

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

دانشگاه جامع علمی و کاربردی

واحد علامه طبهرسی

حسابرسی

مدرس : میترا رفیعی زاده

سال ۱۳۹۴

فصل اول : تعاریف

حسابرسی

کلیه اشخاصی که به فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند مانند مدیران ، صاحبان موسسات ، دولت ، بانکها و خریداران جهت اخذ تصمیمات مناسب مالی و اقتصادی نیاز به اطلاعات صحیح دارند میدانیم که حسابداران اطلاعات مالی را در دفاتر ثبت نموده و در نهایت به صورت گزارش یا صورت حسابهای مالی ارائه می نمایند .

باید توجه داشت که صورت حساب تهیه شده توسط حسابداران ممکن است تصویری مطلوب و کامل از فعالیتهای شرکت نباشد برای اینکه بتوانیم کاملاً به صورتهای مالی اطمینان پیدا کنیم باید از شخصی که در این زمینه آگاهی کامل دارد و قادر به رسیدگی می باشد ، دعوت نمود تا اسناد و مدارک تهیه شده توسط حسابداری را رسیدگی و راجع به صورت های مالی اظهار نظر نماید

تعریف حسابرسی

حسابرسی عبارت است از رسیدگی و اظهار نظر نسبت به اسناد ، مدارک ، دفاتر و اطلاعات مالی توسط شخصی مستقل از مسئولین تهیه و تنظیم آن . حسابرسی بازرسی جستجو گرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنایی صورتهای مالی می باشد . که از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی ، بازرسی مدارک، مشاهده دارایی ها، پرسش از منابع داخلی و خارجی شرکت و سایر روشهای رسیدگی ، شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیتهای آن در طول دوره مورد رسیدگی را ارائه می کند یا خیر را گردآوری می نماید.

تعریف حسابرس

حسابرس کسی است که به دعوت اشخاص حقیقی یا حقوقی و یا به حکم قانون اسناد مدارک و دفاتر و اطلاعات مالی را مورد رسیدگی قرارداده و نتیجه رسیدگی را به دعوت کننده و یا هرکس که او تعیین کند ارائه می نماید .

تفاوت بین حسابرس و حسابدار:

حسابدار، اطلاعات مالی را طبقه بندی و مدارک حسابداری و صورت های مالی را تهیه میکند ولی حسابرس ، صورتهای مالی (ترازنامه ، صورت سود و زیان و گردش وجوه نقد) را مورد رسیدگی قرار می دهد و راجع به آنها اظهار نظر می کند.

حدود رسیدگی

در هر حسابرسی بیان صحیح حدود رسیدگی مهم است. از حدود رسیدگی برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرس استفاده می شود. این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می کند. واحد مورد رسیدگی یک واحد با مالکیت فردی، شرکت تضامنی، شرکت سهامی و... می باشد و دوره مورد رسیدگی معمولاً یکسال است اگر چه بعضی مواقع در دوره های کوتاهتر نیز حسابرسی صورت می گیرد.

اجرای رسیدگی

حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی نسبت به مطلوبیت ارایه صورتهای مالی اظهار نظر نمی کنند و عواملی مانند شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار، حسابرسی سالهای گذشته و اعتقاد به درستکاری مالکان و مدیران نمی تواند دلیلی برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی باشد.

انواع حسابرسی

۱- حسابرسی صورتهای مالی

هدف از این حسابرسی، تعیین مطابقت نحوه تهیه صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری است.

۲- حسابرسی رعایت

به منظور تعیین مطابقت رعایت قوانین و مقررات انجام می شود از انواع این حسابرسی موارد زیر را می توان نام برد:

الف- رسیدگی بانکهها توسط اداره بازرسی کل بانکهها که به منظور رعایت قوانین و مقررات بانکی و رعایت استانداردهای متداول بانکداری، دستورالعملها و بخشنامه های سازمانهای ناظر بر سیستم بانکی سنجیده می شود.

ب- رسیدگی به اظهار نامه مالیاتی توسط ممیزان اداره دارایی که به منظور مطابقت اظهارنامه مالیاتی با قوانین مالیاتی و مقررات اداره دارایی انجام می شود.

۳- حسابرسی عملیاتی :

عبارت است از بررسی قسمتهای خاص از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها، به عنوان مثال عملیات یک واحد از یک شرکت تولیدی براساس میزان موثر بودن عملیات، یا به عبارتی موفقیت آن در رسیدن به هدفها و مسئولیت های تعیین شده ارزیابی می شود.

نقش اعتبار دهی حسابرسی صورتهای مالی

اعتبار دادن به صورتهای مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکاء آنهاست اعتبار دهی شامل ۲ مرحله است :

در مرحله اول حسابرس مستقل باید رسیدگی انجام دهد که این رسیدگی شواهدی را تعیین می کند تا حسابرسان بتوانند نسبت به صورت مالی نظر کارشناسی بدهند .

مرحله دوم نقش اعتبار دهی، ارائه گزارش حسابرس است . که نظر حسابرسان در باره مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکاء صورتهای مالی را به استفاده کنندگان صورتهای مالی انتقال می دهد . اگر چنانچه راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی و گزارشهای خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد ،
یا اینگونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تادیبی (از ۳ ماه تا ۲ سال) محکوم خواهد شد .

انواع حسابرس:

حسابرسان از نظر نوع وظیفه و حدود مسئولیت و نحوه کار به دو گروه حسابرسان داخلی و حسابرسان خارجی تقسیم می شوند :

۱- حسابرسان داخلی:

افرادی هستند که به طور مستمر زیر نظر مدیران دستگاه انجام وظیفه می کنند و گزارشات خود را در رابطه با رسیدگیهای انجام شده به مدیران ارائه می نمایند . اهم وظائف آنها را به دودسته می توان تقسیم کرد :

الف: حصول اطمینان از کفایت روش ها ، مقررات و دستورالعمل های مالی و غیر مالی و حسن اجرای آنها به نحو مطلوب

ب: حصول اطمینان از ثبت صحیح و کامل از فعالیتهای دستگاه و انعکاس مطلوب آن در گزارشات مربوط ، بخش زیادی از کار حسابرسان داخلی را حسابرسی های عملیاتی تشکیل می دهد اما علاوه بر آن حسابرسی های رعایت را نیز ممکن است بعمل آورند تعداد و نوع مأموریت های رسیدگی و اگذار شده به حسابرسان داخلی از سالی به سالی دیگر متفاوت است (یعنی حسابرسان داخلی مجبور نیستند رسیدگی های خود را هر سال تکرار کنند)

۱- حسابرسان خارجی

اشخاصی هستند خارج از دستگاه که به دستگاه مراجعه و پس از انجام بررسیهای لازم نسبت به اسناد و مدارک ، نظرات حرفه ای خود را اعلام می دارند و شامل حسابرسان مستقل ، دیوان محاسبات و ممیزان مالیاتی می شود.

۲- حسابرسان مستقل

حسابرسانی هستند خارج از دستگاه که پس از انجام رسیدگی لازم ، نسبت به اطلاعات و صورتهای مالی اظهار نظر اعلام می نمایند . حسابرسی حسابرسان مستقل، حسابرسی صورتهای مالی است .

دیوان محاسبات

زیر نظر مجلس شورای اسلامی به امر حسابرسی و نظارت بردستگاهها دولتی که از بودجه کل کشور استفاده می کنند انجام وظیفه می نمایند . به طور کلی دستگاههای دولتی می بایست صورتهای مالی خود را در اختیار دیوان محاسبات گذاشته تا پس از بررسیهای لازم ،دیوان محاسبات در زمینه عملیات و فعالیتهای مالی ونحوه مصرف بودجه و درآمد دستگاه ،اظهار نظر نموده وگزارش لازم را در این زمینه به مجلس شورای اسلامی ارائه دهند دیوان محاسبات را می توان حسابرس مستقل دولت دانست حسابرسان دیوان محاسبات حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی را انجام می دهند .

ممیزان مالیاتی :

ممیزان مالیاتی که کارمندان وزارت اقتصاد و دارایی می باشند مسئول هستند که اظهار نامه های مالیاتی شرکت را با اسناد ومدارک ودفاتر شرکت و باتوجه به قوانین مالیاتی ،بررسی و نسبت به تعیین مالیات اشخاص حقیقی یا حقوقی اقدام نمایند .

بازرس قانونی

طبق مقررات قانون تجارت در شرکتهای سهامی توسط صاحبان شرکت انتخاب می شوند تا نسبت به موارد زیر انجام وظیفه نماید .

الف: اظهار نظر نسبت به صحت ودرستی صورتهای مالی که توسط هیئت مدیره شرکت تهیه شده

ب: اظهار نظر نسبت به گزارش هیئت مدیره که در رابطه با فعالیتهای دستگاه تهیه شده است .

ج: حصول اطمینان از رعایت قوانین ومقررات شرکت ورعایت حقوق کلیه صاحبان سهام به صورت یکسان

د: دعوت مجمع عمومی صاحبان سهام در مواقع لازم

ه: اظهار نظر در رابطه با گزارش توجیهی هیئت مدیره در رابطه با افزایش سرمایه

مسئولیت حسابرسان

حسابرس مستقل در مقابل اشخاص زیر مسئول هستند:

۱- صاحب کار ۲- اشخاص ثالث

۱- صاحب کار

کسی است که رسیدگی به دفاتر و صورتهای مالی واحد اقتصادی را به حسابرس ارجاء می دهد غالباً صاحبکار، همان صاحب واحد اقتصادی مورد رسیدگی می باشد گاهی نیز ممکن است اشخاص دیگر مانند شخصی که قصد دارد واحد اقتصادی را خریداری نماید ، حسابهای واحد مذکور را به حسابرس واگذار کند .

۲- اشخاص ثالث

عبارتند از افراد وموسساتی که نسبت به صورتهای مالی رسیدگی شده به وسیله حسابرس مستقل علاقه مند و ذینفع هستند اقلام واطلاعات مندرج دراین صورتهای مالی اطمینان می دهد وبراساس این اطلاعات دست به اخذ تصمیم می زنند بانکها، سرمایه گذاران ،دولت وبستانکاران نمونه هایی از این اشخاص ثالث هستند .

مسئولیت قانونی حسابرس یا بازرس قانونی

در ایران مقررات و قانونی مشخص وصحیحی برای حدود ومسئولیت حسابرس مستقل وجود ندارد اما در مورد مسئولیت های بازرس قانونی که وظیفه حسابرس مستقل در شرکتهای سهامی را به عهده دارد مواردی بشرح زیر در قانون تجارت وجود دارد:

طبق ماده ۱۵۴ قانون تجارت ،بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت واشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که درانجام وظایف خود مرتکب می شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی جبران خسارت وارده خواهند نمود .
ماده ۲۷۶ قانون تجارت ، هرکس در سمت بازرس شرکت سهامی غالباً راجع به اوضاع شرکت به مجمع در گزارشهای خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد یا اینگونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تادیبی (از ۳ تا ۲ سال) محکوم خواهد شد .

فصل دوم : استانداردهای حسابرسی وگزارش های حسابرسی

استانداردهای حسابرسی

مقررات لازم الاجرائی برای سنجش کیفیت انجام کار است که به سه دسته زیر تقسیم می شوند

الف- استانداردهای عمومی ب- اجرای عملیات ج- گزارشگری

استانداردهای عمومی

۱- صلاحیت و آموزش :

رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی باشد که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان حسابرس باشند .

۲- استقلال

حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رای خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ نمایند.

۳- مراقبتهای حرفه ای

در اجرای رسیدگی و تهیه گزارش باید مراقبت حرفه ای لازم بعمل آید.

استانداردهای اجرای عملیات :

۱- برنامه ریزی و نظارت کافی بر امور کارکنان :

عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت وجود کارکنان بر کار آنان به گونه ای مناسب نظارت شود .

۲- شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی :

برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع ،زمانبندی و میزان آزمونهایی که باید اجرا شود شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

۳- شواهد کافی و قابل اطمینان :

شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی ،مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی بدست آید

استانداردهای گزارشگری :

۱- اصول پذیرفته شده حسابداری

گزارش باید تصریح کند که صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر

۲- ثبات رویه :

گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل بطور یکنواخت رعایت شده است.

۳- افشای اطلاعات :

اطلاعات افشاء شده در صورتهای مالی منطوقا کافی تلقی می شود مگر آنکه خلاف آن در گزارش بیان شود .

۴- اظهار نظر :

گزارش باید حاوی یک اظهار نظر در باره صورتهای مالی بطور کلی یا بیان گر این موضوع باشد که نظری نمی توان اظهار نمود . هنگامی که نظر کلی نتوان اظهار نمود دلایل آن بایستی بیان گردد.

گزارش حسابرسی :

گزارش حسابرسی نتیجه رسیدگیهای حسابرس می باشد که پس از انجام رسیدگی بصورت کتبی توسط حسابرس تهیه می شود .

انواع گزارش حسابرسی

گزارشات حسابرسی از نظر نوع اظهار نظر به چهار دسته زیر تقسیم می شود :

۱- گزارش مقبول :

اگر حسابرس با توجه به رسیدگیهای انجام شده تشخیص دهد که صورتهای مالی تهیه شده وضعیت مالی واحد اقتصادی مورد رسیدگی را بنحومطلوب منعکس می نماید گزارش مقبول یا غیر مشروط تهیه می نماید

۲- گزارش مشروط :

چنانچه بجز موارد مشخصی بقیه مطالب مندرج در صورتهای مالی مورد تایید حسابرس باشد ، حسابرس گزارش مشروط ارائه می کند و کلیه موارد اشکال را در بندهای مابین اول و بند آخر ذکر می نماید و سپس چنین اظهار نظر می نماید به استثنای موارد فوق صورتهای مالی وضع مطلوب را منعکس می نماید.

۳- گزارش مردود

اگر قسمت عمده وقابل توجه وضعیت مالی واحد اقتصادی وضعیت مطلوبی نداشته باشد حسابرس گزارش مردود تهیه می نماید بدین ترتیب که بین حدود رسیدگی و بند اظهار نظر اشکالات را می نویسد و سپس در پایان قسمت اظهار نظر قید می نماید که، صورتهای مالی وضع مطلوب را منعکس نمی نماید .

۴- عدم اظهار نظر

اگر حسابرس در انجام رسیدگیها به اشکالات و ابهاماتی برخورد نماید که قادر به اظهار نظر نسبت به اهم مندرجات صورتهای مالی نباشد گزارش عدم اظهار نظر ارائه خواهد نمود . بدین معنی که پس از بند اول در بندهای مختلف موارد ودلائل عدم اظهار نظر را بازگو می کند و در بند آخر چنین می گوید ، این موسسه به دلیل موضوعات مطرح شده در بالا قادر به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فوق نمی باشد .

ساختار گزارش حسابرسی

انواع گزارش حسابرسی از نظر نحوه تهیه دودسته می باشد، گزارش تفصیلی و کوتاه که در این بحث به گزارش تفصیلی می پردازیم .

به طور کلی هر گزارش حسابرسی شامل سه بند است: مقدمه، دامنه رسیدگی و اظهار نظر

۱- مقدمه

بند مقدمه گزارش حسابرسی مشخص کننده موارد زیر است:

- صورتهای مالی واحد رسیدگی شده

- صورتهای مالی مربوط به چه دوره مالی می باشد

- مسئولیت های مدیریت و حسابسان

نمونه ای از بند مقدمه یک گزارش حسابرسی:

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت تولیدی الفبا (سهامی عام) تراز نامه شرکت تولیدی الفبا در تاریخ بیست و نهم اسفند ماه ۱۳۸۷ و صورتهای مالی سود و زیان و گردش وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور (با یادداشتهای توضیحی) مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفت. مسئولیت صورتهای مالی بعهده هیئت مدیره شرکت است و مسئولیت این موسسه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده و نیز گزارش عدم رعایت الزامات قانونی و مقرر در اصلاحات قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت است.

برای درک کامل بند مقدمه گزارش حسابسان لازم است بر دو نکته زیر تاکید شود:

الف: شرکت صاحب کار مسئول اصلی صورتهای مالی است به عبارت دیگر حسابسان حق ندارند صورتهای مالی را تغییر دهند.

ب: حسابسان نسبت به صورتهای مالی گزارش می دهند، نه در مورد مدارک حسابداری با اینکه وسیله اصلی سنجش اعتبار ترازنامه و صورت سود و زیان، ردیابی ارقام صورتهای در دفاتر حسابداری بوده و به عنوان شواهد اولیه معاملات است اما استفاده حسابسان از دفاتر حسابداری تنها یک وسیله رسیدن به هدف و فقط بخشی از رسیدگی است بنابراین بهتر است حسابسان در گزارش خود اظهار نمایند:

صورتهای مالی را حسابرسی نمودند نه اینکه دفاتر حسابداری را رسیدگی کردند.

۱- دامنه رسیدگی:

نوع و ماهیت حسابرسی حسابرس مستقل را توصیف میکند این بند بیانگر اجرای رسیدگی ها بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی است و متذکر می شود که گرچه هدف یک حسابرسی تامین اطمینان منطقی از مبرا بودن

صورت‌های مالی از تحریف با اهمیت است اما روشها بطور نمونه ای اعمال می شوند بنابر این یک حسابرس نمی تواند اطمینان مطلق بدهد که صورت‌های مالی تحریفی بااهمیت ندارد هر چند حسابرسان باور دارند روشهای رسیدگی آنان مبنای معقول ومنطقی برای اظهار نظر آنان تامین می کند. (این بند به طور خلاصه روشهای رسیدگی واستانداردهای پذیرفته شده حسابرسی را بیان میکند)

نمونه ای از بند دامنه رسیدگی :

حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است آن استانداردها ایجاب می کند که این موسسه ،حسابرسی را چنان برنامه ریزی واجرا کند که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول بدست آید . یک حسابرسی شامل رسیدگی نمونه ای شواهد پشتوانه مبالغ واطلاعات افشاء شده در صورت‌های مالی است یک حسابرسی همچنین شامل ارزیابی کلی صورت‌های مالی است این موسسه اعتقاد دارد که رسیدگیهایش مبنایی منطقی برای اظهار نظرش می باشد .

بند اظهار نظر :

در این بند ،حسابرس باید اظهارنظر خود را به طور صریح نسبت به صورت‌های مالی اعلام نماید.

نمونه بند اظهار نظر یک گزارش حسابرسی :

به نظر این موسسه صورت‌های مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت الفبا در تاریخ بیست و نهم اسفند ۱۳۸۰۰۰۰ و نتایج عملیات وگردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری واز تمام جنبه های با اهمیت به نحو مطلوب نشان می دهد .

مفهوم عبارات مهم بند اظهار نظر

۱- عبارت "به نظر این موسسه"

عبارت به نظر این موسسه روشن می سازد که حسابرسان چیزی بیش از یک نظر کارشناسانه ارائه نمی دهند آنان صحت یا واقعی بودن صورت‌های مالی را تصدیق نمی کنند.بعلاوه حسابرسان تمام معاملات را بطور کامل ومفصل رسیدگی نمی کنند .

۲- عبارت "بااهمیت"

اصطلاح با اهمیت چنین تعریف می شود ، آنقدر مهم که بر تصمیمات استفاده کنندگان صورت‌های مالی اثر بگذارد.

مثال :

در حسابرسی یک شرکت کوچک مبلغ ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ممکن است با اهمیت باشد و این مبلغ در حسابرسی یک شرکت بزرگ بی اهمیت تلقی شود و یا یک اشتباه در مانده وجوه نقد بسیار مهمتر از یک اشتباه در مانده استهلاک انباشته می باشد .

۳- عبارت "به نحو مطلوب "

طبق بیانیه حسابرسی شماره ۵ عبارت به نحو مطلوب نشان می دهد به مفهوم گمراه کننده نبوده است . به عبارت دیگر صورتهای مالی نباید چنان ارائه شود که استفاده کنندگان را گمراه کند.

اطلاعات افشاء شده در صورتهای مالی

اگر قرار باشد صورتهای مالی وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت را از تمام جنبه های با اهمیت به نحو مطلوب نشان دهد تمام اطلاعات اساسی باید افشاء شود . اگر صورتهای مالی تصویر کاملی بدست ندهد ممکن است گمراه کننده باشد . برای مثال اگر یک زیان غیر مترقبه که بعثت از دست دادن ماشین آلات و تجهیزات بیمه نشده در یک حادثه سیل ناشی شده است و یا اگر شرکتی دارایی هایی را به یکی از اعضای مدیریت ارشد خود بفروشد و سپس همان دارایی ها را با قیمتی بیشتر باز پس بخرد این معامله اشخاص وابسته باید افشاء شود هرچند که مبالغ آن در رابطه با مجموعه صورتهای مالی زیاد نباشد . دلیل ضرورت افشاء چنین معامله ای که احتمال نادرستی مدیریت است بیشتر متکی بر ماهیت معامله است تا مبلغ آن .

سؤال تحلیلی

گزارش حسابرسی زیر از چند جهت ناقص است ضمن بررسی دقیق ، حداقل ۵ نقص شکلی یا محتوایی در گزارش را توضیح دهید.

گواهی می شود مدارک حسابداری شرکت گرگان برای سال مالی منتهی به ۳۱ شهریور ۱۳۸۰ مورد رسیدگی این موسسه قرار گرفت وجوه نقد و اوراق بهادار شمارش شده و روش های حسابداری مورد عمل بررسی شد (در طول سال یکنواخت عمل شده است) و حسابهای دارایی و بدهی دفتر کل آزمون شد، ساختار کنترل داخلی شرکت نقطه ضعفی نداشت.

به نظر این موسسه، ترازنامه و صورت سود و زیان پیوست شرایط مالی شرکت را در ۳۱ شهریور ۱۳۸۰ به درستی نشان می دهد. رسیدگی این موسسه طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده و این موسسه مدارک و صورتهای مالی را بدون قید و شرط تصدیق میکند .

۵- در گزارش حسابرسی، موضوع استانداردهای حسابرسی در بند... و موضوع اصول حسابداری در بند... قرار دارد.

الف- حدود رسیدگی - اظهار نظر

ب- اظهار نظر - حدود رسیدگی

ج- اظهار نظر - مقدمه

د- مقدمه - حدود رسیدگی

فصل سوم

آئین رفتار حرفه ای :

دارای دوبرخ است : بخش اول اصول است که مسئولیت حرفه را در قبال جامعه، صاحب کاران و اعضاء حرفه بیان می دارد .

بخش دوم احکام است که رفتار قابل قبول را تعریف می کند .

بخش اول اصول حسابرسی

مسئولیتها :

اعضاء در اجرای مسئولیتهای خود بعنوان افراد حرفه ای باید قضاوتهای اخلاقی ، حرفه ای و دقیق را در تمام فعالیتهای خود اعمال کنند

۱- منافع جامعه :

اعضاء باید متعهد شود به نوعی عمل کنند که در جهت منافع جامعه باشد به اعتماد جامعه ارج نهاده شود و نشانه ای از تعهدات حرفه ای باشد

۲- درستکاری :

اعضاء باید برای حفظ و گسترش اعتماد جامعه تمام مسئولیتهای حرفه ای را با نهایت درستکاری ایفاء کند

۳- بیطرفی و استقلال :

هر عضو در ایفاء مسئولیتهای حرفه ای خود باید بیطرف بوده و تضاد منافع نداشته باشد .

۴- دقت حرفه ای :

باید برای بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد خدمات خود پیوسته تلاش کند و مسئولیتهای حرفه ای را در بالاترین حد توانایی خود ایفاء کند

۵- دامنه و نوع خدمات :

حسابرس مستقل هنگام تعیین دامنه و نوع خدمات قابل ارائه باید اصول آیین رفتار حرفه ای را رعایت کند .

بخش دوم احکام حسابرسی

۱- استقلال حسابرس

هر عضو شاغل در حسابرسی باید به گونه ای مقرر در استانداردهای وضع شده توسط ارگانهای مشخص شده در اجرای وظائف خود مستقل باشد در مفهوم استقلال دو نکته در نظر گرفته می شود اول حسابرس مستقل ، مستقل از واحدی باشد که آنرا حسابرسی میکند .

نکته دوم . رابطه حسابرسان با صاحب کار باید بگونه ای باشد که از دید اشخاص ثالث مستقل بنظر برسد

الف - استقلال شرکا و کارکنان

آیا تمام کارکنان یک موسسه حسابرسی باید مستقل باشند ؟ خیر

منظور از عبارت هر عضو شاغل در موسسه حسابرسی ، هر یک از گروههای زیر می باشد :

۱- تمام شرکا یا سهامداران موسسه

۲- تمام کارکنان رده مدیریت

۳- تمام کارکنان حرفه ای که شخصا در اجرای کار مشارکت دارند .

بنابراین استقلال یک موسسه حسابرسی بزرگ صرفا بدلیل اینکه یکی از کارکنان موسسه نسبت به صاحب کار مستقل نیست از بین نمی رود .

ب- منافع مالی در واحد صاحب کار

اگر حسابرسان دارای منافع مالی در واحد مورد رسیدگی باشند طبیعی است که بیطرفی حسابرسان برای افراد دیگر سؤال برانگیز باشد

منافع مالی مستقیم و غیر مستقیم :

داشتن سهام صاحب کار با اهمیت و استقلال را از بین می برد اما حسابرس می تواند منافع مالی غیر مستقیم در واحد صاحب کار داشته باشد .

ج- رابطه استخدامی قبلی با صاحب کار :

حسابرسان مستقل هرگز نمی توانند نسبت به دوره ای گزارش حسابرسی ارائه دهند که در آن دوره به هر مدت در سطح مدیریت در استخدام صاحب کار بوده اند .

د- منافع بستگان حسابرس :

منافع مالی و پست های سازمانی همسر حسابرس مستقل و فرزندان تحت سرپرستی او یا وابستگان تحت تکفل حسابرس مستقیماً به حسابرس مستقل منتقل می شود.

۲- بیطرفی و درستکاری :

حسابرسان مستقل برای حفظ اعتماد واحترام جامعه هرگز نباید، قضاوت های حرفه ای خود را به دیگران تفویض کنند.

استانداردهای عمومی :

هر عضو باید استانداردهای عمومی را رعایت کند

الف- حسابرس باید صلاحیت حرفه ای یا کفایت حرفه ای لازم را داشته باشد

ب- مراقبت های حرفه ای باید رعایت گردد.

ج- کسب اطلاعات کافی ومربوط

د- باید استقلال رای داشته باشد

رعایت استانداردها :

حسابرسان مستقل باید با استانداردها آشنا و آنها را بطور کامل رعایت کنند.

اصول حسابداری :

حسابرسان مستقل نباید نسبت به صورتهای مالی که انحراف با اهمیتی از یکی از اصول حسابداری دارد نظر مطلوب اظهار کند.

اصل رازداری :

اطلاعات محرمانه صاحب کار نباید بدون اجازه شخص صاحب کار فاش گردد.

حق الزحمه مشروط :

خدمات حرفه ای نباید تحت قراردادی ارائه یا اجرا شود که در آن احتساب حق الزحمه موقوف به کسب یافته ها یا نتایج خاصی شده باشد یا حق الزحمه به نوعی موقوف به یافته ها یا نتایج چنین خدماتی باشد .

اعمال بد نام کننده :

یک عضو نباید عملی مرتکب شود که حرفه را بد نام کند مثل امضاء یک متن یا گزارش حاوی اظهار نظری نادرست یا گمراه کننده، ارتکاب جنایت، مشارکت در امور استخدامی تبعیضانه، کوتاهی در استرداد مدارک صاحب کار و غیره.

آگهی و سایر انواع تبلیغات :

حسابرس نباید با آگهی یا سایر انواع تبلیغات نادرست یا گمراه کننده در جستجوی بدست آوردن صاحب کاران باشد آگهی نباید با آئین رفتار حرفه ای مغایر باشد مانند آگهی هایی که انتظارات بی موردی را درباره نتایج مطلوب بوجود می آورد مقایسه های ناپسند با حسابرسان مستقل بعمل آورد و یا توانایی تحت تاثیر قراردادن ارگانهای رسمی انشان دهد.

کمیسیون یا حق دلالی :

قبول هرگونه وجهی بابت معرفی محصولات یا خدمات دیگران به صاحب کار توسط یک عضو ممنوع است همچنین یک عضو نباید برای بدست آوردن صاحب کار وجهی بپردازد.

نوع شخصیت حقوقی و نام :

یک عضو می تواند بشکل موسسه فردی شرکت تضامنی یا شرکت حرفه ای به کار حسابرسی مستقل بپردازد و یک موسسه حسابرسی نمی تواند خود را عضو انجمن حسابداران رسمی امریکا بنامد مگر آنکه تمام شرکاء یا سهامداران آن عضو انجمن باشند.

سؤال تحلیلی :

۱- خانم آذرخشی حسابرس مستقل در یک موسسه حسابرسی بزرگ شاغل است ، آقای اصغری همسر او تصمیم دارد سمت مدیریت مالی شرکت کارسنج یک صاحب کار حسابرسی موسسه خانم آذرخشی را بپذیرد راجع به از بین رفتن استقلال موسسه حسابرسی با فرض آنکه خانم آذرخشی هریک از سمتهای زیر را داشته باشد توضیح دهید .

الف- شریک موسسه حسابرسی باشد

ب- یکی از مدیران حسابرسی موسسه باشد

سؤال تحلیلی :

خانم اسماعیلی مسئولیت حسابرسی شرکت لوازم ورزشی المپیک را بعهدده دارد ، هفت کارمند حسابرسی موسسه در این کار با خانم اسماعیلی همکاری دارند وچندین نفر آنها از مشتاقان ورزش اسکی هستند شرکت المپیک دوواحد مهمان پذیر در پیست اسکی دیزین دارد که برای استفاده مشتریان شرکت اختصاص یافته است مدیر مالی شرکت

المپیک به خانم اسماعیلی گفته است که او ویا هریک از افراد تیم حسابرسی می توانند هر زمان که آن واحدها مورد استفاده مشتریان نباشد رایگان از آنها استفاده کنند . خانم اسماعیلی چگونه باید با این پیشنهاد برخورد کند . توضیح دهید.

پرسی تستی - تشریحی :

در کدامیک از شرایط زیر یک موسسه حسابرسی در رابطه با تعیین حق الزحمه خود آئین رفتار حرفه ای را نقض می کند بهترین پاسخ را انتخاب و دلیل آن را توضیح دهید :

۱- حق الزحمه ای که پرداخت آن منوط به روشن شدن اثر گزارش حسابرسی در مورد تایید شدن یا نشدن درخواست شرکت برای یک وام بانکی باشد

۲- حق الزحمه ای که بعدا توسط دادگاه ورشکستگی تعیین خواهد شد

۳- حق الزحمه ای که بر مبنای نوع کار باشد نه بر مبنای زمان صرف شده .

۴- حق الزحمه ای که مبنی بر حق الزحمه حسابرس قبلی صاحب کار باشد

فصل چهارم

ساختار موسسات حسابرسی

سازمان موسسات حسابرسی و مسئولیت حسابرسان در هررده سازمانی

بیشتر موسسات حسابرسی بصورت تضامنی اداره می شود هرچند که یک حسابرس مستقل می تواند در موسسه انفرادی خود یا در یک شرکت حرفه ای بکار حسابرسی پردازد شکل تضامنی در مقایسه با موسسه انفرادی دارای مزایای فراوانی است از جمله :

هنگامی که دو یا چند حسابرس باهم همکاری می کنند امکان آنکه هر یک در کاری تخصص یابند افزایش می یابد شکل تضامنی موسسه حسابرسی از راه تبادل نظر و بحثهای شرکاء در باره مشکلات حسابرسی و مسائل روز فرصتهایی را برای رشد حرفه بوجود می آورد .

کمیته حسابرسی :

کمیته ای است که یافته های حسابرسی را بررسی و بر فعالیتهای کارکنان حسابرسی داخلی نظارت میکند و در هر اختلافی بین مدیریت و حسابرسان مستقل میان جگری می کند ، ترجیحا اعضاء کمیته حسابرسی از بین مدیران غیر موظف مانند اعضای از هیئت مدیره که از شاغلین شرکت نباشند انتخاب می شود.

مسئولیت‌های کارکنان موسسه حسابرسی :

کارکنان حرفه ای یک موسسه حسابرسی بطور معمول عبارتند از :

۱- شرکاء

۲- مدیران

۳- سرپرستان

۴- کمک حسابرسان

شرکاء :

مسئولیت اصلی شرکاء در تماس بودن با صاحب کاران است گفتگو با صاحب کاران در مورد هدفها و دامنه رسیدگی ، حل و فصل اختلاف نظرهایی که ممکن است در باره نحوه انعکاس اقلام در صورتهای مالی پیش آید و شرکت در مجامع عمومی صاحب کار بمنظور پاسخگویی در مورد سئوالات مربوط به صورتهای مالی یا گزارش حسابرسی از جمله تماسهای یک شریک با صاحب کار است سایر مسئولیتهای یک شریک عبارت است از استخدام کارکنان جدید، سرپرستی و نظارت کلی بر کارکنان حرفه ای ، بررسی نهایی کار برگها و امضاء گزارشهای حسابرسی .

مدیران :

یک مدیر ممکن است همزمان مسئولیت نظارت بر دو یا چند کار حسابرسی را داشته باشد بررسی کار برگها و تبادل نظر با اعضاء تیم رسیدگی و صاحب کار در باره مسائل حسابداری که ممکن است حین رسیدگی پیش آید از جمله موارد نظارت مدیراست و سایر وظایف مدیران عبارت است از مسئولیت تعیین روشهای رسیدگی برای هر حسابرسی ، اعمال استانداردهای اجرای عملیات ، گردآوری اطلاعات لازم برای ارسال صورت حساب برای صاحب کاران و وصول آن .

سرپرستان :

سرپرست تیم رسیدگی کسی است که صلاحیت برنامه ریزی و اجرای یک رسیدگی را دارد و گزارش حسابرسی آنرا برای تایید مدیر و شریک تنظیم می کند . سرپرست در اجرای هر حسابرسی بیشتر کارهای حسابرسی را با توجه به ارزیابی خود از توان هریک از کمک حسابرسان نسبت به اجرای بخشی خاص از کار بین آنها تقسیم میکند . دادن آموزش ضمن کار به کارکنان یکی از مسئولیتهای عمده سرپرستان است بررسی کار برگها به محض تکمیل شدن، یکی دیگر از وظائف تیم رسیدگی است این بررسی سبب می شود سرپرست بتواند کاررا کنترل و کفایت رسیدگی در هر مرحله را تعیین کند . نگهداری حساب ساعات کار کرد تمام کارکنان برای مرحله ای از رسیدگی و پیش گیری از صرف زمان بیش از حد روی مسائل کم اهمیت از دیگر وظایف سرپرستان است .

کمک حسابرسی :

اولین سمت یک فارغ التحصیل در بدو ورود به حرفه حسابرسی، کمک حسابرس است، کمک حسابرسان معمولاً به وظائف گوناگونی گمارده می شوند تا از توان تجزیه و تحلیل و پیشرفت آنان به نحو کامل استفاده شود.

فصل پنجم : استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی

بخش اول

برنامه ریزی حسابرسی :

اولین استاندارد اجرای عملیات حسابرسی اذعان می دارد عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت وجود کارکنان برکارآنان به گونه ای مناسب نظارت شود. برنامه ریزی کافی به معنای آن است که در مورد صاحب کار جدید قبل از قبول کار تحقیق شود. درباره فعالیت آن شناخت لازم کسب گردد و برای سازماندهی، یکنواخت سازی و تنظیم کار حسابرسان، طرحی کلی تنظیم شود گرچه مقدار زیادی از برنامه ریزی حسابرسی قبل از شروع رسیدگی ها انجام می شود اما کار برنامه ریزی در تمام طول حسابرسی ادامه می یابد بطور خلاصه فرایند برنامه ریزی با تصمیم به قبول صاحب کار جدید شروع می شود و تا امضاء و تحویل گزارش حسابرسی ادامه می یابد.

۱- تحقیق در مورد صاحب کار :

موسسات حسابرسی باید قبل از پذیرش کار در مورد صاحب کار آن تحقیق کنند مواردی که بایستی مورد تحقیق قرارگیرد شامل : مشخصات و حسن شهرت مدیران، مسئولین و سهامداران عمده شرکت صاحب کار و توجه به توان مالی و میزان اعتبار مورد نیاز شرکت می باشد.

کسب شناخت از فعالیت صاحب کار و اینکه چه نوع فعالیتی دارد. شناخت حسابرسان از فعالیت صاحب کار باید شامل شناخت مسائلی چون ساختار سازمانی، اصول و روشهای حسابداری، ساختار سرمایه، خطوط تولید و شیوه های تولید و توزیع صاحب کار باشد.

۲- منابع شناخت سوابق مالی صاحب کار :

گزارشهای حسابرسی سالهای قبل، گزارشهای سالانه به مجامع عمومی، گزارشهای ارائه شده به بورس اوراق بهادار و اظهار نامه مالیاتی گذشته از بهترین منابع شناخت سوابق مالی صاحب کار است. بازدید کارخانه و دفاتر کار، کسب شناخت از نقشه کارخانه، مراحل تولید محصولات اصلی و میزان مراقبتی که در مورد موجودیهای مواد و کالا اعمال

می شود همچنین زنگ زدگی ماشین آلات و غیره، حسابرسان را در برنامه ریزی و تعیین تعداد نیروی انسانی و زمان لازم برای رسیدگی ها یاری می رساند .

۳- مذاکرات مقدماتی با صاحبکار :

تفاهم کاری بین صاحب کار و حسابرسان در باره دامنه رسیدگی و وضعیت مدارک حسابداری در ابتدای کار گامی اساسی در برنامه ریزی حسابرسی است .

۴- محاسبه حق الزحمه :

مبنای موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی شامل موارد زیر است

الف- ساعات کارکرد حسابرسان

ب- حقوق و مزایای کارکنان

پ- بیمه و مالیات

ت- سهم هزینه های سربار

ج- سود موسسه

چ- ایاب و ذهاب

ه- تکثیر گزارش حسابرسی

د- هزینه های غیر قابل پیش بینی

۵- استفاده از کارکنان صاحب کار :

از جمله کارهایی که می شود به کارکنان صاحب کار واگذار نمود بشرح زیر است

- به روز کردن مدارک حسابداری برای شروع کار حسابرسی

- تهیه کاربرگ های حسابرسی

- تهیه تراز آزمایشی دفتر کل

- تهیه جدول سنی بدهکاران

- تهیه صورت ریز حسابهای دریافتی سوخت شده

۶- تنظیم موافقتنامه :

تفاهم های حاصل از مذاکرات مقدماتی را حسابرسان باید بطور خلاصه در موافقت نامه حسابرسی بیان دارند تا نوع و ماهیت کار و هرگونه محدودیت در دامنه رسیدگی کارهایی که کارکنان صاحب کار باید انجام دهند ، زمانبندی انجام و تکمیل رسیدگی ها و مبنای محاسبه حق الزحمه حسابرسی به روشنی مشخص شود.

۷- طرح حسابرسی :

عبارت است از دید کلی از کار حسابرسی که رؤس مطالب مربوط به نوع و ویژگیهای عملیات صاحب کار و طرح کلی

حسابرسی را مشخص می کند یک طرح متداول حسابرسی شامل موارد ذیل است:

- مشخصات شرکت صاحب کار شامل ساختار ، فعالیت تجاری و سازمان آن
- هدفهای حسابرسی (هدف چیست) برای چه منظور گزارش تهیه می شود
- نوع و حدود سایر خدمات مانند تنظیم اظهار نامه مالیاتی
- زمان بندی کار حسابرسی مثل تعیین تاریخ اجرای کار روشهای خاصی چون شمارش موجودی صندوق یا ارسال درخواست تاییدیه از بانک
- کارهایی که قرار است کارکنان صاحب کار انجام دهند
- تعیین نیروی انسانی در طول انجام کار
- تعیین تاریخ تکمیل بخشهای عمده کار مانند ارزیابی کنترلهای داخلی یا ارائه گزارش حسابرسی
- هرگونه مشکلات خاصی که در طول رسیدگیها باید حل شود
- برآورد اولیه از سطوح اهمیت برای کار

برنامه حسابرسی و تفاوت آن با طرح حسابرسی

یک برنامه حسابرسی عبارت است از فهرست کارهای حسابرسی که باید انجام شود به گونه ای که روشهای لازم برای اثبات هر یک از اقلام صورتهای مالی را مشخص می کند و زمان لازم برای اجرای هر روش را تعیین میکند. برنامه حسابرسی به مراتب مفصل تر از طرح حسابرسی است ، طرح حسابرسی رؤس هدفهای رسیدگی را مشخص میکند و برنامه حسابرسی روشهایی را تعیین می کند که برای دستیابی به این هدف باید اجرا شود .

نمونه ای از برنامه حسابرسی :

بخشی از برنامه حسابرسی مربوط به روشهای رسیدگی به اوراق بهادار قابل داد و ستد شرکت ابجدبه شرح زیر است:

بازرسی اوراق بهادار

الف- فهرست اوراق بهادار متعلق به شرکت در تاریخ ترازنامه راتهبه یا از صاحبکار دریافت کنید

ب- فهرست اوراق بهادار را باحساب آن در دفتر کل تطبیق دهید.

ج- اوراق بهادار موجود در شرکت را در تاریخ ترازنامه یا تاریخ نزدیک به آن بازرسی و آنها را با فهرست مزبور مقایسه

کنید .

صورت مغایرت اوراق بها دار موجود در تاریخ ترازنامه را تهیه و معاملات مربوط را در فاصله این دو تاریخ سند رسمی کنید .

د- شماره ردیف اوراق بهادار بازرسی شده را با شماره ردیف همین اوراق که در حسابرسی سال قبل ارائه شده بود مقایسه کنید .

سؤال تستی - تشریحی :

بهترین پاسخ را برای هر یک از موارد زیر انتخاب کنید و دلیل آنرا بنویسید

الف- ترکیب اعضاء کمیته حسابرسی یک شرکت عموماً کدام مورد زیر است

۱- نماینده مدیریت سهامداران ، فروشندگان مواد و کالا و مشتریان

۲- شریک موسسه حسابرسی ، مدیر امور مالی شرکت ، وکیل حقوقی شرکت یا حداقل یک نفر خارج از شرکت

۳- نمایندگان گروههای عمده صاحبان سهام شرکت مانند دارندگان سهام عادی و ممتاز

۴- اعضاء هیئت مدیره که نه در استخدام شرکت باشند و نه مسئولیت اجرایی داشته باشند

سؤال :

هنگامی که از یک حسابرس خواسته می شود صورتهای مالی صاحبکاری را برای نخستین بار حسابرسی کند او باید با حسابرس قبلی تماس بگیرد ضرورت تماس با حسابرس قبلی بخاطر تعیین کدام موارد زیر است :

۱- امکان استفاده از کار حسابرس قبلی

۲- تشخیص روش کار شرکت صاحب کار در مورد تفویض گاه به گاه حسابرسان خود

۳- احتمال آگاه بودن حسابرس قبلی از وضعی در سیستم کنترل داخلی صاحبکار

۴- پذیرفتن یا نپذیرفتن کار

بخش دوم

فرآیند حسابرسی :

مراحل اساسی فرآیند حسابرسی در بیشتر موارد بشرح زیر است :

۱- شناختنی از سیستم کنترل داخلی بدست آورید که برای برنامه ریزی کافی باشد

۲- احتمال خطر کنترل را برآورد و آزمونهای اضافه بر آنچه در مرحله یک انجام شده است را برای کنترل ها طراحی کنید .

۳- آزمونهای اضافی کنترلها را اجرا کنید

۴- احتمال خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید

۵- آزمونهای محتوا را اجرا و رسیدگیها را تکمیل کنید .

۶- نوع اظهار نظر خود را مشخص و گزارش حسابرسی را صادر کنید

شناخت سیستم کنترل داخلی :

دومین استاندارد اجرای عملیات مقرر می دارد برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع زمان بندی و میزان آزمونهایی

که باید اجرا شود شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب کرد

ارزیابی سیستم کنترل داخلی :

ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار اولین گام هر کار حسابرسی است یعنی چه روشهایی و توسط چه کسانی اجرا

می شود ، چه کنترلهای وجود دارد انواع مختلف معاملات چگونه پردازش و ثبت می شود و چه مدارک حسابداری و چه

مدارک ثبت دیگری وجود دارد.

منافع مورد انتظار کنترل داخلی عبارت است از :

۱- حفاظت دارایی ها در برابر ضایع شدن ، تقلب و استفاده نادرست

۲- تشویق کارکنان به رعایت رویه های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه ها

۳- افزایش دقت و قابلیت اتکا مدارک حسابداری

۴- ارزیابی کارایی

ابزارهای دستیابی به کنترلهای داخلی عبارت است از :

۱- محیط کنترلی

۲- سیستم حسابداری

۳- روشهای کنترل

محیط کنترلی :

محیط کنترلی از مجموعه عواملی تشکیل می شود که برای دستیابی به سیاستها و اجرای روشهای شرکت طراحی

می گردد . عوامل داخلی محیط کنترلی شامل طرز تفکر مدیران و شیوه رهبری آنان ، طرح منطقی سازمانی ، روشهای

موثر مدیریت منابع انسانی ، سیستم پیش بینی مالی و بودجه واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی فعال است.

سیستم حسابداری :

برای دستیابی به هدف های کنترل سیستم داخلی سیستم حسابداری باید آنچنان موثر باشد که معاملات را بطور صحیح و مناسب ثبت ، پردازش ، تلخیص و گزارش کند سیستم حسابداری علاوه بر استفاده از دفاتر روزنامه ، کل ، باید شامل موارد زیر باشد .

الف - مستندات داخلی کافی برای تشخیص مسئول هر کار

ب- فهرست حسابها

ج- دستورالعمل های اجرای رویه ها و روشهای حسابداری و نمونه گیری که شیوه های مقرر برای پردازش معاملات را تصویر کند.

روشهای کنترل :

روشهای کنترل ریادی وجود دارد که یک شرکت می تواند برقرار نماید اما تمام این روشها برای تامین مقاصد زیر طراحی می شود:

الف - صدور مجوز معاملات و فعالیت ها به نحو صحیح

ب- تفکیک مناسب مسئولیتها(هیچ فردی نباید به تنهایی عهده دار انجام دادن تمامی مراحل یک معامله باشد).

ج - مستندات کافی و ثبت معاملات و رویدادها

ه- حسابداری موثر در مورد دارائیهها (استقلال دوایر حسابداری و نگهداری اموال)

د- ارزشیابی صحیح و مناسب اقلام ثبت شده

منابع اطلاعاتی در باره سیستم کنترل داخلی صاحبکار عبارت است از :

۱- مصاحبه با کارکنان صاحبکار

۲- بازدید کارخانه

۳- بررسی دستورالعمل های اجرایی صاحبکار

۴- کار برگهای حسابرسی سالهای قبل

۵- بررسی چرخه معاملات

تعریف چرخه معاملات :

ترتیب اجرای روشهای مورد استفاده در پردازش هر گروه عمده معاملات ، چرخه معاملات نامیده می شود.

چرخه معاملات در شرکت می تواند شامل موارد زیر می باشد به طور مثال برای چرخه فروش روشهایی که در پردازش فروش به کار می رود احتمالاً شامل دریافت سفارش خرید از مشتری ، ارسال کالا تهیه فاکتور فروش ، ثبت فروش ، ثبت حساب های دریافتنی ، ارسال صورتحساب و ترتیب دریافت وجوه نقد از مشتری است .

یا مثلاً چرخه خرید شامل انواع دارائیهها ، هزینه ها ، حسابهای پرداختنی ، پرداختهای نقدی و چرخه تولید دربرگیرنده هزینه های تولید ، موجودیهای مواد کالا و بهاء تمام شده کالای فروش رفته می باشد. چرخه حقوق و دستمزد شامل هزینه های حقوق و دستمزد وبیمه ومالیات وچرخه تامین مالی در برگیرنده بدهیهای بلند مدت و سهام سرمایه می شود.

برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمونهای اضافی کنترلها :

احتمال خطر کنترل :

احتمال خطر کنترل یعنی احتمال این خطر که سیستم کنترل داخلی صاحبکار از بروز تحریفها پیشگیری یا آنها را کشف نکند . چنانچه حسابرسان به این نتیجه برسند که سیستم کنترل داخلی صاحبکار موثر است احتمال خطر کنترل را در سطح پایین تعیین خواهند کرد برعکس درجایی که سیستم کنترل داخلی ضعیف است احتمال خطر کنترل بالا یا زیاد می باشد . حسابرسان پس از تکمیل تشریح سیستم کنترل داخلی در کار برگهای خود برآورد اولیه ای از احتمال خطر کنترل بعمل می آورند و آزمونهای رسیدگی اضافی را طراحی می کنند .

اجرای آزمونهای اضافی کنترل ها :

حسابرسان از آزمون کنترلها برای کسب شواهدی استفاده می کنند که نشان دهد سیاست یا روش مورد آزمون چگونه ای اعمال می شود که از تحریفهای با اهمیت پیشگیری یا آنها را کشف کند .

به عبارت دیگر آزمون کنترلها برای ارزیابی موثر بودن طراحی کنترلها و نیز اعمال آنها بکار می رود آزمونهای کنترل می تواند از طرق زیر اعمال شود:

۱- پرس و جو از کارکنان صلاحیت دار صاحبکار

۲- بازرسی مدارک وشواهد

۳- مشاهده نحوه عمل سیاستها یا روشهای حسابداری

۴- اجرای مجدد کار برد سیاست یا روش توسط حسابرسان

مثال :

فرض کنید بر اساس یکی از روشهای کنترل داخلی صاحب کار، فردی غیر از تهیه کننده فاکتورهای فروش باید مقادیر، قیمتها، محاسبات و جمع فاکتورها را بررسی کند هدف روش کنترل، جلوگیری از بروز اشتباهات با اهمیت در صورت حسابهای مشتریان و ثبت معاملات فروش است. حسابرسان برای آزمون موثر بودن این روش کنترل ممکن است تعدادی فاکتور فروش تهیه شده طی سال را انتخاب کنند و مقادیر مندرج در فاکتورها را با مقادیر ثبت شده در مدارک ارسال کالا تطبیق دهند قیمت واحد کالا را با فهرست قیمتهای صاحبکار مقایسه نمایند و محاسبات هر فاکتور را کنترل می کنند نتیجه آزمون مزبور شواهدی را در اختیار حسابرسان قرار می دهد تا بتوانند نسبت به اتکاء کردن یا نکردن بر مبالغ ریالی حاصل از فرآیند ارسال صورتحساب تصمیم گیری کنند.

بر آورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمونهای محتوا :

حسابرسان پس از تکمیل آزمون کنترلها در شرایطی قرار می گیرند که می توانند احتمال خطر کنترل را براساس نتایج آزمونهای مزبور مورد تجدید نظر قرار دهند و نوع، زمان بندی و حدود آزمونهای محتوای لازم برای تکمیل رسیدگیها را تعیین کنند.

آزمونهای محتوا :

روشهایی هستند که برای اثبات مطلوبیت ارائه هر قلم بخصوص از اقلام صورتهای مالی طراحی می شود نمونه هایی از آزمونهای محتوا عبارت است از تاییدیه حسابهای دریافتنی و نظارت بر شمارش موجودیهای صاحبکار

نکته :

حسابرسان در قسمتهایی که کنترلهای داخلی ضعیف است باید رسیدگیهای زیادی بعمل آورند اما می توانند در قسمتهایی که کنترل داخلی قوی است رسیدگیهای خود را کاهش دهند

سؤال :

آیا تمام ضعفهای موجود در سیستم کنترل داخلی به واکنش حسابرسان نیاز دارد ؟

مثال :

کنترلهای داخلی ضعیف مربوط به یک تنخواه گردان با مبلغ ناچیز احتمالاً آثاری با اهمیت بر مطلوبیت ارائه صورتهای مالی ندارد اما چنانچه یکی از کارکنان هم مسئولیت تنظیم مدارک پرداختهای نقدی وهم امضاء چکها را بعهده داشته باشد این گونه ترکیب مسئولیتها می تواند به اشتباهات بااهمیت در صورتهای مالی ختم شود.

آزمونهای محتوا را اجرا و رسیدگیها را تکمیل کنیم ، پس از تکمیل و ارزیابی کنترلهای داخلی ، حسابرسان می توانند روشهای رسیدگی لازم برای اثبات مانده حسابها را تکمیل کنند .

مشخص نمودن نوع اظهار و صدور گزارش حسابرسی :

تاریخی که در آن آخرین روش رسیدگی تکمیل می شود را آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی گویند یکی از شرکاء موسسه باید ابتدا کار برگهای حسابرسی را بررسی کند تا از انجام یک رسیدگی کامل اطمینان حاصل نماید و در مورد نوع اظهار نظر مناسب تصمیم بگیرد گزارش حسابرسان معمولا یک یا دوهفته پس از آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی صادر می شود .

سؤال :

کدام اطلاع زیر را حسابرسان باید قبل از پذیرش یک کار حسابرسی از حسابرسان قبلی کسب کنند

۱- تجزیه و تحلیل اقلام ترازنامه

۲- تجزیه و تحلیل اقلام صورت سود و زیان

۳- کلیه مواردی که از لحاظ حسابداری همواره اهمیت دارد

۴- حقایقی درباره درست کاری مدیریت صاحبکار

سؤال :

حسابرسان بخاطر کدام دلیل زیر است که در حین رسیدگیها کوشش می کند مستقل بنظر برسند

۱- از بین بردن احتمال خطرها ومسئولیتها

۲- رسیدن به استقلال واقعی

۳- حفظ اعتبار حرفه نزد جامعه

۴- رعایت استانداردهای اجرای عملیات

سؤال :

کدامیک از کارهای زیر نمی تواند قبل از تاریخ ترازنامه انجام شود

۱- آزمون های کنترل

۲- صدور نامه مدیریت

۳- آزمون های محتوا

۴- برآورد احتمال خطر کنترل

سؤال :

کدامیک از موارد زیر به احتمال بسیار کم از هدفهای سیستم کنترل داخلی محسوب می شود

۱- کنترل دقت و قابلیت اتکاء مدارک حسابداری

۲- کشف تقلبات مدیریت

۳- تشویق کارکنان به رعایت سیاست های مدیریت

۴- حفاظت دارای ها

سؤال :

کدامیک از عبارت زیر در مورد کنترل داخلی صادق نیست

۱- هیچ فردی نباید به تنهایی هم مسئول ثبت دفاتر وهم مسئول نگهداری از یک دارایی باشد

۲- هر معامله باید مجوز داشته باشد تا پردازش شود

۳- صاحبکار می تواند به دلیل مخارج کنترل، روشهای کنترل داخلی را بطور نمونه ای اعمال نماید

۴- روشهای کنترل داخلی به گونه ای معقول اطمینان می دهد که طبانی بین کارکنان نمی تواند رخ دهد

تفاوت آزمون های کنترل و آزمونهای محتوا :

آزمون های کنترل شواهدی را برای حسابرسان تامین می کند که با آن اعمال شدن یا نشدن روشهای کنترل مقرر و همچنین موثر عمل کردن روشها برای آنان مشخص می شود نتایج این آزمونها حسابرسان را در ارزیابی احتمال رخ داد اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی یاری می رساند از طرف دیگر آزمونهای محتوا برای کشف اشتباهات با اهمیت طرحهایی اعمال می شود که می تواند در صورتهای مالی وجود داشته باشد . میزان آزمونهای محتوایی که حسابرسان انجام می دهند به مقدار قابل ملاحظه ای تحت تاثیر ارزیابی آنان از احتمال وجود اشتباهات با اهمیت قرار دارد.

مثال :

فرض کنید دستورالعملهای اجرایی یک صاحب کار مقرر داشته است که انبار کالای ساخته شده باید در تمام مدت قفل باشد و تنها افراد مجاز حق ورود به آن را داشته باشد براساس آزمونهای کنترل شامل پرس و جو و مشاهده ، حسابرسان در می یابند که در ورودی انبار اغلب اوقات باز است و تعداد زیادی از کارکنان غیر مجاز هر روز در انبار رفت و آمد می کنند. در نتیجه از آنجا که روشهای کنترل داخلی صاحب کار بنحوی اعمال نمی شود حسابرسان باید دریابند که احتمال خطر کسری انبار افزایش یافته است در واقع آزمونهای کنترل ، کسری انبار را مشخص نکرده است.

آزمون های اصلی محتوا برای کشف کسری انبار، نظارت حسابرسان بر شمارش موجودی ها توسط صاحبکار است حسابرسان بعنوان بخشی از این نظارت اقلام مختلفی از موجودی ها را بطور نمونه شمارش می کنند بنابر این حسابرسان در چنین شرایطی باید تعداد نمونه ها را افزایش دهند تا کسری انبار احتمالی را کشف کنند.

آزمون شناخت سیستم حسابرسی :

آزمون شناخت سیستم به معنای ردیابی چند (گاه یک یا دو معامله در طول مراحل هر چرخه معاملات است) بدین ترتیب حسابرسان خواهند توانست اجرای روشها را با ترتیب منعکس در کاربرگها نشان مقایسه نمایند چنانچه معلوم شود روشهای مورد عمل صاحبکار با آنچه حسابرسان در کاربرگهای خود ثبت کرده اند متفاوت است حسابرسان باید کار برگهای خود را کامل کنند تا سیستم واقعی را نشان دهند هدف اولیه از آزمون شناخت سیستم ،آزمایش کامل بودن کار برگهای حسابرسی است نه قابلیت اتکاء روشهای کنترل صاحبکار.

کاربرگ حسابرسی :

حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحبکار وگزارش حسابرسان است ، کاربرگها کلیه کارهای انجام شده توسط حسابرسی را مستند وگزارش حسابرسان را توجیه می کنند.

انواع کاربرگهای حسابرسی :

کاربرگ ها می تواند به شکل های گوناگونی باشد برخی به شکل صورت مغایرت بانک یا تجزیه و تحلیل حسابهای دفتر کل ، کپی صورتحساب هیئت مدیره، نمودار سازمانی ،نمودگر سیستم کنترل داخلی صاحبکار همچنین تمام جداول فهرست هاست ، یادداشتهای و مدارکی مانند برنامه حسابرسی ،پرسشنامه کنترل داخلی ، تاییدیه های دریافتی از صاحب کار و می باشد.

تمایز حسابرسان داخلی وحسابرسان مستقل :

هدف حسابرسان مستقل، اظهار نظر در باره صورتهای مالی صاحبکار است وهدف حسابرسان داخلی کمک به مدیریت واحد تجاری دراداره کردن امور شرکت به بهترین وجه ممکن است حسابرسان داخلی موثر بودن کنترلهای داخلی را درقسمتهای مختلف واحد تجاری ارزیابی میکنند کار حسابرسی مستقل با کار حسابرسی داخلی از لحاظ نحوه اجرای رسیدگی مشابه هست. هر دو مدارک وروشهای حسابداری را رسیدگی وکاربرگهای حسابرسی را تنظیم می کنند اما دلیل انجام کار و نتایجی که از آن می گیرند با یکدیگر متفاوت است. رسیدگیهای حسابرسان داخلی اغلب حسابرسی عملیاتی است زیرا هدف آنان تعیین تاثیر رویه ها وروشهای موجود بر کارایی عملیات واحد تجاری است و نتیجه پایانی

حسابرسی عملیاتی گزارش به مدیریت است که در آن پیشنهادهایی برای بهبود نحوه انجام دادن عملیات ارائه می شود. از لحاظ استقلال، حسابرسان داخلی کارمندان شرکتی هستند که برای ان کار می کنند بنابراین نمی توانند استقلال واقعی حسابرسان مستقل را داشته باشند اما اگر حسابرسان داخلی مستقیماً زیر نظر کمیته حسابرسی، هیئت مدیره، مدیرعامل یا یک مدیر ارشد باشند نسبت به زمانیکه به مسئول پایین تری گزارش می دهند ممکن است از آزادی عمل، استقلال و بیطرفی بیشتری برخوردار باشند.

بخش سوم

شواهد و مدارک کافی و قابل اطمینان در حسابرسی

شواهد، اطلاعاتی است که یک فرض را تایید یا رد می کند. فرض حسابرسان این است که صورتهای مالی وضعیت مالی و نتایج عملیاتی صاحبکار را به نحوه مطلوب نشان می دهد یک منبع عمده شواهد، سیستم حسابداری صاحبکار شامل دفاتر روزنامه وکل و مدارک پشتیبان است علاوه بر آن مشاهده دارای ها، تایید معاملات توسط اشخاص ثالث، ارزیابی حسابرسان از ساختار کنترل داخلی و اطلاعاتی که در یک مکالمه تلفنی بدست می آید همه می توانند شواهد حسابرسی تلقی شود.

قابلیت اطمینان شواهد:

شواهدی قابل اطمینان است که هم معتبر و هم مربوط باشد عوامل متعددی از جمله موارد زیر بر کیفیت شواهد اثر دارد:

۱- هرگاه حسابرسان شواهدی را از منابع مستقل خارج از شرکت صاحبکار دریافت دارند قابلیت اتکاء شواهد افزایش می یابد.

۲- سیستم کنترل داخلی قوی، کیفیت مدارک حسابداری و سایر شواهدی را که در سازمان صاحب کار ایجاد می شود به میزان زیادی افزایش می دهد.

۳- هنگامی که حسابرسان اطلاعاتی را مستقیماً دریافت دارند یعنی دریافت اطلاعات دست اول از راه مشاهده و مکاتبه یا محاسبه کیفیت آن شواهد بهبود می یابد.

کفایت شواهد:

تعیین مقدار شواهدی که برای توجیه اظهار نظر حسابرس کافی تلقی می شود، به قضاوت حرفه ای او بستگی دارد. به هر حال موارد زیر می تواند در ارزیابی کیفیت و کفایت شواهد حسابرسی مفید باشد.

۱- مقدار شواهدی که کافی تلقی می شود به نسبت عکس قابلیت اطمینان آن شواهد تغییر میکند هرچه شواهد قابل اطمینان تر باشد مقدار کمتری از آن برای توضیح اظهار نظر حسابرسان لازم است.

۲- نیاز به شواهد رابطه نزدیکی با مفهوم اهمیت دارد. هرچه یک مبلغ موجود در صورتهای مالی با اهمیت تر باشد شواهد بیشتری برای اثبات آن لازم است برعکس برای تایید اقلام بی اهمیت شواهدی لازم نیست با شواهد اندکی لازم است.

۳- در هر کار حسابرسی این خطر وجود دارد که حسابرسان به اشتباه با اهمیتی پی نبرند و گزارش مقبول نابجا بدهند. میزان احتمال این خطر با توجه به عوامل مانند وضعیت مالی نوع کار و صداقت مدیریت صاحبکاراز یک کار حسابرسی به کار دیگر تغییر میکند. به موازات افزایش احتمال خطر نسبی مربوط به هر کار حسابرسی، حسابرسان برای توجیه نظر خود به شواهد بیشتری نیاز دارد. احتمال خطر موجود در رسیدگی هایی که حسابرسان از قبل می دانند که احتمال تقلب وجود دارد. مانند وجود اختلاف بین شرکاء، نارضایتی سهامداران از مدیریت موجود، که در چنین مواردی نیاز به شواهد بیشتر خواهد بود:

احتمال خطر حسابرسی:

۱- احتمال خطر ذاتی ۲- احتمال عدم کنترل ۳- احتمال عدم کشف

انواع شواهد حسابرسی و احتمال خطر حسابرسی:

حسابرسان در حین اجرای حسابرسی مالی خود انواع مختلفی از شواهد را گردآوری می کنند تا احتمال خطر حسابرسی را به قدر کافی محدود نمایند. احتمال خطر حسابرسی در سطح مانده یک حساب دارای ۳ جزء است. احتمال خطر ذاتی احتمال خطر عدم کنترل و احتمال خطر عدم کشف

شواهدی را که حسابرسان برای هر یک از این احتمال خطر ها گردآوری می کنند با یکدیگر متفاوت است

شواهد مربوط به احتمال خطر ذاتی:

احتمال خطر ذاتی یعنی احتمال خطر وجود اشتباه با اهمیت پیش از آنکه کنترلهای داخلی مورد ارزیابی قرارگیرد. ماهیت بعضی از حسابها احتمال خطر نسبی ارائه نادرست را درمورد آنها بیشتر از اقلام دیگر می سازد مانند وجوه نقد به مراتب بیشتر از ماشین الات و تجهیزات در معرض اشتباه و سرقت است و تعدد معاملات نقدی فرصتی را ایجاد می کند که اشتباهات به خوبی مخفی نگه داشته شود عموماً مدتی که صرف اثبات مانده های وجوه نقد و معاملات

نقدی طی سال می شود به نسبت مبالغ ریالی آنها به مراتب بیشتر از زمان لازم برای رسیدگی به داراییهایی مانند ساختمان هستند .

شواهد احتمال خطر عدم کنترل :

یک ساختار کنترل داخلی خوب و مناسب دقت و قابلیت اتکاء اطلاعات حسابداری را افزایش می دهد در چنین شرایطی احتمال خطر کنترل کم خواهد بود .

شواهد احتمال خطر عدم کشف :

احتمال خطر آنکه روشهای حسابرسان نتواند یک تعریف با اهمیت در صورتهای مالی را کشف کند. انواع شواهدی را که برای محدود کردن احتمال خطر عدم کشف گردآوری میشوند عبارتند از

شواهد عینی :

مشاهده عینی یا شمارش انواع خاصی از دارایی ها بهترین گواه وجود آنهاست مبلغ وجوه نقد موجودیهای مواد و کالا ، اموال و تجهیزات مثل اتومبیل ، ساختمان ، تجهیزات اداری و ماشین آلات کارخانه براساس مشاهده عینی اثبات می شود . اما باید توجه داشت که مشاهده عینی حسابرسان از ماشین آلات و تجهیزات وجوه داراییها را اثبات میکنند اما دلیلی بر مالکیت آنها نمی شود .

مدارک :

مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان برآن تکیه می کنند مدارک هستند ارزش هر مدرک به عنوان شواهد حسابرسی به محل ایجاد آن بستگی دارد .

الف: مدارک ایجاد شده در خارج از سازمان صاحبکاران که مستقیماً برای حسابرسان ارسال می شود بهترین کیفیت را برای مدارک دارد. برای مثال ارسال تاییدیه مبلغ بدهی مشتریان بطور مستقیم برای حسابرسان تاییدیه وجوه نقد

توسط بانک :

ب- مدارک ایجاد شده در خارج سازمان صاحبکار که توسط صاحبکار نگهداری می شود

برای مثال فاکتور ، صورتحساب های فروشندگان ، قراردادها ، سفارشهای خرید مشتریان صورت حساب بانکی این شواهد به نسبت بند الف شواهد ضعیف تری است .

ج- مدارک ایجاد شده و نگهداری شده در سازمان صاحبکار : زمانیکه حسابرسان بخواهند مبلغی را در صورتهای مالی از طریق دفاتر حسابداری ردیابی و اثبات کنند معمولاً این ردیابی را از طریق دفاتر کل و حسابهای معین تا مدرکی

مانند اسناد پرداخت ، فاکتور یا سایر مدارک اولیه انجام می دهند میزان قابلیت اتکاء دفاتر بعنوان شواهد حسابرسی به میزان کنترل‌های داخلی مورد عمل در تهیه آنها بستگی دارد .

نظرات کارشناسان :

حسابرسان ممکن است در زمینه امور فنی مانند قضاوت نسبت به کیفیت موجودیهای صاحبکار یا انجام دادن محاسبات مربوط به اثبات بدهی در قبال بیمه و بازنشستگی تخصص نداشته باشند در این موارد مشورت با کارشناسان بمنظور گردآوری شواهد قابل اطمینان لازم می باشد نمونه ای از این کارشناسان عبارتند از کارشناسان امور بیمه ، ارزیابان ، وکلای حقوقی و مهندسان می باشند . حسابرسان می توانند یافته های کارشناسان را به عنوان شواهدی قابل اطمینان بپذیرند .

روشهای تحلیلی :

روشهای تحلیلی به ارزیابی اطلاعات صورتهای مالی ازراه مطالعه روابط بین اطلاعات مالی می پردازد اجرای روشهای تحلیلی از چهار مرحله زیر تشکیل می شود .

الف- برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب

ب- تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده مورد انتظار

ج- مقایسه مانده حساب طبق مدارک شرکت با مانده مورد انتظار

د- پی جویی انحراف های عمده از مانده مورد انتظار هنگامی که روابط اقلام مختلف موجود در صورتهای مالی با نتایج مورد انتظار منطبق باشد حسابرسان شواهدی مبنی بر نبودن اشتباهات با اهمیت در اطلاعات مورد بررسی در دست خواهند داشت برعکس نوسانات غیر عادی در این روابط می تواند نشانه وجود مسائل حاد در صورتهای مالی باشد و حسابرسان باید آنها را پی جویی کنند مانند مقایسه موجودیهای سال جاری با سالهای قبل و مقایسه درصد سود ناخالص با تولید و فروش .

محاسبات :

محاسبات شکل دیگری از شواهد محاسبات مستقلی است که حسابرسان برای اثبات دقت محاسبات مدارک صاحب کار بعمل می آورند محاسبات تنها درستی عملیات ریاضی را تایید می کند مانند محاسبات صاحبکار در زمینه هایی مانند سود هر سهم هزینه استهلاک ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

شواهد شفاهی :

حسابرسان در جریان رسیدگی خود سئوالات بسیاری را از کارکنان صاحبکار می پرسند پاسخهائی که حسابرسان برای این پرسشها دریافت می کنند نوع دیگری از شواهد است ، شواهد شفاهی به خودی خود کافی نیستند بلکه می توانند در افشاء شرایطی که مستلزم پی جویی است یا در تکمیل انواع دیگر شواهد مفید باشند مثلا اگر نظر مدیر اعتبارات با زیان ناشی از سوخت شدن مطالبات که مستقیما توسط حسابرسان برآورد شده است مطابقت داشته باشد شواهد شفاهی پشتوانه مهمی در تایید نتایجی تلقی می شود که حسابرسان به آن دست یافته اند

تاییدیه های مدیریت :

حسابرسان در پایان رسیدگیها از صاحب کار خود تاییدیه ای دریافت میکنند که بسیاری از اقلام مشخص در آن خلاصه شده باشد . برای مثال مدیریت اظهار می دارد که تمام بدهیها در صورتهای مالی منعکس است تمام مدارک حسابداری در اختیار حسابرسان قرار گرفته است و صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و در اختیار حسابرسان قرار گرفته است تاییدیه مدیریت یکی از شواهد کم اهمیت حسابرسی است و هرگز نباید جایگزین سایر روشهای رسیدگی شود .