

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

(لازم الاجرا برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۴ و پس از آن

شروع می شود)

#### فهرست

بند	
۱ - ۲	کلیات
۳-۹	تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها
۱۲-۳۷	مسئولیت مدیریت
۱۰-۱۱	مسئولیت حسابرس
۳۸-۴۱	روشهای لازم در شرایط احتمال وجود تحریف
۴۲-۴۳	بررسی ارتباط تحریف شناسایی شده با تقلب
۴۴	ارزیابی تحریف و اثر آن بر گزارش حسابرس
۴۵-۴۶	مستندسازی
۴۷-۵۱	تاییدیه مدیریت
۵۲-۶۱	اطلاع رسانی
۶۲-۶۸	عدم امکان تکمیل کار توسط حسابرس
۶۹	تاریخ اجرا
	پیوست ۱: نمونه‌هایی از عوامل خطر مربوط به تحریفهای ناشی از تقلب
	پیوست ۲: نمونه‌هایی از تعدیل روشهای حسابرسی در برخورد با عوامل خطر تقلب شناسایی شده (موضوع بندهای ۳۵ تا ۳۷).
	پیوست ۳: نمونه‌هایی از شرایط نشان‌دهنده احتمال وجود تقلب یا اشتباه

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی" مطالعه شود.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

#### کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورتهای مالی است. اگرچه محور این استاندارد، مسئولیت حسابرس درباره تقلب و اشتباه است، اما مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی می باشد.

۲. حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می شود، در نظر گیرد.

#### تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها

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

- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورتهای مالی.
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق.
- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا.

۴. " تقلب " عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می شود، اقدامات متقلبانه ای است که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می انجامد. هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورتهای مالی نباشد. حسابرسان درباره وقوع تقلب قضاوت حقوقی نمی کنند. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می دهد به عنوان " تقلب مدیران " و تقلبی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی صورت می پذیرد به عنوان " تقلب کارکنان " نامیده می شود. در هر دو حالت، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از واحد مورد رسیدگی نیز وجود داشته باشد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۵. حسابرس در بررسی تقلب دو نوع تحریف عمدی را مدنظر دارد:
- الف - تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه.
  - ب - تحریف ناشی از سوء استفاده از داراییها.
۶. گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورتهای مالی، سر و کار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه می تواند شامل موارد زیر باشد:
- فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتیبان تهیه صورتهای مالی.
  - ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورتهای مالی.
  - بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا به عمد.
۷. سوء استفاده از داراییها شامل سرقت داراییهای واحد مورد رسیدگی است. سوء استفاده از داراییها می تواند به راههای گوناگون (شامل اختلاس دریافتها، سرقت داراییهای ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدماتی که دریافت نشده است) انجام شود و اغلب به منظور پنهان کردن سرقت داراییها، با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه کننده همراه است.
۸. تقلب شامل وجود انگیزه برای ارتکاب تقلب و استفاده از فرصت جهت ارتکاب آن است. بعضی افراد ممکن است، مثلا به دلیل خرج بیش از درآمد، انگیزه سوء استفاده از داراییها را پیدا کنند. مدیران ممکن است به دلیل فشارهای درون یا برون سازمانی برای کسب سود مورد انتظار (و شاید غیر واقع بینانه) به گزارشگری مالی متقلبانه روی آورند؛ به ویژه، هنگامی که پیامدهای عدم دستیابی به آن، برای مدیران اهمیت داشته باشد. فرصت گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از داراییها هنگامی می تواند پدید آید که فرد

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

می‌داند به دلایلی چون مورد اعتماد بودن یا آگاهی از وجود ضعفهای خاص در سیستم، کنترل‌های داخلی را می‌توان نادیده گرفت.

۹. وجه تمایز بین تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورتهای مالی بینجامد. تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. اگرچه حسابرسی ممکن است بتواند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را شناسایی کند اما، تشخیص نیت مرتکب، اگر غیر ممکن نباشد، برای وی بسیار دشوار است، به‌ویژه، در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی‌گردد (مانند برآوردهای حسابداری و بکارگیری درست و مناسب استانداردهای حسابداری).

#### مسئولیت مدیریت

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

- ایجاد جو مناسب.
  - ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزشهای والای اخلاقی.
  - برقراری کنترل‌های مناسب.
۱۱. مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی اطمینان یافتن درباره درستی سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی و برقرار بودن کنترل‌های داخلی مناسب، شامل کنترل‌های مالی، کنترل‌های مربوط به رعایت قوانین و کنترل‌های هشداردهنده خطر است. مدیریت همچنین مسئول ایجاد محیط کنترلی و اتخاذ سیاستها و روشهای لازم برای اطمینان یافتن، تا حد ممکن، از اداره منظم و مؤثر فعالیت واحد مورد رسیدگی است. این مسئولیت شامل برقراری و اطمینان یافتن از کارکرد مستمر سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه است. این سیستمها، خطر تحریف ناشی

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

از تقلب یا اشتباه را از بین نمی‌برد، اما آن را کاهش می‌دهد. از این رو، مسئولیت هر نوع خطر باقیمانده به عهده مدیریت است.

#### مسئولیت حسابرس

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

#### محدودیت‌های ذاتی حسابرسی

۱۳. حسابرس نمی‌تواند اطمینان قطعی حاصل کند که تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی، کشف خواهد شد. حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه‌ریزی و اجرا شود، باز هم به دلیل محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف‌های با اهمیت صورتهای مالی، کشف نشود. حسابرسی به دلیل عواملی مانند بکارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه‌ای، محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی، کشف همه تحریف‌های با اهمیت را تضمین نمی‌کند. به همین دلایل، حسابرس می‌تواند تنها از کشف تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آورد.

۱۴. از آنجا که برای کتمان تقلب ممکن است از طرح‌های پیچیده و سازمان یافته‌ای چون جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا دادن اطلاعات نادرست به حسابرس استفاده شود، خطر کشف نشدن تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب، به مراتب بیش از خطر کشف نشدن تحریف‌های با اهمیت ناشی از اشتباه است. هنگامی که تقلب با تبانی همراه باشد، کشف آن

---

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی"

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

دشواری تر می شود. تبانی می تواند باعث شود حسابرس به این نتیجه برسد که شواهد، متقاعدکننده است، در حالی که واقعا چنین نیست. توانایی حسابرس برای کشف تقلب به عواملی چون مهارت مرتکبین، تکرار و میزان دستکاری، میزان تبانی، اندازه نسبی تک تک مبالغ دستکاری شده و میزان ارشدیت افراد درگیر بستگی دارد. روشهای حسابرسی که برای کشف یک اشتباه مؤثر است ممکن است برای کشف تقلب، بی اثر باشد.

۱۵. علاوه بر این، خطر این که حسابرس تحریف با اهمیت ناشی از تقلب مدیران را کشف نکند بیش از تقلب کارکنان است، چون مدیران اغلب در موقعیتی هستند که فرض بر درستکاری آنان می باشد به گونه ای که آنان را قادر می سازد روشهای کنترل داخلی مقرر را زیر پا گذارند. برخی مدیران ممکن است به لحاظ موقعیت خود بتوانند روشهای کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری از تقلبات مشابه توسط سایر کارکنان را زیر پا گذارند. برای مثال، می توان به وادار کردن زبردستان به ثبت نادرست یا پنهان کردن معاملات اشاره کرد. مدیران به دلیل اختیاراتی که در واحد مورد رسیدگی دارند می توانند کارکنان را با آگاهی یا بدون آگاهی آنان به انجام یا کمک در انجام کاری وادار کنند که ارتکاب تقلبی را برای مدیران، امکان پذیر می سازد.

۱۶. نظر حسابرس در باره صورتهای مالی مبتنی بر مفهوم کسب اطمینان معقول می باشد. از این رو، حسابرس در یک حسابرسی، کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را تضمین نمی کند. بنابراین، کشف بعدی یک تحریف با اهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، به خودی خود، نشانه وجود موارد زیر نیست:

الف - قصور در کسب اطمینان معقول.

ب - برنامه ریزی، اجرا یا قضاوت نامناسب.

پ - نبود صلاحیت و مراقبت حرفه ای.

ت - قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی.

مطالب بالا به ویژه در مورد برخی از انواع تحریف عمدی صادق است؛ زیرا، روشهای حسابرسی ممکن است برای کشف تحریفهای عمدی کتمان شده از طریق تبانی یک یا چند

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، یا با اسناد جعلی، کارآمد نباشد. انجام شدن یا نشدن حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی توسط حسابرس را، کفایت روشهای حسابرسی اجرا شده در شرایط موجود و متناسب بودن گزارش حسابرس با نتایج حاصل از اجرای این روشها، مشخص می کند.

#### تردید حرفه‌ای

۱۷. حسابرس طبق بند ۶ استاندارد ۲۰۰، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا می کند. حسابرس برای شناسایی و ارزیابی مناسب مواردی چون نمونه‌های زیر به چنین نگرشی نیاز دارد:

- موضوعاتی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی را افزایش می دهد (برای مثال، ویژگیهای مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی، وضعیت صنعت و ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی).
- شرایطی که شک حسابرس را درباره وجود تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی برمی انگیزد.
- شواهد بدست آمده (شامل شناخت حسابرس از حسابرسیهای قبلی) که قابلیت اعتماد اظهارات کتبی و شفاهی مدیران را مورد شک قرار می دهد.

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

#### بحثهای برنامه‌ریزی

۱۹. حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی باید درباره آسیب پذیری واحد مورد رسیدگی از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، با سایر اعضای گروه حسابرسی بحث کند.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۲۰. چنین بحثهایی شامل توجه به زمینه‌هایی است که احتمال بیشتری برای رخداد اشتباه وجود دارد یا ممکن است تقلبی رخ دهد. اعضای گروه حسابرسی برپایه این گفتگوها می‌توانند در مورد زمینه‌های خاصی که حسابرسی آن به عهده آنان گذاشته شده است، شناخت بهتری از احتمال وجود تحریفهای ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی و چگونگی تاثیر نتایج حاصل از روشهای حسابرسی آنان بر سایر جنبه‌های حسابرسی بدست آورند. در این گفتگوها ممکن است درباره این که کدام یک از اعضای گروه، پاره‌ای از پرس و جوها یا انجام روشهای خاص حسابرسی را به عهده داشته باشد و نتایج حاصل از این پرس و جوها و روشها چگونه به آگاهی سایر اعضا برسد نیز تصمیم‌گیری شود.

پرس و جو از مدیریت

۲۱. حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید برای دستیابی به موارد زیر از مدیریت

پرس و جو کند :

الف - کسب شناخت از :

۱. ارزیابی مدیریت از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب

به میزان بااهمیتی تحریف شده باشد.

۲. سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که مدیریت برای تشخیص چنین

خطری برقرار کرده است.

ب - کسب شناخت از میزان آگاهی مدیریت از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی

که برای پیشگیری و کشف اشتباه برقرار شده است.

پ - این که مدیریت از تقلب شناخته شده‌ای که واحد مورد رسیدگی را تحت تاثیر

قرار داده یا از موارد مشکوک به تقلب که واحد مورد رسیدگی در حال بررسی

آن است، آگاهی دارد.

ت - این که مدیریت اشتباه با اهمیت را کشف کرده است.

۲۲. حسابرس شناخت خود را از فعالیت واحد مورد رسیدگی با پرس و جو از مدیریت در باره

ارزیابی مدیریت از خطر تقلب و سیستمهای برقرار شده برای پیشگیری و کشف آن تکمیل

می‌کند. علاوه براین، حسابرس از مدیریت در باره سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی



## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

برقرار شده برای پیشگیری و کشف اشتباه پرس و جو می‌کند. از آنجا که مدیریت مسئولیت استقرار سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و تهیه صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی را به عهده دارد، پرس و جوی حسابرس از مدیریت در باره چگونگی ایفای این مسئولیت، ضروری است. موضوعاتی که می‌تواند به عنوان بخشی از این پرس و جوها مطرح شود به شرح زیر است:

الف - انواع معاملات، مانده حسابها، سرفصلهای صورتهای مالی، مکانهای فرعی یا قسمتهای بخصوصی که احتمال اشتباه در آنها بالاست یا ممکن است عوامل خطر تقلب وجود داشته باشد و چگونگی برخورد مدیریت با آنها.

ب - کار واحد حسابرسی داخلی واحد مورد رسیدگی و این که واحد یاد شده، تقلب یا ضعفهایی جدی را در سیستم کنترل داخلی شناسایی کرده است.

پ - چگونگی اطلاع رسانی به کارکنان درباره دیدگاه مدیریت نسبت به برخورد مسئولانه با مسایل تجاری و رفتار اخلاقی (برای مثال، از طریق آییننامه، بخشنامه و ...).

۲۳. ماهیت، میزان و تناوب ارزیابی مدیریت از این سیستمها و خطرها، از یک واحد مورد رسیدگی به واحد دیگر فرق می‌کند. در برخی از واحدهای مورد رسیدگی، مدیریت ممکن است هر ساله یا در چارچوب نظارت مستمر، به ارزیابی تفصیلی بپردازد. در واحدهای دیگر، ارزیابی مدیریت ممکن است با تناوب و رسمیت کمتر انجام شود. ماهیت، میزان و تناوب ارزیابی مدیریت، بر شناخت حسابرس از محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی اثر می‌گذارد. برای مثال، ارزیابی نشدن خطر تقلب توسط مدیریت می‌تواند نشانه‌ای باشد که مدیریت برای کنترلهای داخلی اهمیتی قابل نیست.

۲۴. شناخت حسابرس از طراحی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی نیز مهم است. مدیریت در طراحی چنین سیستمهایی در باره ماهیت و میزان روشهای کنترلی که برای اجرا انتخاب می‌کند و ماهیت و میزان خطرهایی که می‌پذیرد، آگاهانه

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

تصمیم می‌گیرد. حسابرس با این پرس و جوها ممکن است دریابد که مدیریت، برای مثال، خطر مربوط به نبود تفکیک وظایف را آگاهانه پذیرفته است. اطلاعات حاصل از این پرس و جوها ممکن است در شناسایی آن دسته از عوامل خطر تقلب نیز مفید باشد که می‌تواند بر برآورد حسابرس از خطر وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی، مؤثر باشد.

۲۵. پرس و جو در باره آگاهی مدیریت از تقلباتی که بر واحد مورد رسیدگی اثر داشته، موارد مشکوک به تقلب در دست بررسی و اشتباهات با اهمیت کشف شده نیز برای حسابرس دارای اهمیت است. این گونه پرس و جوها چنانچه، مثلا، نشان دهد که اشتباهات زیادی در زمینه‌هایی خاص پیدا شده است، می‌تواند نشانه‌ای از احتمال وجود ضعفهایی در روشهای کنترل داخلی باشد. از سوی دیگر، این پرس و جوها ممکن است نشان دهد که روشهای کنترلی به طور مؤثر اجرا می‌شود، چون که موارد غیرعادی، به‌موقع شناسایی و بررسی می‌گردد.

۲۶. اگر چه پرس و جوی حسابرس از مدیریت ممکن است اطلاعات مفیدی در باره خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب کارکنان در صورتهای مالی فراهم کند، اما این پرس و جوها الزاما نمی‌تواند اطلاعات مفیدی در باره خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب مدیران در صورتهای مالی بدست دهد. از این رو، پیگیری عوامل خطر تقلب توسط حسابرس، به شرح بند ۳۵، به‌ویژه در ارتباط با تقلب مدیران کاربرد دارد.

### خطر حسابرسی

۲۷. بند ۱۹ استاندارد ۲۰۰ بیان می‌دارد که "خطر حسابرسی" یعنی خطر این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند. چنین تحریفی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. استاندارد مزبور سه جزء خطر حسابرسی شامل خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف را مشخص کرده است و راهنماییهای لازم را درباره نحوه برآورد آنها ارائه می‌دهد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

#### خطر ذاتی و خطر کنترل

۲۸. حسابرسی هنگام برآورد خطرهای تحریف بااهمیت طبق استاندارد ۳۱۵، باید به این موضوع توجه کند که چگونه صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب یا اشتباه، به گونه‌ای با اهمیت تحریف شود. حسابرسی در بررسی خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب باید به احتمال وجود عوامل خطر تقلبی که نشان‌دهنده احتمال گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از داراییهاست نیز توجه کند.

۲۹. استاندارد ۳۱۵، برآورد خطرهای تحریف بااهمیت و چگونگی تاثیر آن برآوردها بر اهمیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی را شرح می‌دهد. حسابرسی در انجام آن برآوردها به این موضوع توجه می‌کند که چگونه صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب یا اشتباه به گونه‌ای با اهمیت تحریف شود.

۳۰. با توجه به این واقعیت که تقلب معمولاً کتمان می‌شود، کشف آن خیلی مشکل است. با این وجود، حسابرسی با استفاده از شناختی که از فعالیت واحد مورد رسیدگی دارد، ممکن است رویدادها یا شرایطی را شناسایی کند که فرصت، انگیزه یا ابزار ارتکاب تقلب را به وجود می‌آورد یا بیانگر این باشد که ممکن است تقلبی قبلاً رخ داده باشد. این گونه رویدادها یا شرایط به عنوان "عوامل خطر تقلب" نامیده می‌شود. برای مثال، ممکن است مدرکی گم شده باشد، دفتر کلی موازنه نباشد یا نتیجه بررسی تحلیلی نامفهوم باشد. اما، چنین شرایطی ممکن است در نتیجه وضعیتهایی غیر از تقلب ایجاد شده باشد. بنابراین، عوامل خطر تقلب لزوماً بیانگر وجود تقلب نیست، اگرچه آن عوامل، اغلب در شرایط وقوع تقلب وجود داشته‌اند. وجود عوامل خطر تقلب ممکن است بر برآورد حسابرسی از خطر ذاتی یا خطر کنترل تاثیر داشته باشد. نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب در پیوست ۱ این استاندارد می‌آید.

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت"

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۳۱. عوامل خطر تقلب نمی‌تواند به آسانی به ترتیب اهمیت طبقه‌بندی شود یا در قالب مدل‌های پیش‌بینی مؤثری قرار گیرد. درجه اهمیت عوامل خطر تقلب کاملاً متفاوت است. برخی از این عوامل در واحدهایی وجود دارد که شرایط خاص آن واحدها خطر وجود تحریف با اهمیت را نشان نمی‌دهد. از این رو، حسابرس هنگام بررسی عوامل خطر تقلب (به صورت تک تک یا گروهی) و وجود کنترل‌های خاص کاهنده خطر، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.

۳۲. گرچه عوامل خطر تقلب مندرج در پیوست ۱ طیف گسترده‌ای از وضعیت‌هایی را پوشش می‌دهد که حسابرسان معمولاً با آن مواجه می‌شوند، اما تمام عوامل را در بر نمی‌گیرد. علاوه بر این، کلیه این نمونه‌ها در همه شرایط مورد ندارند و برخی از آنها ممکن است در واحدهای مورد رسیدگی مختلف، به دلیل تفاوت در اندازه، ویژگی‌های مالکیتی، نوع صنعت یا سایر ویژگی‌ها یا شرایط، از اهمیت بیشتر یا کمتری برخوردار باشند. از این رو، حسابرس هنگام ارزیابی میزان اهمیت و مربوط بودن عوامل خطر تقلب و همچنین، تعیین برخورد مناسب حسابرسی با آن، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.

۳۳. اندازه، پیچیدگی و ویژگی‌های مالکیتی در هر واحد مورد رسیدگی اثر عمده‌ای بر بررسی عوامل خطر تقلب مربوط به آن واحد دارد. برای مثال، در یک واحد مورد رسیدگی بزرگ، حسابرس معمولاً عواملی را بررسی می‌کند که عموماً از عملکرد نامناسب مدیریت جلوگیری می‌کند، مانند اثر بخشی عملکرد حسابرسی داخلی. حسابرس، اقدامات به عمل آمده برای تقویت ارزشهای اخلاقی و اثر بخشی سیستم بودجه‌ای را نیز بررسی می‌کند. در یک واحد کوچک، تمام یا برخی از این بررسیها ممکن است نامناسب یا کم اهمیت باشد. برای مثال، یک واحد کوچک ممکن است آیین‌نامه رفتاری مکتوبی نداشته باشد، اما بجای آن، ممکن است از طریق ارتباطات شفاهی و الگوهای رفتاری مدیریتی، فرهنگی را ایجاد کرده باشد که بر اهمیت درستکاری و ارزشهای اخلاقی تاکید شده است. تسلط یک نفر بر مدیریت یک واحد کوچک معمولاً و به خودی خود، نشانه قصور مدیریت در نمایش و برقراری جوی مناسب درباره کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی نیست.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

علاوه بر این، بررسی عوامل خطر تقلب در سطح یک قسمت عملیاتی واحد مورد رسیدگی ممکن است دیدگاهی متفاوت از بررسی کل آن واحد فراهم نماید.

۳۴. وجود عوامل خطر تقلب ممکن است نشانگر این باشد که حسابرس قادر به برآورد خطر کنترل در سطحی پایین تر از حد بالا در مورد برخی ادعاهای مندرج در صورتهای مالی نخواهد بود. از طرف دیگر، حسابرس ممکن است قادر به شناسایی کنترلهای داخلی طراحی شده برای کاهش آن عوامل خطر تقلب باشد که بتواند به منظور پشتیبانی از برآورد خطر کنترل کمتر از حد بالا مورد آزمون قرار دهد.

#### خطر عدم کشف

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

۳۶. بند ۷ استاندارد ۳۳۰، مقرر می‌دارد حسابرس باید روشهای حسابرسی لازم را به گونه‌ای طراحی و اجرا کند که ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آن، برای برخورد با خطر تحریف بااهمیت در سطح ادعا مناسب باشد. حسابرس عوامل خطر تقلب شناسایی شده در واحد مورد رسیدگی را در طراحی آزمونهای محتوا مورد توجه قرار می‌دهد. برخورد حسابرس با این عوامل به ماهیت و میزان اهمیت آنها بستگی دارد. در برخی موارد، حسابرس ممکن است علیرغم شناسایی عوامل خطر تقلب در واحد مورد رسیدگی به این نتیجه برسد که روشهای حسابرسی از پیش برنامه‌ریزی شده، شامل آزمونهای کنترلها و محتوا، برای برخورد با عوامل خطر تقلب کافی است.

۳۷. در سایر شرایط، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که برای مورد توجه قرار دادن عوامل خطر تقلب موجود، تعدیل ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوا ضرورت

۳. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی"

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

دارد. در چنین شرایطی، حسابرس با توجه به برآورد خطر تحریفهای با اهمیت، ضرورت برخورد کلی، برخورد خاص در مورد یک مانده حساب، یک گروه معاملات یا یک ادعای مشخص یا هر دو برخورد را بررسی می‌کند. حسابرس برای برخورد با عوامل خطر تقلب شناسایی شده، امکان مؤثرتر بودن تغییر ماهیت روشهای حسابرسی را به جای حدود آنها، مورد توجه قرار می‌دهد. نمونه‌هایی از روشهای برخورد شامل نمونه‌هایی از روشهای مربوط به برآورد حسابرس از خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از هر دو مورد گزارشگری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از داراییها، در پیوست ۲ این استاندارد می‌آید.

#### روشهای لازم در شرایط احتمال وجود تحریف

۳۸. حسابرس هنگام مواجهه با شرایطی که ممکن است بیانگر تحریفی با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی باشد، باید روشهایی را به منظور تعیین این که آیا صورتهای مالی به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است، اجرا کند.

۳۹. حسابرس در طول حسابرسی ممکن است با شرایطی مواجه شود که بیانگر احتمال وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی باشد. نمونه‌هایی از چنین شرایطی که، به‌تنهایی یا در مجموع، ممکن است سبب شود حسابرس نسبت به وجود چنین تحریفی تردید پیدا کند در پیوست ۳ این استاندارد می‌آید.

۴۰. در مواردی که حسابرس با چنین شرایطی روبرو می‌شود، ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوایی که باید اجرا کند به قضاوت وی درباره نوع تقلب یا اشتباه مشخص شده، احتمال وقوع آن و احتمال این که نوع خاصی از تقلب یا اشتباه بتواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، بستگی دارد. حسابرس معمولاً می‌تواند با اجرای روشهای کافی، تردید خود را نسبت به تحریف با اهمیت صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه، تایید یا رفع کند. در صورت رفع نشدن تردید، حسابرس اثر آن را طبق بند ۴۴ زیر بر گزارش خود، مورد بررسی قرار می‌دهد.

۴۱. حسابرس نمی‌تواند فرض کند که تقلب یا اشتباه کشف شده، موردی استثنایی است و از این رو، پیش از تکمیل حسابرسی، ضرورت تجدیدنظر در برآورد اجزای خطر حسابرسی که در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی به‌عمل آمده است و لزوم بررسی دوباره ماهیت،

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

زمانبندی اجرا و حدود سایر روشهای حسابرسی را می‌سنجد (رجوع شود به بند ۱۱۹ استاندارد ۳۱۵). برای مثال، حسابرس موارد زیر را مورد توجه قرار می‌دهد:

- ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوا.
- ارزیابی اثربخشی کنترلهای داخلی در مواردی که خطر کنترل، پایتتر از حد بالا برآورد شده باشد.
- انتخاب اعضای گروه حسابرسی که می‌تواند برای شرایط موجود مناسب باشد.

#### بررسی ارتباط تحریف شناسایی شده با تقلب

۴۲. حسابرس هنگامی که یک تحریف را شناسایی می‌کند باید احتمال این که چنین تحریفی نشانه تقلب است را بررسی کند و در صورت وجود چنین نشانه‌ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه‌های حسابرسی، به خصوص قابلیت اعتماد تاییدیه مدیریت، توجه کند.

۴۳. چنانچه حسابرس تشخیص دهد یک تحریف قطعاً یا احتمالاً ناشی از تقلب است، آثار آن، به خصوص موارد مرتبط با موقعیت سازمانی فرد یا افراد درگیر را ارزیابی می‌کند. برای مثال، تقلب مرتبط با سوء استفاده از وجوه یک تنخواه کوچک معمولاً در برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، اهمیت کمتری دارد. چون هم شیوه اداره وجوه و هم اندازه آن موجب محدودیت در مبلغ زیان بالقوه می‌شود و نگهداری چنین وجوهی معمولاً به کارکنان با اختیار اندک محول می‌شود. برعکس، هنگامی که موضوع به مدیرانی با اختیار بیشتر مربوط می‌شود، حتی اگر مبلغ به‌تنهایی نسبت به صورتهای مالی با اهمیت نباشد، ممکن است نشانه مشکل گسترده‌تری باشد. در چنین شرایطی، چون حسابرس ممکن است درباره کامل و صادقانه بودن تاییدیه‌های دریافتی و درستی سوابق و مستندات حسابداری تردید داشته باشد، قابلیت اعتماد شواهد کسب شده قبلی را دوباره بررسی می‌کند. حسابرس هنگام بررسی مجدد قابلیت اعتماد شواهد، احتمال تبانی بین کارکنان، مدیران یا اشخاص ثالث را نیز بررسی می‌کند. چنانچه مدیران، به خصوص در بالاترین

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

سطح، درگیر تقلب باشند، حسابرس ممکن است قادر به کسب شواهد لازم برای تکمیل حسابرسی و ارائه گزارش درباره صورتهای مالی نباشد.

#### ارزیابی تحریف و اثر آن بر گزارش حسابرس

۴۴. حسابرس هنگامی که اطمینان می‌یابد صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه‌گیری در این خصوص نمی‌باشد، باید اثر آن را بر حسابرسی، مورد توجه قرار دهد. راهنماییهای لازم درباره ارزیابی تحریف در بندهای ۱۲ تا ۱۶ استاندارد ۳۲۰، و همچنین بندهای ۳۱ تا ۴۲ استاندارد ۷۰۰، ارائه شده است.

#### مستندسازی

۴۵. حسابرس باید عوامل خطر تقلب شناسایی شده در واحد مورد رسیدگی در فرایند برآورد خطر (بند ۲۸) و برخورد با هر یک از این عوامل (بند ۳۵) را مستند کند. چنانچه حسابرس در طول حسابرسی، چنین عواملی را شناسایی کند که به اعتقاد وی نیاز به روشهای اضافی حسابرسی را ایجاد کند، باید وجود این عوامل خطر و برخورد با آن را مستند کند.

۴۶. استاندارد ۲۳۰، حسابرس را ملزم به مستند کردن موضوعاتی می‌کند که در فراهم نمودن شواهد پشتوانه اظهار نظر حسابرس، اهمیت دارد و مقرر می‌دارد کاربرگهای حسابرسی شامل دلایل حسابرس درباره کلیه موضوعات مهم نیازمند قضاوت حسابرس، همراه با نتیجه‌گیری حسابرس درباره آنها باشد. به دلیل اهمیت عوامل خطر تقلب در برآورد خطر

۴. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در حسابرسی"

۵. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارش حسابرس مستقل درباره صورتهای مالی"

۶. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندسازی"



## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

ذاتی یا کنترل تحریف با اهمیت، حسابرس عوامل خطر تقلب شناسایی شده و برخوردی را که مناسب دانسته، مستند می‌کند.

#### تاییدیه مدیریت

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

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

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

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

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

۴۸. استاندارد ۵۸۰<sup>۷</sup>، راهنمایی را درباره دریافت تاییدیه مناسب از مدیریت در حسابرسی ارائه می‌دهد. علاوه بر پذیرش مسئولیت خود در مورد صورتهای مالی، پذیرش مسئولیت توسط آنان از کارکرد درست سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه نیز حایز اهمیت است.

۴۹. از آنجا که مدیریت مسئولیت تعدیل صورتهای مالی را از بابت اصلاح تحریفهای بااهمیت به عهده دارد، دریافت تاییدیه کتبی از مدیریت درباره بی‌اهمیت بودن تحریفهای اصلاح نشده ناشی از تقلب یا اشتباه، به‌تنهایی و در مجموع، به‌نظر آنان، حایز اهمیت است. این‌گونه تاییدیه‌ها جایگزین کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی نمی‌باشد. در برخی

۷. استاندارد حسابرسی ۵۸۰، "تاییدیه مدیران"

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

شرایط، مدیریت ممکن است بر این باور باشد که برخی تحریفهای اصلاح نشده در صورتهای مالی که حسابرس در طول حسابرسی جمع بندی کرده با اهمیت نیست. به این دلیل، مدیریت ممکن است بخواهد عباراتی مانند "مدیریت معتقد است که اقلام ... و ... از جمله مصادیق تحریف نمی باشد زیرا ... (تشریح دلایل)..." را در تاییدیه کتبی خود اضافه کند.

۵۰. حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریفهای کمتر از آن، نیاز به تجمیع نداشته باشد، زیرا، حسابرس بر این باور است که تجمیع چنین اقلامی، به روشنی اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی نخواهد داشت. در چنین مواردی، حسابرس به این واقعیت توجه خواهد داشت که تعیین سطح اهمیت، مستلزم در نظر داشتن ملاحظات کیفی، همانند ملاحظات کمی است و از این رو، تحریفهای با مبلغ نسبتاً کوچک نیز می تواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد. درج این گونه تحریفها در خلاصه تحریفهای اصلاح نشده مندرج در تاییدیه کتبی یا پیوست آن، ضرورت ندارد.

۵۱. به دلیل ماهیت تقلب و مشکلاتی که حسابرسان در کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی با آن رو برو هستند، دریافت تاییدیه کتبی از مدیریت مبنی بر افشای موارد زیر برای حسابرس، حایز اهمیت است:

الف - کلیه واقعیتهای مرتبط با هرگونه تقلب یا موارد مشکوک به تقلبی را که مدیریت از آنها آگاه است و ممکن است بر واحد مورد رسیدگی تاثیر داشته باشد.

ب - نتایج برآورد مدیریت از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب به گونه ای با اهمیت تحریف شده باشد.

#### اطلاع رسانی

۵۲. حسابرس هنگامی که تحریفی ناشی از تقلب، موارد مشکوک به تقلب یا اشتباه را شناسایی می کند باید مسئولیت خود را نسبت به آگاه کردن مدیران اجرایی (شامل مدیرعامل)، هیئت مدیره و مجمع عمومی و در برخی شرایط، مقامات ذیصلاح قانونی و اجرایی، حسب مورد به صورت کتبی یا شفاهی، مورد توجه قرار دهد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۵۳. اطلاع رسانی به موقع تحریف ناشی از تقلب، موارد مشکوک به تقلب، یا اشتباه به سطح مناسبی از مدیران اجرایی به این دلیل اهمیت دارد که آنان را قادر به انجام اقدام لازم می‌کند. تعیین سطح مناسب مدیران اجرایی و همچنین چگونگی اطلاع رسانی مستلزم قضاوت حرفه‌ای می‌باشد و تحت تاثیر عواملی مانند ماهیت، اهمیت و تعداد دفعات وقوع تحریف یا موارد مشکوک به تقلب قرار دارد. معمولاً، سطح مناسب مدیران اجرایی حداقل یک رده بالاتر از افرادی است که ظاهراً در موارد تحریف یا مشکوک به تقلب دست داشته‌اند.

۵۴. تشخیص موضوعاتی که باید توسط حسابرس به اطلاع هیئت مدیره یا مجمع عمومی برسد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است و تحت تاثیر هرگونه تفاهم بین طرفین درباره مواردی که باید اطلاع داده شود، قرار دارد. معمولاً، چنین موضوعاتی شامل موارد زیر است:

- تردید نسبت به صلاحیت و درستکاری مدیران اجرایی.
- تقلب مربوط به مدیران اجرایی.
- سایر تقلباتی که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد.
- تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه.
- تحریفی که بیانگر وجود ضعفهای با اهمیت در کنترل داخلی، شامل طراحی یا اجرای فرایند گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی است.
- تحریفی که ممکن است موجب تحریف با اهمیت صورتهای مالی آتی شود.

مطلع نمودن مدیران اجرایی از تحریفهای ناشی از اشتباه

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

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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

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

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

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

۵۷. هنگامی که حسابرس شواهدی حاکی از وجود یا احتمال وجود تقلب را کسب نموده است، اطلاع دادن آن به سطح مناسبی از مدیران اجرایی، دارای اهمیت است، حتی اگر موضوع کم اهمیت به نظر برسد (برای مثال اختلاسی جزئی توسط یکی از کارکنان رده پایین سازمانی واحد مورد رسیدگی). تعیین سطح مناسب مدیران اجرایی در این شرایط نیز به احتمال تبانی یا درگیری مدیران اجرایی بستگی دارد.

۵۸. چنانچه حسابرس دریابد که تحریف، قطعاً یا احتمالاً نتیجه تقلب می باشد و تشخیص دهد که اثر آن بر صورتهای مالی می تواند با اهمیت باشد یا قادر به ارزیابی میزان اهمیت اثر آن نباشد، به شرح زیر عمل می کند:

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

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

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

۵۹. حسابرس باید هرگونه نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی در ارتباط با پیشگیری یا کشف تقلب و اشتباه را که در نتیجه اجرای حسابرسی شناسایی شده است به اطلاع هیئت مدیره برساند.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

### مسئولیت حسابرسان در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۶۰. چنانچه صداقت یا درستکاری هیئت مدیره مورد تردید باشد، حسابرسان معمولاً برای تشخیص راه کار مناسب، با مشاور حقوقی خود مشورت می کنند.

اطلاع به مقامات ذیصلاح قانونی و اجرایی

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

عدم امکان تکمیل کار توسط حسابرسان

۶۲. چنانچه حسابرسان به این نتیجه برسند که ادامه اجرای حسابرسانی بدلیل تحریف ناشی از تقلب یا موارد مشکوک به تقلب میسر نمی باشد، باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف - مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرسان در چنین شرایطی، شامل الزام به گزارش کردن به مجمع عمومی یا سایر اشخاص منصوب کننده وی یا در برخی موارد، به مقامات ذیصلاح قانونی.

ب - احتمال کناره‌گیری از کار.

پ - در صورت کناره‌گیری از کار:

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

۲. بررسی الزام حرفه‌ای یا قانونی به گزارش کردن کناره‌گیری از کار و دلایل آن به مجمع عمومی یا سایر اشخاص منصوب کننده حسابرسان یا در برخی موارد، به مقامات ذیصلاح قانونی.

۶۳. حسابرسان ممکن است با شرایطی استثنایی روبرو شود که توانایی وی را در ادامه اجرای حسابرسانی مورد تردید قرار دهد. نمونه‌هایی از این گونه شرایط به شرح زیر است:

الف - واحد مورد رسیدگی اقدام اصلاحی را که حسابرسان در شرایط موجود درباره تقلب ضروری تشخیص می دهد به عمل نمی آورد، حتی اگر تقلب نسبت به صورتهای مالی، بااهمیت نباشد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

ب - برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و نتایج آزمونهای حسابرسی، خطر تقلب با اهمیت و گسترده‌ای را نشان دهد.

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

۶۴. به دلیل شرایط گوناگونی که ممکن است پدید آید، توصیف قطعی مواردی که مستلزم کناره‌گیری است امکان‌پذیر نمی‌باشد. عواملی که بر نتیجه‌گیری حسابرس اثر دارد شامل پیامد دخالت مدیرعامل یا اعضای هیئت مدیره (که ممکن است قابلیت اعتماد تاییدیه مدیریت را تحت تاثیر قرار دهد) و آثار آن بر ادامه همکاری حسابرس با واحد مورد رسیدگی است.

۶۵. حسابرس در چنین شرایطی دارای مسئولیت حرفه‌ای و قانونی است. برای مثال، حسابرس ممکن است بخواهد یا ملزم باشد که به فرد یا افراد منصوب کننده وی، یا گاه، به مقامات ذیصلاح قانونی گزارش دهد. حسابرس هنگام تصمیم‌گیری درباره کناره‌گیری از کار و اقدام مناسب، با در نظر گرفتن ماهیت شرایط استثنایی و لزوم رعایت الزامات قانونی، نظر مشاور حقوقی خود را جویا می‌شود.

اطلاع رسانی به حسابرس جانشین

۶۶. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرس جانشین باید هرگونه دلیل حرفه‌ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می‌کند، در اختیار وی قرار دهد. چنانچه واحد مورد رسیدگی اجازه طرح موارد را با حسابرس جانشین ندهد یا محدود کند، این واقعیت باید به آگاهی حسابرس جانشین برسد.

۶۷. حسابرس جانشین ممکن است از حسابرس قبلی بخواهد هرگونه دلایل حرفه‌ای که وی را از پذیرش کار منع می‌کند به اطلاع او برساند. مسئولیت حسابرس قبلی و حسابرس جانشین به تفصیل در آیین رفتار حرفه‌ای آمده است.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۶۸. میزان اطلاعاتی که حسابرس قبلی می‌تواند درباره امور واحد مورد رسیدگی در اختیار حسابرس جانشین قرار دهد به اجازه صاحبکار و مسئولیت حرفه‌ای و قانونی بستگی دارد. حسابرس قبلی با توجه به محدودیتهای ناشی از این مسئولیت، با ارائه جزئیات اطلاعات و مطرح کردن کامل همه موضوعات مرتبط با پذیرش کار، حسابرس جانشین را از هر نوع دلیل حرفه‌ای که وی را از پذیرش کار باز می‌دارد، آگاه می‌کند. چنانچه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب یکی از عوامل کناره‌گیری حسابرس قبلی از کار باشد، لازم است حسابرس قبلی تنها حقایق مربوط به این موضوعات (نه نتیجه‌گیریهای خود) را بیان کند.

#### تاریخ اجرا

۶۹. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۴ و پس از آن شروع می‌شود لازم‌الاجراست.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

#### پیوست ۱

نمونه‌هایی از عوامل خطر مربوط به تحریفهای ناشی از تقلب

عوامل خطر تقلب مندرج در این پیوست نمونه‌هایی از عواملی است که معمولاً حسابرسان در وضعیتهای گوناگون با آن روبرو می‌شوند و تمامی موارد را دربر نمی‌گیرد، ضمن اینکه همه آنها لزوماً در هر حسابرسی مورد نخواهد داشت. علاوه بر این، حسابرس هنگام بررسی یک یا ترکیبی از عوامل خطر تقلب و وجود کنترل‌های خاص برای کاهش خطرات مربوط، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند. عوامل خطر تقلب در بندهای ۳۰ تا ۳۴ مطرح شده است.

عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

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

۱. ویژگیهای مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی.

۲. وضعیت صنعت.

۳. ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی.

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

۱. عوامل خطر تقلب مربوط به ویژگیهای مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی

این گونه عوامل خطر تقلب به توانایی‌ها، تنگناها، طرز کار و نگرش مدیریت در مورد سیستم کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی مربوط می‌شود.

- مدیریت انگیزه‌هایی برای گزارشگری مالی متقلبانه دارد که نشانه‌های خاص آن ممکن است شامل موارد زیر باشد:



## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- وابسته بودن بخش عمده‌ای از میزان حقوق و مزایای مدیران به نتایج عملیات، وضعیت مالی یا جریان وجوه نقد واحد مورد رسیدگی.
- علاقه شدید مدیریت به حفظ یا افزایش سطح قیمت سهام یا روند سودآوری واحد مورد رسیدگی با استفاده از روشهای غیرمعارف حسابداری.
- وعده‌های مدیریت به تحلیل‌گران، بستانکاران و سایر اشخاص ثالث برای رسیدن به مواردی که به نظر می‌رسد بلندپروازانه یا مبتنی بر پیش‌بینیهای غیر واقع‌بینانه است.
- تمایل مدیریت به استفاده از روشها و ابزارهای نامناسب برای به حداقل رساندن سود مشمول مالیات.
- مدیریت در ابراز و اشاعه نگرشی مناسب درباره سیستم کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی کوتاهی کرده است که نشانه‌های خاص آن ممکن است شامل موارد زیر باشد:
  - عدم حمایت مؤثر مدیریت از ارزشها و اصول اخلاقی واحد مورد رسیدگی یا اشاعه ارزشها یا اصول اخلاقی نامناسب.
  - تسلط فرد یا گروهی کوچک بر مدیریت واحد مورد رسیدگی بدون وجود کنترلهای جبرانی مانند نظارت مؤثر سطوح بالاتر از مدیریت.
  - عدم نظارت کافی مدیریت بر کنترلهای مهم.
  - کوتاهی مدیریت در اصلاح به‌موقع ضعفهای با اهمیت شناخته شده در سیستم کنترل داخلی.
  - تعیین اهداف مالی و انتظارات بلندپروازانه برای کارکنان اجرایی.
  - بی‌توجهی عمده مدیریت به مراجع قانونی.
  - بکارگیری مداوم کارکنان ناکارآمد در بخشهای حسابداری، فناوری اطلاعات یا حسابرسی داخلی.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- مدیران غیرمالی در بکارگیری استانداردهای حسابداری یا تعیین برآوردهای حسابداری مشارکت گسترده دارند.
- تغییرات مدیران زیاد است.
- روابط تیره بین مدیریت و حسابرسی فعلی یا قبلی وجود دارد که نمونههای خاص آن ممکن است شامل موارد زیر باشد:
  - وجود اختلاف نظرهای فراوان با حسابرسی فعلی یا قبلی در باره مسائل حسابداری، حسابرسی یا گزارشگری.
  - درخواستهای غیرمنطقی از حسابرسی، شامل ایجاد محدودیت زمانی غیرمنطقی در باره تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش حسابرسی مستقل.
  - وجود محدودیتهای رسمی یا غیر رسمی برای حسابرسی به گونه‌ای که دسترسی وی را به افراد یا اطلاعات به طور نامناسبی محدود سازد یا توانایی حسابرسی را در اطلاع رسانی مؤثر به هیئت مدیره یا مجمع عمومی محدود کند.
  - رفتار سلطه‌گرانه مدیریت در برخورد با حسابرسی، به ویژه تلاش در اثر گذاردن در دامنه کار حسابرسی.
- سوابق نشان‌دهنده نقض قوانین مربوط به اوراق بهادار یا ادعا علیه واحد مورد رسیدگی یا مدیریت آن به دلیل ارتکاب تقلب یا نقض قوانین اوراق بهادار می‌باشد.

#### ۲. عوامل خطر تقلب مربوط به وضعیت صنعت

- این‌گونه عوامل خطر تقلب به محیط اقتصادی و قانونی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می‌کند، مربوط می‌شود.
- الزامات حسابداری، قانونی یا مقرراتی جدیدی که ممکن است ثبات مالی یا سودآوری واحد مورد رسیدگی را خدشه‌دار کند.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- وجود رقابت شدید یا اشباع بازار، همراه با روند نزولی حاشیه سود.
- صنعت رو به افول همراه با افزایش ورشکستگیهای تجاری در آن و کاهش عمده در تقاضای مشتریان.
- سرعت تغییرات در صنعت، مانند آسیب پذیری بالا در مقابل تغییر سریع فناوری یا ناباب شدن سریع محصول.

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

- این عوامل خطر تقلب به ماهیت، پیچیدگی واحد مورد رسیدگی و معاملات آن، شرایط مالی و سودآوری واحد مورد رسیدگی مربوط می شود.
- ناتوانی در ایجاد جریان وجوه نقد ناشی از عملیات با وجود گزارش سود و رشد سود.
  - فشار زیاد بر واحد مورد رسیدگی، با توجه به وضعیت مالی آن، برای کسب سرمایه اضافی مورد نیاز به منظور باقی ماندن در بازار رقابت (شامل نیاز به وجوه نقد لازم برای تامین مالی مخارج عمده سرمایه ای یا تحقیق و توسعه).
  - داراییها، بدهیها، درآمدها یا هزینه های مبتنی بر برآوردهای عمده ای که مستلزم قضاوت های بیش از اندازه ذهنی یا ابهامات غیرعادی است یا آن برآوردها در آینده نزدیک به گونه ای در معرض تغییرات بالقوه عمده ای قرار می گیرد که ممکن است اثر مالی مختل کننده بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد (برای مثال، قابلیت وصول نهایی مطالبات، زمانبندی شناسایی درآمد یا قابلیت وصول تسهیلات مالی پرداختی در قبال وثایق ارزیابی شده به مبالغ غیر واقعی).
  - معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات واحد مورد رسیدگی انجام نشده است.
  - معاملات عمده با اشخاص وابسته که حسابرسی نمی شود یا توسط حسابرسی دیگری حسابرسی می گردد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- معاملات عمده، غیرعادی یا بسیار پیچیده (به ویژه آنهایی که در اواخر سال مالی انجام شده است).
- حسابهای بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعب واقع در مناطق غیرمشمول مالیات (مثلا مناطق آزاد) که به نظر نمی‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آن وجود داشته باشد.
- ساختار سازمانی بسیار پیچیده، شامل شخصیتهای حقوقی متعدد یا غیرعادی، حدود اختیارات غیر عادی مدیران یا قراردادهای متعدد یا غیر عادی، بدون هدف تجاری مشخص.
- دشواری در تعیین سازمان یا فرد یا افراد کنترل‌کننده واحد مورد رسیدگی.
- رشد سریع یا سودآوری غیرعادی، به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت.
- آسیب‌پذیری زیاد و غیرعادی واحد مورد رسیدگی در برابر تغییرات در نرخهای استقراض.
- وابستگی زیاد و غیرعادی به تسهیلات دریافتی، توانایی اندک در برآوردن الزامات بازپرداخت بدهیها یا قراردادهای استقراض با شرایط سنگین.
- برنامه‌های فروش یا انگیزشی سودآوری بلندپروازانه و دست نیافتنی.
- خطر ورشکستگی قریب الوقوع، ضبط اموال در رهن یا توقیف اموال.
- پیامد منفی معاملات عمده در شرف انجام (مانند ترکیب تجاری یا انعقاد قرارداد) در نتیجه گزارش نتایج مالی ضعیف.
- وضعیت مالی ضعیف یا رو به وخامت در مواردی که مدیریت، شخصا بدهیهای عمده واحد مورد رسیدگی را تضمین کرده است.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریفهای ناشی از سوءاستفاده از داراییها

عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریفهای ناشی از سوءاستفاده از داراییها می تواند در دو گروه زیر طبقه بندی شود:

۱. آسیب پذیری داراییها در برابر سوء استفاده.

۲. کنترلها.

نمونه هایی از عوامل خطر تقلب مرتبط با تحریفهای ناشی از سوءاستفاده از داراییها برای هر یک از دو گروه در زیر می آید. میزان توجه حسابرس به عوامل خطر تقلب گروه دو به میزان وجود خطر تقلب گروه یک بستگی دارد.

۱. عوامل خطر تقلب مرتبط با آسیب پذیری داراییها در برابر سوء استفاده.

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

- نگهداری یا گردش وجه نقد به میزان قابل توجه.
- ویژگیهای موجودی مواد و کالا، مانند اندازه کوچک و دارای ارزش و تقاضای بالا.
- داراییهای با قابلیت تبدیل آسان، مانند اوراق بهادار بی نام، جواهرات یا تراشه های کامپیوتر.
- ویژگیهای داراییهای ثابت، مانند اندازه کوچک اما دارای بازار فروش، بدون نیاز به مدارک رسمی مالکیت.

۲. عوامل خطر تقلب مرتبط با کنترلها.

این عوامل خطر تقلب با نبود کنترلهایی سر و کار دارد که برای پیشگیری یا کشف سوء استفاده از داراییها طراحی می شود.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- نبود نظارت مناسب مدیریت (برای مثال، سرپرستی نامناسب یا کنترل ناکافی مناطق دوردست).
- نبود روشهای مناسب برای گزینش کارکنانی که به داراییهای آسیب پذیر در برابر سوء استفاده دسترسی دارند.
- عدم نگهداری سوابق کافی برای داراییهای آسیب پذیر در برابر سوء استفاده.
- نبود تفکیک مناسب وظایف یا کنترلهای مستقل.
- نبود سیستم مناسب صدور مجوز و تصویب معاملات (برای مثال، در خرید).
- حفاظت فیزیکی ضعیف از وجوه نقد، اوراق بهادار، موجودی مواد و کالا یا داراییهای ثابت.
- عدم تهیه مستندات مناسب و به موقع برای معاملات (برای مثال، مستندسازی کالاهای برگشتی).
- نبود مرخصیهای اجباری برای کارکنان مسئول کنترلهای کلیدی.

**استاندارد حسابرسی ۲۴۰**  
**مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی**  
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

**پیوست ۲**

نمونه‌هایی از تعدیل روشهای حسابرسی در برخورد با عوامل خطر تقلب شناسایی شده

(موضوع بندهای ۳۵ تا ۳۷)

نمونه‌هایی از برخوردهای ممکن حسابرس با برآورد وی از خطر تحریف با اهمیت ناشی از هر دو مورد گزارشگری متقلبانه و سوء استفاده از داراییها در زیر می‌آید. حسابرس برای انتخاب مناسبترین روشها در شرایط موجود از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده می‌کند. روشهای انتخاب شده ممکن است در همه شرایط، نه مناسبترین باشد و نه ضروری. برخورد حسابرس با عوامل خطر تقلب در بندهای ۳۵ تا ۳۷ مطرح شده است.

**ملاحظات کلی**

قضاوت درباره خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب ممکن است از راههای زیر بر حسابرسی اثر گذارد:

- تردید حرفه‌ای. بکارگیری تردید حرفه‌ای می‌تواند شامل موارد زیر باشد:
  ۱. حساسیت بیشتر در تعیین ماهیت و میزان مستندات که باید در پشتیبانی از معاملات با اهمیت رسیدگی شود.
  ۲. توجه بیشتر به ضرورت اثبات توضیحات یا تاییدیه مدیریت درباره موضوعات با اهمیت.
- تعیین اعضای گروه حسابرسی. دانش، مهارت و توانایی اعضای گروه حسابرسی که مسئولیت عمده حسابرسی به آنان واگذار شده است باید با برآورد حسابرس از سطح خطر هر کار متناسب باشد. علاوه براین، میزان سرپرستی و نظارت نیز باید با میزان خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و مهارت حرفه‌ای اعضای گروه حسابرسی تناسب داشته باشد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- استانداردها و رویه‌های حسابداری. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد انتخاب و بکارگیری رویه‌های عمده حسابداری توسط مدیریت، به‌ویژه موارد مرتبط با شناسایی درآمد، ارزشیابی داراییها یا به حساب دارایی منظور کردن اقلام به جای هزینه کردن آنها را بیشتر بررسی کند.
  - کنترلها. امکان برآورد خطر کنترل در سطحی پایین‌تر از حد بالا ممکن است برای حسابرس کمتر شود. اما، این امر لزوم کسب شناخت کافی از اجزای کنترل داخلی را برای برنامه‌ریزی حسابرسی نفی نمی‌کند. در واقع، این شناخت می‌تواند در درک و بررسی بیشتر هرگونه کنترل (یا نبود آن) که واحد مورد رسیدگی برای برخورد با عوامل خطر تقلبهای شناسایی شده برقرار کرده است، دارای اهمیت ویژه باشد. در هر حال، این ملاحظات مستلزم توجه بیشتر به توانایی مدیران در زیرپاگذاری این کنترلها نیز می‌باشد.
- ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی ممکن است به شرح زیر نیاز به تعدیل داشته باشد :
- ماهیت روشهای حسابرسی ممکن است برای کسب شواهد قابل اعتمادتر یا اطلاعات تاییدکننده اضافی نیاز به تغییر داشته باشد. برای مثال، ممکن است به کسب شواهد حسابرسی بیشتر از منابع مستقل خارج از واحد مورد رسیدگی نیاز باشد.
  - زمانبندی اجرای آزمونهای محتوای حسابرسی ممکن است نیاز به تغییر به اواخر یا پایان سال داشته باشد. برای مثال، چنانچه مدیریت انگیزه زیادی برای گزارشگری مالی متقلبانه داشته باشد، حسابرس ممکن است به دلیل اینکه کنترل کردن خطر حسابرسی اضافی ناشی از این عامل خطر تقلب امکان‌پذیر نیست، تصمیم بگیرد آزمونهای محتوا را در اواخر یا پایان سال مالی اجرا کند.
  - حدود روشهای اجرا شده باید بازتابی از برآورد خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب باشد. برای مثال، استفاده از نمونه‌های بزرگتر یا آزمونهای تحلیلی گسترده‌تر ممکن است مناسب باشد.
- حسابرس این نکته را نیز در نظر می‌گیرد که تغییر در ماهیت روشهای حسابرسی، به‌جای حدود آن روشها، در برخورد با عوامل خطر تقلب شناسایی شده، ممکن است مؤثرتر باشد.



## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

ملاحظات در سطح مانده حساب، گروه معاملات و ادعاهای مدیریت

برخوردهای خاص حسابرس با برآورد خود از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، بسته به انواع یا ترکیبی از عوامل خطر تقلب یا شرایط شناسایی شده و مانده حسابها، گروههای معاملات و ادعاهایی که ممکن است از آنها اثر پذیرد، متفاوت خواهد بود. چنانچه این عوامل یا شرایط، نشانه خطر بخصوصی در ارتباط با مانده حسابها یا گروه معاملات خاصی باشد، روشهای حسابرسی مربوط به این زمینههای خاص، بسته به قضاوت حسابرس باید به گونه ای طراحی شود که با توجه به عوامل خطر تقلب یا شرایط شناسایی شده، خطر حسابرسی را به سطحی مناسب محدود کند.

نمونههایی بارز از برخورد حسابرس به شرح زیر است:

- بازدید محل یا اجرای برخی آزمونها بدون اطلاع قبلی. برای مثال، مشاهده موجودی مواد و کالا در انبارهایی که حضور حسابرس در آنها از پیش به آگاهی واحد مورد رسیدگی نرسیده است یا شمارش وجوه نقد در یک تاریخ بخصوص و بدون اطلاع قبلی.
- درخواست شمارش موجودی مواد و کالا در تاریخی نزدیک به پایان سال مالی.
- تغییر رویکرد حسابرسی در سال جاری. برای مثال، تماس شفاهی با مشتریان و تامین کنندگان عمده مواد و کالا علاوه بر تاییدخواهی کتبی، ارسال درخواست تاییدیه برای شخص خاصی در داخل واحد مورد رسیدگی، یا کسب اطلاعات بیشتر و متفاوت.
- بررسی تفصیلی اسناد اصلاحی پایان دورههای سه ماهه یا پایان سال واحد مورد رسیدگی و پی جویی هر موردی که از لحاظ ماهیت یا مبلغ، غیرعادی به نظر می رسد.
- پی جویی معاملات عمده و غیرعادی، به ویژه آنهایی که در اواخر یا پایان سال روی داده است از دیدگاه احتمال وجود ارتباط با اشخاص وابسته و منابع مالی پشتوانه آن معاملات.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- اجرای بررسیهای تحلیلی در سطح جزئیات. برای مثال، مقایسه فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته هر منطقه جغرافیایی و نوع فعالیت با انتظارات حسابرس.
- مصاحبه با کارکنان شاغل در حوزه‌هایی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب در آن وجود دارد، برای کسب دیدگاه آنان در مورد خطر تقلب و این که کدام یک از کنترلها و چگونگی با این خطر برخورد می‌کند.
- در مواردی که صورتهای مالی یک یا چند شرکت فرعی، قسمت یا شعبه واحد مورد رسیدگی توسط سایر حسابرسان مستقل حسابرسی می‌شود، بررسی لزوم مطرح کردن حدود کار لازم با آنان به منظور حصول اطمینان از این که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب حاصل از معاملات و فعالیتها در بین این اجزا به‌گونه‌ای مناسب مورد توجه قرار می‌گیرد.
- چنانچه کار کارشناس در تعیین یکی از اقلام صورتهای مالی که خطر تحریف ناشی از تقلب در مورد آن بالاست، به‌نحو بارزی مؤثر باشد، اجرای روشهای اضافی در باره برخی یا همه مفروضات، روشها یا یافته‌های کارشناس به‌منظور اطمینان یافتن از منطقی بودن یافته‌های وی یا استفاده از خدمات یک کارشناس دیگر برای آن منظور.
- اجرای روشهای حسابرسی به‌منظور تجزیه و تحلیل مانده‌های اول سال انتخاب شده از صورتهای مالی حسابرسی شده سال پیش برای ارزیابی این که برخی موارد متضمن برآوردهای حسابداری و قضاوت (برای مثال، ذخیره برگشت از فروش) چگونه با استفاده از تجارب به‌دست آمده، حل و فصل شده است.
- اجرای روشهای حسابرسی در مورد صورتهای تطبیق حسابها یا سایر صورتهای تطبیق تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی، شامل بررسی صورتهای تطبیق تهیه شده در دوره‌های میانی.
- اجرای تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه، مانند داده کاوی به‌منظور آزمون موارد غیرعادی در یک جامعه.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- آزمون صحت اسناد و مدارک تهیه شده توسط رایانه.
- جستجوی شواهد حسابرسی اضافی از منابع خارج از واحد مورد رسیدگی.

#### برخوردهای خاص - تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

نمونه‌هایی از برخورد حسابرس با برآورد خود از خطر تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه به شرح زیر است:

- شناخت درآمد. چنانچه خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلبی وجود دارد که بتواند متضمن یا منجر به شناسایی درآمد نادرست شود، ممکن است دریافت تاییدیه از مشتریان درباره برخی شرایط قراردادی مربوط و نبود توافقه‌های جانبی، مناسب باشد، زیرا حسابداری مناسب اغلب تحت تاثیر چنین شرایط یا توافقهایی قرار می‌گیرد.

- مقادیر موجودی مواد و کالا. چنانچه خطر تحریفهای ناشی از تقلب مرتبط با مقادیر موجودی مواد و کالا وجود دارد، بررسی سوابق موجودیهای واحد مورد رسیدگی می‌تواند به شناسایی محل‌ها، مناطق یا اقلام مورد توجه خاص در زمان انبارگردانی یا پس از آن کمک کند. برای مثال، این‌گونه بررسیها ممکن است منجر به تصمیم‌گیری درباره نظارت سر زده بر شمارش موجودیها در محل‌های خاص گردد یا از مدیریت خواسته شود که از شمارش همزمان موجودیها در همه محل‌های مشمول شمارش اطمینان یابد.

- ثبتهای حسابداری غیرمتعارف. چنانچه خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه وجود دارد، اجرای آزمون ثبتهای حسابداری غیر متعارف به‌منظور تایید وجود مستندات کافی برای آنها و این‌که منعکس‌کننده رویدادها و معاملات واقعی می‌باشند، می‌تواند به شناسایی ثبتهای واهی کمک کند. گرچه تعریف پذیرفته شده‌ای از ثبتهای حسابداری غیرمتعارف وجود ندارد، اما عموماً، شامل ایجاد تغییرات در صورتهای مالی یا انجام ثبتهایی در دفاتر و سوابق (شامل سوابق رایانه‌ای) واحد مورد رسیدگی است که متداول و مرتبط با پردازش عادی معاملات نیست و معمولاً توسط مدیران تجویز می‌شود.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

برخورد های خاص - تحریفهای ناشی از سوءاستفاده از داراییها

شرایط متفاوت الزاما برخوردارهای متفاوت را می طلبد. معمولاً برخورد حسابرس با خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب مرتبط با سوءاستفاده از داراییها متوجه برخی مانده حسابها و گروههای معاملات می شود.

اگرچه برخی از برخوردهای حسابرسی مندرج در این پیوست ممکن است در چنین شرایطی قابل اعمال باشد، اما دامنه کار به اطلاعات خاص مربوط به خطر سوءاستفاده شناسایی شده بستگی دارد. برای مثال، در مواردی که یک دارایی بخصوص به گونه ای جدی در معرض سوءاستفاده ای است که بالقوه از لحاظ صورتهای مالی دارای اهمیت است، ممکن است کسب شناخت از روشهای کنترل مربوط به پیشگیری و کشف این گونه سوءاستفاده ها و آزمون اثربخشی این کنترلها، برای حسابرس مفید باشد.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

#### پیوست ۳

نمونه‌هایی از شرایط نشان‌دهنده احتمال وجود تقلب یا اشتباه

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

شرایط نشان‌دهنده تحریف احتمالی در بندهای ۳۹ و ۴۰ درج شده است.

- تحمیل مهلت زمانی غیرواقع بینانه توسط مدیریت برای تکمیل حسابرسی.
- بی‌میلی مدیریت نسبت به گزارشگری صادقانه به اشخاص ثالث ذیربط، مانند مراجع نظارتی و بانکها.
- تحمیل محدودیت در دامنه کار حسابرسی توسط مدیریت.
- شناسایی موضوعات با اهمیتی که پیشتر توسط مدیریت افشا نشده است.
- اقلام عمده‌ای از حسابها که حسابرسی آن مشکل است.
- پافشاری غیرمنطقی در بکارگیری استانداردهای حسابداری.
- شواهد متضاد یا ناکافی ارائه شده توسط مدیران یا کارکنان.
- شواهد کتبی غیرعادی مانند تغییرات دستی در مستندات یا تهیه مستندات دستی در جایی که این مستندات معمولاً توسط دستگاههای الکترونیکی تهیه می‌شود.
- ارائه اطلاعات با اکراه یا تاخیر غیرمنطقی.

## استاندارد حسابرسی ۲۴۰

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

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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