات ثبت نشده یا چگونگی شناسایی و تحلیل برآوردهای عمده منعکس در صورتهای مالی توسط واحد تجاری باشد خطرهای مربوط به گزارشگری قابل اعتماد به رویداد یا معاملات خاص نیز مرتبط است.



خطرهای مربوط به گزارشگری مالی شامل رویدادها و شرایط برون سازمانی و درون‌سازمانی است که ممکن است روی دهد و بر توانایی واحد تجاری برای شروع ثبت پردازش و گزارش اطلاعات مالی منطبق با ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی اثر منفی داشته باشد در مواردی که خطرهای شناسایی می‌شود مدیریت اهمیت احتمال وقوع و چگونگی اداره آنها را مورد توجه قرار می‌دهد مدیریت ممکن است طرح‌ها برنامه‌های اقداماتی را برای برخورد با برخی خطرهای شروع کند یا ممکن است خطری را به دلیل هزینه یا ملاحظات دیگری بپذیرد خطرهای ممکن است در شرایط مانند موارد زیر ایجاد شود یا در اثر آنها تغییر یابد:

۱. **تغییر در محیط عملیاتی** تغییر در محیط مقرراتی یا عملیاتی می‌تواند به تغییرات در فشارهای رقابتی و خطرهای متفاوت بااهمیتی بیانجامد.
۲. **کارکنان جدید** کارکنان جدید ممکن است دیدگاه یا شناخت متفاوتی نسبت به کنترل داخلی داشته باشند سیستم‌های اطلاعاتی جدید یا نوسازی شده تغییرات عمده و سریع در سیستم‌های اطلاعاتی می‌تواند خطر مربوط به کنترل داخلی را تغییر دهد.
۳. **رشد سریع توسعه عمده** و سری عملیات می‌تواند به کنترل‌ها آسیب برساند و خطر از کار افتادن آنها را افزایش دهد.
۴. **فناوری جدید** به کارگیری فناوری جدید در فرایند تولید یا سیستم‌های اطلاعاتی ممکن است خطر مرتبط با کنترل‌های داخلی را تغییر یابد.

۵. مدل‌ها محصولات و فعالیت‌های تجاری جدید وارد شدن در حوزه‌های معاملات تجاری که واحد تجاری در آن تجربه اندکی دارد ممکن است خطرهای جدیدی را درباره کنترل‌های داخلی ایجاد نماید.

۶. تجدید ساختار واحد تجاری تجدید ساختار ممکن است همراه با کاهش کارکنان و تغییرات در سرپرستی و تفکیک وظایف باشد که ممکن است خطر مرتبط با کنترل‌های داخلی را تغییر دهد.

۷. توسعه عملیات خارجی توسعه یا تحصیل عملیات خارجی با خطرهای جدید و اغلب کم نظیر همراه است که ممکن است بر کنترل‌های داخلی اثر گذارد برای مثال در این رابطه می‌توان به خطرهای اضافی تغییر خطرهای ناشی از معاملات ارزی خارجی اشاره کرد.

۸. استانداردهای حسابداری جدید تدوین استانداردهای حسابداری جدید یا تغییر استانداردهای حسابداری می‌تواند خطرهای مربوط به تهیه صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهد.

### **کاربرد فرایند ارزیابی خطر توسعه وامدهای تجاری در وامدهای تجاری کوچک**

مفاهیم اساسی فرایند ارزیابی خطر برای همه واحدهای تجاری صرف‌نظر از اندازه آنها یکسان است اما فرایند ارزیابی خطر در واحدهای تجاری کوچک ممکن است از رسمیت کمتر و ساختار ضعیف‌تری برخوردار باشد همه واحدهای تجاری باید اهداف گزارشگری مالی مشخص داشته باشند اما این اهداف ممکن است در واحدهای تجاری کوچک به طور ضمنی مشخص شده

باشد مدیریت ممکن است از خطرهای مربوط به این اهداف بدون استفاده از فرایندی مدون اما از طریق ارتباط مستقیم با کارکنان و اشخاص برون سازمانی آگاه باشد.

## ه. سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط مرتبط با گزارشگری

### مالی و اطلاع رسانی

یک سیستم اطلاعاتی از سخت افزار نرم‌افزار کارکنان روش‌ها و اطلاعات تشکیل می‌شود سخت‌افزار و نرم‌افزار در سیستم‌هایی که صرفاً یا عمدتاً دستی است وجود ندارد یا اهمیت کمتری دارد بیشتر سیستم‌ها به طور گسترده از فناوری اطلاعات استفاده می‌کند سیستم اطلاعاتی مربوط به اهداف گزارشگری مالی که شامل سیستم گزارشگری مالی است از روش‌ها و مستندات پیش‌بینی شده برای شروع ثبت پردازش و گزارش معاملات و سایر رویدادهای واحد تجاری و پاسخگویی درباره دارائیه‌ها بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام تشکیل می‌شود معاملات ممکن است به طور دستی یا خودکار به وسیله روش‌های برنامه‌ریزی شده شروع شود مستندسازی شامل شناسایی و گردآوری اطلاعات مربوط درباره معاملاتی رویدادها است پردازش شامل وظایفی مانند ویرایش تایید محاسبه اندازه‌گیری ارزیابی تلخیص و تطبیق با اجرای روش‌های خودکار یا دستی است گزارشگری به تهیه گزارش‌های مالی و سایر اطلاعات به شکل الکترونیکی یا چاپی مربوط می‌شود که واحد تجاری برای اندازه‌گیری و بررسی عملکرد مالی و سایر وظایف خود مورد استفاده قرار می‌دهد کیفیت اطلاعات تهیه شده به وسیله سیستم و توانایی مدیریت در تصمیم‌گیری مناسب جهت اداره و کنترل فعالیت‌های واحد تجاری و تهیه

گزارش‌های مالی قابل اعتماد اثر می‌گذارد.

بنابراین یک سیستم اطلاعاتی روشها و مستنداتی را در برمی‌گیرد که :

\* همه معاملات معتبر را شناسایی و ثبت می‌کند.

\* معاملات را به موقع و به جزئیات کافی توصیف می‌کند به گونه‌ای

که طبقه‌بندی مناسب معاملات برای گزارشگری مالی میسر

شود.

\* ارزش معاملات را به نحوی اندازه‌گیری کند که ثبت ارزش پولی درست

آنها در صورتهای مالی میسر شود.

\* دوره زمانی وقوع معاملات را تشخیص دهد تا ثبت معاملات در دوره

حسابداری مربوط میسر گردد.

\* معاملات و موارد افشای مربوط را به درستی در صورتهای مالی ارائه

دهد.

اطلاع‌رسانی شامل فراهم نمودن شناختی از نقشها و مسئولیتهای افراد در

ارتباط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است اطلاع‌رسانی

شامل ان شناخت کارکنان از ارتباط فعالیت‌های خود در سیستم اطلاعاتی

گزارشگری مالی را به کار با کار دیگران و شیوه‌های گزارشگری موارد استثنا

به یک رده بالاتر مناسب در واحد تجاری است کانالهای باز اطلاع‌رسانی به

اطمینان یافتن از گزارش موارد استثنا و اقدام درباره آنها کمک می‌کند

اطلاع‌رسانی و اشکالی مانند بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های عمومی

حسابداری و گزارش‌های مالی صورت می‌پذیرد اطلاع‌رسانی همچنین

می‌تواند به شکل الکترونیکی شفاهی و از طریق اقدامات مدیریت انجام

پذیرد.

## کاربرد سیستم اطلاعاتی مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع‌رسانی در واحدهای تجاری کوچک

سیستم‌های اطلاعاتی و فرایندهای تجاری مربوط به گزارشگری مالی در واحدهای تجاری کوچک احتمال دارد غیر رسمی‌تر از واحدهای تجاری بزرگ‌تر باشد اما نقش آنها به همان اندازه با اهمیت است واحدهای تجاری کوچک که مدیریت نقش فعالی در اجرا دارد ممکن است نیاز به توضیح مفصل روشهای حسابداری مستندات حسابداری پیچیده یا خط مشایی مکتوب نداشته باشد یک واحد تجاری کوچک ممکن است به دلیل اندازه و رده‌های کمتر آن و حضور مشهود مدیریت و دسترسی بیشتر به آن اطلاع‌رسانی غیر رسمی‌تر و آسان‌تر از یک واحد تجاری بزرگ‌تر داشته باشد.

### د. فعالیتهای کنترلی

فعالیت‌های کنترلی خط مشی‌ها و روش‌هایی است که به کسب اطمینان از اجرای دستورات مدیریت برای مثال انجام اقدامات لازم برای مقابله با خطرهایی که رسیدن به اهداف واحد تجاری را تهدید می‌کند یاری می‌رساند و فعالیت‌های کنترلی در سیستم اطلاعاتی یا سیستم‌های دستی اهداف گوناگونی دارد و در سطوح سازمانی و کاری گوناگونی اجرا می‌شود انواع فعالیت‌های کنترلی شامل موارد زیر است:

۱. پردازش اطلاعات کنترل‌های گوناگونی به منظور بررسی صحت کامل بودن و تصویر معاملات به عمل می‌آید دو گروه عمده فعالیت‌های کنترلی سیستم‌های اطلاعاتی شامل کنترل‌های کاربردی و کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات است.

کنترل‌های کاربردی به هر یک از سیستم‌های کاربردی مربوط می‌شود این کنترل‌ها به اطمینان یافتن از تصویب معاملات و ثبت و پردازش کامل و صحیح آنها کمک می‌کند نمونه‌هایی از کنترل‌های کاربردی شامل بررسی صحت ریاضی مستندات نگهداری و بررسی حساب‌ها و تراز حساب‌ها کنترل‌های خودکار مانند بررسی‌های ویرایش اطلاعات وارده و کنترل شماره سریال و پیگیری موارد استثنا است کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات خط مشی و روش‌هایی است که به سیستم‌های کاربردی متعددی مربوط می‌شود و با کمک به اطمینان تن از عملکرد مناسب و مستمر فناوری اطلاعات از کارکرد موثر کنترل‌های کاربردی پشتیبانی می‌کند کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات معمولاً شامل کنترل‌های مربوط به عملیات مرکز داده‌ها و شبکه تحصیل تغییر و نگهداری نرم‌افزار سیستم عامل ایمنی دسترسی و تحصیل توسعه و نگهداری سیستم‌های کاربردی است این کنترل‌ها به رایانه‌های بزرگ رایانه‌های کوچک و محیط‌های استفاده کنندگان نهایی مربوط می‌شود نمونه‌هایی از کنترل‌های عمومی فناوری شامل کنترل‌های تغییر برنامه‌ها کنترل‌های محدود کننده دسترسی به برنامه‌های ی اطلاعات و کنترل‌های مربوط به استفاده از ویرایش جدید بسته‌های نرم‌افزاری و کنترل‌های محدود کننده دسترسی به سیستم یا نظارت بر استفاده از امکانات سیستم است که می‌تواند اطلاعات و سوابق مالی را بدون جا گذاشتن اثر برای حسابرسی تغییر دهد.

۲. کنترل‌های فیزیکی این فعالیت‌ها در برگیرنده ایمنی فیزیکی دارایی‌ها شامل حفاظت‌های مناسبی مانند امکان دسترسی افراد قابل اعتماد به دارایی‌ها و سوابق مجوز دسترسی به برنامه‌های رایانه‌ای و پرونده‌های

اطلاعاتی و شمارش ادواری و مقایسه با مبالغ مندرج در سوابق مربوط برای مثال مقایسه شمارش وجوه نقد اوراق بهادار و موجودی مواد و کالا با سوابق حسابداری از میزانی که کنترل‌های فیزیکی مربوط به جلوگیری از سرقت با قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و در نتیجه حسابرسی ارتباط می‌یابد به شرایطی چون آسیب‌پذیری بالای دارایی‌ها در مقابل سوء استفاده بستگی دارد برای مثال معمولاً در مواردی که کسری موجودی در نتیجه شمارش دوره‌ای موجودیها کشف و در صورتهای مالی منعکس می‌شود این کنترل‌ها برای حسابرسی مربوط نخواهد بود اما در مواردی که مدیریت به منظور اهداف گزارشگری مالی تنها به سوابق دائمی موجودی‌ها اعتماد می‌کند کنترل‌های ایمنی فیزیکی به حسابرسی مربوط خواهد بود.

۳. تفکیک وظایف هدف از تفکیک مسئولیت‌های تصویب و معاملات ثبت معاملات و حفاظت از دارایی‌ها کاهش فرصت ارتکاب اشتباه یا تقلب و کتمان آن توسط یک فرد در جریان عادی انجام وظایف خود است نمونه‌هایی از تفکیک وظایف شامل تهیه گزارش بررسی و تایید صورت مغایرت و تایید و کنترل مستندات است برخی فعالیت‌های کنترلی ممکن است به وجود خط‌مشی‌های مناسب برقرارشده توسط مدیریت بستگی داشته باشد برای مثال مسئولیت تصویب ممکن است طبق رهنمودهای مدونی مانند ضوابط سرمایه‌گذاری تعیین‌شده توسط هیئت مدیره تفویض شود ازسوی دیگر معاملات غیر متداولی مانند تحصیل یا واگذاری عمده دارایی‌ها ممکن است مستلزم تصویب ارکان خاصی مانند مجمع عمومی صاحبان سهام باشد.

### کاربرد فعالیت‌های کنترلی در واحدهای تجاری کوچک

مفاهیم اساسی فعالیت‌های کنترلی در واحدهای تجاری کوچک احتمالاً مشابه فعالیت‌های کنترل در ب‌ها در واحدهای تجاری بزرگ‌تر است اما شکل اجرای آنها متفاوت می‌باشد. در واحدهای تجاری کوچک ممکن است به دلیل اعمال کنترل توسط مدیریت انواع مشخصی از فعالیت‌های کنترل موجود نداشته باشد برای مثال در اختیار تصویب فروش‌های اعتباری خریدهای عمده و کاهش حد اعتبار توسط مدیریت کنترل‌های قوی برای این فعالیت‌ها فراهم می‌کند و در نتیجه ممکن است نیاز به فعالیت‌های کنترلی مفصل برطرف یا کمتر شود اغلب به نظر می‌رسد تفکیک مناسب وظایف مشکلاتی را در واحدهای تجاری کوچک ایجاد می‌کند اما حتی شرکت‌هایی که کارکنان کمی دارند ممکن است بتوانند مسئولیت آنان را به گونه‌ای تعیین کنند که به تفکیک مناسب وظایف بیانجامد یا آنچه میسر نباشد برای رسیدن به اهداف کنترلی از نظارت مدیریت بر فعالیت‌های ناسازگار استفاده کنند.

#### نظارت بر کنترل‌ها

یکی از مسئولیت‌های مهم مدیریت استقرار و اعمال کنترل‌های داخلی مناسب به گونه‌ای مستمر است نظارت مدیریت بر کنترل‌ها شامل توجه به این امر است که آیا کنترل‌ها طبق هدف مورد نظر اعمال و یا حذف به تغییرات در شرایط به نحوی مناسب تعدیل می‌شود یا خیر نظارت بر کنترل‌ها ممکن است شامل فعالیت‌هایی مانند بررسی موارد زیر باشد:

\* بررسی مدیریت در رابطه با تهیه به موقع صورت مغایرت بانکی



※ ارزیابی حساب‌برسان داخلی از رعایت سیاست‌های واحدهای تجاری در تنظیم قراردادهای فروش توسط کارکنان قسمت فروش

※ نظارت دایره حقوقی بر رعایت سیاست‌های اخلاقی یا تجاری واحد تجاری

نظارت بر کنترل‌ها فرایندی برای ارزیابی کیفیت اجرای عملکرد کنترل‌های داخلی در طول زمان است این نظارت شامل ارزیابی طراحی و اجرای به موقع کنترل‌ها و انجام اقدامات اصلاحی لازم است نظارت و برای اطمینان یافتن از اجرای مستمر کنترل‌ها به گونه‌ای اثربخش انجام می‌شود برای مثال چنانچه بر تهیه به موقع و صحیح صورت‌های مغایرت بانکی نظارت نشود احتمال می‌رود کارکنان تهیه آن، آن را متوقف کنند نظارت و کنترل‌ها از طریق فعالیت‌های نظارتی مستمر ارزیابی جداگانه یا ترکیبی از هر دو انجام می‌شود فعالیت‌های نظارتی مستمر در درون فعالیت‌های عادی واحد تجاری ایجاد می‌شود و شامل فعالیت‌های مدیریتی و نظارتی منظم است مدیران فروش خرید و تولید واحدهای تجاری یا بخش‌های آن با عملیات سروکار دارند و ممکن است گزارش‌هایی را که با اطلاعات آنها در مورد عملیات تفاوت عمده‌ای دارد مورد سوال قرار دهند.

در بیشتر واحدهای تجاری حساب‌برسان داخلی یا کارکنان مجری وظایف مشابه از طریق ارزیابی جداگانه در نظارت کنترل‌های واحد تجاری نقش دارند آنان با ارزیابی طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی اطلاعاتی را به طور مرتب درباره کارکرد کنترل‌های داخلی فراهم می‌کند و نکات قوت و ضعف کنترل‌های داخلی و پیشنهادات اصلاحی مربوط را گزارش می‌کنند. فعالیت‌های نظارتی می‌تواند شامل استفاده از اطلاعات به دست آمده از

اشخاص برون سازمانی باشد که مبین وجود مشکلات یا حوزه‌های مشخص مستلزم اصلاح است مشتریان با پرداخت صورتحساب یا اعتراض درباره آن اطلاعات آن را به طور ضمنی تایید یا رد می‌کند افزون بر این برخی مراجع نظارتی ممکن است برای درباره موضوعات موثر بر کارکرد کنترل‌های داخلی با واحد تجاری مکاتبه کنند همچنین مدیریت ممکن است به منظور انجام فعالیت‌های نظارتی مکاتبات با حسابرسان مستقل درباره کنترل‌های داخلی را مورد توجه قرار دهد.

### **کاربرد نظارت بر کنترل‌ها در وامدهای تجاری کوچک**

فعالیت‌های نظارتی مستمر در واحدهای تجاری کوچک به احتمال زیاد در رسمیت کمتری دارد و نوع آن در قالب بخشی از مدیریت کلیه فعالیت‌های واحد تجاری انجام می‌شود ارتباط نزدیک مدیریت با عملیات اغلب موجب شناسایی مغایرت‌های عمده با پیش‌بینی‌ها و اطلاعات مالی نادرست و در نتیجه اصلاح کنترل‌ها می‌شود.

### **محدودیت‌های کنترل‌های داخلی**

کنترل‌های داخلی صرف‌نظر از نحوه طراحی و اجرای آن، آن تنها می‌تواند اطمینان معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی را برای واحد مورد رسیدگی تامین کند احتمال دستیابی به این اهداف تحت تاثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی است این محدودیت‌ها شامل این واقعیت است که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشتباه آمیز باشد و به دلیل خطاهای انسانی چون اشتباهات ساده کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شود. برای مثال چنانچه کارکنان سیستم اطلاعاتی واحد مورد

رسیدگی چگونگی پردازش معاملات فروش توسط سیستم ثبت سفارش را به طور کامل درک نکنند ممکن است تغییراتی را به اشتباه در سیستم طراحی کنند که سیستم فروش‌های یک خط تولید جدید را پردازش کند و از سوی دیگر این تغییرات ممکن است به درستی طراحی شود اما به وسیله افرادی که طرح را به برنامه تبدیل می‌کنند اشتباه درک شود اشتباهات ممکن است در اثر استفاده از اطلاعات تهیه شده توسط فناوری اطلاعات نیز رخ دهد برای مثال کنترل‌های خودکار ممکن است به منظور گزارش معاملات بیش از یک مبلغ معین طراحی شود تا مورد بررسی مدیریت قرار گیرد اما افراد مسئول بررسی ممکن است هدف از این گزارش‌ها را درک نکنند و از این رو آنها را بررسی نکنند یا اقلام غیرعادی را پیگیری ننمایند.

افزون بر این کنترل‌ها می‌تواند به وسیله تبانی دو یا چند نفر از کارکنان یا زیرپا گذاری نابجای مدیریت بی‌اثر شود برای مثال مدیریت ممکن است به توافق‌های جنبی با مشتریان برسد که مفاد و شرایط استاندارد قراردادهای فروش واحد مورد رسیدگی را تغییر دهد و بدین سان به شناخت درآمد نادرست بیانجامد همچنین کنترل‌های ویرایشی تعبیه شده در برنامه‌ها که برای شناسایی و گزارش معاملات افزون و سقف اعتباری مشخصی طراحی شده ممکن است نادیده گرفته شود یا به عمد از کار انداخته شود. واحدهای کوچکتر و اغلب کارکنان اندکی دارند که ممکن است میزان تفکیک وظایف را محدود کند اما در مورد زمینه‌های اصلی حتی در یک واحد مورد رسیدگی خیلی کوچک برقراری حدودی از تفکیک وظایف یا سایر اشکال کنترل‌های ساده ولی موثر عملی است احتمال زیر پاگذاری کنترل‌ها توسط صاحب سرمایه مدیر به میزان زیادی به محیط کنترلی و به ویژه به نگرش آنها

نسبت به اهمیت کنترل‌های داخلی بستگی دارد.

### شناخت و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان

توضیحات ارائه شده تاکنون درارتباط با سیستم کنترل داخلی بود که مدیریت هر سازمان بایستی به منظور تامین اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای سازمانی مستقر نماید. در ادامه وظایف حسابرسان در ارتباط با شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی بحث می‌گردد.

شناخت حسابرس از سیستم کنترل داخلی صاحب کار مبنایی را برای موارد زیر فراهم می‌آورد:

۱. برنامه‌ریزی (شناخت اولیه)

۲. برآورد احتمال خطر کنترل (شناخت نهایی)

حسابرس به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی کسب کند. در برنامه‌ریزی حسابرسی شناخت و ارزیابی کافی از اجزای سیستم کنترل‌های داخلی ضروری است که شامل آگاهی از وجود و یا نبود کنترل‌های داخلی شامل روی‌ها روش‌ها مدارک و شناخت و آگاهی از اعمال شدن و یا نشدن این کنترل‌ها ارزیابی می‌باشد ب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن یک جنبه اصلی اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی است این شناخت به ویژه چارچوبی را ایجاد می‌کند که حسابرس در آن حسابرسی را برنامه‌ریزی می‌کند و درباره برآورد خطرهای تحریف با اهمیت در صورتهای مالی و چگونگی برخورد با آن

خطرها در جریان حسابرسی قضاوت حرفه‌ای اعمال می‌نماید برای مثال می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

• تعیین سطح اهمیت و ارزیابی اینکه آیا با پیشرفت کار حسابرسی این سطح اهمیت همچنان مناسب است یا خیر.

• ارزیابی مناسب بودن انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری و کفایت موارد افشا در صورتهای مالی.

• شناسایی موارد مستلزم توجه خاص مانند معاملات با اشخاص وابسته مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت یا ارزیابی اهداف تجاری معاملات

• تعیین انتظارات برای استفاده در اجرای روشهای تحلیلی

• طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم برای کاهش خطر به سطح قابل قبول

• ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده مانند مناسب بودن مفروضات و تاییدیه‌های کتبی و اظهارات شفاهی مدیریت .

حسابرس برای تعیین میزان شناخت لازم از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند توجه اصلی حسابرس معطوف به این موضوع است که آیا شناخت کسب شده برای برآورد خطرهای تحریف با اهمیت در صورتهای مالی و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم و کافی است یا خیر آزمون اقلام صورتهای مالی بدون شناخت از سیستم کنترل داخلی صاحب کار دشوار است برای مثال حسابرسان‌های که شناخت از سیاست‌ها و روش‌های اجرایی و ثبت

فروشگاهی نسبه صاحبکار خود ندارند در اثبات مانده حسابهای دریافتنی و فروش با مشکل مواجه خواهند شد شناخت حسابرسان از ساختار کنترل داخلی مبنایی را نیز برای برآورد احتمال خطر کنترل یعنی احتمال خطر اینکه سیستم کنترل داخلی صاحبکار از رخداد تحریفها پیشگیری و یا آنها را کشف کند جهت حسابرسان می‌گذارد چنانچه حسابرسان به این نتیجه برسند که سیستم کنترل داخلی صاحبکار موثر است احتمال خطر کنترل را در سطح پایین تعیین خواهند کرد بدین ترتیب حسابرسان می‌تواند احتمال خطر عدم کشف زیادتری را بپذیرند و در نتیجه رسیدگی‌های حسابرسان آزمونهای محتوا می‌تواند کاهش یابد بدین ترتیب شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی عامل مهمی در تعیین نوع و ماهیت زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی است.

مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحب کار توسط حسابرسان به شرح زیر است:

۱. کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی
۲. برآورد خطر کنترل اولیه و طراحی آزمونهای اثربخشی کنترلها (آزمون رعایت یا آزمون کنترل)
۳. اجرای آزمونهای اثربخشی کنترلها (آزمون رعایت یا آزمون کنترل)
۴. برآورد خطر کنترل نهایی و تعیین نوع و ماهیت زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی (آزمونهای محتوا)

هدف اصلی و نهایی از شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان تعیین نوع و ماهیت زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی آزمونهای محتوا از طریق تعیین خطر عدم کشف است چنانچه حسابرسان

پس از کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی به این نتیجه برسند که سیستم کنترل داخلی صاحب کار موثر قوی است احتمال خطر کنترل را در سطحی پایین تعیین خواهند کرد و می‌توانند احتمال خطر عدم کشف بیشتری را بپذیرند و در نتیجه آزمونهای محتوا و رسیدگی‌های حسابرسان می‌تواند کاهش یابد و بالعکس.

### ۱. کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی

حسابرسان در حسابرسی باید شناختی از ساختار کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی به دست آورد که برای برنامه‌ریزی حسابرسی کافی باشد که شامل کسب شناختی از محیط کنترلی فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط و مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع‌رسانی فعالیت‌های کنترلی نظارت بر کنترل‌ها می‌باشد روش‌ها کسب شناخت در ارتباط با اجزای کنترل‌های داخلی صاحبکار به تفصیل در پیوست ذکر گردیده است. روشهای حسابرسی برای کسب شناخت اصطلاحاً روشهای برآورد خطر نامیده می‌شود زیرا حسابرس ممکن است برخی از اطلاعات کسب شده از طریق اجرای این روش‌ها را به عنوان شواهد حسابرسی پیشنهاد برآورد خطرهای تحریف با اهمیت خطر ذاتی و کنترل استفاده کند افزون بر این حسابرس با اجرای روشهای برآورد خطر ممکن است شواهد حسابرسی درباره ادعاها گروه‌های معاملات مانده حسابهای موارد افشا و اثربخشی اجرایی کنترل‌ها کسب کند هر چند که این روشها مشخصاً به عنوان آزمونهای محتوا یا آزمون کنترلها طراحی نشده است حسابرس ممکن است آزمونهای محتوا یا آزمون کنترلها را همراه با روشهای

برآورد خطر به دلیل اثربخش بودن همزمان توأمان انجام دهد.

## روش‌های برآورد خطر

حسابرس برای کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی باید روش‌های برآورد خطر زیر را اجرا کند:

۱. پرس‌وجو از مدیریت و سایر کارکنان واحد مورد رسیدگی

۲. روش‌های تحلیلی

۳. مشاهده و واریسی

سایر منابع کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل‌های داخلی عبارتند از:

\* مرور و بررسی کاربرگ‌های سنوات گذشته

\* بازدید از کارخانه

\* بررسی آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌هایی اجرایی صاحبکار

\* گزارش کاربرگ‌ها و برنامه‌های حسابرسی حسابرسان داخلی

حسابرسان هنگام کسب شناخت از سیستم کنترل‌های داخلی صاحب کار

کل سیستم را به چرخه‌های معاملات تقسیم‌بندی می‌نمایند و از چرخه

معاملات به معنای رویه‌ها و ترتیب اجرای روش‌های پردازش هر نوع به

خصوص معاملات است چرخه‌های متداول در اکثر شرکت‌ها عبارتند از:

### ۱. چرخه فروش درآمدها و دریافت‌ها

شامل رویه‌ها و روش‌های مربوط به دریافت سفارش از مشتریان تصویب

اعتبار ارسال کالا تهیه و تنظیم فاکتورهای فروش ثبت حسابداری درآمد و

حسابهای دریافتنی ارسال صورتحساب و ثبت دریافت‌های نقدی.



## ۲. چرخه خرید هزینه‌ها و پرداخت‌ها

شامل روشهای به جریان اندازه خرید مواد و کالا تنظیم و ارسال سفارش خرید بازرسی کالای خریداری هنگام دریافت و تهیه و تنظیم گزارش‌های دریافت نسبت بدهی به فروشندگان صدور مجوز پرداخت و ثبت پرداخت‌ها نقدی.

## ۳. چرخه حقوق و دستمزد

شامل روشهای استخدام اخراج و تعیین نرخ‌های دستمزد ثبت اوقات کار محاسبه حقوق و دستمزد ناخالص و .....

## ۴. چرخه موجودی مواد و کالا

شامل روشهای انبار کردن مواد ارسال مواد به خط تولید تخصیص بهای تمام شده تولید به موجودی‌ها و .....

## ۵. چرخه دارایی‌های ثابت

شامل روش‌ها و رویه‌های خرید دارایی‌های ثابت روشهای استهلاک روش‌های جایگزینی و تعمیر اساسی فروش و ..... به دلیل اثر بخش بودن همزمانی توأم انجام دهد.

## مستندسازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی

حسابرسان همزمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل داخلی صاحب کار که برای برنامه‌ریزی ضروری است باید این اطلاعات را مستند نماید نمونه‌ای از ابزارهای مستندسازی به شرح زیر می‌باشد:

۲. شرح نوشته

۳. نمودگر (نمودار)

**پرسشنامه** قدیمی‌ترین شیوه توصیف یک سیستم کنترل داخلی پرسشنامه می‌باشد پرسشنامه‌ها به گونه‌ای تنظیم می‌گردد که پاسخ خیر در آن به معنای یک نقطه ضعف در سیستم کنترل داخلی است پرسشنامه معمولاً تفاوت بین ضعف‌های عمده و جزئی کنترل منابع اطلاعاتی مورد استفاده در پاسخگویی به پرسش‌ها و ثبت توضیحاتی درباره نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را امکان‌پذیر می‌سازد از معایب پرسشنامه انعطاف‌پذیری آن است همچنین از بررسی یک پرسشنامه تکمیل شده نمی‌توان وضعیت‌هایی را مشخص کرد که در آن قوت یک کنترل داخلی سبب جبران ضعفی در سیستم می‌شود.

**شرح نوشته** شرح نوشته برخلاف پرسشنامه که صرفاً به پاسخ‌های آری و خیر بسنده می‌نماید جریان هر یک از چرخه‌های عمده معاملات را دنبال می‌کند و مجریان کارهای مختلف مستنداتی که تهیه می‌شود مدارکی که تنظیم می‌گردد و تقسیم وظایف را مشخص می‌کند.

**نمودگر (نمودار)** نمودی که هر سیستم برای درک سیستم پردازش اطلاعات صاحب کار و کنترل‌های داخلی مربوط به آن موثرتر است سایر موارد است نمودگر سیستم نموداری است برای نمایش تصویری یک سیستم یا یک سری روش که به ترتیب و در جای خود نشان داده می‌شوند برای هر چرخ یک نمودگر تهیه می‌شود مزیت نمودگر نسبت به سایر روش‌ها ارائه تصویری روشن‌تر از سیستم کنترل داخلی صاحب‌کار است هنگامی که از

خطوط و علائم استفاده می‌گردد امکان سوء تعبیر کاهش می‌یابد و نیز به روز کردن نمودگر در حسابرسی‌های بعدی امری ساده است.

شکل و میزان این مستندسازی تحت تاثیر موارد زیر است:

۱. ماهیت اندازه و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی و کنترل‌های داخلی آن

۲. قابلیت دسترسی اطلاعات واحد مورد رسیدگی

۳. متدولوژی و فناوری مورد استفاده در حسابرسی

برای مثال مستندسازی شناخت سیستم اطلاعاتی پیچیده‌ای که در آن مقدار زیادی از معاملات به طور الکترونیکی شروع ثبت پردازش و گزارش می‌شود ممکن است شامل نمودار پرسشنامه یا جداول تصمیم‌گیری باشد برای یک سیستم اطلاعاتی که از فناوری اطلاعات استفاده نمی‌کند یا به طور محدود یا فقط برای پردازش چند معامله برای مثال بدهی‌ها بلند مدت استفاده می‌کند مستندسازی به شکل یادداشت ممکن است کافی باشد معمولاً هر چه واحد مورد رسیدگی پیچیده‌تر و روشهای حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس گسترده‌تر باشد مستندسازی حسابرس نیز گسترده‌تر خواهد بود.

## ۲. برآورد خطر کنترل اولیه و طراحی آزمون‌های اثربخشی کنترل‌ها (آزمون رعایت و آزمون کنترل)

حسابرسان پس از کسب شناخت اولیه از سیستم کنترل‌های داخلی برآورد اولیه از خطر کنترل و عمل می‌آورند هدف حسابرسان در این مقاطع تعیین این است که کدام یک از کنترل‌های داخلی ارزش آزمون‌های اثربخشی کنترل‌ها را دارد آزمون اثربخشی کنترل‌ها با کسب شواهد

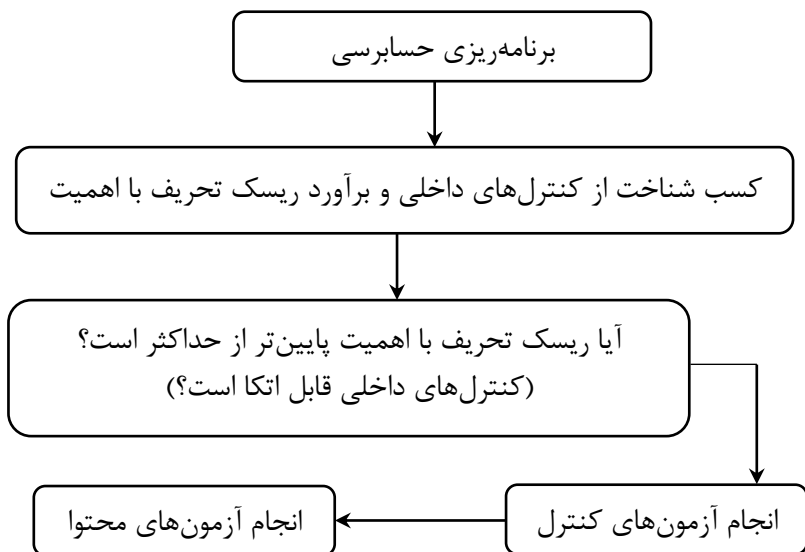
حسابرسی مربوط به اعمال کنترل‌ها متفاوت است حسابرس در مواردی که با اجرای روشهای برآورد خطر به کسب شواهد حسابرسی درباره اجرای کنترل‌ها می‌پردازد این موضوع را مشخص می‌کند که کنترل‌های مربوط به وجود دارد و واحد مورد رسیدگی آن را به کار می‌بندد حسابرس با آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌ها و گردآوری شواهد حسابرسی درباره کارکرد اثربخشی کنترل‌ها می‌پردازد بنابراین هدف آزمون است کنترل‌ها ارزیابی اثربخشی کارکرد یک کنترل است مطمئناً هنگامی که یک کنترل داخلی وجود ندارد و یا بسیار ضعیف است کنترل خطر حداکثر برآورد می‌گردد انجام آزمون اثربخشی کنترل‌ها معنادار نیست و حسابرس صرفاً به آزمونهای محتوا در شکل گسترده و با جزئیات زیاد تکیه می‌نماید حسابرسان برای برآورد احتمال خطر کنترل در سطحی پایین‌تر از حداکثر باید شواهد حاکی از عملکرد موثر کنترل‌ها داشته باشند و باید کنترل‌ها را آزمون کنند.

آزمون کنترل‌ها سرون در دخالت ضروری است:

۱. هر گاه برآورد حسابرس از خطر کنترل حاکی از اثربخشی کارکرد کنترل‌ها باشد حسابرس ملزم است برای پشتیبانی از برآورد خطر آن کنترل‌ها را آزمون کند.

۲. هر گاه آزمونهای محتوا به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسب را فراهم نکند حسابرس برای کسب شواهد حسابرسی درباره اثربخشی کارکرد کنترل‌ها ملزم به انجام آزمون کنترل‌ها می‌باشد.

شکل ۲-۴ نمایش دهنده مراحل اجرای آزمون کنترل‌ها می‌باشد.



شکل ۲-۴ مراحل اجرای آزمون کنترل

هر چه حسابرس در برآورد خطر (ریسک) بر اثر بخشی کارکرد کنترل‌ها بیشتر اتکا کند میزان آزمون کنترل‌ها توسط وی افزایش می‌یابد افزون بر این هر چه ضریب افزایش انحراف مورد انتظار از یک کنترل بیشتر می‌شود حسابرس میزان آزمون آن کنترل را افزایش می‌دهد در هر حال حسابرس کفایت یا عدم کفایت کنترل مورد نظر برای کاهش خطر تحریف با اهمیت موجود در سطح یک ادعا تا سطح برآورد شده را با توجه به انحراف مورد انتظار ارزیابی می‌کند چنانچه انتظار رود ضریب انحراف مورد انتظار بسیار بالا است شاید حسابرس به این نتیجه برسد که آزمون کنترل‌ها برای یک ادعای به خصوص نمی‌تواند اثربخش باشد اصولاً برآورد اولیه و طراحی آزمون‌ها شامل مراحل زیر است:

۱. شناسایی انواع تحریفاتی که می‌تواند در صورت‌های مالی صاحبکار رخ

دهد.

۲. ارزیابی اینکه کنترل‌های داخلی صاحب کار آن چنان طراحی شده که هدف‌های کنترلی مربوط به پیشگیری از رخ داد این گونه تحریفات را برآورده سازد.

۳. برآورد احتمال خطر کنترل مربوط به انواع مختلف تحریفات براساس طرح ساختار کنترل داخلی و نتایج آزمون‌هایی که ضمن کسب شناخت از این طرح انجام شده است.

۴. شناسایی هر کنترل دیگری که با آزمون آن بتوان سطح برآورد شده احتمال خطر مربوط به انواع به خصوص تحقیقات را کاهش داد.

۳. اجرای آزمونهای اثر بخش کنترل‌ها (آزمون رعایت یا آزمون کنترل) همانطور که ذکر گردید هدف آزمون اثربخشی کنترل‌ها ارزیابی اثر بخشی کارکرده کنترل است توجه شود که تاکید آزمون اثربخشی کنترل‌ها بر اثربخشی روش‌های کنترل خاص است و با مبالغ ریالی مانده حسابها و اقلام مندرج در صورتهای مالی ارتباط ندارد حسابرس برای آزمون اثربخشی کنترل‌ها باید سایر روشهای حسابرسی را همراه با پرس‌وجو اجرا کند اگرچه آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌ها با کسب شناخت از طراحی و کنترل‌ها متفاوت است اما در این آزمون نیز معمولاً از همان روشهای حسابرسی استفاده می‌شود که برای ارزیابی طراحی و اعمال کنترل‌ها مرحله یک به کار می‌رود و می‌تواند شامل اجرای مجدد یک کنترل توسط حسابرس باشد چون پرس‌وجو به تنهایی برای گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره اثربخشی کارکرد کنترل‌ها کافی نیست حسابرس ترکیبی از روشهای حسابرسی را مورد استفاده قرار می‌دهد کنترل‌هایی که برای آزمون آنها از پرس‌وجو همراه

با واریسی یا اجرای استفاده می‌شود معمولاً در مقایسه با کنترل‌هایی که شواهد حسابرسی آنها تنها از طریق پرس‌وجو و مشاهده می‌شود اطمینان بیشتری فراهم می‌کند برای مثال حسابرس ممکن است برای آزمون اثربخشی کارکرد کند کنترل‌های حاکم بر فروش کالا درباره کنترل خروج کالا از کارخانه پرس‌وجو و نحوه اعمال آنها را مشاهده کنند چون مشاهده صرفاً به زمان انجام آن مربوط می‌شود حسابرس معمولاً مشاهده را با پرس‌وجو از کارکنان واحد مورد رسیدگی تکمیل می‌نماید و اغلب برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب مستندات مربوط به اعمال این کنترل‌ها در زمانهای دیگر از دوره مورد رسیدگی را واریسی می‌کند.

نمونه‌هایی از آزمون‌های اثربخشی کنترل‌ها آزمون رعایت و آزمون کنترل عبارتند از:

۱. مشاهده نحوه عمل سیاست‌ها و روش‌ها
  ۲. پرس و جو از کارکنان صلاحیت‌دار صاحبکار
  ۳. اجرای مجدد روش‌ها و سیاست‌ها توسط حسابرسان
  ۴. بررسی صحت امضاهای مجاز
  ۵. کنترل تسلل مدارک
- آزمون اثربخشی کنترل‌ها معمولاً قبل از تاریخ ترازنامه و در هنگام اجرای حسابرسی زمانی انجام می‌شود.
۴. برآورد خطر کنترل نهایی و تعیین نوع و ماهیت زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی (آزمونهای محتوا)
- حسابرسان پس از اجرای آزمون اثربخشی کنترل‌ها در شرایطی قرار می‌گیرند که بتوانند خطر کنترل را که در مرحله ۲ به صورت اولیه برآورد

کرده بودند در این مرحله به صورت نهایی برآورد نمایند و براساس مدل خطر حسابرسی مبتنی بر ریسک خطر عدم کشف و نهایی را مشخص نموده و نوع و ماهیت زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی در هر محیط را تعیین نمایند در صورتی که حسابرسی خطر کنترل را ضعیف ارزیابی نمایند. یعنی خطر تحریف با اهمیت زیاد می باشد خطر عدم کشف قابل قبول توسط حسابرسان کاهش می یابد و در نتیجه حسابرس باید حجم رسیدگی های خود را افزایش داده و آزمون های محتوای گسترده تری را انجام دهد آزمون های محتوا برای کشف تحریف های با اهمیت در سطح هر ادعا اجرا می شود.

آزمون های محتوا شامل دو مورد است:

۱. ادعاهای آزمون های جزئیات گروه های معاملات مانده حسابها و موارد

افشا

۲. روش های تحلیل

حسابرس آزمونهای محتوا را به منظور مقابله با خطر برآوردای تحریف با اهمیت خطر ذاتی و کنترل طراحی و معمولاً بعد از تاریخ ترازنامه اجرا می کند توضیحات تفصیلی در خصوص آزمونهای محتوا در فصول بعد ارائه گردیده است.

## عوامل خطر تقلب

حسابرسی هنگام برآورد خطر ذاتی و خطر کنترل باید به این موضوع توجه کند که چگونه صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب یا اشتباه به گونه ای با اهمیت تحریف شود حسابرس در بررسی خطر تحریفات با اهمیت ناشی از تقلب باید به احتمال وجود عوامل خطر تقلبی که نشان دهنده



احتمال گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از دارایی‌هاست نیز توجه کنند.

با توجه به این واقعیت که تقلب معمولاً کتمان می‌شود کشف آن خیلی مشکل است با این وجود حسابرس با استفاده از شناختی که از فعالیت واحد مورد رسیدگی دارد ممکن است رویدادها یا شرایطی را شناسایی کند که فرصت انگیزه یا ابراز ارتکاب تخلف را به وجود می‌آورد یا بیانگر این باشد که ممکن است تقلبی قبلاً رخ داده باشد این گونه رویدادها یا شرایط به عنوان عوامل خطر تقلب نامیده می‌شود مثلاً ممکن است مدارکی گم شده باشد دفتر کلی موازنه نباشد یا نتیجه بررسی تحلیلی نامفهوم باشد اما چنین شرایطی ممکن است در نتیجه وضعیت‌های غیر از تقلبی ایجاد شده باشد. بنابراین عوامل خطر تقلب لزوماً بیانگر وجود تقلب نیست اگرچه آن عوامل اغلب در شرایط وقوع تقلب و وجود داشته‌اند وجود عوامل خطر تقلب ممکن است بر برآورد حسابرس از خطر ذاتی یا خطر کنترل تاثیر داشته باشد.

گرچه عوامل خطر تقلب طیف گسترده‌ای از وضعیت‌هایی را پوشش می‌دهد که حسابرسان معمولاً با آن مواجه می‌شوند اما تمام عوامل را در برنمی‌گیرد علاوه بر این کلیه حالات رخ داد عوامل خطر تقلب در همه شرایط مورد ندارند و برخی از آنها ممکن است در واحدهای مورد رسیدگی مختلف به دلیل تفاوت در اندازه ویژگی‌های مالکیتی نوع صنعت یا سایر ویژگی‌ها یا شرایط از اهمیت بیشتری را کمتری برخوردار باشد از این رو حسابرس هنگام ارزیابی میزان اهمیت و مربوط بودن عوامل خطر تقلب و همچنین تعیین برخورد مناسب حسابرسی با آن از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.

اندازه پیچیدگی و ویژگی‌های مالکیتی در هر واحد مورد رسیدگی‌ای بر بررسی عوامل خطر تقلب مربوط به آن واحد دارد برای مثال در یک واحد مورد رسیدگی بزرگ حسابرس معمولاً عواملی را بررسی می‌کند که عموماً از عملکرد نامناسب مدیریت جلوگیری می‌کند مانند اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی حسابرسی اقدامات به عمل آمده برای تقویت ارزش‌های اخلاقی و اثربخشی سیستم بودجه‌ای را نیز بررسی می‌کند در یک واحد کوچک تمام یا برخی از این بررسی‌ها ممکن است نامناسب یا کم اهمیت باشد برای مثال یک واحد کوچک ممکن است آیین‌نامه رفتاری مکتوبی نداشته باشد اما به جای آن ممکن است از طریق ارتباطات شفاهی و الگوهای رفتاری مدیریتی فرهنگی را ایجاد کرده باشد که بر اهمیت درستکاری و ارزشهای اخلاقی تاکید شده است تسلط یک نفر بر مدیریت یک واحد کوچک من معمولاً و به خودی خود نشانه قصور مدیریت در نمایش و برقراری مناسب درباره کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری مالی نیست علاوه بر این بررسی عوامل خطر تقلب در سطح ۱ قسمت عملیاتی واحد مورد رسیدگی ممکن است دیدگاهی متفاوت از بررسی کلان واحد فراهم نماید. وجود عوامل خطر تقلب ممکن است نشانگر این باشد که حسابرس قادر به برآورد خطر کنترل در سطحی پایین‌تر از حداکثر در مورد برخی ادعاهای مندرج در صورتهای مالی نخواهد بود.

### **نمونه‌هایی از عوامل فطر مربوط به ترمیف‌های ناشی از تقلب**

عوامل خطر تقلب ذکر شده نمونه‌هایی از عواملی است که معمولاً حسابرسان در وضعیت‌های گوناگون با آن روبرو می‌شوند و تمامی موارد را در

برنمی‌گیرد ضمن اینکه همه آنها لزوماً در هر حسابرسی مورد نخواهد داشت علاوه بر این حسابرس هنگام بررسی یک یا ترکیبی از عوامل خطر تقلب وجود کنترل‌های خاص برای کاهش خطرات مربوط از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.

### **عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه**

عوامل خطر تقلب مربوط به تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه را می‌توان در سه گروه زیر طبقه‌بندی نمود:

۱. ویژگی‌های مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی

۲. وضعیت صنعت

۳. ویژگی‌های عملیاتی و ثبات مالی

نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب مربوط به تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه برای هر یک از این گروه‌ها به شرح زیر است:

### **عوامل خطر تقلب مربوط به ویژگی‌های مدیریت و نفوذ آن بر محیط**

#### **کنترلی**

این گونه عوامل تقلب به توانایی‌ها تنگناها طرز کار و نگرش مدیریت در مورد سیستم کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری مالی مربوط می‌شود مدیریت انگیزه‌هایی برای گزارشگری مالی متقلبانه دارد که نشانه‌های خاص آن ممکن است شامل موارد زیر باشد:

• وابسته بودن بخش عمده‌ای از میزان حقوق و مزایای مدیران به نتایج

عملیات وضعیت مالی و جریان وجوه نقد واحد مورد رسیدگی

• علاقه شدید مدیریت به فرد یا افزایش سطح قیمت سهام یا روند

سودآوری واحد مورد رسیدگی با استفاده از روش‌های غیر متعارف  
حسابداری

\* وعده‌های مدیریت به تحلیلگران بستانکاران و سایر اشخاص ثالث برای  
رسیدن به مواردی که به نظر می‌رسد بلند پروازانه یا مبتنی بر  
پیش‌بینی‌های غیر واقع‌بینانه است.

\* تمایل مدیریت به استفاده از روشها و ابزارهای نامناسب برای به حداقل  
رساندن سود مشمول مالیات

مدیریت در ابزار نگرشی مناسب درباره سیستم کنترل داخلی و فرآیند  
گزارشگری مالی کوتاهی کرده است که نشانه‌های خاص‌تان ممکن است  
شامل موارد زیر باشد:

\* عدم حمایت موثر مدیریت از ارزشها و اصول اخلاقی واحد مورد  
رسیدگی یا اشاعه ارزش‌ها یا اصول اخلاقی نامناسب

\* تسلط فرد یا گروهی کوچک بر مدیریت واحد مورد رسیدگی بدون  
وجود کنترل‌های جبرانی مانند نظارت موثر سطوح بالاتر از مدیریت

\* عدم نظارت کافی مدیریت بر کنترل‌های مهم

\* کوتاهی مدیریت در اصلاح به موقع ضعف‌های با اهمیت شناخته شده  
در سیستم کنترل داخلی

\* تعیین اهداف مالی و انتظارات بلند پروازانه برای کارکنان اجرایی

\* بی‌توجهی عمده مدیریت به مراجع قانونی

\* به کارگیری مداوم کارکنان ناکارآمد در بخش‌های حسابداری فناوری  
اطلاعات یا حسابرسی داخلی

### عوامل خطر تقلب مربوط به وضعیت صنعت

این گونه عوامل خطر تقلب به محیط اقتصادی و قانونی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می‌کند مربوط می‌شود.

※ الزامات حسابداری قانونی و مقرراتی جدیدی که ممکن است ثبات مالی یا سودآوری واحد مورد رسیدگی را خدشه‌دار کند.

※ وجود رقابت شدید یا اشباع بازار همراه با روند نزولی حاشیه سود

※ صنعت رو به افول همراه با افزایش ورشکستگی‌های تجاری در آن و کاهش عمده در تقاضای مشتریان

※ سرعت تغییرات در صنعت مانند آسیب‌پذیری بالا در مقابل تغییر سریع فناوری یا ناباب شدن سریع محصول

### عوامل خطر تقلب مربوط به ویژگی‌های عملیاتی و ثبات مالی

این عوامل خطر تقلب به ماهیت پیچیدگی واحد مورد رسیدگی و معاملات آن شرایط مالی و سودآوری واحد مورد رسیدگی مربوط می‌شود.

※ ناتوانی در ایجاد جریان وجوه نقد ناشی از عملیات با وجود گزارش سود و رشد سود

※ فشار زیاد بر واحد مورد رسیدگی با توجه به وضعیت مالی آن برای

کسب سرمایه اضافی مورد نیاز به منظور باقی ماندن در بازار رقابت

شامل نیاز به وجوه نقد لازم برای تامین مالی مخارج عمده سرمایه یا

تحقیق و توسعه

※ داراییها و بدهیها درآمدها و هزینه‌های مبتنی بر برآوردهای عمده‌ای که

مستلزم قضاوت‌های بیش از اندازه ذهنی یا ابهامات غیرعادی است با

آن برآوردها در آینده نزدیک به گونه‌های در معرض تغییرات بالقوه عمده‌ای قرار می‌گیرد که ممکن است .

اثر مالی مختل‌کننده بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد (برای مثال قابلیت وصول نهایی مطالبات زمان‌بندی شناسایی درآمد یا قابلیت وصول تسهیلات مالی پرداختی در قبال وسایل ارزیابی شده به مبالغ غیر واقعی) \*معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات واحد مورد رسیدگی انجام نشده است.

\*معاملات عمده با اشخاص وابسته به حسابرسی نمی‌شود یا توسط حسابرس دیگری حسابرسی می‌گردد.

\*معاملات عمده غیرعادی یا بسیار پیچیده (به ویژه آنهایی که در اواخر سال مالی انجام شده است)

\*حسابهای بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعبه واقع در مناطق غیر مشمول مالیات مثلاً مناطق آزاد که به نظر نمی‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آن وجود داشته باشد.

\*ساختار سازمانی بسیار پیچیده شامل شخصیت‌های حقوقی متعدد یا غیر عادی حدود اختیارات غیرعادی و مدیران یا قراردادهای متعدد یا غیرعادی بدون هدف تجاری مشخص

\* دشواری در تعیین سازمان یا فرد یا افراد کنترل‌کننده واحد مورد رسیدگی

\*رشد سریع یا سودآور غیر عادی به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت

\*آسیب‌پذیری زیاد و غیرعادی واحد مورد رسیدگی در برابر تغییرات در

### نرخ‌های استقراض

\* وابستگی زیاد و غیرعادی به تصویب به تسهیلات دریافتی توانایی اندک در برآوردن الزمات بازپرداخت بدهی‌ها یا قراردادهای استقراض با شرایط سنگین

\* برنامه‌های فروش یا انگیزشی سودآوری بلند پروازانه و دست نیافتنی  
\* خطر ورشکستگی قریب‌الوقوع ضبط اموال در رهن یا توقیف اموال  
\* پیامد منفی معاملات عمده در شرف انجام مانند ترکیب تجاری و انعقاد قرارداد در نتیجه گزارش نتایج مالی ضعیف  
\* وضعیت مالی ضعیف یا رو به وخامت در مواردی که مدیریت شخصاً بدهی‌های عمده واحد مورد رسیدگی را تضمین کرده است.

### عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها

عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها می‌تواند در دو گروه زیر طبقه‌بندی شود:

۱. آسیب‌پذیری دارایی‌ها در برابر سوء استفاده

۲. کنترل‌ها

نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریف‌های ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها برای هر یک از دو گروه در زیر می‌آید.

### عوامل خطر تقلب مرتبط با آسیب‌پذیری دارایی‌ها در برابر سوء استفاده

این عوامل خطر تقلب به ماهیت دارایی‌های واحد مورد رسیدگی و میزان سرقت‌پذیری آنها بستگی دارد.

\* نگهداری یا گردش وجه نقد به میزان قابل توجه

❖ ویژگی‌های موجود مواد و کالا مانند اندازه کوچک و دارایی ارزش و تقاضای بالا

❖ دارایی‌های با قابلیت تبدیل آسان مانند اوراق بهادار بی‌نام جواهرات یا تراشه‌های کامپیوتر

❖ ویژگی‌های دارایی‌های ثابت مانند اندازه کوچک اما دارای بازار فروش بدون نیاز به مدارک رسمی مالکیت

### عوامل خطر تقلب مرتبط با کنترل‌ها

این عوامل خطر تقلب با نبود کنترل‌هایی سروکار دارد که برای پیشگیری یا کشف سوء استفاده از دارایی‌ها طراحی می‌شود.

❖ نبود نظارت مناسب مدیریت برای مثال سرپرستی نامناسب یا کنترل ناکافی مناطق دور دست

❖ نبود روش‌های مناسب برای گزینش کارکنانی که به دارایی‌های آسیب‌پذیر در برابر سوء استفاده دسترسی دارند.

❖ عدم نگهداری سوابق کافی برای دارایی‌های آسیب‌پذیر در برابر سوء استفاده

❖ نبود تفکیک مناسب وظایف یا کنترل‌های مستقل

❖ نبود سیستم مناسب صدور مجوز و تصویب معاملات برای مثال در مورد خریده‌ها

❖ حفاظت فیزیکی ضعیف از وجوه نقد اوراق بهادار موجودی مواد و کالا یا دارایی‌های ثابت

❖ عدم تهیه مستندات مناسب و به موقع برای معاملات برای مثال



مستندسازی کالاهای برگشتی

\*نبود مرخصی‌های اجباری برای کارکنان مسئول کنترل‌های کلیدی

### حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن به منظور ارائه خدمت به آن واحد ایجاد و یکی از ارکان اصلی نظارت بر کنترل‌ها از اجزای سیستم کنترل داخلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کارایی و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است. دامنه رسیدگی و هدفهای واحد حسابرسی داخلی بسته به اندازه و ساختار واحد مورد رسیدگی و نیازهای مدیریت آن بسیار متفاوت است به طور معمول فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی شامل یک یا چند مورد زیر است:

### بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی

استقرار سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی مناسب یکی از مسئولیت‌های مدیریت است که به نظارت و کنترل صحیح و مستمر نیاز دارد. مدیریت واحد مورد رسیدگی معمولاً وظیفه بررسی این سیستم‌ها نظارت و کنترل اجرای آنها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی را مشخصاً به عهده واحد حسابرسی داخلی می‌گذارد.

### رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی

این رسیدگی می‌تواند بررسی مبانی به کار گرفته شده برای شناسایی اندازه‌گیری طبقه‌بندی و گزارش چنین اطلاعاتی و همچنین انجام رسیدگی

ویژه شامل آزمون گسترده معاملات و مانده حساب‌ها و روش‌ها درباره هر یک از اقلام و یا عملیات خاص را در برگیرد.

### بررسی کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی

بررسی کارایی اثربخشت و صرفه اقتصادی عملیات واحد اقتصادی شامل کنترل‌های غیرمالی واحد مزبور.

### بررسی رعایت قوانین

مقررات و سایر الزمات برون سازمانی و سیاست‌ها و دستورالعمل‌های مدیریت و سایر الزمات درون سازمانی

### تفاوت حسابرس داخلی و حسابرس مستقل

در ارتباط با تفاوت بین این دو می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. تفاوت در رابطه با استفاده از خدمات حسابرس داخلی و حسابرس مستقل حسابرسی مستقل معمولاً یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی‌آورد ولی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان به وجود می‌آید.
۲. تفاوت از نظر اهداف هدف اصلی حسابرسی مستقل اظهارنظر در این مورد است که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت منطبق با استانداردهای حسابداری تهیه و یا خیر هدف اصلی حسابرسی داخلی بررسی تمامی سیستم کنترل داخلی می‌باشد.
۳. تفاوت در رابطه با شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی حسابرس مستقل صرفاً به منظور تاثیری که کنترل‌های داخلی می‌تواند بر

صورت‌های مالی داشته باشد و تعیین حجم رسیدگی‌های حسابرسی به شناخت و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی صاحب کار می‌پردازد و هدف اصلی حسابرسی مستقل بررسی سیستم کنترل‌های داخلی نیست ولی حسابرسی جامعه کنترل‌های داخلی از وظایف حسابرسان داخلی می‌باشد.

۴. تفاوت در رابطه با نوع همکاری با صاحبکار و استقلال حسابرس داخلی در استخدام صاحب کار بوده و مستمراً با مدیریت همکاری دارد و مشخص است که نمی‌توانند نسبت به مدیریت استقلال داشته باشد حال آنکه حسابرس مستقل رابطه استعدادی با شرکت ندارد و دارای استقلال است.

۵. تفاوت در رابطه با مرجع انتخاب کننده و نوع گزارشگری حسابرسی مستقل معمولاً توسط مجموعه عمومی صاحبان سهام انتخاب و گزارش خود را به ایشان ارائه می‌نماید در صورتی که حسابرس داخلی توسط کمیته حسابرسی انتخاب و به این کمیته گزارش می‌نماید در صورت عدم وجود کمیته حسابرسی حسابرس داخلی توسط بالاترین مقام اجرایی انتخاب می‌گردد.

۶. تفاوت در رابطه با نوع حسابرسی و برنامه‌های حسابرسی حسابرسی مستقل از نوع حسابرسی صورتهای مالی است در صورتیکه حسابرسی داخلی در درجه اول از نوع حسابرسی عملیاتی و در درجه بعد از نوع حسابرسی رعایت می‌باشد. با توجه به اینکه هدف از حسابرسی مستقل اظهار نظر درباره سیستم کنترل‌های داخلی صاحبکار نیست شناخت و ارزیابی حسابرسان مستقل از کنترل‌های داخلی تا حدی

است که حجم رسیدگی‌های ایشان را در حوزه‌های مختلف مشخص کند در صورتی که رسیدگی‌های حسابرسان داخلی در ارتباط با کنترل‌های داخلی بسیار گسترده‌تر می‌باشد.

### **ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل**

حسابرس مستقل به تنهایی مسئول ارائه نظر درباره صورتهای مالی و تعیین نوع و ماهیت زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی است اما از آنجا که برخی از ابزارهای دستیابی به هدفهای مورد نظر حسابرس مستقل و حسابرس داخلی یکسان است پاره‌ای از کارهای واحد حسابرسی داخلی می‌تواند در تعیین نوع و ماهیت زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی برای حسابرسان مستقل مفید واقع شود حسابرس مستقل باید چنان شناختی از فعالیتهای واحد حسابرسی داخلی به دست آورد که برای کمک به برنامه‌ریزی حسابرسی و تدوین طرح کلی حسابرسی کافی باشد وجود یک واحد حسابرسی داخلی موثر معمولاً سبب تعدیل نوع و ماهیت و زمان‌بندی اجرای روشهای حسابرسی و کاهش حدود روش‌های مورد اجرای حسابرس مستقل می‌شود اما هرگز نمی‌تواند به طور کامل جایگزین آنها شود حسابرس مستقل پس از ارزیابی واحد حسابرسی داخلی به این نتیجه می‌رسد که وجود آن هیچ تاثیری بر روشهای حسابرسی مستقل ندارد.

**معیارهای با اهمیت در کسب شناخت و ارزیابی مقدماتی از واحد حسابرسی داخلی عبارتند از:**

۱. جایگاه سازمانی جایگاه خاص واحد حسابرسی داخلی از لحاظ سازمانی و تاثیری که این جایگاه بر بی‌طرفی حسابرسی داخلی دارد بهترین حالت آن

است که واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده مدیریت واحد اقتصادی گزارش کنند و هیچ گونه مسئولیت اجرایی نداشته باشد هر گونه محدودیت تحمیلی مدیریت بر واحد حسابرسی داخلی باید به دقت ارزیابی شود حسابرس داخلی به ویژه باید در برقراری ارتباط با حسابرس مستقل آزادی عمل داشته باشد.

۲. حدود وظایف نوع و ماهیت و حدود وظایف محول به واحد حسابرسی داخلی حسابرسی مستقل و همچنین باید اعمال اصلاحات پیشنهادی واحد حسابرسی داخلی توسط مدیریت و چگونگی مستندسازی آن را ارزیابی کند.

۳. صلاحیت حرفه‌ای حصول اطمینان از انجام شدن حسابرسی داخلی توسط افرادی که آموزش فنی و حرفه‌ای و کاردانی کافی به عنوان حسابرس داخلی را دارند برای مثال حسابرس مستقل می‌تواند ضوابط و مقررات استخدامی و آموزشی کارکنان واحد حسابرسی داخلی و تجارب و صلاحیت حرفه‌ای آن را ارزیابی کند.

۴. مراقبت‌های حرفه‌ای حصول اطمینان از برنامه‌ریزی نظارت و سرپرستی بررسی و مستندسازی درست و مناسب کار واحد حسابرسی داخلی وجود دستورالعمل‌ها حسابرسی برنامه‌های کار و کاربرگ‌های حسابرسی کافی و مناسب باید مورد توجه قرار گیرد.

### **زمان‌بندی برقراری ارتباط و هماهنگی با واحد حسابرسی داخلی**

حسابرس مستقل هنگام برنامه‌ریزی برای استفاده از نتایج کار واحد حسابرسی داخلی باید برنامه پیش‌بینی شده واحد حسابداری داخلی را برای

دوره مورد نظر ارزیابی و در اولین فرصت ممکن درباره آن مذاکره کند هنگامی که قرار است نتایج کار واحد حسابرسی داخلی به عنوان یک عامل تعیین کننده نوع و ماهیت زمان بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی مستقل محسوب شود بهتر از زمان بندی اجرای کارها حدود رسیدگی هایی که باید انجام شود میزان آزمون ها و روش های پیشنهادی برای انتخاب نمونه ها مستندسازی کارهای انجام شده و روشهای بررسی و گزارشگری از پیش مورد توافق قرار گیرد برقراری ارتباط با واحد حسابرسی داخلی هنگامی موثرتر است که طی دوره حسابرسی با فواصل زمانی مناسب نشست هایی با این واحد به صورت گیرد حسابرس مستقل باید هم در جریان گزارش های واحد حسابرسی داخلی قرار گیرد و هم به آنها دسترسی داشته باشد و از هر موضوعی با اهمیت مورد توجه حسابرس داخلی که ممکن است بر کار حسابرس مستقل اثر گذارد آگاه باشد به همین ترتیب حسابرس مستقل نیز واحد حسابرسی داخلی را از موضوعات با اهمیتی که ممکن است بر کار واحد حسابرسی داخلی تاثیرگذار در آگاه می کند.

### **نامه مدیریت و شرایط قابل گزارش و ارتباط با مدیریت**

همانطور که قبلاً بیان شد هدف اصلی و نهایی از شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان تعیین خطر عدم کشف قابل قبول است تا از طریق آن نوع و ماهیت زمان بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی آزمونهای محتوا تعیین گردد اما کسب این شناخت محصول فرعی نیز دارد که عبارت است از پیشنهادهای اصلاحی درباره سیستم کنترل داخلی به صاحب کار این پیشنهادها برای صاحب کار بسیار با ارزش است حسابرس

باید مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیتی که در طراحی و اجرای سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی می‌یابد به موقع نگاه کند این گزارشات نقاط ضعف سیستم‌های کنترل داخلی تحت عنوان شرایط قابل گزارش و نامه مدیریت شناخت می‌شوند.

شرایط قابل گزارش به نارسایی‌های عمده در سیستم صاحبکار اطلاق می‌شود که می‌تواند بر توانایی سازمان در ثبت پردازش خلاصه کردن و گزارشگری اثر نامطلوبی بگذارد چنین مواردی به صورت کتبی یا شفاهی به ترتیب اولویت به اطلاع کمیته حسابرسی هیئت مدیره یا صاحب سازمان می‌رسد شرایط قابل گزارش ممکن است به حدی عمده باشد که بتوان آن را ضعف با اهمیت در ساختار کنترل داخلی محسوب کرد حسابرسان اغلب شرایط قابل گزارش و ضعف‌های کم اهمیت‌تر از آن طی نامه‌ای به نام مدیریت که همراه با پیشنهادهای عملی است به مدیریت ارائه می‌کنند در نامه مدیریت سطح اهمیت معنا دار نمی‌باشد البته تهیه نامه مدیریت اختیاری است ولی چنانچه صاحب کار بدن در اثر ضعف در سیستم کنترل داخلی خسارت ببیند می‌تواند باعث محدود شدن مسئولیت حسابرسان گردد. نامه مدیریت معمولاً طی دوره زمانی تهیه می‌شود کلیه ضعف‌های با اهمیت شرایط قابل گزارش می‌باشند ولی کلیه شرایط قابل ذکر در نامه مدیریت ضعف‌های با اهمیت نیستند و همچنین شرایط قابل گزارش باید دارای محدودیت در توزیع گزارش و با توجه به اهمیت موضوع فقط باید در اختیار مدیریت قرار گیرد.

حسابرس هنگام تهیه گزارش درباره سیستم کنترل داخلی به نکات زیر توجه می‌کند:

۱. مندرجات این گزارش نباید به گونه‌ای باشد که نظر ارائه شده در گزارش حسابرس را نقض کند.

۲. تصریح این که سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی تنها به میزانی مورد توجه قرار گرفته است که برای تعیین حدود روشهای حسابرسی لازم به منظور ارائه گزارش نسبت به صورتهای مالی ضروری تشخیص داده شده است نه برای تعیین کفایت سیستم کنترل داخلی از لحاظ مقاصد مدیریت با فراهم کردن اطمینان نسبت به سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی.

۳. تصریح این موضوع که تنها نقاط ضعفی گزارش می‌شود که حسابرس در جریان رسیدگی‌های خود با آنها برخورد کرده و احتمال می‌رود نقاط ضعف دیگری نیز در کنترل‌های داخلی وجود داشته باشد و نیز تصریح این موضوع که این گزارش صرفاً برای استفاده مدیریت یا اشخاص دیگری که به نام مشخص شده‌اند تهیه شده است ضروری است حسابرس پس از ارائه گزارش درباره سیستم کنترل داخلی و پیشنهادهای لازم برای انجام اقدامات اصلاحی به مدیریت معمولاً اقدامات انجام شده توسط مدیریت و دلایل رد برخی پیشنهادها را ارزیابی می‌کند حسابرس می‌تواند با توصیف اقدامات اصلاحی مدیریت در گزارش بعدی سیستم کنترل داخلی مدیریت را به ادامه این روند ترغیب کند.

۴. اهمیت یافته‌های حسابرس درباره سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی ممکن است با گذر زمان تغییر کند هر گونه پیشنهاد ارائه شده در حسابرسی سال‌های گذشته که اقدام اصلاحی مربوط به آن



انجام نشده و نارسایی مربوط در سال مورد رسیدگی همچنان وجود دارد. عموماً در گزارش سیستم کنترل داخلی سال مالی مورد گزارش تکرار یا به گزارش‌های قبلی عطف داده می‌شود.

۵. ارائه گزارش درباره سیستم کنترل داخلی یا هر مطلب دیگری به مدیریت ضرورت ارزیابی هر گونه اثر آن را بر صورتهای مالی حسابرسی نفی نمی‌کند و جایگزین مناسبی برای تاکید بر یک مطلب خاص یا درجه بند شرط در گزارش حسابرسی محسوب نمی‌شود.

### **وامدهای اقتصادی کوچک و کنترل‌های داخلی در این وامدها**

واحد اقتصادی کوچک به واحد اطلاق می‌شود که تعداد کارکنان کم یا میزان فروش یا جمع دارایی‌های آن پایین است این گونه واحدهای اقتصادی معمولاً یک یا هر دو ویژگی تفکیک محدود وظایف و تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر تمام جنبه‌های اساسی فعالیت‌های واحد اقتصادی را دارا می‌باشند.

### **تفکیک ممدود وظایف**

واحدهای اقتصادی کوچک در مقایسه با واحدهای اقتصادی بزرگ معمولاً منابع کمتری را به اجرای وظایف امور مالی تخصیص می‌دهند زیرا استخدام کارکنان مالی با تخصص بالا ممکن است برای آنها مقرون به صرفه نباشد اگرچه حصول اطمینان از حفاظت دارایی‌ها و استقرار سیستم مناسب حسابداری از مسئولیت‌های مدیریت است اما مدیران واحدهای اقتصادی کوچک معمولاً تلاش خود را بیشتر در زمینه‌های عملیاتی مانند فروش و بازاریابی متمرکز می‌کنند کمبود منابع و امکانات امور مالی و حسابداری به یکی از دو حالت زیر منجر می‌شود؟

※ امور دفترداری ممکن است نامناسب یا ناکافی باشد بنابراین خطر ناقص یا نادرست بودن صورت‌های مالی بیشتر می‌شود از آنجایی که در تهیه مدارک حسابداری و صورت‌های مالی احتمال می‌رود به حسابرس اتکای بیشتری شود مدیران این واحدها ممکن است به اشتباه تصور کنند که دیگر نسبت به اطلاعات مالی مسئولیتی ندارند.

※ نظر به اینکه تعداد کارکنان حسابداری در واحدهای اقتصادی کوچک معمولاً اندک است تفکیک وظایف گوناگون بین کارکنان مختلف به شکلی که در واحدهای اقتصادی بزرگ اجرا می‌شود امکان‌پذیر نیست.

به دلیل تفکیک محدوده وظایف شاید نتوان برای کشف تقلب یا اشتباه بر سیستم کنترل داخلی اتکا کرد برای مثال تعداد اندک کارکنان در واحدهای اقتصادی کوچک می‌تواند محیطی را به وجود آورد که در آن کارمند مسئول ثبت و ضبط مدارک حسابداری به دارایی‌های نیز دسترسی داشته باشد که به آسانی قابل پنهان کردن بیرون بردن از واحد اقتصادی یا فروختن است و همین ترتیب در مواردی که تعداد کارکنان اندک است برقراری سیستمی که کار هر یک از آنان را به طور مستقل کنترل کند احتمالاً امکان‌پذیر نخواهد بود و در نتیجه خطر کشف نشدن تحریفات بیشتر می‌شود.

### تسلط مدیر یا صاحب سرمایه

مدیر یا صاحب سرمایه‌ای که فعالانه در اداره امور واحد اقتصادی مشارکت می‌کند ممکن است بر فعالیت واحد اقتصادی در همه زمینه‌های

اساسی مانند سیستم کنترل داخلی و تهیه صورت‌های مالی تسلط داشته باشد مشارکت فعال مدیر یا صاحب سرمایه در اداره امور واحد اقتصادی مزایای نیز دارد زیرا ممکن است ضعف برخی روش‌های کنترل داخلی را جبران کند برای مثال در موارد تفکیک محدوده وظایف در زمینه خرید و پرداخت‌های نقدی چنانچه مدیر با صاحب سرمایه واحد اقتصادی همه مدارک مربوط به صدور چک را بررسی و امضا کند کنترل‌های داخلی تقویت می‌شود اما اگر مدیر یا صاحب سرمایه واحد اقتصادی فعالانه مشارکت نداشته باشد احتمال خطر اینکه تقلب و اشتباه کارکنان کشف نشده باشد افزایش می‌یابد عیب بزرگ چنین تسلطی احتمال زیرپا گذاران کنترل‌های داخلی است مدیر یا صاحب سرمایه ممکن است به دلیل موقعیتی که دارد روش‌های تدوین شده برای کنترل را زیر پا گذارد که در این صورت خطر تقلب توسط مدیریت افزایش می‌یابد برای مثال مدیر یا صاحب سرمایه می‌تواند کارکنان را به پرداخت‌های وادار کند که در سایر شرایط بدون وجود مستندات مثبت انجام نمی‌شد تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر عملیات واحد اقتصادی می‌تواند چنان نفوذی را در پی داشته باشد که به رایحه موارد نادرست با اهمیتی در صورت‌های مالی منجر شود.

### **تاثیر ویژگی‌های وامدهای اقتصادی کوچک بر عملیات حسابرسی**

حسابرس ممکن است چنین تشخیص دهد که به دلیل وجود ضعف‌های ناشی از ویژگی‌های واحد اقتصادی کوچک مانند نقص مدارک حسابداری گردآوری شواهد کافی برای ارائه نظر درباره صورت‌های مالی امکان‌پذیر نیست در چنین شرایطی حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد که از پذیرش

کار خودداری ورزد یا حتی پس از پذیرش از انجام آن کار کناره‌گیری یا از اظهار نظر خودداری کند حسابرس در رسیدگی به واحدهای اقتصادی کوچک مانند هر حسابرسی دیگر باید از فعالیت و سیستم ثبت و پردازش معاملات و سایر رویدادهای مالی آن شناخت کافی بدست آورد و کفایت آن سیستم را به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی ارزیابی کند حسابرس طرح کلی سیستم حسابداری را ارزیابی و از چگونگی انعکاس معاملات و سایر رویدادهای مالی توسط سیستم مزبور شناخت کافی به دست می‌آورد تا بتواند حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا کند حسابرس همچنین امکان دستیابی به شواهد کافی او قابل قبول را از طریق سیستم حسابداری و رسیدگی به صورتهای مالی واحد اقتصادی به عنوان پشتوانه اظهار نظر خود ارزیابی می‌کند.

در حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک فقدان تفکیک وظایف و احتمال زیر پا گذاران کنترل‌های داخلی توسط مدیر و صاحب سرمایه عموماً دشواری‌هایی برای حسابرس به وجود می‌آورد چرا که یا کنترل‌ها ناقص است یا شواهد مربوط به اثربخشی آنها و کامل و صحیح بودن مدارک کافی نیست یعنی خطر کنترل بالا است دشواری‌هایی که حسابرس به ویژه در حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک با آنها برخورد می‌کند شامل احتمال ارائه کمتر از واقع درآمد از طریق عدم ثبت یا ثبت نادرست فروش‌ها و منظور شدن هزینه‌های شخصی مدیر یا صاحب سرمایه در حساب هزینه‌های واحد مورد رسیدگی است در بیشتر موارد رسیدن به نتیجه‌ای که به تواند پشتوانه اظهار نظر مقبول نسبت به صورتهای مالی قرار گیرد از طریق کسب شواهد حاصل از اجرای بیشتر آزمونهای محتوا مانند آزمونهای اضافی جزئیات

معاملات و مانده حسابها و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و درآمدها امکان‌پذیر است اما در برخی واحدهای اقتصادی کوچک مانند واحدهایی که بیشتر معاملات آنها نقدی است و الگوی منظمی برای درآمد و هزینه وجود ندارد شواهد در دسترس ممکن است برای اظهارنظر مقبول نسبت به صورتهای مالی کافی نباشد حتی در مواردی که ظاهراً کنترل‌های داخلی موثری وجود دارد شاید بهتر باشد که حسابرس تنها به اجرای آزمونهای محتوا بپردازد.

### اطلاع رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری

حسابرس باید بر مبنای کار حسابرسی انجام شده تعیین کند که آیا ضعف یا ضعف‌هایی در کنترل‌های داخلی مشخص شده است یا خیر. اگر حسابرس ضعف یا ضعف‌هایی را در کنترل‌های داخلی مشخص کرده باشد باید بر مبنای کار حسابرسی انجام شده تعیین کند که آیا این ضعف‌ها به تنهایی یا در مجموع با اهمیت محسوب می‌شوند یا خیر. حسابرس باید ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی را به طور مکتوب و به موقع به اطلاع ارکان راهبری برساند. اطلاع‌رسانی کتبی حسابرس در مورد ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی باید شامل موارد زیر باشد:

- الف. شرحی از ضعف‌ها و تشریح آثار بالقوه آنها
- ب. اطلاعات کافی برای کمک به درک چارچوب اطلاع‌رسانی به طور مشخص حسابرس باید موارد زیر را تشریح کند:
- اشاره به این موضوع که هدف از حسابرسی اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بوده است.

※ اشاره به این موضوع که حسابرسی شامل بررسی کنترل‌های داخلی مرتبط با تهیه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود و اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی است.

※ اشاره به اینکه موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ضعف‌هایی محدود می‌شود که حسابرس در جریان حسابرسی آنها را مشخص کرده است و به نظر وی برای ارکان راهبری با اهمیت است.

## شناخت حسابرس از اجزای کنترل‌های داخلی

### شناخت مسابرس از محیط کنترلی

حسابرس باید از محیط کنترلی شناخت کسب کند همانطور که از خاطرتان گذشت مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است اما حسابرس باید در ارزیابی طراحی محیط کنترلی و نحوه اعمال آن از چگونگی ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزش‌های اخلاقی و برقراری کنترل‌های مناسب برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در داخل واحد مورد رسیدگی توسط مدیریت شناخت حاصل کند.

حسابرس در ارزیابی طراحی محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی عناصر زیر و چگونگی اعمال آن در واحد مورد رسیدگی را مورد توجه قرار می‌دهد:

۱. اشاعه و تقویت درستکاری و ارزش‌های اخلاقی عناصر زیربنای موثر بر

اثر بخشی طراحی اجرا و نظارت بر کنترل‌ها

۲. پایبندی به صلاحیت توجه مدیریت به سطوح صلاحیت لازم برای

- مشاغل خاص و چگونگی تبدیل آن به تجربه و دانش مورد نیاز
۳. مشارکت هیئت مدیره استقلال هیئت مدیره از مدیران اجرایی تجربه و شأن آن میزان مشارکت و فعالیت‌های بازبینی آنان اطلاعات دریافتی آنان میزانی که مسائل دشوار با آنان طرح و پیگیری می‌شود و تعامل هیئت مدیره با حساب‌رسان داخلی و مستقل
۴. نگرش و شیوه اجرایی مدیریت رویکرد مدیریت نسبت به پذیرش و مدیریت خطرهای تجاری و نگرش و اقدامات مدیریت نسبت به گزارشگری مالی پردازش اطلاعات و وظایف کارکنان حسابداری
۵. ساختار سازمانی چارچوب لازم برای برنامه‌ریزی اجرا کنترل و بررسی فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی برای دستیابی به اهداف آن
۶. تعیین اختیار و مسئولیت چگونگی تعیین اختیار و مسئولیت فعالیت‌های عملیاتی و نحوه برقراری روابط گزارشگری و سلسله مراتب اختیارات
۷. سیاست‌ها و روشهای منابع انسانی استخدام آشناسازی آموزش ارزیابی مشاوره ارتقاء حقوق و مزایا و اقدامات اصلاحی
- حسابرس در شناخت اجزای محیط کنترلی اعمال شدن یا نشدن آنها را نیز مورد توجه قرار می‌دهد معمولاً حسابرس شواهد حسابرسی مربوط را از طریق ترکیبی از پرس‌وجو و سایر روش‌های برآورد خطر مانند تایید پرس‌وجوها از طریق مشاهده یا واریسی مدارک کسب می‌کند برای مثال حسابرس می‌تواند با پرس‌وجو از مدیریت و کارکنان از نحوه ابلاغ نظرات مدیریت به کارکنان درباره فعالیت‌های تجاری و ارزشهای اخلاقی شناخت کسب کند حسابرس اعمال شدن یا نشدن کنترل‌ها را مثلاً از طریق وجود

آیین رفتار حرفه‌ای مدون و اقدامات مدیریت برای پشتیبانی از آیین رفتار حرفه‌ای یا نادیده گرفتن موارد تخطی از آن یا تجویز استثناهایی بر آن تعیین می‌کند.

شواهد حسابرسی درباره اجزای محیط کنترلی ممکن است به صورت مستمر در دسترس نباشد به ویژه در واحدهای تجاری کوچکتر که اطلاع رسانی بین مدیریت و سایر کارکنان میتواند علیرغم غیر رسمی بودن موثر باشد برای مثال تعهد مدیریت به حفظ صلاحیت ارزشهای اخلاقی اغلب به جای آیین رفتار حرفه‌ای به وسیله رفتار و نگرش ابرازی آنان در اداره امور تجاری واحد مورد رسیدگی پدیدار می‌شود در نتیجه نگرش آگاهی و اقدامات مدیریت در طراحی محیط کنترلی واحدهای کوچکتر از اهمیت خاصی برخوردار است افزون بر این در مواردی که صاحب سرمایه دیگری وجود نداشته باشد نقش مدیریت اغلب به عهده صاحب سرمایه مدیر است.

مسئولیت‌های کلیدی مدیریت در اساسنامه و آیین‌نامه‌ها به موجب سایر مقررات مشخص می‌شود یکی از نقش‌های هیئت مدیره متعادل کردن فشارهای وارده بر مدیران اجرایی در ارتباط با گزارشگری مالی است برای مثال مبنای حقوق و مزایای مدیران اجرایی می‌تواند به دلیل وجود تضاد بین الزمات گزارشگری مطلوب و منافع مخصوص حاصل از نتایج عملکرد بهتر مدیران اجرایی را تحت فشار قرار دهد حسابرس در کسب شناخت از محیط کنترلی موضوعاتی چون استقلال هیئت مدیره و توانایی آنان در ارزیابی اقدامات مدیران اجرایی را مورد توجه قرار می‌دهد حسابرس همچنین وجود یک کمیته حسابرسی که معاملات تجاری واحد مورد رسیدگی را درک کند و مطلوبیت ارائه صورتهای مالی را از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق



استانداردهای حسابداری ارزیابی کند مورد توجه قرار می‌دهد.

ماهیت محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی به گونه‌ای است که اثری فراگیر بر ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت برای مثال کنترل‌های صاحب سرمایه مدیر ممکن است نارسایی تفکیک وظایف را در یک شرکت کوچک جبران کند یا وجود هیئت مدیره‌های فعال و مستقل شاید نگرش و شیوه عملیاتی مدیریت اجرایی را در واحدهای بزرگتر تحت تاثیر قرار دهد ارزیابی حسابرس از طراحی محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی شامل توجه به این مراتب است که آیا نقاط قوت اجزای محیط کنترلی در مجموع زیربنای مناسبی را برای سایر اجزای کنترل‌های داخلی تامین می‌کند یا خیر و آیا نقاط ضعف کنترل‌های داخلی آنها را بی‌اثر نمی‌کند. برای مثال سیاست‌ها و روش‌های استخدام منابع انسانی مبنی بر استخدام کارکنان کارآمد امور مالی و فناوری اطلاعات ممکن است گرایش شدید مدیریت را برای بیش‌نمایی و سود کاهش ندهد تغییرات ایجاد شده در محیط کنترلی می‌تواند بر مربوط بودن اطلاعات کسب شده در حسابرسی‌های قبلی اثرگذار برای مثال تصمیم مدیریت درباره تخصیص منابع اضافی برای آموزش فعالیت‌های گزارشگری مالی هوشیاری به آن شاید خطر رخ دادن اشتباهات را در پردازش اطلاعات مالی کاهش دهد از سوی دیگر اصول مدیریت در تخصیص منابع کافی برای توجه به خطرهای ایمنی ویژه فناوری اطلاعات ممکن است از طریق امکان انجام تغییرات نادرست در برنامه‌های اطلاعات رایانه‌ای یا از طریق امکان پردازش معاملات غیر مجاز اثری منفی بر کنترل‌های داخلی بگذارد.

در مواردی که حسابرس خطرهای تحریف با اهمیت را برآورد می‌کند وجود یک محیط کنترلی مناسب می‌تواند عاملی مثبت باشد و ماهیت

زمان‌بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد به خصوص اگرچه محیط کنترلی مناسب به طور مطلق از تخلف پیشگیری نمی‌کند اما شاید به کاهش خطر تقلب کمک نماید برعکس ضعف‌های موجود در محیط کنترلی ممکن است اثربخشی کنترل‌ها را از بین ببرد و از این رو در برآورد حسابرس از خطرهای تحریف با اهمیت به خصوص در ارتباط با تقلب عوامل منفی محسوب شود.

محیط کنترلی به تنهایی از یک تحریف با اهمیت در گروه معاملات مانده حسابها و موارد افشا و ادعاهای مربوط پیشگیری یا آن را کشف و اصلاح نمی‌کند از این رو حسابرس هنگام برآورد خطرهای تحریف با اهمیت معمولاً اثر سایر اجزای کنترل‌های داخلی مانند نظارت بر کنترل‌ها و اجرای فعالیت‌های کنترلی خاص را همراه با محیط کنترلی مورد توجه قرار می‌دهند.

### **شناخت حسابرس از فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی**

حسابرس باید شناخت مناسبی از فرآیند مورد استفاده واحد مورد رسیدگی برای شناسایی خطرهای تجاری مربوط به اهداف گزارشگری مالی و تعیین اقدامات لازم برای مدیریت آن خطرها و نتایج آن‌ها کسب کند این فرآیند به عنوان فرآیند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی تعریف شده است و مبنای تصمیم‌گیری مدیریت برای شناسایی خطرهایی است که باید مدیریت شود.

حسابرس در ارزیابی طراحی و اجرای فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی نحوه عمل مدیریت درباره شناسایی خطرهای تجاری مربوط

به گزارشگری مالی برآورد اهمیت خطرهای ارزیابی احتمال وقوع آن و تصمیم‌گیری درباره مدیریت آن را مشخص می‌کند چنانچه فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی برای شرایط موجود مناسب باشد حسابرس را در شناسایی خطرهای تحریف با اهمیت کمک می‌کند.

حسابرس درباره خطرهای تجاری شناسایی شده توسط مدیریت پرس‌وجو و احتمال منجر شدن آن به تحریف با اهمیت را ارزیابی می‌کند حسابرس در جریان حسابرسی ممکن است که خطرهای تحریف با اهمیت برخورد کند که مدیریت نتوانسته از آن را شناسایی کند در چنین مواردی حسابرس بررسی می‌کند که آیا نوعی خطر تجاری وجود داشته است یا باید توسط فرآیند ارزیابی قدر توسط واحد مورد رسیدگی شناسایی می‌شد یا خیر و در صورت مثبت بودن پاسخ به حسابرس علت شناسایی نشدن آن توسط فرآیند مناسب بودن آن فرایند برای شرایط موجود را بررسی می‌کند در نتیجه چنانچه به قضاوت حسابرسی ضعف با اهمیتی در فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی وجود داشته باشد حسابرس باید مدیریت را مطلع کند. از آنجا که در یک واحد کوچک مدیریت ممکن است فرآیند مدونی برای ارزیابی خطر نداشته باشد حسابرس در مورد نحوه شناسایی خطرهای تجاری توسط مدیریت و نحوه برخورد با آنها با مدیریت مذاکره می‌کند.

### **شناخت حسابرس از سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط و مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع‌رسانی**

سیستم اطلاعاتی مربوط به اهداف گزارشگری مالی که شامل سیستم حسابداری است از روش‌ها و مستندات پیش‌بینی شده برای شروع ثبت

پردازش و گزارش معاملات و سایر رویدادهای واحد مورد رسیدگی و پاسخگویی درباره دارایی‌ها و بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام تشکیل می‌شود.

حسابرس باید از سیستم‌های اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط به مرتبط با گزارشگری مالی در زمینه‌هایی چون موارد زیر شناخت حاصل کند:  
\* گروه‌های معاملات در عملیات واحد مورد رسیدگی که نسبت به صورتهای مالی با اهمیت است.

\* روش‌های موجود در هر یک از سیستم‌های رایانه‌ای و دستی که به وسیله آن‌ها معاملات یاد شده شروع ثبت پردازش و در صورتهای مالی گزارش می‌شود.

\* سوابق حسابداری مربوط اعم از رایانه‌ای یا دستی اطلاعات پشتیبان او و حساب‌های خاص در صورتهای مالی از لحاظ شروع ثبت پردازش و گزارشگری معاملات

\* چگونه سیستم اطلاعاتی رویدادهای غیر از گروه‌های معاملات را که نسبت به صورتهای مالی با اهمیت است شناسایی می‌کند.

\* فرآیند گزارشگری مالی مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی شامل برآوردهای حسابداری و موارد افشای با اهمیت

حسابرس برای کسب این شناخت روشهای مورد استفاده برای انتقال اطلاعات از سیستم‌های پردازش معاملات به دفتر کل یا سیستم‌های گزارشگری مالی را ارزیابی می‌کند حسابرس همچنین روش‌های واحد مورد رسیدگی برای کسب اطلاعات مربوط به گزارشگری مالی درباره رویدادهای غیر از معاملات مانند استهلاک دارایی‌ها و تغییرات در حساب‌های دریافتنی

لاوصول را شناسایی می‌کند.

سیستم اطلاعاتی یک واحد تجاری معمولاً شامل استفاده از صفحه‌های حسابداری استاندارد می‌باشد که بر مبنای مستمر برای ثبت معاملاتی مانند خرید فروش و پرداخت وجوه نقد در دفتر کل یا برای ثبت برآوردهای حسابداری که به طور دوره‌ای توسط مدیریت انجام می‌شود الزامی است مانند تغییرات در برآورد حساب‌های دریافتنی الوصول

فرایند گزارشگری مالی یک واحد تجاری شامل استفاده از ثبت‌های حسابداری غیراستاندارد برای ثبت معاملات غیرعادی و غیر مستمر یا تعهد تعدیلات نیز می‌باشد. نمونه‌هایی از چنین صحبت‌هایی شامل تعطیلات تلفیقی و ثبت‌های مربوط به ترکیب تجاری یا واگذاری یا برآوردهای غیر مستمر مانند کاهش ارزش دارایی است در سیستم‌های ثبت دستی دفتر کل ثبت‌های حسابداری غیر استاندارد ممکن است از طریق واریس دفاتر کل و روزنامه و مستندات پشتوانه شناسایی شود اما در مواردی که برای نگهداری دفتر کل و تهیه صورت‌های مالی از روش‌های خودکار استفاده می‌شود چنین صحبت‌هایی تنها می‌تواند به شکل الکترونیکی وجود داشته باشد و ممکن است با استفاده از تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه به آسانی شناسایی شود.

فرآیند تهیه صورت‌های مالی شامل روشهای طراحی شده به منظور حصول اطمینان از جمع‌آوری ثبت پردازش تلخیص و گزارش مناسب اطلاعات لازم برای افشا طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی است.

حسابرس برای کسب شناخت خطرهای تحریف با اهمیت مرتبط با نادیده گرفتن کنترل‌های حاکم بر ثبت‌های حسابداری استاندارد و کنترل‌های

مربوط به ثبت‌های حسابداری غیر استاندارد را ارزیابی می‌کند برای مثال پردازش‌ها و کنترل‌های خودکار ممکن است خطر اشتباه را کاهش دهد اما بر خطر نقص چنین پردازشهای خودکار توسط افراد برای مثال از طریق تغییر مبالغی که به طور خودکار وارد دفتر کل یا سیستم گزارشگری مالی می‌شود ممکن است تأثیر نداشته باشد افزون بر این هنگامی که از فناوری اطلاعات برای انتقال خودکار اطلاعات استفاده می‌شود ممکن است شواهد اندکی آن مشهودی از این مداخله در سیستم‌های اطلاعاتی وجود داشته باشد.

حسابرس همچنین از نحوه اصلاح پردازش نادرست معاملات برای مثال وجود پرونده اقلام معلق خودکار و نحوه عمل واحد مورد رسیدگی برای اطمینان یافتن از حل و فصل به موقع قلمه معلق و همچنین چگونگی اصلاح موارد نقص سیستم یا کنترل‌ها شناخت کسب می‌کند.

حسابرس از سیستم اطلاعاتی مربوط با گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی متناسب با شرایط آن شناخت حاصل می‌کند این امر شامل کسب شناخت از نحوه شروع معاملات در فرایندهای تجاری واحد مورد رسیدگی است فرایندهای تجاری واحد مورد رسیدگی فعالیت‌های طراحی شده برای توسعه خرید تولید فروش و توزیع محصولات و خدمات آن اصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و ثبت اطلاعات شامل اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی است.

حسابرس باید از نحوه اطلاع رسانی درباره وظایف و مسئولیت‌های گزارشگری مالی و موضوعات و اهمیت مرتبط با گزارشگری مالی توسط واحد مورد رسیدگی شناخت کسب کند اطلاع‌رسانی شامل فراهم نمودن شناختی

از وظایف و مسئولیت‌های افراد در ارتباط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بوده و ممکن است به شکل دستورالعمل باشد این امر شامل میزان شناخت کارکنان از ارتباط فعالیت‌های خود در سیستم اطلاعاتی گزارشگری مالی با کار دیگران و شیوه‌های گزارشگری موارد استثنا به رده بالاتر در داخل مورد رسیدگی است کانالهای باز اطلاع‌رسانی می‌تواند اطمینان را فراهم کند که موارد استثنا گزارش و پیگیری شده است شناخت حسابرس از اطلاع‌رسانی مربوط به گزارشگری مالی شامل اطلاع‌رسانی‌های بین مدیران اجرایی و هیئت مدیره به خصوص کمیته حسابرسی و همچنین اطلاع‌رسانی‌های برون سازمانی مانند اطلاع‌رسانی به مقامات قانونی می‌شود.

### **شناخت مسابرس از فعالیت‌های کنترلی**

حسابرس باید برای ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح ادعاها و همچنین طراحی روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی شناخت کافی از فعالیت‌های کنترلی کسب کند فعالیت‌های کنترلی خط مشی‌ها و روش‌هایی است که از اجرای دستورهای مدیریت اطمینان می‌دهد برای مثال می‌توان به اقدامات انجام شده برای مقابله با خطرهایی که رسیدن به اهداف واحد مورد رسیدگی را تهدید می‌کند اشاره کرد فعالیت‌های کنترلی اعم از پیش‌بینی شده در سیستم‌های دستی یا رایانه‌ای اهداف متعددی دارد و در بخش‌ها و سطوح سازمانی مختلف اجرا می‌شود نمونه‌هایی از فعالیت‌های کنترلی شامل موارد مرتبط با موضوعات زیر است:

\*تصویب

\*بررسی‌های عملکرد

\*پردازش اطلاعات

\*کنترل‌های فیزیکی

\*تفکیک وظایف

توجه اصلی حسابرس در کسب شناخت از فعالیت‌های کنترلی به نحوه پیشگیری یا کشف و اصلاح تحریف‌های با اهمیت در گروه‌های معاملات مانده حسابهای موارد افشای اطلاعات توسط یک فعالیت کنترلی خاص به تنهایی یا همراه با سایر فعالیتهای کنترلی است فعالیت‌های کنترلی مرتبط با حسابرسی مواردی است که حسابرس آنها را برای کسب شناخت به منظور برآورد خطر تحریف با اهمیت در سطح ادعاها و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای برآوردی ضروری تشخیص می‌دهد بر حسابرسی شناخت همه فعالیت‌های کنترلی مرتبط با موارد عمده از هر گروه معاملات مانده حسابها و موارد افشا در صورت‌های مالی و هر ادعاهای مربوط به آنها ضرورت ندارد تاکید حسابرس برای شناسایی و کسب شناخت از فعالیت‌های کنترلی مربوط به زمینه‌هایی است که به تشخیص حسابرس احتمال وقوع تحریف با اهمیت در آنها بیشتر است هنگامی که فعالیت‌های کنترلی متعدد به هدف یکسانی می‌رسد کسب شناخت از هر یک از فعالیت‌های کنترلی مرتبط با چنین هدفی الزامی نیست.

حسابرسی اطلاعات کسب شده از شناخت سایر اجزای وجود یا نبود فعالیت‌های کنترلی را برای تعیین ضرورت کسب شناخت بیشتر از فعالیت‌های کنترلی مورد توجه قرار می‌دهد حسابرس در بررسی نحوه ارتباط فعالیت‌های کنترلی با حسابرسی خطرهای شناسایی شده‌ای را که ممکن است به تحریف با اهمیت می‌انجامد مورد توجه قرار می‌دهد.



حسابرس باید از نحوه برخورد واحد مورد رسیدگی با خطرهای ناشی از فناوری اطلاعات شناخت کسب کند استفاده از فناوری اطلاعات نحوه اجرای فعالیت‌های کنترلی را تحت تاثیر قرار می‌دهد حسابرسی این موضوع را مورد توجه قرار می‌دهد که آیا واحد مورد رسیدگی با برقراری کنترل‌های عمومی و کاربردی فناوری اطلاعات برخورد مناسبی با خطرهای ناشی از فناوری اطلاعات داشته است از نظر حسابرس کنترل‌های حاکم بر سیستم‌های اطلاعاتی هنگامی موثر است که درستی و ایمنی اطلاعات مورد پردازش این سیستم‌ها را حفظ کند.

کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات خط مشی‌ها و روش‌هایی است که به سیستم‌های متعددی مربوط می‌شود و از طریق کمک به اطمینان یافتن از اجرای مناسب و مستمر سیستم‌های اطلاعاتی کارکرد موثر کنترل‌های کاربردی را پشتیبانی می‌کند کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات درستی و ایمنی اطلاعات را حفظ می‌کند و مانند شامل کنترل‌های مربوط به موارد زیر است:

• عملیات مرکز داده‌ها و شبکه

• تحصیل تغییر و نگهداری نرم‌افزار سیستم عامل

• ایمنی در برابر دسترسی غیرمجاز

• تحصیل توسعه و نگهداری سیستم‌های کاربردی

کنترل‌های کاربردی روش‌های دستی خودکاری است که معمولاً در سطح عملیات تجاری اجرا می‌شود کنترل‌های کاربردی می‌تواند ماهیت پیشگیری کنندگی یا کشف کنندگی داشته باشد و برای حصول اطمینان از درستی سوابق حسابداری طراحی می‌شود از این رو کنترل‌های کاربردی به روش‌های

مورد استفاده در شروع ثبت پردازش و گزارش معاملات یا سایر اطلاعات مالی مربوط می‌شود. این کنترل‌ها در کسب اطمینان از اینکه معاملات رخ داده‌اند به تصویب رسیدند و به طور کامل و درست ثبت و پردازش شده‌اند کمک می‌کند نمونه‌هایی از این کنترل‌ها شامل کنترل داده‌های ورودی و کنترل شماره سریال همراه با پیگیری دستی گزارش‌های مورد استثنا یا اصلاح هنگام ورود داده‌هاست.

### شناخت حسابرس از نظرات و کنترل‌ها

حسابرس باید از انواع فعالیت‌های عمده مورد استفاده واحد مورد رسیدگی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شامل موارد مرتبط با فعالیت‌های کنترلی مربوط به حسابرسی و نحوه شروع اقدامات اصلاحی واحد مورد رسیدگی درباره کنترل‌های آن شناخت کسب کند.

نظارت بر کنترل‌ها فرایندی برای ارزیابی اثربخشی اجرای کنترل‌های داخلی در طول زمان است این نظارت شامل ارزیابی طراحی و اجرای به موقع کنترل‌ها و انجام اقدامات اصلاحی ضروری متناسب با تغییرات در شرایط است مدیریت نظارت بر کنترل‌ها را از طریق فعالیت‌های مستمر ارزیابی‌های جداگانه یا ترکیبی از هر دو اعمال می‌کند فعالیت‌های نظارتی مستمر اغلب در فعالیت‌های مستمر عادی واحد مورد رسیدگی تعبیه و شامل فعالیت‌های معمول مدیریتی و سرپرستی می‌باشد.

در بسیاری از واحدهای تجاری حسابرسان داخلی یا کارکنان مجری وظایف مشابه به امر نظارت بر فعالیت‌های واحد کمک می‌کند فعالیت‌های

نظارتی مدیریت می‌تواند شامل استفاده از اطلاعات به دست آمده از مکاتبات اشخاص برون سازمانی مانند شکایت مشتریان و همچنین نظرات مراجع قانونی نیز باشد که ممکن است نشانگر وجود مشکلات یا زمینه‌های نیازمند اصلاح باشد.

بسیاری از اطلاعات مورد استفاده در امر نظارت ممکن است توسط سیستم اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی تهیه شود چنانچه مدیریت فرض کند که اطلاعات مورد استفاده برای نظارت درست است بدون آنکه برای این فرد مبنای داشته باشد اشتباهاتی ممکن است در آن اطلاعات وجود داشته باشد که بالقوه موجب نتیجه‌گیری نادرست مدیریت از فعالیت‌های نظارتی خود شود حسابرس از منابع اطلاعاتی مربوط به فعالیت‌های نظارتی واحد مورد رسیدگی و مبنای مدیریت ارزیابی کفایت قابلیت اعتماد اطلاعات برای هدف مورد نظر شناخت کسب می‌کند هنگامی که حسابرس بخواهد از اطلاعات تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی برای فعالیت‌های نظارتی مانند گزارش‌های حسابرسان داخلی استفاده کننده فراهم نمودن مبنای قابل اعتماد توسط اطلاعات و کفایت جزئیات آن برای هدف حسابرس را ارزیابی می‌کند.

### مستندسازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی

حسابرسان همزمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل داخلی بایستی این اطلاعات را مستند نمایند. برخی از ابزارهای مستند سازی به این شرح است:

۱. پرسشنامه: پرسشنامه‌ها به گونه‌ای طراحی می‌شوند که پاسخ خیر در

آن‌ها به معنای نقطه ضعف در سیستم کنترل داخلی است. از معایب پرسشنامه انعطاف‌ناپذیری آن است.

۲. **شرح نوشته:** شرح نوشته بر خلاف پرسشنامه که صرفاً به پاسخ‌های آری و خیر اکتفا می‌کند، جریان‌های هر یک از چرخه‌های عمده معاملات را دنبال کرده و مجریان کارهای مختلف و مستندات مربوطه را به همراه تقسیم وظایف انجام شده مشخص می‌سازد.

۳. **نمودگر یا نمودار:** نمودگر سیستم نموداری است برای نمایش تصویر سیستم کنترل داخلی صاحبکار.

## فصل پنجم

### برنامه ریزی در حسابرسی



## برنامه‌ریزی در حسابرسی

برنامه‌ریزی اولین مرحله از مراحل حسابرسی است. برنامه‌ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی برای کسب اطمینان، تعیین نوع و ماهیت رسیدگی، زمان‌بندی اجرا و روش‌های رسیدگی مربوط به هر کار حسابرسی. برنامه‌ریزی مناسب باعث توجه کافی حسابرس به موارد مهم شناسایی مشکلات، تکمیل سریع و به موقع کار و ایجاد هماهنگی و تقسیم کار بین اعضای گروه حسابرسی می‌شود. برنامه‌ریزی حسابرسی فرآیندی مستمر و پویاست که از تصمیم به قبول کار صاحبکار، تا ارائه گزارش امضا شده حسابرس ادامه دارد.

### حدود برنامه

حدود برنامه به موارد ذیل بستگی دارد:

- ۱- پیچیدگی کار
- ۲- اندازه شرکت یا واحد مورد رسیدگی
- ۳- اطلاعات و شناخت حسابرس از فعالیت مورد رسیدگی

- ۴- تجارب قبلی حسابرس از کار مورد رسیدگی یا واحد مورد رسیدگی
- ۵- شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی که در دو مرحله انجام می‌شود:
  - الف) قبل از پذیرش کار: حسابرس قبل از پذیرش کار بایست شناختی مقدماتی از صاحبکار، مالکیت، مدیریت و صنعت مربوطه به دست بیاورد.
  - ب) پس از پذیرش کار: بعد از پذیرش کار، حسابرس مجبور به کسب اطلاعات تکمیلی و تفصیلی می‌باشد.

### موارد مربوط به شناخت مقدماتی

- ۱- صنعت واحد مورد رسیدگی و ویژگی‌های آن
- ۲- هدف واحد مورد رسیدگی از حسابرسی
- ۳- اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی سال یا سال‌های گذشته (وضعیت مالی، عملکرد مالی، مشکلات نقدینگی و ...)
- ۴- دلایل تغییر حسابرس و گزارش حسابرس پیشین
- ۵- درستکاری، حسن شهرت و تجارب مدیر واحد مورد رسیدگی
- ۶- وضعیت مالکیت و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی
- ۷- قوانین و مقررات خاص حاکم بر فعالیت واحد مورد رسیدگی

### واحد مورد رسیدگی

راه‌های کسب شناخت از فعالیت صاحبکار (قبل از پذیرش کار):

۱- کمیته حسابرسی (حسابرسی داخلی)

۲- حساب‌رسان سال‌های گذشته

- ۳- مدارک مالی
- ۴- بازدید از کارخانه (کسب شناخت از نقشه کارخانه، مراحل تولید، محصولات اصلی، میزان مراقبت از موجودی کالا و ...)
- ۵- شناخت مسائلی که در فعالیت صاحبکار وجود دارد (ساختار سازمانی، رویه‌های حسابداری، شیوه‌های تولید و ...)
- ۶- شناخت مسائلی که در فعالیت صاحبکار نیست ولی برای آن موثر است (مقررات دولتی، رشته فعالیت و ...)
- ۷- روش‌های تحلیلی (تجزیه و تحلیل نسبت‌ها و روابط مالی، اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های قبل و اطلاعات مشابه در صنعت و نتایج مورد انتظار واحد مورد رسیدگی)

### قرارداد حسابرسی

تنظیم قرارداد حسابرسی قبل از شروع کار؛ به نفع صاحبکار و حسابرس است، زیرا از برداشت نادرست از کار جلوگیری می‌کند. قراردادی که حسابرس برای صاحبکار می‌فرستد باید دارای موارد زیر باشد:

- ۱- پذیرش کار
- ۲- هدف و دامنه حسابرسی
- ۳- حدود مسئولیت حسابرس
- ۴- شکل گزارش حسابرسی که توسط حسابرس ارائه خواهد شد
- ۵- حق الزحمه حسابرسی مبنای محاسبه و نحوه پرداخت‌ها
- ۶- مشخص کردن سایر گزارش‌هایی که در نظر است به صاحبکار ارائه شود



۷- تاییدیه‌هایی که باید به حسابرس ارائه شود

۸- امکان دسترسی بدون محدودیت حسابرس به هر گونه سند، مدرک و

اطلاعات مورد نیاز در ارتباط با کار حسابرسی

### طرح کلی حسابرسی

حسابرس در تدوین طرح کلی حسابرسی باید موارد زیر را در نظر داشته باشد:

۱. شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی نسبت به موضوعاتی از قبیل:

الف) صنعت و عوامل عمومی و اقتصادی موثر بر عملیات مورد

رسیدگی

ب) ویژگی‌های عمده واحد مورد رسیدگی (فعالیت، عملکرد مالی و

الزامات گزارشگری)

ج) سطح دانش و مهارت مدیریت

۲. شناخت سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی شامل شناخت موارد:

الف) رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد مورد رسیدگی و

تغییرات آن‌ها

ب) اثر انتشار بیانیه‌های جدید بر کار حسابرس

ج) مجموعه اطلاعات حسابرس از سیستم‌های حسابداری و کنترل

داخلی و میزان اتکای مورد نظر با توجه به آزمون‌های حسابرسی

۳. خطر و اهمیت که شامل موارد:

الف) برآورد مورد انتظار از خطر ذاتی و خط کنترل

ب) تعیین میزان اهمیت از لحاظ مقاصد حسابرسی

ج) احتمال وجود اشتباه یا تقلبات (تحریفات با اهمیت با استفاده از

تجارب حاصل از رسیدگی در دوران گذشته)

(د) شناسایی زمینه‌های پیچیده حسابداری

۴. نوع، ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های رسیدگی شامل موارد:

(الف) احتمال جابه‌جایی ترتیب و اولویت‌های رسیدگی در زمینه‌های

خاص

(ب) اثر تکنولوژی اطلاعات و اطلاع‌رسانی بر کار حسابرس

(ج) کارهای انجام شده توسط حسابرسان داخلی و آثار مورد انتظار آن

بر روش‌های حسابرسی

۵. هماهنگی، هدایت و سرپرستی کار شامل:

(الف) استفاده از سایر حسابرسان در حسابداری واحدهای فرعی و

شعب

(ب) استفاده از خدمات کارشناسان در انجام حسابرسی

(ج) پراکندگی اجزای واحد مورد رسیدگی

(د) نیروی انسانی مورد نیاز

۶. سایر موارد موثر از قبیل:

(الف) تردید درباره فرض تداوم فعالیت

(ب) مفاد قرارداد و هر گونه الزام قانونی

(ج) نوع و زمان تسلیم گزارش حسابرس یا هر گونه گزارش دیگری که

طبق قرارداد باید به صاحبکار ارائه بشود

## برنامه حسابرسی

حسابرس باید برای هر کار حسابرسی یک برنامه حسابرسی تدوین نماید.

در این برنامه نوع ماهیت زمانبندی برای اجرا و حدود و روش‌های مورد رسیدگی برای انجام طرح کلی حسابرسی پیش‌بینی می‌شود. فرآیند برنامه‌ریزی به صورت مستمر و پویاست و برنامه حسابرسی همزمان با پیشرفت کار حسابرسی مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد.

### کسب شناخت از فعالیت‌های صاحبکار پس از پذیرش کار

حسابرس باید تا حد امکان شناخت لازم را در شروع کار به دست آورد و با پیشرفت اجرای عملیات حسابرسی اطلاعات به دست آمده را ارزیابی نماید تا اطلاعات بیشتری کسب کند. شناخت فعالیت زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن به قضاوت حرفه‌ای بپردازد. شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی، حسابرس را در موارد زیر یاری می‌دهد:

(الف) برآورد خطرهای شناسایی مشکلات

(ب) برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی به گونه‌ای اثربخش و کارآمد

(ج) ارزیابی شواهد حسابرسی

(د) ارائه خدمات بهتر به صاحبکار

### مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان

«اهمیت» یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است که مشترکاً اما با کاربردی جداگانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق تعریف «اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که ارائه نکردن یا ارائه نادرست آن قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد».

«اهمیت» در حسابداری بر تصمیم‌های مربوط به جمع‌آوری، طبقه‌بندی،

تلخیص، ارائه و افشای اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های واحد اقتصادی تاثیر می‌گذارد. «اهمیت» مفهومی نسبی است، درجه اهمیت اقلام به کمیت، ماهیت، شرایط ایجاد، نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. همچنین اهمیت در حسابداری کیفیتی آستانه‌ای است که قبل از سایر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و در پرتو ویژگی‌هایی چون «مربوط بودن» و «قابل اعتماد بودن» مورد توجه قرار می‌گیرد. به عبارتی، اطلاعات مالی زمانی در تصمیم‌گیری سودمند است که با اهمیت باشد. این مفهوم بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و استنتاج و به‌کارگیری اصول حسابداری اثر می‌گذارد.

از طرفی اهمیت مفهومی قضاوتی است که مبنای درجه‌بندی آن قضاوت انسانی است. این قضاوت زمانی به درستی صورت می‌گیرد که توسط افرادی ذیصلاح و مطلع که به کلیه اطلاعات دسترسی دارند اعمال گردد. به‌علاوه اهمیت مفهومی استفاده‌کننده مدار است، چون موضوعی بااهمیت است که بر تصمیمات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تاثیر می‌گذارد.

### مفهوم اهمیت در حسابرسی

مفهوم اهمیت در حسابرسی، کلیه مراحل فرایند حسابرسی را دربر می‌گیرد. هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی «بااهمیت» در صورتهای مالی و اظهارنظر نسبت به «ارائه مطلوب» آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه‌های «بااهمیت» و نهایتاً اعتباربخشی به آن است.

اما اظهارنظر حسابرسی به دلیل محدودیت‌های ذاتی هر کار حسابرسی از جمله، نمونه‌گیری، درجه متفاوت متقاعدکنندگی شواهد حسابرسی، ویژگی‌های سیستم حسابداری و کنترل داخلی، و نیز محدودیت‌های ذاتی اندازه‌گیری در حسابداری (انجام برآورد و تخصیص) لزوماً مطلق نیست، یعنی اظهارنظر حسابرسی در دامنه‌ای از «دقت قابل قبول» یا پذیرش میزانی از «اهمیت» با کسب اطمینانی معقول یا پذیرش میزانی از «احتمال خطر» صورت می‌گیرد. لذا مفاهیم «اهمیت» و «احتمال خطر» زیربنای اظهارنظر حسابرسی نسبت به «ارائه مطلوب» صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد.

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس در هر کار حسابرسی باید «اهمیت» و رابطه آن با «احتمال خطر حسابرسی» را ارزیابی کند. حسابرسان در کلیه مراحل حسابرسی با قضاوت‌ها و تصمیم‌های مربوط به اهمیت درگیرند. در مرحله برنامه‌ریزی، حسابرس برای تعیین حجم، نوع، ماهیت و زمان‌بندی آزمون‌های حسابرسی باید میزان قابل قبولی از «اهمیت» را مشخص کند که بتواند اشتباه‌ها یا تحریف‌های بااهمیت موجود را کشف کند. همچنین در مرحله اظهارنظر حسابرس باید نسبت به «بااهمیت» بودن یا نبودن آثار مجموع اشتباه‌ها و تحریف‌ها جهت تعیین نوع اظهارنظر حسابرسی، قضاوت کند.

### خطرهای حسابرسی (ریسک)

خطر حسابرسی یعنی اینکه حسابرس نسبت به صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت، نظر مناسبی ارائه کند خطر حسابرسی هم در مرحله برنامه‌ریزی و هم در مرحله اجرای عملیات مورد توجه حسابرسان می‌باشد.

خطر حسابرسی به دو شکل ممکن است برای حسابرس اتفاق بیفتد:  
**الف) خطر رد نادرست (خطر آلفا):** در مواردی اتفاق می‌افتد که صورت‌های مالی از جنبه‌های بااهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری باشد، اما حسابرس گزارش غیرمقبول صادر نماید. این خطر کارایی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

**ب) خطر پذیرش نادرست (خطر بتا):** در مواردی اتفاق می‌افتد که صورت‌های مالی از جنبه‌های بااهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه نگردیده است، اما حسابرس گزارش مقبول صادر نماید. این خطر اثربخشی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

#### نکته:

خطر بتا نسبت به خطر آلفا از اهمیت بیشتری برخوردار است.

## فصل ششم

### جمع آوری شواهد مناسب و کافی



## شواهد حسابرسی

شواهد حسابرسی به تمام مدارک مورد نیاز حسابرسی و اطلاعات مورد استفاده او از سوابق و اطلاعات مالی شرکت و سایر شواهد و اطلاعاتی که در گذشته جمع‌آوری گردیده و قابلیت استفاده برای عملیات حسابرسی را دارا است گفته می‌شود. از حسابرسی انتظار نمی‌رود تمام شواهد را بررسی کند، بلکه بایستی اطلاعات را مورد استفاده قرار دهد که مبنای اظهارنظر او برای تهیه گزارش حسابرسی است. این شواهد بایستی کافی و مناسب باشند. کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی دو موضوع مرتبط با هم است. با کسب شواهد حسابرسی بیشتر، کیفیت ضعیف آن جبران نمی‌شود. حسابرسی برای رسیدن به اظهارنظر حسابرسی همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند و معمولاً با استفاده از روش‌های نمونه‌گیری و سایر روش‌ها به نتیجه می‌رسد. حسابرسی ناچار است بر شواهدی اتکا کند که متقاعد کننده باشد.



## ادعاهای مدیریت

مسئولیت ارائه مطلوب صورتهای مالی با مدیریت است. مدیریت برای ارائه مطلوب صورتهای مالی به طور فنی یا به روشنی ادعاهایی را درباره شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورتهای مالی ابراز می‌کند که تحت عنوان ادعاهای مدیریت شناخته می‌شود. ادعاهای مدیریت در سطح مانده حساب‌ها عبارتند از:

### (۱) وجود یا وقوع

بدهی‌ها، دارایی‌ها و حقوق صاحبان سهام مندرج در صورتهای مالی وجود دارد و معاملات ثبت شده در حساب‌ها روی داده است.

### (۲) مقوق مالکانه و تعهدات

حقوق مربوط و متعلق به دارایی‌ها در کنترل واحد مورد رسیدگی است و بدهی‌ها تعهدات واحد مورد رسیدگی است.

### (۳) کامل بودن

تمام دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه که باید ثبت شود، ثبت شده باشد.

### (۴) ارزشیابی و تفصیص

دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه به مبالغ درست در صورتهای مالی منعکس و به نحو مناسب ارزشیابی و ثبت شده است.

### (۵) نمونه ارائه و افشا

اطلاعات مالی به نحو مناسب افشا شده است.

## روش‌های کسب شواهد حسابرسی

حسابرسی با اجرای روش‌های زیر، شواهد حسابرسی لازم را برای نتیجه‌گیری‌های معقول به دست می‌آورد:

### ۱) روش‌های برآورد خطر

روش‌های حسابرسی که به منظور کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن از جمله کنترل‌های داخلی برای برآورد خطرهای تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی انجام می‌گیرد را اصطلاحاً روش‌های برآورد خطر می‌نامند.

### ۲) آزمون‌های اثربخشی کارکرد کنترل‌ها

روش‌های حسابرسی که به منظور کسب شواهد حسابرسی درباره اثربخشی کارکرد کنترل‌های داخلی در سطح ادعاهای مدیریت به تشخیص حسابرس اجرا می‌شود را آزمون کنترل‌ها می‌نامند.

### ۳) آزمون‌های محتوا

روش‌های حسابرسی که به منظور کشف تحریف‌های بااهمیت در سطح ادعاها اجرا می‌شود را اصطلاحاً آزمون‌های محتوا می‌نامند. این آزمون‌ها شامل روش‌های تحلیلی می‌باشد.

## انواع شواهد حسابرسی

### ۱) شواهد عینی یا مشاهده مسابرس

مشاهده عینی یکی از باکیفیت‌ترین انواع شواهد است که به معنای نظاره کردن یک فرایند یا روش در حال اجرا توسط دیگران است. نظارت حسابرس بر شمارش موجودی مواد یا مشاهده عینی دارایی‌های ثابت و یا معاهده اجرای فعالیت‌های کنترلی نمونه‌هایی از مشاهدات است.

### ۲) شواهد شفاهی یا پرس‌وجو

شواهد شفاهی یا پرس‌وجو به معنای جویا شدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون یا بیرون سازمان است.

### ۳) تأدییه فواهی

تأدییه خواهی بیرون سازمان عبارت است از فرایند کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی از طریق مکاتبه با شخص ثالث در پاسخ به درخواست اطلاعات درباره یک مورد خاص در صورت‌های مالی. در نمونه‌های ذکر شده می‌توان از تأدییه خواهی بیرون سازمانی استفاده کرد: مانده حساب بانک‌ها، مانده حساب‌های دریافتنی، موجودی کالای امانی نزد دیگران، مانده حساب سرمایه‌گذاری‌ها، مانده حساب‌های پرداختنی، مانده تسهیلات دریافتنی از اعتباردهندگان.

### ۴) تأدییه‌های مثبت و تأدییه‌های منفی

درخواست تأدییه مثبت از پاسخ‌دهنده می‌خواهد که در هر صورت با اعلام موافقت نسبت به اطلاعات داده شده یا با تکمیل اطلاعات درخواستی به

حسابرس پاسخ دهد. درخواست تادیبه منفی از پاسخ‌دهنده می‌خواهد تنها در صورتی پاسخ دهد که با اطلاعات ارائه شده موافق نباشد.

## ۵) تأدیه به مدیران

حسابرسان در پایان رسیدگی‌ها از صاحبکار تأدیه دریافت می‌کنند که مهم‌ترین اظهارات شفاهی صاحبکار در طول رسیدگی در آن خلاصه شده است و سعی می‌کند نشان دهد که مدیران، مسئولیت ارائه صورت‌های مالی به صورت صحیح و انطباق آن با استانداردهای حسابداری را پذیرفته و صورت‌های مالی را تأیید کردند.

## ۶) تأدیه وکیل مقوقی

اخذ تاییدیه وکیل در آخرین روزهای اجرای عملیات حسابرسی به منظور آگاهی از وجود دعوای حقوقی و ادعاهایی که ممکن است تاثیر بااهمیتی بر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی داشته باشد، یکی از وظایف حسابرسان است.

## ۷) شواهد ماصل از نظرات کارشناسان

کارشناس به فرد یا مؤسسه‌ای اطلاق می‌شود که دارای مهارت، دانش و تجربه در زمینه‌ای غیر از حسابداری و حسابرسی است. خدمات کارشناسی می‌تواند به یکی از راه‌های زیر مورد استفاده قرار گیرد:

- ۱- استخدام در واحد مورد رسیدگی
- ۲- استخدام توسط حسابرس
- ۳- دعوت به رسیدگی توسط واحد مورد رسیدگی

#### ۴- دعوت به رسیدگی توسط حسابرس

### ۸) روش‌های تحلیلی

روش‌های تحلیلی جزء شواهد کم هزینه و قابل اتکا در حسابرسی است و به عنوان مکمل سایر روش‌های کسب شواهد است.

### حسابرسی نخستین

حسابرسی نخستین نوعی از حسابرسی است که یک واحد مورد رسیدگی برای نخستین بار مورد حسابرسی قرار می‌گیرد و یا مؤسسه حسابرسی دیگری صورت‌های مالی سال گذشته واحد مورد رسیدگی را مورد رسیدگی قرار داده است. در حسابرسی نخستین؛ حسابرس قبلاً شواهد حسابرسی لازم را برای اثبات مانده‌های اول دوره داوری نکرده است و از آنجا که مانده‌های اول دوره مبتنی بر مانده‌های پایان دوره سال قبل می‌باشد، لذا حسابرس در رسیدگی‌های خود آثار هر دو مورد زیر را منعکس می‌کند:

الف) معاملات و سایر رویدادهای مالی گذشته

ب) رویه‌های حسابداری مورد عمل یا مورد استفاده در دوره گذشته

### پرونده‌های حسابرسی

باتوجه به اهداف حسابرسی و با در نظر گرفتن مسئولیت پاسخگویی حسابرس پس از اظهارنظر و تسلیم گزارش، حسابرس ناگزیر از استفاده یک سیستم بایگانی منظم و مناسب می‌باشد تا ضمن آن که اطلاعات و مدارک و شواهد جمع‌آوری شده در طی انجام رسیدگی‌ها به عنوان مبنایی جهت اظهارنظر حسابرس مد نظر قرار می‌گیرد در آینده نیز بتواند به عنوان

پشتوانه‌ای برای پاسخگویی حسابرس در مقابل افراد ذیصلاح باشد. اطلاعات و مدارک و شواهدی را که حسابرس در طی رسیدگی‌های خود جمع‌آوری می‌نماید با توجه به ماهیت آن می‌توان به دو گروه تقسیم‌بندی نمود:

(۱) اطلاعات و مدارکی که کاربرد آن‌ها مربوط به یک دوره یا مقطع زمانی خاصی نباشد و تقریباً دارای ماهیتی دائمی می‌باشد مانند نام یا اساسنامه واحد اقتصادی مورد رسیدگی.

(۲) اطلاعات و مدارکی که مربوط به یک دوره یا مقطع زمانی خاص مورد رسیدگی بوده و تقریباً ماهیتی غیردائمی دارد. این قبیل اطلاعات معمولاً ارتباطی به دوره‌ها و مقاطع زمانی مورد رسیدگی قبلی و بعدی واحد اقتصادی نداشته و تنها مربوط به دوره فعلی مورد رسیدگی می‌باشد.

متناسب با تقسیم‌بندی فوق حسابرس می‌تواند در مورد هر واحد اقتصادی که حسابرسی آن به وی ارجاع می‌گردد، دو پرونده حسابرسی تحت عناوین پرونده دائمی حسابرسی (برای اطلاعات گروه اول) و پرونده جاری حسابرسی (برای اطلاعات گروه دوم) تشکیل دهد. به منظور سهولت مراجعه به مدارک و اطلاعات مورد نظر مندرجات هریک از پرونده‌های حسابرسی به نحو مناسبی فهرست بندی شده و هر کاربرگ یا یادداشت با شماره یا عطف ویژه‌ای مشخص می‌شود. همچنین در موارد مقتضی مندرجات هر کاربرگ یا یادداشت که به کاربرگ دیگری ارتباط داشته باشد، با قید شماره برگ مذکور به آن عطف داده می‌شود تا تعقیب سلسله اقدامات انجام یافته به آسانی مقدور گردد، ضمناً هر پرونده با در نظر گرفتن محتوای آن طبقه‌بندی شده و

قسمت‌های مختلف آن به وسیله جداکننده‌های مشخصی از یکدیگر متمایز می‌گردد، لیکن ترتیب بایگانی کاربرگ‌ها و مدارک حسابرسی درهریک از پرونده‌ها بنا به رویه‌های اداری مؤسسات مختلف متفاوت بوده و لزوماً از نمونه واحدی پیروی نمی‌کند. نکته مهم آنکه کاربرگ‌ها و یادداشت‌های حسابرسی به صورت روشن و مرتبی تهیه و بایگانی می‌شود و موضوع هر کاربرگ و یادداشت ضمن ذکر نام شرکت و دوره مورد رسیدگی در بالای آن قید می‌گردد تا مراجعه سریع به اطلاعات مورد نظر در هر حال امکان‌پذیر باشد.

### پرونده جاری حسابرسی

پرونده‌ای می‌باشد که برای حسابرسی هر سال یک شرکت باید تشکیل گردد. بنابراین اگر حسابرسی، حساب‌های یک شرکت را مثلاً برای ۸ سال حسابرسی کرده باشد تعداد پرونده‌های جاری برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد این شرکت ۸ پرونده می‌باشد؛ عبارت دیگر برای هر سال یک پرونده جاری تشکیل داده شده است، در صورتی که پرونده دائمی برای تمام این مدت همان یک پرونده است. از شرح فوق معلوم می‌گردد که اطلاعاتی که در پرونده جاری حسابرسی درج می‌شود بیشتر مربوط به عملیات همان سال شرکت مورد رسیدگی می‌باشد. قسمت‌های عمده یک پرونده جاری حسابرسی معمولاً به شرح ذیل است:

- (۱) کلیه مکاتبات انجام شده با واحد صاحب‌کار و اشخاص ثالث
- (۲) برآورد ساعات کار و حق‌الزحمه و برگ تخصیص ساعات کار کرد روزانه

- ۳) دارائی‌های ثابت و استهلاکات به همراه دارائی‌های نامشهود
- ۴) صورت ریز سرمایه‌گذاری‌ها
- ۵) صورت ریز موجودی کالا
- ۶) حساب‌ها و اسناد دریافتنی و پیش‌پرداخت‌ها
- ۷) حساب جاری شرکت مادر، شرکت‌های تابعه و وابسته و حساب‌های تلفیقی گروه شرکت‌ها
- ۸) موجودی نقد و حساب‌های بانکی
- ۹) وضعیت مالیاتی شرکت و ذخیره مالیات بر درآمد
- ۱۰) حساب‌ها و اسناد پرداختنی
- ۱۱) حقوق صاحبان سهام
- ۱۲) سود و زیان
- ۱۳) حسابرسی ضمنی
- ۱۴) خلاصه نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و گزارش مدیریت
- ۱۵) حساب‌های انتظامی، تراز آزمایشی، تعدیلات و حساب‌های نهایی
- ۱۶) متفرقه

پرونده مذکور باید به ترتیبی تقسیم گردد که نتایج تمام رسیدگی‌ها، فرم‌ها و یادداشت‌های حسابرسی مربوط به هر سرفصل به شرح فوق در قسمت مربوط درج، و تمام فرم‌ها و یادداشت‌های حسابرسی به هم مرتبط باشد. بنابراین هر قسمت پرونده جاری باید به ترتیبی تهیه شده باشد که هر مؤسسه حسابرسی حتی پس از چند سال اگر به این پرونده مراجعه کند بتواند به قلم مورد نظر دست یافته و اطلاعات مورد نیاز را کسب نماید. مثلاً اگر بخواهد بداند رسیدگی در مورد مانده بدهکاران در ترازنامه ۷ سال قبل



شرکت «الف» چگونه بوده است، بتواند بلافاصله اول قسمت مربوط به بدهکاران را پیدا نموده و بعد ارقام تشکیل‌دهنده مانده بدهکاران را که جمع آن‌ها در همان صفحه به مانده مندرج در ترازنامه می‌رسد، پیدا کند و آنگاه در فرم‌ها و یادداشت‌های ضمیمه که همگی آن‌ها به طور مرتب و صحیح به فرم اولی با یکدیگر ارتباط پیدا می‌کند، اظهارنظر نماید.

ملاحظه می‌شود که یکی از مهم‌ترین اقداماتی که امروز در حسابرسی به عمل می‌آید، در مرحله اول جمع‌آوری اطلاعات، اسناد و توضیحات کافی در مورد هر قلم مورد رسیدگی و در مرحله دوم ربط و ضبط این اطلاعات و اسناد و توضیحات به یکدیگر است؛ به نحوی که در آینده بتوان از آن‌ها استفاده نمود و گزارش حسابرسی و هر نوع اظهارنظری که حسابرس ارائه می‌نماید را با آن‌ها به حقایق صحیح و در دسترس تهیه نمود. به‌علاوه اطلاعات مربوط به مدارک و اسناد و توضیحات دریافت شده را به نحوی طبقه‌بندی، ضبط و به یکدیگر مرتبط و مربوط نماید تا در صورت لزوم از گزارش‌ها و نظرات ارائه شده و در هر مرجعی بتوان دفاع کرد تا حسابرس نیز به جرم غفلت و سهل‌انگاری در انجام وظایف حرفه‌ای مقصر شناخته نشود.

### پرونده دائمی حسابرسی

معمولاً مدارک ذیل در پرونده دائمی درج گردیده و هر سال با توجه به اطلاعات جدید و تغییرات ایجادشده تکمیل و یا اصلاح می‌گردد:

۱) مشخصات و تاریخچه شامل: فرم تکمیل‌شده خلاصه مشخصات

شرکت، تاریخچه شرکت از بدو تاسیس، مدارک مربوط به ثبت

شرکت، روزنامه رسمی در مورد تاسیس شرکت، شرح محدودیت‌ها و

تسهیلات شرکت، شرح زمینه‌های اصلی فعالیت‌های شرکت، نام عرضه‌کنندگان محصولات مشابه، نام شرکت مادر شرکت‌های تابعه و وابسته.

(۲) **اساسنامه:** اساسنامه، شرکت‌نامه، روزنامه رسمی راجع به تغییرات اساسنامه، نام روزنامه کثیرالانتشار.

(۳) **سرمایه:** لیست سهامداران به تفکیک نوع سهام و تعداد سهام متعلقه، تغییرات سهامداران.

(۴) **قراردادهای بلندمدت:** صورت خلاصه اسناد مالکیت، قرارداد سهم‌الشرکه، قرارداد وام، قراردادهای اعتبارات بانکی، قراردادهای عمده پیمانکاری، قراردادهای عمده خرید و فروش.

(۵) **سازمان:** نمودار سازمانی، شرح وظایف و اختیارات، امضاهای مجاز، اسامی اعضای هیأت مدیره، مدیران موظف، بازرسان، حسابرسان و وکیل شرکت، لیست مقایسه‌ای تعداد کارکنان شرکت به تفکیک واحدها.

(۶) **صورت جلسات:** صورت جلسات مجامع عمومی (فوق‌العاده، عادی، خاص) خلاصه نکات عمده صورت جلسات هیأت مدیره.

(۷) **خلاصه روش‌های عمده حسابداری:** در مورد نرخ‌های مصوب و روش‌های استهلاک، نحوه قیمت‌گذاری موجودی کالا، نحوه عمل در مورد ذخیره مزایای پایان خدمت، نحوه عمل در مورد تسعیر نرخ ارز.

(۸) **سیستم‌های مالی:** نمودار گردش عملیات و شرح سیستم، کاربرگ‌های مربوط به کنترل صحت سیستم، نمونه فرم‌های

مورد استفاده شرکت، سرفصل‌های حساب و کدهای مربوط، دستورالعمل‌های حسابداری، لیست انواع دفاتر مورد استفاده.

**۹) کنترل‌های داخلی:** پرسشنامه کنترل‌های داخلی، نامه‌های مدیریت ۵ سال اخیر.

**۱۰) سوابق مالی:** جدول مقایسه‌ای سودوزیان، نکات قابل توجه از بدو انتخاب مؤسسه به عنوان حسابرس صورت‌های مالی ۵ سال اخیر.

**۱۱) اقدامات اولیه:** رونوشت معرفی نامه‌های ارسالی برای بانک‌ها، شرح اقدامات اولیه مورد لزوم در مورد رسیدگی به حساب‌ها از قبیل لزوم شمارش صندوق در تاریخ ترازنامه، لزوم شمارش اسناد دریافتی موجود در شرکت و سهام بی‌نام سایر شرکت‌ها و لزوم ارسال نامه تاییدیه جهت بدهکاران و غیره.

**۱۲) متفرقه:** لیست پرونده‌های جاری حسابرسی، سوابق ارزیابی دارائی‌ها، سوابق مربوط به بیمه، سایر اطلاعات مورد نیاز.

## انواع کاربرگ‌های حسابرسی

با توجه به مطالب متعددی که در کاربرگ‌ها درج می‌گردد، انواع بی‌شماری کاربرگ حسابرسی وجود دارد. از این رو، طبقه‌بندی آن‌ها کار نسبتاً مشکلی است. با این حال، کاربرگ‌های تهیه شده می‌توانند در گروه‌های زیر طبقه‌بندی شود:

### ۱- کاربرگ‌های عمومی

کاربرگ‌های عمومی برای استفاده در برنامه‌ریزی و اداره امور حسابرسی،

طراحی می‌شوند. کاربرگ‌های برنامه‌ریزی حسابرسی، طرح‌های کلی و برنامه‌های حسابرسی، نمودگرها و پرسش‌نامه کنترل‌های داخلی، قرارداد حسابرسی، بودجه زمانی و یادداشت نکات، نمونه‌هایی از کاربرگ‌های عمومی محسوب می‌شود.

## ۲- کاربرگ نهایی

کاربرگ نهایی که کاربرگ تراز آزمایشی نیز نامیده می‌شود جدولی است حاوی مانده سال جاری و سال قبل حساب‌های دفتر کل و ستون‌های اصلاحات پیشنهادی، تعدیلات طبقه‌بندی و هم‌چنین، اقلام نهایی که در صورت‌های مالی منعکس خواهد شد. کاربرگ نهایی، جدول اصلی کنترل و تلخیص تمام کاربرگ‌های پرونده است و به عنوان «ستون فقرات» مجموعه کاربرگ‌های حسابرسی محسوب می‌شود.

## ۳- کاربرگ‌های اصلی

کاربرگ اصلی مشابه کاربرگ نهایی بوده و نشان دهنده یکی از سرفصل‌های عمده صورت‌های مالی می‌باشد. کاربرگ اصلی برای تلفیق هر گروه از حساب‌های مشابه دفتر کل بکار می‌رود و جمع هر یک از این کاربرگ‌ها، یکجا به کاربرگ نهایی منتقل می‌شود. برای مثال کاربرگ اصلی وجوه نقد شامل مانده حساب‌های بانکی، صندوق، تنخواه‌گردان‌ها و غیره است.

## ۴- کاربرگ اصلاحات پیشنهادی و تعدیلات طبقه‌بندی

کاربرگ اصلاحات پیشنهادی، پیشنهادیست ثبت‌های روزنامه‌ای که حساب‌رسان برای تصحیح اشتباهات یا تخلف‌های با اهمیت کشف شده در صورت‌های

مالی و مدارک حسابداری صاحبکار تهیه می‌کنند. کاربرگ تعدیلات طبقه‌بندی شامل اقلامی است که ثبت آنها در دفاتر صحیح است، اما برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی باید تجدید طبقه‌بندی شوند. برای مثال، مانده بستانکار با اهمیت حساب‌های دریافتی باید تحت عنوان یک بدهی، تجدید طبقه‌بندی و در ترازنامه منعکس شود. از آنجایی که تعدیلات طبقه‌بندی تنها بر نحوه ارائه صورت‌های مالی تأثیر دارد، تعدیلات مزبور در دفاتر صاحبکار ثبت نمی‌شود و تنها در کاربرگ‌های حسابرسی منعکس می‌گردد.

#### **۵- کاربرگ‌های تفصیلی**

کاربرگ تفصیلی که کاربرگ فرعی نیز نامیده می‌شود، کاربرگی است که اجزای اصلی یا ریز مانده یک حساب دارایی یا بدهی، مانند صورت ریز مبالغ دریافتی از مشتریان که جمع آن مانده حساب‌های دریافتنی می‌باشد، را نشان می‌دهد.

#### **۶- کاربرگ تجزیه و تحلیل**

کاربرگ تجزیه و تحلیل خلاصه‌ای از تغییرات طی دوره یک حساب دفتر کل را نشان می‌دهد. از این کاربرگ بیشتر در رسیدگی به حساب‌های عمده و کم گردش مانند اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، بدهی‌های بلندمدت، حقوق صاحبان سرمایه و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول که طی سال معاملات زیادی در آنها ثبت نشده است، استفاده می‌شود.

#### **۷- کاربرگ صورت مغایرت**

حسابرسان معمولاً به منظور اثبات مبالغ ثبت شده در حساب‌ها، مبالغ مذبور

را با اطلاعات و مدارک به دست آمده از سایر منابع مقایسه و تطبیق می دهند. در اینگونه موارد، حسابرسان کاربرگی به نام صورت مغایرت تهیه می کنند، مانند کاربرگ تطبیق مانده حساب های دریافتنی یا تأییدیه های دریافتنی از مشتریان. از این کاربرگ بیشتر در رسیدگی به حساب های دریافتنی، حساب های پرداختی، موجودی نقد و بانک و موجودی مواد و کالا استفاده می شود.

## ۸- کاربرگ های مماسباتی

حسابرسان معمولاً برای تایید و اثبات صحت و درستی برخی از حساب های خاص و برخی از مبالغ، محاسبات مستقلى را در یک کاربرگ انجام می دهند و نتایج حاصل از آن را با مبالغ منعكس و در مدارك حسابدارى صاحبكار مقایسه می کنند. از این کاربرگ كه اصطلاحاً کاربرگ محاسباتی نامیده می شود، برای اثبات اقلامی مانند هزینه استهلاک، هزینه سود تضمین شده وام ها، مالیت حقوق، مالیات بر درآمد، حق بیمه سهم کارفرما، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، سود هر سهم نظایر آنها استفاده می شود.

## ۹- مدارك مؤید

حسابرسان علاوه بر رسیدگی به مدارك حسابدارى صاحبكار و بررسی سیستم های حسابدارى و كنترل های داخلی آن، مدارك تشریحی دیگری را نیز برای اثبات صحت مطالب منعكس در صورتهای مالی و توجیح گزارش خود گردآوری می کنند، به اینگونه مدارك اصطلاحاً مدارك مؤید گفته می شود. نسخه ای از صورت جلسات مجامع عمومی و هیئت مدیره، اساس نامه و مدارك ثبت شرکت، آیین نامه ها و دستورالعمل ها، قراردادهای خرید و فروش،

قراردادهای وام، قرارداد انتشار اوراق مشارکت، تأییدیه‌های دریافتی از بانک، تأییدیه وکیل حقوقی شرکت، تأییدیه مدیران و نظایر آنها، نمونه‌هایی از مدارک موید می‌باشد.

## فصل هفتم

### حرفه حسابرسی در ایران





## مؤسسات حسابرسی در ایران

به استثنای سازمان حسابرسی که به شکل سازمان و به صورت شرکت سهامی اداره و دارای شخصیت حقوقی و استقلال است تشکیل حسابرسی در بخش خصوصی تاکنون به دو صورت انفرادی و موسسه حسابرسی وجود داشته است، هر چند تشکیل حسابرسی در ایران تاکنون به صورت شرکت تضامنی نبوده می‌کند، مسئولیت شرکای مؤسسات حسابرسی در قبال فعالیت‌های موسسه حسابرسی به صورت تضامنی است.

## سلسله‌مراتب حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی

شریک مسئولیت اصلی شریک در مؤسسات حسابرسی در تماس بودن با صاحب کار آن است مذاکره با صاحب کار آن در مورد اهداف و دامنه رسیدگی حل و فصل اختلافات نظرهایی که ممکن است در خصوص صورتهای مالی پیش آید و شرکت در مجامع عمومی صاحب کار به منظور پاسخگویی در مورد سوالات مربوط به صورتهای مالی یا گزارش حسابرسی

از جمله مسئولیت‌های شریک است سایر مسئولیت‌های شریک عبارت است از استخدام کارکنان جدید بررسی نهایی کاربرگها اعمال کنترل کیفیت و امضای گزارش حسابرسی

مدیران در موسسات حسابرسی بزرگ بیشتر وظایفی که شرکت‌ها و موسسات حسابرسی کوچک انجام می‌دهند به عهده مدیران است یک مدیر ممکن است همزمان مسئولیت نظارت بر دو یا چند کار حسابرسی را بر عهده داشته باشد بررسی کاربرگ‌ها و تبادل نظر با اعضای تیم رسیدگی و صاحب کار مسئولیت تعیین روش‌های رسیدگی برای هر حسابرسی و اعمال استانداردهای اجرای عملیات به عهده مدیر است مدیران اغلب مسئول گردآوری اطلاعات لازم برای ارسال صورتحساب برای صاحبکاران و وصول آن می‌باشند.

حداقل شرایط احراز این رتبه طبق آیین نامه جامعه حسابداران رسمی ایران عبارت است از:

\* کارشناسی حسابداری با ۱۰ سال سابقه کار

\* کارشناسی ارشد حسابداری با ۹ سال سابقه

\* کارشناسی رشته‌های مشابه با ۱۲ سال سابقه کار

سرپرستان سرپرست تیم رسیدگی کسی است که صلاحیت برنامه‌ریزی اجرای یک رسیدگی را دارد و گزارش حسابرسی را برای تایید مدیر و شرکت تنظیم می‌کند.

وظیفه سرپرستی شامل موارد زیر است:

\* پیگیری پیشرفت کار حسابرسی

\* ارزیابی توانایی‌ها و صلاحیت هر یک از افراد گروه حسابرسی داشتن

زمان کافی توسط هر یک از آنان برای انجام کار خود شناخت آنان از وظایف محوله و اجرای کار طبق رویکرد برنامه‌ریزی شده

\* توجه به مسایل عمده پدید آمده در جریان کار حسابرسی و ارزیابی اهمیت آن‌ها و تعدیل مناسب رویکرد برنامه‌ریزی شده

\* شناسایی موضوعاتی که به مشورت یا بررسی توسط اعضای با تجربه‌تر گروه حسابرسی نیاز دارد.

\* آموزش ضمن کار به کارکنان

\* بررسی کاربرگ‌ها به محض تکمیل شدن

\* اعمال استانداردهای اجرای عملیات

حداقل شرایط احراز این رتبه طبق آیین‌نامه جامعه حسابداران رسمی ایران عبارت است از:

\* کارشناسی حسابداری با ۵ سال سابقه کار

\* کارشناسی ارشد حسابداری با ۴ سال سابقه کار

\* کارشناسی رشته‌های مشابه با ۷ سال سابقه کار

حسابرس ارشد کارکنان حسابرسی که توانایی انجام مستقل یک یا چند کار حسابرسی مستقل را دارا بوده از عهده حسابرسی کارهای فوق به طور کامل برآیند قادر به ارائه مستندات و نتایج کار به رتبه‌های بالاتر باشند و همچنین توانایی انجام یک کار متوسط یا بزرگ با نظارت عمومی رتبه‌های بالاتر را داشته باشند حسابرس ارشد نامیده می‌شوند.

حداقل شرایط احراز این رتبه طبق آیین‌نامه جامعه حسابداران رسمی ایران عبارت است از:

\*کارشناسی حسابداری با ۳ سال سابقه کار کارشناسی حسابداری  
\* کارشناسی رشته‌های مشابه با ۴ سال سابقه کار  
حسابرس کارکنان حسابرسی که توانایی درک و اجرای برنامه‌های  
حسابرسی را تحت نظارت رتبه‌های بالاتر داشته باشند حسابرس نامیده  
می‌شوند.

حداقل شرایط احراز این رتبه طبق آیین‌نامه جامعه حسابداران رسمی  
ایران عبارت است از:

\*کارشناسی حسابداری یا رشته‌های مشابه با ۶ ماه سابقه کار  
\*دانشجوی حسابداری یا رشته‌های مشابه با ۲ سال سابقه کار

### مسئولیت حسابرسان در ارتباط با تقلب و اشتباه

تحریف هر گونه مغایرت به این مبلغ نحوه طبقه‌بندی ارائه یا افشای یک  
قلم گزارش شده در صورتهای مالی و مبلغ نحوه طبقه‌بندی ارائه یا افشای آن  
قلم طبق الزمات استانداردهای حسابداری است و تحریف‌ها ممکن است  
ناشی از اشتباه یا تقلب باشد.

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه به عهده مدیریت واحد  
رسیدگی است اما حسابرس در هنگام:

الف. برنامه‌ریزی ب. اجرای روشهای حسابرسی و ج. ارزیابی و گزارشگری  
نتایج حاصل (سه مرحله مذکور کل مراحل عملیات حسابرسی را شامل  
می‌گردد.) باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی را که از تقلب  
یا اشتباه ناشی می‌شود در نظر گیرد.

اشتباه عبارت است از هر گونه تحریف سهوی در صورتهای مالی (شامل

حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا)

تقلب عبارت است از هر گونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران و کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیر قانونی

همان‌طور که از دو تعریف فوق برمی‌آید و چه تمایز بین تقلب و اشتباه عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورت‌های مالی بیانجامد برخلاف اشتباه اندی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است اگرچه حسابرسان ممکن است بتوانند فرصت‌های بالقوه ارتقا به تقلب را شناسایی می‌کند اما تشخیص نیت مرتکب اگر غیرممکن نباشد برای وی بسیار دشوار است به ویژه در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی‌گردد (مانند برآوردهای حسابداری و به کارگیری درست و مناسب استانداردهای حسابداری)

نمونه‌هایی از اشتباه عبارت است از:

۱. اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورت‌های مالی
۲. برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق
۳. اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری شناسایی طبقه‌بندی ارائه یا افشار

هر چند قلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد اما آنچه به حسابرسان مربوط می‌شود اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی می‌انجامد هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورت‌های مالی نباشد حسابرسان درباره وقوع تقلب قضاوت حقوقی نمی‌کند تقلبی که با

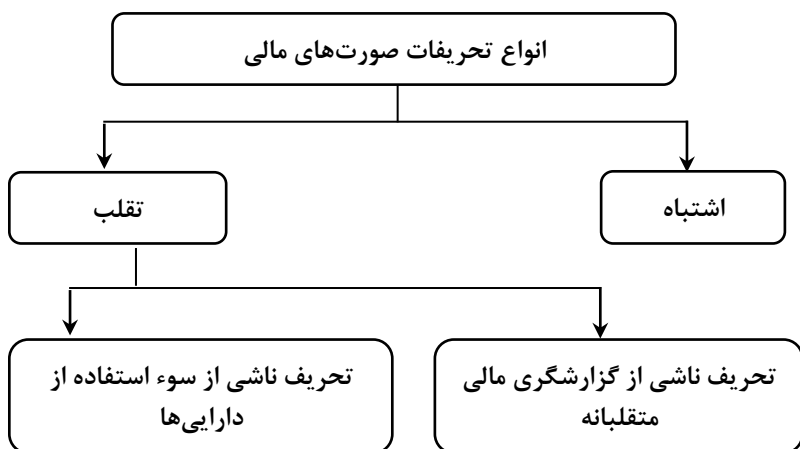
دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد به عنوان تقلب مدیران و تخلفی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی صورت می‌پذیرد به عنوان تقلب کارکنان نامیده می‌شود.

حسابرس در بررسی تقلب دو نوع تحریف عمدی را مد نظر دارد:

۱. تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

۲. تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها

شکل ۱-۳ نشان دهنده انواع تحریفات صورت‌های مالی است.



شکل ۱-۷: انواع تحریفات صورت‌های مالی

گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی به اند و به منظور فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سروکار دارد تا بدین ترتیب با ارائه اطلاعات تحریف شده به اهدافی که بر مبنای آن تقلب صورت پذیرفته دسترسی حاصل شود.

- نمونه‌ای از گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند شامل موارد زیر باشد:
۱. فریبکاری از قبیل صنعت‌سازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورت‌های مالی
  ۲. ارائه نادرست یا حذف اندی رویدادها معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورت‌های مالی
  ۳. به کارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری شناسایی طبقه‌بندی ارائه یا افشا به عمد
  ۴. سوء استفاده از دارایی‌ها شامل سرقت دارایی‌های واحد مورد رسیدگی سوء استفاده از دارایی‌ها می‌توانند به راه‌های گوناگون شامل اختلاس دریافت‌ها سرقت دارایی‌های ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدمات که دریافت نشده است انجام شود و اغلب به منظور پنهان کردن سرقت دارایی‌ها با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه کننده همراه است آنجا که برای کتمان تقلب ممکن است از طرح‌های پیچیده و سازمان یافته‌ای چون جهل ثبت نکردن امدی معاملات یاد دادن اطلاعات نادرست به حسابرس استفاده شود خطر کشف شدن تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب به مراتب بیش از خطر کشف شدن تحریف‌های با اهمیت ناشی از اشتباه است خطر اینکه حسابرسی تحریف با اهمیت ناشی از تقلب مدیران را کشف کند بیش از تقلب کارکنان است زیرا مدیران اغلب در موقعیتی هستند که فرض بر درستکاری آنان می‌باشد که این امر آنان را قادر می‌سازد کنترل داخلی مقر را زیر پا گذارند مدیران ممکن است به لحاظ موقعیت خود بتوانند روش‌های کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری از تخلفات مشابه توسط سایر کارکنان را زیر پا بگذارند برای مثال می‌توان به وادار

کردن زیردستان به ثبت نادرست و پنهان کردن معاملات اشاره کرد. همانطور که ذکر گردید مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد رسیدگی است.

مدیریت برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه نیازمند انجام موارد زیر در واحد مورد رسیدگی است:

۱. ایجاد جو مناسب
۲. ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزش‌های والای اخلاقی
۳. برقراری کنترل‌های مناسب

### مسئولیت حسابرسی

در ارتباط با مسئولیت حسابرس لازم به ذکر است که عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی بایستی به گونه‌ای طراحی شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی اطمینان معقول به دست آید اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی باز دارنده محسوب شود اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه به عهده حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه‌ریزی و اجرا شود و حتی اگر کلیه اسناد مورد رسیدگی کامل قرار گیرد باز هم نمی‌توان اطمینان قطعی حاصل کرد که تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی کشف خواهد شد علت آن محدودیت‌های ذاتی حسابرسی است عواملی نظیر:

۱. به کارگیری قضاوت
۲. استفاده از رسیدگی نمونه‌ای
۳. محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی



۴. این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعد کننده دارند نه قطعی محدودیت‌های ذاتی حسابرسی هستند.

به این ترتیب حسابرس می‌تواند تنها تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول به دست آورد نظر حسابرس درباره صورتهای مالی مبتنی بر مفهوم کسب اطمینان معقول می‌باشد و حسابرس در یک حسابرسی کشف و تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را تضمین می‌کند بنابراین کشف بعدی یک تحریف با اهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه به خودی خود نشانه‌ای وجود موارد زیر نیست:

۱. قصور در کسب اطمینان معقول
  ۲. برنامه‌ریزی اجرا یا قضاوت نامناسب
  ۳. نبود صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
  ۴. قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی
- همانطور که در فصل اول از خاطرتان گذشته حسابرس بایستی حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که حسابرس با ذهنی پرسشگر ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتمادپذیری اسناد و مدارک و پاسخ پرس‌وجوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را مورد تردید قرار می‌دهد هوشیار باشد.
- حسابرس برای شناسایی و ارزیابی مناسب به مواردی چون نمونه‌های زیر به چنین نگرشی نیاز دارد:

۱. موضوعاتی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در

صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد برای مثال ویژگی‌های مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی وضعیت صنعت و ویژگی‌های عملیاتی و ثبات مالی

۲. شرایطی که شک حساب را درباره وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی برمی‌انگیزد.

۳. شواهد به دست آمده شامل شناخت حسابرسی از حسابرسی‌های قبلی که قابلیت اعتماد اظهارات کتبی و شاهی مدیران را مورد شک قرار می‌دهد.

در هر صورت حسابرس مجاز است اسناد و مدارک را به عنوان درست واقعی بپذیرد مگر آن که شواهد حسابرسی خلاف آن را نشان دهد از این رو حسابرسی اجرا شده طبق استانداردهای حسابرسی به ندرت به اثبات اصالت مستندات می‌پردازد حسابرسان نیز برای این کار آموزش ندیده‌اند و از آنان انتظار نمی‌رود که متخصص انجام چنین کاری باشند.

### **روش‌های لازم در شرایط احتمال وجود تفریف**

حسابرس در طول حسابرسی ممکن است با شرایط مواجه شود که بیانگر احتمال وجود تفریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی باشد در مواردی که حسابرس با چنین شرایطی روبرو می‌شود ماهیت زمان‌بندی اجرا و حدود آزمونهای محتوایی که باید اجرا کند به قضاوت وی درباره نوع تقلب یا اشتباه مشخص شده احتمال وقوع آن و احتمال اینکه نوع خاصی از تقلب یا اشتباه بتواند اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد

بستگی دارد حسابرس معمولاً می‌تواند با اجرای روش‌های کافی تردید خود را نسبت به تحریف با اهمیت صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه تایید یا رفع کند در صورت رفع نشدن تردید حسابرس اثر آن را بر گزارش خود مورد بررسی قرار می‌دهد حسابرس نمی‌تواند فرض کند تقلب یا اشتباه کشف شده موردی استثنایی است که حسابرس هنگامی که یک تحریف را شناسایی می‌کند باید احتمال اینکه چنین تحریفی نشانه تقلب است را بررسی کند و در صورت وجود نشانه‌ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه‌های حسابرسی به خصوص قابلیت اعتماد تاییدیه مدیریت توجه کند.

چنانچه حسابرسی تشخیص دهد یک تحریف قطعاً یا احتمالاً ناشی از تقلب است آثار آن به خصوص موارد مرتبط با موقعیت سازمانی فرد یا افراد درگیر را ارزیابی می‌کند برای مثال تقلب مرتبط با سوءاستفاده از وجوه یک تنخواه کوچک معمولاً در برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب اهمیت کمتری دارد زیرا هم شیوه اداره وجوه و هم اندازه آن موجب محدودیت در مبلغ زبان بالقوه می‌شود و نگهداری چنین وجودی معمولاً به کارکنان با اختیار اندک محول می‌شود برعکس هنگامی که موضوع به مدیرانی با اختیار بیشتر مربوط می‌شود حتی اگر مبلغ به تنهایی نسبت به صورتهای مالی با اهمیت نباشد ممکن است نشانه مشکل بزرگتری باشد چنین شرایطی چون حسابرس ممکن است درباره کامل و صادقانه بودن تاییدیه‌های دریافتی و درستی سوابق و مستندات حسابداری ترتیب داشته باشد قابلیت اعتماد شواهد کسب شده قبلی را دوباره بررسی می‌کنند حسابرس هنگام بررسی مجدد قابل اعتماد شواهد احتمال تبانی بین کارکنان

مدیران یا اشخاص ثالث را نیز بررسی می‌کند. چنانچه مدیران به خصوص در بالاترین سطح درگیر تقلب باشند حسابرس ممکن است قادر به کسب شواهد لازم برای تکمیل حساب رسید و ارائه گزارش درباره صورت‌های مالی نباشد.

### **ارزیابی تمریف و اثر آن بر گزارش حسابرس**

حسابرس هنگامی که اطمینان یابد صورت‌های مالی در اثر تقلب یا اشتباه به گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه‌گیری در این خصوص نمی‌باشد باید اثر آن را برحسابرسی مورد توجه قرار دهد حسابرس هنگامیکه تحریفی ناشی از تقلب موارد مشکوک به تقلب یا اشتباه را شناسایی می‌کند باید مسئولیت خود را نسبت به آگاه کردن مدیران اجرایی شامل مدیرعامل هیئت مدیره و مجمع عمومی و در برخی شرایط مقامات ذیصلاح قانونی و اجرایی حسب مورد به صورت کتبی یا شفاهی مورد توجه قرار دهد اطلاع‌رسانی به موقع تحریف ناشی از تقلب موارد مشکوک به تقلب یا اشتباه به سطح مناسبی از مدیران اجرایی به این دلیل اهمیت دارد که آنان را قادر به انجام اقدام لازم می‌کند تعیین سطح مناسب مدیران اجرایی و همچنین چگونگی اطلاع‌رسانی مستلزم قضاوت حرفه‌ای است و تحت تاثیر عواملی مانند ماهیت اهمیت و تعداد دفعات وقوع تحریف یا موارد مشکوک به تقلب قرار دارد معمولاً سطح مناسب مدیران اجرایی حداقل یک رده بالاتر از افرادی است که ظاهراً در موارد تحریک یا مشکوک به تقلب دست داشته‌اند.

## مطلع کردن مدیران اجرایی هیئت مدیره و مجمع عمومی از تخریف‌های ناشی از تقلب

چنانچه حسابرس با هر یک از موارد زیر برخورد کند باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع و ضرورت گزارش آن به هیات مدیره یا مجمع عمومی را مورد توجه قرار دهد:

۱. شناسایی تقلب حتی در شرایطی که به تخریف با اهمیت در صورتهای مالی منجر نشده باشد.
۲. کسب شواهدی که بیانگر امکان وجود تقلب است (حتی اگر اثر بالقوه آن بر صورتهای مالی با اهمیت نباشد)

## عدم امکان تکمیل کار توسط حسابرس

چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که ادامه اجرای حسابرسی به دلیل تخریف ناشی از تقلب یا موارد مشکوک به تقلب میسر نیست باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهند:

۱. مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرس در چنین شرایطی شامل الزام به گزارش کردن به مجمع عمومی یا سایر اشخاص منصوب کننده وی یا در برخی موارد به مقامات ذیصلاح قانونی
۲. احتمال کناره‌گیری از کار

در صورت کناره‌گیری از کار حسابرس باید اقدامات زیر را انجام دهد:

۱. مطرح کردن کناره‌گیری از کار و دلایل آن با هیات مدیره و مجمع عمومی

۲. بررسی الزام حرفه‌ای قانونی به گزارش کردن کناره‌گیری از کار و دلایل آن به مجمع عمومی با سایر اشخاص منصوب کننده حسابرس

یا در برخی موارد به مقامات ذیصلاح قانونی

حسابرس ممکن است با شرایطی استثنایی روبه‌رو شود که توانایی وی در ادامه اجرای حسابرسی مورد تردید قرار دهد نمونه‌هایی از این گونه شرایط به شرح زیر است:

۱. واحد مورد رسیدگی اقدام اصلاحی را که حسابرس در شرایط موجود درباره تقلب ضروری تشخیص می‌دهد به عمل نمی‌آورد حتی اگر تقلب نسبت به صورت‌های مالی با اهمیت نباشد.

۲. برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و نتایج آزمون‌های حسابرسی خطر تقلب با اهمیت و گسترده را نشان دهد.

۳. حسابرس درباره صلاحیت یا درستکاری مدیریت واحد مورد رسیدگی تردید جدی داشته باشد.

به دلیل شرایط گوناگون که ممکن است پدید آید توصیف قطعی مواردی که مستلزم کناره‌گیری است امکان‌پذیر نیست عواملی که بر نتیجه‌گیری حسابرس اثر دارد شامل پیامد دخالت مدیر عامل و اعضای هیئت مدیره (که ممکن است قابلیت اعتماد تایید به مدیریت را تحت تاثیر قرار دهد) و آثار آن را بر ادامه همکاری حسابرسی با واحد مورد رسیدگی است حسابرس در چنین شرایطی دارای مسئولیت حرفه‌ای و قانونی است برای مثال حسابرس ممکن است بخواهد یا ملزم باشد به فرد یا افراد منصوب کننده وی یا گاه به مقامات ذیصلاح قانونی گزارش دهد.

حسابرس هنگام تصمیم‌گیری درباره کناره‌گیری از کار و اقدام مناسب با در نظر گرفتن ماهیت شرایط استثنایی و لزوم رعایت الزامات قانونی نظر مشاور حقوقی را جویا می‌شود.

### اطلاع‌رسانی به حسابرس جانشین

طبق آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرسی جانشین باید هر گونه دلیل حرفه‌ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می‌کند در اختیار وی قرار دهد چنانچه واحد مورد رسیدگی اجازه طرح موارد با حسابرس جانشین را ندهد یا محدود کند این واقعیت باید به آگاهی حسابرس جانشین برسد حسابرس جانشین ممکن است از حساب قبلی بخواهد هر گونه دلیل حرفه‌ای که وی را از پذیرش کارمند می‌کند به اطلاع او برساند مسئولیت حسابرس قبلی و حسابرس جانشین به تفصیل در آیین رفتار حرفه‌ای آمده است میزان اطلاعاتی که حسابرس قبلی می‌تواند درباره امور واحد مورد رسیدگی در اختیار حسابرس جانشین قرار دهد به اجازه صاحب کار و مسئولیت حرفه‌ای و قانونی وی بستگی دارد حسابرس قبلی با توجه به محدودیت ناشی از این مسئولیت با ارائه جزئیات اطلاعات و مطرح کردن کامل همه موضوعات مرتبط با پذیرش کار حسابرس جانشین را از هر نوع دلیل حرفه‌ای که وی را از پذیرش کار باز می‌دارد آگاه می‌کند چنانچه با موارد مشکوک به تقلب یکی از عوامل کناره‌گیری حسابرس قبلی از کار باشد لازم است حسابرسی قبلی تنها حقایق مربوط به این موضوعات (نه نتیجه‌گیری‌های خود) را بیان کنند.

### نمونه‌هایی از شرایط نشان دهنده احتمال وجود تحریف (تقلب یا اشتباه)

حسابرس ممکن است با شرایطی مواجه شود که به تنهایی یا در مجموع حاکی از احتمال وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی باشد شرایط زیر به عنوان نمونه ارائه شده و لزوماً کلیه موارد را در بر نمی‌گیرد ضمن اینکه احتمال وجود همه این شرایط در هر کار حسابرسی نمی‌رود.

✱ تحمیل مهلت زمانی غیرواقع بینانه توسط مدیریت برای تکمیل حسابرسی

✱ بی‌میلی مدیریت نسبت به گزارشگری صادقانه اشخاص ثالث ذی‌ربط مانند مراجع نظارتی و بانکها

✱ تحمیل محدودیت در دامنه کار حسابرسی توسط مدیریت  
✱ شناسایی موضوعات با اهمیتی که پیشتر توسط مدیریت افشا نشده است

✱ اقلام عمده‌ای از حسابها که حسابرسی آن مشکل است  
✱ پافشاری غیرمنطقی در بکارگیری استانداردهای حسابداری  
✱ شواهد متضاد یا ناکافی ارائه شده مدیران یا کارکنان  
✱ شواهد کتبی غیرعادی مانند تغییرات دستی در مستندات و تهیه مستندات دستی در جایی که این مستندات معمولاً توسط دستگاه‌های الکترونیکی تهیه می‌شود.  
✱ ارائه اطلاعات با اکراه یا تأخیر غیرمنطقی  
✱ سوابق حسابداری کاملاً ناقص یا ناکافی



- \*معاملات بدون شواهد کافی و معتبر
- \*معاملات غیرعادی از لحاظ ماهیت اندازه و پیچیدگی به ویژه اگر در اواخر سال مالی روی داده باشد.
- \*معاملاتی که طبق مجوز کلی یا خاص مدیران ثبت نشده است.
- \*مغایرات عمده بین حسابهای کل و حسابهای معین یا بین شمارش فیزیکی موجودی‌ها و سوابق حسابداری مربوط که به موقع و به نحو مناسب مورد بررسی و اصلاح قرار نگرفته است.
- \*کنترل ناکافی بر پردازش رایانه‌ای (برای مثال اشتباهات یا تحلیل‌های زیاده در پردازشگری
- \*تفاوت‌های عمده بین نتایج واقعی و نتایج مورد انتظار به دست آمده از بررسی‌های تحلیلی
- \*دریافت پاسخ تاییدیه‌ها به مراتب کمتر از میزان مورد انتظار یا مشخص شدن مغایرت عمده بر مبنای تاییدهای دریافتی
- \*شواهد نشان دهنده ریخت‌وپاش بیش از حد در سطح زندگی مدیران یا کارکنان
- \*حساب‌های معلق سنواتی
- \*مانده حسابها و اسناد دریافتنی که مدت زیادی از سر رسید آن گذشته است.

### ارزیابی مسابرس از عدم رعایت قوانین و مقررات

اصطلاح عدم رعایت قوانین و مقررات یعنی انجام دادن یا ندادن کاری به سهو یا عمد توسط واحد مورد رسیدگی که خلاف قوانین و مقررات جاری

است که این عمل می‌تواند شامل معاملاتی باشد که به نام واحد مورد رسیدگی یا توسط آن انجام می‌شود یا به نیابت واحد مورد رسیدگی صورت می‌گیرد و عدم رعایت خلاف‌های شخصی مدیران و کارکنان (غیر مرتبط با فعالیت‌های تجاری واحد مورد رسیدگی) را در بر نمی‌گیرد. تشخیص اینکه عملی عدم رعایت محسوب می‌شود یا نه نیاز به بررسی قانونی دارد که گاه از تخصص حسابرس خارج است آموزش و تجربه حسابرس و شناخت وی از واحد مورد رسیدگی و صنعتی که در آن فعالیت می‌کند ممکن است مبنای را فراهم آورد که حسابرس براساس آن بتواند تشخیص دهد برخی اعمال واحد مورد رسیدگی که با آن برخورد می‌کند از مصادیق عدم رعایت محسوب می‌شود تشخیص اینکه یک عمل به خصوص از مصادیق عدم رعایت است یا احتمال می‌رود از مصادیق آن باشد مسئله‌ای است که گاه به نظر کارشناس حقوقی واجد شرایط نیاز دارد اما تشخیص نهایی آن با مراجع ذی‌صلاح قانونی است.

قوانین و مقررات بسته به تاثیر آنها بر صورت‌های مالی بسیار متنوعند برخی قوانین و مقررات شکل محتوای صورتهای مالی واحدهای اقتصادی یا مبالغی که باید در حسابها ثبت شوند یا موارد مستلزم افشا در صورتهای مالی را تعیین می‌کند برخی دیگر برای رعایت توسط مدیریت و شده است یا محدوده مجاز فعالیت واحدهای اقتصادی را مشخص می‌کند فعالیت برخی واحدهای اقتصادی (مانند بانک‌ها و شرکت‌های دارویی) تابع مقررات خاص و سنگینی است در حالی که فعالیت دیگر واحدهای اقتصادی صرفاً تابع قوانین و مقررات عمومی مربوط به فعالیت‌های تجاری است (مانند مقررات مربوط به ایمنی کار و مقررات استخدامی) عدم رعایت می‌تواند به پرداخت جریمه

نقدی تعزیر و نظایر آن منجر شود هر چه ارتباط موارد عدم رعایت با رویدادها و معاملات منعکس است در صورتهای مالی کمتر باشد احتمال آگاه شدن حسابرسی از وجود آنها با تشخیص احتمال عدم رعایت نیز کمتر می شود حسابرسی هنگام برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و همچنین ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل از رسیدگی ها باید توجه داشته باشد که عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی ممکن است با گونه ای با اهمیت در صورتهای مالی اثر گذارد. اما از حسابرس انتظار نمی رود تمام موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را کشف کند و هر گونه عدم رعایت قوانین و مقررات صرفنظر از اهمیت آن مستلزم ارزیابی دوباره میزان درستکاری مدیران و کارکنان و نیز ارزیابی اثرات احتمالی آن بر سایه جنبه های حسابرسی است حسابرس باید به ویژه توجه کند که برخی قوانین و مقررات ممکن است اثر بسیار با اهمیتی بر فعالیت واحد مورد رسیدگی داشته باشد یعنی عدم رعایت این قوانین و مقررات می تواند سبب توقف فعالیت واحد مورد رسیدگی شود یا نسبت به تداوم فعالیت آن تردید ایجاد کند برای مثال عدم رعایت الزمات مقرر در مجوزهای قانونی مربوط به تأسیس یا ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی می تواند دارای چنین اثری باشد (مثلاً عدم رعایت الزمات مربوط به کفایت سرمایه در بانک ها یا عدم رعایت الزمات پروانه ساخت در تولید محصولات دارویی و بهداشتی)

حسابرس مسئولیت پیشگیری از عدم رعایت را ندارد و نمی تواند داشته باشد اما اجرای حسابرسی سالانه می تواند نقش یک عامل بازدارنده را ایفا کند حسابرس با این خطر اجتناب ناپذیر روبرو است که برخی تحریف های با اهمیت موجود در صورتهای مالی کفن شود حتی اگر عملیات حسابرسی بر

اساس استانداردهای حسابرسی و به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شود این خطر در مورد تحریف‌های با اهمیت ناشی از عدم رعایت به دلیل عواملی چون موارد زیر افزایش می‌یابد:

۱. وجود قوانین و مقررات زیاد (مربوط به جنبه‌های عملیاتی واحد اقتصادی) چه نوع اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی ندارد و سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی نیز آنها را دربر نمی‌گیرد.

۲. کاهش اثربخشی روشهای حسابرسی به دلیل وجود محدودیت‌های ذاتی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی و استفاده از نمونه‌گیری

۳. ماهیت شواهد کسب شده به وسیله حسابرس (که متقاعد کننده است نه قطعی)

۴. احتمال استفاده از روشهایی و قصد پنهان داشتن موارد عدم رعایت ماده توانی جعل (اسناد) قصور عمدی درصد معاملات زیر پاک‌گذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت رده بالا یا ارائه اندی اطلاعات نادرست به حسابرس.

## نمونه سؤالات

### فصل اول

- ۱) حسابداری مالی را با حسابداری مدیریت از چهار منظر مختلف مورد مقایسه قرار دهید.
- ۲) نتیجه پردازش داده‌ها در سیستم حسابداری شامل چه قسمت‌هایی است؟ یکی را به دلخواه توضیح دهید.
- ۳) حسابرسی را تعریف کنید.
- ۴) فلسفه وجودی حسابرسی را بنویسید.
- ۵) انواع حسابرسی را نام برده و توضیح دهید.
- ۶) انواع حسابرسی از لحاظ شیوه‌های حسابرسی را نام ببرید.
- ۷) انواع حسابرسی از لحاظ انجام کار را نام ببرید.
- ۸) استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی را دسته‌بندی کرده و یکی را به دلخواه توضیح دهید.
- ۹) وظیفه اعتباردهی حسابرسی به صورت‌های مالی دارای چند مرحله است. نام ببرید؟
- ۱۰) انواع حسابرسی از لحاظ شیوه‌های انجام رسیدگی را نام برده با یکدیگر مقایسه کنید.

## فصل دوم

- ۱۱) سه روش یا تئوری رفتار اخلاقی مینتز را نام ببرید.
- ۱۲) اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای را نام برده و توضیح دهید.
- ۱۳) حق الزحمه مورد پذیرش برای حسابدار حرفه‌ای مستقل چه شرایطی باید داشته باشد؟
- ۱۴) از دیدگاه آیین حرفه‌ای اهداف حسابداری را نام ببرید.
- ۱۵) موارد احتمالی نقض کننده‌ی استقلال حسابداری حرفه‌ای را نام ببرید.

## فصل سوم

- ۱۶) اجزای اصلی گزارش حسابرسی را نام ببرید.
- ۱۷) انواع گزارش‌های حسابرسی را نوشته و طبقه‌بندی کنید.
- ۱۸) محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب ناشی از چه مواردی می‌تواند باشد؟ از هر کدام یک نمونه به عنوان مثال بیاورید.
- ۱۹) فرق بین تقلب و اشتباه براساس استانداردهای حسابرسی را بنویسید.
- ۲۰) شرایط درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی را بنویسید. (تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی چیست و هدف حسابرس از درج این بند چیست؟)
- ۲۱) موارد افشا در یادداشت‌های توضیحی را بنویسید.
- ۲۲) اهداف گزارش حسابرسی را بنویسید.

## فصل چهارم

- (۲۳) اهداف کنترل‌های داخلی را بنویسید.
- (۲۴) کنترل‌های انضباطی یا ثانویه را نام برده و توضیح دهید.
- (۲۵) اجزای تشکیل‌دهنده کنترل‌های داخلی را فقط نام ببرید.
- (۲۶) سیستم اطلاعاتی کنترل‌های داخلی باید شامل چه روش‌هایی باشد؟  
(چهار مورد نام ببرید.)
- (۲۷) انواع حفاظت‌های کنترلی را نام برده و توضیح دهید.
- (۲۸) روش‌های برآورد خطر توسط حسابرس را نام ببرید.
- (۲۹) چرخه‌های مختلف معاملات در اکثر شرکت‌ها را نام ببرید.
- (۳۰) روش‌های مستندسازی شناخت سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان چیست؟
- (۳۱) برنامه‌ریزی چیست و چه فوایدی برای حسابرسی دارد؟
- (۳۲) مفهوم اهمیت در حسابرسی چیست و توضیح دهید.

## فصل پنجم

- (۳۳) حدود برنامه حسابرسی به چه مواردی بستگی دارد؟
- (۳۴) حسابرس برای کسب شناخت مقدماتی چه مواردی را باید مورد بررسی قرار دهد؟
- (۳۵) قراردادی که حسابرس برای صاحبکار می‌فرستد باید دارای چه مواردی باشد؟
- (۳۶) خطرهای حسابرسی آلفا و بتا را توضیح دهید. (مهم)
- (۳۷) فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی را شرح داده و

شرایط ایجاد آن را توضیح دهید.

۳۸) یک سیستم اطلاعاتی چه روش‌هایی را دربرمی‌گیرد؟

۳۹) فعالیت‌های کنترلی چیست و شامل چه روش‌هایی است؟

## فصل ششم

۴۰) ادعاهای مدیریت در سطح مانده حساب‌ها شامل چه مواردی است؟

۴۱) انواع شواهد حسابرسی را نام ببرید.

۴۲) حسابرسی نخستین را تعریف کنید.

۴۳) انواع کاربرگ‌های حسابرسی را نام ببرید.

۴۴) شواهد حسابرسی را براساس میزان متقاعدکنندگی طبقه‌بندی

کنید؟

۴۵) کاربرگ حسابرسی را تعریف کنید.

۴۶) ادعاهای مدیریت در سطح مانده حساب‌ها شامل چه مواردی است،

یکی را به دلخواه توضیح دهید.

۴۷) انواع پرونده‌های حسابرسی را بنویسید.

۴۸) انواع کاربرگ‌های حسابرسی را نام ببرید.



**منابع و مآخذ**

۱. نوروش، ایرج، غلامرضا کرمی، ساسان مهرانی و مجید شهبازی (۱۳۹۸)، «**مروری جامع بر حسابرسی**»، تهران: انتشارات نگاه دانش، چاپ یازدهم.
۲. خوش‌کار، فرزین و حمیدرضا حبیبی (۱۳۹۵)، «**اصول حسابرسی یک**»، انتشارات کیومرث، چاپ دوم.
۳. عیسی‌پور، مهدی (۱۳۹۷)، «**اصول حسابرسی به زبان ساده**»، انتشارات آوای علی.
۴. زراع‌زادگان، امید، مهدی حیدری و ایرج نوروش (۱۳۹۰)، «**حسابرسی یک**»، انتشارات کتاب نو، چاپ دوم.