

مقدمه

این متن کمک آموزشی به منظور استفاده دانشجویان دوره کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد اسلامشهر تهیه شده است. دانشجویان محترم می توانند از این متن در کنار منابع اصلی درس حسابرسی پیشرفته استفاده نمایند. متذکر می شود این متن مباحث را بطور کاملاً خلاصه شده مطرح نموده و جایگزین منابع اصلی درس نبوده و لازم است دانشجویان محترم مباحث را از منابع اصلی دریافت و مطالعه نمایند همچنین این متن مباحث درسی زیر را در بر نمی گیرد که لازم از منبع اصلی مطالعه شوند :

۱- منشور فعالیت حسابرسی داخلی

۲- منشور کمیته حسابرسی

۳- دستورالعمل اجرایی مبارزه با پولشویی توسط حسابرسان

۴- دستورالعمل حسابرسی (بخشهای تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی) - نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی

بخش اول :

گزارشگری نسبت به صورتهای مالی

منابع : استاندارد حسابرسی ۷۰۰-۷۰۵-۷۰۶ و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سازمان حسابرسی

تعاریف

الف . اظهارنظر تعدیل نشده - اظهارنظر حسابرس، در مواردی که وی به این نتیجه رسیده است صورتهای مالی، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است.

ب . اظهارنظر تعدیل شده- اظهارنظر مشروط، اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر.

ج. فراگیر - این واژه برای توصیف آثار تحریفها بر صورتهای مالی یا آثار تحریفهای احتمالی بر صورتهای مالی که به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده اند، به کار می رود. آثار فراگیر بر صورتهای مالی مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

(۱) به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی محدود نمی شود؛

(۲) در صورت محدود شدن به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی، بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل می دهد یا می تواند تشکیل دهد؛ یا

(۳) از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.

ج . ابهام- عبارت از موضوعی است که نتیجه آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد تجاری بستگی دارد، اما ممکن است بر صورتهای مالی، اثر گذارد.

هدف حسابرسی صورتهای مالی

اهداف حسابرس عبارت است از:

- الف. اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، براساس ارزیابی نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده، و
ب. ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن.

اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

حسابرس باید درباره اینکه آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند.

شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس

حسابرس باید در شرایط زیر نظر خود را در گزارش تعدیل کند:

الف. براساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست؛
یا

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف بااهمیت نباشد.

چنانچه حسابرس نظر تعدیل شده اظهار کند، نوع اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت و اهمیت موارد مطروحه در بندهای مبنای تعدیل اظهار نظر، طبق جدول زیر تعیین می شود:

میزان اهمیت		ماهیت موضوع
با اهمیت و فراگیر (اساسی)	با اهمیت ولی غیر فراگیر	
اظهار نظر مردود	اظهار نظر مشروط	تحریف صورتهای مالی
عدم اظهار نظر	اظهار نظر مشروط	محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
عدم اظهار نظر	در صورت افشای مناسب اظهار نظر مقبول در صورت عدم افشای مناسب اظهار نظر مشروط	ابهام

انواع اظهار نظر**اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) :**

اظهارنظر حسابرس، در مواردی که وی به این نتیجه رسیده است صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است.

نمونه بند :

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یا شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۶ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

اظهار نظر مشروط

حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

الف. با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به

صورت‌های مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار

احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر نیست.

نمونه بند :

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد (موارد) مندرج در بند(بندهای) ... (الی)و همچنین به استثنای آثار

احتمالی مورد (موارد) مندرج در بند(بندهای) (الی)، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی

شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی

به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

مثال توضیحی ۱ : اظهار نظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت

مفروضات :

- تحریف زیر در صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی عام) انجام شده است :
- موجودی مواد و کالا بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. این تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر است.

بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود :

مبانی اظهار نظر مشروط

موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال می‌شود.

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

مثال توضیحی ۲ : اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت

مفروضات :

- حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص بخشی از موجودیهای مواد و کالا نبوده است. فرض می‌شود آثار احتمالی این محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت ولی غیرفراگیر است.

بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود :

مبانی اظهار نظر مشروط

مبلغ ... میلیون ریال از موجودی مواد و کالای شرکت نمونه به صورت امانی نزد شرکت الف می باشد. این مؤسسه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره این موجودیها در تاریخ ترازنامه بدست آورد. بنابراین، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت میسر نگردیده است.

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

اظهار نظر مردود

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

نمونه بند :

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

مثال توضیحی ۳ : اظهار نظر مردود به دلیل تحریف اساسی

مفروضات:

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی تلفیقی حسابرسی شده است. صورتهای مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری اصلی با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
 - صورتهای مالی به دلیل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی، تحریف شده است. فرض می شود که این تحریف بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد. آثار تحریف صورتهای مالی به دلیل غیرعملی بودن، مشخص نیست.
- بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود :

مبانی اظهار نظر مردود

همانگونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است، شرکت نمونه، صورتهای مالی شرکت فرعی الف را که در سال ۱۳۰۱ تحصیل شده، به دلیل عدم تعیین ارزشهای منصفانه برخی داراییها و بدهیهای بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نکرده است. بنابراین، این سرمایه گذاری به بهای تمام شده در صورتهای مالی تلفیقی منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی شرکت فرعی یاد شده باید به دلیل

تحت کنترل بودن توسط شرکت نمونه، در صورتهای مالی گروه تلفیق می‌شد. در صورت تلفیق صورتهای مالی شرکت الف، بسیاری از عناصر صورتهای مالی گروه به طور اساسی تحت تأثیر قرار می‌گرفت.

اظهار نظر مردود

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند مبانی اظهار نظر مردود، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانههای نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

عدم اظهار نظر

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

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

نمونه بند عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی :

به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد توصیف شده در بند (مبانی عدم اظهار نظر)، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر را کسب کند و در نتیجه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، امکانپذیر نیست.

نمونه بند عدم اظهار نظر به دلیل ابهام اساسی :

به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد ابهام مندرج در بند (مبانی عدم اظهار نظر)، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، برای این مؤسسه امکانپذیر نیست.

مثال توضیحی ۴ : عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی

مفروضات :

- حسابرس نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره موجودیهای مواد و کسب کند. فرض می‌شود که آثار احتمالی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد.

بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود :

مبانی عدم اظهار نظر

این مؤسسه بعد از ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ به عنوان حسابرس دعوت به کار شد و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودیهای مواد و کالا در ابتدا و انتهای سال نظارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روشهای

حسابرسی نیز نتوانسته است خود را، در خصوص مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰ و ۱۳۰۱ که به ترتیب به مبالغ xxx و xxx میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است، متقاعد کند.

عدم اظهارنظر

به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موضوع توصیف شده در بند مبانی عدم اظهارنظر، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر را کسب کند و در نتیجه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، امکانپذیر نیست.

مثال توضیحی ۵: عدم اظهارنظر به دلیل ابهام اساسی

مفروضات :

- در خصوص تداوم فعالیت شرکت نمونه (سهامی عام) ابهامی اساسی به علت عدم توانایی در باز پرداخت تسهیلات مالی و نیز توقیف اموال شرکت به موجب رای دادگاه بوجود آمده است .
- بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود :

مبانی عدم اظهارنظر

"قراردادهای تامین مالی شرکت در ۳۰ دی ماه ۱۳۰۰ پایان یافته و باقیمانده تسهیلات تبدیل به دین حال شده است. تا تاریخ این گزارش شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت این بدهی یا کسب منابع مالی جایگزین نشده، ضمن اینکه به موجب رای دادگاه حکم توقیف اموال کارخانه شرکت صادر شده است. این رویدادها نشان دهنده وجود ابهامی اساسی است که می تواند نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت تردیدی عمده ایجاد کند و بنابراین ممکن است شرکت قادر به بازیافت داراییها و تسویه بدهیها درروال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

عدم اظهارنظر

به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد ابهام مندرج در بند مبانی عدم اظهار نظر، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، برای این مؤسسه امکانپذیر نیست.

اجزای گزارش حسابرس

عنوان

گزارش حسابرس باید عنوانی داشته باشد که مشخصاً نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل است. گزارش باید عنوان "گزارش حسابرس مستقل" را داشته باشد.

مخاطب

مخاطب گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد و یا الزامات قانونی مشخص شود. مخاطب گزارش حسابرس معمولاً کسانی هستند که این گزارش برای استفاده آنها تهیه می‌شود و غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری واحد تجاری است.

بند مقدمه

در بند مقدمه گزارش حسابرس باید مطالب زیر تصریح شود:

الف. نام واحد تجاری که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است؛

ب. اینکه صورتهای مالی، حسابرسی شده است؛

پ. عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده؛

ت. عطف یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی؛

ث. تاریخ و دوره تحت پوشش صورتهای مالی.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان “مسئولیت هیئت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال صورتهای مالی” باشد. در این بخش از گزارش حسابرس، مسئولیتهای اشخاصی که در قبال تهیه صورتهای مالی مسئولیت دارند، توصیف می‌شود. عموماً این مسئولیت به عهده هیئت مدیره واحد تجاری یا ارکان مشابه آن است.

مسئولیت حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان “مسئولیت حسابرس” باشد.

بند مبانی تعدیل

در مواردی که حسابرس اظهارنظر خود را نسبت به صورتهای مالی تعدیل می‌کند، باید، بندی را نیز به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است، توصیف شده باشد. حسابرس باید این بند را قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان “مبانی اظهار نظر مشروط”، “مبانی اظهارنظر مردود” یا “مبانی عدم اظهارنظر” درج کند.

سایر محدودیتها/ سایر تحریفها

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

اظهارنظر حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان “اظهارنظر” باشد. اگر حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند، باید حسب مورد از عناوین “اظهارنظر مشروط”، “اظهارنظر مردود” یا “عدم اظهارنظر” برای بند اظهارنظر استفاده کند.

بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط آنها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، وی بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بااهمیتی در صورتهای مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی اشاره داشته باشد.

سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان "سایر بندهای توضیحی" یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد. حسابرس باید این بند را بلافاصله پس از بند اظهارنظر و بند تأکید بر مطلب خاص، یا در صورتی که محتوای این بند به بخش "سایر مسئولیتهای گزارشگری" مربوط باشد، در محل مناسبی در گزارش حسابرس درج کند.

سایر مسئولیتهای گزارشگری

چنانچه حسابرس علاوه بر مسئولیتهای بیان شده در استانداردهای حسابرسی، عهده دار سایر مسئولیتهای گزارشگری طبق قوانین و مقررات باشد، چنین مواردی باید در بخش جداگانه‌ای از گزارش با عنوان "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" مطرح شود. در صورت استفاده از این عنوان، بندهای قبلی گزارش کلاً تحت عنوان "گزارش نسبت به صورتهای مالی" قرار می‌گیرد.

امضای حسابرس

امضای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر انجام می‌شود:

الف) گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مؤسسات حسابرسی، توسط دو شریک و یا یک شریک به اضافه یک حسابدار رسمی در استخدام مؤسسه که مسئولیت کار را به عهده دارد، با ذکر نام، نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر مؤسسه ممهور می‌گردد.

ب) گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی توسط اعضای شاغل انفرادی با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر وی ممهور می‌گردد.

تاریخ گزارش حسابرس

تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به ترتیب مندرج در نمونه زیر در گزارش درج شود. تاریخ گزارش نباید قبل از تاریخ تکمیل فرایند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، باشد. در هر حال، تاریخ گزارش حسابرسی نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی توسط مدیریت واحد تجاری تأیید و امضا می‌شود.

نمونه تاریخ گذاری :

۲۹ اردیبهشت ۱۳۹۳

نشانی حسابرس

نشانی حسابرس در صفحه اول گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود.

بخش دوم :**تاییدیه مدیران**

منبع : استاندارد حسابرسی ۵۸۰

الزامات حسابرسی

طبق مفاده ماده ۲ استاندارد ۵۸۰ :

حسابرس در هر حسابرسی باید تاییدیه‌ای مناسب از مدیران دریافت کند .

اهداف تاییدیه مدیران

دریافت تاییدیه مدیران میتواند ۳ هدف عمده را تامین نماید :

الف) تاییدیه مدیران به عنوان اعلام قبول مسئولیت صورتهای مالی

ب) تاییدیه مدیران به عنوان یکی از شواهد حسابرسی

ج) مستندسازی اظهارات مدیریت

الف) تاییدیه مدیران به عنوان اعلام قبول مسئولیت صورتهای مالی

حسابرس باید شواهدی را گردآوری کند که نشان دهد مدیران، مسئولیت ارائه صحیح صورتهای مالی را در انطباق با استانداردهای حسابداری، پذیرفته و صورتهای مالی را تایید کرده‌اند. حسابرس می‌تواند شواهد مربوط به پذیرش چنین مسئولیت و تاییدی را از طریق **تاییدیه مدیران** (که تاکید مجددی است بر صحت ادعاهای مدیریت درباره مندرجات صورتهای مالی) و **نسخه امضا شده صورتهای مالی** بدست آورد .

ب) تاییدیه مدیران به عنوان یکی از شواهد حسابرسی

حسابرس در مواردی هم که منطقا انتظار نمی‌رود شواهد کافی و قابل قبول دیگری وجود داشته باشد باید تاییدیه مدیران را درباره موضوعات با اهمیت صورتهای مالی، دریافت کند. اگر اظهارات شفاهی مدیران مکتوب شود، احتمال بروز سوء تفاهم بین حسابرس و مدیریت، کاهش می‌یابد .

تاییدیه مدیران نمی‌تواند و نباید جایگزین سایر شواهدی محسوب شود که حسابرس منطقا می‌تواند انتظار بدست آوردن آنها را داشته باشد؛ برای مثال، تاییدیه مدیران در مورد بهای تمام‌شده یک دارایی نمی‌تواند جایگزین مدارک تحویل آن دارایی باشد که حسابرس بطور معمول انتظار دستیابی به آنها را دارد . اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی را درباره موضوعی بدست آورد که اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد، یا ممکن است داشته باشد، و چنین شواهدی قاعدتا باید وجود داشته باشد، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود، حتی اگر تاییدیه‌ای درباره آن نیز از مدیریت دریافت شده باشد .

گاه تاییدیه مدیران ممکن است تنها شواهدی باشد که منطقا می‌توان انتظار بدست آوردن آن را داشت؛ برای مثال، حسابرس قاعدتا انتظار ندارد که شواهد حسابرسی دیگری جز تاییدیه مدیران را درباره قصد مدیریت از نگهداری یک سرمایه‌گذاری برای افزایش ارزش آن در بلندمدت، بدست آورد .

اگر یکی از اظهارات مدیریت با سایر شواهد حسابرسی مغایر باشد، حسابرس باید دلایل آن را بررسی و در صورت لزوم، قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی کند .

ج) مستندسازی اظهارات مدیریت

۱۰. حسابرس باید اظهارات مدیریت را از طریق ثبت خلاصه مذاکرات در کاربرگهای حسابرسی و دریافت تاییدیه‌های مدیران، مستند کند .
۱۱. تاییدیه، مدرک بمراتب بهتری نسبت به اظهارات شفاهی است و باید پس از ارائه نسخه امضا شده صورتهای مالی، به شکل تاییدیه مدیران دریافت شود .

مشخصات اجزای اصلی تاییدیه مدیران

۱۲. تاییدیه مدیران باید خطاب به حسابرس باشد، اطلاعات مشخصی ارائه دهد و به گونه‌ای مناسب تاریخگذاری و امضا شود .
۱۳. تاییدیه مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخگذاری شود . در صورت دریافت تاییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. در مواردی خاص، تاییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره معاملات یا رویدادهای خصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.
۱۴. در صورتی که تاییدیه مدیران در جلسه هیات‌مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیات‌مدیره مناسب است. در غیر این صورت، تاییدیه مدیران توسط اکثریت هیات‌مدیره امضا می‌شود. در پاره‌ای موارد، حسابرس ممکن است بخواهد علاوه بر تاییدیه مدیران، از سایر اعضای مدیریت واحد مورد رسیدگی نیز تاییدیه‌هایی درباره موضوعاتی خاص دریافت کند؛ برای مثال، حسابرس ممکن است بخواهد تاییدیه‌ای مبنی بر رعایت کامل استانداردهای بهداشتی در تولید محصولات، از مسئول آزمایشگاه واحد مورد رسیدگی دریافت کند.

اقدامات حسابرس در صورت خودداری مدیران از ارائه تاییدیه

۱۵. اگر مدیران از ارائه تاییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند خودداری کنند، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود و حسابرس باید نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند. در این گونه موارد، حسابرس باید اعتمادی که در جریان حسابرسی نسبت به سایر اظهارات مدیریت داشته است و هرگونه آثار احتمالی خودداری مدیریت را از ارائه تاییدیه بر گزارش حسابرس، ارزیابی کند.

بخش سوم :**تداوم فعالیت**

منبع : استاندارد ۵۷۰ حسابرسی

الزامات حسابرسی

طبق مفاده ماده ۲ استاندارد ۵۷۰ :

حسابرس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی، بررسی کند.

نمونه‌هایی از رویدادها یا شرایطی که به‌تنهایی یا درمجموع ممکن است تردیدی عمده درباره وجود فرض تداوم فعالیت ایجاد کند، به شرح زیر است. این فهرست، تمامی موارد ممکن را دربر نمی‌گیرد و وجود یک یا چند مورد از آنها نیز لزوماً به معنای وجود ابهام بااهمیت یا اساسی نمی‌باشد.

نشانه‌های مالی

- فزونی کل بدهیها بر کل داراییها یا فزونی بدهیهای جاری بر داراییهای جاری.
- نزدیک شدن سررسید بدهیهای با شرایط غیر قابل تغییر که دورنمایی واقع‌بینانه برای پرداخت یا تمدید آنها وجود ندارد یا اتکای بیش از حد بر استقراض کوتاه‌مدت برای تامین مالی داراییهای بلندمدت.
- نشانه‌های قطع حمایت مالی از جانب دولت و یا بستنکاران.
- فزونی جریانهای خروجی بر جریانهای ورودی وجوه نقد حاصل از عملیات، طبق صورتهای مالی تاریخی یا پیش‌بینی شده.
- نامساعد بودن نسبتهای مالی اصلی.
- زیانهای عمده عملیاتی یا کاهش عمده در ارزش داراییهای مورد استفاده در ایجاد جریانهای وجوه نقد.
- نپرداختن سود سهام یا تاخیر طولانی در پرداخت آن.
- ناتوانی در پرداخت بموقع حسابهای پرداختنی.
- ناتوانی در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای وام.
- تغییر شرایط خرید کالا و دریافت خدمات از اعتباری به نقدی.
- ناتوانی در تامین منابع مالی لازم برای تولید و عرضه محصول اصلی جدید یا سایر سرمایه‌گذاریهای ضروری.

نشانه‌های عملیاتی

- از دست دادن مدیران کلیدی بدون جایگزینی آنان.
- از دست دادن بازار عمده فروش محصولات، مجوز یا امتیاز ساخت با اهمیت یا تامین‌کننده اصلی کالا و خدمات.
- مشکلات کارگری یا کمبود مواد اولیه و قطعات مهم.

سایر نشانه‌ها

- عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی.
 - وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد مورد رسیدگی که در صورت صدور رای به محکومیت واحد مزبور، تحمل نتایج آن احتمالا خارج از توان واحد مورد رسیدگی است.
 - تغییر قوانین یا سیاستهای دولت به گونه‌ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد.
- اهمیت چنین رویدادها یا شرایطی اغلب می‌تواند توسط عوامل دیگری کاهش یابد. برای مثال، آثار ناشی از ناتوانی واحد مورد رسیدگی در پرداخت بموقع بدهیهای خود، می‌تواند با برنامه‌های خاص مدیریت برای تامین وجوه نقد کافی از طریق شیوه‌های جایگزینی چون فروش داراییها، استمهال وامها یا افزایش سرمایه، تعدیل شود. به همین ترتیب، از دست دادن یک تامین‌کننده اصلی کالا و خدمات ممکن است از طریق دسترسی به تامین‌کننده جایگزین مناسب، جبران شود.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت حسابرس، بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی و بررسی احتمال وجود ابهامهای با اهمیت یا اساسی درباره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورتهای مالی دارد.

نتیجه‌گیری و گزارشگری حسابرسی

حسابرس براساس شواهد حسابرسی بدست آمده باید مشخص کند که آیا به نظر وی رویدادها یا شرایطی وجود دارد که به تنهایی یا در مجموع بتواند تردیدی عمده در توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند. ابهام بااهمیت یا اساسی در مواردی وجود دارد که اثر بالقوه آن چنان زیاد باشد که به نظر حسابرس لازم است ماهیت و اثر ابهام به روشنی افشا شود تا صورتهای مالی گمراه‌کننده نباشد.

وجود ابهام نسبت به تداوم فعالیت

در صورت وجود ابهام بااهمیت در باره تداوم فعالیت و افشای کافی در صورتهای مالی، حسابرس باید نظر مقبول اظهار، اما باافزودن یک بند توضیحی حاوی وجود ابهام بااهمیت درباره رویدادها یا شرایطی که ممکن است به تردیدی عمده در مورد توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت بینجامد و با اشاره به یادداشت توضیحی صورتهای مالی که موارد مزبور را افشا می‌نماید، گزارش خود را تعدیل کند.

در موارد وجود ابهام اساسی درباره تداوم فعالیت یا وجود موارد متعدد ابهام بااهمیت، شامل ابهام درباره تداوم فعالیت، که آثار بالقوه آن درمجموع اساسی باشد، حسابرس باید صرف‌نظر از افشا یا عدم افشای آنها در صورتهای مالی، نسبت به آن صورتهای عدم اظهارنظر ارائه کند.

در صورت وجود ابهام بااهمیت و عدم افشای کافی در صورتهای مالی، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند. گزارش باید به روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی بااهمیت وجود دارد که ممکن است درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند.

مناسب نبودن فرض تداوم فعالیت

چنانچه به نظر حسابرس، واحد مورد رسیدگی قادر به ادامه فعالیت نباشد اما صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد، حسابرس باید باتوجه به میزان اهمیت، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

بخش چهارم :

رویدادهای بعد از ترازنامه

منبع : استاندارد ۵۷۰ حسابرسی

جدول زیر بیانگر مرور کلی مسئولیتها حسابرس در خصوص رویدادهای بعد از تایخ ترازنامه است بر حسب طبقه بندی رویدادها است:

طبقات رویدادها	مسئولیت حسابرس
<ul style="list-style-type: none"> • رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس. 	<ul style="list-style-type: none"> • اجرای روشهای حسابرسی برای شناسایی این رویدادها. • ارزیابی انعکاس مناسب یا کفایت افشا.
<ul style="list-style-type: none"> • رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورتهای مالی. 	<ul style="list-style-type: none"> • ارزیابی ضرورت تعدیل صورتهای مالی. • درمیان گذاشتن موضوع با مدیریت واحد مورد رسیدگی. • ارائه اظهارنظر مشروط یا مردود، در صورت خودداری مدیریت از تعدیل مناسب صورتهای مالی.
<ul style="list-style-type: none"> • رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورتهای مالی. 	<ul style="list-style-type: none"> • ارزیابی ضرورت تعدیل صورتهای مالی. • درمیان گذاشتن موضوع با مدیریت واحد مورد رسیدگی. • درج بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس که در آن به یادداشت همراه صورتهای مالی - که دلیل تجدید نظر را تشریح کرده است - اشاره می شود.

بخش پنجم

اشخاص وابسته

منبع استاندارد حسابرسی ۵۵۰- استانداردهای حسابرسی با ساختار آموزشی

ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته

۱. بسیاری از معاملات با اشخاص وابسته در روال عادی عملیات واحد تجاری انجام می‌شود. در چنین شرایطی ممکن است خطر تحریف بااهمیت ناشی از این معاملات در صورتهای مالی، بیشتر از معاملات مشابه با اشخاص غیر وابسته نباشد. با این وجود، ممکن است در برخی شرایط ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته به گونه‌ای باشد که خطرهای تحریف بااهمیت آن در صورتهای مالی بیشتر از خطرهای تحریف بااهمیت معاملات با اشخاص غیر وابسته باشد. برای مثال:
 - عملیات اشخاص وابسته ممکن است در دامنه‌ای گسترده و پیچیده از ساختارها و روابط صورت گیرد، به طوری که موجب افزایش پیچیدگی در معاملات با اشخاص وابسته شود.
 - سیستمهای اطلاعاتی ممکن است در تشخیص یا تلخیص معاملات و مانده حسابهای بین واحد تجاری و اشخاص وابسته آن اثربخش نباشد.
 - معاملات با اشخاص وابسته ممکن است تحت شرایط عادی بازار انجام نشود، برای مثال، برخی از معاملات با اشخاص وابسته ممکن است بدون دریافت تمام یا بخشی از مابه‌ازای آن انجام شود.

مسئولیتهای حسابرس

۲. از آنجا که اشخاص وابسته مستقل از یکدیگر نیستند، در استانداردهای حسابداری برای معاملات، روابط و مانده حسابهای اشخاص وابسته، الزامات حسابداری و افشای خاصی وضع شده است تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قادر به درک ماهیت و آثار واقعی یا بالقوه آنها بر صورتهای مالی باشند. در نتیجه حسابرس باید به منظور تشخیص، ارزیابی و برخورد مناسب با خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از کوتاهی واحد تجاری در تشخیص یا افشای معاملات، روابط یا مانده حسابهای اشخاص وابسته طبق الزامات آن استانداردها، روشهای حسابرسی را اجرا کند.

اهداف

۳. اهداف حسابرس به شرح زیر است:

الف. کسب شناخت کافی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته به منظور شناسایی عوامل خطر تقلب ناشی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته که برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب لازم است، و

ب. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره اینکه آیا روابط و معاملات با اشخاص وابسته، طبق استانداردهای حسابداری، به گونه‌ای مناسب مشخص و در صورتهای مالی افشا شده است یا خیر.

تعاریف

۴- **شخص وابسته** : یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که:

- به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:
- ۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم‌گروه)،
- ۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
- ۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.
- واحد تجاری وابسته آن واحد باشد [طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)].
- مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص")،
- از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
- خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق باشد،
- توسط اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق کنترل شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد، و
- طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.

۶. حسابرس در جریان انجام حسابرسی روشهایی را اجرا می‌کند که می‌تواند وجود معاملات با اشخاص وابسته را شناسایی کند. نمونه‌هایی از این گونه روشها به شرح زیر است:

- ۱-۶ اجرای آزمون جزییات مانده حسابها و معاملات.
- ۲-۶ بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام و هیات‌مدیره.
- ۳-۶ بررسی مدارک حسابداری برای شناسایی معاملات یا مانده حسابهای عمده یا غیرعادی، به ویژه معاملاتی که در پایان دوره مورد گزارش یا تاریخی نزدیک به آن، ثبت شده است.
- ۴-۶ بررسی تاییدیه‌های بانکی و وامها و تسهیلات مالی دریافتی و پرداختی. چنین بررسیهایی ممکن است نشان‌دهنده روابط تضمینی واحد مورد رسیدگی و سایر معاملات با اشخاص وابسته باشد.
- ۵-۶ بررسی معاملات سرمایه‌گذاری؛ برای مثال، تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاریهای بلندمدت.
- ۶-۶ بررسی دفتر ثبت سهام سهام برای تعیین اسامی سهامداران عمده واحد مورد رسیدگی یا در صورت لزوم فهرست اسامی صاحبان عمده سرمایه از مرداجع ذیصلاح.
- ۷-۶ بررسی کاربرگهای حسابرسی سال قبل برای اطلاع از اسامی اشخاص شناخته شده
- ۸-۶ پرس و جو در مورد وایشتهای هیات مدیره و مدیران اجرایی واحد مورد رسیدگی به سایر واحدهای اقتصادی
- ۹-۶ بررسی روشهای واحد مورد رسیدگی برای شناسایی اشخاص وابسته.

۱۰-۶-پرس و جو از سایر حسابرسان (که همزمان مشغول حسابرسی اجزای واحد مورد رسیدگی هستند) یا حسابرسان قبلی ، درباره آگاهی آنان از وجود سایر اشخاص وابسته
۱۱-۶-بررسی اظهارنامه مالیاتی واحد مورد رسیدگی و دیگر اطلاعات ارائه شده به مراجع قانونی .

تأییدیه کتبی

۷ - حسابرس باید از مدیران اجرایی و در صورت لزوم، از ارکان راهبری واحد تجاری تأییدیه کتبی دریافت کند
مبنی بر اینکه:

الف. هویت اشخاص وابسته واحد تجاری و همه روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای را که از آن آگاهی دارند
برای حسابرس افشا کرده‌اند.

ب . چنین روابط و معاملاتی را طبق الزامات استانداردهای حسابداری مربوط به نحو مناسبی افشا کرده‌اند.

نتیجه‌گیری و گزارش حسابرس

۸- هرگاه حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی درباره روابط و معاملات با اشخاص وابسته بدست آورد یا چنین نتیجه‌گیری کند که افشای مربوط به آنها در صورتهای مالی کافی نیست باید گزارش خود را به گونه‌ای مناسب تعدیل کند.
در شرایط خاص حسابرس می‌تواند علیرغم افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته، موضوع را به گونه‌ای مناسب در گزارش خود، درج کند.

بخش ششم :

مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی

منبع : استاندارد ۲۴۰ حسابرسی

تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها

تحریف در صورتهای مالی می تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. " اشتباه " عبارتست از هرگونه تحریف سهوی در صورتهای مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند :

- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورتهای مالی.
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق.
- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا.
- " تقلب " عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می شود، اقدامات متقلبانه ای است که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می انجامد. هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورتهای مالی نباشد. حسابرسان درباره وقوع تقلب قضاوت حقوقی نمی کنند. 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. در هر دو حالت، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از واحد مورد رسیدگی نیز وجود داشته باشد.

حسابرس در بررسی تقلب دو نوع تحریف عمدی را مدنظر دارد :

الف - تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه.

ب - تحریف ناشی از سوء استفاده از داراییها.

گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورتهای مالی، سر و کار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه می تواند شامل موارد زیر باشد:

- فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورتهای مالی.
- ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورتهای مالی.
- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا به عمد.
- سوء استفاده از داراییها شامل سرقت داراییهای واحد مورد رسیدگی است. سوء استفاده از داراییها می تواند به راههای گوناگون (شامل اختلاس دریافتهای، سرقت داراییهای ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدماتی که دریافت نشده است) انجام شود و اغلب به منظور پنهان کردن سرقت داراییها، با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه کننده همراه است.

وجه تمایز بین تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورتهای مالی بینجامد.

تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را شناسایی کند اما، تشخیص نیت مرتکب، اگر غیر ممکن نباشد، برای وی بسیار دشوار است، به ویژه، در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی گردد (مانند برآوردهای حسابداری و بکارگیری درست و مناسب استانداردهای حسابداری).

مسئولیت مدیریت

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

- ایجاد جو مناسب.
- ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزشهای والای اخلاقی.
- برقراری کنترل‌های مناسب.

مسئولیت حسابرس

همان‌گونه که در استاندارد ۲۰۰^۱، آمده، هدف حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورتهای مالی تهیه شده، از تمام جنبه‌های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهارنظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد.

عوامل خطر تقلب

باتوجه به این واقعیت که تقلب معمولاً کتمان می‌شود، کشف آن خیلی مشکل است. با این وجود، حسابرس با استفاده از شناختی که از فعالیت واحد مورد رسیدگی دارد، ممکن است رویدادها یا شرایطی را شناسایی کند که فرصت، انگیزه یا ابزار ارتکاب تقلب را به‌وجود می‌آورد یا بیانگر این باشد که ممکن است تقلبی قبلاً رخ داده باشد. این‌گونه رویدادها یا شرایط به عنوان "عوامل خطر تقلب" نامیده می‌شود. برای مثال، ممکن است مدرکی گم شده باشد، دفتر کلی موازنه نباشد یا نتیجه بررسی تحلیلی نامفهوم باشد. اما، چنین شرایطی ممکن است در نتیجه وضعیتهایی غیر از تقلب ایجاد شده باشد. بنابراین، عوامل خطر تقلب لزوماً بیانگر وجود تقلب نیست، اگرچه آن عوامل، اغلب در شرایط وقوع تقلب وجود داشته‌اند

خطر حسابرسی

"خطر حسابرسی" یعنی خطر این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند. چنین تحریفی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. سه جزء خطر حسابرسی عبارتند از خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف

خطر ذاتی و خطر کنترل

حسابرس هنگام برآورد خطر های تحریف با اهمیت، باید به این موضوع توجه کند که چگونه صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب یا اشتباه، به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شود. حسابرس در بررسی خطر تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب باید به احتمال وجود عوامل خطر تقلبی که نشان‌دهنده احتمال گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از دارایی‌هاست نیز توجه کند.

خطر عدم کشف

حسابرس باید براساس برآورد خطرهای ذاتی و کنترل (شامل نتایج حاصل از انجام هرگونه آزمون کنترلها)، آزمونهای محتوا را به گونه‌ای طراحی کند که خطر عدم کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورتهای مالی را به سطح قابل قبولی کاهش دهد. حسابرس باید عوامل خطر تقلب شناسایی شده در واحد مورد رسیدگی را در طراحی آزمونهای محتوا مورد توجه قرار دهد.

ارزیابی تحریف و اثر آن بر گزارش حسابرس

حسابرس هنگامی که اطمینان می‌یابد صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه‌گیری در این خصوص نمی‌باشد، باید اثر آن را بر حسابرسی، مورد توجه قرار دهد.

تاییدیه مدیریت

حسابرس باید درباره موارد زیر از مدیریت تاییدیه کتبی دریافت کند :

الف - پذیرش مسئولیت خود درباره برقراری و اجرای سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه طراحی شده است.

ب - اطمینان آنان نسبت به این که آثار تحریفهای اصلاح نشده‌ای که طی حسابرسی توسط حسابرس جمع بندی شده، به‌تنهایی و در مجموع، نسبت به کلیت صورتهای مالی بی اهمیت است. خلاصه‌ای از این اقلام باید در متن تاییدیه مدیران یا پیوست آن ارائه شود.

پ - کلیه واقعیتهای مهم مرتبط با هرگونه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب شناخته شده برای مدیریت که می‌تواند بر واحد مورد رسیدگی اثر داشته باشد برای حسابرس افشا شده است.

ت - نتایج برآورد خود از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب، به‌میزان با اهمیتی تحریف شده باشد برای حسابرس افشا شده است.

اطلاع رسانی**مطلع نمودن مدیران اجرایی از تحریفهای ناشی از اشتباه**

چنانچه حسابرس تحریف با اهمیت ناشی از اشتباهی را شناسایی کند، باید آن را به‌موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد.

مطلع کردن مدیران اجرایی، هیئت مدیره و مجمع عمومی از تحریفهای ناشی از تقلب

چنانچه حسابرس با هریک از موارد زیر برخورد کند باید آن را به‌موقع 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 صورتهای مالی منجر نشده باشد.

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

هنگامی که حسابرس شواهدی حاکی از وجود یا احتمال وجود تقلب را کسب نموده است، اطلاع دادن آن به سطح مناسبی از مدیران اجرایی، دارای اهمیت است، حتی اگر موضوع کم اهمیت به‌نظر برسد (برای مثال اختلاسی

جزئی توسط یکی از کارکنان رده پایین سازمانی واحد مورد رسیدگی). تعیین سطح مناسب مدیران اجرایی در این شرایط نیز به احتمال تبانی یا درگیری مدیران اجرایی بستگی دارد. چنانچه حسابرس دریابد که تحریف، قطعاً یا احتمالاً نتیجه تقلب می باشد و تشخیص دهد که اثر آن بر صورتهای مالی می تواند با اهمیت باشد یا قادر به ارزیابی میزان اهمیت اثر آن نباشد، به شرح زیر عمل می کند :

الف - در میان گذاردن موضوع و نحوه بررسی بیشتر آن با سطح مناسبی از مدیران اجرایی که حداقل یک رده بالاتر از افراد درگیر باشد و هیئت مدیره.

ب - چنانچه مناسب باشد، پیشنهاد به مدیرعامل و یا هیئت مدیره برای مشورت با مشاور حقوقی.

مطلع کردن هیئت مدیره از نقاط ضعف با اهمیت در کنترل داخلی

حسابرس باید هرگونه نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی در ارتباط با پیشگیری یا کشف تقلب و اشتباه را که در نتیجه اجرای حسابرسی شناسایی شده است به اطلاع هیئت مدیره برساند. چنانچه صداقت یا درستکاری هیئت مدیره مورد تردید باشد، حسابرس معمولاً برای تشخیص راه کار مناسب، با مشاور حقوقی خود مشورت می کند.

اطلاع به مقامات ذیصلاح قانونی و اجرایی

مسئولیت حرفه ای حسابرس از نظر رازداری معمولاً وی را از گزارش تقلب و اشتباه به اشخاص خارج از واحد مورد رسیدگی باز می دارد. اما در برخی شرایط خاص، ممکن است قوانین، مقررات یا آرای دادگاهها، این مسئولیت را از دوش حسابرس بردارد. حسابرس در چنین شرایطی نظر مشاور حقوقی را جویا می شود.

کناره گیری از کار

حسابرس ممکن است با شرایطی استثنایی روبرو شود که توانایی وی را در ادامه اجرای حسابرسی مورد تردید قرار دهد. نمونه هایی از این گونه شرایط به شرح زیر است :

- الف - واحد مورد رسیدگی اقدام اصلاحی را که حسابرس در شرایط موجود درباره تقلب ضروری تشخیص می دهد به عمل نمی آورد، حتی اگر تقلب نسبت به صورتهای مالی، با اهمیت نباشد.
- ب - برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و نتایج آزمونهای حسابرسی، خطر تقلب با اهمیت و گسترده ای را نشان دهد.
- پ - حسابرس درباره صلاحیت یا درستکاری مدیریت واحد مورد رسیدگی تردید جدی داشته باشد.