

virtual
Education

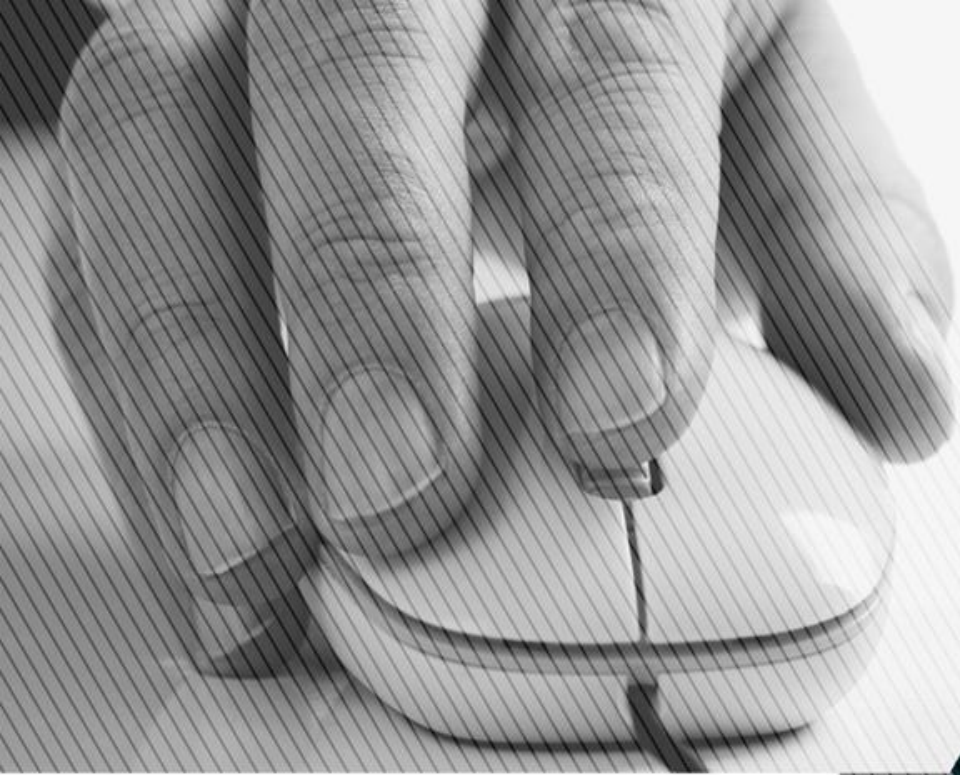


مرکز آموزشی و پژوهشی رایانگان

Rayanegan

Research and Education Institute

www.rayanegan.com



مرکز آموزشی و پژوهشی رایانگان

Rayanegan

Research and Education Institute

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

www.rayanegan.com

بخش اول – کلیات

پس از آغاز انقلاب صنعتی در قرن نوزدهم شیوه تولید متحول گردید و با قرار گرفتن ماشین در خدمت تولید، تغییرات وسیعی در امور اقتصادی و اجتماعی مردم اروپا پدید آمد، دامنه عملیات تولیدی گسترش شدیدی یافت و کارخانه های بزرگ ایجاد و طرح های عظیم صنعتی به مرحله اجرا درآمد. اجرای این عملیات نیاز به امکانات و منابع مالی وسیعی داشت که از توان یک یا چند سرمایه گذار منفرد خارج بود، از این رو می باید بازار سرمایه سازمان یافته ای برای جلب سرمایه های کوچک و بزرگ مردم فراهم می گشت. تشکیل شرکتهای سهامی این امکان را فراهم می آورد که تعداد زیادی سرمایه گذار، در تشکیل یک واحد اقتصادی مشارکت نمایند. با توسعه شرکتهای سهامی، انبوه سرمایه گذارانی به وجود آمدند که در اداره واحدهای اقتصادی مورد مشارکت خود نقش مستقیم نداشتند و تنها از طریق انتخاب هیئت مدیره و نظارت بر آن ها به اداره واحد اقتصادی خود همت می گماردند. حاصل این فرایند تفکیک مدیریت از مالکیت شرکت ها بود.

- به وجود آمدن چنین سیستم اقتصادی نیاز به جلب هرچه بیشتر سرمایه های پراکنده داشت. بدین جهت کوشش های فراوانی برای ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی صحیح به انبوه سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه به عمل آمد. ایجاد انجمن های حرفه ای و تدوین استانداردها و اصولی که قادر به ارائه صحیح اطلاعات باشد سرآغاز ایجاد حرفه حسابداری مستقل نوینی گردید. از سوی دیگر برای این که اطلاعات ارائه شده اعتبار بیشتری یابد، لازم می آمد توسط اشخاصی (غیر از تهیه کنندگان اطلاعات مالی) رسیدگی هایی صورت گیرد تا از هرگونه تقلب و سوء استفاده جلوگیری شود. این امر منجر به ایجاد حسابرسی گردید.

تعریف حسابرسی

حسابرسی فرایندی منظم و سیستماتیک جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است. در ارتباط با تعریف فوق، لازم است با اصطلاحات زیر آشنا شویم:

۱- فرایند منظم و سیستماتیک - به این موضوع اشاره دارد که فعالیت حسابرسی براساس یک برنامه ریزی انجام می شود و دارای هدف و مراحل رسیدن به هدف می باشد.

۲- جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد - یعنی این که حسابرسی بر محور جمع آوری شواهد متمرکز بوده و ارزیابی نتایج حاصل از آن بدون جهت گیری نسبت به اشخاصی است که این ادعاها را اظهار کرده اند.

۳- ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی - یعنی این که موضوع مورد رسیدگی حسابرس یک سری ادعا (اظهارات) مدیریت در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی می باشد.

۴- معیارهای از پیش تعیین شده - پیش نیاز هر حسابرسی است و براساس آن ها حسابرس شواهد را ارزیابی نموده و بر پایه آن ها اظهار نظر می نماید. در حسابرسی صورت های مالی ، معیار از پیش تعیین شده، استانداردهای حسابداری است که از آن برای سنجش مطلوبیت ارائه صورت های مالی استفاده می شود.

۵- گزارش نتایج به افراد ذینفع - یعنی این که نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده باید به افراد ذینفع گزارش شود.

پیشرفت های عمده حسابرسی در قرن بیستم

- ۱- هدف های حسابرسی - هدف اصلی از حسابرسی در سال های قبل از قرن بیستم کشف تقلب بود. اما در نیمه اول قرن بیستم، هدف حسابرسی از کشف تقلب فاصله گرفت و به سوی هدف جدید، یعنی تعیین این که آیا صورت های مالی، تصویری مطلوب از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را ارائه می دهد یا خیر، تغییر کرد. امروزه هدف حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که آیا صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند.
- ۲- پیدایش فنون نمونه گیری - در سال های اولیه پیدایش حرفه حسابرسی، حسابرسی رایج شامل بررسی کامل تمام معاملات می شد. اما از ابتدای قرن بیستم و همزمان با توسعه شرکت های بزرگ در انگلستان و امریکا، استفاده از فنون نمونه گیری رایج شد. بر این اساس، روند حسابرسی از اثبات تمام معاملات به آزمون معاملات انتخاب شده تغییر یافت.
- ۳- کنترل های داخلی به عنوان مبنای آزمون و نمونه گیری - حسابرسان با کسب تجربه در مورد فنون نمونه گیری، به اهمیت سیستم کنترل داخلی پی بردند. کنترل های داخلی شامل سیاست ها و روش هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی شرکت به هدف های خاص خود مقرر می شود. هرچه سیستم کنترل داخلی قوی تر باشد، رسیدگی کمتری توسط حسابرسان لازم است. باید توجه داشت که استفاده روزافزون از کامپیوتر

نیز اهمیت کنترل های داخلی را برای حسابرسان کم نکرده است. مفهوم کنترل های داخلی و نحوه ارزیابی آن توسط حسابرسان در فصل چهارم به طور کامل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مراحل تکامل حسابرسی

مراحل اصلی تکامل حسابرسی در قرن بیستم به طور اجمالی به شرح زیر است:

- ۱- تغییر هدف حسابرسی از کشف تقلب به تعیین مطلوبیت ارائه صورت های مالی
- ۲- افزایش مسئولیت حسابرسان در برابر اشخاص ثالث، مانند بانک ها، اعتباردهندگان، سرمایه گذاران، بورس اوراق بهادار...
- ۳- تغییر روش های اجرای عملیات حسابرسی از بررسی کامل تمام معاملات به استفاده از فنون نمونه گیری
- ۴- تشخیص ضرورت شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی برای تعیین میزان آزمون ها و نمونه گیری
- ۵- ایجاد روش های جدید حسابرسی و استفاده از کامپیوتر به عنوان ابزاری برای اجرای حسابرسی
- ۶- افزایش تقاضا برای افشای به موقع اطلاعات

عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی

عمده ترین دلایلی که سبب افزایش تقاضا برای حسابرسی گردیده به شرح زیر است:

۱- **تضاد منافع بین تهیه کنندگان اطلاعات مالی و استفاده کنندگان آن** - مالکان واحد اقتصادی برای نیل به اهداف شرکت و استفاده بهینه از منابع آن، اداره امور شرکت را به دست مدیرانی می سپارند که لزوماً منافع آن ها همسو و هم جهت با منافع سهامداران نیست. به همین دلیل نیاز به وجود شخص ثالث و مستقلی احساس می شود که به اعتبار بخشی اطلاعات مالی تهیه شده توسط مدیران بپردازد.

۲- **عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات مالی و تهیه کنندگان آن** - به علت تعداد زیاد مالکان واحد اقتصادی امکان نظارت و بازرسی اطلاعات و اسناد و مدارک شرکت برای تک تک مالکان میسر نیست و سرمایه گذاران به طور مستقیم به اطلاعات اولیه مورد نیاز دسترسی ندارند و نمی توانند شخصاً از کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی اطمینان حاصل نمایند. لذا از یک شخص ثالث به عنوان حسابرس مستقل دعوت می شود تا اطلاعات مالی تهیه شده توسط مدیریت را رسیدگی نموده و نسبت به آن ها اظهار نظر نماید.

۳- پیچیدگی صورت های مالی و عدم تخصص افراد (مالکان) در اظهار نظر حرفه ای - با توجه به گستردگی دامنه فعالیت شرکت های سهامی و همچنین پیچیدگی صورت های مالی، استفاده کنندگان از صورت های مالی توان لازم جهت درک صحیح گزارشات تهیه شده توسط مدیریت را نداشته و نمی توانند تحریفات با اهمیت احتمالی صورت های مالی را کشف کنند. بنابراین مکانیزمی لازم است تا به استفاده کنندگان از صورت های مالی اطمینان منطقی دهد که صورت های مالی عاری از هرگونه تحریف عمده می باشد. این مکانیزم چیزی جز حسابرسی صورت های مالی نیست.

۴- الزامات قانونی یا اصرار یک عامل ذینفع مانند بانک

نقش اعتباردهی حسابرسی

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل، وظیفه "اعتباردهی" آن است. اعتبار دادن به صورت های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آن ها می باشد. اعتباردهی در دو مرحله صورت می گیرد؛ در مرحله اول حسابرس از طریق رسیدگی (یا حسابرسی) شواهدی را جمع آوری می کند، و در مرحله دوم با توجه به شواهد جمع آوری شده نظر حرفه ای خود را درباره مطلوبیت و قابلیت اتکای صورت های مالی به استفاده کنندگان اطلاعات مالی، اظهار می کند.

در اینجا یک سؤال پیش می آید و آن این که چه کسی صلاحیت اجرای نقش اعتباردهی یا اظهارنظر نسبت به صورت های مالی را دارد؟ در پاسخ باید گفت افرادی که به صورت های مالی اعتبار می بخشند باید هم دارای صلاحیت فنی لازم برای اجرای یک رسیدگی باشند و هم مستقل از واحد مورد رسیدگی باشند تا جامعه نسبت به واقع بینی و بی طرفی آنان اطمینان حاصل کند. به همین دلیل حسابرسان در حین رسیدگی ها تلاش می کنند که استقلال واقعی و ظاهری خود را حفظ کنند.

تعریف حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

حسابرسی مستقل - فردی است که به دعوت صاحبان سهام و یا اشخاص حقیقی یا حقوقی ذینفع و یا به حکم قانون، حساب های مورد نظر را رسیدگی کرده و گزارش خود را کتباً به دعوت کننده یا هر شخص حقیقی یا حقوقی که او تعیین نموده است ارائه می دهد.

بازرسی قانونی - فردی است که طبق مقررات قانون تجارت توسط مجمع عمومی صاحبان سهام تحت شرایط خاصی تعیین می شود. بازرسی قانونی علاوه بر صورت های مالی، نسبت به گزارش فعالیت های هیئت مدیره نیز اظهار نظر می کند. همچنین بازرسی قانونی موظف است کلیه گزارشات وقوع جرم را صرفاً به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه نماید.

انواع حسابرسی

حسابرسی ها اغلب به سه گروه اصلی زیر تقسیم می شوند:

۱- حسابرسی صورت های مالی

۲- حسابرسی رعایت

۳- حسابرسی عملیاتی

• حسابرسی صورت های مالی

- حسابرسی صورت های مالی با این هدف انجام می شود که مشخص گردد آیا صورت های مالی ارائه شده (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجه نقد و یادداشت های توضیحی صورت های مالی) با معیارهای از پیش تعیین شده مطابقت دارد یا خیر. در حسابرسی صورت های مالی، مبنا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوبیت ارائه صورت های مالی (یا ارائه منصفانه صورت های مالی)، استانداردهای حسابداری است. استفاده کنندگان از این نوع حسابرسی معمولاً مدیریت، سرمایه گذاران، بانک ها، اعتبار دهندگان و سازمان های دولتی می باشند.

• حسابرسی رعایت

- حسابرسی رعایت به بررسی میزان انطباق اطلاعات مالی با قوانین وضع شده، ضوابط، دستورالعمل ها و بخشنامه ها می پردازد. رسیدگی اظهارنامه مالیاتی توسط مقامات مالیاتی، رسیدگی های بازرسان اداره بازرسی بانک ها و رسیدگی های حسابرسان دیوان محاسبات به حساب های دستگاه های دولتی نمونه هایی از حسابرسی رعایت می باشند. حسابرسی رعایت جزء لاینفک حسابرسی صورت های مالی بوده و معمولاً همراه با آن انجام می شود. اما می تواند به صورت پروژه ای جداگانه نیز انجام پذیرد.

• حسابرسی عملیاتی

- حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند منظم و سیستماتیک ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای عملی به مدیریت جهت اصلاح بهبود عملیات، به عبارت دیگر حسابرسی عملیاتی عبارت از بررسی قسمت های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آن ها می باشد و شامل سه مولفه اصلی زیر است :
- ۱- کارایی - یعنی میزان موفقیت در بهترین استفاده از منابع موجود.
- ۲- اثربخشی - یعنی میزان موفقیت در رسیدن به هدف های تعیین شده.
- ۳- صرفه اقتصادی - یعنی تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب.
- از آنجایی که حسابرسی عملیاتی دارای استاندارد پذیرفته شده و یا مقررات و الزامات قانونی نیست و معیار اثربخشی و کارایی نیز به وضوح مشخص نمی باشد، لذا این نوع حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت های مالی و حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است.

سایر طبقه بندی ها از حسابرسی

انواع حسابرسی از لحاظ دلیل ارجاع کار

از لحاظ دلیل ارجاع کار، حسابرسی به دو دسته زیر تقسیم می شود:

۱- حسابرسی الزامی - در برخی از موارد حساب های واحد تجاری بایستی به موجب قانون مورد رسیدگی قرار گیرد. در چنین مواردی، حتی اگر واحد تجاری از حسابرس برای انجام این کار دعوت کرده باشد، حسابرس به هیچ وجه نمی تواند به درخواست مدیران واحد تجاری قسمتی از وظایف قانونی تعیین شده خود را تعدیل نماید. این نوع حسابرسی که بعضاً **حسابرسی قانونی** نیز نامیده می شود، یک رسیدگی کامل به عملیات و حساب های شرکت می باشد، مانند حسابرسی مالیاتی.

۲- حسابرسی اختیاری - در مواردی که به درخواست مالکان واحد تجاری برای رسیدگی به حساب های آن از حسابرس دعوت به عمل می آید و حدود کار و میزان خدماتی که حسابرس ارائه می دهد نیز بسته به میل صاحبکار تعیین می گردد، این نوع حسابرسی، حسابرسی اختیاری نامیده می شود. در چنین مواردی، حسابرس می بایست در قراردادی که بین او و واحد مورد رسیدگی منعقد می شود، حدود وظایف و نوع رسیدگی را تعیین کند و در گزارش حسابرسی خود نیز حدود حسابرسی انجام شده را مشخص نماید.

- انواع حسابرسی از لحاظ زمان انجام کار
- از لحاظ زمان انجام کار، حسابرسی به سه دسته زیر طبقه بندی می شود :
- **۱- حسابرسی ضمنی -** حسابرسی ضمنی به معنای آن است که حسابرس بخشی از رسیدگی های خود را در طول دوره مالی (و بعضاً در پایان دوره مالی و قبل از بستن حساب ها) انجام می دهد. حسابرسی ضمنی پایه و اساس حسابرسی نهایی است و هدف اصلی از انجام آن، ارزیابی کنترل های داخلی به منظور تعیین حدود رسیدگی در حسابرسی نهایی است. انجام حسابرسی ضمنی دارای مزایایی به شرح زیر است:
- الف- ارزیابی بهتر سیستم کنترل های داخلی
- ب- کشف به موقع تخلفات و اشتباهات حسابداری
- ج- برنامه ریزی مؤثرتر رسیدگی ها و کم کردن فشار کار حسابرسی نهایی
- د- امکان توزیع یکنواخت حجم کار مؤسسه در طول سال
- ه- تسهیل در انتشار به موقع صورت های مالی حسابرسی شده .
- **۲- حسابرسی نهایی -** حسابرسی نهایی معمولاً بعد از پایان سال مالی انجام می شود و در آن مانده های نهایی حساب ها مورد رسیدگی قرار می گیرد و به موجب همین رسیدگی است که حسابرس نسبت به صورت های مالی، گزارش حسابرسی صادر می نماید

- **حسابرسی مداوم (مستمر)** - گاهی اوقات به علت ماهیت خاص کار و یا حجم بالای معاملات شرکت، عملیات حسابرسی در طی سال مالی به طور پیوسته و مداوم انجام می شود. به این نوع حسابرسی اصطلاحاً حسابرسی مدارم (مستمر) گفته می شود.

انواع حسابرسی از لحاظ ماهیت (حدود) رسیدگی

از لحاظ ماهیت (حدود) رسیدگی معمولاً حسابرسی به سه دسته زیر تقسیم می شود:

۱- **بررسی و ارزیابی کنترل های داخلی** - بررسی سیستم کنترل های داخلی، رسیدگی به کلیه سیستم ها و کنترل های داخلی

مستقر در واحد مورد رسیدگی را شامل می شود و هدف از آن عبارت است از:

الف - کشف موارد عدم وجود کنترل های داخلی

ب - کشف موارد عدم اجرای صحیح کنترل ها

ج - تعیین نقاط قوت و ضعف سیستم

- ۲- رسیدگی های اثباتی (کامل) - عبارت است از رسیدگی به تک تک اقلام مندرج در صورت های مالی و اثبات صحت و سقم آن ها به منظور ارائه اظهارنظر در مورد کلیت صورت های مالی.
- ۳- رسیدگی ویژه (محدود) - عبارت است از انجام بررسی ها و رسیدگی ها در مورد مانده برخی از حساب ها که به منظور اهداف خاصی صورت می گیرد. در این نوع حسابرسی باید حدود رسیدگی هم در قرارداد حسابرسی و هم در گزارش حسابرسی به صراحت بیان شود.

انواع حسابرسی از لحاظ شیوه انجام رسیدگی

از لحاظ شیوه انجام کار، حسابرسی به دو صورت امکان پذیر است:

۱- **سندرسی** - در این شیوه، حسابرس رسیدگی های خود را از اسناد حسابداری و مدارک اولیه آغاز نموده و به صورت های مالی ختم می نماید. این شیوه در گذشته بسیار رایج بوده، اما امروزه به عنوان یک شیوه تقریباً منسوخ شده است و کمتر از آن استفاده می شود، لیکن به عنوان یکی از روش های جمع آوری شواهد حسابرسی در خدمت حسابرسی ترازنامه ای می باشد.

۲- **حسابرسی ترازنامه ای** - در این رویکرد که در سال های اخیر مورد توجه قرار گرفته است، حسابرس با بررسی صورت های مالی و تجزیه و تحلیل آن ها، اقلام عمده و با اهمیتی را که نیاز به رسیدگی خاص دارد، به صورت نمونه ای انتخاب نموده و مورد رسیدگی قرار می دهد و سپس نتایج حاصل از رسیدگی ها را به کل صورت های مالی تعمیم می دهد.

انواع حسابرسی از لحاظ سازمانی

از لحاظ سازمانی، حسابرسی به دو نوع زیر تقسیم می شود:

۱- **حسابرسی داخلی** - در اغلب مؤسسات بزرگ واحدی تحت عنوان حسابرسی داخلی وجود دارد که از لحاظ سازمانی تمام افرادی که در این واحد کار می کنند کارمند مؤسسه بوده و عزل و نصب آن ها معمولاً با مدیر یا مدیران اجرایی مؤسسه است. حدود وظایف و اختیارات و استقلال و نحوه گزارش دهی این حسابرسان نیز به وسیله شرح وظایفی که از طرف امور اداری برای این مشاغل تهیه می شود، تعیین می گردد.

۲- **حسابرسی مستقل** - حسابرسی مستقل توسط حسابرسانی انجام می شود که کارمند مؤسسه مورد رسیدگی نمی باشند و عزل و نصب آن ها با صاحبان و شرکای مؤسسه است. از گزارش حسابرسان مستقل، علاوه بر صاحبان مؤسسه، اشخاص ثالث همچون بانک ها، وام دهندگان و... نیز استفاده می کنند.

بخش دوم - استانداردهای حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، مقررات لازم الاجرا به منظور سنجش کیفیت اجرای عملیات حسابرسی بوده و ماهیت و حدود نتایجی را که از اعمال روش های حسابرسی به دست می آید، کنترل می نمایند و هدف آن ها این است که انجام حسابرسی و ارائه گزارش توسط حسابرسان براساس ضوابط صورت گیرد. استانداردهای حسابرسی که توسط انجمن حسابداران رسمی امریکا تعیین گردیده است آن چنان مقبولیت حرفه ای عام پیدا کرده که امروزه در اکثر کشورها مورد استفاده قرار می گیرد. این استانداردها در تمام مراحل حسابرسی قابل اجرا بوده و به سه بخش زیر تقسیم می شوند:

۱- **استانداردهای عمومی** - استانداردهایی هستند که مرتبط با ویژگی های شخصی و صلاحیت فردی حسابرسان بوده و شامل موارد زیر می باشد

بخش دوم - استانداردهای حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، مقررات لازم الاجرا به منظور سنجش کیفیت اجرای عملیات حسابرسی بوده و ماهیت و حدود نتایجی را که از اعمال روش های حسابرسی به دست می آید، کنترل می نمایند و هدف آن ها این است که انجام حسابرسی و ارائه گزارش توسط حسابرسان براساس ضوابط صورت گیرد. استانداردهای حسابرسی که توسط انجمن حسابداران رسمی امریکا تعیین گردیده است آن چنان مقبولیت حرفه ای عام پیدا کرده که امروزه در اکثر کشورها مورد استفاده قرار می گیرد. این استانداردها در تمام مراحل حسابرسی قابل اجرا بوده و به سه بخش زیر تقسیم می شوند:

۱- **استانداردهای عمومی** - استانداردهایی هستند که مرتبط با ویژگی های شخصی و صلاحیت فردی حسابرسان بوده و شامل موارد زیر می باشد

بوده و شامل موارد زیر می باشد:

الف- صلاحیت و آموزش فنی - رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی انجام شود که از آموزش تکنیکی مناسبی برخوردار بوده و دارای

تجربه کافی به عنوان حسابرس مستقل باشند. مفهوم صلاحیت و آموزش فنی داشتن موارد زیر است:

۱- داشتن تحصیلات دانشگاهی در حسابداری و حسابرسی

۲- تجربه در حسابرسی

۳- آموزش مستمر

۴- توانایی استفاده از روش های مناسب برای سیستم های کامپیوتری

۵- آگاهی از صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می کند.

ب- حفظ استقلال رأی - حسابرس یا حسابرسان باید در تمامی موارد مربوط به حسابرسی، استقلال رأی خود را حفظ کنند. استقلال

مهمترین استاندارد حسابرسی است و حسابرسان نه تنها باید مستقل باشند، بلکه باید چنان جلوه کنند که افراد جامعه دلیلی برای تردید

نسبت به استقلال آن ها نیابند.

- ج- اعمال مراقبت های حرفه ای** - در انجام رسیدگی ها و تهیه گزارش حسابرسی، باید مراقب های حرفه ای لازم به عمل آید. اعمال مراقبت های حرفه ای در اجرای حسابرسی مستلزم بررسی دقیق کارهای انجام شده در هر یک از سطوح سرپرستی است. رعایت کامل این استاندارد احتمال بروز هرگونه کوتاهی یا از قلم افتادگی با اهمیت را منتفی می سازد.
- ۲- استانداردهای اجرای عملیات** - استانداردهایی هستند که مربوط به نحوه انجام رسیدگی ها و گردآوری شواهد جهت اظهارنظر توسط حسابرس بوده و شامل موارد زیر می باشد:
- الف- برنامه ریزی مناسب و کافی و سرپرستی** - عملیات حسابرسی باید به میزان کافی و مناسب برنامه ریزی شده و کارکنان تحت سرپرستی و نظارت کافی قرار گیرند.
- ب- کسب شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی** - برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، ماهیت، زمان بندی و میزان آزمون هایی که باید اجرا شود، باید شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی کسب گردد.

- ج- کسب شواهد کافی و قابل اطمینان - شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تأییدیه کسب گردد تا به عنوان مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مورد رسیدگی، مورد استفاده قرار گیرد.
- ۳- استانداردهای گزارشگری - استانداردهایی هستند که مربوط به نحوه تهیه و تنظیم گزارش حسابرسی و مواردی بوده که گزارش حسابرسی باید بیانگر آن ها باشد و شامل موارد زیر است:
- الف- طبق استانداردهای حسابداری بودن یا نبودن صورت های مالی - گزارش حسابرسی باید تصریح کند که آیا صورت های مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر.
- ب- تعیین موارد عدم رعایت یکنواختی - گزارش باید شرایطی را مشخص نماید که در آن استانداردهای حسابداری نسبت به دوره قبل، به طور یکنواخت رعایت نشده است. (فرض بر یکنواختی کاربرد استانداردهای حسابداری است، مگر این که گزارش حسابرسی خلاف آن را بیان نماید.)

ج- کفایت افشای اطلاعات در صورت های مالی - اطلاعات افشا شده در صورت های مالی منطقیاً کافی تلقی می شود و فرض بر کفایت افشا می شود، مگر این که خلاف آن در گزارش حسابرسی بیان شود.

د- اظهارنظر درباره کلیت صورت های مالی یا عدم اظهارنظر - گزارش حسابرسی باید یا حاوی یک اظهارنظر در مورد کلیت صورت های مالی باشد یا بیانگر این موضوع باشد که اظهارنظر امکان پذیر نیست. هنگامی که ارائه اظهارنظر کلی امکان پذیر نباشد، باید دلایل آن بیان گردد. در تمام مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورت های مالی ارتباط پیدا می کند، گزارش حسابرسی باید به طور صریح ویژگی رسیدگی های حسابرس و میزان مسئولیت پذیرفته شده توسط وی را بیان نماید.

بخش سوم - هدف و اصول کلی حسابرسی صورت های مالی

هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسی جهت کسب اطمینان معقول از نبود هرگونه تحریفی با اهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) در صورت های مالی و اظهارنظر نسبت به ارائه مطلوب آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه های با اهمیت و نهایتاً اعتباربخشی به آن است. البته باید توجه داشت که گرچه اظهارنظر حسابرس، اعتبار صورت های مالی را افزایش می دهد، اما هرگز این اظهارنظر و اعتباردهی به آن، تضمینی برای ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی و یا تأییدی بر کارایی و اثربخشی مدیریت آن محسوب نمی شود.

حسابرس باید اصول کلی زیر را در حسابرسی صورت های مالی مد نظر قرار دهد:

۱- رعایت اصول آیین رفتار حرفه ای - حسابرس باید الزامات اخلاقی مرتبط با حسابرسی را رعایت کند. این الزامات شامل اصول اخلاقی مربوط به (۱) درستکاری، (۲) بی طرفی، (۳) صلاحیت و مراقبت حرفه ای، (۴) رازداری، (۵) رفتار حرفه ای، و (۶) اصول و ضوابط حرفه ای می باشد.

- ۲- **انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی - حسابرس باید حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام دهد.** استانداردهای حسابرسی شامل اصول بنیادی و روش های اساسی حسابرسی همراه با رهنمودهای اجرایی لازم می باشد.
- ۳- **برنامه ریزی و اجرای حسابرسی با تردید حرفه ای - حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه ریزی و اجرا کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف با اهمیت در صورت های مالی شود.** نگرش تردید حرفه ای به معنای آن است که حسابرس با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آورد و نسبت به شواهدی که قابلیت اعتماد اسناد و مدارک و پاسخ های پرس و جوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را مورد تردید قرار می دهد، هشیار باشد. استفاده از نگرش تردید حرفه ای در طول فرایند حسابرسی برای حسابرس امری ضروری به شمار می رود تا بتواند خطرهای نادیده گرفتن شرایط غیرعادی؛ تعمیم بیش از حد نتایج به دست آمده از مشاهدات حسابرسی و همچنین بکارگیری مفروضات نادرست در تعیین ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روش های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن را کاهش دهد.

دامنه حسابرسی

"دامنه حسابرسی" به معنای آن گروه از روش های حسابرسی است که براساس قضاوت حسابرس و الزامات استانداردهای حسابرسی، اجرای آن در شرایط موجود برای دستیابی به هدف حسابرسی، مناسب به نظر می رسد. حسابرس برای تعیین روش های حسابرسی لازم الاجرا در هر کار حسابرسی مبتنی بر استانداردهای حسابرسی باید همه استانداردهای حسابرسی مرتبط با آن کار را رعایت کند. همچنین حسابرس در اجرای حسابرسی ممکن است افزون بر رعایت استانداردهای حسابرسی، ناگزیر از رعایت دیگر الزامات حرفه ای، قانونی یا قراردادی باشد. استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات حاکم بر حسابرسی صورت های مالی را نقض نمی کند.

اطمینان معقول

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسی باید به گونه ای برنامه ریزی و اجرا شود که از نبود هرگونه تحریف با اهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) در صورت های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، اطمینانی معقول به دست آید. اطمینان معقول، مفهومی است مرتبط با گردآوری شواهد حسابرسی لازم تا حسابرس بتواند به این نتیجه برسد که صورت های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، فاقد تحریف با اهمیت است. اطمینان معقول به تمام فرایند حسابرسی مربوط می شود

شایان توجه است که حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه ریزی و اجرا شود، بازهم حسابرس نمی تواند اطمینان مطلق حاصل کند که کلیه تحریف های با اهمیت در صورت های مالی کشف خواهد شد، چرا که در هر کار حسابرسی، محدودیت هایی ذاتی وجود دارد که بر توانایی حسابرس در کشف تحریف های با اهمیت اثر می گذارد. به دلیل عواملی مانند (۱) بکارگیری قضاوت، (۲) استفاده از رسیدگی نمونه ای، (۳) محدودیت های ذاتی سیستم کنترل داخلی، و (۴) این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعد کننده دارد نه قطعی، حسابرس می تواند تنها از کشف تحریف های با اهمیت در صورت های مالی، اطمینانی معقول به دست آورد و همین امر توانایی وی را در این زمینه محدود می کند.

مسئولیت صورت های مالی

مسئولیت تهیه و ارائه صورت های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط با مدیریت واحد مورد رسیدگی است و مسئولیت حسابرس، اظهارنظر درباره آن هاست. حسابرسی صورت های مالی، رافع مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی در قبال صورت های مالی نمی باشد.

اظهارنظر درباره صورت های مالی

حسابرس باید درباره صورت های مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری، اظهارنظر کند. مبنای اظهارنظر حسابرس را رسیدگی های وی فراهم می آورد و حسابرس هرگز بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورت های مالی اظهارنظر نمی کند و عواملی از قبیل شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار، حسابرسی های انجام شده در سال های گذشته و اعتقاد به درستکاری مدیران برای اظهارنظر نسبت به صورت های مالی توسط حسابرس کافی نیست.

تعیین قابلیت پذیرش چارچوب گزارشگری

حسابرس باید قابلیت پذیرش چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده مدیریت برای تهیه صورت های مالی را تعیین کند. حسابرس قابلیت پذیرش چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده مدیریت را با توجه به ماهیت واحد مورد رسیدگی (برای مثال، واحدهای تجاری، طرح های تملک دارایی های سرمایه ای و سازمان های غیرانتفاعی از قبیل شهرداری ها) و هدف صورت های مالی تعیین می کند.

فرایند حسابرسی

فرایند حسابرسی در دو مرحله به شرح زیر شکل می گیرد:

۱- **گردآوری شواهد حسابرسی** - در این مرحله حسابرس عملیات حسابرسی را برنامه ریزی و اجرا نموده و با استفاده از روش های حسابرسی، اقدام به گردآوری شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهارنظر خود می نماید.

۲- **ارائه گزارش حسابرسی** - در این مرحله حسابرس براساس نتیجه گیری حاصله از شواهد گردآوری شده، گزارش خود را که حاوی اظهارنظر حرفه ای درباره مطلوبیت صورت های مالی می باشد، به افراد ذینفع ارائه می دهد.

اگرچه روش های حسابرسی که در رسیدگی به یک کار مورد استفاده قرار می گیرد ممکن است با کار دیگر متفاوت باشد، اما مراحل اصلی فرایند حسابرسی در اکثر حسابرسی ها یکسان و به ترتیب به شرح زیر است:

۱- کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی صاحبکار

۲- برآورد اولیه خطر کنترل و طراحی آزمون های اضافی کنترل ها

۳- اجرای آزمون های رعایت روش ها و آزمون های اضافی کنترل ها

۴- برآورد مجدد (نهایی) خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا

۵- اجرای آزمون های محتوا و تکمیل رسیدگی ها

۶- مشخص نمودن نوع اظهارنظر و صدور گزارش حسابرسی

مراحل اصلی فرایند حسابرسی در فصول بعد به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مؤسسه حسابرسی

مؤسسه حسابرسی، مؤسسه ای است که به منظور انجام خدمات حسابرسی، بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه ای، توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی شاغل به عنوان شریک، تحت عنوان مؤسسه انتفاعی غیرتجاری تشکیل می شود. شرکای مؤسسه حسابرسی در مقابل فعالیت های مؤسسه و اشخاص ثالث مسئولیت تضامنی دارند و باید به طور تمام وقت منحصراً در همان مؤسسه به کار حرفه ای اشتغال داشته باشند.

تشکیلات سازمانی مؤسسات حسابرسی

کارکنان حرفه ای یک مؤسسه حسابرسی به طور معمول عبارتند از:

الف - شریک - مسئولیت اصلی شریک در یک مؤسسه حسابرسی عبارت است از:

۱- برقراری تماس با صاحبکار

۲- تنظیم و امضای قرارداد حسابرسی

۳- تعیین هدف ها و دامنه رسیدگی و حل و فصل اختلاف های موجود با صاحبکار

۴- شرکت در مجامع عمومی صاحبکار

۵- استخدام کارکنان جدید و سرپرستی و نظارت کلی بر کارکنان حرفه ای

۶- بررسی نهایی کاربرگ های حسابرسی و امضای گزارش حسابرسی

۷- اعمال کنترل کیفیت در سطح مؤسسه و در سطح هر کار حسابرسی

ب - مدیر - فردی است که به طور همزمان توانایی مدیریت و انجام مستقل دو یا چند کار حسابرسی را داشته باشد. در مؤسسات حسابرسی بزرگ، بیشتر وظایفی که در مؤسسات کوچک توسط شریک انجام می شود به عهده مدیر است. مسئولیت مدیر در مؤسسات حسابرسی عبارت است از:

۱- تعیین روش های رسیدگی برای هر حسابرسی و اعمال استانداردهای اجرای عملیات

۲- بررسی کاربرگ ها و تبادل نظر با اعضای گروه حسابرسی و صاحبکار درباره مسائل حسابداری

۳- گردآوری اطلاعات لازم جهت ارسال صورتحساب برای صاحبکاران و پیگیری وصول آن

ج - سرپرست - فردی است که صلاحیت برنامه ریزی و اجرای مستقل یک یا چند کار حسابرسی متوسط و بزرگ را داشته باشد. مسئولیت سرپرست در مؤسسات حسابرسی عمدتاً شامل موارد زیر است:

۱- تقسیم کار بین حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان و بررسی کاربرگ های تکمیل شده توسط آنان

۲- نظارت بر اعمال صحیح استانداردهای اجرای عملیات

۳- برنامه ریزی و تأیید کارکرد کارکنان و ارزیابی کارایی آن ها

۴- بررسی پرونده های جاری و دائمی و اطمینان از تکمیل آن ها و امضای کلیه فرم ها و کاربرگ های حسابرسی

۵- تنظیم پیش نویس گزارش حسابرسی برای تأیید مدیر یا شریک

د - حسابرس ارشد - فردی است که توانایی انجام یک کارحسابرسی کوچک و متوسط را، با نظارت عمومی سرپرست، مدیر یا شریک داشته باشد.مسئولیت حسابرس ارشد عمدتاً شامل موارد زیر است:

۱-زمان بندی رسیدگی به قسمت های مختلف صورت های مالی

۲-دادن آموزش ضمن کار به حسابرسان و کمک حسابرسان و نظارت بر کار آن ها

۳-بررسی کاربرد های تکمیل شده توسط حسابرسان و کمک حسابرسان

۴-رسیدگی به سرفصل های عمده و اساسی و تنظیم نکات عمده حسابداری

ه - حسابرس - فردی است که توانایی درک و اجرای برنامه های حسابرسی را تحت نظارت حسابرس ارشد و یا سرپرست داشته باشد. حسابرس

مسئول رسیدگی به اقلام صورت های مالی براساس برنامه های رسیدگی ارائه

شده از طرف حسابرس ارشد و سرپرست می باشد. حسابرس بعد از گذراندن دوره کمک حسابرسی که معمولاً شش ماه بعد از اخذ مدرک کارشناسی در رشته حسابداری می باشد به این سمت نایل می شود.

و- کمک حسابرس - کارآموزی است که تحت نظارت مستقیم و دائمی حسابرس ارشد و سرپرست کار می کند. کمک حسابرس اولین سمت یک فارغ التحصیل و یا دانشجوی رشته حسابداری و یا سایر رشته های مشابه می باشد که فاقد سوابق تجربی در حرفه حسابداری و حسابرسی است و با این سمت شروع به کار می کند

فصل دوم

آیین رفتار حرفه ای و مسئولیت های قانونی حسابرسیان

آیین رفتار حرفه ای و مسؤلیت های قانونی حسابرسان

بخش اول - آیین رفتار حرفه ای

ضرورت دستیابی جامعه به نظم، پایبندی به اصول اخلاقی است. نیاز به وجود اخلاق در جامعه اهمیت زیادی دارد و شاید به همین دلیل است که ارزش های اخلاقی در قوانین گنجانده شده است. برای درک اهمیت اصول اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی و سایر حرفه ها ابتدا لازم است ماهیت حرفه در برابر سایر مشاغل شناخته شود. تمامی حرفه های شناخته شده مانند پزشکی، حقوق، معماری و حسابداری چندین ویژگی مشترک دارند که مهمترین آن ها عبارتند از:

۱- مسؤلیت ارائه خدمت به جامعه - حسابرس مستقل در فرایند گزارشگری مالی نماینده جامعه و یا به عبارت دیگر نماینده اعتبار دهندگان، سهامداران، مشتریان و... است. وظیفه حسابرس اطمینان دادن به همه گروه های ذینفع نسبت به ارائه مطلوب صورت های مالی می باشد.

۲- نیاز به اعتماد جامعه - هر حرفه ای در صورتی بقا می یابد که اعتماد جامعه را به خود جلب کند. در مورد حسابرسان اعتماد جایگاه ویژه ای دارد و حسابرسان با اظهار نظر نسبت به صورت های مالی به آن اعتبار می بخشند. نقش اعتباردهی حسابرس، بدون اعتماد جامعه به حسابرس، مفید و قابل استفاده نخواهد بود.

۳- وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده برای ورود به حرفه - ورود به هر حرفه ای تابع شرایط خاصی است. حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست و ورود به آن مستلزم داشتن تحصیلات دانشگاهی و تجربه و دانش خاصی می باشد.

۴- پایبندی اعضای حرفه به مجموعه ای از اصول، ضوابط و ارزش های مربوط در آن حرفه

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی های آن را تشکیل می دهد. این خط مشی ها مواردی چون ویژگی های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه ای را در بر می گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری اصطلاحاً "آیین رفتار حرفه ای" نامیده می شود.

آیین رفتار حرفه ای

هدف اصلی از تهیه آیین رفتار حرفه ای، ارائه رهنمودهای عملی به اعضا برای داشتن طرز تفکر حرفه ای به گونه ای است که کیفیت ضوابط حرفه را بهبود بخشد. آیین رفتار حرفه ای شامل ضوابط عمومی و اصول بنیادی حرفه حسابرسی است که به منظور دستیابی به اهداف حرفه حسابداری باید توسط کلیه حسابرسان رعایت شود. اهداف حرفه حسابداری عبارت است از:

۱- دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه ای

۲- اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن براساس اصول و ضوابط حرفه ای

۳- تامین منافع عمومی

تحقیق اهداف فوق مستلزم تأمین موارد زیر است:

۱- اعتبار - جامعه به اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

۲- حرفه ای بودن - افراد حرفه ای در زمینه حسابداری حرفه ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.

۳- کیفیت خدمات - اطمینان از این که کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابرسان با بالاترین کیفیت ممکن انجام می شود.

۴- اطمینان - استفاده کنندگان از خدمات حسابرسان باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات است.

در یک تقسیم بندی کلی، آیین رفتار حرفه ای شامل دو بخش زیر است:

۱- اصول بنیادی

۲- احکام

اصول بنیادی

اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای جنبه کلی دارد و مسئولیت حرفه را در قبال جامعه، صاحبکاران و اعضای حرفه بیان می دارد. این اصول، اعضا را در اجرای مسئولیت های حرفه ای راهنمایی نموده و باورهای زیر بنایی مربوط به رفتار و عملکرد حرفه ای را بیان می کند. لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری، پایبندی به اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان مستقل (**حسابداران رسمی**) است. این اصول بنیادی عبارتند از:

۱- **درستکاری** - حسابدار رسمی باید در انجام خدمات حرفه ای خود درستکار باشد.

۲- **بی طرفی** - حسابدار رسمی باید بی طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی طرفی او را در ارائه خدمات حرفه ای مخدوش کند.

۳- صلاحیت و مراقبت حرفه ای - حسابدار رسمی باید خدمات حرفه ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد خدمات وی به گونه ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می شود.

۴- رازداری - حسابدار رسمی باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه ای خود به دست می آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند، مگر آن که از نظر قانونی یا حرفه ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد.

۵- رفتار حرفه ای - حسابدار رسمی باید به گونه ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند.

۶- اصول و ضوابط حرفه ای (استقلال) - حسابدار رسمی باید خدمات تخصصی حرفه ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه ای انجام دهد و همچنین درخواست های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی طرفی، و در مورد حسابدار رسمی شاغل با استقلال وی سازگار باشد.

احکام

"احکام" رهنمودهایی را درباره نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی مزبور برای موقعیت هایی ارائه می کند که حسابرسان (حسابداران رسمی) در حین کار با آن مواجه می شوند. احکام به سه بخش زیر تقسیم می شوند:

الف- احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران رسمی

۱- درستکاری و بی طرفی

۲- تضاد منافع

۳- صلاحیت حرفه ای

۴- رازداری

۵- آگهی

ب- احکام قابل اجرا در مورد حسابداران رسمی شاغل:

۱- استقلال

۲- صلاحیت حرفه ای

۳- حق الزحمه

۴- فعالیت های ناسازگار با حرفه حسابدار رسمی شاغل

۵- ارتباط با سایر حسابداران رسمی شاغل

۶- استخدام کارکنان شاغل نزد حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی دیگر

۷- ارائه گزارش (نتیجه) خدمات حرفه ای

۸- آگهی و تبلیغات

ج- احکام قابل اجرا در مورد حسابداران رسمی غیر شاغل:

۱- تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه ای

۲- حمایت از همکاران حرفه ای

۳- صلاحیت حرفه ای

۴- ارائه اطلاعات

درستکاری و بی طرفی

درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می شود. اصل بی طرفی، حسابرس را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می کند. به موجب این اصل، حسابرس باید از ایجاد روابطی که امکان نفوذ دیگران، پیش داوری یا تمایلات جانبدارانه را فراهم می کند بپرهیزد. همچنین حسابرس باید از پایبندی همکاران شاغل در خدمات حرفه ای تحت نظر خود به بی طرفی، اطمینان یابد.

تضاد منافع

حسابرس اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می شود. این گونه موارد تضاد منافع ممکن است به شکل های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده ای چون تقلب و اعمال غیر قانونی بروز کند. به موجب این اصل، حسابرس باید نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می شود هشیار باشد و از ایجاد روابط یا منافی که می تواند بر کار او تاثیر نامطلوب بگذارد و به درستکاری حرفه ای وی لطمه وارد کند، بپرهیزد.

چنانچه حسابرس در تشخیص یا نحوه برخورد با موارد خلاف شئون حرفه ای با مشکل روبرو شود باید از خط مشی ها و دستورالعمل های داخلی سازمان مربوط پیروی کند. در صورت حل نشدن مشکل، باید:

۱- موضوع با مافوق مستقیم مطرح شود. چنانچه مشکل از این طریق برطرف نشد و حسابرس تصمیم به طرح آن با رده بالاتری از مدیریت گرفت، مافوق باید در جریان امر قرار گیرد. در صورتی که به نظر برسد مافوق مذکور، خود درگیر و ذینفع در این موضوع است، مراتب باید به رده بالاتری ارجاع شود

۲- موضوع به طور محرمانه با یک مشاور مستقل و یا جامعه حسابداران رسمی ایران مطرح و پس از کسب نظر مشورتی، در جهت حل موضوع اقدام شود.

۳- اگر علی‌رغم انجام موارد فوق، راه کار مناسب برای حل موضوع حاصل نشد به عنوان آخرین راه حل، در موارد با اهمیت (برای مثال تقلب) احتمالاً راهی جز استعفا یا کناره گیری همراه با ارائه یادداشت حاوی دلایل موضوع به بالاترین مقام مربوط وجود نخواهد داشت.

صلاحیت حرفه ای

طبق اصل صلاحیت حرفه ای، حسابرس نباید به دارا بودن تخصص ها یا تجربیاتی تظاهر کند که فاقد آن می باشد. مفهوم صلاحیت حرفه ای در برگیرنده دو جنبه اساسی زیر است:

۱- **کسب صلاحیت حرفه ای** - کسب صلاحیت حرفه ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط جامعه

حسابداران رسمی ایران از طریق آموزش های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات لازم حرفه ای تکمیل می شود.

۲- حفظ صلاحیت حرفه ای - حفظ صلاحیت حرفه ای 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 بکارگیری برنامه هایی است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه ای ارائه می شود. براساس حکم صلاحیت حرفه ای برای حسابداران رسمی شاغل، حسابرس باید از پذیرش خدمات حرفه ای که فاقد صلاحیت لازم برای انجام آن است، خودداری کند. در صورتی که حسابرس برای انجام بخشی از خدمات حرفه ای خود به خدمات کارشناسی نیاز داشته باشد می تواند ضمن قبول انجام کار، از این خدمات استفاده کند.

رازداری

اطلاعات مربوط به صاحبکار همواره محرمانه محسوب می شود و حسابرس مجاز به ارائه آن به اشخاص ثالث نیست، مگر آن که:

- ۱- صاحبکار مجوز افشای اطلاعات را صادر کند. در این حالت، حسابرس باید منافع کلیه اشخاص ثالثی را نیز که ممکن است از این امر متأثر شوند، در نظر بگیرد.
 - ۲- الزامات قانونی، ارائه یا افشای اطلاعات را ایجاب کند.
 - ۳- حسابرس موظف یا محق به افشای اطلاعات باشد، از جمله:
 - الف- در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه ای
 - ب- در جهت حفظ منافع حرفه ای خود در دعاوی حقوقی
 - ج- در انجام بررسی های کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران
- باید توجه داشت که اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی شود، بلکه حسابرس را ملزم می کند که از اطلاعات گردآوری شده به نحوی مناسب حفاظت کند، اطلاعات مزبور را در جهت منافع خود یا اشخاص ثالث استفاده نکند و چنان نیز رفتار ننماید که گویی از این اطلاعات استفاده می کند.

آگهی

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

۱- از ابزارها و روش هایی استفاده نکند که باعث خدشه دار شدن شئون حرفه ای شود.

۲- در مورد نوع خدماتی که می تواند ارائه کند، همچنین عناوین حرفه ای و سوابق تحصیلی و تجربی خود، ادعاهای دور از واقعیت ننماید.

۳- نسبت به خدمات سایر حسابرسان مطالب منفی بیان نکند

حق الزحمه

حق الزحمه های حرفه ای باید با در نظر گرفتن موارد زیر، متناسب با ارزش خدمات حرفه ای انجام شده برای صاحبکار باشد:

۱- مهارت و دانشی که برای آن خدمات مورد نیاز است.

۲- سطح آموزش و تجربه افرادی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

۳- زمانی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

۴- میزان مسئولیتی که انجام خدمات مورد نظر ایجاد می کند.

حق الزحمه حسابرس معمولاً براساس مبلغ مقطوع و یا مبلغ براساس ساعت کار طبق تعرفه مشخص نرخ ساعت کار تعیین می شود. همچنین علاوه بر حق الزحمه های حرفه ای، هزینه های مستقیم دیگری چون هزینه های ایاب و ذهاب و مسافرت که مستقیماً قابل انتساب به خدمات حرفه ای انجام شده برای صاحبکار است، نیز به حساب صاحبکار منظور می شود.

لازم به توضیح است که پرداخت یا دریافت هر گونه وجه دیگری نظیر پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار یا دریافت کمیسیون جهت ارجاع کار به دیگری توسط حسابرس مجاز نمی باشد.

استقلال

طبق آیین رفتار حرفه ای، حسابرس مستقل باید در تمام مراحل حسابرسی استقلال خود را حفظ کند. استقلال بدین مفهوم است که حسابرس هنگامی که مسئولیت انجام کاری را بر عهده می گیرد که مستلزم گزارشگری حرفه ای است باید فاقد هر گونه نفع و علاقه ای، صرف نظر از آثار واقعی آن باشد که ممکن است بر درستکاری، بی طرفی و استقلال وی تأثیر گذارد یا به نظر می رسد که تأثیر می گذارد. البته باید توجه داشت که مفهوم استقلال مطلق نیست، بلکه استقلال یک موضوع نسبی است و استقلال حسابرس به لحاظ ارتباط با صاحبکار و دریافت حق الزحمه از وی نمی تواند به طور کامل باشد.

۱- استقلال واقعی - یعنی توانایی حسابرس مستقل در حفظ بی طرفی فکری و کشف تحریفات با اهمیت و بیان آن در گزارش حسابرسی.

۲- استقلال ظاهری - یعنی این که رابطه حسابرس با صاحبکار باید به گونه ای باشد که از دید اشخاص ثالث (جامعه)، حسابرس مستقل به نظر برسد.

شایان توجه است که حکم استقلال در مورد تمامی خدماتی که حسابرسان مستقل ارائه می دهند کاربرد ندارد. این حکم در مورد خدمات اعتباردهی حسابرسان شامل حسابرسی صورت های مالی، بررسی صورت های مالی (بررسی اجمالی) و روش های مورد توافق کاربرد دارد، ولی در مورد خدمات تنظیم صورت های مالی، خدمات مالی، حسابداری و مالیاتی و... که مستلزم اظهار نظر حرفه ای نسبت به اطلاعات مالی توسط حسابرس نیست و تنها صاحبکاران ذینفع آن ها می باشند کاربرد ندارد، چرا که حسابرسان در ارائه این نوع خدمات اطمینانی نمی دهند.

موارد احتمالی نقض کننده استقلال حسابرس

هر چند ارائه فهرست کاملی از مواردی که ناقض استقلال حسابرسان می باشد میسر نیست، اما موارد زیر نمونه هایی است که استقلال واقعی یا ظاهری حسابداران رسمی شاغل را خدشه دار می کند:

۱- داشتن هر گونه رابطه مالی با صاحبکار - داشتن روابط مالی با صاحبکار، استقلال را تحت تأثیر قرار می دهد و ممکن است هر ناظر معقولی چنین تصور کند که استقلال خدشه دار شده است. روابط مالی حسابرسان (شامل بستگان نسبی و سببی طبقات اول و دوم) می تواند به یکی از راه های زیر صورت پذیرد:

الف- داشتن منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیر مستقیم قابل ملاحظه در واحد صاحبکار

ب- دریافت تسهیلات مالی از صاحبکار یا هر یک از اعضای هیئت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی صاحبکار یا پرداخت تسهیلات مالی به آنان، به استثنای تسهیلات مالی دریافتی در روال عادی از سیستم بانکی و سایر مؤسسات اعتباری

ج- مشارکت با صاحبکار یا با هر یک از اعضای هیئت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن

د- داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد صاحبکار یا تحت نفوذ قابل ملاحظه آن است.

۲- داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار - چنانچه حسابرس طی دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن، عضو هیئت مدیره، مدیر اجرایی، کارمند ارشد شرکت یا شریک یا دراستخدام این افراد باشد، چنین به نظر می رسد دارای منافعی است که می تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه ای در مورد آن شرکت، خدشه وارد کند.

۳- ارائه خدمات تخصصی حرفه ای به صاحبکار - هنگامی که حسابرس، علاوه بر انجام حسابرسی یا عملیات دیگری که مستلزم گزارشگری حرفه ای است، خدمات دیگری را به صاحبکار ارائه می کند باید متوجه باشد نقش مدیریت واحد مورد رسیدگی را در تصمیم گیری یا اجرا ایفا نکند. هرچند کمک و راهنمایی در مورد تهیه

صورت های مالی اعم از صورت های مالی شرکت اصلی و تلفیقی مجاز است، اما تهیه صورت های مالی به دلیل مغایرت با الزامات استقلال، مجاز نیست.

در شرایطی که حسابرس عهده دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای زیر باشد نباید حسابرسی آن دوره مالی خاص توسط او انجام شود:

الف-خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب

ب-خدمات مربوط به تهیه و نگهداری سوابق حسابداری

ج-خدمات مشاوره ای

د-خدمات طراحی سیستم های اطلاعاتی

ه-خدمات حسابرسی داخلی

و-تنظیم صورت های مالی

۴- داشتن روابط شخصی و خانوادگی با صاحبکار - تعیین دقیق حد مجاز روابط شخصی و خانوادگی بین حسابرس و صاحبکار

(یا افرادی نظیر رئیس یا اعضای هیئت مدیره، مدیرعامل و مدیران ارشد اجرایی و مالی که در سمت های مدیریت صاحبکار مشغول به کار

هستند) غیر ممکن است. اما چنانچه حسابرس وجود این گونه روابط را تهدیدی برای حفظ استقلال واقعی یا ظاهری خود بداند، باید از پذیرش

خدمات اعتباردهی پرهیز کند.

۵- تأمین بخش عمده ای از درآمد سالانه حسابرس از یک صاحبکار - در مواردی که بخش عمده ای از درآمدهای سالانه حسابرس به طور مستمر از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران مرتبط تأمین می شود، چنین وضعیتی می تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد. اگرچه رعایت ملاحظات استقلال از مسئولیت های حسابرس می باشد، اما در هر صورت تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمدهای مستمر سالانه یک حسابرس یا مؤسسه حسابرسی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکار خاص، برای مدتی بیش از ۲ سال مجاز نیست.

۶- حق الزحمه های مشروط و سررسید گذشته - در صورتی که حق الزحمه حسابرس مشروط به حصول نتیجه ای خاص (مثلاً قطعیت درآمد مشمول مالیات) و یا براساس درصدی از یک مبلغ خاص (مثلاً درصدی از فروش یا سود خالص) باشد، موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال حسابرس شده و سبب می شود که آیین رفتار حرفه ای توسط وی نقض گردد.

۷- خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی - خرید کالا یا دریافت خدمات با شرایط ویژه، قبول پذیرایی بی مورد و دریافت هدایا به میزانی بیش از حد متعارف، تهدیدی جدی برای استقلال حسابرس مستقل می باشد. از این رو حسابرس و وابستگان ایشان باید ضمن پرهیز از این موارد، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کنند.

۸- پذیرش کار شرکای سابق مؤسسه حسابرسی - چنانچه یک یا چند نفر از شرکای سابق مؤسسه حسابرسی به گونه ای صاحبکار مؤسسه مزبور شوند، تعیین این که در این موارد، استقلال واقعی یا ظاهری حسابرس مستقل خدشه دار می شود یا خیر، با قضاوت حسابرس می باشد. در هر حال پذیرش این گونه صاحبکاران تنها بعد از گذشت ۳ سال از انقضای دوران شراکت مجاز است

۹- درگیر بودن حسابرس و صاحبکار در یک دعوای حقوقی - چنانچه حسابرس مستقل و صاحبکار درگیر یک دعوای حقوقی باشند ممکن است استقلال و بی طرفی حسابرس تحت تأثیر قرار گیرد. در این گونه موارد، حسابرس باید متناسب با ماهیت دعوای حقوقی درباره پذیرش یا ادامه کار تصمیم گیری کند.

۱۰- ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار - بکارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. در چنین شرایطی حسابرس باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی طرفی انجام دهد. بدین منظور ضروری است هیچ کاری بیش از ۳ سال توسط یک مسئول کار و بیش از ۵ سال با مسئولیت یک شریک انجام نشود

فعالیت های ناسازگار با حرفه حسابرس مستقل

حسابرس مستقل باید از پذیرش و انجام فعالیت هایی خودداری کند که با ارائه خدمات حرفه ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی طرفی یا حسن شهرت حرفه ای او لطمه وارد کند. نمونه هایی از فعالیت های ناسازگار با حرفه حسابرس مستقل عبارت است از:

۱- پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار

۲- استفاده از امکانات شخصی صاحبکار

۳- کوتاهی در استرداد مدارک حسابداری صاحبکار

ارتباط با سایر حسابسان

وقتی از یک حسابرس خواسته می شود جایگزین حسابرس دیگری شود، وی باید از طریق تماس با حسابرس قبلی، اطلاعاتی درباره صحت عمل و درستکاری مدیریت صاحبکار به دست آورد. بدین منظور حسابرس باید قبل از انعقاد قرارداد از حسابرس قبلی به طور کتبی درخواست کند تا کلیه اطلاعات و دلایل حرفه ای لازم (شامل دلایل تغییر) را همراه با جزئیات آن، برای تصمیم گیری در مورد پذیرش یا عدم پذیرش کار جدید در اختیار او قرار دهد. اطلاعات درخواستی حسابرس می تواند شامل پرسش هایی از قبیل اختلاف نظر با مدیریت درباره استانداردهای حسابداری و استنباط حسابرس قبلی از دلایل تغییر و سایر اطلاعات با اهمیت باشد. چنانچه حسابرس جایگزین، حداکثر ظرف مدت یک ماه، پاسخی از حسابرس قبلی دریافت نکند و دلیل یا دلایل خاصی برای عدم پذیرش کار نیابد، می تواند در مورد پذیرش کار تصمیم گیری کند.

لازم به توضیح است که حسابرس باید قبل از تماس با حسابرس قبلی اجازه صاحبکار را کسب کند و چنانچه صاحبکار از دادن اجازه خودداری کند، باید ضمن بررسی میزان درستکاری مدیریت، علل این امر را مورد بررسی قرار دهد و در پذیرش صاحبکار جدید احتیاط نماید.

ارتباط با حسابرس قبلی، علاوه بر حفظ و تحکیم روابط حرفه ای و ایجاد هماهنگی بین حسابرسان، موجب می شود حسابرس پیشنهادی بتواند در مورد پذیرش کار جدید، به درستی تصمیم گیری کند. حسابرس پیشنهادی

باید ضمن اهمیت قائل شدن برای اطلاعات دریافتی از حسابرس قبلی، جنبه محرمانه بودن آن را نیز کاملاً رعایت کند. اطلاعات ارائه شده توسط حسابرس قبلی ممکن است حاکی از این باشد که دلایل ظاهری بیان شده توسط صاحبکار درباره تعویض حسابرس قبلی، با واقعیت منطبق نیست. اطلاعات مزبور ممکن است حاکی از این باشد که پیشنهاد تغییر حسابرس به این دلیل صورت گرفته که حسابرس در مورد یا مواردی از اختلاف نظر عمده درباره اصول و ضوابط حرفه ای یا انجام دادن کار طبق ضوابط حرفه ای با صاحبکار، بر موضع خود پابرجا بوده و وظایف خود را به عنوان حسابرس به درستی انجام داده است. بنابراین، تماس بین طرفین کمک می کند تا:

۱- حسابرس در پذیرش کاری که کلیه حقایق مربوط به آن روشن نیست، هشیار باشد.

۲- حقوق مالکان اقلیت واحد تجاری که به طور کامل از دلایل تغییر حسابرس مطلع نیستند با بعضاً با این تغییر مخالفند، حفظ شود.

۳- از منافع حسابرس قبلی که وظیفه خود را آگاهانه به عنوان یک فرد حرفه ای مستقل انجام داده است، حمایت شود.

۴. صاحبکاران در مورد لزوم رعایت اصول و ضوابط حرفه ای و غیرقابل اغماض بودن آن آگاهی یابند.

شایان توجه است در مواردی که قبل از اتمام کار حسابرسی، صاحبکار تصمیم به تغییر حسابرس داشته باشد، حسابرس جایگزین باید ملاحظات پذیرش کار را به صورت جدی تر مدنظر قرار دهد و خلاصه ای از مستندات مربوط به این موارد را به جامعه حسابداران رسمی ایران ارسال کند.

استخدام کارکنان شاغل نزد حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی دیگر

به حسابرسان مستقل توصیه شده است، بدون اطلاع حسابرسان دیگر، به طور مستقیم یا غیرمستقیم، از به کارگرفتن یا استخدام کارکنان مؤسسات دیگر خودداری کنند. رعایت این محدودیت در مراجعه کارکنان مؤسسات دیگر، در نتیجه نشر آگهی استخدام نیز توصیه شده است. به هر حال لازم است شروع به کار هر یک از کارکنان پس از قطع ارتباط کامل با محل کار قبلی و ارائه گواهی سابقه کار انجام شود. در صورت عدم انجام هماهنگی های لازم توسط مؤسسه جذب کننده کارمند جدید، مسئولیت به عهده اوست. تخلفات کارکنان باید توسط حسابرسان مستقل (کارفرمایان) به جامعه حسابداران رسمی ایران گزارش شود.

آگهی و تبلیغات

در آگهی و تبلیغات حسابرسان مستقل، اطلاعات لازم باید به گونه ای واقع بینانه و به طور صحیح، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار گیرد. موارد زیر نمونه فعالیت هایی است که با ضوابط بالا سازگار نیست:

۱- ایجاد انتظارات دور از واقع، گمراه کننده یا غیرقابل توجیه از نتایج کار

۲- القا و تظاهر به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاه ها، نهادهای وضع کننده مقررات، مقامات مالیاتی و نهادهای مشابه یا مقامات رسمی

۳- ابراز اظهاراتی مبنی بر تمجید از خود بدون استناد بر واقعیت های قابل اثبات

۴- بیان مطالبی حاکی از مقایسه با سایر حسابرسان مستقل

۵- ادعاهای غیر موجه درباره دارا بودن تخصص در زمینه ای خاص از دانش حسابداری یا مهارت های مشابه ۶- ارائه شواهد با گواهی از مراجع

غیرحرفه ای در تأیید صلاحیت خود

تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه ای

ممکن است حسابداری رسمی تحت استخدام بین تعهد اخلاقی در قبال کارفرما و تعهد نسبت به اصول حرفه ای دچار تضاد شود. در این گونه موارد، اگر

چه اولویت عادی یک کارمند حمایت از اهداف مشروع سازمان متبوع و مقررات و دستورالعمل های پشتوانه آن است، اما از حسابداری رسمی تحت

استخدام انتظار نمی رود به بهانه حمایت از اهداف سازمان متبوع خود:

الف - قوانین و مقررات را نقض کند.

ب - اصول و ضوابط حرفه ای را نقض کند.

ج - به کسانی که به عنوان حسابرسان کارفرما فعالیت می کنند، دروغ بگوید یا آنان را به هر نحو ممکن (مثلاً با سکوت) گمراه کند.

د - اجازه دهد نام وی در اسناد و مدارکی که واقعیت ها را به نحو عمده ای به طور نادرست ارائه می کند، درج یا با آن اسناد و مدارک به نوعی

مرتبط شود.

اختلاف نظر درباره مسائل حسابداری و رفتار حرفه ای معمولاً باید در داخل سازمان و ابتدا از طریق رئیس مستقیم حل و فصل شود. چنانچه اختلاف نظر درباره مطلب مهمی باقی بماند، موضوع باید از طریق سطوح بالاتر مدیریت اجرایی یا اعضای غیرموظف هیئت مدیره حل و فصل شود. در صورتی که حسابدار رسمی تحت استخدام نتواند تضادهای مهم بین کارفرمای خود و ضوابط حرفه ای را حل و فصل کند، ممکن است پس از بررسی کلیه راه حل ها، ناگزیر از استعفا شود. حسابدار رسمی تحت استخدام باید دلایل استعفای خود را به اطلاع کارفرما برساند، اما با توجه به وظیفه حفظ اطلاعات محرمانه، نباید این گونه مطالب را به دیگران منتقل کند، مگر آن که از نظر قانونی یا حرفه ای ملزم به انجام آن باشد.

بخش دوم - مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه

حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت های مالی را که از موارد زیر ناشی می شود، در نظر گیرد:

۱- اشتباه

۲- تقلب

اشتباه

اشتباه عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورت های مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند:

۱- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورت های مالی

۲- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق

۳- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا

تقلب

تقلب عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیر قانونی. تقلب ممکن است از طریق جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا ارائه اطلاعات نادرست صورت گیرد. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می دهد به عنوان "تقلب مدیران" و تقلبی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی صورت می پذیرد به عنوان "تقلب کارکنان" نامیده می شود.

تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است و از آنجا که برای کتمان آن ممکن است از طرح های پیچیده و سازمان یافته ای استفاده شود، خطر کشف نشدن تحریف های با اهمیت ناشی از تقلب، به مراتب بیش از خطر کشف نشدن تحریف های با اهمیت ناشی از اشتباه است. همچنین خطر این که حسابرس تحریف با اهمیت ناشی از تقلب مدیران را کشف نکند بیش از تقلب کارکنان است، چون مدیران اغلب در موقعیتی هستند که فرض بر درستکاری آنان می باشد به گونه ای که آنان را قادر می سازد روش های کنترل داخلی مقرر را زیر پا گذارند.

تحریف عمدی ناشی از تقلب از موارد زیر ناشی می شود:

۱- تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه - گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورت های مالی، سر و کار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه از اقدامات عمدی مدیران ناشی شده و به ارائه نادرست صورت های مالی منجر می شود و می تواند شامل موارد زیر باشد:

الف- فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورت های مالی

ب- ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورت های مالی

ج- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی ارائه یا افشا به عمد

۲- تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی ها - سوء استفاده از دارایی ها می تواند به راه های گوناگون (شامل اختلاس دریافت ها، سرقت دارایی های ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالاها و خدماتی که دریافت نشده است) انجام شود و اغلب به منظور پنهان کردن سرقت دارایی ها، با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه کننده همراه است.

مسئولیت مدیریت در قبال تقلب و اشتباه

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است که می تواند (۱) با ایجاد جو مناسب، (۲) ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزش های والای اخلاقی، و (۳) برقراری کنترل های مناسب، این کار را انجام دهد.

مسئولیت حسابرس در قبال تقلب و اشتباه

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسی باید به گونه ای برنامه ریزی و اجرا شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. اگر چه حسابرسی می تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی تواند باشد.

حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه ریزی و اجرا شود، باز هم به دلیل محدودیت های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف های با اهمیت صورت های مالی، کشف نشود. حسابرسی به دلیل عواملی مانند بکارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه ای، محدودیت های ذاتی سیستم کنترل داخلی و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی، کشف همه تحریف های با اهمیت را تضمین نمی کند. به همین دلایل، حسابرس می تواند تنها از کشف تحریف های با اهمیت در صورت های مالی، اطمینانی معقول به دست آورد.

با توجه به مطالب فوق، نظر حسابرس درباره صورت های مالی مبتنی بر مفهوم کسب اطمینان معقول می باشد و به همین دلیل، حسابرس در یک حسابرسی، کشف تحریف های با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را تضمین نمی کند. بنابراین کشف بعدی یک تحریف با اهمیت صورت های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، به خودی خود، نشانه وجود موارد زیر نیست :

الف- قصور در کسب اطمینان معقول

ب- برنامه ریزی، اجرا یا قضاوت نامناسب

ج- نبود صلاحیت و مراقبت حرفه ای

د- قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی

روش های لازم در شرایط احتمال وجود تحریف

حسابرس در طول حسابرسی 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 صورت های مالی باشد. نمونه هایی از شرایط نشان دهنده احتمال وجود تقلب یا اشتباه به شرح زیر است:

- ۱- تحمیل مهلت زمانی غیرواقع بینانه توسط مدیریت برای تکمیل حسابرسی
- ۲- بی میلی مدیریت نسبت به گزارشگری صادقانه به اشخاص ثالث ذیربط، مانند مراجع نظارتی و بانک ها
- ۳- تحمیل محدودیت در دامنه کار حسابرسی توسط مدیریت
- ۴- شناسایی موضوعات با اهمیتی که پیشتر توسط مدیریت افشا نشده است.
- ۵- ارقام عمده ای از حساب ها که حسابرسی آن مشکل است.
- ۶- پافشاری غیرمنطقی در بکارگیری استانداردهای حسابداری
- ۷- شواهد متضاد یا ناکافی ارائه شده توسط مدیران یا کارکنان
- ۸- شواهد کتبی غیرعادی مانند تغییرات دستی در مستندات یا تهیه مستندات دستی در جایی که این مستندات معمولاً توسط دستگاه های الکترونیکی تهیه می شود.
- ۹- ارائه اطلاعات با اکراه یا تأخیر غیرمنطقی
- ۱۰- سوابق حسابداری کاملاً ناقص یا ناکافی
- ۱۱- معاملات بدون شواهد کافی و معتبر

۱۲- معاملات غیرعادی از لحاظ ماهیت، اندازه یا پیچیدگی، به ویژه اگر در اواخر سال مالی روی داده باشد.

۱۳- معاملاتی که طبق مجوز کلی یا خاص مدیران ثبت نشده است.

۱۴- مغایرات عمده بین حساب های کل و حساب های معین یا بین شمارش فیزیکی موجودی ها و سوابق حسابداری مربوط که به موقع و به نحو مناسب مورد بررسی و اصلاح قرار نگرفته است.

۱۵- کنترل ناکافی بر پردازش رایانه ای (برای مثال، اشتباهات یا تأخیرهای زیاد در پردازشگری)

۱۶- تفاوت های عمده بین نتایج واقعی و نتایج مورد انتظار به دست آمده از بررسی های تحلیلی

۱۷- دریافت پاسخ تأییدیه ها به مراتب کمتر از میزان مورد انتظار یا مشخص شدن مغایرات عمده بر مبنای تأییدیه های دریافتی

۱۸- شواهد نشان دهنده ریخت و پاش بیش از حد در سطح زندگی مدیران یا کارکنان

۱۹- حساب های معلق سنواتی

۲۰- مانده حسابها و اسناد دریافتنی که مدت زیادی از سررسید آن گذشته است.

در مواردی که حسابرس با چنین شرایطی مواجه می شود، باید با اجرای روش های کافی، تردید خود را نسبت به تحریف با اهمیت در صورت های

مالی (در اثر تقلب یا اشتباه) تأیید یا رفع کند. در صورت رفع نشدن تردید، حسابرس اثر آن را بر گزارش خود مورد بررسی قرار می دهد

حسابرس هنگامی که یک تحریف را شناسایی می کند باید احتمال این که چنین تحریفی نشانه تقلب است را بررسی کند و در صورت وجود چنین نشانه ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه های حسابرسی ، به خصوص قابلیت اعتماد تأییدیه مدیریت، توجه کند. در چنین شرایطی، چون حسابرس ممکن است درباره کامل و صادقانه بودن تأییدیه های دریافتی و درستی سوابق و مستندات حسابداری تردید داشته باشد، قابلیت اعتماد شواهد کسب شده قبلی را دوباره بررسی می کند. حسابرس هنگام بررسی مجدد قابلیت اعتماد شواهد، احتمال تبانی بین کارکنان، مدیران یا اشخاص ثالث را نیز بررسی می کند.

ارزیابی تحریف و اثر آن بر حسابرسی

حسابرس هنگامی که اطمینان می یابد صورت های مالی در اثر تقلب یا اشتباه به گونه ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه گیری در این خصوص نمی باشد، باید اثر آن را بر حسابرسی مورد توجه قرار دهد. حسابرس هنگامی که تحریفی ناشی از تقلب، موارد مشکوک به تقلب یا اشتباه را شناسایی می کند، باید مسئولیت خود را نسبت به آگاه کردن مدیران اجرایی (شامل مدیر عامل)، هیئت مدیره و مجمع عمومی (و در برخی شرایط، مقامات ذیصلاح قانونی) مورد توجه قرار دهد. در این گونه موارد:

- ۱- چنانچه حسابرس تحریف با اهمیت ناشی از اشتباهی را شناسایی کند، باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد.
- ۲- چنانچه حسابرس با هر یک از موارد زیر برخورد کند باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد و ضرورت گزارش آن به هیئت مدیره یا مجمع عمومی را مورد توجه قرار دهد:

الف- شناسایی تقلب حتی در شرایطی که به تحریف با اهمیت در صورت های مالی منجر نشده باشد.

ب- کسب شواهدی که بیانگر امکان وجود تقلب است (حتی اگر اثر بالقوه آن بر صورت های مالی با اهمیت نباشد).

عدم امکان تکمیل کار توسط حسابرس

چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که ادامه اجرای حسابرسی به دلیل تحریف ناشی از تقلب یا موارد مشکوک به تقلب میسر نمی باشد، باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف-مسئولیت حرفه ای 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

ب-احتمال کناره گیری از کار - در صورت کناره گیری از کار:

۱- مطرح کردن کناره گیری از کار و دلایل آن با هیئت مدیره و مجمع عمومی

۲- بررسی الزام حرفه ای یا قانونی به گزارش کردن کناره گیری از کار و دلایل آن به مجمع عمومی یا سایر اشخاص منصوب

کننده حسابرس یا در برخی موارد، به مقامات ذیصلاح قانونی

اطلاع رسانی به حسابرس جانشین

طبق آیین رفتار حرفه ای، حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرس جانشین باید هرگونه دلیل حرفه ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می کند، در اختیار وی قرار دهد. میزان اطلاعاتی که حسابرس قبلی می تواند درباره امور واحد مورد رسیدگی در اختیار حسابرس جانشین قرار دهد به اجازه صاحبکار و مسئولیت حرفه ای و قانونی بستگی دارد. حسابرس قبلی با توجه به محدودیت های 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 حرفه ای که وی را از پذیرش کار باز می دارد، آگاه می کند. چنانچه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب یکی از عوامل کناره گیری حسابرس قبلی از کار باشد، لازم است حسابرس قبلی تنها حقایق مربوط به این موضوعات (نه نتیجه گیری های خود) را بیان کند.

بخش سوم – مسؤلیت حسابرس در قبال عدم رعایت قوانین و مقررات

حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش های 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 به گونه ای با اهمیت بر صورت های مالی اثر گذارد. بنابراین حسابرس باید شواهد کافی در مورد رعایت آن دسته از قوانین و مقررات که دارای آثار با اهمیت بر صورت های مالی می باشد، به دست آورد. لازم به توضیح است که حسابرس همواره فرض می کند واحد مورد رسیدگی قوانین و مقررات مربوط را رعایت می کند، مگر آن که شواهدی دال بر خلاف آن به دست آورد.

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. چنین عملی می تواند شامل معاملاتی باشد که به نام واحد مورد رسیدگی یا توسط آن انجام می شود یا به نیابت واحد مورد رسیدگی صورت می گیرد. عدم رعایت، خلاف های شخصی مدیران یا کارکنان (غیر مرتبط با فعالیت های تجاری واحد مورد رسیدگی) را دربر نمی گیرد

نمونه هایی از انواع اطلاعاتی که می تواند بیانگر وجود موارد عدم رعایت باشد به شرح زیر است:

- ۱- رسیدگی ویژه توسط دستگاه های دولتی یا پرداخت جریمه نقدی یا تحمل هرگونه مجازات توسط واحد مورد رسیدگی
- ۲- پرداخت بابت خدمات نامعین یا دادن وام های غیرعادی به مشاوران، اشخاص وابسته یا کارکنان
- ۳- پرداخت کمیسیون فروش یا حق العمل بیش از پرداخت های متداول واحد مورد رسیدگی یا صنعتی که در آن فعالیت می کند.
- ۴- خرید با قیمت های به مراتب بالاتر یا پایین تر از قیمت بازار
- ۵- پرداخت های نقدی غیرعادی یا خرید در برابر چک های در وجه حامل
- ۶- معاملات غیرعادی با شرکت های ثبت شده در مناطق آزاد تجاری
- ۷- پرداخت بابت خرید کالا یا خدمات از واسطه ها
- ۸- پرداخت های ارزی فاقد مستندات مناسب و کافی
- ۹- سیستم حسابداری نارسا که به دلیل طراحی یا به طور تصادفی، زنجیره عطف حسابرسی مناسب را فراهم نمی آورد یا اسناد و مدارک کافی را تامین نمی کند.

۱۰- معاملات غیرمجاز یا معاملات ثبت شده به طور نادرست

۱۱- اخبار و نظرات رسانه های گروهی

تشخیص این که یک عمل بخصوص از مصادیق عدم رعایت محسوب می شود یا خیر، نیاز به بررسی قانونی دارد که معمولاً از تخصص حسابرس خارج است. این امر مسئله ای است که گاه به نظر کارشناس حقوقی واجد شرایط نیاز دارد، اما تشخیص نهایی آن، با مراجع ذیصلاح قانونی است. شایان توجه است که هرچه ارتباط موارد عدم رعایت با رویدادها و معاملات منعکس در صورت های مالی کمتر باشد، احتمال آگاه شدن حسابرس از وجود آن ها یا تشخیص احتمال عدم رعایت نیز کمتر می شود. **مسئولیت مدیریت در رعایت قوانین و**

مقررات

حصول اطمینان از انجام شدن عملیات واحد اقتصادی طبق قوانین و مقررات، از مسئولیت های مدیریت است. بدیهی است مسئولیت پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت نیز با مدیریت واحد اقتصادی است.

روش ها و اقدامات زیر می تواند مدیریت واحد اقتصادی را در ایفای مسئولیت خود نسبت به پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت یاری

رساند:

- ۱- مطالعه و بررسی مستمر قوانین و مقررات به منظور تشخیص الزامات قانونی مربوط به واحد اقتصادی و حصول اطمینان از این که روش های عملیاتی، با در نظر گرفتن الزامات مزبور طراحی می شود.
 - ۲- استقرار و بکارگیری سیستم کنترل داخلی مناسب
 - ۳- تدوین، ترویج و رعایت مقررات اجرایی و انضباطی
 - ۴- حصول اطمینان از این که کارکنان به گونه ای مناسب، آموزش دیده اند و درک مناسبی نیز از مقررات اجرایی و انضباطی دارند.
 - ۵- نظارت بر رعایت مقررات اجرایی و انضباطی و نحوه برخورد با موارد تخطی از مقررات مزبور
 - ۶- استفاده از مشاوران حقوقی برای مطالعه و بررسی مستمر قوانین و مقررات
 - ۷- تهیه و نگهداری نسخه ای از قوانین مهمی که واحد اقتصادی باید در صنعت خاص خود آن ها را رعایت کند و نگهداری هرگونه مدارک توجیهی مربوط به عدم رعایت آن ها
- در واحدهای اقتصادی بزرگ، واگذاری مسئولیت های مناسب به واحد حسابرسی داخلی و کمیته های هیئت مدیره (مانند کمیته حسابرسی) می تواند مکمل روش ها و اقدامات بالا باشد.

مسئولیت حسابرسی در قبال عدم رعایت قوانین و مقررات

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.

حسابرسی با این خطر اجتناب ناپذیر روبرو است که برخی تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی، کشف نشود، حتی اگر عملیات حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی و به گونه ای مناسب برنامه ریزی و اجرا شود. این خطر در مورد تحریف های با اهمیت ناشی از عدم رعایت به دلیل عواملی چون موارد زیر افزایش می یابد:

۱- وجود قوانین و مقررات زیاد (مربوط به جنبه های عملیاتی واحد اقتصادی) که نوعاً اثر با اهمیتی بر صورت های مالی ندارد و سیستم های حسابداری و کنترل داخلی نیز آن ها را دربر نمی گیرد.

۲- کاهش اثربخشی روش های حسابرسی به دلیل وجود محدودیت های ذاتی سیستم های حسابداری و کنترل داخلی و استفاده از نمونه گیری

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

۴- احتمال استفاده از روش هایی به قصد پنهان داشتن موارد عدم رعایت، مانند تبانی، جعل (اسناد)، قصور عمدی در ثبت معاملات، زیرپا گذاری کنترل های داخلی توسط مدیریت رده بالا یا ارائه عمدی اطلاعات نادرست به حسابرس

روش های کسب شناخت از چارچوب قوانین و مقررات

براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه ای برنامه ریزی و اجرا کند و بداند که رسیدگی هایش ممکن است شرایط یا رویدادهایی را آشکار سازد که موجب تردید وی نسبت به رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی شود.

حسابرس برای برنامه ریزی حسابرسی باید شناختی کلی از چارچوب قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی، صنعتی که در آن فعالیت می کند و چگونگی رعایت این قوانین و مقررات توسط واحد مزبور به دست آورد. حسابرس برای کسب شناخت کلی از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی معمولاً اقدامات زیر را انجام می دهد

:

- ۱- استفاده از شناخت خود از صنعت و فعالیت واحد مورد رسیدگی
- ۲- پرس و جو از مدیریت درباره رویه ها و روش های مربوط به رعایت قوانین و مقررات
- ۳- پرس و جو از مدیریت درباره قوانین یا مقرراتی که انتظار می رود اثر بسیار با اهمیتی بر فعالیت های واحد مورد رسیدگی داشته باشد.
- ۴- گفتگو با مدیریت درباره رویه ها و روش های مورد استفاده برای شناسایی، ارزیابی و چگونگی به حساب گرفتن آثار دعاوی حقوقی و آرای صادره
- ۵- مذاکره با حسابرسان شرکت های خارجی عضو گروه درباره چارچوب قانونی و مقرراتی مربوط (برای مثال محدودیت های قانونی در مورد انتقال منابع)

روش های شناسایی موارد عدم رعایت قوانین و مقررات

حسابرس پس از کسب شناخت کلی از قوانین و مقررات باید روش هایی را برای شناسایی موارد عدم رعایت آن گروه از قوانین و مقرراتی که باید در تهیه صورت های مالی به آن ها توجه شود، اجرا کند. روش های مزبور به ویژه شامل موارد زیر است:

الف- پرس و جو از مدیریت درباره رعایت این گونه قوانین و مقررات

ب- بازرسی مکاتبات انجام شده با مقامات ذیصلاح قانونی

حسابرس باید توجه داشته باشد که با اجرای روش های حسابرسی به منظور اظهارنظر درباره صورت های مالی، ممکن است مواردی از عدم رعایت را نیز شناسایی کند. مطالعه و بررسی صورتجلسات هیئت مدیره، پرس و جو از مدیریت و مشاور حقوقی واحد مورد رسیدگی درباره دعاوی در شرف طرح، دعاوی مطروحه و آرای صادره از جمله این گونه روش ها است. همچنین حسابرس باید تأییدیه ای از مدیریت واحد مورد رسیدگی دریافت کند مبنی بر این که تمامی موارد شناخته شده واقعی یا احتمالی عدم رعایت قوانین و مقررات که آثار آن ها باید در تهیه صورت های مالی، مورد توجه قرار می گرفت، توسط مدیریت افشا شده است

ارزیابی آثار موارد عدم رعایت بر صورت های مالی توسط حسابرس

در مواردی که حسابرس از یک مورد احتمالی عدم رعایت آگاه می شود باید شناختی کافی از نوع و ماهیت آن مورد و شرایطی که به وقوع آن منجر شده است و همچنین، دیگر اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی آثار احتمالی آن بر صورت های مالی، به دست آورد. حسابرسی هنگام ارزیابی آثار احتمالی موارد عدم رعایت بر صورت های مالی، نکات زیر را در نظر می گیرد:

۱- آثار بالقوه مالی، مانند جریمه نقدی، مجازات، خسارت، مصادره دارایی ها، توقف اجباری عملیات و دعاوی حقوقی

۲- ضرورت افشای آثار بالقوه مالی

۳- میزان اهمیت آثار بالقوه مالی از لحاظ مطلوبیت ارائه صورت های مالی

چنانچه حسابرس بر این باور باشد که مواردی از عدم رعایت ممکن است وجود داشته باشد باید یافته های خود را مستند و درباره آن ها با مدیریت مذاکره کند. مستندات یافته ها باید نسخه ای از اسناد و مدارک و در صورت لزوم، صورت خلاصه مذاکرات را در برگیرد.

چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی اطلاعات کافی درباره رعایت قوانین و مقررات مربوط ارائه نکند، حسابرس باید درباره شمول آن قوانین و

مقررات در شرایط موجود و آثار احتمالی آن ها بر صورت های مالی، با مشاور

حقوقی واحد مورد رسیدگی مشورت کند. در مواردی که حسابرس مشورت با مشاور حقوقی واحد مورد رسیدگی را مناسب تشخیص ندهد و یا نظر مشاور مزبور، وی را متقاعد نکند می تواند درباره احتمال وقوع تخطی از قوانین یا مقررات، پیامدهای قانونی احتمالی و هرگونه اقدام دیگری که باید انجام دهد، با مشاور حقوقی خود مشورت کند.

هنگامی که حسابرس نسبت به رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی تردید دارد اما نمی تواند در این مورد اطلاعات کافی به دست آورد باید آثار نبود شواهد حسابرسی را بر گزارش خود ارزیابی کند. حسابرس باید آثار موارد عدم رعایت را در ارتباط با دیگر زمینه های حسابرسی، به ویژه قابلیت اعتماد اظهارات مدیریت، ارزیابی کند. در مواردی که عدم رعایت از طریق سیستم کنترل داخلی کشف نشده یا در تأییدیه مدیران افشا نگردیده باشد، حسابرس خطر حسابرسی و اعتبار اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی می کند.

گزارشگری موارد عدم رعایت

حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، درباره موارد عدم رعایتی که با آن ها برخورد می کند با هیئت مدیره و کمیته های هیئت مدیره (به ویژه کمیته حسابرسی) و مدیریت ارشد مذاکره کند و یا شواهدی را دال بر آگاهی آنان از این موضوع به دست آورد. اما، انجام دادن اقدامات بالا درباره مواردی که به روشنی بی اهمیت یا ناچیز است و ماهیت آن ها به گونه ای است که آثار مطرح کردن آن ها از پیش مشخص است، ضرورت ندارد.

در مواردی که حسابرس علاوه بر وظیفه حسابرسی، وظیفه بازرسی قانونی را نیز بر عهده دارد و در ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع می شود باید آن را به مراجع قضایی صلاحیتدار اعلام نموده و نیز موضوع را به اولین مجمع عمومی شرکت گزارش دهد.

گزارشگری موارد عدم رعایت به استفاده کنندگان گزارش حسابرس درباره صورت های مالی در فصل دهم مورد بحث قرار خواهد گرفت.

انصراف از کار حسابرسی

در مواردی که واحد مورد رسیدگی از انجام اقدامات و اصلاحات لازم درباره موارد عدم رعایت خودداری می کند، حسابرس ممکن است با وجود کم اهمیت بودن آن مورد عدم رعایت از لحاظ صورت های مالی باز هم به این نتیجه برسد که انصراف از کار ضروری است. عواملی که می تواند بر نتیجه گیری و قضاوت حسابرس اثر گذارد عبارت است از: آثار مشارکت بالاترین رده سازمانی واحد مورد رسیدگی (که می تواند قابلیت اعتماد اظهارات مدیریت را مورد تردید قرار دهد) و آثاری که عدم رعایت مزبور ممکن است بر تداوم همکاری حسابرس با آن واحد داشته باشد. حسابرس برای این گونه نتیجه گیری ها قاعدتاً نظر مشاور حقوقی را جویا می شود.

فصل سوم

برنامه ریزی کار حسابرسی و خطر و اهمیت

بخش اول – برنامه ریزی

برنامه ریزی یکی از مراحل اصلی کار حسابرسی صورت های مالی است که به منظور حصول اطمینان از انجام به موقع و اثربخش حسابرسی صورت می گیرد. برنامه ریزی در حسابرسی به مفهوم آن است که حسابرسان ابتدا به ساکن صاحبکار جدیدی را نمی پذیرند و بدون مقدمه برای شروع رسیدگی ها به محل کار وی نمی روند، بلکه نخست در مورد صاحبکار جدید تحقیق نموده و از فعالیت آن شناخت لازم را کسب می نمایند.

برنامه ریزی، تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی مربوط به هر حسابرسی است و هدف آن انجام به موقع و اثربخش حسابرسی می باشد.

برنامه ریزی دارای مزایایی به شرح زیر است:

۱- توجه کافی حسابرس به زمینه های مهم حسابرسی

۲- شناسایی مسائل و مشکلات بالقوه

۳- تکمیل سریع و به موقع کار حسابرسی

۴- کمک به تقسیم مناسب کار بین اعضای گروه حسابرسی

۵- ایجاد هماهنگی کار سایر حسابرسان و کارشناسان با کار حسابرس

حدود برنامه ریزی

حدود برنامه ریزی حسابرس به عوامل زیر بستگی دارد:

۱- اندازه واحد مورد رسیدگی

۲- پیچیدگی کار

۳- شناخت حسابرس از فعالیت واحد مورد رسیدگی

۴- تجارب قبلی حسابرس از واحد مورد رسیدگی

فرایند برنامه ریزی

گرچه مقدار زیادی از برنامه ریزی قبل از شروع رسیدگی ها انجام می شود، اما کار برنامه ریزی در تمام طول حسابرسی ادامه می یابد و دلایل هرگونه تغییر عمده در آن مستند می شود. به بیان دیگر فرایند برنامه ریزی با تصمیم به قبول صاحبکار جدید شروع می شود و تا امضا و تحویل گزارش حسابرسی ادامه می یابد. به طور کلی، برنامه ریزی شامل مراحل زیر است:

۱- پذیرش صاحبکار جدید

۲- انعقاد قرارداد حسابرسی

۳- تنظیم طرح کلی حسابرسی

۴- تنظیم برنامه های حسابرسی

۵- تنظیم بودجه زمانی کار

۶- انجام حسابرسی و امضا و تحویل گزارش حسابرسی

پذیرش صاحبکار جدید

مؤسسات حسابرسی همانند اغلب مؤسسات خدماتی به دنبال کسب درآمد و افزایش سود هستند. یکی از راه های افزایش درآمد، یافتن مشتریان جدید می باشد. همان طور که شرکت ها در انتخاب حسابرس به حسن شهرت و قابل اعتماد بودن حسابرس و مهارت و دانش پرسنل مؤسسه حسابرسی توجه می کنند، حسابرس نیز در جستجوی مشتریانی است که مدیران و سهامداران عمده آن حسن شهرت داشته و به سوء استفاده های مدیریت یا ارائه گزارش های گمراه کننده اشتغال نداشته باشند.

بنابراین حسابرس (مؤسسه حسابرسی) باید قبل از پذیرش صاحبکار جدید، شناختی مقدماتی از صنعت مربوط و مالکیت، مدیریت و عملیات صاحبکار به دست آورد. حسابرس با استفاده از این شناخت، اطلاعاتی در خصوص موارد زیر کسب می کند:

- ۱- درستکاری، حسن شهرت و تجارب مدیریت صاحبکار
- ۲- دلایل تغییر حسابرس و گزارش حسابرس قبلی
- ۳- وضعیت مالکیت صاحبکار و استفاده کنندگان صورت های مالی آن
- ۴- هدف صاحبکار از انجام حسابرسی
- ۵- صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می کند و ویژگی های آن
- ۶- قوانین و مقررات خاص حاکم بر فعالیت صاحبکار
- ۷- صورت های مالی سال های گذشته صاحبکار (اطلاعات مربوط به وضعیت مالی، عملکرد مالی، مشکلات نقدینگی و ...)

راه های کسب شناخت از فعالیت صاحبکار پیش از پذیرش کار

برای کسب شناخت از فعالیت صاحبکار، حسابرس معمولاً اقدامات زیر را انجام می دهد:

۱- تماس با حسابرس قبلی - طبق آیین رفتار حرفه ای، حسابرس جانشین قبل از پذیرش کار جدید باید به صورت کتبی از حسابرس قبلی بخواهد تا کلیه اطلاعات و دلایل حرفه ای لازم را همراه با جزئیات آن برای تصمیم گیری در خصوص پذیرش یا عدم پذیرش کار در اختیار وی قرار دهد. اطلاعات درخواستی حسابرس جانشین می تواند شامل پرسش هایی از قبیل اختلاف نظر با مدیریت درباره استانداردهای حسابداری، صحت عمل و درستکاری مدیریت صاحبکار و استنباط حسابرس قبلی از دلایل تغییر و سایر اطلاعات با اهمیت باشد. تماس با حسابرس قبلی می تواند اطلاعاتی درباره سوابق صاحبکار، جزئیات سیستم کنترل داخلی آن و همچنین شواهدی برای تأمین مانده های ابتدای دوره مورد رسیدگی را برای حسابرس جانشین فراهم آورد.

۲- تماس با کمیته حسابرسی صاحبکار - کمیته حسابرسی، کمیته ای متشکل از سه تا پنج نفر مدیر غیر موظف هیئت مدیره (یعنی مدیری که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان آن) بوده و وظیفه آن نظارت بر رویه ها و نحوه عمل های حسابداری و گزارشگری مالی واحد تجاری می باشد. کمیته حسابرسی هم با حسابرسان داخلی در ارتباط است و هم با حسابرسان مستقل و این ارتباط سبب می شود اطلاعات مناسبی در خصوص وضعیت شرکت در اختیار حسابرس قرار گیرد که به کسب شناخت از فعالیت صاحبکار کمک می کند.

۳- بازدید از کارخانه - بازدید از کارخانه و محیط فعالیت صاحبکار یکی از اقدامات اولیه و مفیدی است که حسابرس برای کسب اطلاعات در خصوص صاحبکار انجام می دهد. در این بازدید اطلاعاتی همچون محل کارخانه و مساحت آن، نقشه کارخانه، مراحل تولید و محصولات اصلی، نحوه مراقبت از موجودی های مواد و کالا، محل نگهداری اسناد و مدارک و انواع مدارک داخلی مورد استفاده برای ثبت فعالیت هایی مانند دریافت مواد، انتقال مواد به خط تولید و ارسال کالا برای مشتریان کسب می گردد.

۴- بررسی مدارک مالی صاحبکار - بررسی گزارشات حسابرسی سنوات قبل، گزارش های سالانه به مجامع عمومی و بورس، اظهارنامه های مالیاتی و برگ های تشخیص و قطعی مالیاتی سنوات گذشته بهترین منابع شناخت سوابق مالی صاحبکار می باشند.

۵- اجرای روش های تحلیلی - روش های تحلیلی عبارت از مقایسه اقلام و نسبت های مالی سال مورد رسیدگی با اطلاعات مشابه از منابعی همچون صورت های مالی سال های گذشته و بودجه واحد تجاری و ... است. طبق استانداردهای حسابرسی، استفاده از روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی، به منظور کسب شناخت از فعالیت صاحبکار و تعیین زمینه های بالقوه مخاطره آمیز می باشد. بکارگیری روش های تحلیلی می تواند توجه حسابرس را به جنبه هایی از فعالیت واحد مورد رسیدگی جلب کند که قبلاً از آن ها آگاه نبوده است و همچنین، او را در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود سایر روش های حسابرسی یاری رساند. پس از کسب شناخت کلی از فعالیت صاحبکار و با استفاده از اطلاعات حاصل از این شناخت، حسابرس در وضعیتی قرار می گیرد که می بایست نسبت به پذیرش یا عدم پذیرش صاحبکار جدید تصمیم گیری نماید. حسابرس در شرایط کلی زیر باید از پذیرش کار خودداری کند:

۱- مشکلات قانونی پذیرش کار

۲- عدم وجود استقلال حسابرس

۳- دلایل نامناسب تغییر حسابرس

۴- مشکلات سوءمدیریت صاحبکار

۵- ناتوانی صاحبکار در پرداخت حق الزحمه حسابرسی

در صورت عدم وجود موارد مذکور، حسابرس می تواند حسابرسی صاحبکار جدید را قبول کند. در این صورت حسابرس و صاحبکار باید در مورد شرایط کار حسابرسی توافق کنند. شرایط مورد توافق معمولاً در قرارداد حسابرسی مستند می شود.

قرارداد حسابرسی

حسابرس پس از کسب شناخت از فعالیت صاحبکار و قبل از شروع کار براساس توافق اولیه ای که با صاحبکار در مورد حسابرسی صورت گرفته است اقدام به انعقاد قرارداد حسابرسی می نماید. قرارداد حسابرسی که حسابرس برای صاحبکار می فرستد، پذیرش کار، هدف و دامنه حسابرسی، حدود مسئولیت حسابرس نسبت به صاحبکار و شکل گزارش هایی را که ارائه خواهد داد، مشخص و مستند می کند. قرارداد حسابرسی هم دارای جنبه های حقوقی و هم دارای جنبه های حرفه ای است و تنظیم آن پیش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابرس است، زیرا از هرگونه برداشت نادرست از کار جلوگیری می کند.

نکات اساسی قرارداد حسابرسی

شکل و محتوای قرارداد حسابرسی ممکن است برای صاحبکاران مختلف، متفاوت باشد، اما هر قرارداد حسابرسی موارد زیر را دربر می گیرد:

۱- هدف از حسابرسی صورت های مالی

۲- مسئولیت مدیریت نسبت به صورت های مالی

۳- دامنه حسابرسی، از جمله اشاره به اصول و ضوابط انجام کار و همچنین قوانین و مقررات مربوط

۴- شکل هرگونه گزارش اعلام نتایج کار و تاریخ تقریبی ارائه آن

۵- تذکر این واقعیت که به دلیل انجام رسیدگی ها بر مبنای نمونه گیری و سایر محدودیت های ذاتی حسابرسی و همچنین، محدودیت های ذاتی

هر سیستم حسابداری و کنترل داخلی، این خطر اجتناب ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف های با اهمیت در صورت های مالی، کشف نشده باقی

بماند.

۶- امکان دسترسی بدون محدودیت حسابرس به هرگونه سند، مدرک و سایر اطلاعات مورد نیاز در ارتباط با کار حسابرسی

۷- چگونگی و ترتیب برنامه ریزی حسابرسی

۸- تأییدیه هایی که حسابرس باید درباره اطلاعات ارائه شده در مورد حسابرسی، از مدیریت دریافت کند (تأییدیه مدیران).

- ۹- امضای قرارداد توسط صاحبکار به عنوان پذیرش و تأیید کتبی شرایط قرارداد حسابرسی
- ۱۰- مشخص کردن سایر گزارش هایی که در نظر است به صاحبکار ارائه شود.
- ۱۱- حق الزحمه حسابرسی، مبانی محاسبه آن و ترتیب ارسال و پرداخت صورتحساب ها

در موارد مقتضی، نکات زیر می تواند در قرارداد حسابرسی درج شود:

- ۱- چگونگی و ترتیب استفاده از خدمات سایر حسابسان با کارشناسان در برخی از زمینه های حسابرسی
- ۲- چگونگی و ترتیب استفاده از خدمات حسابسان داخلی و سایر کارکنان واحد مورد رسیدگی در جهت انجام کار حسابرسی
- ۳- چگونگی و ترتیب هرگونه ارتباط با حسابرس قبلی در حسابرسی نخستین
- ۴- اشاره به هرگونه توافق دیگری که بین حسابرس و صاحبکار به عمل آمده است.

حسابرسی های بعدی

حسابرس در حسابرسی های بعدی باید با در نظر گرفتن وضعیت موجود، نسبت به ضرورت تجدیدنظر در شرایط قرارداد حسابرسی، تصمیم گیری کند. عواملی که ممکن است تجدیدنظر در مفاد قرارداد حسابرسی را ایجاب کند، شامل موارد زیر است:

- ۱- هرگونه نشانه ای از برداشت نادرست صاحبکار از هدف و دامنه حسابرسی
- ۲- هرگونه تجدیدنظر در شرایط قرارداد یا گنجاندن شرایط جدیدی در آن
- ۳- تغییر در مدیریت ارشد، هیئت مدیره یا مالکیت واحد مورد رسیدگی
- ۴- هرگونه تغییر عمده در موضوع، نوع یا حجم فعالیت واحد مورد رسیدگی
- ۵- الزامات قانونی

هرگونه تغییر در مفاد قرارداد باید با تأیید کتبی واحد مورد رسیدگی انجام شود.

قرارداد حسابرسی اجزای واحد مورد رسیدگی

هنگامی که حسابرس واحد مورد رسیدگی، حسابرسی شرکت های فرعی، شعب یا قسمت های آن (یعنی اجزای تشکیل دهنده واحد مورد رسیدگی) را نیز به عهده دارد باید با در نظر گرفتن عوامل زیر درباره تنظیم قرارداد حسابرسی جداگانه برای هر یک از اجزای واحد مورد رسیدگی تصمیم گیری کند:

- ۱- منصوب کننده حسابرس هر یک از اجزای واحد مورد رسیدگی
- ۲- لزوم ارائه گزارش جداگانه برای هر یک از آن ها
- ۳- الزامات قانونی
- ۴- حدود و میزان هرگونه کار انجام شده توسط حسابرسان دیگر
- ۵- میزان مالکیت واحد مورد رسیدگی در هر یک از اجزای آن
- ۶- میزان استقلال مدیریت هر یک از اجزای واحد مورد رسیدگی

تغییر در نوع خدمت حسابرس (موضوع قرارداد)

در مواردی که پیش از تکمیل کار از حسابرس خواسته می شود، خدمت خود را به کاری با سطح اطمینان پایین تر تغییر دهد، حسابرس باید نسبت به درست بودن یا نبودن پذیرش درخواست مزبور تصمیم گیری کند. در مواردی که حسابرس طبق قوانین و مقررات به این سمت منصوب شده باشد، تغییر مزبور امکان پذیر نیست.

درخواست واحد مورد رسیدگی از حسابرس برای تغییر نوع خدمت می تواند به هر یک از دلایل زیر باشد:

۱- تغییر در نیاز به خدمت درخواستی

۲- برداشت نادرست واحد مورد رسیدگی از ماهیت حسابرسی یا خدمات مرتبط مورد درخواست

۳- محدودیت ایجاد شده در دامنه رسیدگی اعم از آن که توسط واحد مورد رسیدگی تحمیل شده یا بر اثر شرایط موجود پدید آمده باشد. حسابرس باید دلیل ارائه شده برای درخواست مزبور، به ویژه آثار هرگونه محدودیت در دامنه حسابرسی رابه دقت بررسی کند. تغییر در نیاز به خدمات درخواستی و برداشت نادرست واحد مورد رسیدگی از ماهیت خدمات مورد درخواست اولیه، معمولاً دلیلی منطقی برای درخواست تغییر نوع خدمت محسوب می شود. برعکس، چنانچه به نظر رسد درخواست تغییر در نوع خدمت به دلیل نادرستی، نقص یا رضایت بخش نبودن اطلاعات واحد مورد رسیدگی است، چنین دلایلی منطقی نخواهد بود.

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که توجیهی منطقی برای تغییر نوع خدمت وجود دارد و در صورتی که کارهای انجام شده وی با استانداردهای حسابرسی مربوط به خدمت جدید منطبق باشد، گزارشی متناسب با شرایط خدمت جدید صادر خواهد کرد. برای جلوگیری از سردرگمی استفاده کنندگان، گزارش مزبور به موارد زیر اشاره ای نخواهد داشت:

۱- خدمت مورد توافق قبلی

۲- هرگونه روش حسابرسی که برای ارائه خدمت قبلی انجام شده است، مگر آن که خدمت حسابرس به اجرای روش های رسیدگی مورد توافق تغییر یافته باشد که در این صورت، ذکر روش های اجرا شده، بخشی از گزارش است.

در تغییر نوع خدمت موارد زیر باید مورد توجه قرار گیرد :

۱- در مواردی که نوع خدمت تغییر می کند، حسابرس و صاحبکار باید درباره شرایط قرارداد جدید توافق کنند. ۲- در مواردی که توجیهی منطقی برای تغییر نوع خدمت وجود ندارد، حسابرس نباید با تغییر درخواستی موافقت کند.

۳- چنانچه حسابرس با تغییر مورد درخواست موافقت نکند و یا اجازه نیابد که خدمت مورد قرارداد را به پایان برساند، باید از انجام آن کار کناره گیری کند.

مستند سازی مراحل برنامه ریزی

مستند سازی مراحل برنامه ریزی در کاربرد ها با تهیه موارد زیر انجام می شود:

۱- طرح حسابرسی

۲- برنامه حسابرسی

۳- بودجه زمانی

طرح کلی حسابرسی

طرح حسابرسی عبارت است از اهداف کلی از کار حسابرسی که رئوس مطالب مربوط به نوع و ویژگی های عملیات صاحبکار را مشخص می کند و شکل و محتوای آن به عواملی چون اندازه واحد مورد رسیدگی، پیچیدگی کار، روش ها و تکنولوژی خاص مورد استفاده حسابرس بستگی دارد. پیش نویس طرح حسابرسی معمولاً قبل از شروع کار در محل صاحبکار تهیه می شود و با کسب اطلاعات جدید و یا مشکلات ایجاد شده در حین کار، در طول رسیدگی ها تعدیل و اصلاح می گردد.

حسابرس باید طرح کلی حسابرسی را تدوین و به گونه ای مستند کند که دامنه رسیدگی مورد نظر و نحوه انجام کار را توصیف نماید. حسابرس در تدوین طرح کلی حسابرسی باید نکات زیر را در نظر بگیرد:

الف- شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی:

- ۱- شرایط صنعت و عوامل عمومی اقتصادی مؤثر بر عملیات واحد مورد رسیدگی
- ۲- ویژگی های عمده واحد مورد رسیدگی، فعالیت، عملکرد مالی و الزامات گزارشگری آن
- ۳- سطح دانش و تجربه مدیریت

ب- شناخت سیستم های حسابداری و کنترل داخلی:

- ۱- رویه های حسابداری مورد استفاده واحد مورد رسیدگی و تغییرات آن ها
- ۲- اثر انتشار بیانیه های جدید حسابداری و حسابرسی بر کار حسابرس
- ۳- مجموعه اطلاعات حسابرس از سیستم های حسابداری و کنترل داخلی و میزان اتکای مورد انتظار بر آزمون کنترل های داخلی و آزمون های محتوا

ج- خطر و اهمیت:

- ۱- برآورد مورد انتظار از خطر ذاتی و خطر کنترل
- ۲- تعیین میزان اهمیت از لحاظ مقاصد حسابرسی
- ۳- احتمال وجود تحریف های با اهمیت
- ۴- شناسایی زمینه های پیچیده حسابداری، شامل موارد متأثر از برآوردهای حسابداری

د- نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی:

- ۱- احتمال جابجایی ترتیب و اولویت های رسیدگی در مورد زمینه های خاص
- ۲- اثر تکنولوژی اطلاعات و اطلاع رسانی بر کار حسابرسی
- ۳- کارهای انجام شده توسط حسابرسان داخلی و آثار مورد انتظار از کار آنان بر روش های حسابرسی

ه- هماهنگی، هدایت، سرپرستی و بررسی:

- ۱- استفاده از سایر حسابرسان در حسابرسی واحدهای فرعی، شعب و سایر اجزای واحد مورد رسیدگی
- ۲- استفاده از خدمات کارشناسان در انجام حسابرسی
- ۳- تعدد و پراکندگی اجزای واحد مورد رسیدگی
- ۴- نیروی انسانی مورد نیاز

و- سایر موارد:

- ۱- تردید درباره فرض تداوم فعالیت
 - ۲- شرایط نیازمند توجه خاص، مانند وجود اشخاص وابسته
 - ۳- مفاد قرارداد و هرگونه الزام قانونی
 - ۴- نوع و زمان تسلیم گزارش حسابرسی یا سایر گزارش هایی که طبق قرارداد باید به صاحبکار ارائه شود.
- حسابرس ممکن است به منظور افزایش اثربخشی و کارایی حسابرسی و هماهنگی روش های حسابرسی با کارکنان واحد مورد رسیدگی لازم بداند که قسمت هایی از طرح کلی و برخی از روش های حسابرسی را با هیئت مدیره، کمیته های هیئت مدیره (مانند کمیته حسابرسی) و کارکنان واحد مورد رسیدگی مطرح کند. اما مسئولیت طرح کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی همچنان به عهده حسابرس باقی می ماند.

برنامه حسابرسی

برنامه حسابرسی عبارت است از فهرست کارهای حسابرسی که باید انجام شوند، به گونه ای که روش های لازم برای اثبات هر یک از اقلام صورت های مالی را مشخص و زمان لازم برای اجرای هر روش را تعیین نماید. برنامه حسابرسی می تواند شامل هدف های حسابرسی برای هر یک از زمینه های رسیدگی باشد و به مراتب مفصل تر از طرح حسابرسی است. طرح حسابرسی رئوس اهداف رسیدگی را مشخص می کند، در حالی که برنامه حسابرسی روش هایی را تعیین می کند که برای رسیدن به این اهداف باید اجرا شوند.

برنامه حسابرسی به عنوان دستورالعملی برای اعضای گروه حسابرسی و ابزاری برای کنترل و ثبت اجرای صحیح کار مورد استفاده قرار می گیرد و می تواند شامل هدف های حسابرسی برای هر یک از زمینه های رسیدگی و جدول زمان بندی اجرای کار (یعنی پیش بینی ساعات کار لازم برای انجام هر قسمت از عملیات حسابرسی یا اجرای هر یک از روش های رسیدگی و زمان مناسب اجرای آن) باشد.

برنامه حسابرسی، تعداد کارکنان مورد نیاز و ساعات لازم کار سرپرستان، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان را نشان می دهد و سبب می شود سرپرستان همواره در جریان پیشرفت کار قرار گیرند و همچنین،

حسابرسان بی تجربه را قادر می سازد تا کار مؤثر را با نظارت کمتر سرپرستان انجام دهند. برنامه حسابرسی می تواند با توجه به شرایط کار، پیشرفت کار و حسب نیاز تعدیل و اصلاح شود. وجود برنامه حسابرسی این اطمینان را می دهد که هیچ یک از اقدامات اساسی و لازم برای اثبات مانده ها نادیده گرفته نخواهد شد.

حسابرس باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی تدوین و مستند نماید که در آن، نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی لازم برای اجرای طرح حسابرسی پیش بینی شده باشد. در تدوین برنامه حسابرسی، حسابرس باید برآورد خود از خطر ذاتی و خطر کنترل، میزان اطمینان آزمون های محتوا، زمان بندی آزمون های کنترل و محتوا، هماهنگی در استفاده از کارکنان واحد مورد رسیدگی، ترکیب کارکنان اعضای گروه حسابرسی و استفاده از خدمات سایر حسابرسان و کارشناسان را در نظر بگیرد.

بودجه زمانی

بودجه زمانی برای هر کار حسابرسی عبارت است از حاصل جمع زمان برآورد شده برای اجرای هر مرحله از برنامه حسابرسی که توسط هر گروه از حسابرسان انجام می شود. استفاده از بودجه زمانی مزایای زیر را برای حسابرس در بر دارد:

۱- تامین مبنایی برای محاسبه حق الزحمه حسابرسی

۲- سنجش میزان کارایی کارکنان حسابرسی

۳- تعیین میزان پیشرفت کار در هر یک از مراحل رسیدگی

۴- مشخص نمودن موضوعاتی که به صرف زمان بیشتری نیاز دارند.

کسب شناخت از فعالیت صاحبکار پس از پذیرش کار

کسب شناخت از فعالیت صاحبکار - پس از پذیرش کار - بخش مهمی از برنامه ریزی حسابرسی است و آگاهی از آن حسابرس را در شناسایی رویدادها، معاملات و عملیاتی که می تواند اثر با اهمیتی بر صورت های مالی داشته باشد یاری می رساند. بنابراین پس از پذیرش کار (و به عنوان یکی از اجزای طرح کلی حسابرسی)، کسب اطلاعات تکمیلی و تفصیلی بیشتری ضروری است. شایان توجه است که کسب شناخت از فعالیت صاحبکار فرایندی پیوسته و مستمر در تمام مراحل حسابرسی است، اما حسابرس تا حد ممکن شناخت لازم را در شروع کار به دست می آورد و با پیشرفت اجرای عملیات حسابرسی، اطلاعات به دست آمده را ارزیابی و بهنگام نموده و اطلاعات بیشتری نیز کسب می کند.

حسابرس می تواند شناخت از صنعت و واحد مورد رسیدگی را از منابع زیر به دست آورد:

۱- تجربه قبلی از واحد مورد رسیدگی و صنعت مربوط

۲- مذاکره با مسئولین واحد مورد رسیدگی (مانند مدیران و مسئولین ارشد عملیاتی واحد مورد رسیدگی)

۳- مذاکره با کارکنان واحد حسابرسی داخلی و بررسی گزارش های حسابرسان داخلی

- ۴- مذاکره با حسابرسان دیگر، مشاورین حقوقی و سایر مشاورانی که خدماتی را به واحد مورد رسیدگی یا واحدهای مشابه در آن صنعت ارائه کرده اند.
- ۵- مذاکره با اشخاص آگاه خارج از واحد مورد رسیدگی (برای مثال، کارشناسان و سیاست گذاران صنعت، مشتریان و تأمین کنندگان مواد اولیه)
- ۶- انتشارات مربوط به صنعت (برای مثال، آمار منتشره، تحقیقات، کتاب ها، نشریات تجاری و مالی و گزارش های تهیه شده توسط بانک ها و بورس اوراق بهادار)
- ۷- هرگونه قوانین و مقررات مؤثر بر واحد مورد رسیدگی
- ۸- بازدید از کارخانه و تأسیسات واحد مورد رسیدگی
- ۹- مدارک تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی (برای مثال، صورتجلسات مجامع عمومی و هیئت مدیره، مدارک ارسالی برای سهامداران یا ارائه شده به مقامات ذیصلاح قانونی، گزارش های مالی سالانه دوره های گذشته، بودجه ها، گزارش های داخلی مدیریت، گزارش های مالی میان دوره ای، دستورات عمل های مدیریت، دستورات عمل سیستم های حسابداری و کنترل داخلی، فهرست حساب ها، شرح وظایف، برنامه های بازاریابی و فروش و سوابق طرح های توسعه)

کاربرد شناخت از فعالیت صاحبکار پس از پذیرش کار

شناخت فعالیت صاحبکار زمینه ای را فراهم می کند که حسابرس با توجه به آن به قضاوت حرفه ای بپردازد. شناخت فعالیت صاحبکار و بهره گیری مناسب از آن می تواند حسابرس را در موارد زیر یاری رساند:

۱- شناسایی و برآورد خطرها و شناسایی مشکلات صنعت مربوط

۲- برنامه ریزی و اجرای حسابرسی به گونه ای اثربخش و کارآمد

۵- تهیه طرح کلی حسابرسی و تهیه برنامه های حسابرسی

بخش دوم- خطر حسابرسی و اهمیت

همان طور که در فصل اول بیان شد، به دلیل عواملی مانند بکارگیری قضاوت، استفاده از نمونه گیری، محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعد کننده (و نه قطعی) دارد، حسابرس تنها از کشف تحریف های با اهمیت در صورت های مالی، اطمینانی معقول می دهد. مفهوم اطمینان معقول بیانگر این واقعیت است که اظهارنظر حسابرس با در نظر گرفتن "اهمیت" بوده و همواره با میزانی از "خطر" روبروست. بنابراین زیربنای اظهارنظر حسابرس نسبت به ارائه مطلوب صورت های مالی را مفاهیم اهمیت و خطر حسابرسی تشکیل می دهند و حسابرس در برنامه ریزی حسابرسی باید به اهمیت و خطر حسابرسی توجه ویژه ای داشته باشد

خطر حسابرسی

خطر حسابرسی یعنی خطر این که حسابرسی نسبت به صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر حرفه ای نامناسبی ارائه کند. خطر حسابرسی هم در مرحله برنامه ریزی و هم در اجرای عملیات حسابرسی مورد توجه حسابرس می باشد و تابعی از (۱) خطر تحریف با اهمیت صورت های مالی (خطر ذاتی و خطر کنترل)، و (۲) خطر عدم کشف حسابرس است.

خطر تحریف با اهمیت

"خطر تحریف با اهمیت" یعنی خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت های مالی، پیش از انجام حسابرسی. حسابرس خطر تحریف با اهمیت را در سطح کلیت صورت های مالی و در سطح گروه های معاملات، مانده حساب ها و موارد افشا و ادعاهای مربوط ارزیابی می کند تا بتواند روش های حسابرسی لازم را برای شناسایی تحریف هایی طراحی کند که از لحاظ صورت های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، با اهمیت باشد. خطر تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا از دو جزء (۱) خطر ذاتی، و (۲) خطر کنترل تشکیل می شود و حسابرس لازم است خطر تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا را به عنوان مبنایی برای تعیین روش های حسابرسی لازم برآورد کند، اگر چه این برآورد، قضاوتی است و اندازه گیری دقیق خطر نمی باشد

خطر ذاتی

خطر ذاتی، یعنی آسیب پذیری یک ادعا در مقابل تحریفی که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر، با اهمیت باشد؛ با این فرض که هیچ گونه کنترل داخلی برای آن وجود ندارد. خطر این گونه تحریف ها برای برخی ادعاها و گروه های معاملات، مانده حساب ها و موارد افشای مرتبط با آن ها بیشتر از سایر ادعاهاست. برای مثال، حساب های حاوی مبالغ ناشی از برآوردهای حسابداری که با ابهام عمده در اندازه گیری همراه است، در مقایسه با حساب های حاوی داده های به نسبت عادی و واقعی، پر مخاطره تر می باشد.

حسابرس خطر ذاتی را در مرحله برنامه ریزی ارزیابی نموده و به طور مستمر طی عملیات حسابرسی تحت نظر قرار می دهد. خطر ذاتی در دو سطح به شرح زیر برآورد می شود:

الف- در سطح صورت های مالی - خطر ذاتی در سطح صورت های مالی براساس عوامل گوناگونی که به " محیط کسب و کار " واحد تجاری بستگی دارد و براساس قضاوت حرفه ای حسابرس تعیین می گردد. برخی از این عوامل به شرح زیر است:

۱- درستی و حسن شهرت مدیریت

۲- تجربه و دانش مدیریت و تغییرات مدیریت طی دوره، برای مثال، بی تجربگی مدیریت می تواند تهیه صورت های مالی واحد مورد رسیدگی را تحت تأثیر قرار دهد.

- ۳- فشارهای غیر عادی بر مدیریت، برای مثال، شرایطی که ممکن است مدیریت را پذیرای تحریف صورت های مالی کند، مانند فعالیت داشتن واحد مورد رسیدگی در صنعتی که تعداد زیادی از مؤسسات آن با شکست یا کمبود سرمایه کافی برای ادامه عملیات روبرو هستند.
- ۴- نوع و ماهیت فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی، برای مثال، احتمال نابابی تکنولوژیکی محصولات و خدمات، پیچیدگی ساختار سرمایه، اهمیت آثار وجود اشخاص وابسته و تعدد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید واحد مورد رسیدگی
- ۵- عوامل مؤثر بر صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می کند، برای مثال، شرایط اقتصادی و رقابتی شناسایی شده از طریق روندها و نسبت های مالی، تغییرات در تکنولوژی، تقاضا برای محصولات و رویه های حسابداری متداول در آن صنعت
- ب- در سطح مانده حساب ها و گروه های معاملات - خطر ذاتی در سطح مانده حساب ها و گروه های معاملات براساس ماهیت و تحریف پذیری ذاتی هر حساب و همچنین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی تعیین می گردد. برخی از عواملی که در تعیین خطر ذاتی در سطح مانده حساب ها و گروه های معاملات مورد ارزیابی حسابرس قرار می گیرد به شرح زیر است:**

- ۱- سرفصل های صورت های مالی که احتمال تحریف دارند، برای مثال، سرفصل هایی از صورت های مالی که در دوره قبل به اصلاح نیاز داشته اند با سرفصل هایی با ماهیت برآوردی
 - ۲- آسیب پذیری یا احتمال سوء استفاده از دارایی ها (برای مثال، دارایی های با مطلوبیت بالا و سهولت انتقال، مانند وجوه نقد، بسیار تحریف پذیرتر از سرفصل حساب هایی مانند دارایی ثابت می باشند).
 - ۳- میزان قضاوت به کار رفته در تعیین مانده حساب ها (حساب هایی که توسط مدیریت برآورد گردیده است، مانند ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، از خطر ذاتی بالاتری نسبت به حساب هایی برخوردارند که برآورد مدیریت در آن ها دخیل نبوده است).
 - ۴- معاملات خارج از روال عادی فعالیت واحد تجاری
 - ۵- وجود معاملات غیر عادی و پیچیده، به ویژه در پایان یا اواخر دوره مالی
 - ۶- وجود معاملات پیچیده و دیگر رویدادهایی که ممکن است نیازمند استفاده از کار کارشناسان باشد.
- حسابرس برای تدوین طرح کلی حسابرسی باید خطر ذاتی را در سطح صورت های مالی برآورد کند و برای تدوین حسابرسی، این برآورد را به مانده حساب های با اهمیت یا گروه های معاملات عمده ربط دهد یا فرض کند خطر ذاتی مربوط به آن ها در حد بالایی قرار دارد.

خطر کنترل

خطر کنترل، یعنی خطر رخ دادن تحریفی در یک ادعا که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر، با اهمیت باشد، اما کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی قادر به پیشگیری یا کشف و اصلاح به موقع آن نباشد. این خطر، تابعی است از اثربخشی طراحی و کارکرد کنترل های داخلی از لحاظ دستیابی واحد مورد رسیدگی به هدف های مربوط به تهیه صورت های مالی. به دلیل محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی، خطر کنترل همیشه تا حدودی وجود خواهد داشت. هدف از برآورد خطر کنترل عبارت است از:

۱- تشخیص قابل حسابرسی بودن صورت های مالی

۲- تدوین استراتژی حسابرسی

۳- تعیین خطر عدم کشف برای ادعاهای مندرج در صورت های مالی

لازم به توضیح است که هر چه سیستم کنترل های داخلی جامع تر و کامل تر باشد، خطر کنترل "پایین" ارزیابی خواهد شد.

رابطه بین خطر کنترل و خطر ذاتی

خطر ذاتی و خطر کنترل، خطرهای مربوط به واحد مورد رسیدگی است و صرف نظر از حسابرسی شدن یا نشدن صورت های مالی وجود دارد و استانداردهای حسابرسی معمولاً به خطر کنترل و خطر ذاتی به طور جدا از هم اشاره نمی کند، بلکه به برآورد ترکیبی "خطر تحریف با اهمیت" می پردازد. اگر چه استانداردهای حسابرسی معمولاً برآورد ترکیبی خطر تحریف با اهمیت را توصیف می کند، اما حسابرس می تواند با توجه به فنون یا متدولوژی های مرجح حسابرسی یا ملاحظات عملی، خطر ذاتی و خطر کنترل را به طور جداگانه یا ترکیبی برآورد کند.

خطر عدم کشف

خطر عدم کشف یعنی خطر این که حسابرس، تحریفی موجود در یک ادعا را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر با اهمیت باشد، کشف نکند. خطر عدم کشف تابعی از اثربخشی روش های حسابرسی و نحوه کاربرد آن توسط حسابرس است.

- خطر عدم کشف عامل اصلی در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی لازم (آزمون های محتوا) در هر حسابرسی است و به دلایل زیر نمی تواند تا حد صفر کاهش یابد:
- ۱- انتخاب یک روش حسابرسی نامناسب توسط حسابرس
 - ۲- کاربرد نادرست یک روش حسابرسی مناسب
 - ۳- تفسیر نادرست نتایج حسابرسی
 - ۴- رسیدگی کمتر از صد در صد اقلام یک حساب یا گروه معاملات

رابطه بین خطر عدم کشف و خطر تحریف با اهمیت

خطر عدم کشف به ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روش های حسابرسی مربوط می شود که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به سطحی قابل پذیرش بر می گزیند. در یک سطح معین از خطر حسابرسی، سطح قابل پذیرش خطر عدم کشف با برآورد خطر تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا، رابطه معکوس دارد. حسابرس هر چه خطر تحریف با اهمیت (خطر ذاتی و خطر کنترل) را بالاتر بداند، خطر عدم کشف قابل پذیرش، کمتری شود. برعکس، حسابرس هر چه خطر تحریف با اهمیت را پایین تر بداند، خطر عدم کشف قابل پذیرش، بالاتر خواهد بود.

حسابرسی مبتنی بر ریسک

حسابرسی مبتنی بر ریسک یک رویکرد حسابرسی است که به دنبال کمی کردن ریسک (خطر) حسابرسی می باشد و سعی دارد زمینه هایی را شناسایی کند که به احتمال زیاد موجب تحریف با اهمیت در صورت های مالی می شوند. در حسابرسی مبتنی بر ریسک ابتدا سیستم کنترل داخلی به منظور برآورد خطر کنترل مورد ارزیابی قرار می گیرد و سپس از آن جهت به دست آوردن خطر عدم کشف در اثبات مانده ها استفاده می شود.

هدف از بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود (کمی شدن حجم شواهدی که باید گردآوری شود) آزمون های محتوا به گونه ای معقول، رسیدگی ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری کاهش می یابد.

هر چند حسابرس ضرورتاً خطر حسابرسی را برای هر کار حسابرسی به صورت کمی محاسبه نمی کند، ولی مفهوم کمی سازی خطر موجب افزایش شناخت حسابرس از اجزای تشکیل دهنده خطر حسابرسی شده و رویکرد یکنواختی را برای تجزیه و تحلیل خطر حسابرسی ارائه می نماید. خطر حسابرسی از سه جزء (۱) خطر ذاتی، (۲) خطر کنترل، و (۴) خطر عدم کشف تشکیل می شود و در مورد آن رابطه زیر برقرار است:

$$AR = IR * CR * DR$$

که در آن AR: خطر حسابرسی، IR: خطر ذاتی، CR: خطر کنترل، و DR خطر عدم کشف می باشد.
با توجه به این که هدف نهایی مدل خطر حسابرسی برآورد خطر عدم کشف می باشد، می توان آن را به شرح زیر تعیین کرد:

$$DR=AR/IR*CR$$

شایان توجه است از آنجا که خطر حسابرسی حتی در صورت رسیدگی صد درصد یک موضوع خاص باز هم وجود دارد، لذا در حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرس باید با ایجاد توازن بین کارایی و اثربخشی حسابرسی، تلاش های خود را بر حوزه های دارای ریسک (خطر) بیشتر متمرکز کند.

اهمیت

هدف از حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند در این باره که آیا صورت های مزبور از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. حسابرس در هر کار حسابرسی باید ضمن ارزیابی اهمیت، رابطه آن را با خطر حسابرسی ارزیابی کند.

طبق استانداردهای حسابرسی، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند بر قضاوت و تصمیم گیری استفاده کنندگان از صورت های مالی تاثیر بگذارد. درجه اهمیت اقلام به کمیت (مبلغ)، ماهیت و شرایط ایجاد آن ها و نوع و اندازه واحد مورد رسیدگی و همچنین به قضاوت حرفه ای حسابرس بستگی دارد. ملاحظاتی چون الزامات قانونی و مقرراتی و ملاحظات مربوط به هر یک از مانده حساب های مندرج در صورت های مالی و روابط بین اقلام صورت های مالی نیز می تواند مبلغ اهمیت را تحت تأثیر قرار دهد.

حسابرس در برنامه ریزی حسابرسی، میزان قابل قبولی از اهمیت را مشخص می کند که بتواند تحریف های با اهمیت (کمی) را کشف نماید. اما هم مبلغ (کمیت) و هم ماهیت (کیفیت) تحریف ها باید مورد توجه قرار گیرد. نمونه هایی از تحریف های کیفی عبارت است از توصیف نارسا یا نادرست یکی از رویه های حسابداری (در صورتی که احتمال برود استفاده کننده گزارش های مالی با آن توصیف گمراه خواهد شد) و عدم افشا و نقض مقررات قانونی (در صورتی که پیامدهای محدود کننده ناشی از آن، عملیات واحد مورد رسیدگی را به گونه ای عمده تحت تأثیر قرار دهد).

حسابرس، اهمیت را هم در سطح صورت های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و هم در ارتباط با هر یک از مانده حساب ها، گروه معاملات و رویدادها و هم در ارتباط با موارد افشا مورد توجه قرار می دهد. حسابرس در هر یک از مراحل زیر باید اهمیت یا مورد توجه قرار دهد:

۱- تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی

۲- ارزیابی اثر تحریف ها

رابطه بین اهمیت و خطر حسابرسی

اهمیت با خطر حسابرسی رابطه معکوس دارد، یعنی هرچه مبلغ اهمیت بالا می رود، خطر حسابرسی کاهش می یابد و برعکس. حسابرس برای تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی باید این رابطه معکوس را در نظر بگیرد. برای مثال، چنانچه حسابرس پس از برنامه ریزی برای اجرای روش های خاص حسابرسی به این نتیجه برسد که مبلغ اهمیت قابل قبول، پایین تر از برآورد قبلی وی است، خطر حسابرسی افزایش می یابد. حسابرس برای جبران این افزایش در خطر حسابرسی یکی از اقدامات زیر را انجام می دهد:

- ۱- کاهش سطح برآوردی خطر کنترل، در صورت امکان، و تأمین پشتیبان لازم برای سطح جدید پایین تر، از طریق انجام آزمون های گسترده تر یا اضافی کنترل های داخلی
- ۲- کاهش خطر عدم کشف از طریق تعدیل نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوای مورد نظر

بخش سوم – آزمون های حسابرسی

به طور کلی، آزمون های حسابرسی به دو دسته تقسیم می شوند:

۱- آزمون های اثربخشی کنترل ها .

۲- آزمون های محتوا

آزمون های اثربخشی کنترل ها

آزمون های اثربخشی کنترل ها، آزمون هایی است که حسابرس براساس آنها اقدام به برآورد نهایی خطر کنترل می نماید. این آزمون ها به دو دسته تقسیم می شوند :

۱- **آزمون کنترل ها** - آزمون هایی است که برای ارزیابی رعایت شدن و نشدن یک روش کنترلی و مؤثر بودن طراحی کنترل ها به کار می رود و هدف از اجرای آن ها ارزیابی اثربخش بودن کارکرد کنترل ها در پیشگیری یا کشف و اصلاح تحریف های با اهمیت می باشد. بررسی سیستم دریافت های نقدی صاحبکار، بررسی و تطبیق فاکتورهای خرید با رسیدهای انبار و مقایسه امضاهای چک با فهرست امضاکنندگان مجاز چک ها، نمونه هایی از آزمون کنترل ها می باشد.

آزمون کنترل ها صرفاً در دو حالت زیر اجرا می شود:

الف - هنگامی که برآورد حسابرس از خطر کنترل، حاکی از اثربخشی کارکرد کنترل ها باشد. در این حالت حسابرس ملزم است برای پشتیبانی از برآورد خطر، آن کنترل ها را آزمون کند.

ب - هنگامی که آزمون های محتوا، به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را فراهم نکند. در این حالت حسابرس برای کسب شواهد حسابرسی درباره اثربخشی کارکرد کنترلها ملزم به انجام آزمون کنترل ها می باشد.

۲- آزمون های رعایت روش ها - آزمون هایی است که به رعایت شدن یا نشدن یک روش کنترلی می پردازند و تأکید آن ها بر روش های کنترل (و نه بر مبلغ معاملات) می باشد. هدف از اجرای آزمون های رعایت روش ها کشف موارد عدم اجرای کنترل های داخلی و ارزیابی اثربخشی کنترل ها می باشد.

آزمون های اثربخشی کنترل ها معمولاً قبل از تاریخ ترازنامه و در هنگام اجرای حسابرسی ضمنی و از طریق روش های زیر اجرا می شود:

الف - پرس و جو از کارکنان صلاحیتدار صاحبکار

ب - بازرسی اسناد و مدارک و گزارشات

ج . مشاهده نحوه عمل روش ها و سیاست ها

د . اجرای مجدد روش ها و سیاست ها توسط حسابرس

آزمون های محتوا

آزمون های محتوا، آزمون هایی هستند که برای کشف تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی طراحی می شوند و هدف از اجرای آن ها بررسی صحت مبلغ ریالی معاملات و کفایت افشای لازم برای ارائه منصفانه صورت های مالی است. مانند تأییدیه حساب های دریافتی و یا نظارت بر شمارش موجودی کالای صاحبکار.

آزمون های محتوا، پس از بررسی سیستم کنترل های داخلی و برآورد خطرهای ذاتی و کنترل، و با توجه به ادعاهای مندرج در صورت های مالی برنامه ریزی و اجرا می شوند و با افزایش خطر عدم کشف، افزایش می یابند. آزمون های محتوا که برای کسب شواهد حسابرسی درباره کشف تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی اجرا می شوند، بر دو گونه است:

۱- **آزمون بررسی های تحلیلی (روش های تحلیلی)** - این آزمون از طریق بررسی ارتباط بین اقلام صورت های مالی دوره جاری با اقلام مشابه دوره قبل و همچنین بررسی اقلام غیرعادی انجام می شود.

۲- **آزمون جزئیات معاملات و مانده حساب ها** - این آزمون برای کسب شواهد حسابرسی مربوط به برخی ادعاهای مرتبط با مانده حساب ها و معاملات، شامل ادعاهای وجود و ارزشیابی، انجام می گیرد و هدف از آن اثبات مطلوبیت ارائه تک تک اقلام صورت های مالی است.

حسابرس برای کاهش خطر عدم کشف مربوط به هر یک از مندرجات خاص صورت های مالی می تواند بر نتایج حاصل از اجرای آزمون جزئیات یا روش های تحلیلی یا ترکیبی از هر دو اتکا کند. تصمیم گیری در خصوص استفاده از هر یک از روش های مذکور برای دستیابی به یک هدف خاص حسابرسی، به قضاوت حرفه ای حسابرس درباره اثربخشی و کارایی نسبی هر یک از این آزمون ها بستگی دارد، اما حسابرس هیچگاه نمی تواند آزمون جزئیات مانده حساب ها و معاملات را حذف کند، حتی اگر خطر حسابرسی وجود نداشته باشد.

بخش اول – کنترل های داخلی

بسیاری از افراد تصویری کنند کنترل های داخلی اقداماتی است که از طرف واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان صورت می گیرد، اما در واقع این اقدامات تنها بخش کوچکی از کنترل های داخلی است. به طور کلی ، کنترل های داخلی فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می شود تا از دستیابی به اهداف واحد تجاری در زمینه ۱- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، ۲- اثربخشی و کارایی عملیات، ۳- رعایت قوانین و مقررات مربوط ،اطمینانی معقول به دست آید. به بیان دیگر کنترل های داخلی مجموعه سیاست ها و روش هایی است که مدیریت واحد تجاری برای حصول اطمینان نسبی از اداره امور اقتصادی به گونه ای منظم و اثربخش ، به کار می گیرد و استقرار آن به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و اهداف واحد تجاری و همچنین هزینه اجرای آن بستگی دارد.

باید توجه داشت که هر چند کنترل های داخلی برای دستیابی به واحد تجاری لازم است، ولی نمی تواند مدیریتی ضعیف و نالایق را به مدیریتی قوی و کارآمد تبدیل کند. همچنین کنترل های داخلی نمی تواند رویدادهای یا پدیده های غیرقابل کنترل مانند سیاست ها یا برنامه های دولت، اقدامات رقبا و شرایط اقتصادی را تغییر دهد. بنابراین کنترل های داخلی نمی تواند موفقیت یک واحد تجاری یا حتی تداوم فعالیت آن را تضمین نماید. همچنین لازم به توضیح است که کنترل های داخلی تنها به حسابداری و امور مالی محدود نمی شود بلکه تمام واحد تجاری و فعالیت های آن مانند استفاده از روش های بودجه بندی استانداردهای تولید، زمان سنجی و حرکت سنجی و مواردی از این قبیل را نیز در برمی گیرد.

اهداف کنترل های داخلی

اهداف کنترل های داخلی عبارتند از :

- ۱-حفاظت از دارایی ها در برابر ضایع شدن، سوءاستفاده و تقلب
- ۲-افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری
- ۳- ارزیابی و سودمندی عملیات
- ۴-تشویق کارکنان به تبعیت از خط مشی های واحد تجاری

طبقه بندی کنترل های داخلی

کنترل های داخلی به دو دسته تقسیم می شوند :

۱- **کنترل های داخلی اداری (عملیاتی)** - کنترل هایی هستند که بر صورت های مالی تأثیری ندارند یا تأثیر اندکی دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون کارایی و سودمندی عملیات و رعایت رویه های موردنظر مدیریت در تمام قسمت ها و دوایر واحد تجاری استقرار می یابند. اجرای طرح های سازمانی ، تفویض اختیارات در معاملات و کنترل های مربوط به عملیات تولید ، نمونه هایی از کنترل داخلی اداری است. کنترل های داخلی اداری نقطه شروعی برای استقرار کنترل های داخلی حسابداری در مورد معاملات می باشد.

۲- **کنترل های داخلی حسابداری (مالی)** - کنترل هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت های مالی قابل اطمینان استقرار می یابند. به عنوان مثال ، جلوگیری از تردد افراد غیرمسؤل در محوطه صندوق، کنترل فاکتورهای فروش توسط فردی مستقل از صادرکننده آن و یا تهیه صورت مغایرت بانکی توسط کارمندی که مجاز به صدور چک یا مسؤل وجه نقد نباشد ، نمونه هایی از کنترل داخلی حسابداری است.

لازم به توضیح است که امروزه طبق استانداردهای حسابرسی، هیچ تفاوتی بین کنترل های داخلی اداری و کنترل های داخلی حسابداری وجود ندارد و حسابرسان باید تمام کنترل های داخلی را که بتواند به گونه ای بااهمیت بر صورت های مالی اثر بگذارد، مورد توجه قرار دهند.

طبقه بندی کنترل های داخلی حسابداری

کنترل های داخلی حسابداری به دو دسته تقسیم می شوند :

۱- **کنترل های پایه (اولیه)** - عبارت از حداقل کنترل های داخلی لازم جهت حصول اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعلیت های یک واحد تجاری می باشد. این کنترل ها باید در کلیه واحدهای تجاری (اعم از کوچک، متوسط و بزرگ) بدون توجه به حجم فعالیت و تنوع و گستردگی آن ها استقرار یابند. نمونه هایی از این نوع کنترل ها به شرح زیر است:

الف-نگهداری اسناد و دفاتر لازم جهت ثبت فعالیت های واحد تجاری

ب-استفاده از فرم های دارای شماره سریال چاپی

ج- استخراج تراز آزمایشی در فواصل زمانی معین

د-تهیه صورت مغایرت بانکی در فواصل زمانی معین

هـ-تطبیق اسناد و مدارک واحد تجاری یا اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث

و-ایجاد حساب های معین برای بدهکاران و بستانکاران و مطابقت مانده این حساب ها با حساب های دفتر کل

ز-مشاهده و شمارش عینی دارایی های شرکت در فواصل زمانی معین و مقایسه نتایج آن با سوابق مالی

۲-کنترل های انضباطی (ثانویه) - کنترل هایی هستند جهت حصول اطمینان از حسن اجرای صحیح و به موقع کنترل های داخلی

پایه و حفاظت از اموال و دارایی های واحد تجاری استقرار می یابند.کنترل های انضباطی به سه دسته زیر تقسیم می شوند:

الف- کنترل های حفاظتی- کنترل هایی هستند که به منظور استفاده صحیح از دارایی ها و حفاظت از آن ها به کار گرفته می شوند تا از وارد آمدن خسارت و یا سوء استفاده از آن ها جلوگیری شود.مانند استفاده از تأسیسات اطفای حریق و یا تحت پوشش بیمه ای قرار دادن دارایی ها.

ب- کنترل های سرپرستی- کنترل هایی هستند که به منظور حصول اطمینان از حسن اجرای کنترل های پایه استقرار می یابند.مانند بررسی بایگانی سریال مدارک(مثل فاکتورهای فروش)در فواصل زمانی معین،بررسی دلایل تعویق سفارشات مشتریان و یا تهیه صورت مغایرت بانکی توسط فردی مستقل از نگهدارنده حساب های بانکی.

انواع کنترل های داخلی

انواع کنترل های داخلی عبارتند از :

۱- **کنترل های پیشگیرانه**- کنترل های پیشگیرانه به منظور جلوگیری از بروز اشتباهات طراحی می شود و می تواند مانعی بر سر راه پردازش معاملات خاص به وجود آورد ،مانند کنترل اعتبار مشتریان قبل از انجام فروش نسبه که به منظور حصول اطمینان از وصول حساب های دریافتنی انجام می شود.استفاده از فهرست اسامی فروشندگان تایید شده و یا استقرار نگهبان در مبادی خروج کالا نمونه های دیگری از کنترل های پیشگیرانه می باشد.

۲- کنترل های یابنده - به کنترل هایی گفته می شود که اشتباهات را پس از رخداد کشف می کند. تهیه صورت مغایرت بانکی و تطبیق صورت حساب تأمین کنندگان مواد و کالا با حساب های پرداختی نمونه ای از کنترل های یابنده است. بدیهی است که در صورت عدم وجود یک سیستم کامل و کارآمد کنترل پیشگیرانه، وجود ابزارهای کنترلی در قالب کنترل های یابنده از ضروریات یک سیستم کنترل داخلی مطلوب می باشد.

۳- کنترل های اصلاحی - این کنترل ها اشتباهات و خطاهای کشف شده توسط کنترل یابنده را تصحیح می کند. مانند اصلاح ثبت های اشتباه انجام شده که توسط کنترل های یابنده کشف شده است.

۴- کنترل های دستوری - برخلاف کنترل های پیشگیرانه، یابنده و اصلاحی که بیشتر برای پیشگیری، کشف و اصلاح نتایج منفی اعمال می گردد، کنترل های دستوری به منظور دستیابی به نتایج مثبت و سازنده طراحی و اجرا می شود. برای مثال، مدیر عامل یک شرکت ساختمانی به منظور بالا بردن وجهه شرکت در منطقه ای که فعالیت

می کند، ممکن است به مدیران پروژه های مختلف شرکت دستور بدهد که در حد امکان از کارگزاران محلی استفاده کنند.

۵- کنترل های جبرانی - کنترل هایی است که به منظور جبران برخی نارسایی های موجود در کنترل های مربوط برقرار می شود. برای مثال، نظارت مستقیم صاحب سرمایه بر عملیات یک واحد اقتصادی کوچک می تواند کمبود یا نقاط ضعف حاصل از عدم تفکیک وظایف را جبران کند. تهیه صورت مغایرت بانکی توسط فردی که با دریافت ها و پرداخت های نقدی سروکار ندارد، نمونه ای از کنترل های جبرانی است.

اجزای کنترل های داخلی

کنترل های داخلی از اجزای زیر تشکیل می شود :

الف - محیط کنترلی

ب - فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی

ج - سیستم اطلاعاتی (شامل فرایندهای تجاری مربوط ، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی)

د - فعالیت کنترلی (روش های کنترل)

ه - نظارت بر کنترل ها

محیط کنترلی

محیط کنترلی از مجموعه عواملی تشکیل می شود که برای دستیابی به سیاست ها و اجرای روش های واحد تجاری طراحی می گردد و منعکس کننده نگرش، آگاهی و اقدامات مدیریت نسبت به کنترل های داخلی و میزان اهمیت آن برای واحد تجاری است. محیط کنترلی همچنین شامل عملکرد مدیریت است و با تنظیم جو واحد تجاری، بر هشیاری کنترلی کارکنان اثر می گذارد. محیط کنترلی پایه و اساس کنترل های داخلی اثربخش و فراهم کننده نظم و ساختار کنترل های داخلی واحد تجاری است. محیط کنترلی شامل اجزای زیر می باشد:

- ۱- اطلاع رسانی و تقویت درستکاری و ارزش های اخلاقی - عناصر زیربنایی مؤثر بر اثربخشی طراحی، اجرا و نظارت بر کنترل ها
- ۲- پایبندی به صلاحیت - توجه مدیریت به سطوح صلاحیت لازم برای مشاغل خاص و چگونگی تبدیل آن سطوح به تجربه و دانش مورد نیاز
- ۳- مشارکت هیئت مدیره - شامل استقلال هیئت مدیره از مدیران اجرایی، تجربه و اعتبار آنان، میزان مشارکت و فعالیت های بازبینی آنان، مناسب بودن اقدامات و اطلاعات دریافتی آنان، میزانی که مسائل دشوار با آنان طرح و پیشگیری می شود و تعامل هیئت مدیره با حسابرسان داخلی و مستقل

- ۴- نگرش و شیوه ی اجرایی مدیریت - رویکرد مدیریت نسبت به پذیرش و مدیریت خطرهای تجاری و نگرش و اقدامات مدیریت نسبت به گزارشگری مالی، نگرش مدیریت درباره پردازش اطلاعات و وظایف و عملکرد کارکنان حسابداری
- ۵- ساختار سازمانی - چارچوب لازم برای برنامه ریزی، اجرا، کنترل و بررسی فعالیت های واحد مورد رسیدگی برای دستیابی به اهداف آن
- ۶- تعیین اختیار و مسئولیت - چگونگی تعیین اختیار و مسئولیت فعالیت های عملیاتی و نحوه برقراری گزارشگری و سلسله مراتب سیاست و روش های منابع انسانی - استخدام، آشناسازی، آموزش، ارزیابی، مشاوره، ارتقاء، حقوق و مزایا و اقدامات اصلاحی

فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی

فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری به معنی فرایند شناسایی و برخورد با خطر های تجاری و نتایج آن است. برای مقاصد گزارشگری مالی، فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری شامل نحوه شناسایی خطرهای مربوط به تهیه صورت های مالی، طبق استانداردهای حسابداری، برآورد اهمیت آن ها، 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 ارزشیابی احتمال وجود معاملات ثبت نشده با چونگی شناسایی و تحلیل برآوردهای عمده منعکس در صورت های مالی توسط واحد تجاری باشد

خطرهای مربوط به گزارشگری مالی شامل رویدادها و شرایط برون سازمانی و درون سازمانی است که ممکن است روی دهد و بر توانایی واحد تجاری برای شروع، ثبت، پردازش و گزارش اطلاعات مالی منطبق با ادعاهای مدیریت در صورت های مالی اثر منفی داشته باشد. خطرها ممکن است در شرایطی مانند موارد زیر ایجاد شود یا در اثر آن ها تغییر یابد :

۱- تغییر در محیط عملیاتی

۲- کارکنان جدید

۳- سیستم های اطلاعاتی جدید یا نو سازی شده

۴- رشد سریع عملیات

۵- فن آوری جدید

۶- مدل ها، محصولات یا فعالیت های تجاری جدید

۷- تجدید ساختار واحد تجاری

۸- توسعه یا تحصیل عملیات خارجی

۹- تدوین استانداردهای حسابداری جدید یا تغییر استانداردهای حسابداری

سیستم اطلاعاتی (شامل فرایندهای تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی)

سیستم های اطلاعاتی در واحدهای تجاری شامل سخت افزار، نرم افزار، کارکنان، روش ها و اطلاعات بوده و سیستم اطلاعاتی مربوط به اهداف گزارشگری مالی از روش ها و مستندات پیش بینی شده برای شروع، ثبت، پردازش و گزارش معاملات و سایر رویدادهای واحد تجاری و پاسخگویی در باره دارایی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سهام تشکیل می شود.
یک سیستم اطلاعاتی روش ها و مستنداتی را در بر میگیرد که:

۱- همه معاملات معتبر را شناسایی و ثبت کند.

۲- معاملات را به موقع و با جزئیات کافی توصیف کند به گونه ای که طبقه بندی مناسب معاملات برای گزارشگری مالی میسر شود.

۳- ارزش معاملات را به نحوی اندازه گیری کند که ثبت ارزش پولی درست آن ها در صورت های مالی میسر شود.

۴- دوره ی زمانی وقوع معاملات را تشخیص دهد تا ثبت معاملات در دوره ی حسابداری مربوط میسر گردد.

۵- معاملات و موارد افشای مربوط را به درستی در صورت های مالی ارائه دهد .

اطلاع رسانی عبارت است از فراهم نمودن شناختی از فعالیت و مسئولیت های افراد در ارتباط با کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است. این امر شامل میزان شناخت کارکنان از ارتباط فعالیت های خود در یک سیستم اطلاعاتی گزارشگری مالی با کار دیگران و شیوه های گزارشگری موارد استثناء به یک رده بالاتر مناسب در واحد تجاری است. اطلاع رسانی معمولاً به اشکالی مانند بخشنامه ها و دستورالعمل های عمومی حسابداری و گزارشگری مالی صورت می پذیرد، اما می تواند به شکل الکترونیکی و شفاهی نیز انجام شود.

فعالیت کنترلی (روش های کنترل)

فعالیت های کنترلی، خط مشی ها و روش هایی است که از اجرای دستورالعمل های مدیریت، اطمینان می دهد. برای مثال، می توان به اقدامات انجام شده برای مقابله با خطرهایی که رسیدن به اهداف واحد تجاری را تهدید می کند، اشاره کرد. فعالیت های کنترلی، اعم از پیش بینی شده در سیستم های دستی یا رایانه ای، اهداف متعددی دارد و در بخش ها و سطوح سازمانی مختلف اجرا می شود. فعالیت های کنترلی که ممکن است به حسابرسی مربوط شود را می توان به عنوان خط مشی ها و روش های مرتبط با موارد زیر طبقه بندی کرد:

۱- **بررسی عملکرد** - این فعالیت های کنترلی شامل موارد زیر است:

الف - بررسی ها و تحلیل های عملکرد واقعی در مقایسه با بودجه ها ، پیش بینی ها و عملکرد دوره قبل.

ب - ارتباط مجموعه اطلاعات عملیاتی یا مالی گوناگون با بکدیگر ، همراه با تحلیل های روابط و انجام بررسی های لازم و اقدامات اصلاحی،

ج - مقایسه اطلاعات داخلی با منابع برون سازمانی اطلاعات ، و

د - بررسی عملکرد بخش ها یا فعالیت ها ، مانند بررسی عملکرد شعبه و ناحیه توسط رئیس اعتبارات یک بانک از نظر مجوز و وصولی ها.

۲- **پردازش اطلاعات** - کنترل های گوناگونی است که به منظور بررسی صحت ، کامل بودن و تصویب معاملات به عمل می آید. دو گروه عمده

فعالیت های کنترلی سیستم های اطلاعاتی شامل موارد زیر است:

الف - **کنترل های کاربردی** - کنترل هایی است که به روش های مورد استفاده در شروع ، ثبت ، پردازش و گزارش معاملات یا سایر اطلاعات مالی

مربوط می شود. این کنترل ها می تواند ماهیت پیشگیری کنندگی یا کشف کنندگی داشته باشد و برای حصول اطمینان از درستی سوابق حسابداری

طراحی می گردد. نمونه هایی از کنترل های کاربردی شامل بررسی صحت ریاضی مستندات ، نگهداری و بررسی حساب ها و تراز حساب ها ، کنترل

های خودکار مانند بررسی های ویرایشی اطلاعات وارده و کنترل شماره سریال و پیگیری موارد استثناء می باشد.

ب - کنترل های عمومی فناوری اطلاعات - خط مشی ها و روش هایی است که به سیستم های کاربردی متعددی مربوط میشود و با کمک به اطمینان یافتن از عملکرد مناسب و مستمر فناوری اطلاعات ، از کارکرد مؤثر کنترل های کاربردی پشتیبانی می کند. کنترل های عمومی فناوری اطلاعات معمولاً شامل کنترل های مربوط به عملیات مرکز داده ها و شبکه ؛ تحصیل ، تغییر و نگهداری نرم افزار سیستم عامل؛ ایمنی دسترسی ؛ و تحصیل ، توسعه و نگهداری سیستم های کاربردی است. این کنترل ها به رایانه های بزرگ ، رایانه های کوچک و محیط های استفاده کنندگان نهایی مربوط می شود. نمونه هایی از کنترل های عمومی فناوری اطلاعات شامل کنترل های تغییر برنامه ها و کنترل های محدود کننده دسترسی به برنامه ها یا اطلاعات است.

۳ - کنترل های فیزیکی - این فعالیت ها در برگیرنده ایمنی فیزیکی دارایی ها (شامل حفاظت های مناسبی مانند امکان دسترسی افراد قابل اعتماد به دارایی ها و سوابق) ؛ مجوز دسترسی به برنامه های رایانه ای و پرونده های 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) است .

۴ - **تفکیک وظایف** - مستلزم تفکیک مسئولیت های تصویب معاملات ، ثبت معاملات و حفاظت از دارایی ها می باشد . هدف از تفکیک وظایف ، کاهش فرصت ارتکاب اشتباه یا تقلب و کتمان آن توسط یک فرد در جریان عادی انجام وظایف خود است. نمونه هایی از تفکیک وظایف شامل تهیه گزارش ، بررسی و تأیید صورت مغایرت و تأیید و کنترل مستندات می باشد.

نظارت بر کنترل ها

نظارت بر کنترل ها ، فرآیندی برای ارزیابی اثر بخشی اجرای کنترل های داخلی در طول زمان است. این نظارت شامل ارزیابی طراحی و اجرای به موقع کنترل ها و انجام اقدامات اصلاحی ضروری ، متناسب با تغییرات در شرایط است. نظارت بر کنترل ها از طریق فعالیت های نظارتی مستمر ، ارزیابی های جداگانه ، یا ترکیبی از هر دو انجام می شود. فعایل های نظارتی مستمر اغلب در درون فعالیت های عادی واحد مورد رسیدگی ایجاد میشود

و شامل فعالیت های معمول مدیریتی و سرپرستی می باشد. نظارت بر کنترل ها ممکن است فعالیت هایی مانند بررسی موارد زیر باشد :

۱- بررسی مدیریت در رابطه با تهیه به موقع صورت مغایرت بانکی

۲- ارزیابی حسابرسان داخلی از رعایت سیاست های واحد تجاری در تنظیم قرارداد های فروش توسط کارکنان قسمت فروش

۳- نظارت دایره حقوقی بر رعایت سیاست های اخلاقی یا تجاری واحد تجاری

لازم به توضیح است که در بیشتر واحدهای تجاری ، نظارت بر کنترل های واحد تجاری از طریق حسابرسان داخلی انجام می شود. آنان با ارزیابی طراحی و اجرای کنترل های داخلی ، اطلاعاتی را به طور مرتب درباره کارکرد کنترل های داخلی فراهم می کنند و نقاط قوت و ضعف کنترل های داخلی و پیشنهادات اصلاحی مربوط را گزارش می کنند .

محدودیت های ذاتی سیستم کنترل های داخلی

استقرار کنترل های داخلی عامل مؤثری در پیشگیری از تقلب و حصول اطمینان از قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری است ، اما کنترل های داخلی ، صرف نظر از نحوه طراحی و اجرای آن ، تنها می تواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی را برای واحد مورد رسیدگی تأمین کند و به دلیل محدودیت های ذاتی که در هر سیستم کنترل داخلی وجود دارد نمی تواند شواهد قطعی مبنی بر دستیابی به هدف ها را برای مدیریت فراهم کند. برخی از این محدودیت های ذاتی به شرح زیر است:

۱ – اشتباهات بالقوه انسانی ناشی از بی دقتی ، سهل انگاری ، برداشت نادرست از دستورالعمل ها و یا سایر عوامل مربوط به رفتار انسانی مانند خستگی و بی حوصلگی

۲ – احتمال سوء استفاده شخص مسئول اعمال روش کنترل داخلی

۳ – زیر پا گذاردن کنترل های داخلی از طریق تبانی مدیران یا کارکنان با اشخاص داخل و یا خارج از سازمان

۴ – عدم وجود کنترل های داخلی مناسب برای معاملات غیر متعارف

۵ – مقرون به صرفه نبودن استقرار برخی از روش های کنترل به دلیل بالا بودن هزینه آن

بخش دوم – ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرس

حسابرس برای برنامه ریزی کار حسابرسی و همچنین تعیین نوع و ماهیت ، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی لازم برای آزمون های محتوا باید سیستم کنترل داخلی صاحبکار را ارزیابی نماید . مراحل ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار توسط حسابرس به شرح زیر است :

- ۱ – کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی صاحبکار برای برنامه ریزی حسابرسی
 - ۲ – برآورد اولیه خطر کنترل و طراحی آزمون های اثربخشی کنترل ها (آزمون کنترل ها و رعایت روش ها)
 - ۳ – اجرای آزمون های اثربخشی کنترل ها (آزمون کنترل ها و رعایت روش ها)
 - ۴ – برآورد نهایی خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا
- شایان توجه است که هدف اصلی و نهایی از ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرس ، تعیین نوع و ماهیت ، زمان بندی اجرا و میزان روش های حسابرسی از طریق تعیین خطر عدم کشف می باشد.

کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی

حسابرس به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت های مالی و طراحی و اجرای روش های حسابرسی لازم باید شناختی کافی از ساختار کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی کسب نماید. کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی صاحبکار اولین گام در هر کار حسابرسی و یک جنبه اصلی اجرای حسابرسی طبق استاندارد های حسابرسی است که مبنایی برای برنامه ریزی حسابرسی و برآورد خطر کنترل فراهم می آورد .

کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی هم شامل ارزیابی طراحی کنترل ها و هم آگاهی از اجرا یا عدم اجرای آنها می باشد و حسابرس از این شناخت برای موارد زیر استفاده می کند:

- ۱- شناسایی انواع بالقوه تحریف های بااهمیت صورت های مالی (شناسایی انواع اظهارات نادرست بالقوه)
- ۲- ارزیابی عوامل مؤثر بر خطر وقوع تحریف های بااهمیت
- ۳- طراحی آزمون های محتوای مؤثرتر (طراحی نوع و ماهیت ، زمانبندی اجرا و حدود روش های مناسب حسابرسی)

چنانچه حسابرس پس از کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی به این نتیجه برسد که سیستم کنترل داخلی صاحبکار مؤثر (قوی) است ، خطر کنترل را در سطح "پایین" تعیین خواهد کرد و لذا می تواند خطر عدم کشف بیشتری را بپذیرد و در نتیجه آزمونهای محتوا می تواند کاهش یابد و بالعکس.

حسابرس قبل از آنکه بتواند مؤثر بودن سیستم کنترل داخلی صاحبکار را ارزیابی کند ، باید اطلاعاتی در مورد نحوه کار سیستم مزبور گردآوری نماید ، یعنی باید بداند که چه روش هایی اجرا می شود، چه کسانی کنترل ها را انجام می دهند ، چه کنترل هایی وجود دارد ، انواع مختلف معاملات چگونه پردازش و ثبت می شود و راجع به آنها چه مدارک و مستنداتی وجود دارد . برای گردآوری اطلاعات درباره سیستم کنترل داخلی ، مطالعه ترتیب روش های مورد استفاده در پردازش گروه های عمده معاملات که اصطلاحاً چرخه معاملات نامیده می شود ، بسیار مفید است. به عنوان مثال در یک واحد تولیدی چرخه معاملات شامل موارد زیر است :

۱ - چرخه فروش و وصول - شامل رویه ها و روش های مربوط به دریافت سفارش از مشتریان ، تصویب اعتبار ، ارسال کالا ، تهیه و تنظیم فاکتور های فروش ، ثبت حساب های درآمد و حساب های دریافتی ، ارسال صورت حساب و وصول و ثبت دریافت های نقدی.

- 2 - چرخه خرید - شامل روش های به جریان اندازی خرید مواد و کالا ، تنظیم و ارسال سفارش خرید ، بازرسی کالای خریداری هنگام دریافت و تهیه و تنظیم گزارش های دریافت ، ثبت بدهی به فروشندگان ، صدور مجوز پرداخت ، و پرداخت و ثبت پرداخت های نقدی .
- 3 - چرخه تولید - شامل روش های انبار کردن مواد ، ارسال مواد به تولید ، تخصیص هزینه های تولید به موجودی ها و نحوه حسابداری بهای تمام شده کالای فروش رفته.
- 4 - چرخه حقوق و دستمزد - شامل روش های استخدام ، اخراج و تعیین نرخ های دستمزد ، ثبت اوقات کار ، محاسبه حقوق و دستمزد ناخالص ، تنظیم و نگهداری مدارک حقوق و دستمزد و پرداخت حقوق و دستمزد.
- 5 - چرخه دارایی های ثابت - شامل رویه ها و روش های خرید دارایی های ثابت ، روش های استهلاک ، روش های جایگزینی و تعمیر اساسی ، فروش و
- 6 - چرخه تأمین مالی - روش های صدور مجوز ، انجام دادن و ثبت عملیات مربوط به وام های بانکی ، اجاره های بلند مدت ، اوراق قرضه و سهام سرمایه .

منابع کسب اطلاعات درباره سیستم کنترل های داخلی

روش های حسابرسی که به منظور کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن (از جمله کنترل های داخلی) ، برای برآورد خطر تحریف بااهمیت در سطح صورت های مالی و در سطح ادعاها ، اجرا می شود اصطلاحاً روش های برآورد خطر نامیده می شود. حسابرس برای کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی ، معمولاً روش های برآورد خطر زیر را اجرا می کند:

1- پرس و جو از مدیریت و سایر کارکنان واحد مورد رسیدگی

2- روش های تحلیلی

3- مشاهده فعالیت ها و واریسی مستندات

ماهیت ، زمانبندی اجرا و میزان روش های برآورد خطر ، به شرایط کار حسابرسی ، مانند اندازه و پیچیدگی و تجربه قبلی حسابرس از واحد مورد رسیدگی بستگی دارد .

سایر منابع کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل های داخلی عبارتند از :

الف - بازدید از کارخانه

ب - مرور و بررسی کاربرگ های حسابرسی سنوات قبل

ج - بررسی آیین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی صاحبکار

د - گزارش ها ، کاربرگ ها و برنامه های حسابرسی حسابرسان داخلی

مستند سازی شناخت سیستم کنترل های داخلی

طبق استاندارد های حسابرسی ، حسابرس باید اطلاعات کسب شده درباره ساختار کنترل داخلی صاحبکار را مستند نماید. شکل و میزان این مستند سازی به ماهیت ، اندازه و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی و نوع ساختار کنترل داخلی آن و همچنین قابلیت دسترسی اطلاعات واحد مورد رسیدگی و متدولوژی و فناوری مورد استفاده حسابرس ، بستگی دارد .

اطلاعات مزبور معمولاً به یکی از اشکال زیر و یا ترکیبی از آنها مستند می شود :

1 – پرسشنامه – پرسش نامه کنترل های داخلی یکی از شیوه های توصیف و مستند سازی سیستم کنترل داخلی است که حسابرس پس از تکمیل آن برای هریک از چرخه های معاملات ، با توجه به پاسخ هر یک از سوالات مندرج در پرسش نامه ، به نقاط قوت و ضعف سیستم کنترل داخلی پی می برد. به بیان دیگر حسابرس با تهیه پرسش نامه کنترل های داخلی که در مرحله ارزیابی اولیه سیستم (قبل از شروع حسابرسی ضمنی) تکمیل می شود ، به ارزیابی سیستم کنترل های داخلی می پردازد.

پرسش نامه معمولاً به گونه ای طراحی می شود که نیاز به توضیحات زیادی نیست و اکثراً از کلماتی نظیر "بلی" یا "خیر" در آن استفاده می شود. پاسخ "بلی" نشانه وجود کنترل مناسب و پاسخ "خیر" نشانه یک ضعف در سیستم کنترل داخلی است. عیب اصلی پرسش نامه عدم انعطاف پذیری آن است. همچنین با بررسی یک پرسش نامه تکمیل شده نمی توان وضعیت هایی را مشخص کرد که در آن قوت یک کنترل داخلی، سبب جبران وضعی در سیستم شود.

2 – شرح نوشته – شرح نوشته توصیف مراحل اجرایی روش های کنترل داخلی مربوط به چرخه های عمده معاملات است و بر خلاف پرسش نامه که صرفاً به پرسش های "بلی" و "خیر" بسنده می کند، شرح نوشته معمولاً جریان هر یک از چرخه های عمده معاملات را دنبال می کند و مجریان کارهای مختلف، مستنداتی که تهیه می شود، مدارکی که تنظیم می گردد و تقسیم وظایف را مشخص می کند.

3-نمودگر(فلوچارت)- نمودگر عبارت است از نمایش تصویری یک سیستم با یک سری روش که در آن، هر روش به ترتیب و در جای خود نشان داده می شود. نمودگر جهت هر از چرخه های عمده معاملات بطور جداگانه تهیه می شود و برای درک سیستم پردازش اطلاعات صاحبکار و کنترل های داخلی مربوط به آن، مؤثرتر از پرسش نامه و شرح نوشته است. مزیت نمودگر بر سایر روش ها، ارائه تصویری روشن تر و دقیق تر از سیستم کنترل داخلی صاحبکار می باشد. بعلاوه، به روز کردن نمودگر در حسابرسی های بعدی امری ساده است. عیب نمودگر نیز این است که ضعف های سیستم کنترل داخلی را به روشنی پرسشنامه مشخص نمی کند.

پرسش نامه معمولاً به گونه ای طراحی می شود که نیاز به توضیحات زیادی نیست و اکثراً از کلماتی نظیر "بلی" یا "خیر" در آن استفاده می شود. پاسخ "بلی" نشانه وجود کنترل مناسب و پاسخ "خیر" نشانه یک ضعف در سیستم کنترل داخلی است. عیب اصلی پرسش نامه عدم انعطاف پذیری آن است. همچنین با بررسی یک پرسش نامه تکمیل شده نمی توان وضعیت هایی را مشخص کرد که در آن قوت یک کنترل داخلی، سبب جبران وضعی در سیستم شود.

2 - شرح نوشته - شرح نوشته توصیف مراحل اجرایی روش های کنترل داخلی مربوط به چرخه های عمده معاملات است و بر خلاف پرسش نامه که صرفاً به پرسش های "بلی" و "خیر" بسنده می کند، شرح نوشته معمولاً جریان هر یک از چرخه های عمده معاملات را دنبال می کند و مجریان کارهای مختلف، مستنداتی که تهیه می شود، مدارکی که تنظیم می گردد و تقسیم وظایف را مشخص می کند.

3- نمودگر (فلوچارت) - نمودگر عبارت است از نمایش تصویری یک سیستم با یک سری روش که در آن، هر روش به ترتیب و در جای خود نشان داده می شود. نمودگر جهت هر از چرخه های عمده معاملات بطور جداگانه تهیه می شود و برای درک سیستم پردازش اطلاعات صاحبکار و کنترل های داخلی مربوط به آن، مؤثرتر از پرسش نامه و شرح نوشته است. مزیت نمودگر بر سایر روش ها، ارائه تصویری روشن تر و دقیق تر از سیستم کنترل داخلی صاحبکار می باشد. بعلاوه، به روز کردن نمودگر در حسابرسی های بعدی امری ساده است. عیب نمودگر نیز این است که ضعف های سیستم کنترل داخلی را به روشنی پرسشنامه مشخص نمی کند.

برآورد اولیه خطر کنترل و طراحی آزمون های اثربخشی کنترل ها

پس از کسب شناخت اولیه از سیستم کنترل های داخلی، حسابرس به منظور تعیین سطح خطر عدم کشف، برآورد اولیه ای از خطر کنترل مربوط به هر یک از مانده حساب های با اهمیت یا گروه های معاملات عمده را برای هر یک از ادعاهای مدیریت به عمل آورده و آزمون های اثربخشی کنترل ها (آزمون کنترل ها و رعایت روش ها) را طراحی می کند. لازم به توضیح است که هدف نهایی از برآورد خطر کنترل، شناسایی انواع تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی می باشد. در این مرحله، حسابرس با اجرای روش های برآورد خطر اقدام به گردآوری شواهد حسابرسی درباره اجرای کنترل ها و کارکرد اثربخش آن ها نموده و این موضوع را مشخص می کند که آیا کنترل های مربوط وجود دارد و واحد مورد رسیدگی آن را به کار می بندد یا خیر.

در مواردی که یک کنترل داخلی وجود ندارد و یا بسیار ضعیف است (خطر کنترل حداکثر برآورد می گردد)، انجام آزمون اثربخشی کنترل ها بی معنی است و حسابرس صرفاً به انجام آزمون های محتوا در شکل گسترده و با جزئیات زیاد اتکا می کند. حسابرس برای برآورد خطر کنترل در سطحی پایین تر از حداکثر باید شواهدی حاکی از عملکرد مؤثر کنترل ها داشته باشد و کنترل ها را آزمون کند. شایان توجه است که حسابرس باید مبانی نتیجه گیری درباره سطح خطر کنترل برآوردی، شامل دلیل یا دلایل برآورد خطر کنترل در سطحی پایین تر از حداکثر را مستند نماید.

اصولا برآورد اولیه خطر کنترل و طراحی آزمون های اثربخشی کنترل ها شامل مراحل زیر است:

1-شناسایی انواع تحریفاتی که می تواند در صورت های مالی صاحبکار رخ دهد

2-ارزیابی این که کنترل های داخلی صاحبکار آن چنان طراحی شده است که از وقوع این گونه تحریفات پیشگیری نماید.

3-برآورد خطر کنترل مربوط به انواع مختلف تحریفات موجود در سیستم کنترل داخلی صاحبکار و نتایج آزمون هایی که ضمن کسب شناخت از این سیستم انجام شده است.

4-شناسایی هر کنترل دیگری که با آزمون آن بتوان سطح برآورد شده خطر مربوط به انواع به خصوص تحریفات را کاهش داد(این مرحله عمدتا به صورت ذهنی بوده و مستلزم قضاوت حرفه ای حسابرس است)

اجرای آزمون های اثربخشی کنترل ها

آزمون های اثربخشی کنترل ها (آزمون کنترل ها و رعایت روش ها) برای ارزیابی مؤثر بودن طراحی کنترل ها و نیز اعمال آن ها به کار می رود و هدف از اجرای آن ها کسب شواهدی حاکی از این است که آیا سیاست یا روش مورد آزمون، به گونه ای اعمال می شود که از تحریف های بااهمیت پیشگیری یا آن ها را کشف نماید. در این مرحله، حسابرس با توجه به شناخت کافی از سیستم کنترل های داخلی و برآورد اولیه از خطر کنترل، روش های کنترل اصلی و تکمیلی هر یک از مانده حساب های با اهمیت یا گروه های عمده معاملات طراحی شده را با توجه به نمونه های انتخابی به مرحله اجرا در می آورد و پس از اجرای آزمون های اثربخشی کنترل ها در هر یک از چرخه های معاملات و کسب شواهد لازم، نسبت به برآورد نهایی خطر کنترل در هر یک از چرخه ها اقدام می نماید.

برای درک بهتر آزمون های اثربخشی کنترل ها ، یک روش کنترل داخلی را در نظر بگیرید که طبق آن دایره حسابداری باید قبل از ثبت روزنامه مربوط به اسناد حمل کالا، تمام اسناد را از لحاظ شماره ردیف کنترل کند. هدف از این کنترل، حصول اطمینان از ثبت کلیه کالاهای ارسالی در دفاتر حسابداری است. حسابرس برای اجرای آزمون های اثربخشی کنترل ها ، تعدادی از مدارک ارسال کالا را در زمان های مختلف سال انتخاب کرده و ثبت آن ها در دفاتر روزنامه مورد بررسی قرار می دهد. اجرای این آزمون حسابرس را مطمئن می سازد که ثبت هر قلم فروش در دفاتر حسابداری، در ازای اسناد حمل صورت گرفته است و بررسی شماره سریال اسناد حمل، این اطمینان را برای حسابرس فراهم می سازد که هیچ کالای حمل شده ای نیست که در مدرک حسابداری ثبت نشده باشد. البته باید توجه داشت که آزمون های اثربخشی کنترل ها، تنها کارایی یک روش کنترلی خاص را اندازه گیری می کند و مبلغ ریالی مانده یک حساب را اثبات نمی کند.

برآورد نهایی خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا

پس از اجرای آزمون های اثربخشی کنترل ها ،حسابرس برآورد اولیه از خطر کنترل را مورد تجدید نظر قرار داده و خطر کنترل نهایی را برآورده می کند و بر اساس برآورد نهایی خطر کنترل،خطر عدم کشف را تعیین نموده و نوع و ماهیت زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا را تعیین می کند. در صورتی که حسابرس سیستم کنترل های داخلی صاحبکار را ضعیف ارزیابی نماید،خطر کنترل در سطح بالایی تعیین می شود که نتیجه آن بالا بودن خطر عدم کشف توسط حسابرس خواهد بود و از آنجا که حسابرس نمی خواهد خطر بالایی را بپذیرد بایستی با افزایش حجم رسیدگی ها و انجام آزمون های محتوا گسترده تر ،خطر عدم کشف را به سطح قابل قبولی کاهش دهد.حسابرس برای این منظور موارد زیر را مورد توجه قرار می دهد :

1-نوع و ماهیت آزمون های محتوا ، برای مثال،استفاده از آزمون هایی که کسب شواهد حسابرسی از طریق اشخاص مستقل خارج از واحد مورد رسیدگی را در بر می گیرد به جای آزمون هایی که اشخاص و مستندات درون سازمانی را شامل می شود،یا استفاده از آزمون جزئیات حساب ها و معاملات ،علاوه بر انجام بررسی های تحلیلی

-زمان بندی اجرای آزمون های محتوا، برای مثال، اجرای روش های مزبور در پایان دوره مالی به جای اجرای آن ها در ضمن دوره مالی.

3-حدود آزمون های محتوا ،برای مثال، استفاده از نمونه های بزرگتر.

بنابراین هنگامی که خطر کنترل (و همچنین خطر ذاتی) در سطح بالایی باشد ،به دلیل جمع آوری شواهد بیشتر،حجم آزمون های محتوا افزایش یافته و خطر عدم کشف کاهش خواهد یافت،در نتیجه می توان گفت که خطر عدم کشف با خطرهای کنترل ذاتی و همچنین با حجم آزمون های محتوا و میزان شواهد حسابرسی رابطه معکوس دارد و خطرهای کنترل و ذاتی نیز با حجم آزمون های محتوا و میزان شواهد حسابرسی رابطه مستقیم دارند.

بخش سوم – سایر مسائل مرتبط با کنترل های داخلی

حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی و نظارت بر کنترل ها (از اجزای سیستم کنترل داخلی) محسوب می شود که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن به منظور ارائه خدمات به آن واحد به وجود می آید. شایان توجه است که واحد حسابرسی داخلی مسئولیت اجرای روش های روزمره کنترل داخلی مانند تهیه صورت مغایرت بانکی و یا کنترل صحت محاسبات فاکتورهای فروش را به عهده ندارد، بلکه با طراحی و اجرای روش های رسیدگی، سیستم کنترل های داخلی را ارزیابی نموده و کفایت و اثربخشی آن را مورد بررسی قرار داده و یافته های خود را از عدم کارایی کنترل های داخلی طی گزارشی همراه با پیشنهادات اصلاحی به منظور بهبود عملکرد واحد تجاری و اعمال کنترل های داخلی، به مدیریت واحد تجاری ارائه می دهد.

دامنه رسیدگی و هدف های واحد حسابرسی داخلی

دامنه رسیدگی و هدف های واحد حسابرسی داخلی، بسته به اندازه و ساختار واحد مورد رسیدگی و نیازهای مدیریت آن، بسیار متفاوت است. به طور معمول، فعالیت های واحد حسابرسی داخلی شامل یک یا چند مورد زیر است:

1- بررسی سیستم های حسابداری و کنترل داخلی. استقرار سیستم های حسابداری و کنترل داخلی مناسب یکی از مسئولیت های مدیریت است که به نظارت و کنترل صحیح و مستمر نیاز دارد. مدیریت واحد مورد رسیدگی معمولاً وظیفه بررسی این سیستم ها، نظارت و کنترل اجرای آن ها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی را مشخصاً به عهده واحد حسابرسی داخلی می گذارد.

-رسیدگی به گزارش های مالی و عملیاتی. این رسیدگی می تواند بررسی مبانی به کار گرفته شده برای شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش چنین اطلاعاتی و همچنین، انجام رسیدگی ویژه (شامل آزمون گسترده معاملات و مانده حساب ها و روش ها) درباره هر یک از اقلام و یا عملیات خاص را در بر گیرد.

3- بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی، شامل کنترل های غیر مالی واحد مزبور

4- بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزامات برون سازمانی و سیاست ها، دستورالعمل های مدیریت و سایر الزامات درون سازمانی

وجه تمایز حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل

حسابرسی مستقل معمولاً یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی آورد و هدف آن اظهار نظر در این مورد است که آیا صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر در حالی که حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت سازمان به وجود می آید، و هدف آن به تناسب نیازهای مدیریت تغییر می کند. همچنین از آنجا که حسابرسی داخلی توسط مدیریت سازمان به وجود می آید، حدود وظایف آن را مدیریت تعیین می کند و کارکنان آن نیز در استخدام صاحبکار می باشند، لذا مشخص است که نمی تواند نسبت به مدیریت استقلال داشته باشد، در حالی که حسابرسی مستقل رابطه استخدامی با واحد تجاری نداشته و دارای استقلال است. شایان توجه است که حسابرسی مستقل از نوع حسابرسی عملیاتی و در درجه دوم از نوع حسابرسی رعایت می باشد.

وجه تمایز حسابرسی داخلی یا حسابرسی مستقل در زیر خلاصه شده است:

حسابرسی مستقل	حسابرسی داخلی	وجه تمایز
مجمع عمومی صاحبان سهام	بالا ترین مقام اجرایی شرکت	مرجع انتخاب
اظهار نظر حرفه ای نسبت به صورت های مالی	کمک به مدیریت	هدف
کسب شواهد جهت اظهار نظر	ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی کنترل های داخلی	وظیفه
محدود به موضوع قرارداد	نامحدود	محدوده وظایف
محدود به قرارداد	نامحدود و مستمر	مدت رسیدگی
گزارش به مجمع عمومی صاحبان سهام	گزارش به مدیریت واحد تجاری	محصول فعالیت
اظهار نظر نسبت به کلیت صورت های مالی	بررسی سیستم کنترل داخلی	نوع گزارش

شناخت و ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی توسط حسابرس مستقل

از آنجا که برخی از ابزارهای دستیابی به هدف های مورد نظر حسابرس مستقل و حسابرس داخلی یکسان است، پاره ای از کارهای واحد حسابرسی داخلی می تواند در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی حسابرس مستقل مفید واقع می شود. بنابراین حسابرس مستقل باید شناخت کافی از فعالیت های واحد حسابرسی داخلی، برای کمک به برنامه ریزی حسابرسی و تدوین طرح کلی حسابرسی کسب نماید. همچنین در مراحل اجرای عملیات حسابرسی و بررسی نهایی نیز حسابرس مستقل با بررسی گزارش های واحد حسابرسی داخلی، از موضوعات با اهمیت مورد توجه حسابرسی داخلی که ممکن است بر کار وی اثر گذارد، آگاهی کسب می کند.

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

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

- حدود وظایف-** حسابرس مستقل باید اعمال اصلاحات پیشنهادی واحد حسابرسی داخلی توسط مدیریت و چگونگی مستند سازی آن را ارزیابی کند.
- 3-صلاحیت حرفه ای-** حسابرس مستقل می تواند ضوابط و مقررات استخدامی و آموزشی کارکنان واحد حسابرسی داخلی و تجارب و صلاحیت حرفه ای آنان را ارزیابی کند.
- 4- مراقبت حرفه ای-** حسابرس مستقل باید از برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی، بررسی و مستند سازی درست و مناسب کار واحد حسابرسی داخلی اطمینان حاصل نماید. وجود دستورالعمل های حسابرسی، برنامه های کار و کاربرگ های حسابرسی کافی و مناسب باید مورد توجه قرار گیرد.

ارزیابی بی طرفی و صلاحیت واحد حسابرسی داخلی

هنگامی که حسابرس مستقل می خواهد از نتایج برخی کارهای واحد حسابرسی داخلی استفاده کند، باید صلاحیت و بی طرفی واحد حسابرسی داخلی را مورد ارزیابی قرار دهد. حسابرس مستقل برای ارزیابی بی طرفی واحد حسابرسی داخلی، سطحی از مدیریت را مورد توجه قرار می دهد که واحد حسابرسی داخلی به آن گزارش می دهد و محتوای تعدادی از گزارش های آنان را با یافته های خود در همان زمینه مقایسه نموده و در صورت یکسان بودن نتایج حاصله بر کار واحد حسابرسی داخلی اتکا می کند. صلاحیت واحد حسابرسی داخلی نیز از طریق رسیدگی آزمایشی کار آن واحد با توجه به عواملی چون حدود رسیدگی، کیفیت روش های رسیدگی آن، میزان مستند سازی در کار برگ ها و متناسب بودن نتایج کار آنان، و همچنین بر اساس سوابق تحصیلی و گواهی نامه های حرفه ای کارکنان آن ارزیابی می شود.

اتکا بر کار واحد حسابرسی داخلی

وجود یک واحد حسابرسی داخلی مؤثر معمولاً سبب تعدیل نوع و ماهیت و زمان بندی اجرای روش های حسابرسی و کاهش حدود روش های مورد اجرای حسابرس مستقل می شود، اما هرگز نمی تواند به طور کامل جایگزین آن ها شود. گاه حسابرس مستقل پس از ارزیابی واحد حسابرسی داخلی به این نتیجه می رسد که وجود آن هیچ تأثیری بر روش های حسابرسی مستقل ندارد. با این وجود گاهی اوقات به منظور صرفه جویی در زمان و کاهش هزینه حسابرسی، حسابرس داخلی می تواند به طور مستقیم در تهیه کاربزرگ ها و انجام دادن برخی از روش های رسیدگی به حسابرس مستقل کمک کند. اما به هر حال، مسئولیت گزارشگری و اظهار نظر حسابرسی تنها با حسابرس مستقل است و با هر میزان استفاده از نتایج کار واحد حسابرسی داخلی، هرگز از این مسئولیت کاسته نمی شود و حسابرس مستقل تحت هیچ شرایطی، اعم از برآورد خطر ذاتی و خطر کنترل، نمی تواند مسئولیت خود را با واحد حسابرسی داخلی تقسیم کند.

شایان توجه است که میزان تأثیر کار واحد حسابرسی داخلی بر کار حسابرس مستقل از لحاظ نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون هر کار بخصوص واحد حسابرسی داخلی را قضاوت حسابرس مستقل درباره برآورد خطر و اهمیت ارزیابی مقدماتی از واحد حسابرسی داخلی مورد رسیدگی قرار گرفته است، رسیدگی به سایر اقلام مشابه و مشاهده اجرای روش های حسابرس داخلی را شامل شود.

گزارش مسائل مربوط به ساختار کنترل داخلی

طبق استاندارد های حسابرسی ،حسابرس باید در اولین فرصت ممکن مدیران اجرایی و یا هیئت مدیره را از نقاط ضعف بااهمیت در طراحی یا اجرای کنترل های داخلی که به نظر وی رسیده است، آگاه کند . بدین منظور حسابرس پس از ارزیابی سیستم کنترل های داخلی ،هر گونه نارسایی موجود در سیستم کنترل های داخلی را همراه با پیشنهادات لازم برای اصلاح آن ها در قالب گزارشی مکتوب تحت عنوان "نامه مدیریت " به کمیته حسابرسی (و در صورت عدم وجود کمیته حسابرسی، به هیئت مدیره واحد مورد رسیدگی) ارائه می نماید. نامه مدیریت معمولاً پس از انجام حسابرسی ضمنی تهیه می شود و یک مرجع با ارزش برای مدیریت است و همچنین می تواند مسئولیت قانونی حسابرس را در صورت بروز اختلاس یا سایر زیان های ناشی از ضعف سیستم کنترل داخلی ،به حداقل کاهش دهد. شایان توجه است که نامه مدیریت باید دارای محدودیت در توزیع گزارش بوده و با توجه به اهمیت موضوع فقط در اختیار مدیریت قرار گیرد.

کنترل های داخلی در واحدهای تجاری کوچک

واحد اقتصادی کوچک به واحدی اطلاق می شود که تعداد کارکنان آن کم یا میزان فروش یا جمع دارایی های آن پایین است. این گونه واحدهای اقتصادی معمولاً یک یا هر دو ویژگی زیر را دارند:

1- تفکیک محدود وظایف

2- تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر تمام جنبه های اساسی فعالیت های واحد اقتصادی

تفکیک محدود وظایف

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 می شود، امکان پذیر نیست. به دلیل تفکیک محدود وظایف شاید نتوان برای کشف تقلب یا اشتباه، برسیستم کنترل داخلی اتکا کرد. برای مثال، تعداد اندک کارکنان در واحدهای اقتصادی کوچک می تواند محیطی را به وجود آورد که در آن کارمند مسئول ثبت و ضبط مدارک حسابداری به دارایی هایی نیز دسترسی داشته باشد که به آسانی قابل پنهان کردن، بیرون بردن از واحد اقتصادی یا فروختن است.

به همین ترتیب، در مواردی که تعداد کارکنان اندک است برقراری سیستمی که کار هر یک از آنان را به طور مستقل کنترل کند، احتمالاً امکان پذیر نخواهد بود و در نتیجه خطر کشف نشدن اشتباهات بیشتر می شود.

تسلط مدیر یا صاحب سرمایه

مدیر یا صاحب سرمایه ای که فعالانه در اداره امور واحد اقتصادی مشارکت می کند، ممکن است برفعالیت واحد اقتصادی در همه زمینه های اساسی، مانند سیستم کنترل داخلی تهیه صورت های مالی، تسلط داشته باشد. عیب بزرگ چنین تسلطی، احتمال زیر پا گذاردن کنترل های داخلی است. مدیر یا صاحب سرمایه ممکن است به دلیل موقعیتی که دارد روش های تدوین شده برای کنترل را زیر پا گذارد که در این صورت، خطر تقلب توسط مدیریت افزایش می یابد. برای مثال، مدیر یا صاحب سرمایه می تواند کارکنان را به پرداخت هایی وادار کند که در سایر شرایط، بدون وجود مستندات مثبت، انجام نمی شد. تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر عملیات واحد اقتصادی می تواند چنان نفوذی را در پی داشته باشد که به ارائه موارد نادرست با اهمیتی در صورت های مالی منجر شود.

مشارکت فعال مدیر یا صاحب سرمایه در اداره امور واحد اقتصادی مزایایی نیز دارد، زیرا ممکن است ضعف برخی روش های کنترل داخلی را جبران کند. برای مثال، در موارد تفکیک محدود وظایف در زمینه خرید و پرداخت های نقدی، چنانچه مدیر یا صاحب سرمایه واحد اقتصادی همه مدارک مربوط به صدور چک را بررسی و امضا کند، کنترل های داخلی تقویت می شود. اما اگر مدیر یا صاحب سرمایه واحد اقتصادی، فعالانه مشارکت نداشته باشد، احتمال خطر این که تقلب یا اشتباه کارکنان، کشف نشده باقی بماند، افزایش می یابد.

حسابرسی واحدهای تجاری کوچک

در واحدهای تجاری کوچک به دلیل تفکیک محدود وظایف و همچنین مشارکت فعال مدیر یا صاحب سرمایه در اداره امور واحدهای تجاری، سیستم کنترل های داخلی به شکلی که در واحدهای تجاری بزرگ اجرا می شود، مستقر نگردیده و یا به صورت ضعیف اعمال می شود. بنابراین در این گونه واحدهای تجاری خطر کنترل در سطح "بالا" برآورد می شود و به همین دلیل آزمون کنترل ها و رعایت روش ها انجام نمی گیرد و در نتیجه، حسابرس شواهد حسابرسی لازم، برای پشتیبانی از اظهار نظر خود را احتمالا تنها با اجرای آزمون های محتوا کسب می نماید. در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، دریافت تاییدیه مدیران برای حسابرس از اهمیت ویژه ای برخوردار است و در صورت عدم امکان جمع آوری شواهد مناسب توسط حسابرس، گزارش حسابرس به صورت عدم اظهار نظر خواهد بود.

فصل پنجم

شواهد حسابرسی

و

انتخاب اقلام برای آزمون به منظور گردآوری شواهد

بخش اول-شواهد حسابرسی

هدف حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که آیا صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. حسابرس برای این که بتواند به نتیجه گیری منطقی دست یابد و براین اساس نظر حرفه ای خود را اظهار کند باید **شواهدی کافی و مناسب** به دست آورد. کسب شواهد حسابرسی برای حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است، چرا که وی تنها براساس شواهد جمع آوری شده می تواند نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورت های مالی با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند.

شواهد حسابرسی اطلاعاتی است که فرض حسابرس را مبنی بر این که صورت های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد صاحبکار را به نحو مطلوب نشان می دهد، تأیید یا رد می کند. شواهد حسابرسی شامل اسناد اولیه و مدارک حسابداری زیر بنای صورت های مالی و اطلاعات به دست آمده از سایر منابع جهت اظهار نظر نسبت به صورت های مالی است و معمولاً از طریق ترکیب مناسبی از آزمون کنترل های داخلی و آزمون های محتوا، یا در برخی شرایط خاص، تنها از طریق انجام آزمون های محتوا گردآوری می شود. مهمترین منبع کسب شواهد حسابرسی در رابطه با هدف های حسابرسی، اسناد اولیه و مدارک حسابداری است و در صورت عدم کفایت آن ممکن است حسابرس صورت های مالی را غیرقابل حسابرسی تشخیص دهد.

مناسب بودن شواهد حسابرسی

مناسب بودن، معیار سنجش کیفیت شواهد حسابرسی است. کیفیت شواهد حسابرسی با یکدیگر متفاوت است و اصولاً به مربوط بودن و قابلیت اعتماد شواهد بستگی دارد. قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد. قواعد کلی درباره قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی به شرح زیر است:

- 1- شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی (مانند تأییدیه دریافتی از اشخاص ثالث) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی درون سازمانی است.
- 2- شواهد حسابرسی کسب شده ایجاد شده در واحد مورد رسیدگی، در صورت اثر بخش بودن کنترل های داخلی آن واحد، قابل اعتمادتر است.
- 3- شواهد حسابرسی که حسابرس مستقیماً کسب می کند (مانند مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی است که به طور غیر مستقیم یا با استنتاج (مانند پرس و جو درباره اعمال یک کنترل) کسب می شود.
- 4- شواهد حسابرسی مستند شده (به شکل کاغذی، الکترونیکی یا هر شکل دیگر) قابل اعتمادتر از توضیحات شفاهی است.
- 5- شواهد حسابرسی که با استفاده از اصل مدرک فراهم می شود، از شواهد حسابرسی که با استفاده از تصویر مدارک یا دورنگار فراهم می گردد، قابل اعتمادتر است.

کفایت شواهد حسابرسی

کفایت، معیار سنجش کمیت شواهد حسابرسی است. تصمیم گیری در مورد این که چه مقدار شواهد حسابرسی مورد نیاز است، به قضاوت حرفه ای حسابرس از خطر تحریف بستگی دارد. با این حال، موارد زیر در ارزیابی کفایت شواهد حسابرسی مؤثر است:

1- کیفیت شواهد حسابرسی – هر چه شواهد حسابرسی قابل اعتمادتر باشد، مقدار شواهد کمتری مورد نیاز است. به عبارت دیگر کمیت شواهد با کیفیت شواهد رابطه معکوس دارد.

2- خطر تحریف (خطر ذاتی و خطر کنترل) – هر چه برآورد حسابرس از میزان خطر تحریف (خطر ذاتی و خطر کنترل) بالاتر باشد، حسابرس برای توجیه نظر خود به مقدار شواهد بیشتری نیاز خواهد داشت. به عبارت دیگر میزان شواهد با خطر ذاتی و خطر کنترل رابطه مستقیم دارد.

3- اهمیت اقلام مورد رسیدگی – هر چه مبلغ مورد رسیدگی با اهمیت باشد، برای اثبات آن شواهد بیشتری لازم است. به عبارت دیگر کمیت شواهد با اهمیت رابطه مستقیم دارد.

استفاده از ادعاهای مدیریت در کسب شواهد حسابرسی

مسئولیت ارائه مطلوب صورت های مالی با مدیریت است و مدیریت نیز برای ارائه مطلوب صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به طور ضمنی یا به روشنی ادعاهایی را درباره شناسایی، اندازه گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورت های مالی ابراز می کند که تحت عنوان "ادعاهای مدیریت" شناخته می شود. این ادعاها در ارتباط با گروه های معاملات، مانده حساب ها و ارائه و افشا بوده و شامل پنج ادعا (1) وجود یا وقوع، (2) حقوق مالکانه و تعهدات، (3) کامل بودن، (4) ارزشیابی و تخصیص، (5) نحوه ارائه و افشا می باشد.

حسابرس باید از ادعاهای مدیریت در ارتباط با گروه های معاملات، مانده حساب ها و ارائه و افشا با چنان جزئیاتی استفاده کند که مبنایی برای ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت (خطر ذاتی و خطر کنترل) و طراحی و اجرای روش های حسابرسی لازم به دست آورد. حسابرس با در نظر گرفتن انواع مختلف تحریف های ممکن، از ادعاهای مدیریت برای ارزیابی خطرها استفاده می کند و به طراحی روش های حسابرسی متناسب با خطرهای ارزیابی شده می پردازد.

روش های حسابرسی کسب شواهد

روش های حسابرسی عبارتند از عملیاتی که حسابرس می بایست انجام دهد تا بتواند شواهد حسابرسی مورد نیاز را جهت اظهار نظر حرفه ای جمع آوری نموده و براساس آن ها نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورت های مالی با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند. حسابرس با اجرای روش های حسابرسی زیر، شواهد حسابرسی لازم را برای نتیجه گیری های معقولی که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می گیرد، به دست می آورد:

1-روش های برآورد خطر – روش هایی است که به منظور کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن (از جمله کنترل های داخلی آن) برای برآورد خطر تحریف با اهمیت (خطر ذاتی و خطر کنترل) در سطح صورت های مالی و در سطح ادعاها، اجرا می شود. حسابرس به منظور فراهم نمودن مبنایی قانع کننده برای برآورد خطر در سطح صورت های مالی و در سطح ادعاها، همواره روش های برآورد خطر را اجرا می کند. با این وجود، روش های برآورد خطر، به خودی خود، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را برای اظهار نظر حسابرس فراهم نمی کند و از این رو، با دیگر روش های حسابرسی، مانند آزمون کنترل ها (در صورت ضرورت) و آزمون های محتوا کامل می شود.

-آزمون کنترل ها – روش هایی است که به منظور کسب شواهد حسابرسی درباره اثر بخشی کارکرد کنترل های داخلی در سطح ادعاها (در صورت ضرورت) و یا به تشخیص حسابرس اجرا می شود. لازم به توضیح است که آزمون کنترل ها، به تنهایی و یا حتی همراه با روش های برآورد خطر، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای حسابرسی فراهم نمی کند.

3-آزمون محتوا – روش هایی است که به منظور کشف تحریف های با اهمیت در سطح ادعاهای مدیریت اجرا می شود و شامل (1) آزمون جزئیات گروه های معاملات، مانده حساب ها و موارد افشا، و (2) روش های تحلیلی است.

حسابرس، آزمون های محتوا را متناسب با برآورد خطرهای تحریف با اهمیت مربوط (شامل نتایج آزمون کنترل ها، در صورت اجرا) طراحی و اجرا می کند. اما برآورد حسابرس از خطر، قضاوتی است و ممکن است از دقت کافی برای شناسایی تمام خطرهای تحریف با اهمیت برخوردار نباشد. از آنجا که کنترل های داخلی دارای محدودیت های ذاتی است، لذا اجرای آزمون های محتوا درباره موارد با اهمیت گروه های معاملات، مانده حساب ها و موارد افشا جهت کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، همواره الزامی است.

انواع شواهد حسابرسی

حسابرس در حین اجرای حسابرسی انواع مختلفی از شواهد را معمولاً از طریق ترکیب مناسبی از روش های برآورد خطر، آزمون کنترل ها و آزمون های محتوا گردآوری می کند تا خطر حسابرسی را به قدر کافی محدود نماید. خطر حسابرسی در سطح مانده یک حساب یا گروهی از معاملات از سه جزء (1) خطر ذاتی، (2) خطر کنترل، و (3) خطر عدم کشف تشکیل می شود. بنابراین با توجه به خطرهای موجود در حسابرسی، انواع شواهد به سه دسته تقسیم می شوند:

1- شواهد مربوط به خطر ذاتی – همان طور که خطر حسابرسی های مختلف با یکدیگر متفاوت است، خطر مربوط به هر یک از حساب های مورد رسیدگی در یک حسابرسی نیز با یکدیگر تفاوت دارد. یکی از دلایل این تفاوت، خطر ذاتی است، یعنی خطر وجود اشتباه با اهمیت پیش از آن که کنترل های داخلی مورد ارزیابی قرار گیرد. ماهیت برخی از حساب ها خطر نسبی ارائه نادرست را در مورد آن ها بیشتر از سایر اقلام می سازد. مثلاً حتی اگر در شرکتی مانده وجوه نقد 10 درصد مبلغ ساختمان باشد، لیکن خطر ذاتی وجه نقد بیشتر است.

-شواهد مربوط به خطر کنترل – مشخص است که حسابرس عملاً نمی تواند تمام فاکتورها، اسناد پرداخت یا سایر انواع مدارک را بررسی کند، چرا که علاوه بر طولانی شدن زمان مورد نیاز حسابرسی، هزینه های مربوط به آن نیز به شدت افزایش می یابد. بهترین راه کار در شرایط فوق بررسی روش هایی است که صاحبکار با آن پردازش حسابداری خود را کنترل می کند. در واقع اگر این روش ها به خوبی طراحی شده و به طور مؤثری اجرا شود، دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری افزایش می یابد. برای اتکا به کارایی این روش ها ضروری است که حسابرس ساختار کنترل داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد. بنابراین حسابرس با انجام آزمون اثر بخشی کنترل ها، همان گونه که در فصل قبل توصیف شد، از وجود و اعمال مؤثر کنترل های داخلی صاحبکار اطمینان حاصل می کند.

چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که صاحبکار کنترل های داخلی مناسبی را برای یک حساب خاص طراحی کرده است و روش های مقرر آن، در عملیات روزمره واحد تجاری به طور مؤثر اعمال می شود، برآورد وی از خطر کنترل درباره آن حساب "پایین" بوده و بدین ترتیب خطر عدم کشف زیادی را پذیرفته و حجم آزمون های محتوا را کاهش خواهد داد. بنابراین کفایت کنترل های داخلی صاحبکار عامل عمده ای در تعیین میزان شواهد لازم برای محدود ساختن خطر عدم کشف است.

-شواهد مربوط به خطر عدم کشف – بخش عمده ای از مدت زمان هر حسابرسی به اجرای روش هایی اختصاص می یابد که خطر عدم کشف را محدود می کند. حسابرس معمولاً از ترکیب دو نوع خطر ذاتی و کنترل برای تعیین میزان پذیرش خطر عدم کشف استفاده می کند. انواع عمده شواهدی که حسابرس برای محدود کردن خطر عدم کشف گردآوری می کند به شرح زیر است:

الف – مشاهده عینی

ب- واریسی مدارک کتبی

ج-شواهد حاصل از سنجش

د-شواهد حاصل از پرس و جو

ه- شواهد حاصل از تأیید خواهی

و-روش های تحلیلی

ز-تأییدیه مدیران

ح-تأییدیه وکیل حقوقی

ط- نظرات کارشناسان

هر یک از این روش ها یا ترکیبی از آن ها را می توان به عنوان روش های برآورد خطر، آزمون کنترل ها یا آزمون های محتوا مورد استفاده قرار داد. نحوه استفاده از این روش ها توسط حسابرس، به زمینه های کاربرد آن ها بستگی دارد. در برخی شرایط، شواهد حسابرسی کسب شده در حسابرسی های قبلی نیز می تواند شواهد حسابرسی مناسبی را فراهم کند، به شرطی که حسابرس درباره تداوم مربوط بودن این شواهد، روش های حسابرسی لازم را اجرا کرده باشد.

مشاهده عینی

مشاهده به معنای نظاره کردن یک فرایند یا روش در حال اجرا توسط دیگران است، مانند نظارت حسابرس بر شمارش موجودی مواد و کالا توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی یا مشاهده اجرای فعالیت های کنترلی. مشاهده عینی (مشاهدات حسابرس) قابل اعتمادترین نوع شواهد حسابرسی است و از آن برای اثبات وجود برخی از دارایی ها مانند جوه نقد موجود در صندوق، موجودی های مواد و کالا و دارایی های ثابت استفاده می شود.

مدارک کتبی

مدارک کتبی مهمترین نوع شواهدی است که حسابرس به آن اتکا می کند. ارزش هر مدرک به عنوان شواهد حسابرسی به محل ایجاد و درجه متقاعد کنندگی (قابلیت اعتماد) آن بستگی دارد. به طور کلی، سه گروه عمده مدارک کتبی که قابلیت های اعتماد متفاوتی را برای حسابرس فراهم می کند به ترتیب عبارت است از :

1- مدارک و اسنادی که توسط اشخاص ثالث تهیه و نگهداری می شود. این نوع مدارک با کیفیت ترین نوع مدارک محسوب می شوند. مانند تأییدیه حساب های دریافتی یا تأییدیه دریافتی از وکیل حقوقی صاحبکار.

2- مدارک و اسنادی که توسط اشخاص ثالث تهیه، ولی نزد صاحبکار نگهداری می شود. این نوع مدارک در درجه دوم اهمیت قرار دارند، اما عموماً نسبت به مدارک تهیه شده توسط صاحبکار از اعتبار بیشتری برخوردار هستند. نمونه هایی از این مدارک عبارتند از صورت حساب های بانکی، فاکتورهای فروشندگان، اسناد مالکیت دارایی های ثابت، برگ تشخیص مالیات، قراردادهای، سفارش های خرید مشتریان و گواهی نامه های سهام و اوراق بهادار.

3- مدارک و اسنادی که توسط صاحبکار تهیه و نگهداری می شود. نمونه هایی از این نوع مدارک عبارتند از چک های پرداخت، فاکتورهای فروش، اسناد حمل، سفارش های خرید و رسیدهای انبار.

شواهد حاصل از سندرسی

سندرسی به معنای تعیین دقت و درستی ثبت های مندرج در دفتر کل یا سایر دفاتر از طریق رسیدگی به شواهد و مدارک مثبت ای چون فاکتورها، رسیدهای پرداخت وجوه و سایر مدارک اولیه می باشد. به عبارت دیگر سندرسی عبارت است از بررسی مدارک و مستندات ضمیمه اسناد حسابداری ثبت شده از نظر (1) کفایت مستندات، (2) اعتبار مستندات، (3) مربوط بودن معامله، (4) معقول بودن معامله، (5) تصویب معامله، و (6) صحت ثبت معامله.

سندرسی در گذشته یکی از روش های بسیار مهم و رایج حسابرسی بود و معمولاً حجم عمده رسیدگی های حسابرس به این روش اختصاص می یافت. اما امروزه با بررسی سیستم کنترل داخلی و اطمینان از کفایت آن در تهیه اطلاعات مالی قابل اتکا و معتبر از حجم سندرسی به عنوان روشی زمان بر و کاربر کاسته شده و در مقایسه با گذشته تأکید کمتری بر آن می شود.

پرس و جو

پرس و جو به معنای جویا شدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون و یا بیرون از واحد مورد رسیدگی است و می تواند طیف وسیعی از پرس و جوهای مکتوب رسمی با اشخاص ثالث تا پرس و جوهای شفاهی غیررسمی با کارکنان واحد مورد رسیدگی را در برگیرد. پاسخ های دریافتنی از طریق پرس و جو، مانند نظر مدیر اعتبارات در مورد میزان احتمال وصول حساب های مشکوک الوصول، پشتوانه مهمی در تأیید نتایجی تلقی می شود که حسابرس به آن دست یافته است. با این وجود، پرس و جو یکی از شواهد ضعیف حسابرسی تلقی می شود و به خودی خود کافی نیست و تنها می تواند در تکمیل و تأیید سایر شواهد حسابرسی مفید واقع شود.

تأیید خواهی

تأیید خواهی که گونه ای خاص از پرس و جو می باشد، عبارت است از فرایند کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی از طریق مکاتبه مستقیم شخص ثالث، در پاسخ به درخواست اطلاعات درباره یک مورد خاص مؤثر بر ادعاهای مدیریت در صورت های مالی. تأییدخواهی اغلب در ارتباط با مانده حساب ها و اجزای آن ها به کار می رود، اما لزوماً به این اقسام محدود نمی شود. برای مثال، حسابرس ممکن است درباره شرایط قراردادها یا معاملات واحد مورد رسیدگی با اشخاص ثالث، از آنان تأییدخواهی کند. در نمونه های زیر نیز می توان از تأیید خواهی برون سازمانی استفاده کرد:

- مانده های حساب های بانک و سایر اطلاعات مربوط
- 2-مانده های حساب های دریافتنی
- 3-موجودی های مواد و کالای امانی نزد دیگران
- 4- اسناد مالکیت اموال که برای حفاظت یا به عنوان وثیقه نزد اشخاص ثالث نگهداری می شود.
- 5-مانده حساب سرمایه گذاری ها
- 6-اوراق بهادار خریداری شده از طریق کارگزاران بورس که تا تاریخ ترازنامه تحویل گرفته نشده است.
- 7-تسهیلات دریافتی از اعتبار دهندگان
- 8-مانده های حساب های پرداختی

روش های تحلیلی

روش های تحلیلی یعنی تجزیه و تحلیل نسبت ها و روندهای عمده، شامل پی جویی نوسانات و روابط مالی و غیر مالی به دست آمده که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش بینی شده، انحراف دارد. روش های تحلیلی شامل ارزیابی نتایج حاصل از مقایسه اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی با اطلاعاتی چون موارد زیر است:

1-اطلاعات مقایسه ای دوره های قبل

2-نتایج مورد انتظار واحد مورد رسیدگی، مانند بودجه ها، پیش بینی ها یا برآوردهای حسابرس، چون برآورد مصرف مواد اولیه

3-اطلاعات مشابه در صنعت، مانند مقایسه نسبت های مالی واحد مورد رسیدگی با شاخص صنعت یا نسبت های مالی واحدهای اقتصادی هم اندازه در همان صنعت

روش های تحلیلی همچنین شامل ارزیابی روابط زیر است:

الف- روابط بین عناصر گزارش های مالی که انتظار می رود از یک الگوی قابل پیش بینی متکی بر تجارب واحد مورد رسیدگی پیروی کند (تجزیه و تحلیل روند اطلاعات)، مانند برآورد فروش مورد انتظار سال جاری براساس روند فروش چند سال گذشته یا محاسبه دفعات گردش مطالبات از طریق تقسیم فروش نسبه بر متوسط خالص مطالبات

ب- روابط بین اطلاعات مالی و اطلاعات غیر مالی مربوط، مانند رابطه فروش با تعداد کالای فروش رفته یا رابطه هزینه های حقوق و مزایا با تعداد کارکنان

روش های تحلیلی برای کشف تحریف های با اهمیت در صورت های مالی به کار گرفته می شود و حسابرس از آن برای ارزیابی منطقی بودن اقلام صورت های مالی و شناسایی معاملات و رویدادهای غیرعادی استفاده می کند. اجرای روش های تحلیلی در تمام حسابرسی های مالی توصیه گردیده و می تواند در مراحل مختلف رسیدگی برای مقاصد زیر مورد استفاده قرار گیرد:

1- در مرحله برنامه ریزی برای تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود سایر روش های حسابرسی

2- در جریان رسیدگی به عنوان آزمون محتوای لازم برای تأمین شواهدی حاکی از منطقی بودن مانده حساب های خاص

3- در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی به منظور نتیجه گیری کلی درباره انطباق کلیت صورت های مالی

طبق استانداردهای حسابرسی، اجرای روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی و همچنین در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی الزامی است، اما در سایر مراحل حسابرسی اختیاری می باشد.

کاربرد روش های تحلیلی در برنامه ریزی حسابرسی

حسابرس باید به منظور کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین زمینه های بالقوه مخاطره آمیز، روش های تحلیلی را در مرحله برنامه ریزی به کار گیرد. بکارگیری روش های تحلیلی می تواند توجه حسابرس را به جنبه هایی از فعالیت واحد مورد رسیدگی جلب کند که قبلاً از آن ها آگاه نبوده است و همچنین، او را در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود سایر روش های حسابرسی یاری رساند. حسابرس برای اجرای روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی حسابرسی، از هر دو گروه اطلاعات مالی و غیر مالی استفاده می کند، برای مثال بکارگیری رابطه مبلغ فروش با مقدار (یا تعداد) کالای فروش رفته.

کاربرد روش های تحلیلی در آزمون های محتوا

حسابرس در جریان رسیدگی و به عنوان آزمون محتوای لازم، روش های تحلیلی را برای کاهش خطر عدم کشف مربوط به هر یک از مندرجات خاص صورت های مالی و همچنین تأمین شواهدی حاکی از منطقی بودن مانده حساب های خاص مورد استفاده قرار می دهد.

کاربرد روش های تحلیلی در بررسی کلی در پایان کار حسابرسی

حسابرس در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی، از روش های تحلیلی برای ارزیابی منطقی بودن اقلام صورت های مالی و کشف تحریف های با اهمیت احتمالی و همچنین ارزیابی مانده های غیر عادی یا غیر منتظره حساب هایی که قبلاً شناسایی نشده بود، استفاده می کند. وجود نوسانات غیر عادی بین نتایج واقعی و نتایج مورد انتظار می تواند نشانه وجود اشتباه در صورت های مالی باشد و موجب شود که حسابرس موضوع را با هشجاری و جدیت پیگیری نماید.

تأییدیه مدیران

طبق استانداردهای حسابرسی، در پایان اجرای عملیات حسابرسی، حسابرس تأییدیه ای از مدیران دریافت می کند که مهمترین اظهارات شفاهی صاحبکار در طول رسیدگی، در آن خلاصه شده است. اخذ تأییدیه مزبور که در واقع تأیید مجدد صورت های مالی و ادعاهای مدیریت است، در تمامی حسابرسی های صورت های مالی الزامی است. نکاتی که در تأییدیه مدیران مورد اشاره قرار می گیرد به شرح زیر است:

- 1-تمام مدارک حسابداری، اطلاعات مالی و صورتجلسات هیئت مدیره در اختیار حسابرس قرار گرفته است.
- 2-صورت های مالی، کامل است و طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- 3-تمام مطالبی که باید افشا شود (مانند زیان های احتمالی، اعمال غیر قانونی و معاملات با اشخاص وابسته) به گونه ای مناسب افشا شده است.

تأییدیه، مدرک به مراتب بهتری نسبت به اظهارات شفاهی است و باید پس از ارائه نسخه امضا شده صورت های مالی، به شکل تأییدیه مدیران دریافت شود و چنانچه یکی از اظهارات مدیریت با سایر شواهد حسابرسی کسب شده در جریان رسیدگی مغایر باشد، حسابرس باید دلایل آن را بررسی و در صورت لزوم، قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی کند. شایان توجه است که حسابرس باید اظهارات مدیریت را از طریق ثبت خلاصه مذاکرات در کاربرگ های حسابرسی و دریافت تأییدیه مدیران، مستند نماید.

تأییدیه مدیران یکی از شواهد کم اهمیت حسابرسی است و هرگز نمی تواند و نباید جایگزین سایر شواهدی محسوب شود که حسابرس منطقاً می تواند انتظار به دست آوردن آن ها را داشته باشد. برای مثال، تأییدیه مدیران در مورد بهای تمام شده یک دارایی نمی تواند جایگزین مدارک تحویل آن دارایی باشد که حسابرس به طور معمول انتظار دستیابی به آن ها را دارد. اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی را درباره موضوعی به دست آورد، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می شود، حتی اگر تأییدیه ای درباره آن نیز از مدیریت دریافت شده باشد.

اگرچه تأییدیه مدیران جایگزین روش های رسیدگی لازم و سایر شواهد حسابرسی نیست، اما هدف های مهمی دارد که برخی از آن ها عبارت است از:

- یادآوری به مدیریت در مورد مسئولیت اصلی وی در قبال صورت های مالی (کاهش احتمال تفسیر نادرست مدیریت از مسئولیت خویش)
- 2- مستند ساختن پاسخ های شفاهی صاحبکار به حسابرس در طول رسیدگی
- 3- تأمین شواهدی برای مواردی که متکی بر هدف های آتی مدیریت است.

اجزای اصلی تأییدیه مدیران

تأییدیه مدیران باید بر روی سربرگ واحد مورد رسیدگی و خطاب به حسابرس باشد، اطلاعات مشخصی ارائه دهد و به تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی (تاریخ گزارش حسابرسی) تاریخ گذاری و امضا شود. در صورتی که تأییدیه مدیران در جلسه هیئت مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیئت مدیره کفایت می کند. در غیر این صورت، تأییدیه مدیران باید توسط اکثریت اعضای هیئت مدیره امضا شود. لازم به توضیح است که در ایران در عمل تأییدیه مدیران معمولاً توسط مدیرعامل و هیئت مدیره امضا می شود.

تأییدیه مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. در مواردی خاص، تأییدیه های جداگانه ممکن است درباره معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

تأییدیه وکیل حقوقی

یکی از اقداماتی که حسابرس به منظور آگاهی از وجود دعاوی حقوقی و ادعاهایی که ممکن است آثار با اهمیتی بر صورت های مالی واحد مورد رسیدگی داشته باشد اجرا می کند، اخذ تأییدیه از وکیل حقوقی صاحبکار است.

تأییدیه وکیل حقوقی که در آخرین روزهای اجرای عملیات حسابرسی دریافت می شود، به حسابرس کمک می کند تا شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره آگاهی مدیریت از وجود دعاوی حقوقی و ادعاهای بالقوه با اهمیت و قابل اعتماد بودن برآورد مدیریت از آثار مالی آن ها (شامل هزینه های مربوط) به دست آورد. بدین منظور در نامه ای که توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تهیه و توسط حسابرس ارسال می شود، از وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی درخواست می شود پاسخ را مستقیماً برای حسابرس بفرستد. نامه مزبور معمولاً باید حاوی موارد زیر باشد:

1- فهرست دعاوی حقوقی و ادعاهای شناسایی شده و آخرین وضعیت هر یک

2- ارزیابی مدیریت از نتیجه دعاوی حقوقی و ادعاها و برآوردی از آثار مالی آن ها، شامل مخارج مرتبط

3- درخواست از وکیل حقوقی برای ارائه نظر در مورد منطقی بودن ارزیابی های مدیریت و در صورت تشخیص نقص یا نارسایی در آن فهرست، ارائه اطلاعات تکمیلی

نظرات کارشناسان

کارشناس به فرد یا مؤسسه ای اطلاق می شود که دارای مهارت، دانش و تجربه در زمینه ای خاص غیر از حسابداری و حسابرسی است، مانند کارشناسان امور بیمه، ارزیابان، وکلای حقوقی، مهندسان و زمین شناسان.

حسابرس ضمن رسیدگی های خود ممکن است به کسب شواهد حسابرسی از طریق کارشناس نیاز داشته باشد. شواهد مزبور می تواند به شکل های گوناگونی چون گزارش، نظرخواهی یا ارزیابی باشد که از طریق واحد مورد رسیدگی یا به طور مستقل از کارشناس دریافت شود. نمونه هایی از موارد نیاز به خدمات کارشناس به شرح زیر است:

- 1- ارزیابی گروه مشخصی از دارایی ها، برای مثال، زمین و ساختمان، کارخانه و ماشین آلات، کارهای هنری و سنگ های قیمتی
- 2- تعیین مقدار یا وضعیت دارایی ها، برای مثال، موادکانی که به صورت فله انبارشده، ذخایر زیرزمینی موادکانی و نفت خام و باقی مانده عمر مفید ماشین آلات
- 3- تعیین مبالغی که نیاز به استفاده از فنون و روش های ویژه دارد، برای مثال، ارزیابی بیمه نامه های عمر
- 4- اندازه گیری میزان کار تکمیل شده و کار در جریان تکمیل در قراردادهای پیمانکاری
- 5- نظر حقوقی درباره تفسیر مفاد قراردادها، قوانین و مقررات

چنانچه حسابرس بخواهد نتایج کار کارشناس استفاده کند باید تفاهمی به صورت مکتوب بین حسابرس، صاحبکار و کارشناس برقرار گردد. این تفاهم نامه باید مطالبی چون موارد زیر را در بر گیرد:

1-هدف ها و دامنه فعالیت کارشناس

2-رئوس کلی موضوعات خاصی که حسابرس انتظار دارد در گزارش کارشناس مطرح شود.

3-موارد استفاده حسابرس از نتایج کار کارشناس، شامل احتمال اشاره به نام، مشخصات و دامنه فعالیت کارشناس در گزارش

شایان توجه است که حسابرس در برنامه ریزی برای استفاده از نتایج کار کارشناس باید صلاحیت حرفه ای و بی طرفی وی را ارزیابی کند.

ارزیابی نتایج کار کارشناس

حسابرس باید کفایت کار کارشناس را به عنوان شواهد حسابرسی مربوط به سرفصل مورد رسیدگی از صورت های مالی ارزیابی کند. این کار مستلزم ارزیابی انعکاس صحیح یافته های کارشناس در صورت های مالی یا تأیید مندرجات صورت های مالی از طریق یافته های مزبور و توجه به موارد زیر است:

1-اطلاعات اولیه مورد استفاده – حسابرس برای حصول اطمینان از مناسب بودن اطلاعات اولیه مورد استفاده کارشناس در شرایط موجود روش های زیر اجرا می کند:

الف-پرس و جو درباره روش های مورد استفاده کارشناس برای حصول اطمینان از کافی، مربوط و معتبر بودن اطلاعات اولیه
ب-بررسی یا آزمون اطلاعات مورد استفاده کارشناس

2- مفروضات و روش های به کار رفته و یکنواختی آن ها با دوره های قبل – حسابرس باید شناختی از مفروضات و روش های مورد استفاده کارشناس به دست آورد و با توجه به شناخت خود از فعالیت واحد مورد رسیدگی و نتایج حاصل از اجرای سایر روش های حسابرسی، مناسب و منطقی بودن آن ها را بسنجد. آن ها را بسنجد. آن ها را بسنجد. آن ها را بسنجد.

3- همسویی نتایج کار کارشناس با شناخت کلی حسابرس از صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می کند و همچنین با نتایج حاصل از اجرای سایر روش های حسابرسی – چنانچه نتایج کار کارشناس شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی را فراهم نکند یا نتایج کار وی با سایر شواهد حسابرسی هماهنگی نداشته باشد، حسابرس باید موضوع را به گونه ای مناسب، به عنوان مثال از طریق مذاکره با مسئولین واحد مورد رسیدگی و کارشناس، استفاده از کارشناس دیگر و یا تعدیل گزارش خود (اشاره به نتایج کار کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی) حل و فصل کند.

مخارج تأمین شواهد حسابرسی

عامل هزینه ممکن است مانع از جمع آوری انواع شواهد مطلوب گردد و به جای آن، شواهد دیگری با کیفیت پایین، اما باز هم مطلوب، گردآوری شود. نکته اساسی این است که حسابرس همیشه در کسب قوی ترین شواهد ممکن اصرار نمی ورزد، بلکه تأکید وی بر دریافت شواهد کافی و مناسب در شرایط موجود است. هرچه اهمیت مبلغ مورد رسیدگی بیشتر باشد، حسابرس شواهد قوی تری برای آن نیاز دارد و لذا هزینه بیشتری برای دریافت آن باید پردازد. در نتیجه، حسابرس هزینه کسب شواهد حسابرسی را با سودمندی اطلاعات حاصل از آن مقایسه می نماید. به طور کلی می توان گفت که مخارج شواهد شفاهی به دلیل صرف زمان کمتر نسبت به شواهد عینی پایین تر است. روش های تحلیلی نیز از جمله کم هزینه ترین شواهد حسابرسی محسوب می شود، چرا که حسابرس در اجرای این روش با حداقل محاسبات و مقایسه ها مواجه است. اما درخواست تأییدیه به دلیل ضرورت ایجاد ارتباط با اشخاص خارج از واحد تجاری و تهیه صورت مغایرت و پی گیری های بعدی بیشترین هزینه را در بین انواع شواهد حسابرسی در بردارد. البته باید توجه داشت که دشواری کسب شواهد حسابرسی یا هزینه تحصیل آن، دلیلی منطقی برای حذف یک روش حسابرسی و یا ممانعت از گردآوری شواهد قابل اعتماد جهت ارائه اظهار نظر نمی باشد.

بخش دوم-گردآوری شواهد در ارتباط با موضوعات خاص

حسابرس در جریان حسابرسی باید در ارتباط با موضوعات زیر شواهد کافی و قابل قبولی گردآوری یا آثار آن ها را بر صورت های مالی و گزارش خود ارزیابی می کند:

1-حسابرسی نخستین

2-برآورد های حسابداری

3-اشخاص وابسته

4- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

5- تداوم فعالیت

6-خدمات حسابرس دیگر

حسابرسی نخستین

نخستین باری که حسابرس فعلی، حسابرسی صورت های مالی واحد مورد رسیدگی را به عهده می گیرد، اعم از اینکه واحد مزبور قبلاً حسابرسی نشده باشد یا این که صورت های مالی دوره قبل توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد، اصطلاحاً "حسابرسی نخستین" نامیده می شود.

حسابرس در حسابرسی نخستین باید شواهدی کافی و قابل قبول درباره موارد زیر گردآوری کند:

1- نبود تحریف در مانده های اول دوره که بر صورت های مالی دوره جاری اثری بااهمیت دارد.

2- درستی انتقال مانده های آخر دوره قبل به دوره جاری یا در صورت لزوم، تجدید نظر و ارائه مجدد آن ها

3- یکنواختی در اعمال رویه های مناسب حسابداری یا اعمال صحیح تغییرات در رویه های حسابداری در صورت های مالی و کفایت افشای

مربوط

کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرسی که حسابرس باید درباره ی مانده های اول دوره گردآوری کند به موضوعاتی چون موارد زیر بستگی دارد:

1- رویه های حسابداری مورد استفاده واحد مورد رسیدگی

2- این امر که صورت های مالی دوره قبل حسابرسی شده است یا خیر، و در صورت انجام حسابرسی، موارد عدول از شکل استاندارد گزارش (شامل هر گونه بند توضیحی)

3- ماهیت حساب ها و خطر وجود تحریف در صورت های مالی دوره جاری

4- اهمیت مانده های اول دوره نسبت به صورت های مالی دوره جاری

در مواردی که صورت های مالی دوره قبل توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است، حسابرس جانشین پس از کسب مجوز صاحبکار و رعایت الزامات حرفه ای می تواند با بررسی کاربرد های حسابرس قبلی، شواهد مناسب و قابل قبولی را درباره مانده های اول دوره گردآوری کند. در این گونه موارد، حسابرس جانشین باید صلاحیت حرفه ای و استقلال حسابرس قبلی را مورد توجه قرار دهد.

در مواردی که صورت های مالی دوره قبل حسابرسی نشده یا حسابرس جانشین نتوانسته است با استفاده از بررسی کاربرد های حسابرس قبلی خود را متقاعد کند، حسابرس باید روش های دیگری چون روش های زیر اجرا کند:

-در مورد دارایی ها و بدهی های جاری (مانده های اول دوره)، معمولاً برخی شواهد حسابرسی می تواند در جریان اجرای روش های حسابرسی دوره جاری، گردآوری شود. برای مثال، معمولاً وصول حساب های دریافتی یا پرداخت حساب های پرداختی اول دوره طی دوره جاری، پاره ای شواهد حسابرسی مربوط به وجود، مالکیت دارایی و تعلق بدهی، کامل بودن و ارزشیابی آن ها را در اول دوره، تأمین می کند. اما در مورد موجودی های مواد و کالا، متقاعد شدن حسابرس نسبت به موجودی اول دوره دشوارتر است. بنابراین، استفاده از روش های اضافی، چون نظارت بر شمارش موجودی ها در دوره جاری و تطبیق آن با موجودی اول دوره (با در نظر گرفتن رسیدها و حواله های طی دوره جاری)، آزمون ارزشیابی اقلام موجودی اول دوره و اجرای آزمون انقطاع زمانی و محاسبه نسبت سود ناخالص، ضروری است. ترکیبی از این روش ها می تواند شواهد حسابرسی مناسب و قابل قبولی را فراهم کند.

2-در مورد مانده های اول دوره دارایی ها و بدهی های غیر جاری، مانند دارایی های ثابت، سرمایه گذاری ها و بدهی های بلندمدت، حسابرس معمولاً مدارک پشتوانه مانده های اول دوره را رسیدگی می کند. در برخی موارد، حسابرس ممکن است بتواند در مورد مانده های اول دوره، مثلاً برای بدهی های بلند مدت و سرمایه گذاری ها، از اشخاص ثالث تأییدیه دریافت کند. در سایر موارد، حسابرس ممکن است ناگزیر از اجرای روش های حسابرسی اضافی باشد.

حسابرسی برآوردهای حسابداری

برآورد حسابداری یعنی تخمین مبلغ برخی از اقلام برای انعکاس در صورت های مالی در مواردی که نیست، برای مثال:

- 1-ذخیره کاهش ارزش موجودی های مواد و کالا و حساب های دریافتی به منظور کاهش ارزش آن ها به ارزش قابل بازیافت برآوردی
- 2-تخصیص بهای تمام شده دارایی های استهلاک پذیر در طول عمر مفید برآوردی آن ها
- 3-درآمدهای تحقق یافته دریافت نشده
- 4- ذخیره مالیات بر درآمد
- 5- ذخیره زیان ناشی از دعاوی حقوقی
- 6-زیان ناشی از قرار دادهای بلندمدت پیمانکاری در دست اجرا
- 7-ذخیره برای هزینه خدمات پس از فروش

مسئولیت برآوردهای حسابداری منعکس در صورت های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی است و حسابرس در بررسی برآوردهای حسابداری باید شواهد کافی و قابل قبولی را گردآوری کند تا از منطقی بودن آن ها در شرایط موجود و در صورت لزوم، افشای مناسب آن ها اطمینان حاصل کند. حسابرس هنگام ارزیابی منطقی بودن برآوردهای حسابداری باید یکی از رویکردهای زیر یا ترکیبی از آن ها را اجرا کند :

الف-بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت واحد مورد رسیدگی برای انجام برآورد های حسابداری.مراحل معمول این بررسی به ترتیب به شرح زیر است:

1-ارزیابی اطلاعات و مفروضات مبنای برآوردها

2-آزمون محاسبات به کار رفته برای برآوردها

3-در صورت امکان، مقایسه برآوردهای انجام شده برای دوره های گذشته با نتایج واقعی همان دوره ها

4-ارزیابی روش های مدیریت برای تصویب برآوردها

ب-محاسبه و استفاده از برآوردهای مستقل برای مقایسه با برآوردهای مدیریت

ج-بررسی آن گروه از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که به برآورد های حسابداری مربوط می شود

حسابرس در ارزیابی مفروضات مبنای برآوردهای حسابداری، باید موارد زیر را نیز ارزیابی کند:

1-منطقی بودن مفروضات با توجه به نتایج واقعی به دست آمده در دوره های گذشته

2-یکنواختی آن ها با مفروضات مورد استفاده در سایر برآوردهای حسابداری

3-همسویی مفروضات مزبور با برنامه مربوط مدیریت واحد مورد رسیدگی

اشخاص وابسته

اشخاصی نسبت به هم وابسته تلقی می شوند که یکی از آنان بتواند به طور مستقیم یا غیر مستقیم بر عملیاتی از طرف دیگر، کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه ای اعمال کند یا هر دو تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه مشترک شخص ثالثی باشند. سهامداران اصلی واحد تجاری، رؤسا، مدیران و خویشاوندان نزدیک آن ها، شرکت های فرعی و وابسته، مشارکت های خاص و طرح های بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری نمونه هایی از اشخاص وابسته می باشند. معاملات با اشخاص وابسته عبارت است از هر معامله ای که بین واحد تجاری با اشخاص مذکور، صرف نظر از به حساب گرفتن یا نگرفتن کل یا بخشی از مابه ازای معامله انجام می شود. معاملات با اشخاص وابسته در برخی موارد با انگیزه ای غیر از ملاحظات عادی تجاری، مانند انتقال سود یا حتی تقلب صورت می گیرد و ممکن است محتوای این معاملات متفاوت از شکل ظاهری آن ها باشد. نمونه هایی از معاملات با اشخاص وابسته به شرح زیر است:

- 1-معاملات با شرایط خارج از عرف تجاری، مانند قیمت، نرخ سود تضمین شده، تضمین و شرایط باز پرداخت غیر عادی
- 2-معاملات بدون دلیل تجاری منطقی و آشکار
- 3-معاملات با محتوای متفاوت از شکل آن
- 4-معاملات با پردازش به شیوه ای غیر عادی
- 5-معاملات عمده یا دارای حجم زیاد با برخی مشتریان یا تأمین کنندگان کالاها و خدمات در مقایسه با سایرین
- 6-معاملات ثبت نشده ای چون دریافت یا ارائه خدمات مدیریت به طور رایگان

مسئولیت شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و معاملات انجام شده با آنان به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است و حسابرس نیز باید روش هایی را اجرا کند که برای کسب شواهد کافی و قابل قبول درباره اقدامات مدیریت به منظور شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و اثر آن گروه از معاملات با اشخاص وابسته که به گونه ای با اهمیت بر صورت های مالی مؤثر است، طراحی شده است. نمونه هایی از روش های معمول برای شناسایی وجود اشخاص وابسته و معاملات انجام شده با آنان به شرح زیر است :

- 1- بررسی کاربرگ های حسابرسی سال قبل برای اطلاع از اسامی اشخاص وابسته شناخته شده
- 2- پرس و جو درباره وابستگی های اعضای هیئت مدیره و مدیران اجرایی با سایر واحدهای اقتصادی
- 3- بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام و هیئت مدیره
- 4- بررسی دفتر ثبت سهام برای تعیین اسامی سهامداران عمده واحد مورد رسیدگی یا دریافت فهرست اسامی صاحبان عمده سرمایه
- 5- پرس و جو از حسابرسان قبلی درباره آگاهی آنان از وجود اشخاص وابسته
- 6- بررسی اطلاعاتی که به مراجع ذیصلاح قانونی ارائه شده است.
- 7- بررسی مدارک حسابداری برای شناسایی معاملات یا مانده حساب های عمده یا غیر عادی، به ویژه معاملاتی که در پایان دوره مورد گزارش یا تاریخی نزدیک به آنها ثبت شده است.
- 8- بررسی تأییدیه های بانکی و وام ها و تسهیلات مالی دریافتی و پرداختی.
- 9- بررسی معاملات سرمایه گذاری، برای مثال، تحصیل یا واگذاری سرمایه گذاری های بلند مدت

حسابرس در رسیدگی به معاملات شناسایی شده با اشخاص وابسته باید شواهد کافی و قابل قبولی به دست آورد تا نسبت به عادی بودن شرایط معامله و درستی ثبت و کفایت افشای آن ها اطمینان حاصل نماید. همچنین حسابرس باید تأییدیه ای از مدیریت واحد مورد رسیدگی در ارتباط با هر یک از موارد زیر دریافت کند:

1-کامل بودن اطلاعات ارائه شده درباره شناسایی اشخاص وابسته

2-کفایت افشای اطلاعات مربوط با اشخاص وابسته در صورت های مالی

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به رویدادهایی گفته می شود که بعد از تاریخ ترازنامه و قبل از تاریخ گزارش حسابرسی رخ می دهد. همچنین رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه می تواند حقایق شناسایی شده بعد از تاریخ گزارش حسابرسی را نیز در بر گیرد. در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می شود که صورت های مالی را به گونه ای با اهمیت تحت تأثیر قرار می دهد، باید چگونگی انعکاس آن در صورت های مالی و کفایت افشا درباره آن را ارزیابی کند. با توجه به اینکه رویداد های بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است مستلزم تعدیل صورت های مالی و یا افشا در صورت های مالی باشد، می بایست این گونه رویدادها تا تاریخ گزارش حسابرسی مورد بررسی حسابرس قرار گیرند. هدف حسابرس از بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ، ارزیابی آثار اینگونه رویدادها بر صورت های مالی و گزارش حسابرسی است. رسیدگی حسابرس به رویدادهای تاریخ بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش حسابرسی (آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی) ادامه می یابد و معمولاً شامل موارد زیر است :

- بررسی روش های مدیریت برای حصول اطمینان از شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
- 2- مطالعه و بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام ، هیئت مدیره و کمیته های هیئت مدیره (مانند کمیته حسابرسی و کمیته اجرایی هیئت مدیره) که پس از تاریخ ترازنامه برگزار شده است و پرس و جو درباره مطالب مورد بحث در جلساتی که صورتجلسه آن هنوز آماده نشده است.
- 3- مطالعه و بررسی آخرین صورت های مالی میان دوره ای واحد مورد رسیدگی و در صورت لزوم بودجه، جریان وجوه نقد برآوردی و سایر گزارش های مرتبط مدیریت
- 4- پرس و جو از مشاورین حقوقی واحد مورد رسیدگی یا بهنگام کردن تأییدیه دریافتی از آنان در ارتباط با دعاوی حقوقی له و علیه واحد مورد رسیدگی
- 5- پرس و جو از مدیریت درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که می تواند بر صورت های مالی اثر گذارد.

نمونه هایی از اینگونه پرس و جوها درباره موضوعات زیر است:

الف- وضعیت جاری اقلامی که بر اساس اطلاعات مقدماتی یا غیر قطعی در حساب ها منظور شده است.

ب- تعهدات ، استقراض ها یا ضمانت نامه های جدیدی که ایجاد شده است.

ج- فروش دارایی های غیر جاری یا برنامه های موجود برای فروش آن ها

د- صدور اوراق سهام یا مشارکت جدید

ه- ادغام یا انحلال واحد مورد رسیدگی یا وجود برنامه هایی برای انجام آن ها

و- ضبط دارایی ها یا از بین رفتن آنها به دلیل مواردی از قبیل آتش سوزی یا سیل

ز- گسترش و تغییرات ایجاد شده در زمینه های مخاطره آمیز و وقایع احتمالی

ح- اصلاحات غیر عادی حسابداری که در حساب ها اعمال شده یا قرار است اعمال شود

ط- وقوع یا احتمال وقوع رویدادهایی که مناسب بودن رویه های حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت های مالی را مورد تردید قرار دهد. برای

مثال ، رویدادهایی که سبب تردید درباره فرض تداوم فعالیت شود .

در مواردی که یکی از اجزای واحد مورد رسیدگی مانند بخش ، شعبه یا شرکت فرعی آن توسط حسابرس دیگری حسابرسی می شود ، حسابرس (

اصلی) باید روش های حسابرسی آنان را درباره رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بررسی کند و لزوم آگاه کردن آنان را از تاریخ مورد نظر برای

ارائه گزارش خود ، مورد توجه قرار دهد.

رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورت های مالی

مسئولیت آگاه کردن حسابرس از رویدادهای مؤثر بر صورت های مالی که در فاصله بین تاریخ گزارش حسابرس و تاریخ انتشار صورت های مالی رخ می دهد ، بر عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است و حسابرس نسبت به اجرای روش ها و پرس و جو درباره صورت های مالی پس از تاریخ گزارش خود مسئولیتی ندارد. اما با این وجود ، چنانچه حسابرس پس از تاریخ گزارش خود اما پیش از انتشار صورت های مالی ، از رویدادهایی آگاه شود که می تواند صورت های مالی را به گونه ای بااهمیت تحت تأثیر قرار دهد باید ضرورت تعدیل صورت های مالی را ارزیابی نموده و موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می دهد ، بعمل آورد . در اینگونه موارد :

1- در صورت تعدیل صورت های مالی توسط مدیریت به دلیل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه حسابرس باید روش های حسابرسی مورد نیاز در شرایط موجود را اجرا و گزارش جدیدی درباره صورت های مالی تعدیل شده ، صادر کند . در این حالت تاریخ گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ امضا با تأیید صورت های مالی تعدیل شده باشد.

رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورت های مالی

مسئولیت آگاه کردن حسابرس از رویدادهای مؤثر بر صورت های مالی که در فاصله بین تاریخ گزارش حسابرس و تاریخ انتشار صورت های مالی رخ می دهد ، بر عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است و حسابرس نسبت به اجرای روش ها و پرس و جو درباره صورت های مالی پس از تاریخ گزارش خود مسئولیتی ندارد. اما با این وجود ، چنانچه حسابرس پس از تاریخ گزارش خود اما پیش از انتشار صورت های مالی ، از رویدادهایی آگاه شود که می تواند صورت های مالی را به گونه ای بااهمیت تحت تأثیر قرار دهد باید ضرورت تعدیل صورت های مالی را ارزیابی نموده و موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می دهد ، بعمل آورد . در اینگونه موارد :

1- در صورت تعدیل صورت های مالی توسط مدیریت به دلیل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه حسابرس باید روش های حسابرسی مورد نیاز در شرایط موجود را اجرا و گزارش جدیدی درباره صورت های مالی تعدیل شده ، صادر کند . در این حالت تاریخ گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ امضا با تأیید صورت های مالی تعدیل شده باشد.

رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورت های مالی

در مواردی که حسابرس پس از انتشار صورت های مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه می شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ ، می توانست به تغییر در گزارش حسابرس بیانجامد باید در ضرورت تجدید نظر در صورت های مالی را ارزیابی نموده و موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می دهد ، بعمل آورد . در اینگونه موارد:

1- چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی به دلیل موارد یاد شده در بالا در صورت های مالی تجدید نظر کند ، حسابرس باید روش های حسابرسی مورد نیاز در آن شرایط را اجرا کند و اقدامات مدیریت را برای حصول اطمینان از آگاه شدن کلیه دریافت کنندگان صورت های مالی قبلی (و گزارش حسابرس درباره آن) از وضعیت موجود ، بررسی و گزارش جدیدی درباره صورت های مالی تجدید نظر شده صادر کند . حسابرس در گزارش جدید خود باید از طریق درج تأکید بر مطلب خاص ، به یادداشت همراه صورت های مالی که در آن علت تجدید نظر در صورت های مالی قبلی و گزارش اولیه صادر شده توسط حسابرس به تفصیل تشریح شده است ، اشاره کند . تاریخ گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ تأیید صورت های مالی تجدیدنظر شده باشد.

-در مواردی که مدیریت واحد مورد رسیدگی به منظور آگاه کردن دریافت کنندگان صورت های مالی قبلی (و گزارش حسابرس درباره آن) اقدامات لازم را بعمل نمی آورد و با وجود اعتقاد حسابرس به ضرورت تجدیدنظر در صورت های مالی ، در صورت های مزبور تجدیدنظر نمی کند، حسابرس باید مراجع قانونی ناظر بر فعالیت صاحب کار (مانند سازمان بورس اوراق بهادار) را از این امر آگاه سازد و در صورت امکان به کلیه افراد ذینفعی که بر صورت های مالی حسابرسی شده اتکا می نمایند اطلاع دهد که از استناد به گزارش حسابرس خودداری کنند .

تداوم فعالیت

فرض تداوم فعالیت یک فرض بنیادی در تهیه صورت های مالی است که به موجب آن واحد مورد رسیدگی معمولاً بعنوان واحدی فرض می شود که در آینده قابل پیش بینی به فعالیت خود ادامه می دهد و قصد یا الزامی برای انحلال ، توقف فعالیت ، یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات ندارد .

حسابرسی در جریان برنامه ریزی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت های مالی بررسی کند. ارزیابی مدیریت از فرض تداوم فعالیت ، مستلزم قضاوت ، در هر زمان مشخص ، درباره پیامدهای آتی رویدادها یا شرایطی است که به طور ذاتی مبهم می باشند. نمونه هایی از رویدادها یا شرایطی که به تنهایی یا در مجموع ممکن است تردیدی عمده درباره فرض تداوم فعالیت ایجاد کند به شرح زیر است :

الف- نشانه های مالی :

- 1- فزونی کل بدهی ها بر کل دارایی ها یا فزونی بدهی های جاری بر دارایی های جاری
- 2- نزدیک شدن سررسید بدهی های با شرایط غیرقابل تغییر که دورنمایی واقع بینانه برای پرداخت یا تمدید آن ها وجود ندارد یا اتکای بیش از حد بر استقرار کوتاه مدت برای تأمین مالی دارایی های بلند مدت
- 3- نشانه های قطع حمایت مالی از جانب دولت و یا بستن کاران
- 4- فزونی جریان های خروجی بر جریان های ورودی وجوه نقد حاصل از عملیات ، طبق صورت های مالی تاریخی یا پیش بینی شده
- 5- نامساعد بودن نسبت های مالی اصلی
- 6- زیان های عمده عملیاتی یا کاهش عمده در ارزش دارایی های مورد استفاده در ایجاد جریان های وجوه نقد
- 7- نپرداختن سود سهام یا تأخیر طولانی در پرداخت آن
- 8- ناتوانی در پرداخت به موقع حساب های پرداختی
- 9- ناتوانی در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای وام
- 10- تغییر شرایط خرید کالا و دریافت خدمات از اعتباری به نقدی (قطع اعتبارات معمول تجاری از سوی فروشندگان مواد و کالا)
- 11- ناتوانی در تأمین منابع مالی لازم برای تولید و عرضه محصول اصلی جدید یا سایر سرمایه گذاری های ضروری

ب- نشانه های عملیاتی :

- 1- از دست دادن مدیران کلیدی بدون جایگزینی آنان
- 2- از دست دادن بازار عمده فروش محصولات ، مجوز یا امتیاز ساخت با اهمیت یا تأمین کننده اصلی کالاها و خدمات
- 3- مشکلات کارگری یا کمبود مواد اولیه و قطعات مهم

ج- سایر نقشه ها :

- 1- عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی
 - 2- وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد مورد رسیدگی که در صورت صدور رأی به محکومیت واحد مزبور، تحمل نتایج آن احتمالاً خارج از توان واحد مورد رسیدگی است .
 - 3- تغییر قوانین با سیاست های دولت به گونه ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد.
- شایان توجه است که حسابرس ، رویدادها و شرایط مربوط به فرض تداوم فعالیت را در فرایند برنامه ریزی کار حسابرسی مورد توجه قرار می دهد.
- زیرا این امر موجب انجام بموقع گفتگو با مدیریت ، بررسی برنامه های مدیریت و حل و فصل نکات شناسایی شده مربوط به تداوم فعالیت می شود.

روش های اضافی حسابرسی در صورت شناسایی رویدادها یا شرایط

حسابرس در صورت شناسایی رویدادها یا شرایطی که بتواند تردیدی عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند باید اقدامات زیر را بعمل آورد:

الف- بررسی برنامه های مدیریت برای اقدامات آتی بر مبنای ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت

ب- گردآوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی در مورد تأیید یا رفع ابهام با اهمیت یا اساسی از طریق اجرای روش های لازم ، از جمله بررسی اثر هر نوع برنامه مدیریت ، برنامه های حمایتی دولت و سایر عوامل کاهنده

ج- درخواست تأییدیه کتبی از مدیریت درباره اقدامات آتی مدیریت

هر گاه حسابرس بر این باور باشد که رویدادها با شرایطی می تواند تردیدی عمده در مورد توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند، درباره برنامه های مدیریت برای اقدامات آتی، از جمله نقد کردن دارایی ها ، استقراض یا تجدید ساختار بدهی ها، کاهش یا به تاخیر انداختن مخارج، یا افزایش سرمایه ، از مدیریت جستجو می کند. همچنین حسابرس درباره امکان پذیری برنامه های مدیریت و اثر این برنامه ها در بهبود وضعیت واحد مورد رسیدگی ، شواهد حسابرسی مناسب و کافی کسب می کند. روش های مرتبط در این زمینه می تواند شامل موارد زیر باشد :

- 1- تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد، سود و سایر پیش بینی های مالی مربوط و گفتگو درباره آن ها با مدیریت
- 2- تجزیه و تحلیل آخرین صورت های مالی میان دوره ای واحد مورد رسیدگی و گفتگو درباره آن
- 3- بررسی شرایط قراردادهای تسهیلات مالی دریافتی و انتشار اوراق مشارکت و تعیین موارد احتمالی نقض آن ها
- 4- مطالعه صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام ، هیئت مدیره و کمیته های با اهمیت واحد مورد رسیدگی (در صورت وجود) به منظور یافتن نکاتی درباره مشکلات تأمین مالی
- 5- پرس و جو از مشاور حقوقی واحد مورد رسیدگی درباره دعاوی حقوقی مطرح شده و در شرف طرح علیه آن واحد و مناسب بودن ارزیابی مدیریت از پیامد آن ها و برآورد آثار مالی آن ها
- 6- اثبات وجود و جاهت قانونی و قابلیت اجرای توافق های انجام شده با اشخاص وابسته و ثالث برای تأمین و تداوم پشتیبانی مالی و ارزیابی توانایی مالی این اشخاص در تأمین وجوه اضافی
- 7- بررسی برنامه های واحد مورد رسیدگی در رابطه با سفارش های انجام نشده مشتریان
- 8- بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برای شناسایی مواردی که توانایی واحد مورد رسیدگی را به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر کاهش می دهد یا به گونه ای بر آن اثر می گذارد.

خدمات حسابرس دیگر

منظور از "حسابرس دیگر" شخصی غیر از حسابرس اصلی است که مسئولیت ارائه گزارش نسبت به گزارش های مالی جزء یا اجزایی از واحد مورد رسیدگی را بر عهده دارد که جزئی از صورت های مالی واحد مورد رسیدگی حسابرس اصلی است. حسابرس دیگر، مؤسسات تابعه (خواه با همان نام یا با نامی دیگر) مؤسسات وابسته مؤسسه حسابرسی حسابرس اصلی و حسابرسان و مؤسسات مستقل از مؤسسه حسابرسی حسابرس اصلی را شامل می شود .

حسابرس هنگام پذیرش کار به عنوان حسابرس اصلی باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا می تواند به عنوان حسابرس اصلی ایفای وظیفه کند یا خیر. همچنین حسابرس اصلی پس از پذیرش کار و هنگام برنامه ریزی استفاده از خدمات حسابرس دیگر باید صلاحیت حرفه ای حسابرس دیگر را برای انجام مأموریت مورد نظر، ارزیابی کند. برخی منابع کسب آگاهی لازم برای این ارزیابی عبارتند از :
مجامع حرفه ای که هر دو حسابرس یا حسابرس دیگر، عضو آن می باشند و مؤسسه (یا مؤسسات) حسابرسی ای که حسابرس دیگر، قبلاً عضو آن بوده است. در صورت لزوم ، اطلاعات مزبور می تواند با پرس و جو از سایر حسابرسان ، مراجع ذیصلاح و مذاکره با حسابرس دیگر تکمیل شود.

حسابرس اصلی برای تشخیص کفایت نتایج کارحسابرس دیگر برای مقاصد حسابرسی خود باید روش های مناسبی را اجرا کند تا شواهد کافی و قابل قبول را به دست آورد. بدین منظور حسابرس اصلی باید موارد زیر را به حسابرس دیگر اعلام کند:

1- لزوم استقلال حسابرس دیگر از واحد مورد رسیدگی و اجزای آن و ضرورت دریافت تأییدیه ای از وی دال بر رعایت این الزام
2- استفاده ای که از نتایج کار و گزارش حسابرس دیگر خواهد شد و همچنین ، ترتیبات لازم برای هماهنگ کردن اقدامات آنان در مرحله برنامه ریزی اولیه حسابرسی

3- الزامات حسابداری ، حسابرسی و گزارشگری و دریافت تأییدیه ای از مدیریت اجزای واحد مورد رسیدگی دال بر رعایت آن ها
حسابرس اصلی همچنین ممکن است درباره روش های حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس دیگر با وی مذاکره کند و صورت خلاصه روش های حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس دیگر (که می تواند به شکل پرسش نامه یا چک لیست باشد) یا کاربرگ های وی را بررسی کند. نوع و ماهیت ، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی به شرایط کار و میزان شناخت حسابرس اصلی از صلاحیت حرفه ای حسابرس دیگر بستگی دارد. این شناخت می تواند از طریق بررسی کار قبلی حسابرس دیگر افزایش یابد.

مسئولیت حسابرس اصلی

در مواردی که اجزایی از واحد مورد رسیدگی توسط حسابرسان دیگر حسابرسی می شود ، حسابرس اصلی باید ضمن ارزیابی یافته های بااهمیت حسابرس دیگر ، تأثیر هریک از موارد را بر گزارش خود ارزیابی نموده و سپس گزارش خود را تنها با مسئولیت خویش و بدون اشاره به کار انجام شده توسط حسابرسان دیگر صادر کند.

بخش سوم – انتخاب اقلام برای آزمون به منظور گردآوری شواهد حسابرسی

حسابرس هنگام طراحی روش های حسابرسی باید شیوه های مناسب انتخاب اقلام را برای آزمون مشخص کند شیوه های قابل استفاده عبارت است از :

الف-انتخاب همه اقلام (رسیدگی صد درصد) - حسابرس ممکن است رسیدگی به کل جامعه (یا یک طبقه) اقلام تشکیل دهنده مانده یک حساب یا یک گروه معاملات را مناسب ترین راه کار تشخیص دهد.رسیدگی صد درصد در مورد آزمون کنترل ها غیرمتداول اما در مورد آزمون های محتوا متداول است.برای مثال ، رسیدگی صد در صد ممکن است در موارد زیر مناسب باشد:

1-جامعه از یک گروه کوچک اقلام پرارزش تشکیل شده است.

- خطر ذاتی و خطر کنترل بالاست و سایر شیوه ها شواهد حسابرسی مناسب و کافی را فراهم نمی کند.

3- ماهیت تکراری محاسبات یا سایر پردازش های انجام شده توسط سیستم های اطلاعاتی رایانه ای ، رسیدگی صد درصد را مقرون به صرفه می کند.

ب- **انتخاب اقلام خاص** - حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد اقلام خاصی از جامعه را بر اساس عواملی چون شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی ، برآورد اولیه از خطر ذاتی و کنترل ، و ویژگی های جامعه مورد آزمون انتخاب کند .
اقلام خاص انتخابی می تواند شامل موارد زیر باشد:

1- **اقلام بزرگ کلیدی** - حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد اقلام خاصی را از یک جامعه، به دلیل مبلغ بالا یا سایر ویژگی های آن اقلام ، چون مشکوک ، غیرعادی یا مخاطره آمیز بودن یا داشتن پیشینه رخداده اشتباه ، انتخاب کند.

2- **همه اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین** - حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد به منظور اثبات بخش عمده ای از جمع اقلام مانده یک حساب یا یک گروه معاملات اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین را رسیدگی کند

3- **اقلام مورد نیاز برای کسب اطلاعات** - حسابرس ممکن است اقلامی را مورد رسیدگی قرار دهد که اطلاعاتی درباره موضوعاتی چون ماهیت معاملات ، سیستم های حسابداری و کنترل داخلی و فعالیت واحد مورد رسیدگی برای وی فراهم می کند.

هرچند رسیدگی انتخابی به اقلام خاص مانده یک حساب یا یک گروه معاملات اغلب شیوه مؤثری برای گردآوری شواهد حسابرسی است ، اما نمونه گیری در حسابرسی محسوب نمی شود. نتایج حاصل از اجرای روش های حسابرسی در مورد این گونه اقلام نمی تواند به کل جامعه تعمیم داده شود. حسابرس باید در صورت بااهمیت بودن باقی مانده جامعه ، لزوم کسب شواهد مناسب را درباره آن مورد توجه قرار دهد.

ج- نمونه گیری – نمونه گیری در حسابرسی عبارت است از به کارگیری روش های حسابرسی درباره کمتر از صد درصد اقلام تشکیل دهنده مانده یک حساب یا یک گروه معاملات به گونه ای که همه واحد های نمونه گیری، شانس انتخاب شدن داشته باشند. این روش ، حسابرس را در کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی مربوط به برخی ویژگی های انتخابی به منظور نتیجه گیری درباره جامعه مورد آزمون یاری می کند. نمونه گیری در حسابرسی می تواند با استفاده از رویکرد آماری یا غیرآماري انجام شود.

تصميم گیری در مورد اینکه از کدام رویکرد استفاده شود به شرایط موجود بستگی دارد و بکارگیری هریک از شیوه های بالا یا ترکیبی از آنها می توانند در شرایط خاصی مناسب باشد. گرچه تصمیم گیری درباره استفاده از هر شیوه یا ترکیبی از آنان ، بر اساس خطر حسابرسی و کارایی حسابرسی صورت می گیرد ، اما حسابرس باید متقاعد شود که شیوه های مورد استفاده از لحاظ تأمین شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای دستیابی به هدف های آزمون اثربخش است.

نمونه گیری و آماری و غیر آماری

نمونه گیری آماری، نوعی نمونه گیری است که بر اساس آن اندازه نمونه یا ترکیبی از آن با استفاده از تکنیک های آماری تعیین می شود. یکی از مزایای نمونه گیری آماری این است که حسابرس می تواند با استفاده از روش های نمونه گیری آماری میزان اتکای مورد نیاز از نتایج نمونه را از قبل مشخص نموده و سپس اندازه نمونه را تعیین کند و بدین ترتیب ، خطر اشتباهات بااهمیت در نمونه گیری را اندازه گیری و کنترل نماید. نمونه گیری آماری در موارد زیر می تواند به حسابرس کمک کند:

1- تعیین اندازه نمونه

2- اندازه گیری کفایت و قابلیت اطمینان شواهد گردآوری شده

3- ارزیابی عینی و بی طرفانه نتایج نمونه گیری

نمونه گیری غیر آماری ، نوعی نمونه گیری است که بر اساس آن اندازه نمونه یا ترکیبی از آن به جای استفاده از تکنیک های آماری ، بر اساس قضاوت حرفه ای حسابرس تعیین می شود.

تصمیم گیری درباره استفاده از رویکرد نمونه گیری آماری یا غیر آماری ، به قضاوت حسابرس درباره مؤثرترین روش کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی در شرایط خاص بستگی دارد . به عنوان مثال، در آزمون کنترل ها، تحلیل حسابرس از ماهیت و علت اشتباه اغلب بااهمیت تر از تحلیل آماری از صرف بود یا نبود اشتباه (یعنی ، تعداد اشتباه) است . در چنین شرایطی ، استفاده از نمونه گیری غیر آماری ممکن است مناسب ترین روش باشد.

شیوه های انتخاب ارقام نمونه

برای انتخاب نمونه روش های متعددی وجود دارد که شیوه های متداول و مورد استفاده به شرح زیر است:

1- انتخاب تصادفی – در این روش ، کلیه ارقام جامعه آماری شانسی یکسانی برای انتخاب شدن به عنوان نمونه را دارند و نمونه انتخابی کاملاً تصادفی بوده و انتخاب کننده تأثیری بر فرآیند انتخاب ندارد. با این وجود ، نمونه مزبور لزوماً معرف جامعه نیست، چرا که این خطر وجود دارد که نمونه انتخاب شده فاقد ویژگی های جامعه باشد. جدول اعداد تصادفی و برنامه های کامپیوتری ایجاد اعداد تصادفی از جمله روش های متداول انتخاب تصادفی است .

2- انتخاب منظم – در این روش ، تعداد واحدهای نمونه گیری موجود در جامعه به اندازه نمونه تقسیم می شود تا فاصله نمونه گیری تأیید شود و انتخاب از یک نقطه شروع تصادفی آغاز می شود و با انتخاب هر n امین رقم بعدی در جامعه ادامه می یابد. برای مثال فرض کنید حسابرسان می خواهند 200 فاکتور را از مجموع 10000 فاکتور رسیدگی کنند. حسابرسان باید از هر 50 فاکتور ($200/10000=50$) ، یک فاکتور را برای رسیدگی انتخاب کنند. حسابرسان یکی از 50 فاکتور اول را به عنوان نقطه شروع تعیین و سپس هر پنجاهمین فاکتور بعد از آن را انتخاب می کنند.

اگرچه نقطه شروع می تواند به طور دلخواه انتخاب شود، اما در صورت تعیین آن با استفاده از برنامه کامپیوتری اعداد تصادفی یا جدول اعداد تصادفی ، نمونه مزبور احتمال زیاد واقعی تر خواهد بود.

3-انتخاب بی نظم – در این روش ، حسابرس نمونه را بدون پیروی از یک روش با قاعده انتخاب می کند. اگرچه در انتخاب بی نظم هیچ روش با قاعده ای به کار گرفته نمی شود ، اما حسابرس باید از هر نوع جانبداری آگاهانه یا پیشداوری (برای مثال ، پرهیز از انتخاب اقلامی که تعیین محل آن دشوار است، انتخاب یا عدم انتخاب اولین یا آخرین قلم هر صفحه) بپرهیزد و بدینسان اطمینان یابد که همه اقلام جامعه از شانس یکسانی برای انتخاب شدن برخوردارند.

4- انتخاب قطعه ای – در این روش کلیه اقلام مربوط به یک دوره ی زمانی معین انتخاب و مورد رسیدگی قرار می گیرد. به عنوان مثال، حسابرس ممکن است برای بررسی کنترل های داخلی پرداخت های نقدی تصمیم بگیرد تمام پرداخت های نقدی شهر یور و اسفند را آزمون کند. بنابراین، واحد نمونه گیری به جای تک تک معاملات، ماه خواهد بود. از آنجایی که در روش قطعه ای نمونه ها از بین کلیه اقلام جامعه انتخاب نمی شود، نمونه انتخاب شده نمی تواند معرف جامعه باشد.

اجرای روش های حسابرسی در مورد کلیه اقلام تشکیل دهنده بخشی از یک جامعه که دارای ویژگی بخصوصی می باشد (مانند کلیه اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین) از لحاظ آن بخش مورد رسیدگی، به دلیل رسیدگی به صد درصد اقلام و از لحاظ کل جامعه، به دلیل عدم انتخاب اقلام مزبور ممکن است وجود برخی ویژگی ها را در باقی مانده جامعه اثبات کند، اما نتیجه حاصل از این آزمون لزوماً مبنای مناسبی را برای تعمیم نتایج به باقی مانده جامعه فراهم نمی کند.

تعیین اندازه نمونه

حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه باید موارد زیر را ارزیابی کند:

1-خطر نمونه گیری – خطر نمونه گیری از این احتمال ناشی می شود که نتیجه گیری حسابرس بر اساس نمونه ممکن است با نتیجه گیری وی از اجرای همان روش حسابرسی درباره تمامی اقلام تشکیل دهنده جامعه متفاوت باشد. اندازه نمونه با توجه به میزانی از خطر نمونه گیری تعیین می شود که حسابرس براساس نتایج نمونه ، حاضر به پذیرش آن می باشد و با وجود آن، باز هم بر این باور است که نتایج حاصل از نمونه هدف حسابرسی را برآورده می کند.

- 2- اشتباه قابل تحمل -** در مرحله برنامه ریزی تعیین می شود و برای مقاصد آزمون های محتوا، در ارتباط با تعیین میزان اهمیت مورد نظر حسابرس به کار می رود . هر چه اشتباه قابل تحمل کوچکتر باشد، اندازه نمونه باید بزرگتر شود.
- 3- اشتباه مورد انتظار -** اشتباه مورد انتظار یعنی میزان اشتباهاتی که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند. با افزایش اشتباه مورد انتظار، اندازه نمونه کاهش می یابد. حسابرس هنگام تعیین اشتباه مورد انتظار باید نکاتی چون میزان اشتباهات شناسایی شده در حسابرسی های قبلی، تغییرات ایجاد شده در روش های (اجرایی) واحد مورد رسیدگی و شواهد حاصل از اجرای سایر روش ها را مورد توجه قرار می دهد.

خطر نمونه گیری در آزمون کنترل ها و آزمون های محتوا

حسابرس در هر دو آزمون کنترل ها و آزمون های محتوا با خطر نمونه گیری روبرو است.

الف- آزمون کنترل ها - در انجام دادن آزمون کنترل ها توسط حسابرس دو نوع خطر نمونه گیری وجود دارد:

- 1- خطر اتکای کمتر از واقع بر سیستم کنترل داخلی -** یعنی خطر اینکه نتایج نمونه سبب شود حسابرس بر یک روش کنترل داخلی، کمتر از آنچه باید، اتکا کند. بدین ترتیب خطر کنترل در سطح بالایی تعیین می گردد و این امر موجب می شود که آزمون های محتوا بیش از حد لازم اجرا گردد و در نتیجه کارایی حسابرسی کاهش می یابد.

2-خطر اتکای بیش از واقع برسیستم کنترل داخلی – یعنی خطر این که نتایج نمونه سبب شود حسابرس به اشتباه بر یک روش کنترل داخلی، بیشتر از آنچه باید اتکا کند. بدین ترتیب خطر کنترل در سطح پایینی تعیین می گردد و این امر موجب می شود که به طور نابجا از حجم آزمون های محتوا کاسته شده و در نتیجه اثربخشی کلی حسابرسی به عنوان ابزار کشف تحریف های بااهمیت در صورت های مالی صاحبکار کاهش می یابد.

ب – آزمون های محتوا - در انجام آزمون های محتوای مانده حساب ها توسط حسابرس نیز دو نوع خطر نمونه گیری وجود دارد :

1-خطر رد کردن نادرست – که خطر نوع اول یا خطر آلفا نامیده می شود، یعنی خطر این که نتایج نمونه نشانگر وجود تحریف با اهمیت در مانده یک حساب یا گروه معاملات باشد، در حالی که در واقع چنین نباشد. به عبارت دیگر این خطر نوعی ریسک است که در مواردی که صورت های مالی تصویر منصفانه ای منعکس می کند، حسابرس گزارش غیر مقبول ارائه می کند . خطر رد کردن نادرست بر اثربخشی حسابرسی تاثیری ندارد، ولی کارایی حسابرسی را کاهش می دهد، زیرا هنگامی که حسابرس به طور نادرست مانده یک حساب را رد می کند ، اقدام به جمع آوری شواهد بیشتری می نماید که این امر هزینه حسابرسی را افزایش و کارایی آن را کاهش می دهد.

2-خطر پذیرش نادرست – که خطر نوع دوم یا خطر بتا نیز نامیده می شود، یعنی خطر اینکه نتایج نمونه سبب شود حسابرس مانده یک حساب یا گروه معاملات را عاری از تحریف بداند ، در حالی که آن حساب یا گروه معاملات واقعا دارای تحریف بااهمیت باشد. به عبارت دیگر این خطر نوعی ریسک است که در مواردی که صورت های مالی تصویر منصفانه ای منعکس نمی کند، حسابرس گزارش مقبول ارائه می کند. خطر پذیرش نادرست اثربخشی حسابرسی را مورد تردید جدی قرار می دهد و از آنجا که بیش از خطر رد کردن نادرست موجب اظهار نظر نادرست نسبت به صورت های مالی می شود، بیشتر مورد توجه حسابرس قرار می گیرد.

عوامل مؤثر بر اندازه نمونه

الف-در آزمون کنترل ها - موارد زیر عواملی هستند که حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه برای آزمون کنترل ها مورد توجه قرار می دهد. این عوامل باید با هم مورد توجه قرار گیرند.

اندازه نمونه

عامل

- 1-افزایش در میزان اتکای مورد نظر حسابرس به سیستم های حسابداری و کنترل داخلی
 - 2-افزایش در برآورد خطر کنترل اولیه
 - 3-افزایش در ضریب انحراف از روش کنترل مقرر که حسابرس مایل به پذیرش آن است
(افزایش اشتباه قابل تحمل)
 - 4-افزایش در ضریب انحراف از روش کنترل مقرر که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند
(افزایش اشتباه مورد انتظار)
 - 5-افزایش در سطح اطمینان مورد نظر حسابرس (با برعکس، کاهش در خطر این که حسابرس نتیجه گیری کند که خطر کنترل، پایین تر از خطر کنترل واقعی موجود در جامعه است).
 - 6-افزایش در تعداد واحدهای نمونه گیری در جامعه
- افزایش می یابد
- کاهش می یابد
- کاهش می یابد
- افزایش می یابد
- افزایش می یابد
- تأثیر قابل اغماض

ب-در آزمون های محتوا - موارد زیر عواملی هستند که حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه برای آزمون های محتوا مورد توجه قرار می دهد. این عوامل باید با هم مورد توجه قرار گیرند.

اندازه نمونه	عامل
افزایش می یابد	1-افزایش در برآورد حسابرسی از خطر ذاتی و کنترل
کاهش می یابد	۲- افزایش در استفاده از سایر آزمون های محتوا درباره همان ادعا در صورت های مالی
افزایش می یابد	3- افزایش در سطح اطمینان مورد نظر حسابرس (یا برعکس، کاهش در خطر این که حسابرس نتیجه گیری کند که اشتباه با اهمیتی وجود ندارد، در صورتی که واقعا وجود دارد)
کاهش می یابد	4-افزایش در جمع اشتباهاتی که حسابرس مایل به پذیرش آن است

(افزایش اشتباه قابل تحمل)

5-افزایش در جمع اشتباهاتی که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند

افزایش می یابد

(افزایش اشتباه مورد انتظار)

6-طبقه بندی جامعه در موارد لازم

کاهش می یابد

7-افزایش در تعداد واحدهای نمونه گیری در جامعه

تأثیر قابل اغماض

ارزیابی نتایج نمونه

حسابرس پس از این که روش های حسابرسی مناسب و لازم برای دستیابی به هدف خاص حسابرسی را درباره هر یک از اقلام نمونه اجرا کرد باید کلیه موارد زیر را انجام دهد:

ارزیابی نتایج نمونه

حسابرس پس از این که روش های حسابرسی مناسب و لازم برای دستیابی به هدف خاص حسابرسی را درباره هر یک از اقلام نمونه اجرا کرد باید کلیه موارد زیر را انجام دهد:

1- تجزیه و تحلیل هر یک از اشتباهات کشف شده در نمونه - حسابرس برای تجزیه و تحلیل هر اشتباه کشف شده در نمونه باید ابتدا مشخص کند که آیا قلم مورد بحث، واقعا یک اشتباه است یا خیر. حسابرس هنگام طراحی نمونه باید شرایطی را تعریف کرده باشد که با توجه به هدف های حسابرسی، نشانه وجود اشتباه است. برای مثال در آزمون محتوای مربوط به ثبت حسابهای دریافتی، جمع حساب های دریافتی با حساب به حساب شدن دفتر معین بدهکاران، تحت تاثیر قرار نمی گیرد. بنابراین، تلقی چنین موردی به عنوان یک اشتباه از لحاظ مقاصد ارزیابی نتایج نمونه برای این آزمون محتوا ممکن است نادرست باشد، گرچه می تواند بر سایر زمینه های حسابرسی، مانند برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول اثر گذارد.

در مواردی که گرد آوری شواهد مورد نظر درباره هر یک از اقلام نمونه امکان پذیر نباشد، حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبولی را با اجرای سایر روش های حسابرسی به دست آورد. برای مثال، چنانچه پاسخی بابت درخواست مثبت بدهکاران دریافت نشود، حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی را درباره اعتبار آن طلب از طریق بررسی وجوه دریافتی از مشتری پس از تاریخ ترازنامه و یا بررسی پرونده وی، به دست آورد. چنانچه حساب نتواند سایر روش های حسابرسی را اجرا کند یا روش های اجرا شده، شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی را برای وی فراهم نیاورد، حسابرس آن قلم را اشتباه فرض می کند. حسابرس باید جنبه های کیفی اشتباهات را نیز ارزیابی کند. جنبه های کیفی، مواردی چون نوع و ماهیت، علت اشتباه و اثر احتمالی آن بر سایر مراحل حسابرسی را در بر می گیرد.

۲- تعمیم اشتباهات کشف شده در نمونه به کل جامعه - حسابرس نتایج اشتباهات کشف شده در نمونه را به جامعه مورد نظر تعمیم می دهد. راه های قابل قبول متفاوتی برای تعمیم نتایج به کل جامعه وجود دارد، اما شیوه تعمیم همواره باید با شیوه انتخاب اقلام نمونه، هماهنگ باشد. حسابرس برای تعمیم نتایج اشتباهات باید جنبه های کیفی اشتباهات کشف شده را نیز مورد توجه قرار دهد. در مواردی که جامعه به زیرمجموعه هایی تقسیم شده است، تعمیم اشتباهات باید برای هر زیر مجموعه به طور جداگانه صورت گیرد و نتایج حاصل با هم ترکیب شود.

۳- برآورد دوباره خطر نمونه گیری (در صورت لزوم) - حسابرس باید احتمال فزونی اشتباهات موجود در جامعه را بر اشتباه قابل تحمل ارزیابی کند. حسابرس برای این منظور، اشتباه تعمیم یافته جامعه را با در نظر گرفتن نتایج سایر روش های حسابرسی مربوط به آن روش بخصوص کنترل یا سرفصل صورت های مالی، با اشتباه قابل تحمل مقایسه می کند. اشتباه تعمیم یافته جامعه که برای این مقایسه در مورد آزمون های محتوا به کار می رود عبارت است از خالص ثبت های اصلاحی که واحد مورد رسیدگی انجام داده است. چنانچه اشتباه تعمیم یافته از اشتباه قابل تحمل بیشتر باشد، حسابرس خطر نمونه گیری را دوباره برآورد می کند و اگر خطر مزبور غیرقابل قبول باشد، باید گسترش روش های حسابرسی یا اجرای سایر روش های حسابرسی را مورد توجه قرار دهد.

فصل ششم

مستند سازی و کنترل کیفیت کار حسابرسی

بخش اول - مستند سازی

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید سوابق مربوط به روش های حسابرسی اجرا شده (شامل برنامه ریزی)، شواهد حسابرسی کسب شده و نتایجی که وی به آن رسیده است را مستند نماید. مستندات حسابرسی شامل برنامه های حسابرسی، تأییدیه های برون سازمانی، تاییدیه مدیران، چک لیست ها و مکاتبات مربوط به موضوعات با اهمیت، خلاصه نکات عمده حسابرسی و ... بوده و می تواند به شکل ثبت اطلاعات بر روی کاغذ، فیلم، ضبط الکترونیکی یا دیگر ابزارهای مشابه باشد. تهیه به موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب به افزایش کیفیت کار حسابرسی کمک نموده و بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج به دست آمده را پیش از نهایی کردن گزارش حسابرس، تسهیل می نماید. هدف اولیه مستندات حسابرسی، (۱) هماهنگ کردن کار حسابرسی و کمک به تهیه گزارش، (۲) تامین مدارک کافی و مناسب به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرس، و (۳) فراهم آوردن شواهد حاکی از انجام شدن حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی است.

شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی

میزان مستندات حسابرسی به قضاوت حرفه ای حسابرس بستگی دارد، زیرا مستند کردن کلیه موضوعاتی که حسابرس در جریان حسابرسی مورد بررسی قرار می دهد، نه ضروری است و نه امکان پذیر. به طور کلی، شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- 1- ماهیت روش های حسابرسی مورد اجرا
- 2- خطرهای تحریف با اهمیت شناسایی شده
- 3- میزان قضاوت مورد نیاز برای اجرای کار و ارزیابی نتایج
- 4- اهمیت شواهد حسابرسی کسب شده
- 5- ماهیت و میزان موارد استثنایی شناسایی شده
- 6- نیاز به مستندسازی نتایج یا مبانی نتایجی که به آسانی از مستندات کار انجام شده یا شواهد حسابرسی کسب شده قابل تشخیص نیست.
- 7- متدولوژی و ابزار حسابرسی مورد استفاده

کاربرگ حسابرسی

کاربرگ حسابرسی ابزار مستندسازی عملیات حسابرسی است و کلیه شواهد جمع آوری شده به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرس در آن مستند می شود، بنابراین مهارت در طراحی و استفاده مفید و موثر از کاربرگ برای حسابرس ضروری است. شایان توجه است که هر چند هنوز کاربرگ ها به صورت برگه های کاغذی تهیه می شوند، اما به طور روز افزون برای تهیه آن ها از رایانه های کوچک و نرم افزارهای حسابرسی نیز بهره برده می شود.

کاربرگ های حسابرسی حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحبکار و گزارش حسابرس بوده و کلیه کار های انجام شده توسط حسابرس (از قبیل روش های به کار برده شده، آزمون های انجام شده، اطلاعات جمع آوری شده و نتایج حاصل از اجرای عملیات حسابرسی) را مستند و گزارش حسابرس را توجیه می کند. کاربرگ های حسابرسی باید حاوی کلیه اطلاعات مربوط به اظهار نظر درباره مطلوبیت ارائه صورت های مالی صاحبکار باشد.

اهداف کاربرگ های حسابرس

هدف اصلی کاربرگ ها کمک به تامین مدارک کافی و مناسب به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرس و همچنین انجام عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و تکمیل پرونده های حسابرسی و تهیه گزارش می باشد. علاوه بر این، کاربرگ ها میتواند مبنایی برای برنامه ریزی حسابرسی ارائه نماید.

به طور کلی، کاربرگ های حسابرسی اهداف و نیازهای زیر را برآورده می کند:

1- کمک به برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی

کمک به سرپرستان و مدیران حسابرسی در امر هدایت و سرپرستی کار حسابرسی
ثبت و ضبط شواهد حاصل از اجرای عملیات حسابرسی به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرس
مستند کردن رعایت استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی
کمک به برنامه ریزی و انجام حسابرسی دوره های آتی

شکل و محتوای کاربرگ های حسابرسی

حسابرس باید اطلاعات مربوط به (۱) برنامه ریزی کار حسابرسی، (۲) نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روش های حسابرسی اجرا شده، (۳) نتایج حاصل از اجرای روش های حسابرسی و شواهد حسابرسی کسب شده، و (۴) نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی و نتیجه گیری های مربوطه را در کاربرگ های حسابرسی مستند کند. حسابرس هنگام تهیه و تنظیم کاربرگ ها باید به این نکته توجه داشته باشد که کاربرگ ها باید متناسب با شرایط موجود و نیازهای حسابرس در هر کار حسابرسی، طراحی و تنظیم شود.

میزان و حجم کاربرگ های حسابرسی به قضاوت حرفه ای حسابرس بستگی دارد و به طور کلی باید به اندازه ای باشد که در صورت لزوم بتواند شناختی کلی از کارهای حسابرسی انجام شده و مبانی تصمیم گیری های اصلی را برای حسابرس دیگری که سابقه ای از این کار ندارد، فراهم کند. عواملی که بر شکل و محتوای کاربرگ ها تاثیر می گذارند به شرح زیر است:

- 1- ماهیت کار و نوع گزارش حسابرس
 - 2- نوع و ماهیت و پیچیدگی فعالیت واحد مورد رسیدگی
 - 3- نوع و ماهیت و وضعیت سیستم های حسابداری و کنترل داخلی مورد رسیدگی (برآورد اولیه از خطر کنترل)
 - 4- ضرورت هدایت، سرپرستی و بررسی کار انجام شده در شرایط خاص هرکار
 - 5- شیوه و تکنولوژی حسابرسی مورد استفاده در جریان رسیدگی ها
- مشخص کردن تهیه کننده و بررسی کننده کاربرگ های حسابرسی**
- حسابرس در مستندسازی کاربرگ ها باید موارد زیر را ثبت کند:
- 1- نام انجام دهنده کار حسابرسی و تاریخ تکمیل آن
 - 2- نام بررسی کننده کار حسابرسی اجرا شده و تاریخ بررسی
- مستندسازی مستلزم درج شواهد حاکی از بررسی کاربرگ ها و زمان انجام آن توسط بررسی کننده به گونه ای مناسب می باشد.

مالکیت کاربرگ های حسابرسی

مالکیت کاربرگ های حسابرسی متعلق به حسابرس است و صاحبکار تحت هیچ شرایطی نمی تواند حسابرس را ملزم کند که کاربرگ های حسابرسی را در اختیار وی قرار دهد. با این وجود، تلخیصی از برخی کاربرگ های حسابرسی یا نسخه ای از آنها می تواند با صلاحدید حسابرس در اختیار واحد مورد رسیدگی قرار گیرد تا به عنوان پشتوانه مدارک حسابداری واحد مزبور مورد استفاده قرار گیرد. اما کاربرگ های حسابرسی هرگز نباید به عنوان جایگزین مدارک حسابداری واحد مورد رسیدگی تلقی شود.

انواع کاربرگ ها

با توجه به مطالب متعددی که در کاربرگ ها درج می شود، انواع مختلفی کاربرگ حسابرسی وجود دارد، از این رو طبقه بندی آنها کار نسبتاً مشکلی است. با این حال، کاربرگ های تهیه شده می تواند در گروه های کلی زیر طبقه بندی شود:

1- کاربرگ های عمومی

2- کاربرگ نهایی

3- کاربرگ های اصلی

4- کاربرگ اصلاحات پیشنهادی و تعدیلات طبقه بندی

5- کاربرگ های فرعی (تفضیلی)

6- کاربری های رسیدگی

7- کاربرگ تجزیه و تحلیل

8- کاربرگ صورت مغایرت

9- کاربرگ های محاسباتی

10- مدارک موید

کاربرگ های عمومی

کاربرگ های عمومی برای استفاده در برنامه ریزی و سرپرستی عملیات حسابرسی طراحی می شوند. کاربرگ های عمومی شامل طرح های کلی و برنامه های حسابرسی، بودجه زمانی، قرارداد حسابرسی، نمودگرها و پرسش نامه کنترل های داخلی است. یادداشت های مربوط به فرایند برنامه ریزی و نکات عمده مذاکرات با مدیریت صاحبکار نیز جزء کاربرگ های عمومی محسوب میشوند.

کاربرگ نهایی

کاربرگ نهایی که کاربرگ تراز آزمایشی نیز نامیده می شود جدولی است حاوی مانده سال جاری و سال قبل حساب های دفتر کل و ستون های اصلاحات پیشنهادی، تعدیلات طبقه بندی و همچنین اقلام نهایی که در صورت های مالی منعکس خواهد شد. کاربرگ نهایی، جدول اصلی کنترل و تلخیص تمام کاربرگ های پرونده است و به عنوان ستون فقرات مجموعه کاربرگ های حسابرسی محسوب می شود. نمونه ای از کاربرگ نهایی که توسط حسابرس تهیه می شود

کاربرگ اصلی

کاربرگ اصلی مشابه کاربرگ نهایی بوده و نشان دهنده یکی از سرفصل های عمده صورت های مالی می باشد. کاربرگ اصلی برای تلفیق هر طبقه از حساب های هم گروه دفترکل به کار می رود و جمع هر یک از این کاربرگ ها یکجا به کاربرگ نهایی منتقل می شود. برای مثال کاربرگ اصلی وجوه نقد شامل مانده حساب های بانکی، صندوق، تنخواه گردان ها و ... با کاربرگ اصلی موجودی ها شامل مانده حساب های موجودی مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده و ... است.

کاربرگ اصلاحات پیشنهادی و تعدیلات طبقه بندی

کاربرگ اصلاحات پیشنهادی، پیش نویس ثبت های روزنامه ای است که حسابرس برای تصحیح اشتباهات بااهمیت کشف شده در صورت های مالی و مدارک حسابداری صاحب کار تهیه می کند. کاربرگ تعدیلات طبقه بندی نیز شامل اقلامی است که ثبت آنها در دفاتر صحیح است، اما برای ارائه مطلوب صورت های مالی باید تجدید طبقه بندی شوند. برای مثال، مانده بستانکار با اهمیت حساب های دریافتنی باید تحت عنوان یک بدهی، تجدید طبقه بندی و در ترازنامه منعکس شود. از آنجایی که تعدیلات طبقه بندی تنها بر نحوه ارائه صورت های مالی تاثیر دارد، تعدیلات مزبور در دفاتر صاحبکار ثبت نمی شود و تنها در کاربرگ های حسابرسی منعکس می گردد

کاربرگ فرعی

کاربرگ فرعی که کاربرگ تفصیلی نیز نامیده می شود، کاربرگی است که اجزای اصلی یا ریز مانده یک حساب دارایی یا بدهی مانند صورت ریز مانده حساب های دریافتی یا حساب های پرداختی را نشان می دهد.

کاربرگ های رسیدگی

کاربرگ رسیدگی برای بررسی اجزای یک حساب مورد استفاده قرار می گیرد و نتایج حاصل از رسیدگی های حسابرس در مورد هر یک از مانده های انتخاب شده را منعکس می سازد. کلیه اطلاعات به دست آمده از طریق سندرسی، بررسی های عینی، مذاکره با مسئولان واحد تجاری و... در کاربرگ های رسیدگی منعکس می گردد.

کاربرگ تجزیه و تحلیل

کاربرگ تجزیه و تحلیل خلاصه ای از تغییرات طی دوره یک حساب دفتر کل را نشان می دهد. از این کاربرگ بیشتر در رسیدگی به حساب های عمده و کم گردش مانند دارایی های ثابت، بدهی های بلندمدت، حقوق صاحبان سرمایه و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول که طی سال معاملات زیادی در آنها ثبت نشده است، استفاده می شود.

کاربری صورت مغایرت

حسابرس معمولاً به منظور اثبات مبالغ مثبت شده در حساب ها، مبالغ مذکور را با اطلاعات و مدارک به دست آمده از سایر منابع مقایسه و تطبیق می دهد. در این گونه موارد، حسابرس کاربرگی به نام صورت مغایرت تهیه می کند، مانند کاربرگ تطبیق مانده حساب های دریافتی با تاییدیه های دریافتی از مشتریان. از این کاربرگ بیشتر در رسیدگی به حساب های دریافتی، حساب های پرداختی، موجودی نقد و بانک و موجودی مواد و کالا استفاده می شود.

کاربرگ های محاسباتی

حسابرس معمولاً برای تایید و اثبات صحت و درستی برخی از حساب های خاص و برخی از مبالغ، محاسبات مستقلی را در یک کاربرگ انجام می دهد و نتایج حاصل از آن را با مبالغ منعکس در مدارک حسابداری صاحبکار مقایسه می کند. از این کاربرگ که اصطلاحاً کاربرگ محاسباتی نامیده می شود، برای اثبات اقلامی مانند هزینه استهلاک، هزینه سود تضمین شده وام ها، مالیات حقوق، مالیات بر درآمد، حق بیمه سهم کارفرما، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، سود هر سهم و نظایر آنها استفاده می شود.

مدارک مؤید

مدارک مؤید، مدارک تشریحی هستند که حسابرس برای اثبات صحت مطالب منعکس در صورت های مالی و توجیه گزارش خود گردآوری می کند. نسخه ای از صورتجلسات مجامع عمومی و هیئت مدیره اساسنامه و مدارک ثبت شرکت، آیین نامه ها و دستورالعمل ها، قراردادهای خرید و فروش، قراردادهای وام، قرارداد انتشار اوراق مشارکت، تاییدیه های دریافتی از بانک ها، تاییدیه وکیل حقوقی شرکت، تاییدیه مدیران و نظایر آن ها نمونه هایی از مدارک مؤید می باشند.

پرونده های حسابرسی

پرونده حسابرسی، پرونده ای است که کاربرگ های مربوط به هر کار حسابرسی و اطلاعات مربوط به واحد مورد رسیدگی در آن نگهداری می شود. پرونده های حسابرسی دو نوع است:

1- پرونده دائمی

2- پرونده جاری

پرونده دائمی

پرونده دائمی، پرونده ای است که کاربرگ های حسابرسی حاوی اطلاعات و مدارک با کاربرد بیش از یک دوره مالی در آن نگهداری می شود. اطلاعات و مدارک پرونده دائمی عمدتاً در جریان حسابرسی نخستین گردآوری می شود و در حسابرسی های بعدی، با افزودن اطلاعات مرتبط و تغییر یافته، بهنگام می شود. پرونده دائمی سه هدف زیر را برای حسابرس تامین می کند:

الف- یادآوری نکاتی که بیش از یک سال کاربرد دارند.

ب- فراهم آوردن خلاصه ای از روش ها و خط مشی های صاحبکار برای حسابرسان جدید

ج- بی نیاز ساختن حسابرسان از تهیه هر ساله کاربرگ های اقلام بدون تغییر یا کم تغییر

اطلاعات و مدارک پرونده دائمی عمدتاً شامل موارد زیر می باشد:

1- مشخصات کامل شرکت شامل نام، آدرس، شماره ثبت شرکت و نقشه کارخانه

2- اساسنامه و مدارک ثبت اولیه شرکت

- 3- نمودار سازمانی واحد مورد رسیدگی و شرح وظایف هر یک از کارکنان
- 4- آیین نامه ها و دستورالعمل های اجرایی واحد مورد رسیدگی
- 5-اطلاعات مربوط به ظرفیت تولید شرکت و شیوه های تولید، توزیع و فروش
- 6-شرح سیستم کنترل داخلی و پرسشنامه کنترل های داخلی
- 7-شرح سیستم های حسابداری و فهرست حساب ها
- 8-خلاصه اهم رویه های حسابداری مورد استفاده شرکت
- 9-اطلاعات مربوط به اشخاص وابسته
- 10-کپی اسناد مالکیت دارایی های ثابت مشهود و نامشهود
- 11-کپی قراردادهای بلندمدت واحد مورد رسیدگی
- 12-سوابق سرمایه شرکت و مدارک مربوط به افزایش و کاهش سرمایه
- 13- سوابق مالیاتی شرکت شامل برگ های تشخیص و قطعی مالیاتی
- 14-کپی صورتجلسات هیئت مدیره و مجامع عمومی شرکت
- 15- نسخه ای از گزارش های حسابرسی و نامه مدیریت سنوات قبل

پرونده جاری

پرونده جاری، پرونده ای است که کاربرگ های حسابرسی حاوی اطلاعات مربوط به حسابرسی یک دوره مالی در آن نگهداری می شود و گزارش حسابرس نیز به استناد همین کاربرگ ها تهیه می شود. به عبارت دیگر کاربرگ هایی در پرونده جاری نگهداری می شوند که اطلاعات مندرج در آنها تنها به دوره مورد رسیدگی مربوط می باشد. پرونده جاری معمولاً با کاربرگ های عمومی شامل پیش نویس صورت های مالی و گزارش حسابرس شروع می شود و به دنبال آن ها کاربرگ نهایی، کاربرگ اصلاحات پیشنهادی و تعدیلات طبقه بندی، نامه مدیریت، چک لیست ها و سایر مطالب عمومی می آید و در ادامه، کاربرگ های اصلی و فرعی مربوط به هر یک از اقلام صورت های مالی، به ترتیب سرفصل های صورت های مالی صاحبکار، در آن نگهداری می شود. تراز آزمایشی، تاییدیه مدیران، صورت مغایرت بانکی، صورت ریز بدهکاران،

کاربرگ رسیدگی به خرید دارایی های ثابت، تاییدیه های دریافتی از بانک ها و بدهکاران و صورت خلاصه نقاط ضعف کنترل های داخلی از جمله مدارکی هستند که در پرونده جاری نگهداری می شوند.

عطف گذاری کاربرگ های پرونده جاری

نگهداری مدارک در پرونده جاری براساس نظام خاصی صورت می گیرد و حسابرس جهت دسترسی به کاربرگ ها و سایر مدارک و اطلاعات پرونده جاری از سیستم عطف گذاری کاربرگ ها استفاده می نماید. برای این منظور، جهت هر یک از کاربرگ های اصلی یک شماره عطف با کد مشخص اختصاص می یابد و در ادامه کلیه کاربرگ های فرعی و اسناد و مدارک بایگانی شده نیز به تبع همان شماره و براساس زیر مجموعه ای از همان شماره عطف گذاری و در پرونده نگهداری می شوند. بدین ترتیب اطلاعات از طریق سیستم عطف گذاری، با یکدیگر پیوند خورده و بررسی کننده پرونده می تواند اقلام مندرج در کاربرگ نهایی را در سایر کاربرگ ها ردیابی کند.

تنظیم پرونده های نهایی حسابرسی

حسابرسی باید در مدت زمان مناسب پس از تاریخ گزارش حسابرسی (معمولا تا ۶۰ روز پس از تاریخ گزارش) پرونده های حسابرسی را منظم کند. تنظیم پرونده های نهایی حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرس، فرایندی اداری است که مشتمل بر اجرای روش های حسابرسی جدید یا نتیجه گیری های جدید نمی باشد. اما تغییراتی که تنها ماهیت اداری داشته باشد می تواند در جریان تنظیم پرونده های نهایی حسابرسی در مستند سازی به عمل آید. نمونه هایی از این گونه تغییرات به شرح زیر است:

- 1- حذف مستندات جایگزین شده
- 2- مرتب کردن و تکمیل عطف گذاری کاربرگ ها
- 3- امضای چک لیست های اختتام کار در ارتباط با تنظیم پرونده های نهایی
- 4- مستندسازی شواهد حسابرسی که پیش از تاریخ گزارش حسابرس کسب و درباره آنها با اعضای مربوط گروه حسابرسی بحث و توافق شده است.

پس از تنظیم پرونده های نهایی حسابرسی، حسابرسی نباید مستندات حسابرسی را پیش از پایان دوره نگهداری آن حذف کند. دوره نگهداری پرونده های حسابرسی (مستندات حسابرسی) حداقل پنج سال از تاریخ گزارش حسابرسی است.

محرمانه بودن، مراقبت و نگهداری و مالکیت پرونده های حسابرسی

بیشتر اطلاعاتی که در اختیار حسابرس قرار می گیرد، از قبیل حاشیه فروش هر یک از محصولات، برنامه های مورد نظر برای ترکیب و ادغام واحد تجاری با واحدهای تجاری دیگر، قرارداد با مشتریان و حقوق و مزایای مدیران ارشد واحد تجاری، اطلاعات محرمانه تلقی می شود. بنابراین پرونده های حسابرسی که این اطلاعات در آنها درج می شود نیز ماهیت محرمانه دارند و نباید اطلاعات آنها در خارج و یا حتی داخل واحد تجاری برملا گردد و حسابرس برای رعایت این موضوع و نگهداری پرونده ها، طی مدت مقرر طبق الزامات حرفه ای و قانونی باید روش های مناسبی را به کار گیرد.

مالکیت پرونده های حسابرسی و اسناد و مدارک مندرج در آن متعلق به حسابرس است و صاحبکار تحت هیچ شرایطی نمی تواند حسابرس را ملزم کند که پرونده های حسابرسی را در اختیار وی قرار دهد. با این وجود، ارائه اطلاعات مندرج در پرونده های حسابرسی به اشخاص ثالث، بدون اجازه قبلی صاحب کار و یا مقامات قضایی صلاحیتدار، مجاز نمی باشد.

بخش دوم - کنترل کیفیت کار حسابرسی

کنترل کیفیت به معنای آن است که مؤسسات حسابرسی باید کنترل هایی را برقرار کنند که از ایفای مسئولیت خود در برابر صاحبکاران و جامعه اطمینان یابند. هدف از استقرار سیستم کنترل کیفیت، کسب اطمینان معقول از انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی و صدور گزارش ها، مناسب شرایط موجود می باشد. استانداردهای حسابرسی ایران کاربرد استانداردهای کنترل کیفیت را برای خدمات حسابرسی و بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی و همچنین سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط الزامی کرده است. سیاست ها و روش های کنترل کیفیت باید هم در سطح مؤسسه و هم در سطح هر کار حسابرسی اعمال شود.

کنترل کیفیت در سطح مؤسسه حسابرسی

طبق استاندارد های حسابرسی، هر موسسه حسابرسی مکلف به استقرار یک سیستم کنترل کیفیت طراحی شده برای کسب اطمینان معقول از این موضوع است که مؤسسه و کارکنان آن، الزامات استانداردهای حرفه ای و قانونی و مقرراتی را رعایت می کنند و گزارش های حسابرسی، مناسب شرایط موجود توسط موسسه یا مدیر مسئول کار صادر می شود.

نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا حدود سیاست ها و روش های کنترل کیفیت در هر موسسه حسابرسی به عواملی چون اندازه موسسه، نوع و ماهیت کار حرفه ای آن، پراکندگی جغرافیایی، ساختار سازمانی و ملاحظات مربوط به رابطه منافع و مخارج بستگی دارد.

لازم به توضیح است که تدوین الگوی کنترل کیفیت حسابرسی حاکم بر مؤسسات حسابرسی در ایران بر عهده جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد.

اجزای سیستم کنترل کیفیت

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه باید شامل سیاست ها و روش هایی باشد که هر یک از اجزای زیر را مورد توجه قرار دهد:

1-مسئولیت های مدیریت درباره کیفیت در درون مؤسسه - مؤسسه باید سیاست ها و روش هایی را برای ترویج فرهنگ درون سازمانی مبنی بر این که کیفیت، جزئی اساسی از اجرای کار می باشد طراحی و برقرار کند. این گونه سیاست ها و روش ها باید مدیریت یا شرکای مؤسسه را ملزم به پذیرش مسئولیت نهایی سیستم کنترل کیفیت مؤسسه کند. مدیریت مؤسسه و الگوهایی که برقرار می کند فرهنگ سازمانی مؤسسه را به شدت تحت تاثیر قرار می دهد. ترویج فرهنگ کیفیت محدود درون سازمانی، به اقدامات و پیام های روشن و هماهنگ و متناوب همه سطوح مدیریت مؤسسه برای تاکید بر سیاست ها و روش های کنترل کیفیت و الزامات زیر بستگی دارد:

الف - انجام کار، طبق الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی

ب - صدور گزارش ها، متناسب با شرایط موجود

2- الزامات اخلاقی- کارکنان مؤسسه حسابرسی باید به الزامات اخلاقی مقرر در آیین رفتار حرفه ای (شامل درستکاری، بی طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، رازداری، رفتار حرفه ای و استقلال) پایبند باشند و اصول مزبور را رعایت کنند و مؤسسه نیز باید سیاست ها و روش هایی را برای کسب اطمینان معقول از رعایت الزامات اخلاقی مربوط، طراحی و برقرار کند. استقلال در خدمات اطمینان بخشی چنان با اهمیت است که براساس استانداردهای حسابرسی، مؤسسه باید از کارکنانی که طبق آیین رفتار حرفه ای ملزم به رعایت استقلال هستند، حداقل سالی یک بار تاییدیه کتبی درباره رعایت سیاست ها و روش های مؤسسه در زمینه استقلال دریافت کند.

3- پذیرش و ادامه کار - مؤسسه باید سیاست ها و روش هایی را برای پذیرش و ادامه کار طراحی و برقرار کند تا اطمینان معقول حاصل شود که مؤسسه تنها پس از احراز شرایط زیر کار را قبول می کند یا ادامه می دهد:

الف - نبود اطلاعاتی حاکی از درستکار نبودن صاحبکار با توجه به ارزیابی های انجام شده

ب - برخورداری از صلاحیت، توانایی، زمان و منابع لازم برای انجام کار

ج - امکان رعایت الزامات اخلاقی

موسسه برای تشخیص این که آیا توانایی، صلاحیت، زمان و منابع لازم برای پذیرش کار جدید را دارد یا خیر، الزامات ویژه آن کار و سوابق کارکنان موجود در همه سطوح مربوط را بررسی می کند. موضوعات مورد بررسی توسط موسسه عبارتند از:

1- میزان شناخت کارکنان مؤسسه از صنعت و موضوعات مرتبط

2- میزان تجربه کارکنان مؤسسه درباره الزامات قانونی و گزارشگری مربوط و توانایی کسب مهارت ها و دانش لازم به گونه ای اثربخش

3- وجود کارکنان کافی با توانایی ها و صلاحیت های لازم

4- امکان دسترسی به کارشناسان ذیصلاح، در صورت نیاز

5- امکان دسترسی به افراد واجد شرایط و صلاحیت لازم برای انجام بررسی کنترل کیفیت کار، در صورت لزوم

6- توانایی موسسه در تکمیل کار در مهلت گزارشگری

در مواردی که موسسه به اطلاعاتی دست یابد که در صورت دستیابی زودتر به آن از پذیرش کار خودداری می کرد، سیاست ها و روش های ادامه کار باید شامل بررسی موارد زیر باشد:

الف - مسئولیت های حرفه ای و قانونی در شرایط موجود، شامل ملزم بودن یا نبودن گزارش به فرد یا افراد انتخاب کننده موسسه یا، در برخی موارد، به مقامات ذیصلاح قانونی

ب - امکان کناره گیری از کار

4- منابع انسانی - موسسه باید سیاست ها و روش هایی را طراحی و برقرار کند که از دسترسی به کارکنان کافی دارای توانایی، صلاحیت و پایبندی به اصول اخلاقی لازم برای انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی و امکان صدور گزارش مناسب شرایط موجود، اطمینانی معقول به دست آورد. این سیاست ها و روش ها، موضوعات زیر را در بر می گیرد:

الف- استخدام

ب - ارزیابی عملکرد

ج - توانایی ها

د - صلاحیت

ه- فرصت های ارتقای شغلی

و- ترفیع

ز- حقوق و مزایا

ح - برآورد کارکنان مورد نیاز

5- اجرای کار - هر مرحله از کار حسابرسی باید چنان هدایت، سرپرستی و بررسی شود که از انجام شدن کار با کیفیت مناسب، اطمینانی معقول به دست آید. مؤسسه برای کسب اطمینان معقول از انجام کار باید سیاست ها و روش های لازم را طراحی و برقرار کند و در موارد لزوم با کارشناسان مربوط، اعم از داخل و خارج مؤسسه، مشورت نماید.

6- نظارت - هر مؤسسه به منظور کسب اطمینان معقول نسبت به مربوط بودن، کافی بودن و اثربخش بودن سیاست ها و روش های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت و اجرای آن در عمل، باید سیاست ها و روش های لازم را طراحی و برقرار کند. این گونه سیاست ها و روش ها باید شامل بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل بازبینی ادواری نمونه هایی از کارهای تکمیل شده باشد. هدف از نظارت بر سیاست ها و روش های کنترل کیفیت، ارزیابی موارد زیر است:

الف- رعایت الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی

ب- مناسب بودن طراحی سیستم کنترل کیفیت و اثربخشی اجرای آن

ج- بکارگیری مناسب سیاست ها و روش های کنترل کیفیت مؤسسه به گونه ای که گزارش صادره توسط مؤسسه یا مدیر مسئول کار، برای شرایط موجود مناسب باشد.

کنترل کیفیت در سطح هر کار حسابرسی

کنترل کیفیت در سطح هر کار حسابرسی فرایندی است طراحی شده برای امکانپذیر ساختن ارزیابی بی طرفانه (پیش از صدور گزارش حسابرس) قضاوت های عمده ای که گروه حسابرسی به عمل آورده و نتایجی که برای تهیه گزارش حسابرس، به آن دست یافته است. کنترل کیفیت کار حسابرسی معمولاً توسط شریک یا فرد دیگری در مؤسسه یا فردی خارج از مؤسسه (با توانایی ها و صلاحیتی در حد مدیر مسئول کار) انجام می گیرد.

مسئولیت های مرتبط با کیفیت حسابرسی

مسئولیت کیفیت هر کار حسابرسی به عهده مدیر مسئول کار می باشد. مدیر مسئول کار در همه مراحل کار حسابرسی الگویی را درباره کیفیت حسابرسی برای سایر اعضای گروه تدوین می کند. این الگو معمولاً از طریق اقدامات مدیر مسئول کار و پیام های مناسب وی به اعضای گروه ارائه می شود. این گونه اقدامات و پیام ها به موارد زیر تاکید دارد:

1- اهمیت اجرای کار طبق الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی

2- اهمیت رعایت سیاست ها و روش های کنترل کیفیت مؤسسه متناسب با شرایط کار

3- اهمیت صدور گزارش حسابرسی، مناسب شرایط موجود

4- این واقعیت که کیفیت، برای انجام کار حسابرسی، اساسی است.

مدیر مسئول کار در تدوین الگوی مورد نیاز درباره کیفیت کار حسابرسی باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

1- استقلال

2- پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار

3- تعیین گروه حسابرسی

4-انجام کار و نظارت

استقلال

مدیر مسئول کار باید در مورد رعایت شدن یا نشدن الزامات استقلال مربوط به کار حسابرسی نتیجه گیری کند . وی برای این کار باید موارد زیر را انجام دهد:

الف - کسب اطلاعات مربوط از مؤسسه برای شناسایی و ارزیابی شرایط و روابطی که استقلال را تهدید می کند.

ب - ارزیابی اطلاعات مربوط به هرگونه تخطی از سیاست ها و روش های استقلال مؤسسه، در صورت وجودی ،برای تعیین مواردی که استقلال مربوط به کار حسابرسی را تهدید می کند.

ج - انجام اقدامات مناسب برای رفع این گونه تهدیدات یا کاهش آنها به سطح پایین قابل پذیرش از طریق تدابیر ایمنی.مدیر مسئول کار باید هرگونه ناکامی در حل مشکل را برای اندام مناسب، هر چه زودتر به مؤسسه گزارش کند .

د- مستندسازی نتیجه گیری های مربوط به استقلال و هرگونه مذاکرات مربوط با مؤسسه به عنوان پشتوانه این نتیجه گیری ها.

پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار

مدیر مسئول کار باید متقاعد شود که روش های پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار مناسب می باشد و مستند شده است.

پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار شامل ارزیابی موارد زیر است:

۱- صداقت مالکین عمده، هیئت مدیره و مدیران اجرایی اصلی

۲- صلاحیت گروه حسابرسی برای اجرای کار و دارا بودن زمان و منابع لازم

۳- امکان رعایت الزامات اخلاقی توسط موسسه و گروه حسابرسی

چنانچه مدیر مسئول کار به اطلاعاتی دست یابد که در صورت دسترسی زودتر به آن، موسسه از پذیرش کار حسابرسی مربوط خودداری می کرد باید آن اطلاعات را هر چه زودتر به مؤسسه گزارش کند تا مؤسسه و مدیر مسئول کار بتوانند اقدامات لازم را به عمل آورند.

تعیین گروه حسابرسی

مدیر مسئول کار باید متقاعد شود که گروه حسابرسی در مجموع، توانایی ها، صلاحیت و زمان لازم برای اجرای کار حسابرسی را طبق الزامات استاندارد های حرفه ای، قانونی و مقرراتی دارد و قادر به صدور گزارش حسابرسی، مناسب شرایط موجود، می باشد. توانایی ها و صلاحیت مورد انتظار از گروه حسابرسی به شرح زیر است:

- 1- شناخت و تجربه عملی از کارهای حسابرسی با ماهیت و پیچیدگی مشابه از طریق آموزش مناسب و مشارکت
- 2- شناخت از الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی
- 3- دانش فنی مناسب، شامل دانش فناوری اطلاعات مربوط
- 4- شناخت از صنعت مربوط به فعالیت صاحبکار
- 5- توان اعمال قضاوت حرفه ای
- 6- شناخت از سیاست ها و روش های کنترل کیفیت موسسه

انجام کار

مسئولیت انجام کار طبق الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی و مناسب بودن گزارش حسابرس در شرایط موجود، به عهده مدیر مسئول کار می باشد. سیاست های کنترل کیفیت برای انجام کار به شرح زیر است:

1- هدایت کار (قبل از انجام کار حسابرسی) - منظور از هدایت کار، آگاه کردن گروه حسابرسی از مسئولیت هایشان و هدف ها و نحوه انجام روش هایی است که باید اجرا کنند. طرح کلی حسابرسی، برنامه های حسابرسی و بودجه های زمانی کار ابزار مهمی برای هدایت مناسب کار می باشند. مدیر مسئول کار با آگاه کردن اعضای گروه از موارد زیر، کار حسابرسی را هدایت می کند:

الف- مسئولیت های اعضای گروه

ب - ماهیت فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی

ج - موضوعات مرتبط با خطر حسابرسی

د- مشکلاتی که ممکن است پدید آید

ه- رویکرد تفصیلی انجام کار

2- سرپرستی (در حین اجرای کار حسابرسی)- سرپرستی ارتباط تنگاتنگی با هدایت کار و بررسی آن دارد و ممکن است عناصری از هر دو را در بر گیرد. سرپرستی شامل موارد زیر است:

الف- پیگیری پیشرفت کار حسابرسی

ب - ارزیابی توانایی ها و صلاحیت هر یک از اعضای گروه حسابرسی، داشتن زمان کافی توسط هر یک از آنان برای انجام کار خود، شناخت آنان از وظایف محوله و اجرای کار طبق رویکرد برنامه ریزی شده

ج . توجه به مسائل عمده پدیده آمده در جریان کار حسابرسی، ارزیابی اهمیت آنها و تعدیل رویکرد برنامه ریزی شده به گونه ای مناسب

د -شناسایی موضوعاتی که به مشورت یا بررسی توسط اعضای با تجربه تر گروه حسابرسی نیاز دارد .

- 3- بررسی کار (بعد از انجام کار حسابرسی) - یعنی این که اعضای با تجربه تر گروه، شامل مدیر مسئول کار، کار انجام شده توسط اعضای کم تجربه تر گروه را بررسی کنند. بررسی کنندگان، موارد زیر را ارزیابی می کنند:
- الف- انجام شدن کار طبق الزامات استانداردهای حرفه ای، قانونی و مقرراتی
 - ب - مشخص شدن موضوعات عمده مستلزم بررسی بیشتر
 - ج - انجام شدن مشورت های مناسب و مستند کردن و اجرای نتایج مشورت ها
 - د- ضرورت تجدیدنظر در ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان کار اجرا شده
 - ه- پشتیبانی کار انجام شده از نتایج به دست آمده و مستند شدن آن به گونه ای مناسب
 - و- کافی و مناسب بودن شواهد کسب شده برای پشتیبانی از گزارش حسابرس
 - ز- دستیابی به اهداف روش های انجام کار حسابرسی

اختلاف نظر

یکی از سیاست های کنترل کیفیت در ارتباط با "اجرای کار" که به منظور حصول اطمینان معقول اجرای موثر سایر سیاست ها و روش های کنترل کیفیت موسسه برقرار می گردد، تدوین روش های لازم برای حل و فصل اختلاف نظر هایی است که ممکن است هنگام انجام کار پدید آید. در مواردی که هنگام انجام کار حسابرسی و بین اعضای گروه حسابرسی و افراد طرف مشورت و، در موارد مربوط بین مدیر مسئول کار و بررسی کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی اختلاف نظر باشد، گروه حسابرسی باید در برخورد با نظرهای متفاوت و حل و فصل آنها از سیاست ها و روش های مؤسسه پیروی کند.

نظارت

مدیر مسئول کار نتایج فرایند نظارت را که در آخرین بخشنامه های صادر شده توسط مؤسسه منعکس گردیده است مورد توجه قرار می دهد. مدیر مسئول کار موارد زیر را بررسی میکند:

الف - احتمال تاثیر نارسایی های مندرج در بخشنامه ها بر کار حسابرسی

ب-کافی بودن معیارهای به کار گرفته شده توسط مؤسسه برای اصلاح شرایط در مورد حسابرسی مربوط

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی باید شامل ارزیابی بی طرفانه موارد زیر باشد.

الف . قضاوت‌های عمده به عمل آمده توسط گروه حسابرسی

ب . نتایج به دست آمده برای تهیه گزارش حسابرسی

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی معمولاً حاوی گفتگو با مدیر مسئول کار، بررسی اطلاعات مالی و مناسب بودن گزارش حسابرس است. این کار شامل بررسی مستندات حسابرسی انتخاب شده درباره قضاوت های عمده به عمل آمده توسط گروه حسابرسی و نتایجی که آنها به دست آورده اند نیز می باشد. میزان رسیدگی به پیچیدگی کار حسابرسی و خطر احتمال مناسب نبودن گزارش حسابرسی در شرایط موجود بستگی دارد

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در مورد حسابرسی صورت های مالی شرکت هایی که اوراق بهادار آنها به عموم عرضه شده است شامل توجه به موارد زیر می باشد:

1- ارزیابی استقلال موسسه در ارتباط با هر کار حسابرسی توسط گروه حسابرسی

2- خطرهای عمده شناسایی شده در جریان کار حسابرسی و برخورد با آن خطرها، شامل برآورد گروه حسابرسی از خطر تقلب و برخورد با آن

3- قضاوت های به عمل آمده، به ویژه در ارتباط با اهمیت و خطرهای عمده .

4- انجام مشورت مناسب در مورد موضوعات حاوی اختلاف نظر یا سایر موضوعات پیچیده یا بحث برانگیز و نتایج به دست آمده از این مشورت ها

5- میزان اهمیت و چگونگی حل و فصل تحریف های اصلاح شده و نشده شناسایی شده در جریان حسابرسی

6- موضوعاتی که لازم است به اطلاع مدیران اجرایی و هیئت مدیره و، در موارد مقتضی، سایر اشخاص مانند مراجع قانونی برسد .

7- این که آیا مستندات انتخاب شده برای بررسی، کار انجام شده در ارتباط با قضاوت های عمده را منعکس و نتایج به دست آمده را پشتیبانی می کند یا خیر.

8- مناسب بودن گزارش حسابرس برای صدور

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در مورد حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی، غیر از حسابرسی صورت های مالی شرکت هایی که اوراق بهادار آنها به عموم عرضه شده، ممکن است شامل برخی یا همه موارد فوق باشد.

بررسی همپیشگان

یکی از راه های بررسی سیاست ها و روش های کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی، بررسی همپیشگان است که به طور اختیاری توسط مؤسسات حسابرسی انجام می شود. منظور از بررسی همپیشگان، بررسی کامل سیاست ها و روش های کنترل کیفیت یک موسسه حسابرسی توسط شرکا و کارکنان یک موسسه حسابرسی دیگر است.

بررسی همپیشگان مشابه ارزیابی سیستم کنترل های داخلی است که به موجب آن بررسی کنندگان، روش ها و خط مشی های کنترل کیفیت موسسه را مطالعه نموده و رعایت کنترل های ایجاد شده را آزمون می کنند. در بررسی همپیشگان، بررسی کنندگان، پرونده های حسابرسی و گزارش حسابرسی را از لحاظ رعایت کنترل کیفیت و استانداردهای حسابرسی ارزیابی می کنند و همچنین بسیاری از مدارک داخلی موسسه حسابرسی، از قبیل مدارک مربوط به افزایش کارکنان، آموزش مستمر کارکنان، نحوه ارجاع کار به کارکنان، نحوه پذیرش صاحبکار جدید و استخدام کارکنان حرفه ای را مورد بررسی قرار می دهند.

بررسی کنندگان با توجه به نتایج بررسی ها و آزمون کنترل کیفیت گزارشی ارائه می دهند که حاوی اظهارنظر در مورد کفایت سیستم کنترل کیفیت موسسه حسابرسی مورد رسیدگی و ضعف های موجود در سیستم کنترل کیفیت موسسه و پیشنهادهایی برای بهبود آن ها می باشد.

virtual
Education



مرکز آموزشی و پژوهشی رایانگان

Rayanegan

Research and Education Institute

www.rayanegan.com