



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

**استاندارد حسابرسی 240**  
**مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی**  
**(تجدید نظر شده 1394)**

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

فهرست

بند	کلیات
1	دامنه کاربرد
2 - 3	ویژگیهای تقلب
4 - 8	مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب
9	تاریخ اجرا
10	اهداف
11	تعاریف
	الزامات
12 - 14	تردید حرفه‌ای
15	مذاکره اعضای تیم حسابرسی
16 - 24	روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط
25 - 27	تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب
28 - 33	برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب
34 - 37	ارزیابی شواهد حسابرسی
38	ناممکن بودن ادامه کار حسابرسی
39	تأییدیه کتبی
40 - 42	اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری
43	اطلاع‌رسانی به مراجع قانونی و اجرایی
44 - 47	مستندسازی
	توضیحات کاربردی
ت-1 تا ت-6	ویژگیهای تقلب
ت-7 تا ت-9	تردید حرفه‌ای
ت-10 و ت-11	مذاکره اعضای تیم حسابرسی
ت-12 تا ت-27	روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

فهرست

بند

- تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از ت-28 تا ت-32  
تقلب
- برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ت-33 تا ت-48  
ناشی از تقلب
- ارزیابی شواهد حسابرسی ت-49 تا ت-53  
ناممکن بودن ادامه کار حسابرسی ت-54 تا ت-57  
تأییدیه کتبی ت-58 و ت-59  
اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری ت-60 تا ت-64  
اطلاع‌رسانی به مراجع قانونی و اجرایی ت-65 تا ت-67  
پیوست 1: نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب  
پیوست 2: نمونه‌هایی از روشهای حسابرسی قابل  
استفاده برای برخورد با خطرهای تحریف  
بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب  
پیوست 3: نمونه‌هایی از شرایط نشان‌دهنده احتمال  
وجود تقلب

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی 200 "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

## کلیات

### دامنه کاربرد

1. این استاندارد، به مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی می‌پردازد. این استاندارد، مشخصاً، نحوه بکارگیری استانداردهای 1315 و 330<sup>2</sup> را در مورد خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب شرح می‌دهد.

### ویژگیهای تقلب

2. تحریف صورتهای مالی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن عملی است که منجر به تحریف صورتهای مالی می‌شود.

3. اگر چه تقلب مفهوم گسترده‌ای دارد، اما برای مقاصد استانداردهای حسابرسی، حسابرس تقلبهایی را مدنظر قرار می‌دهد که سبب تحریف بااهمیت صورتهای مالی می‌شود. دو نوع تحریف عمدی به حسابرس مربوط می‌شوند که یکی تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و دیگری تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها است. هر چند حسابرس ممکن است مشکوک به وقوع تقلب شود و یا در موارد نادر، پی به وقوع تقلب ببرد، با این حال وی در مقامی نیست که به لحاظ قانونی حکم کند که آیا تقلبی واقعاً روی داده است یا خیر. (رك: بندهای ت-1 تا ت-6)

### مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب

4. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. این موضوع مهم است که مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری واحد تجاری، بر پیشگیری از تقلب (که

1. استاندارد حسابرسی 315، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده 1393)"

2. استاندارد حسابرسی 330، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدیدنظر شده 1393)"

می‌تواند فرصتهای وقوع تقلب را کاهش دهد) و عوامل بازدارنده تقلب (که می‌تواند به دلیل احتمال کشف تقلب و تنبیه، انگیزه ارتکاب تقلب توسط افراد را کاهش دهد) تأکید زیادی کنند. این تأکید متضمن پایبندی به ترویج فرهنگ درستکاری و رفتار اخلاقی است که می‌تواند از طریق نظارت فعالانه ارکان راهبری واحد تجاری تقویت شود. نظارت ارکان راهبری، شامل در نظر گرفتن احتمال زیر پاگذاری کنترلها یا اعمال نفوذ نامناسب به شیوه‌های دیگر در فرایند گزارشگری مالی، نظیر تلاشهای مدیران اجرایی در زمینه مدیریت سود به منظور تحت تأثیر قراردادن برداشت تحلیلگران از عملکرد و سودآوری واحد تجاری، می‌باشد.

#### مسئولیت‌های حسابرس

5. حسابرسی که کار حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد، مسئول کسب اطمینان معقول نسبت به عاری بودن صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است. حتی اگر حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی به‌گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شده باشد، به علت محدودیتهای ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریفهای بااهمیت صورتهای مالی، کشف نشود.<sup>3</sup>

6. همان‌گونه که در استاندارد 200<sup>4</sup> اشاره شده است، آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی، به طور خاص، در مورد تحریف ناشی از تقلب، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از آنجا که تقلب ممکن است با انجام تمهیداتی چون جعل، ثبت نکردن عمده معاملات، یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرس صورت گیرد که به‌طور ماهرانه و با دقت برای پنهان کردن آن طراحی شده است، خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب، بیشتر از خطر عدم کشف

3. استاندارد حسابرسی 200، "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده 1391)" بندهای ت-48 و ت-49

4. استاندارد حسابرسی 200، بند ت-48

تحریفهای بااهمیت ناشی از اشتباه است. هنگامی که چنین اقداماتی برای پنهانکاری با تبانی همراه باشد، کشف آن دشوارتر می‌شود. تبانی می‌تواند حسابرس را به این نتیجه برساند که شواهد، متقاعد کننده است، در حالی که واقعاً چنین نیست. توانایی حسابرس برای کشف تقلب به عواملی چون مهارت مرتکبین، دفعات و میزان دستکاری، گستردگی تبانی، اندازه نسبی هر یک از مبالغ دستکاری شده، و مراتب سازمانی افراد مشارکت کننده بستگی دارد. اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را مشخص کند، اما به سختی می‌تواند مشخص کند که آیا تحریف در حوزه‌های قضاوتی مثل برآوردهای حسابداری ناشی از تقلب بوده است یا ناشی از اشتباه.

7. علاوه بر این، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب مدیران اجرایی بیشتر از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب کارکنان است، زیرا مدیران اجرایی اغلب در موقعیتی هستند که به طور مستقیم یا غیر مستقیم قادر به دستکاری سوابق حسابداری، ارائه اطلاعات مالی متقلبانه یا زیرپاگذاردن روشهای کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری از تقلبهای مشابه توسط سایر کارکنان هستند.

8. حسابرس، هنگام کسب اطمینان معقول، مسئولیت دارد نگرش تردید حرفه‌ای را در سراسر فرایند حسابرسی حفظ کند، امکان زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی را مدنظر قرار دهد و به این واقعیت توجه داشته باشد که روشهای حسابرسی مؤثر در کشف اشتباه ممکن است برای کشف تقلب مؤثر نباشد. الزامات این استاندارد برای کمک به حسابرس در تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب و طراحی روشهای کشف این تحریفها تدوین شده است.

تاریخ اجرا

9. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین 1395 و پس از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

1394/8/26

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

اهداف

10. اهداف حسابرس به شرح زیر است:

- الف. تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی،
- ب. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب، از طریق طراحی و اجرای روشهای مناسب، و
- پ. برخورد مناسب با موارد تقلب یا مشکوک به تقلب مشخص شده در جریان حسابرسی.

تعاریف

11. برای اهداف استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

- الف. تقلب- هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران اجرایی، ارکان راهبری، کارکنان، یا اشخاص ثالث، که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی است.
- ب. عوامل خطر تقلب- رویدادها یا شرایطی که نشاندهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا فراهم کننده فرصت ارتکاب تقلب باشد.

## الزامات

### تردید حرفه‌ای

12. طبق استاندارد 200<sup>5</sup>، حسابرس باید بدون در نظر گرفتن تجربه قبلی خود از صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، با پذیرش این احتمال که ممکن است تحریف بااهمیت ناشی از تقلب وجود داشته باشد، نگرش تردید حرفه‌ای را در تمام مراحل حسابرسی حفظ کند. (رک: بندهای ت-7 و ت-8)

13. حسابرس می‌تواند اسناد و مدارک حسابداری را به عنوان اسناد و مدارک معتبر بپذیرد، مگر این که دلیلی برخلاف آن وجود داشته باشد. اگر در جریان حسابرسی شرایطی بوجود آید که حسابرس متقاعد شود که ممکن است یک سند معتبر نباشد یا مفاد آن بدون اینکه به اطلاع وی رسیده باشد تعدیل شده است، حسابرس باید بررسیهای بیشتری انجام دهد. (رک: بند ت-9)

14. هنگامی که مدیران اجرایی یا ارکان راهبری به پرس و جوهای حسابرس، پاسخهای متناقض می‌دهند، حسابرس باید موارد تناقض را بررسی کند.

### مذاکره اعضای تیم حسابرسی

15. طبق استاندارد 315، لازم است بین اعضای تیم حسابرسی مذاکراتی انجام شود و مدیر مسئول کار تعیین کند چه موضوعاتی باید به اعضای تیم حسابرسی که در مذاکره حضور نداشته‌اند اطلاع داده شود. در این مذاکرات باید بر نحوه و احتمال آسیب‌پذیری صورتهای مالی از تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب، از جمله چگونگی امکان وقوع تقلب، تأکید خاصی صورت گیرد. در این مذاکره اعضای تیم حسابرسی بدون در نظر گرفتن صداقت و درستکاری

5. استاندارد حسابرسی 200، بند 15

6. استاندارد حسابرسی 315، بند 10



مدیران اجرایی و ارکان راهبری به تبادل نظر می‌پردازند. (رک: بندهای  
ت-10 و ت-11)

روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط

16. هنگام اجرای روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط برای کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن، از جمله کنترلهای داخلی واحد تجاری، طبق استاندارد 315، حسابرس باید روشهای ذکر شده در بندهای 17 تا 24 را به منظور کسب اطلاعات مورد استفاده در تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، اجرا کند.

مدیران اجرایی و سایر کارکنان واحد تجاری

17. حسابرس باید از مدیران اجرایی درخصوص موارد زیر پرس و جو کند:

الف. ارزیابی مدیران اجرایی از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی، از جمله ماهیت، میزان و فراوانی این ارزیابیها، (رک: بندهای ت-12 و ت-13)

ب. فرایند مورد استفاده مدیران اجرایی برای تشخیص و برخورد با خطرهای ناشی از تقلب در واحد تجاری، از جمله خطرهای خاص ناشی از تقلبی که مدیران اجرایی آن را مشخص کرده یا از آن مطلع شده باشند، یا گروههای معاملات، مانده حسابها، یا موارد افشایی که وجود خطر تقلب در مورد آنها وجود دارد، (رک: بند ت-14)

پ. اطلاع رسانی مدیران اجرایی به ارکان راهبری درخصوص فرایندهای تشخیص و برخورد با خطرهای ناشی از تقلب در واحد تجاری، و

ت. اطلاع رسانی دیدگاههای مدیران اجرایی به کارکنان درباره روشهای انجام کار و ارزشهای اخلاقی.

18. حسابرس باید از مدیران اجرایی، و در صورت لزوم از سایر کارکنان واحد تجاری، در مورد اینکه آیا آنها از هرگونه تقلب قطعی و موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر واحد تجاری مطلع هستند یا خیر، پرس و جو کند. (رک: بندهای ت-15 تا ت-17)

19. اگر واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی باشد، حسابرس باید از حسابرسان داخلی در مورد اینکه آیا آنها از هرگونه تقلب قطعی و موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر واحد تجاری مطلع هستند یا خیر، و همچنین درخصوص دیدگاههای حسابرسان داخلی در مورد خطرهای تقلب پرس و جو کند. (رک: بند ت-18)

#### ارکان راهبری

20. حسابرس باید از نحوه نظارت ارکان راهبری بر فرایندهای مورد استفاده مدیران اجرایی برای تشخیص و برخورد با خطرهای تقلب در واحد تجاری و کنترلهایی که مدیران اجرایی برای کاهش این خطرهای طراحی کرده‌اند، شناخت کسب کند، مگر اینکه همه اعضای ارکان راهبری جزو مدیران اجرایی باشند.<sup>8</sup> (رک: بندهای ت-19 تا ت-21)

21. حسابرس باید از ارکان راهبری در مورد اینکه آیا آنها از هرگونه تقلب قطعی و موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر واحد تجاری مطلع هستند یا خیر، پرس و جو کند، مگر اینکه همه اعضای ارکان راهبری جزو مدیران اجرایی باشند. این پرس و جوها تا حدی برای تأیید پاسخهای مدیران اجرایی به پرس و جوهایی انجام شده از آنها صورت می‌گیرد.

#### روابط غیر عادی یا غیر منتظره مشخص شده

22. حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا روابط غیر عادی یا غیر منتظره مشخص شده در اجرای روشهای تحلیلی، از جمله

8. استاندارد حسابرسی 260، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند 13

موارد مربوط به حسابهای درآمدی، ممکن است نشانه خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشند یا خیر.

#### سایر اطلاعات

23. حسابرس باید این موضوع را بررسی کند که آیا سایر اطلاعات کسب شده توسط وی نشانه خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب هستند یا خیر. (رک: بند ت-22)

#### ارزیابی عوامل خطر تقلب

24. حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا اطلاعات کسب شده با استفاده از سایر روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، نشانه وجود یک یا چند عامل خطر ناشی از تقلب است یا خیر. هرچند عوامل خطر تقلب ممکن است ضرورتاً نشانه وجود تقلب نباشد، اما این عوامل اغلب در شرایطی که تقلب صورت گرفته است، وجود داشته‌اند و از این رو ممکن است نشانه خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد. (رک: بندهای ت-23 تا ت-27)

تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب

25. طبق استاندارد 315، حسابرس باید خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب را در سطح صورتهای مالی، و در سطح ادعاهای مربوط به گروه‌های معاملات، مانده حسابها و موارد افشا مشخص و ارزیابی کند.<sup>9</sup>

26. حسابرس هنگام تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باید با پیش فرض وجود خطرهای ناشی از تقلب در شناخت درآمد، به ارزیابی این موضوع بپردازد که کدام یک از انواع درآمدها، معاملات درآمدزا یا ادعاهای مربوط به درآمدها سبب پیدایش چنین خطرهایی می‌شود. چنانچه حسابرس به این نتیجه

9. استاندارد حسابرسی 315، بند 25

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

برسد که پیش فرض مزبور با توجه به شرایط یک کار حسابرسی  
مصادق ندارد، و از این رو، شناخت درآمد را به عنوان خطر تحریف  
با اهمیت ناشی از تقلب مشخص نکرده است، باید الزامات مربوط به  
مستندسازی آن را طبق بند 47 رعایت کند. (رك: بندهای ت-28 تا  
ت-30)

27. حسابرس با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب باید به عنوان خطرهای عمده برخورد کند و بنابراین، باید از کنترلهای مربوط واحد تجاری، از جمله فعالیتهای کنترلی مرتبط با این خطرها (به میزانی که تا به حال انجام نشده است)، شناخت کسب کند. (رك: بندهای ت-31 و ت-32)

برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب

#### برخوردهای کلی

28. طبق استاندارد 330، حسابرس باید برخوردهای کلی را برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح صورتهای مالی تعیین کند.<sup>10</sup> (رك: بند ت-33)

29. حسابرس به منظور تعیین برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح صورتهای مالی باید:

الف. اعضای تیم حسابرسی را با در نظر گرفتن دانش، مهارت و توانایی افرادی که مسئولیتهای عمده به آنها واگذار می‌شود و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، تعیین و بر آنها نظارت کند، (رك: بندهای ت-34 و ت-35)

ب. این موضوع را ارزیابی کند که آیا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری توسط واحد تجاری، به ویژه رویه‌های مربوط به اندازه‌گیریهای ذهنی و معاملات پیچیده، می‌تواند نشانه گزارشگری مالی متقلبانه ناشی از تلاش مدیران اجرایی برای مدیریت سود باشد یا خیر، و

پ. در انتخاب ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی، عنصر پیش‌بینی ناپذیری را در نظر بگیرد. (رك: بند ت-36)

روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح ادعاها

30. طبق استاندارد 330، حسابرس باید روشهای حسابرسی لازم را به گونه‌ای طراحی و اجرا کند که ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آنها برای برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح ادعاها مناسب باشد.<sup>11</sup> (رك: بندهای ت-37 تا ت-40)

روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای مرتبط با زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی

31. به دلیل توانایی مدیران اجرایی در دستکاری سوابق حسابداری و تهیه صورتهای مالی متقلبانه از طریق زیرپاگذاری کنترلهایی که در شرایط معمول دارای اثر بخشی کارکرد هستند، مدیران اجرایی موقعیت منحصر به فردی برای ارتکاب تقلب دارند. اگر چه میزان خطر زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی در واحدهای تجاری مختلف یکسان نیست، اما این خطر در تمامی واحدهای تجاری وجود دارد. به دلیل غیرقابل پیش‌بینی بودن نحوه زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی، این خطر به عنوان خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب محسوب و از این رو خطر عمده‌ای تلقی می‌شود.

32. حسابرس صرفنظر از ارزیابی خود از خطرهای زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی، باید روشهای حسابرسی را برای مقاصد زیر طراحی و اجرا نماید:

الف. آزمون مناسب بودن ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات انجام شده در تهیه صورتهای مالی. حسابرس در طراحی و اجرای روشهای حسابرسی برای چنین آزمونهایی، باید:

11. استاندارد حسابرسی 330، بند 6

1. از افراد مرتبط با فرایند گزارشگری مالی، درخصوص فعالیتهای غیر عادی یا نامناسب مرتبط با پردازش ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات، پرس و جو کند،
  2. ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات انجام شده در پایان دوره گزارشگری را انتخاب کند، و
  3. نیاز به آزمون ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات طی دوره را مد نظر قرار دهد. (رك: بندهای ت-41 تا ت-44)
- ب. برآوردهای حسابداری را با هدف تشخیص جانبداریها و ارزیابی این که آیا شرایط ایجادکننده جانبداریها (در صورت وجود) بیانگر خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب است یا خیر، بررسی کند. حسابرس در انجام این بررسیها باید:
1. این موضوع را ارزیابی کند که آیا قضاوتها و تصمیمات مدیران اجرایی در مورد برآوردهای حسابداری منعکس شده در صورتهای مالی (حتی در مواردی که هر یک از آنها به تنهایی معقول باشند)، به نحوی نشانه جانبداری احتمالی مدیران اجرایی واحد تجاری است که بتواند بیانگر خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد یا خیر، و
  2. قضاوتها و مفروضات مدیران اجرایی درخصوص برآوردهای حسابداری عمده منعکس در صورتهای مالی دوره قبل را بررسی کند. (رك: بندهای ت-45 تا ت-47)
- پ. درخصوص معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری، یا معاملاتی که با توجه به شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن و سایر اطلاعات کسب شده در جریان حسابرسی، غیرمعمول به نظر می‌رسند، حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا منطق تجاری معاملات (یا نبود آن) حاکی از آن است که امکان دارد آنها به قصد گزارشگری

مالی متقلبانه یا اختفای سوءاستفاده از داراییها انجام شده باشند یا خیر. (رك: بند ت-48)

33. حسابرس باید این موضوع را تعیین کند که آیا به منظور برخورد با خطرهای مشخص شده مربوط به زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی، نیازی به اجرای سایر روشهای حسابرسی علاوه بر روشهایی که بهطور مشخص در بندهای قبلی به آنها اشاره شده، وجود دارد یا خیر (یعنی در مواردی که خطرهای مضاعف مشخصی در زمینه زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی وجود دارد که با روشهای اجرا شده براساس الزامات بند 32 پوشش داده نشده است).

ارزیابی شواهد حسابرسی (رك: بند ت-49)

34. حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا روشهای تحلیلی اجرا شده در زمانی نزدیک به خاتمه کار حسابرسی (هنگام نتیجهگیری کلی در مورد سازگاری صورتهای مالی با شناخت وی از واحد تجاری) بیانگر خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلبی که پیش از این مشخص نشده است، می باشد یا خیر. (رك: بند ت-50)

35. اگر حسابرس تحریفی را مشخص کند، باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا چنین تحریفی نشانه‌ای از تقلب می باشد یا خیر. در صورت وجود چنین نشانه‌ای، حسابرس باید با آگاهی از این موضوع که بعید است که یک تقلب مشخص شده، رویدادی منحصر به فرد باشد، آثار این تحریف را در ارتباط با سایر جنبه‌های حسابرسی، به ویژه قابل اتکا بودن ادعاهای مدیران اجرایی، ارزیابی کند. (رك: بند ت-51)

36. چنانچه حسابرس تحریفی (بااهمیت و یا کم‌اهمیت) را مشخص کند، و دلایلی داشته باشد که این تحریف نتیجه تقلب است یا می‌تواند نتیجه تقلب باشد و مدیران اجرایی (به ویژه مدیران ارشد اجرایی) در آن مشارکت داشته باشند، باید ارزیابی خود از خطرهای تحریف بااهمیت



ناشی از تقلب و تأثیر آن بر ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای ارزیابی شده را بازنگری کند. همچنین حسابرس باید این موضوع را مورد توجه قرار دهد که آیا هنگام بازنگری قابلیت اتکای شواهد قبلاً کسب شده، شرایط یا موقعیتهایی که حاکی از تبانی احتمالی توسط کارکنان، مدیران اجرایی یا اشخاص ثالث باشد، وجود داشته است یا خیر. (رک: بند ت-52)

37. چنانچه حسابرس تأیید کند که صورتهای مالی به دلیل بروز تقلب به طور بااهمیتی تحریف شده است، یا قادر به نتیجه‌گیری در این مورد نباشد، باید اثر آن را بر حسابرسی ارزیابی کند. (رک: بند ت-53)

ناممکن بودن ادامه حسابرسی

38. چنانچه در نتیجه تحریف ناشی از تقلب یا مشکوک به تقلب، حسابرس با شرایطی استثنایی روبرو شود که ادامه کار حسابرسی را با مشکل مواجه سازد باید:

الف. مسئولیتهای حرفه‌ای و قانونی خود را در شرایط موجود مشخص کند از جمله اینکه آیا حسابرس برای گزارش به شخص یا اشخاصی که وی را به کار حسابرسی منصوب کرده‌اند یا، در برخی موارد، به مراجع قانونی الزامی دارد یا خیر،

ب. این موضوع را بررسی کند که آیا کناره‌گیری از کار حسابرسی در شرایطی که از لحاظ قانونی امکانپذیر باشد، مناسب است یا خیر، و

پ. در صورت کناره‌گیری حسابرس از کار:

1. با سطح مناسبی از مدیران اجرایی و ارکان راهبری در مورد کناره‌گیری از کار حسابرسی و دلایل آن مذاکره کند، و

2. این موضوع را مشخص کند که آیا برای گزارش  
کناره‌گیری خود از کار حسابرسی و دلایل آن به شخص یا  
اشخاصی که وی را به عنوان حسابرس واحد تجاری  
منصوب کرده‌اند یا، در برخی موارد، به مراجع قانونی،  
الزام حرفه‌ای یا قانونی وجود دارد یا خیر (رک: بندهای  
ت-54 تا ت-57)

تأییدیه کتبی

39. حسابرس باید از مدیران اجرایی و در صورت لزوم از ارکان راهبری،  
تأییدیه‌ای کتبی دریافت کند که در آن:

الف. آنها به مسئولیت خود برای طراحی، اعمال و حفظ  
کنترل‌های داخلی به منظور پیشگیری و کشف تقلب اذعان کنند،

ب. مدیران اجرایی اذعان نمایند نتایج ارزیابی خود از خطر تحریف  
با اهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی را برای حسابرس  
افشا کرده‌اند،

پ. آنها تأیید کنند که اطلاعات خود درباره تقلب یا موارد  
مشکوک به تقلب مؤثر بر واحد تجاری را که توسط اشخاص  
زیر انجام شده است، برای حسابرس افشا کرده‌اند:

1. مدیران اجرایی،

2. کارکنان دارای نقش‌های عمده در کنترل‌های داخلی، یا

3. سایر اشخاص در مواردی که تقلب می‌توانسته است اثر  
با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، و

ت. آنها اعلام کنند اطلاعات خود را درباره هرگونه اتهام تقلب، یا  
موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر صورتهای مالی واحد تجاری که  
توسط کارکنان فعلی، کارکنان قبلی، تحلیلگران، دستگاه‌های  
نظارتی یا سایر اشخاص اطلاع داده شده است، را برای  
حسابرس افشا کرده‌اند. (رک: بندهای ت-58 و ت-59)

اطلاع رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری

40. چنانچه حسابرس تقلبی را مشخص کرده باشد یا اطلاعات کسب شده نشان دهنده امکان وقوع تقلب باشد باید این موضوعات را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد. هدف این اطلاع رسانی، آگاه کردن افرادی است که مسئولیت اصلی پیشگیری یا کشف تقلب را در حیطه وظایفشان به عهده دارند. (رك: بند ت-60)

41. به جز در مواردی که همه اعضای ارکان راهبری در واحد تجاری دارای مسئولیت اجرایی هستند، در صورتی که حسابرس موارد تقلب یا مشکوک به تقلبی را مشخص کند که در آن مدیران اجرایی، کارکنان دارای نقش عمده در کنترلهای داخلی، یا سایر اشخاص (در مواردی که تقلب می توانسته است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد)، دخالت داشته اند، باید آن موارد را به موقع به اطلاع ارکان راهبری برساند. اگر حسابرس موارد مشکوک به تقلبی را مشخص کند که مدیران اجرایی در آن دخالت داشته اند، وی باید آن موارد را به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند و در مورد ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم برای تکمیل حسابرسی با آنها گفتگو کند. (رك: بندهای ت-61 تا ت-63)

42. حسابرس باید سایر موضوعات مرتبط با تقلب را که بر پایه قضاوت وی با مسئولیتهای ارکان راهبری مرتبط است، به اطلاع آنها برساند. (رك: بند ت-64)

اطلاع رسانی به مراجع قانونی و اجرایی

43. در مواردی که حسابرس تقلب یا مورد مشکوک به تقلبی را مشخص می کند، باید این موضوع را تعیین کند که آیا برای گزارش ارتکاب تقلب یا مورد مشکوک به تقلب به اشخاص خارج از واحد تجاری مسئولیتی دارد یا خیر. اگر چه وظیفه حرفه ای حسابرس مبنی بر محرمانه نگهداشتن اطلاعات صاحبکار ممکن است مانع از انجام

چنین گزارشگری شود، اما ممکن است در برخی شرایط،  
مسئولیت‌های قانونی حسابرس بر وظیفه رازداری وی غلبه کند.  
(رک: بندهای ت-65 تا ت-67)

مستند سازی

44. طبق استاندارد 315<sup>12</sup>، مستند سازی شناخت حسابرس از  
واحد تجاری و محیط آن و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در  
موارد زیر الزامی است<sup>13</sup>:

الف. تصمیمات عمده اتخاذ شده در مذاکرات اعضای تیم حسابرسی  
درباره آسیب پذیری صورتهای مالی واحد تجاری از بابت  
تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، و

ب. خطرهای تحریف بااهمیت مشخص شده و ارزیابی شده ناشی از  
تقلب در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاها.

45. طبق استاندارد 330<sup>14</sup>، مستندسازی نحوه برخورد حسابرس با  
خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده در موارد زیر، الزامی  
است<sup>14</sup>:

الف. برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت  
ارزیابی شده در سطح صورتهای مالی و ماهیت، زمانبندی  
اجرا و میزان روشهای حسابرسی، و ارتباط این روشها با  
خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح  
ادعاها، و

ب. نتایج حاصل از اجرای روشهای حسابرسی، از جمله روشهای  
طراحی شده برای مقابله با خطر زیرپاگذاری کنترلها توسط  
مدیران اجرایی.

12. استاندارد حسابرسی 315، بند 32  
13. استاندارد حسابرسی 230، "مستندسازی"  
14. استاندارد حسابرسی 330، بند 28

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

46. حسابرس باید اطلاع رسانیهایی انجام شده در مورد تقلب به مدیران اجرایی، ارکان راهبری واحد تجاری، مراجع قانونی و سایر اشخاص را مستند سازی کند.

47. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که پیش فرض وجود خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در مورد شناخت درآمد، در شرایط کار حسابرسی مورد نظر مصداق ندارد، باید دلایل این نتیجه‌گیری را مستند کند.

## توضیحات کاربردی

ویژگیهای تقلب (رك: بند 3)

ت - 1. تقلب، اعم از گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از داراییها، مستلزم وجود انگیزه یا فشار برای ارتکاب آن، فرصت متصور برای انجام آن و توجیهاتی برای عمل به آن است. برای مثال:

- انگیزه یا فشار برای ارتکاب گزارشگری مالی متقلبانه ممکن است زمانی به وجود آید که مدیران اجرایی از منابع درون سازمان یا برون سازمان، برای دستیابی به سود یا نتیجه مالی مورد انتظار (که شاید غیرواقع بینانه باشد) تحت فشار باشند، به ویژه زمانی که پیامدهای عدم دستیابی به اهداف مالی مورد نظر برای مدیران اجرایی چشمگیر باشد. به همین ترتیب، افراد ممکن است دارای انگیزه‌ای برای سوء استفاده از داراییها باشند برای نمونه به این دلیل که زیاده‌خواه هستند.

- فرصت متصور برای ارتکاب تقلب ممکن است زمانی به وجود آید که فرد معتقد است می‌توان کنترلهای داخلی را زیرپا گذاشت، برای مثال، در شرایطی که فرد مورد اعتماد بوده یا از ضعفهای خاصی در کنترلهای داخلی آگاهی داشته باشد.

- افراد ممکن است توانایی توجیه ارتکاب يك عمل متقلبانه را داشته باشند. برخی از افراد دارای نگرش، شخصیت یا مجموعه‌ای از ارزشهای اخلاقی هستند که به آنها اجازه می‌دهد آگاهانه و عامدانه اقدامی نادرست را مرتکب شوند. با این وجود، حتی افراد درستکار نیز ممکن است در شرایطی که تحت فشار زیاد قرار می‌گیرند مرتکب تقلب شوند.

ت - 2. گزارشگری مالی متقلبانه مستلزم تحریفهای عمدی، از جمله حذف مبالغ یا موارد افشا در صورتهای مالی، به منظور فریب

دادن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است. این موضوع ممکن است به واسطه تلاشهای مدیران اجرایی برای مدیریت سود به منظور فریب استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از طریق تحت تأثیر قرار دادن برداشت آنها از عملکرد و سودآوری واحد تجاری، روی دهد. چنین مدیریت سودی ممکن است با انجام اقدامات جزئی یا تعدیل نامناسب مفروضات و تغییر در قضاوتهای مدیران اجرایی شروع شود. فشارها و انگیزه‌ها ممکن است این اقدامات را چنان تشدید کند که منجر به گزارشگری مالی متقلبانه شود. چنین وضعیتی ممکن است زمانی روی دهد که در اثر فشار جهت دستیابی به انتظارات بازار یا میل به حداکثر ساختن پاداش مبتنی بر عملکرد، مدیران اجرایی عمداً موضعی بگیرند که انجام تحریفهای بااهمیت صورتهای مالی، منجر به گزارشگری مالی متقلبانه شود. در برخی واحدهای تجاری، ممکن است کاهش بااهمیت سود به منظور حداقل کردن مالیات یا متورم کردن سود به منظور اخذ تسهیلات بانکی، انگیزه‌ای برای مدیران اجرایی تلقی شود.

ت - 3. گزارشگری مالی متقلبانه ممکن است به روشهای زیر انجام شود:

- دستکاری، سندسازی (از جمله جعل)، یا تغییر سوابق حسابداری یا مستندات پشتیبان تهیه صورتهای مالی.
- ارائه نادرست یا حذف عمدی معاملات، سایر رویدادها یا سایر اطلاعات عمده در صورتهای مالی.
- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری در رابطه با مبالغ، طبقه‌بندی، نحوه ارائه، یا موارد افشا به صورت عمدی.

ت - 4. در گزارشگری مالی متقلبانه، مدیران اجرایی اغلب کنترلهایی را زیر پا می‌گذارند که در شرایط معمول، دارای اثربخشی کارکرد هستند. ارتکاب تقلب از طریق زیرپاگذاری کنترلهای توسط مدیران اجرایی، ممکن است با استفاده از تکنیک‌هایی نظیر موارد مندرج در صفحه بعد، انجام شود:

- ثبت معاملات صوری، به ویژه در اواخر دوره مالی، به منظور دستکاری نتایج عملیات یا دستیابی به اهداف دیگر.
- تعدیل نامناسب مفروضات و تغییر نامناسب قضاوت‌های مورد استفاده در برآورد مانده حسابها.
- حذف، تأخیر یا تعجیل در شناخت معاملات و سایر رویدادهای واقع شده طی دوره گزارشگری در صورتهای مالی.
- پنهان کاری یا عدم افشای حقایقی که می‌تواند بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی مؤثر باشد.
- انجام معاملات پیچیده‌ای که برای ارائه نادرست وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری طراحی شده‌اند.
- تغییر سوابق و شرایط مرتبط با معاملات عمده و غیرعادی.

ت - 5. سوء استفاده از داراییها، سرقت داراییهای واحد تجاری را نیز شامل می‌شود و اغلب توسط کارکنان در مورد مبالغ جزئی و بی‌اهمیت، انجام می‌شود. با این وجود، سوء استفاده از داراییها می‌تواند توسط مدیران اجرایی نیز صورت گیرد که معمولاً توانایی بیشتری برای گمراه کردن یا پنهان کردن سوء استفاده از داراییها دارند به نحوی که کشف آنها مشکل باشد. سوء استفاده از داراییها ممکن است به شیوه‌های مختلفی، از جمله موارد زیر، صورت گیرد:



- سرقت مبالغ وصول شده (برای نمونه، سوء استفاده در وصول مطالبات یا واریز مبالغ وصول شده مربوط به مطالبات سوخت شده، به حسابهای بانکی شخصی).
- سرقت داراییهای فیزیکی یا دستاوردهای فکری (برای نمونه، سرقت موجودی برای مصارف شخصی یا برای فروش، سرقت ضایعات برای فروش، همدستی با رقبای واحد تجاری با افشای اسرار فناوری در قبال دریافت وجه).
- سندسازی پرداخت برای کالاها و خدماتی که توسط واحد تجاری دریافت نشده است (برای نمونه، پرداختهای انجام شده به فروشندگان موهوم، وجوه پرداختی توسط فروشندگان به نمایندگان خرید واحد تجاری از طریق بالا بردن قیمتها، پرداخت حقوق به کارکنان ساختگی).
- استفاده از داراییهای واحد تجاری برای مصارف شخصی (برای نمونه، در رهن قراردادن داراییهای واحد تجاری به عنوان وثیقه وام شخصی یا وام به یک شخص وابسته).
- سوء استفاده از داراییها اغلب از طریق تدارک سوابق یا مستندات گمراه کننده یا جعلی به منظور پنهان کردن این موضوع که داراییها مفقود شده یا بدون مجوز به عنوان وثیقه استفاده شده اند، انجام می شود.

#### ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

- ت - 6. مسئولیتهای حسابرسان بخش عمومی در رابطه با تقلب ممکن است در قوانین و مقررات، یا دیگر الزامات مرتبط با بخش عمومی یا به طور جداگانه در الزامات قانونی حاکم بر حسابرسی مشخص شده باشد. در نتیجه، مسئولیتهای حسابرس بخش عمومی ممکن است محدود به در نظر گرفتن خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی نباشد، بلکه شامل مسئولیتهای وسیعتری برای بررسی خطرهای ناشی از تقلب نیز باشد.

تردید حرفه‌ای (رك: بندهای 12 تا 14)

ت - 7. حفظ نگرش تردید حرفه‌ای مستلزم ارزیابی نقادانه و مستمر این موضوع است که آیا اطلاعات و شواهد حسابرسی کسب شده نشانه وجود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب می‌باشد یا خیر. تردید حرفه‌ای شامل بررسی قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی و کنترل‌های حاکم بر تهیه و حفظ آنها در موارد مقتضی است. به دلیل ویژگیهای تقلب، نگرش تردید حرفه‌ای حسابرس، در زمان بررسی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، اهمیت ویژه‌ای دارد.

ت - 8. اگرچه از حسابرس نمی‌توان انتظار داشت که سابقه صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری را نادیده بگیرد، اما نگرش تردید حرفه‌ای حسابرس به ویژه هنگام بررسی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب حایز اهمیت ویژه‌ای است، چرا که ممکن است شرایط تغییر کرده باشد.

ت - 9. انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی به ندرت مستلزم بررسی اصالت اسناد است، ضمن اینکه حسابرس در این زمینه آموزش ندیده و انتظار نمی‌رود کارشناس تعیین اصالت اسناد باشد.<sup>15</sup> با این وجود، زمانی که حسابرس از شرایطی آگاهی می‌یابد که وی را متقاعد می‌کند که ممکن است یک سند معتبر نباشد، یا مندرجات آن بدون اطلاع‌رسانی به حسابرس، تعدیل شده باشد، روشهای احتمالی برای بررسی بیشتر می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- دریافت تأییدیه از اشخاص ثالث به‌طور مستقیم.
- استفاده از کارشناس برای تعیین اصالت سند.

مذاکره اعضای تیم حسابرسی (رک: بند 15)

ت-10. مذاکره اعضای تیم حسابرسی درباره آسیب پذیری صورتهای مالی از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب:

- فرصتی را برای اعضای با تجربه‌تر تیم حسابرسی فراهم می‌کند تا دیدگاه‌های خود درباره نحوه و احتمال آسیب پذیری صورتهای مالی از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب را مطرح سازند.

- به حسابرس امکان می‌دهد تا واکنش مناسبی به این قبیل آسیب‌پذیریها نشان دهد و مشخص کند برخی روشهای حسابرسی خاص، توسط کدام یک از اعضای تیم حسابرسی اجرا شود.

- به حسابرس اجازه می‌دهد چگونگی در میان گذاشتن نتایج حاصل از روشهای حسابرسی بین اعضای تیم حسابرسی، و چگونگی برخورد با اتهام ناشی از تقلب را که ممکن است مورد توجه حسابرس قرار گیرد، مشخص کند.

ت-11. مذاکره اعضای تیم حسابرسی ممکن است شامل موضوعاتی نظیر موارد زیر باشد:

- تبادل نظر بین اعضای تیم حسابرسی در مورد اینکه چگونه و در چه مواردی صورتهای مالی واحد تجاری ممکن است بر اثر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، آسیب‌پذیر باشد، چگونه مدیران اجرایی می‌توانند مرتکب گزارشگری مالی متقلبانه شوند و آن را مخفی کنند، و چگونه ممکن است داراییهای واحد تجاری مورد سوءاستفاده واقع شود.

- توجه به شرایطی که می‌تواند نشان دهنده مدیریت سود باشد و اقداماتی که ممکن است توسط مدیران اجرایی برای مدیریت سود، بکار گرفته شود به‌گونه‌ای که منجر به گزارشگری مالی متقلبانه گردد.

- توجه به عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی شناخته شده مؤثر بر واحد تجاری که ممکن است برای مدیران اجرایی یا دیگران باعث ایجاد انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب باشد، فرصت ارتکاب تقلب را فراهم کند یا بیانگر عوامل فرهنگی یا محیطی باشد که ارتکاب تقلب را برای مدیران اجرایی یا سایرین توجیه‌پذیر سازد.
- توجه به مشارکت مدیران اجرایی در نظارت بر کارکنانی که به وجه نقد یا سایر داراییهای آسیب‌پذیر در برابر سوء استفاده، دسترسی دارند.
- توجه به هرگونه تغییر غیر عادی یا بدون توضیح در رفتار یا سبک زندگی مدیران اجرایی یا کارکنانی که نظر اعضای تیم حسابرسی را به خود جلب کرده است.
- تأکید بر اهمیت حفظ طرز تفکر مناسب در تمام مراحل حسابرسی در خصوص احتمال وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب.
- توجه به شرایط گوناگونی که مواجه شدن با آن می‌تواند نشانه احتمال تقلب باشد.
- توجه به چگونگی اعمال عنصر پیش‌بینی‌ناپذیری در ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی.
- توجه به آندسته از روشهای حسابرسی که می‌تواند در برخورد با آسیب‌پذیری صورتهای مالی واحد تجاری در برابر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، انتخاب شود و این که آیا انواع خاصی از روشهای حسابرسی در مقایسه با سایر روشها مؤثرتر هستند یا خیر.
- توجه به هرگونه اتهام ناشی از تقلب که توجه حسابرس به آنها جلب شده است.

• توجه به خطر زیرپا گذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی.

روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط

پرس و جو از مدیران اجرایی

ارزیابی خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب توسط مدیران اجرایی (رک:  
بند 17-الف)

ت - 12. مدیران اجرایی در قبال کنترلهای داخلی واحد تجاری و تهیه صورتهای مالی مسئولیت دارند. بنابراین، شایسته است حسابرس از مدیران اجرایی درخصوص ارزیابی آنها از خطر تقلب و کنترلهای برقرار شده برای پیشگیری و کشف آن پرس و جو کند. ماهیت، میزان و دفعات ارزیابی مدیران اجرایی از اینگونه خطرها و کنترلهای در واحدهای تجاری مختلف، ممکن است متفاوت باشد. در برخی از واحدهای تجاری مدیران اجرایی ممکن است هر ساله یا با نظارت مستمر، به انجام ارزیابیهای تفصیلی مبادرت ورزند. در دیگر واحدهای تجاری، ارزیابی مدیران اجرایی ممکن است با تعداد و رسمیت کمتر انجام شود. ماهیت، دامنه و فراوانی ارزیابی مدیران اجرایی، به شناخت حسابرس از محیط کنترلی واحد تجاری کمک می کند. برای مثال، عدم ارزیابی خطر تقلب توسط مدیران اجرایی در برخی شرایط می تواند نشانه آن باشد که مدیران اجرایی به کنترلهای داخلی اهمیت نمی دهند.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت - 13. در برخی واحدهای تجاری، به ویژه واحدهای تجاری کوچک، تمرکز مدیران اجرایی ممکن است به ارزیابی خطرهای تقلب یا سوء استفاده کارکنان از داراییها معطوف شود.

فرایندهای مورد استفاده مدیران اجرایی برای تشخیص و برخورد با خطرهای ناشی از تقلب: (رک: بند 17-ب)

ت - 14. در واحدهای تجاری مستقر در چندین محل، فرایندهای مورد استفاده مدیران اجرایی ممکن است دربرگیرنده سطوح مختلف نظارت بر مکانهای عملیاتی، یا قسمتهای تجاری باشد. مدیران اجرایی همچنین ممکن است مکانهای عملیاتی یا قسمتهای تجاری خاصی را مشخص کرده باشند که احتمال خطر تقلب در آنها بسیار زیاد است.

پرس و جو از مدیران اجرایی و سایر کارکنان واحد تجاری (رک: بند 18)

ت - 15. اگر چه پرس و جوی حسابرس از مدیران اجرایی ممکن است اطلاعات مفیدی درباره خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب کارکنان در صورتهای مالی فراهم کند، اما این پرس و جوها بعید است بتواند اطلاعات مفیدی درباره خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب مدیران اجرایی در صورتهای مالی به دست دهد. پرس و جو از سایر کارکنان واحد تجاری می تواند فرصتی را برای انتقال اطلاعات به حسابرس فراهم کند که در غیر این صورت ممکن است امکان اطلاع رسانی آن فراهم نشود.

ت - 16. نمونه هایی از سایر کارکنان واحد تجاری که حسابرس می تواند درباره وجود تقلب یا موارد مشکوک به تقلب از آنها پرس و جو کند عبارتند از:

- کارکنان عملیاتی که مستقیماً در فرایند گزارشگری مالی دخالتی ندارند.
- کارکنان دارای سطوح اختیار متفاوت.
- کارکنانی که در شروع، پردازش یا ثبت معاملات پیچیده یا غیر عادی مشارکت دارند و افرادی که بر این کارکنان نظارت دارند یا آنها را سرپرستی می کنند.

- مسئول امور حقوقی.
- مسئول امور اخلاقی یا همتای آن.
- شخص یا اشخاص مسئول برخورد با موارد اتهام تقلب.

ت - 17. مدیران اجرایی، اغلب در بهترین موقعیت برای ارتکاب تقلب قرار دارند. بنابراین، حسابرس هنگام ارزیابی پاسخهای مدیران اجرایی به پرس و جوها، ممکن است ضروری بداند که این پاسخها را با اعمال نگرش تردید حرفه‌ای با اطلاعات دریافتی از منابع دیگر انطباق دهد.

#### پرس و جو از حسابرسان داخلی (رک: بند 19)

ت - 18. در استانداردهای 315 و 610، الزامات و رهنمودهای مرتبط با حسابرسی واحدهای تجاری که واحد حسابرسی داخلی دارند، ارائه شده است.<sup>16</sup> در اجرای الزامات استاندارد 610 در مورد تقلب، حسابرس ممکن است درباره فعالیتهای خاص واحد حسابرسی داخلی مانند موارد زیر، پرس و جو کند:

- روشهای اجرا شده (در صورت وجود) توسط حسابرسان داخلی در طی سال برای کشف تقلب.
- اینکه آیا مدیران اجرایی با یافته‌های حاصل از اجرای آن روشها، به طور رضایت بخشی برخورد کرده‌اند یا خیر.

#### کسب شناخت از نظارت ارکان راهبری واحد تجاری (رک: بند 20)

ت - 19. ارکان راهبری واحد تجاری بر سیستمهای پیش خطر، کنترل مالی و رعایت قوانین نظارت دارند. در برخی از واحدهای تجاری، نظامهای راهبری واحد تجاری بخوبی استقرار یافته است و ارکان راهبری در نظارت بر ارزیابی خطرهای تقلب و کنترلهای داخلی مربوط، نقش فعالی ایفا می‌کنند. از آنجا که

16. استاندارد حسابرسی 315، بند 23، و استاندارد حسابرسی 610، "ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی"

امکان دارد مسئولیتهای ارکان راهبری و مدیران اجرایی در هر واحد تجاری متفاوت باشد، بنابراین شناخت حسابرس از این مسئولیتهای از آن جهت حائز اهمیت است که وی را قادر می‌سازد از نظارت اعمال شده توسط افراد ذیربط شناخت بدست آورد.<sup>17</sup>

ت - 20. شناخت از نحوه نظارت ارکان راهبری می‌تواند به شکل‌گیری بینش حسابرس در خصوص آسیب پذیری واحد تجاری در برابر تقلب مدیران اجرایی، کفایت کنترل‌های داخلی حاکم بر خطرهای تقلب، و صلاحیت و درستکاری مدیران اجرایی منجر شود. حسابرس می‌تواند این شناخت را از چندین راه به دست آورد، مانند حضور در جلساتی که چنین مباحثی در آن مطرح می‌شود، مطالعه صورتجلسات مربوط یا پرس و جو از ارکان راهبری.

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت - 21. در برخی موارد، همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند. این حالت ممکن است در یک واحد تجاری کوچک تک‌مالکی روی دهد که هیچ فرد دیگری جز مدیر- مالک نقش راهبری ندارد. در این موارد، به دلیل آنکه نقش نظارتی جدای از نقش مدیریتی وجود ندارد، حسابرس اقدامی در این خصوص انجام نمی‌دهد.

#### توجه به سایر اطلاعات (رک: بند 23)

ت - 22. علاوه بر اطلاعات کسب شده از طریق اجرای روشهای تحلیلی، سایر اطلاعات کسب شده درباره واحد تجاری و محیط آن می‌تواند به تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب کمک کند. مذاکره اعضای تیم حسابرسی می‌تواند اطلاعاتی را فراهم کند که در تشخیص چنین خطرهایی مفید باشد. به علاوه،

17. استاندارد حسابرسی 260، بندهای ت-1 تا ت-8، در مورد اینکه اگر ساختار حاکمیتی یک واحد تجاری به خوبی مشخص نباشد، حسابرس باید به چه کسی اطلاع‌رسانی کند، بحث می‌کند.



اطلاعات کسب شده از طریق فرایندهای پذیرش صاحبکار و ادامه همکاری با آن، و تجربه حاصل از سایر خدمات ارائه شده به صاحبکار، مانند بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره‌ای ممکن است در تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، مربوط تلقی شود.

#### ارزیابی عوامل خطر تقلب (رک: بند 24)

ت - 23. این واقعیت که تقلب معمولاً بصورت پنهان انجام می‌شود، می‌تواند کشف آن را بسیار مشکل سازد. با این حال، حسابرس می‌تواند رویدادها یا شرایطی را که نشان دهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا ایجاد فرصت ارتکاب تقلب (عوامل خطر تقلب) است، مشخص کند. برای مثال:

- لزوم دستیابی به انتظارات اشخاص ثالث برای کسب سرمایه اضافی می‌تواند مولد فشار برای ارتکاب تقلب باشد؛
- پرداخت پاداشهای عمده در صورت دستیابی به سودهای غیرواقع‌بینانه می‌تواند مولد انگیزه ارتکاب تقلب باشد؛ و
- اثربخش نبودن محیط کنترلی می‌تواند مولد فرصت ارتکاب تقلب باشد.

ت - 24. عوامل خطر تقلب را نمی‌توان به راحتی برحسب اهمیت آنها رتبه‌بندی کرد. میزان اهمیت عوامل خطر تقلب بسیار متنوع است. برخی از این عوامل در واحدهایی وجود دارند که شرایط خاص آنها، بیانگر وجود خطرهای تحریف بااهمیت نیست. بنابراین، تعیین وجود یا نبود يك عامل خطر تقلب و ضرورت توجه به آن در ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است.

ت - 25. نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب مرتبط با گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از داراییها در پیوست 1 ارائه شده

است. عوامل خطر مذکور براساس سه شرط زیر که معمولاً با وقوع تقلب همراه هستند، طبقه‌بندی می‌شوند:

- انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب،
- فرصت متصور برای ارتکاب تقلب، و
- توانایی توجیه عمل متقلبانه.

عوامل خطری که بیانگر وجود نگرش برای توجیه عمل متقلبانه است ممکن است توسط حسابرس قابل مشاهده نباشد. با این حال، حسابرس ممکن است از وجود چنین اطلاعاتی آگاه شود. اگر چه عوامل خطر تقلب ذکر شده در پیوست 1، طیف وسیعی از موقعیتهایی را پوشش می‌دهد که حسابرس ممکن است با آن مواجه شود ولی این عوامل تنها به‌عنوان مثال ارائه شده‌اند و ممکن است عوامل خطر دیگری نیز وجود داشته باشند.

ت - 26. ویژگیهای مرتبط با اندازه، پیچیدگی و مالکیت واحد تجاری بر بررسی عوامل خطر تقلب مربوط تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارند. برای مثال، در يك واحد تجاری بزرگ ممکن است عواملی چون موارد زیر وجود داشته باشند که عموماً اقدامات نامناسب توسط مدیران اجرایی را محدود می‌کنند:

- نظارت مؤثر ارکان راهبری.
  - وجود واحد حسابرسی داخلی اثربخش.
  - وجود و اجرای آیین رفتار حرفه‌ای مدون.
- به علاوه، بررسی عوامل خطر تقلب که در سطح قسمتهای عملیاتی واحد تجاری ممکن است در مقایسه با سطح کل واحد تجاری، بینش متفاوتی را ایجاد کند.

### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت - 27. در مورد يك واحد تجاري كوچك، برخي از اين ملاحظات يا همه آنها ممكن است کاربرد نداشته باشند يا كمتر کاربرد داشته باشند. براي مثال، يك واحد تجاري كوچك ممكن است آيين رفتار حرفه‌ای مدون نداشته باشد اما در عوض با اطلاع‌رسانی شفاهی و الگوهای رفتاری مدیران اجرایی، فرهنگی در واحد تجاری ترویج یابد که بر اهمیت درستکاری و رفتار اخلاقی تأکید دارد. تسلط یک شخص بر امور مدیریتی یک واحد تجاری کوچک معمولاً به تنهایی نشان دهنده شکست مدیریت در نمایش و اطلاع‌رسانی نگرش مناسب در مورد کنترل‌های داخلی و فرایند گزارشگری مالی نیست. در برخی واحدهای تجاری، نیاز به مجوز مدیریت می‌تواند کنترل‌های ضعیف دیگر را جبران کند و خطر تقلب کارکنان را کاهش دهد. با این حال، از آنجا که در این شرایط فرصت زیرپا گذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی وجود دارد، تسلط یک فرد بر امور مدیریتی می‌تواند ضعفی بالقوه در کنترل‌های داخلی باشد.

تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب

### خطرهای تقلب در شناخت درآمد (رک: بند 26)

ت - 28. تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه در رابطه با شناخت درآمد، اغلب از طریق بیش نمایی درآمدها مانند شناخت زود هنگام درآمدها یا ثبت درآمدهای صوری انجام می‌شود. همچنین تحریف مذکور ممکن است از کم نمایی درآمدها، مانند انتقال نادرست درآمدها به دوره بعد، ناشی شود.

ت - 29. خطرهای تقلب در شناخت درآمد ممکن است در برخی از واحدهای تجاری بیشتر از سایر واحدها باشد. برای مثال، ممکن است مدیران اجرایی مواجه با فشارها یا دارای انگیزه‌هایی برای ارتکاب گزارشگری مالی متقلبانه از طریق

شناخت نادرست درآمد در شرکتهای پذیرفته شده در بورس باشند، نظیر مواردی که عملکرد مدیران اجرایی براساس رشد سالانه درآمد یا سود اندازه گیری می شود. به همین ترتیب، برای مثال ممکن است خطرهای تقلب در شناخت درآمد واحدهایی که بخش قابل توجهی از درآمدهای آنها از فروشهای نقدی حاصل می شود، بیشتر باشد.

ت - 30. ممکن است پیش فرض وجود خطرهای تقلب در شناخت درآمد، رد شود. برای مثال، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در شناخت درآمد در صورت وجود تنها یک نوع معامله درآمدزای ساده (برای نمونه، درآمد حاصل از اجاره مستغلات) وجود ندارد.

*تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب و شناخت  
کنترل‌های داخلی مربوط (رک: بند 27)*

ت - 31. مدیران اجرایی ممکن است درخصوص ماهیت و میزان کنترل‌های انتخاب شده برای اعمال، و ماهیت و میزان خطرهای قابل قبول، قضاوت‌هایی را انجام دهند.<sup>18</sup> مدیران اجرایی برای آنکه مشخص کنند چه کنترل‌هایی برای پیشگیری و کشف تقلب باید اعمال شوند، خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی را بررسی می کنند. به عنوان بخشی از این بررسی، مدیران اجرایی ممکن است به این نتیجه برسند که اعمال و حفظ یک کنترل خاص برای کاهش خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، مقرون به صرفه نخواهد بود.

ت - 32. بنابراین، کسب شناخت از کنترل‌هایی که مدیران اجرایی برای پیشگیری و کشف تقلب، طراحی، اعمال و حفظ کرده اند، برای حسابرس مهم است. برای این کار، به عنوان مثال حسابرس ممکن است متوجه شود که مدیران اجرایی، آگاهانه خطرهای

18. استاندارد حسابرسی 315، بند ت-55

مرتبط با عدم تقسیم وظایف را پذیرفته‌اند. اطلاعات حاصل از این شناخت همچنین می‌تواند در تشخیص عوامل خطر تقلب که ممکن است ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد، مفید باشد.

برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب

### برخوردهای کلی (رک: بند 28)

ت - 33. تعیین برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب معمولاً شامل بررسی این موضوع است که چگونه راهبرد کلی حسابرسی می‌تواند تردید حرفه‌ای مضاعف را، به عنوان مثال از طریق موارد زیر، منعکس کند:

• حساسیت بیشتر در انتخاب ماهیت و میزان مستندات آزمون شده در پشتیبانی از معاملات بااهمیت.

• تشخیص نیاز بیشتر به تأیید توضیحات یا تأییدیه‌های مدیران اجرایی در ارتباط با موضوعات بااهمیت.

برخوردهای کلی، جدا از روشهای خاص برنامه ریزی شده، مستلزم ملاحظات کلی‌تری می‌باشند، این ملاحظات شامل موضوعات مطرح شده در بند 29 است که در ادامه تشریح می‌شود.

### تخصیص و سرپرستی کارکنان (رک: بند 29-الف)

ت - 34. حسابرس ممکن است در برخورد با خطرهای مشخص شده تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، برای مثال، از افراد بیشتری که مهارتها و دانش خاصی دارند، مانند کارشناسان حقوقی و فناوری اطلاعات یا افراد با تجربه‌تر استفاده کند.

ت - 35. میزان سرپرستی، بیانگر ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و صلاحیت اعضای تیم حسابرسی در انجام کار می باشد.

پیش بینی ناپذیری در انتخاب روشهای حسابرسی (رک: بند 29-پ)

ت - 36. از آنجا که افراد درون واحد تجاری با روشهای معمول حسابرسی آشنا هستند ممکن است بتوانند گزارشگری مالی متقلبانه را مخفی کنند. لذا در نظر گرفتن عنصر پیش بینی ناپذیری در انتخاب ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی مورد استفاده، مهم است. بدین منظور، می توان اقداماتی از قبیل موارد زیر را انجام داد:

- اجرای آزمونهای محتوا در خصوص مانده حسابها و ادعاهای انتخاب شده ای که در شرایط معمول، به دلیل اهمیت یا خطر آنها، مورد آزمون قرار نمی گیرند.
- تعدیل زمانبندی روشهای حسابرسی نسبت به آنچه که در شرایط معمول انتظار می رود.
- استفاده از روشهای نمونه گیری متفاوت.
- اجرای روشهای حسابرسی در مکانهای متفاوت یا بدون اطلاع قبلی.

روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح ادعاها (رک: بند 30)

ت - 37. برخورد حسابرس با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح ادعاها ممکن است شامل تغییر ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی به طرق زیر باشد:

- برای کسب شواهد حسابرسی قابل اتکاتر و مربوطتر یا کسب اطلاعات بیشتر ممکن است ضرورت یابد ماهیت روشهای حسابرسی مورد استفاده تغییر کند. این موضوع می تواند هم

بر نوع و هم بر ترکیب روشهای حسابرسی مورد استفاده  
تأثیر بگذارد. برای مثال:

○ مشاهده عینی یا واریسی برخی داراییها ممکن است  
اهمیت بیشتری پیدا کند یا حسابرس ممکن است از  
تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه برای جمع‌آوری  
شواهد بیشتر درباره داده‌های مربوط به حسابهای  
عمده یا تراکنشهای معاملات الکترونیکی، استفاده  
کند.

○ حسابرس ممکن است روشهایی را برای کسب  
اطلاعات مؤید بیشتر طراحی کند. برای مثال، اگر  
حسابرس تشخیص دهد که مدیران اجرایی برای  
دستیابی به سود مورد انتظار، تحت فشار هستند، این  
خطر وجود دارد که آنها از طریق انعقاد قراردادهای  
فروشی که مطابق مفاد آنها شرایط شناخت درآمد  
احراز نشده است یا ارسال صورتحساب قبل از تحویل  
کالا، مبلغ فروش را متورم کنند. در چنین شرایطی  
حسابرس میتواند برای مثال نوعی از درخواست  
تأییدیه برون‌سازمانی را طراحی کند که در آن نه تنها  
تأیید مبالغ عمده بلکه همچنین تأیید جزئیات  
قراردادهای فروش شامل زمان فروش و شرایط  
مربوط به هرگونه برگشت از فروش و تحویل کالا،  
امکان‌پذیر شود. به علاوه، حسابرس ممکن است به  
این نتیجه برسد که برای تکمیل تأییدیه‌های  
برون‌سازمانی، پرس و جو از کارکنان غیر مالی  
واحد تجاری درخصوص هرگونه تغییر در مفاد  
قراردادهای فروش و تحویل، اثربخش خواهد بود.

• زمانبندی آزمونهای محتوا ممکن است نیاز به تعدیل داشته  
باشد. حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که با اجرای

آزمونهای محتوا در پایان سال یا تاریخی نزدیک به آن، بهتر با خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب برخورد می‌کند. حسابرس باتوجه به خطرهای ارزیابی شده تحریف عمدی یا دستکاری، ممکن است به این نتیجه برسد که تعمیم نتایج اجرای روشهای حسابرسی از دوره میانی به پایان دوره مؤثر نخواهد بود. در مقابل، به دلیل آن که انجام یک تحریف عمدی (برای مثال، یک تحریف مربوط به شناخت نامناسب درآمد) ممکن است طی دوره شروع شده باشد، حسابرس می‌تواند آزمونهای محتوا را برای معاملات انجام شده در اوایل دوره یا طی دوره گزارشگری اجرا کند.

• میزان روشهای اجرا شده، منعکس کننده ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب می‌باشد. برای مثال، یکی از دو راهکار افزایش اندازه نمونه یا اجرای روشهای تحلیلی با جزئیات بیشتر ممکن است مناسب باشد. همچنین، تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه می‌تواند آزمون گسترده‌تر معاملات و پرونده حسابها را امکانپذیر کند. این‌گونه تکنیکها می‌تواند برای انتخاب نمونه معاملات از پرونده‌های الکترونیکی اصلی، مرتب‌سازی معاملات واجد ویژگیهای خاص، یا آزمون کل یک جامعه به جای نمونه‌ای از آن بکار رود.

**ت - 38. چنانچه حسابرس خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلبی را مشخص کند که بر مقادیر موجودیها تأثیر می‌گذارد، بررسی سوابق موجودیها ممکن است به تشخیص مکانها یا اقلامی که در جریان شمارش فیزیکی موجودیها یا پس از آن نیاز به توجه خاص دارند، کمک کند. چنین بررسیهایی ممکن است منجر به اتخاذ تصمیم برای مشاهده شمارش موجودیها در برخی مکانهای خاص بدون اعلام قبلی یا شمارش همزمان موجودیها در همه مکانها شود.**



ت - 39. حسابرس ممکن است خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلبی را مشخص کند که بر تعدادی از حسابها و ادعاها تأثیر می‌گذارد. این موضوع می‌تواند شامل ارزشیابی داراییها، برآوردهای مرتبط با معاملات و سایر رویدادهای خاص (نظیر تحصیل، تجدید ساختار یا واگذاری قسمتی از واحد تجاری)، و سایر بدهیهای عمده (مانند تعهدات بازنشستگی و دیگر تعهدات مربوط به مزایای پس از استخدام کارکنان، یا بدهیهای مربوط به جبران خسارت زیست محیطی) باشد. این خطر همچنین می‌تواند مربوط به تغییرات عمده در مفروضات مرتبط با برآوردهای مستمر باشد. اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن می‌تواند به حسابرس در ارزیابی معقول بودن این‌گونه برآوردهای مدیران اجرایی و قضاوتها و مفروضات زیربنایی آنها، کمک کند. بررسی قضاوتها و مفروضات مشابهی که مدیران اجرایی در دوره‌های قبل انجام داده‌اند نیز می‌تواند دید مناسبی را برای تشخیص معقول بودن قضاوتها و مفروضات پشتوانه برآوردهای مدیران اجرایی فراهم آورد.

ت - 40. نمونه‌هایی از روشهای حسابرسی قابل استفاده برای برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب، از جمله روشهایی که عنصر پیش‌بینی‌ناپذیری را در خود دارند، در پیوست 2 ارائه شده است. این پیوست شامل نمونه‌هایی از برخورد حسابرس با توجه به ارزیابی وی از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه، از جمله گزارشگری مالی متقلبانه ناشی از شناخت درآمد و سوء استفاده از داراییها است.

## روشهای حسابرسی در برخورد با خطر زیرپا گذاري كنترلها توسط مدیران اجرایی

### ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات (رک: بند 32-الف)

ت - 41. تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی، اغلب شامل دستکاری فرایند گزارشگری مالی از طریق ثبتهای حسابداری نامناسب یا غیرمجاز در دفاتر حسابداری است. این موضوع ممکن است در طی سال یا در پایان دوره روی دهد، یا ممکن است مدیران اجرایی با انجام تعدیلاتی در اقلام گزارش شده در صورتهای مالی بدون انعکاس آنها در دفاتر حسابداری، چنین کاری را انجام دهند (مانند تعدیلات تلفیقی و تجدید طبقه‌بندیها).

ت - 42. علاوه بر این، بررسی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت مرتبط با زیرپا گذاري نامناسب كنترلهاي حاكم بر ثبتهای حسابداری موضوعی حائز اهمیت است، زیرا فرایندها و كنترلهاي خودكار مي‌توانند خطر اشتباهات غیر عمدی را کاهش دهند ولي نمی‌توانند بر این خطر که اشخاص ممکن است به‌گونه‌ای نامناسب این فرایندهای خودکار (برای مثال از طریق تغییر مبالغی که به طور خودکار به دفاتر حسابداری یا سیستم گزارشگری مالی منتقل می‌شوند) را زیرپاگذارند، فایق آیند. علاوه بر این، هنگامی که از فناوری اطلاعات برای انتقال خودکار اطلاعات استفاده می‌شود، ممکن است شواهد قابل رؤیت چنین دخالت‌هایی در سیستمهای اطلاعاتی ناچیز باشد یا اینکه وجود نداشته باشد.

ت - 43. هنگام تشخیص و انتخاب ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات برای آزمون و تعیین شیوه مناسب برای آزمون شواهد پشتیبان اقلام انتخاب شده، موضوعات زیر باید مورد توجه قرار گیرند:

- ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب - وجود عوامل خطر تقلب و سایر اطلاعات کسب شده در جریان ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب

- می‌تواند به حسابرس در تشخیص ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات خاص، برای آزمون کمک کند.
- **کنترل‌های اعمال شده بر ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات -**  
اعمال کنترل‌های مؤثر نسبت به ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات، می‌تواند میزان آزمون‌های محتوای لازم را کاهش دهد، به شرطی که حسابرس، اثر بخشی کارکرد کنترل‌ها را آزمون کرده باشد.
  - **فرایند گزارشگری مالی واحد تجاری و ماهیت شواهدی که می‌تواند کسب شود -** در بسیاری از واحدهای تجاری، پردازش معمول معاملات شامل ترکیبی از مراحل و روشهای دستی و خودکار است. به همین ترتیب، پردازش ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات می‌تواند با روشها و کنترل‌های دستی و خودکار انجام شود. چنانچه در فرایند گزارشگری مالی از فناوری اطلاعات استفاده شود، ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات ممکن است تنها به صورت الکترونیکی وجود داشته باشد.
  - **ویژگیهای ثبتهای حسابداری یا سایر تعدیلات متقلبانه -**  
ثبتهای حسابداری یا سایر تعدیلات نادرست اغلب ویژگیهای بارز منحصر به فردی دارند. این ویژگیها می‌تواند شامل موارد زیر باشد: (الف) در حسابهای غیر مرتبط، غیر عادی یا حسابهایی که به ندرت استفاده می‌شوند، منظور شده باشند، (ب) توسط افرادی که معمولاً این ثبتهای حسابداری را انجام نمی‌دهند، انجام شده باشند، (پ) در پایان دوره یا به عنوان تعدیلات پس از بستن حسابها که توضیح یا توصیف کمی دارند یا فاقد توضیح هستند، انجام شده باشند، (ت) قبل از تهیه صورتهای مالی یا در جریان آن بدون درج شماره حساب انجام شده باشند، یا (ث) حاوی اعداد سرراست (روند شده) یا اعدادی با ارقام پایانی همسان باشند.

• ماهیت و پیچیدگی حسابها - ثبتهای حسابداری یا تعدیلات نادرست، ممکن است در حسابهایی منظور شده باشند که (الف) حاوی معاملات با ماهیت پیچیده یا غیرعادی هستند، (ب) حاوی برآوردهای عمده و تعدیلات پایان دوره هستند، (پ) در گذشته در معرض تحریف بوده‌اند، (ت) به موقع مغایرت‌گیری نشده یا حاوی مغایرت‌های رفع نشده‌ای هستند، (ث) حاوی معاملات درون‌سازماتی هستند، یا (ج) با خطر مشخص شده تحریف با اهمیت ناشی از تقلب مرتبط هستند. در حسابرسی واحدهای تجاری که دارای مکانها یا بخشهای متعدد هستند، لازم است به این نکته توجه شود که انتخاب ثبتهای حسابداری باید از چندین مکان متفاوت انجام شود.

• ثبتهای حسابداری یا سایر تعدیلات انجام شده خارج از روال عادی عملیات تجاری - ثبتهای حسابداری غیراستاندارد، ممکن است تابع همان کنترل‌های داخلی مربوط به ثبتهای تکراری مورد استفاده برای ثبت معاملاتی مانند فروشها، خریدها و پرداختهای نقدی ماهانه نباشد.

ت - 44. حسابرس برای تعیین ماهیت، زمانبندی و میزان آزمون ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند. با این وجود، از آنجا که اغلب ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات متقلبانه در پایان دوره گزارشگری انجام می‌شود، طبق بند 32- الف- 2 حسابرس ملزم است ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات انجام شده در آن تاریخ را انتخاب کند. به علاوه، به دلیل اینکه تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی ممکن است در طی دوره رخ دهند و ممکن است شامل تلاشهای گسترده‌ای برای پنهان کردن چگونگی ارتکاب تقلب صورت گرفته باشد، بند 32- الف- 3 حسابرس را ملزم می‌کند ضرورت آزمون ثبتهای حسابداری و سایر تعدیلات طی دوره را نیز مورد بررسی قرار دهد.

### برآوردهای حسابداری (رک: بند 32-ب)

ت - 45. تهیه صورتهای مالی مستلزم این است که مدیران اجرایی قضاوتهایی را انجام دهند یا مفروضاتی را بکار گیرند که تأثیر عمده‌ای بر برآوردهای حسابداری دارند و بر معقول بودن این برآوردها به‌گونه‌ای مستمر نظارت کنند. گزارشگری مالی متقلبانه اغلب از طریق تحریف عمدی برآوردهای حسابداری انجام می‌شود. این کار ممکن است برای مثال، از طریق کم‌نمایی یا بیش‌نمایی ذخایر به منظور هموارسازی سود طی دو یا چند دوره حسابداری یا برای دستیابی به سود برنامه‌ریزی شده به منظور فریب دادن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از طریق تحت تأثیر قرار دادن برداشت آنها از عملکرد و سودآوری واحد تجاری، انجام شود.

ت - 46. هدف از بررسی قضاوتها و مفروضات مدیران اجرایی در دوره‌های قبل درخصوص برآوردهای حسابداری عمده منعکس در صورتهای مالی سال قبل، مشخص کردن نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیران اجرایی است. هدف این بررسی، زیر سؤال بردن قضاوتهای حرفه‌ای حسابرس در دوره قبل که مبتنی بر اطلاعات در دسترس تا آن تاریخ بوده است، نمی‌باشد.

ت - 47. طبق استاندارد 540<sup>19</sup> نیز بررسی قضاوتها و مفروضات دوره‌های قبل الزامی است. در استاندارد مذکور، این بررسی به عنوان یکی از روشهای ارزیابی خطر برای کسب اطلاعات درخصوص اثر بخشی فرایند برآورد در دوره قبل، کسب شواهد حسابرسی درباره نتایج، یا در موارد مقتضی، بازنگری برآوردهای حسابداری دوره قبل که به انجام برآوردهای حسابداری دوره جاری مربوط است، و شواهد حسابرسی درخصوص موضوعاتی چون ابهام در برآورد که ممکن است

19. استاندارد حسابرسی 540، "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدید نظر شده 1392)"، بند 9

افشای آن در صورتهای مالی ضرورت داشته باشد، انجام می‌شود. در عمل، بررسی قضاوتها و مفروضات مدیران اجرایی با هدف تشخیص جانبداریهایی که می‌تواند نشانه خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب طبق این استاندارد باشد، ممکن است همراه با بررسی الزامی شده طبق استاندارد 540 انجام شود.

### منطق تجاری معاملات عمده (رک: بند 32-پ)

ت - 48. نشانه‌هایی که ممکن است بیانگر وجود معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری یا معاملات به ظاهر غیرعادی باشد که با هدف گزارشگری مالی متقلبانه یا پنهان کردن سوء استفاده از داراییها انجام شده است، شامل موارد مندرج در صفحه بعد می‌باشد:

- شکل چنین معاملاتی بیش از اندازه پیچیده به نظر می‌رسد (برای مثال، معاملات درون گروهی بین چندین واحد تجاری فرعی که اطلاعات مالی آنها تلفیق می‌شود یا معاملاتی که با اشخاص ثالث غیرمرتبط انجام شده است).
- مدیران اجرایی درباره ماهیت و نحوه حسابداری چنین معاملاتی با ارکان راهبری واحد تجاری مذاکره نکرده‌اند، و مستندات کافی در این خصوص وجود ندارد.
- مدیران اجرایی بیشتر بر ضرورت اعمال روشهای حسابداری خاص تأکید دارند تا محتوای اقتصادی این گونه معاملات.
- معاملات با اشخاص وابسته‌ای که تلفیق نشده‌اند، شامل واحدهای تجاری با مقاصد خاص انجام شده است، به نحو مناسبی توسط ارکان راهبری واحد تجاری بررسی یا تصویب نشده است.
- معاملات با اشخاص وابسته‌ای که قبلاً مشخص نشده‌اند یا اشخاصی که بدون کمک واحد تجاری، فاقد ساختار یا توان مالی

کافی برای پشتیبانی از انجام چنین معاملاتی هستند، صورت پذیرفته باشد.

ارزیابی شواهد حسابرسی (رک: بندهای 34 تا 37)

ت - 49. طبق استاندارد 330، حسابرس ملزم است براساس روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی کسب شده، مناسب بودن ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح ادعاها را مورد ارزیابی قرار دهد<sup>20</sup>. این ارزیابی اساساً موضوعی کیفی مبتنی بر قضاوت حسابرس است. چنین ارزیابی موجب بینش بیشتر حسابرس نسبت به خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب و نیاز به اجرای روشهای حسابرسی بیشتر یا متفاوت می‌شود. در پیوست 3، نمونه‌هایی از شرایط نشان‌دهنده احتمال وجود تقلب ارائه شده است.

روشهای تحلیلی اجرا شده در زمانی نزدیک به خاتمه کار حسابرسی برای دستیابی به نتیجه‌گیری کلی (رک: بند 34)

ت - 50. تشخیص روندها و روابط خاصی که می‌تواند نشان دهنده خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد، مستلزم بکارگیری قضاوت حرفه‌ای است. به‌ویژه روابط غیرعادی که به درآمد و سود پایان سال مربوط باشند، سودمند تلقی می‌شوند. این روابط غیرعادی برای مثال، می‌تواند شامل مبالغ هنگفت نامشخص سود در هفته‌های پایانی دوره گزارشگری یا معاملات غیر عادی، یا سودی باشد که با روند جریان نقدی حاصل از عملیات در تناقض است.

بررسی تحریفهای مشخص شده (رک: بندهای 35 تا 37)

ت - 51. از آنجا که تقلب مستلزم وجود انگیزه یا فشار برای ارتکاب آن، فرصت متصور برای انجام آن یا توجیهاتی برای عمل به آن می‌باشد، بعید است رخداد تقلب، رویدادی منحصر به فرد باشد.

20. استاندارد حسابرسی 330، بند 25

بنابراین، تحریفهای متعدد در يك مكان خاص اگر چه ممکن است در مجموع با اهمیت نباشد، اما می تواند نشانه ای از وجود خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب باشد.

ت - 52. پیامدهای يك تقلب مشخص شده، به شرایط موجود بستگی دارد. برای مثال، در صورتی که مدیران ارشد در تقلبی بی اهمیت مشارکت داشته باشند ممکن است آن تقلب، با اهمیت تلقی شود. در چنین شرایطی، قابل اتکا بودن شواهد کسب شده قبلی ممکن است زیر سوال برود چرا که ممکن است تردیدهایی درباره کامل و صحیح بودن اظهارات مدیران اجرایی و معتبر بودن اسناد و مدارک حسابداری به وجود آید. همچنین ممکن است احتمال تبانی بین کارکنان، مدیران اجرایی یا اشخاص ثالث مدنظر قرار گیرد.

ت - 53. در استانداردهای 450<sup>21</sup> و 700<sup>22</sup>، الزامات و رهنمودهایی برای ارزیابی و حل و فصل تحریفها و اثر آن بر اظهار نظر حسابرس در گزارش حسابرس، ارائه شده است.

ناممکن بودن ادامه کار حسابرسی (رک: بند 38)

ت - 54. نمونه هایی از شرایط استثنایی بوجود آمده که ممکن است ادامه کار حسابرسی را با مشکل مواجه سازد عبارتند از:

- خودداری واحد تجاری از اتخاذ اقدام مناسب در خصوص تقلب که از نظر حسابرس در شرایط موجود ضروری است، حتی اگر تقلب مورد نظر، تحریف با اهمیت در صورتهای مالی قلمداد نشود،
- بررسی حسابرس از خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و نتایج آزمونهای حسابرسی، نشان دهنده وجود خطر عمده تقلب با اهمیت و فراگیر باشد، یا

21. استاندارد حسابرسی 450، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"  
22. استاندارد حسابرسی 700، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده 1389)"



• حسابرس درباره صلاحیت یا صداقت مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، نگرانی جدی داشته باشد.

ت - 55. به دلیل تنوع شرایطی که ممکن است رخ دهد، تعیین قطعی زمان مناسب برای کناره‌گیری از کار حسابرسی ممکن نیست. عوامل مؤثر بر این تصمیم عبارت است از پیامدهای مشارکت یکی از مدیران اجرایی یا عضوی از ارکان راهبری در ارتکاب تقلب (که ممکن است قابل اتکا بودن اظهارات مدیران اجرایی را تحت تأثیر قرار دهد) و پیامدهایی که ادامه همکاری با واحد تجاری را برای حسابرس در پی خواهد داشت.

ت - 56. در چنین شرایطی، حسابرس مسئولیتهای قانونی و حرفه‌ای دارد و این مسئولیتهای ممکن است در واحدهای تجاری مختلف، متفاوت باشد. برای مثال، در برخی موارد حسابرس ممکن است بخواهد یا ملزم باشد، اعلامیه یا گزارشی را برای شخص یا اشخاصی که وی را منصوب کرده‌اند یا در برخی موارد، برای مراجع نظارتی ارسال کند. با توجه به ماهیت استثنایی شرایط و لزوم توجه به الزامات قانونی، حسابرس ممکن است هنگام تصمیم‌گیری درباره کناره‌گیری از کار و تعیین اقدامات مناسب شامل امکان گزارشگری به سهامداران، مراجع قانونی یا سایر اشخاص ذیصلاح، مشورت حقوقی را مناسب بداند.<sup>23</sup>

#### ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت - 57. در بسیاری از موارد در بخش عمومی، به دلیل وجود الزام قانونی یا به منظور تأمین منافع عمومی، عدم پذیرش یا کناره‌گیری از کار در اختیار حسابرس نمی‌باشد.

<sup>23</sup> در آیین رفتار حرفه‌ای، رهنمودهایی در خصوص ارتباط با حسابرس جانشین ارائه شده است

تأییدیه کتبی (رک: بند 39)

ت - 58. در استاندارد 580<sup>24</sup> الزامات و رهنمودهایی برای دریافت تأییدیه‌های مناسب از مدیران اجرایی و در صورت لزوم، ارکان راهبری واحد تجاری، ارائه شده است. این موضوع اهمیت دارد که مدیران اجرایی، و در صورت لزوم ارکان راهبری، علاوه بر پذیرش مسئولیت صورتهای مالی، مسئولیت طراحی، اجرا و حفظ کنترل‌های داخلی برای پیشگیری و کشف تقلب را نیز صرفنظر از اندازه واحد تجاری، بپذیرند.

ت - 59. به دلیل ماهیت تقلب و مشکلات پیش‌روی حساب‌رسان در کشف تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی، دریافت تأییدیه کتبی از مدیران اجرایی، و در صورت لزوم ارکان راهبری، برای تأیید اینکه موارد مندرج در صفحه بعد را برای حسابرس افشا کرده‌اند، حایز اهمیت است:

الف. نتایج ارزیابی مدیران اجرایی از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی، و

ب. اطلاع آنها از تقلب واقع شده، موارد مشکوک به تقلب و ادعای تقلب مؤثر بر واحد تجاری.

اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی و ارکان راهبری

اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی (رک: بند 40)

ت - 60. در مواردی که حسابرس شواهدی حاکی از وجود تقلب یا احتمال وجود تقلب به دست می‌آورد، حایز اهمیت است که این موضوع را در اولین فرصت به اطلاع سطح مناسبی از مدیران اجرایی برساند، حتی اگر احتمالاً موضوع کم‌اهمیت به نظر برسد (برای مثال، اختلاس کوچک یکی از کارکنان رده پایین واحد تجاری). تعیین سطح مناسب مدیران اجرایی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد و از عواملی چون

24. استاندارد حسابرسی 580، "تأییدیه مدیران"

احتمال تبانی، و ماهیت و اندازه موارد مشکوک به تقلب تأثیر می‌پذیرد. معمولاً سطح مناسب مدیران اجرایی، سطحی است که حداقل یک رده بالاتر از اشخاصی است که به نظر می‌رسد در مورد مشکوک به تقلب دخالت دارند.

#### اطلاع رسانی به ارکان راهبری (رک: بند 41)

ت - 61. اطلاع رسانی حسابرس به ارکان راهبری ممکن است به صورت شفاهی یا کتبی باشد. در استاندارد 260، عوامل مورد توجه حسابرس در تعیین شفاهی یا کتبی بودن اطلاع رسانی به ارکان راهبری، مشخص شده است<sup>25</sup>. با توجه به ماهیت و حساسیت تقلب مدیران ارشد اجرایی یا تقلبی که منجر به تحریف بااهمیت صورتهای مالی می‌شود، حسابرس این قبیل موضوعات را به موقع و در صورت لزوم به صورت کتبی گزارش می‌کند.

ت - 62. هنگامی که حسابرس از تقلب کارکنانی به جز مدیران اجرایی که منجر به تحریف بااهمیت نمی‌شود، آگاه می‌گردد، ممکن است در برخی موارد، اطلاع رسانی به ارکان راهبری را مناسب بداند. به همین ترتیب، ارکان راهبری نیز ممکن است مایل باشند از چنین شرایطی آگاه شوند. چنانچه حسابرس و ارکان راهبری در مراحل اولیه حسابرسی درباره ماهیت و میزان اطلاع رسانی حسابرس در این زمینه توافق کنند، فرایند اطلاع‌رسانی تقویت می‌شود.

ت - 63. در شرایط استثنایی که حسابرس درباره صداقت یا درستکاری مدیران اجرایی یا ارکان راهبری تردید دارد، ممکن است کسب مشورت حقوقی را برای تعیین اقدام مناسب، مورد توجه قرار دهد.

25. استاندارد حسابرسی 260، بند ت-37

### سایر موضوعات مرتبط با تقلب (رک: بند 42)

ت - 64. سایر موضوعات مرتبط با تقلب که حسابرس درباره آنها با ارکان راهبری واحد تجاری مذاکره می‌کند، به عنوان مثال، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- نگرانیها درباره ماهیت، میزان و تناوب ارزیابیهای مدیران اجرایی از کنترلهای برقرار شده برای پیشگیری و کشف تقلب و خطر تحریف احتمالی صورتهای مالی.
- قصور مدیران اجرایی در برخورد مناسب با ضعفهای بااهمیت مشخص شده در کنترلهای داخلی یا برخورد مناسب با تقلب مشخص شده.
- ارزیابی حسابرس از محیط کنترلی واحد تجاری، شامل پرس و جو درخصوص صلاحیت و درستکاری مدیران اجرایی.
- آن بخش از اقدامات مدیران اجرایی که ممکن است نشانه گزارشگری مالی متقلبانه باشد، مانند شیوه انتخاب و بکارگیری آن دسته از رویه‌های حسابداری توسط مدیران اجرایی که می‌تواند نشان‌دهنده تلاش آنها برای مدیریت سود به منظور فریب استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از طریق تحت تأثیر قراردادن برداشت آنها درخصوص عملکرد و سودآوری واحد تجاری باشد.
- نگرانیها درباره کفایت و کامل بودن مجوز انجام معاملاتی که به ظاهر خارج از روال عادی عملیات تجاری هستند.

اطلاع رسانی به مراجع قانونی و اجرایی (رک: بند 43)

ت - 65. وظیفه حرفه‌ای حسابرس مبنی بر محرمانه نگهداشتن اطلاعات صاحبکار ممکن است مانع از گزارشگری تقلب به اشخاص خارج از واحد تجاری شود. با این وجود، مسئولیتهای قانونی حسابرس در کشورهای مختلف، متفاوت است و در برخی

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

شرایط، ممکن است مسئولیت رازداری طبق احکام قانونی، قانون یا دادگاه، لغو شود. در برخی کشورها، حسابرس مؤسسات مالی مسئولیت نظارتی دارد رخدادهای تقلب را به مراجع نظارتی گزارش دهد. همچنین، در برخی کشورها، حسابرس مسئول گزارش تحریفها به مراجع قانونی در مواردی است که مدیران اجرایی و ارکان راهبری در انجام اقدام اصلاحی خودداری می‌کنند.

ت - 66. حسابرس ممکن است کسب مشورت حقوقی را برای تعیین اقدام مناسب در شرایط موجود مناسب بداند. هدف از این کار، تعیین گامهای لازم برای بررسی اثر تقلبهای مشخص شده بر منافع عمومی است.

*ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی*

ت - 67. در بخش عمومی، الزامات گزارشگری تقلب، اعم از آنکه از طریق فرایند حسابرسی کشف شده یا کشف نشده باشد، ممکن است طبق الزامات خاص حسابرسی یا قوانین و مقررات مربوط یا سایر الزامات باشد.

پیوست 1 (رک: بند ت-25)

نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب

عوامل خطر تقلب مشخص شده در این پیوست، نمونه‌هایی از چنین عواملی است که حسابرسان معمولاً در دامنه وسیعی از وضعیتهای گوناگون با آنها روبه‌رو می‌شوند. نمونه‌هایی مربوط به دو نوع تقلب مورد توجه حسابرس (یعنی گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از داراییها)، به صورت جداگانه ارائه شده است. برای هر یک از این دو نوع تقلب، عوامل خطر براساس سه شرطی که معمولاً هنگام وقوع تحریف با اهمیت ناشی از تقلب وجود دارند، یعنی (الف) انگیزه‌ها/ فشارها، (ب) فرصتها، و (پ) نگرشها/ توجیه‌ها طبقه‌بندی شده است. اگر چه این عوامل خطر، وضعیتهای گوناگونی را پوشش می‌دهند، اما تنها نمونه‌هایی از عوامل مورد نظر هستند و از این رو، حسابرس ممکن است عوامل خطر دیگر یا متفاوتی را مشخص کند. تمام این نمونه‌ها در همه شرایط، مربوط محسوب نمی‌شوند و برخی ممکن است در واحدهای تجاری با اندازه متفاوت یا با شرایط و ویژگیهای مالکیتی متفاوت اهمیت کمتر یا بیشتری داشته باشند. همچنین، ترتیب ارائه نمونه‌های عوامل خطر تقلب، بیانگر اهمیت نسبی یا تناوب رخداد آنها نیست.

عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

موارد زیر، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه است.

انگیزه‌ها/ فشارها

تهدید ثبات یا سودآوری مالی بدلیل شرایط اقتصادی، صنعت یا عملیات واحد تجاری، مانند:

- وجود رقابت شدید یا اشباع بازار، همراه با روند نزولی حاشیه سود.

- آسیب پذیری بالا در مقابل تغییرات سریع، نظیر تحولات فناوری، ناپاب شدن محصول یا نرخهای سود بانکی.
  - کاهش عمده در تقاضای مشتریان و افزایش شکستهای تجاری در صنعت و کل اقتصاد.
  - زیانهای عملیاتی که منجر به خطر ورشکستگی، توقیف اموال یا از دست دادن کنترل واحد تجاری به صورت ناخواسته می شود.
  - جریانهای نقدی عملیاتی منفی مستمر یا ناتوانی در ایجاد جریانهای نقدی عملیاتی علیرغم گزارش سود و رشد سود.
  - رشد سریع یا سودآوری غیر عادی، به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت.
  - الزامات حسابداری، قانونی یا مقرراتی جدید.
- فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی برای دستیابی به الزامات یا انتظارات اشخاص ثالث به دلیل:
- انتظارات تحلیلگران سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران نهادی، اعتباردهندگان عمده یا سایر اشخاص ثالث در مورد سودآوری یا روند آن (به ویژه انتظارات بلند پروازانه غیرمنطقی یا غیر واقع بینانه)، شامل انتظارات ایجاد شده توسط مدیران اجرایی برای مثال، از طریق ارائه اخبار یا گزارشهای سالانه بیش از حد خوشبینانه مدیران اجرایی.
  - نیاز به اخذ تسهیلات مالی یا سرمایه اضافی برای حفظ توان رقابتی-شامل تأمین مالی برای مخارج تحقیق و توسعه یا مخارج سرمایه‌ای عمده.
  - توانایی اندک در دستیابی به الزامات مقرر شده توسط بورس یا بازپرداخت بدهیها یا ایفای سایر تعهدات.

• آثار منفی واقعی یا متصور ناشی از گزارش نتایج مالی ضعیف بر معاملات عمده در جریان انجام مانند ترکیبهای تجاری یا انعقاد قراردادهای عمده.

تهدید منافع مالی شخصی مدیران اجرایی یا ارکان راهبری بر اساس اطلاعات موجود، به واسطه ارتباط آن با عملکرد مالی واحد تجاری به اشکال زیر:

- وجود منافع مالی عمده در واحد تجاری.
- مشروط بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایا (برای مثال پاداشها، اختیارهای خرید سهام و دریافت‌های خارج از قرارداد) به دستیابی به اهداف بلند پروازانه برای قیمت سهام، نتایج عملیات، وضعیت مالی یا جریانهای نقدی<sup>26</sup>.
- ضمانتهای شخصی سپرده شده توسط اشخاص مزبور در قبال بدهیهای واحد تجاری.
- فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی یا کارکنان عملیاتی برای دستیابی به اهداف مالی تعیین شده توسط ارکان راهبری، شامل اهداف انگیزشی برای فروش یا سودآوری.

#### فرصتها

- ماهیت صنعت یا عملیات واحد تجاری، فرصتهایی را برای گزارشگری مالی متقلبانه فراهم می‌آورد که می‌تواند از موارد زیر ناشی شود:
- معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات تجاری انجام نشده یا معاملات عمده با واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابرسی نشده یا توسط مؤسسه حسابرسی دیگری حسابرسی شده است.

26. برنامه‌های انگیزشی مدیران اجرایی می‌تواند مشروط به دستیابی به اهدافی که تنها به حسابهای خاص یا فعالیتهای منتخب واحد تجاری مربوط می‌شود، وابسته باشد حتی اگر حسابها یا فعالیتهای مرتبط برای واحد تجاری در مجموع، بااهمیت نباشد.



● حضور یا توانایی مالی قوی برای تسلط بر بخش خاصی از صنعت که باعث تحمیل شرایط واحد تجاری به عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌شود که ممکن است به انجام معاملات نامناسب و غیرحقیقی در شرایط غیرعادی منجر شود.

● داراییها، بدهیها، درآمدها، یا هزینه‌های مبتنی بر برآوردهای عمده مستلزم قضاوت‌های ذهنی یا ابهاماتی که به سختی قابل تایید است.

● معاملات عمده، غیرعادی یا بسیار پیچیده، به ویژه آنهایی که نزدیک به پایان دوره انجام شده و "رجحان محتوا بر شکل" را به شدت زیر سوال می‌برد.

● انجام عملیات عمده در سطح بین‌المللی و در محیط‌های تجاری و فرهنگی متفاوت.

● استفاده از واسطه‌های تجاری در مواردی که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد.

● حساب‌های بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعب واقع در مناطق آزاد معاف از مالیات که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد.

اثربخش نبودن نظارت بر مدیران اجرایی به واسطه موارد زیر:

● تسلط یک شخص یا گروه کوچک بر امور مدیریتی (در واحد تجاری که مالکیت از مدیریت جداست) بدون وجود کنترل‌های جبرانی.

● اثربخش نبودن نظارت ارکان راهبری بر فرایند گزارش‌گری مالی و کنترل‌های داخلی.

وجود يك ساختار سازمانی پیچیده یا بی‌ثبات، براساس شواهد زیر:

● دشوار بودن تعیین سازمان یا فرد یا افراد دارای منافع کنترلی در واحد تجاری.

- ساختار سازمانی بیش از حد پیچیده، شامل غیرعادی بودن شخصیت حقوقی واحد تجاری یا اختیارات غیرعادی مدیران اجرایی.
- تغییرات مکرر و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی، مشاوران حقوقی یا ارکان راهبری.

ضعف اجزای کنترلهای داخلی در نتیجه موارد زیر:

- نظارت ناکافی بر کنترلهای خودکار و کنترلهای حاکم بر گزارشگری مالی میان دوره‌ای (در مواردی که گزارشگری برون‌سازمانی آن الزامی است).
- تغییرات زیاد در کارکنان یا استخدام کارکنان ناکارآمد برای واحدهای حسابداری، حسابرسی داخلی یا فناوری اطلاعات.
- اثربخش نبودن سیستمهای حسابداری و اطلاعاتی، شامل وجود ضعفهای بااهمیت در کنترلهای داخلی.

#### نگرشها/ توجه‌ها

- اثربخش نبودن اطلاع‌رسانی، بکارگیری، پشتیبانی یا تقویت ارزشها یا استانداردهای اخلاقی واحد تجاری توسط مدیران اجرایی، یا اطلاع‌رسانی ارزشها یا استانداردهای اخلاقی نامناسب.
- دخالت بیش از حد مدیران غیر مالی در انتخاب رویه‌های حسابداری یا تعیین برآوردهای عمده.
- سوابق مشخصی از نقض قوانین مربوط به اوراق بهادار یا سایر قوانین و مقررات، یا دعاوی مطرح شده علیه واحد تجاری، مدیران ارشد اجرایی یا ارکان راهبری آن مبنی بر ارتکاب تقلب یا نقض قوانین و مقررات.
- وجود منافع قابل ملاحظه مدیران اجرایی در حفظ یا افزایش روند سود یا قیمت سهام.

- رویه‌ای که مدیران اجرایی برای تحلیلگران، بستانکاران و سایر اشخاص ثالث جهت رسیدن به پیش‌بینی‌های بلند پروازانه یا غیر واقع بینانه بکار می‌برند.
- قصور مدیران اجرایی در اصلاح به موقع ضعف‌های بااهمیت مشخص شده در کنترل‌های داخلی.
- تمایل مدیران اجرایی به استفاده از روش‌های نامناسب برای به حداقل رساندن سود گزارش شده با انگیزه‌های مالیاتی.
- اخلاق مداری ناچیز مدیران ارشد اجرایی.
- بی‌توجهی مدیر- مالک، به تفکیک معاملات شخصی از معاملات واحد تجاری.
- اختلاف نظر بین سهامداران در واحد تجاری دارای تعداد محدودی سهامدار.
- تلاش‌های مستمر مدیران اجرایی برای توجیه رویه‌های حسابداری نامناسب با استناد به موضوع اهمیت.
- تیرگی روابط بین مدیران اجرایی و حسابرس فعلی یا قبلی، با وجود نشانه‌های زیر:
  - اختلاف نظرهای مکرر با حسابرس فعلی یا قبلی درباره موضوعات حسابداری، حسابرسی یا گزارشگری.
  - درخواست‌های غیرمنطقی از حسابرس، شامل ایجاد محدودیت‌های زمانی غیرمنطقی برای تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش حسابرس.
  - ایجاد محدودیت‌هایی که دسترسی حسابرس به افراد یا اطلاعات، یا توانایی حسابرس را برای ارتباط سازنده با ارکان راهبری محدود می‌کند.

رفتار سلطه‌گرانه مدیران اجرایی در برخورد با حسابرس به ویژه تلاش برای اثر گذاردن بر دامنه کار وی یا انتخاب یا ادامه همکاری با اعضای تیم حسابرسی یا اشخاص طرف مشورت حسابرس.

عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها نیز طبق سه شرطی که معمولاً هنگام وجود تقلب حضور دارند، یعنی: انگیزه‌ها/ فشارها، فرصتها و نگرشها/ توجیه‌ها طبقه بندی می‌شوند. برخی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه ممکن است هنگام وقوع تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها نیز وجود داشته باشد. برای مثال، اثربخش نبودن نظارت مدیران اجرایی و سایر ضعفهای کنترل‌های داخلی ممکن است هم در موارد تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و هم در موارد سوء استفاده از داراییها، وجود داشته باشد. در ادامه، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها ارائه شده است:

#### انگیزه‌ها/ فشارها

تعهدات مالی شخصی به مدیران اجرایی یا کارکنانی که به وجوه نقد یا سایر داراییهای مستعد سرقت و سوء استفاده دسترسی دارند، ممکن است آنها را تحت فشار قرار دهد.

تیرگی روابط بین واحد تجاری و کارکنانی که به وجوه نقد یا دیگر داراییهای مستعد سرقت دسترسی دارند، ممکن است این کارکنان را وادار کند دست به سوء استفاده از داراییها بزنند. برای مثال روابط تیره ممکن است در اثر موارد زیر به وجود آید:

- اخراج کارکنان در آینده قابل پیش‌بینی یا مشخص.
- تغییرات جاری یا قابل پیش‌بینی در حقوق و مزایای کارکنان.

- اعطای ترفیعات، حقوق و مزایای جبران خدمات یا دیگر پاداشهای مغایر با انتظارات کارکنان.

#### فرصتها

برخی ویژگیها یا شرایط ممکن است آسیب پذیری داراییها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، فرصتهای سوء استفاده از داراییها در موارد زیر افزایش می‌یابد:

- نگهداشت یا گردش قابل ملاحظه وجوه نقد.
- وجود اقلام با ارزش کم حجم یا اقلام با تقاضای بالا.
- وجود داراییهای با قابلیت تبدیل آسان به وجه نقد مانند اوراق بهادار بی‌نام، جواهرات یا تراشه‌های رایانه.
- وجود داراییهای ثابت کم حجم، قابل خرید و فروش، یا بدون نیاز به مدارک رسمی مالکیت.

عدم کفایت کنترلهای داخلی حاکم بر داراییها ممکن است آسیب پذیری آنها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، سوء استفاده از داراییها ممکن است به دلایل رخ دهد:

- کافی نبودن تفکیک وظایف یا کنترلهای مستقل.
- کافی نبودن نظارت بر مخارج مدیران ارشد اجرایی، مانند هزینه سفر یا بازپرداخت سایر مخارج انجام شده.
- کافی نبودن نظارت مدیران اجرایی بر کارکنان مسئول داراییها نظیر ناکافی بودن نظارت یا سرپرستی در مناطق دور دست.
- کافی نبودن فرایند گزینش برای استخدام کارکنانی که به داراییها دسترسی دارند.
- کافی نبودن نگهداری سوابق داراییها.
- کافی نبودن سیستم صدور مجوز و تصویب معاملات (برای مثال، در معاملات خرید).
- کافی نبودن حفاظت فیزیکی از وجوه نقد، اوراق بهادار، موجودیها یا داراییهای ثابت.
- کامل و به موقع نبودن مطابقت داراییهای عینی با داراییهای دفتری.
- نبود مستندات مناسب و به موقع برای معاملات. برای مثال، برای تعیین قابل قبول بودن برگشت از فروشها.
- نبود مرخصیهای اجباری برای کارکنان مسئول کنترلهای کلیدی.
- کافی نبودن شناخت مدیران اجرایی از فناوری اطلاعات که می تواند فرصت سوء استفاده کارکنان فناوری اطلاعات را فراهم کند.
- کافی نبودن کنترلهای دسترسی حاکم بر ثبتهای خودکار، شامل کنترل و بررسی گزارشهای ثبت وقایع در سیستمهای رایانه ای.

### نگرشها/ توجهها

- بی‌توجهی به ضرورت نظارت یا کاهش خطرهای مرتبط با سوء استفاده از داراییها.
- بی‌توجهی به کنترلهای داخلی حاکم بر سوء استفاده از داراییها با زیرپا گذاشتن کنترلهای موجود یا کوتاهی در اصلاح ضعفهای شناخته شده کنترلهای داخلی.
- رفتاری که نشان دهنده رنجش یا نارضایتی کارکنان از واحد تجاری یا واحد تجاری از رفتار کارکنان باشد.
- تغییر در رفتار یا سبک زندگی کارکنان مربوط که ممکن است نشان دهنده سوء استفاده آنها از داراییها باشد.
- تحمل سرقتهای کوچک.

## پیوست 2 (رک: بند ت -40)

نمونه‌هایی از روشهای حسابرسی قابل استفاده برای برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب

در این پیوست نمونه‌هایی از روشهای حسابرسی قابل استفاده برای برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده مرتبط با تقلب ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از داراییها ارائه شده است. اگر چه این روشها، وضعیتهای گوناگون را پوشش می‌دهند، ولی آنها تنها به عنوان مثال ارائه شده‌اند و از این رو، ممکن است در همه شرایط، مناسبترین یا ضروری‌ترین روش نباشند. همچنین، ترتیب ارائه نمونه‌ها اهمیت نسبی آنها را منعکس نمی‌کند.

ملاحظات در سطح ادعاها

برخوردهای خاص با ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، بر حسب نوع یا ترکیب عوامل خطر تقلب یا شرایط مشخص شده، و گروه‌های معاملات، مانده حسابها، موارد افشا و ادعاهایی که ممکن است از این خطرها متأثر شود، متفاوت خواهد بود.

نمونه‌های خاص این برخوردها به شرح زیر است:

- بازدید برخی مکانها یا اجرای برخی آزمونها بدون اطلاع قبلی یا به صورت غیرمنتظره. برای مثال، مشاهده موجودیها در مکانهایی که حضور حسابرس در آنها قبلاً اعلام نشده است یا شمارش وجوه نقد در يك تاريخ به خصوص به صورت غیرمنتظره.
- تأکید بر شمارش موجودیها در پایان دوره گزارشگری یا تاریخی نزدیک به آن برای به حداقل رساندن خطر دستکاری مانده‌ها در فاصله زمانی بین تاریخ تکمیل شمارش و پایان دوره گزارشگری.
- تغییر رویکرد حسابرسی در سال جاری. برای مثال، تماس شفاهی با مشتریان و عرضه‌کنندگان عمده علاوه بر درخواست تأییدیه کتبی، ارسال درخواست تأییدیه برای شخص خاصی در داخل واحد تجاری، یا جستجو برای اطلاعات بیشتر و متفاوت.



- بررسی مفصل ثبتهای اصلاحی پایان دوره‌های سه ماهه یا پایان سال واحد تجاری و پی‌جویی هر موضوعی که از لحاظ ماهیت یا مبلغ، غیر عادی به نظر می‌رسد.
- پی‌جویی معاملات عمده و غیر عادی، به ویژه آنهایی که در پایان سال یا تاریخی نزدیک به آن روی داده است، از نقطه نظر ارتباط آنها با معاملات با اشخاص وابسته و نیز پی‌جویی منشأ منابع مالی پشتوانه آن معاملات.
- اجرای روشهای تحلیلی با استفاده از داده‌های تجزیه شده. برای مثال، مقایسه فروشها و بهای تمام شده فروشها بر حسب مکان جغرافیایی، خط تولید یا ماه به ماه با انتظارات حسابرس.
- انجام مصاحبه با کارکنان فعال در حوزه‌هایی که خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در آن مشخص شده است، برای کسب دیدگاه آنان در مورد خطر تقلب و اینکه آیا کنترل‌های کافی برای مقابله با این خطر برقرار شده است، و چگونه.
- در مواردی که صورتهای مالی یک یا چند شرکت فرعی، قسمت یا شعبه واحد تجاری توسط سایر حسابرسان مستقل حسابرسی می‌شود، با آنها درباره میزان کار لازم برای برخورد با خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب در ارتباط با معاملات و فعالیتهای فی‌مابین اجزای واحد تجاری، تبادل نظر می‌شود.
- چنانچه کار انجام شده توسط کارشناس برای یکی از اقلام صورتهای مالی که خطر تحریف ارزیابی شده ناشی از تقلب در مورد آن بالاست، اهمیت ویژه‌ای داشته باشد، اجرای روشهای بیشتر درباره برخی یا همه مفروضات کارشناس، روشها یا یافته‌های وی به منظور کسب اطمینان از غیرمنطقی نبودن یافته‌های وی یا استفاده از خدمات یک کارشناس دیگر برای آن منظور.
- اجرای روشهای حسابرسی به منظور تحلیل مانده‌های اول دوره برخی از سرفصلهای ترازنامه حسابرسی شده سال قبل برای ارزیابی

چگونگی حل و فصل برخی موضوعات متضمن قضاوتها و برآوردهای حسابداری (برای مثال، ذخیره برگشت از فروش) باتوجه به منافع آن.

- اجرای روشهای حسابرسی در مورد صورت تطبیق حسابها یا سایر صورت تطبیقهای تهیه شده توسط واحد تجاری، شامل بررسی صورت تطبیقهای تهیه شده برای دورههای میانی.
- اجرای تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه، مانند داده‌کاوی برای آزمون ناهنجاریهای موجود در يك جامعه.
- آزمون صحت سوابق و معاملات پردازش شده توسط رایانه.
- جستجوی شواهد حسابرسی بیشتر از منابع اطلاعاتی خارج از واحد تجاری مورد رسیدگی.

برخوردهای خاص- تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

نمونه‌هایی از برخوردهای حسابرس باتوجه به ارزیابی وی از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه به شرح زیر است:

#### شناخت درآمد

- اجرای روشهای تحلیلی مرتبط با درآمد با استفاده از داده‌های تفکیک شده، برای مثال، مقایسه درآمد گزارش شده دوره جاری به صورت ماه به ماه، بر حسب خطوط تولید یا قسمتهای تجاری با دوره‌های قابل مقایسه گذشته. تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه می‌توانند در تشخیص ارتباطات یا معاملات درآمدی غیرعادی یا غیر منتظره مفید واقع شوند.
- دریافت تأییدیه از مشتریان درباره برخی شرایط قراردادها و نبود توافقیهای جنبی، زیرا در اغلب اوقات، نحوه عمل حسابداری مناسب تحت تأثیر چنین شرایط یا توافقیهایی است که اغلب اسناد و مدارک کافی برای آن تهیه نمی‌شود. برای مثال، معیار پذیرش، شرایط تحویل و دریافت وجه، نبود تعهدات آتی یا مستمر برای فروشنده،

- حق برگشت محصول، تضمین فروش مشتری و شرایط فسخ یا برگشت وجه، اغلب در چنین شرایطی مربوط تلقی می‌شوند.
- پرس و جو از کارکنان واحد فروش و بازاریابی یا مدیر امور حقوقی درخصوص فروشها و کالاهای ارسالی نزدیک به پایان دوره و آگاهی آنها از هرگونه شرایط غیرعادی مرتبط با این معاملات.
- حضور فیزیکی در یک یا چند مکان در پایان دوره برای مشاهده کالاهای در حال حمل یا آماده برای حمل (یا کالاهای برگشتی که مراحل اداری را طی می‌کنند) و اجرای سایر روشهای مناسب برای انقطاع زمانی فروشها و موجودیها.
- در شرایطی که معاملات درآمدي به صورت الکترونیکی شروع، پردازش و ثبت می‌شوند، آزمون کنترلها برای کسب اطمینان از وقوع معاملات درآمدي ثبت شده و مناسب بودن ثبت آنها.

#### مقادیر موجودی

- بررسی سوابق موجودیهای واحد تجاری برای تشخیص مکانها یا اقلامی که در خلال انبارگردانی یا پس از آن نیازمند توجه ویژه‌ای هستند.
- مشاهده شمارش موجودیها در برخی مکانها بدون اطلاع قبلی یا شمارش همزمان موجودیها در همه مکانها.
- شمارش موجودیها در پایان دوره گزارشگری یا تاریخی نزدیک به آن برای به حداقل رساندن خطر دستکاری در فاصله زمانی بین تاریخ شمارش و پایان دوره گزارشگری.
- انجام روشهای لازم در زمان مشاهده شمارش موجودیها، برای مثال بررسی دقیق‌تر اقلام بسته‌بندی شده، شیوه چیدن کالاها (برای مثال، وجود فضای خالی بین کالاها) یا برجسب زدن آنها و کیفیت (یعنی، خلوص، درجه یا غلظت) مواد مایع مانند عطرها یا مواد شیمیایی. در این زمینه، استفاده از کار کارشناس می‌تواند مفید باشد.

- مقایسه مقادیر دوره جاری با دوره‌های قبل بر حسب گروه یا طبقه موجودیها، مکان نگهداری موجودیها یا معیارهای دیگر یا مقایسه مقادیر شمارش شده با سوابق ثبت دائمی موجودیها.
- استفاده از تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه برای آزمون بیشتر نتایج شمارش فیزیکی موجودیها - برای مثال، مرتب کردن اقلام بر حسب شماره برچسب به منظور آزمون کنترل‌های مرتبط با برچسب بر حسب شماره سریال اقلام برای حصول اطمینان از نبود اقلام شمارش نشده یا اقلام دو بار شمارش شده.

#### برآوردهای مدیران اجرایی

- استفاده از کارشناس برای انجام برآوردی مستقل، و مقایسه آن با برآورد مدیران اجرایی.
- پرس و جو از افرادی غیر از مدیران اجرایی و کارکنان واحد حسابداری برای تأیید توانایی مدیران اجرایی و قصد آنها برای انجام اقداماتی که به انجام برآوردها مربوط هستند.

برخوردهای خاص- تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها

شرایط متفاوت مستلزم برخوردهای متفاوت است. معمولاً برخورد حسابرس با خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب مرتبط با سوء استفاده از داراییها معطوف به برخی مانده حسابها و گروه‌های معاملات می‌شود. اگر چه برخی از برخوردهای حسابرس که با دو عنوان قبل مطرح شد ممکن است در چنین شرایطی نیز قابل اعمال باشد، اما دامنه کار حسابرس به اطلاعات خاص مربوط به خطر سوء استفاده مشخص شده بستگی دارد.

نمونه‌هایی از برخورد حسابرس با ارزیابی خطر تحریفهای بااهمیت ناشی از سوء استفاده از داراییها به شرح زیر است:

- شمارش موجودی نقد یا اوراق بهادار در پایان سال یا در تاریخی نزدیک به آن.

- اخذ تأییدیه مستقیم از مشتریان درباره گردش حساب (شامل اعلامیه‌های بستانکار و برگشت از فروشها و تاریخهای پرداخت) طی دوره مورد حسابرسی.
- تحلیل موارد وصول حسابهای سوخت شده.
- تحلیل کسری موجودیها بر حسب مکان نگهداری یا نوع محصول.
- مقایسه نسبتهای کلیدی موجودیها با نرم صنعت.
- بررسی مستندات پشتوانه برای موارد کاهش در سیستم ثبت دائمی موجودیها.
- تطبیق رایانه‌ای فهرست مشتریان با فهرست کارکنان به منظور تشخیص موارد انطباق آدرسها یا شماره تلفنها.
- جستجوی رایانه‌ای سوابق حقوق و دستمزد کارکنان به منظور مشخص کردن نشانی، هویت کارکنان یا شماره بیمه کارکنان یا حسابهای بانکی تکراری.
- بررسی پرونده‌های پرسنلی برای مشخص کردن افرادی که فعالیت کمی دارند یا اساساً فعالیتی ندارند، برای مثال، نبود سوابق ارزیابی عملکرد.
- تحلیل تخفیفات و برگشت از فروش برای مشخص کردن الگوها یا روندهای غیرعادی.
- اخذ تأییدیه از اشخاص ثالث درباره شرایط خاص قراردادها.
- کسب شواهد نشان‌دهنده اجرای قراردادها طبق شرایط آنها.
- بررسی صحت هزینه‌های گزاف و غیر عادی.
- بررسی وجود مجوز لازم برای وامهای پرداختی به مدیران ارشد اجرایی و اشخاص وابسته و صحت مبالغ گزارش شده.

استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

- بررسی میزان و صحت گزارشهای هزینه ارائه شده توسط مدیران ارشد اجرایی .

پیوست 3 (رک: بند ت-49)

نمونه‌هایی از شرایط نشان دهنده احتمال وجود تقلب

موارد زیر، نمونه‌هایی از شرایطی است که ممکن است نشان دهنده احتمال تحریف با اهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی باشد.

وجود مغایرت در سوابق حسابداری، شامل:

- معاملاتی که به طور کامل یا به موقع ثبت نشده‌اند یا مبلغ، تاریخ ثبت، طبقه‌بندی یا رویه حسابداری آنها نامناسب است.
- مانده حسابها یا معاملات بدون پشتوانه یا غیر مجاز.
- آخرین تعدیلات انجام شده که نتایج مالی را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهند.
- وجود شواهدی مبنی بر دسترسی کارکنان به سیستمها و سوابقی که با وظایف مجاز آنها ناسازگار است.
- ارائه اطلاعات محرمانه یا شکایت به حسابرس درباره موارد مشکوک به تقلب.

شواهد متناقض یا نبود شواهد، شامل:

- نبود مستندات.
- وجود مستنداتی که به نظر می‌رسد دستکاری شده‌اند.
- در دسترس نبودن اصل مستندات بجز تصاویر یا نسخه الکترونیکی ارسال شده آنها در مواردی که انتظار می‌رود نسخه اصل این مستندات وجود داشته باشد.
- وجود اقلام عمده بدون توضیح در صورت مغایرتها.
- تغییرات غیر عادی در ترازنامه، یا تغییرات در روندها یا نسبتها یا روابط مهم صورتهای مالی- برای مثال، رشد سریع‌تر مطالبات در مقایسه با رشد درآمدها.

- پاسخهای متناقض، مبهم یا غیرقابل قبول مدیران اجرایی یا کارکنان به پرس و جوها یا نتایج آزمونهای تحلیلی.
  - وجود اختلافات غیر عادی بین سوابق واحد تجاری و تأییدیه‌های دریافتی.
  - تعداد زیادی ثبتهای بستانکار و سایر تعدیلات انجام شده در سوابق حسابهای دریافتی.
  - وجود تفاوت‌های بدون توضیح یا با توضیح ناقص بین صورت‌تریز حسابهای دریافتی و حساب کنترلی مربوط یا بین صورتحسابهای دفاتر مشتریان و صورتحسابهای دفاتر واحد تجاری.
  - مفقود شدن بخش عمده‌ای از موجودیها یا داراییهای فیزیکی.
  - در دسترس نبودن یا مفقود شدن شواهد الکترونیکی، برخلاف روشها یا سیاستهای معمول واحد تجاری در رابطه با نگهداری سوابق.
  - پاسخهای کمتر یا بیشتر از حد مورد انتظار به تأییدیه‌ها.
  - ناتوانی واحد تجاری در ارائه شواهد مربوط به توسعه سیستمهای اصلی و آزمون تغییر برنامه و فعالیتهای پیاده‌سازی در ارتباط با تحول و توسعه سیستمها در سال جاری.
- روابط غیر عادی و مسأله‌ساز بین حسابرس و مدیران اجرایی، شامل:*
- ممانعت از دسترسی حسابرس به سوابق، تجهیزات، برخی کارکنان، مشتریان، فروشندگان یا اشخاص دیگری که شواهد حسابرسی را می‌توان از آنها طلب کرد.
  - تحمیل فشار زمانی بدون توجیه مدیران اجرایی بر حسابرس، برای حل مسائل پیچیده یا بحث‌انگیز.
  - شکایتهای مدیران اجرایی از نحوه اجرای حسابرسی یا تهدید اعضای تیم حسابرسی به‌ویژه در ارتباط با ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی یا حل و فصل اختلافات بالقوه با مدیران اجرایی.



استاندارد حسابرسی 240  
مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی  
(تجدید نظر شده 1394)

- تأخیرهای غیر عادی واحد تجاری در ارائه اطلاعات درخواستی حسابرس.
- عدم تمایل مدیران اجرایی به تسهیل دسترسی حسابرس به پروندههای الکترونیکی اصلی به منظور آزمون استفاده از تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه.
- ممانعت از دسترسی حسابرس به تجهیزات و کارکنان اصلی عملیات فناوری اطلاعات، شامل کارکنان بخشهای امنیت، عملیات و توسعه سیستمها.
- عدم تمایل مدیران اجرایی به افزودن یا بازنگری موارد افشا در صورتهای مالی برای تکمیل و قابل فهم کردن آنها.
- عدم تمایل مدیران اجرایی برای برخورد به موقع با ضعفهای مشخص شده در کنترلهای داخلی.

سایر موارد

- عدم تمایل مدیران اجرایی به ملاقات خصوصی حسابرس با ارکان راهبری.
- بکارگیری رویه‌های حسابداری که به نظر می‌رسد با نرمهای صنعت متفاوت است.
- تغییرات مکرر در برآوردهای حسابداری که به نظر نمی‌رسد نتیجه تغییر شرایط باشند.
- حد قابل تحمل تخطی از منشور اخلاقی واحد تجاری.