



✍ ترجمه: دکتر سحر ستایش

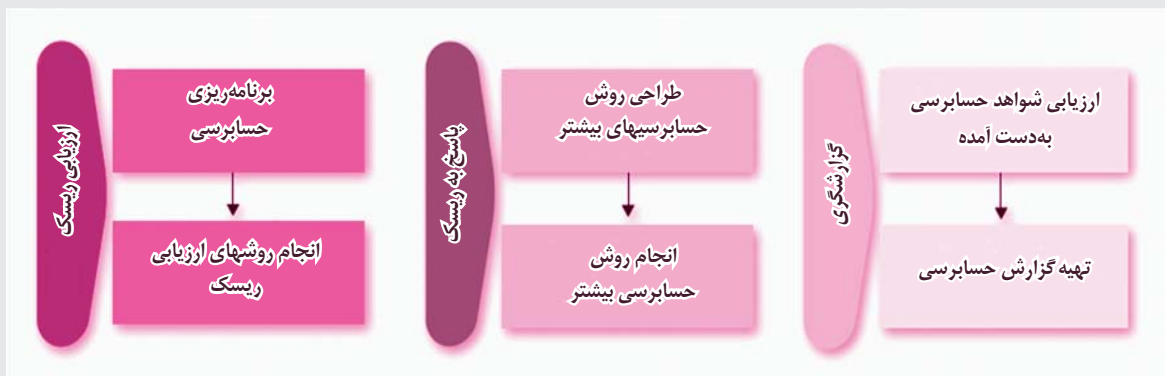
مقدمه

هدف کلی حسابرسی را بدان گونه که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۰۰ (ISA 200.11) آمده، می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

- کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد، تا حسابرس بدین‌وسیله بتواند نسبت به این‌که صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند؛ و
- گزارشگری نسبت به صورتهای مالی و اطلاع‌رسانی لازم طبق استانداردهای حسابرسی و براساس یافته‌های حسابرسی.

فرایند انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک در نمودار ۱ نشان داده شده است.

نمودار ۱- حسابرسی مبتنی بر ریسک



حسابرسی بیان شده است.

اطمینان معقول

اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است. اطمینان معقول زمانی به دست می آید که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی به دست آورد (خطر حسابرسی به معنی اظهار نظر نامناسب حسابرس نسبت به صورت های مالی است که تحریف با اهمیت دارد). با وجود این، اطمینان معقول به منزله اطمینان مطلق نیست؛ چرا که به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی، بسیاری از شواهد حسابرسی که حسابرس از آنها برای نتیجه گیری و اظهار نظر استفاده می کند، قطعی نبوده بلکه متقاعدکننده است.

دامنه حسابرسی

دامنه کار حسابرس و نظر ارائه شده به طور معمول محدود به این است که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط ارائه شده است؟ در نتیجه، گزارش بدون شرط حسابرس، اطمینانی درباره تداوم فعالیت و یا کارایی و اثربخشی مدیریت در اداره امور واحد تجاری نمی دهد.

وسعت دادن به مسئولیت اصلی حسابرسی یاد شده، مانند آن چه به وسیله قانون یا مقررات اوراق بهادار الزامی می شود، حسابرس را ملزم می کند که کار بیشتری انجام داده و طبق آن، گزارش حسابرس را وسعت دهد یا تعدیل کند.

محدودیتهای ذاتی در حسابرسی

در جدول ۱، تعدادی از محدودیتهای ذاتی در انجام کار

جدول ۱ - محدودیتهای ذاتی

محدودیتهای	دلایل
ماهیت گزارشگری مالی	تهیه صورتهای مالی دربرگیرنده موارد زیر است: • قضاوت به وسیله مدیریت در به کارگیری از چارچوب گزارشگری مالی مربوط؛ و • تصمیمها و ارزیابی های ذهنی (مثل برآورد) به وسیله مدیریت شامل طیفی از تفسیرها و قضاوتهای پذیرفتنی.
ماهیت شواهد حسابرسی در دسترس	بیشتر کار حسابرس در شکل دهی به اظهار نظر حسابرس، شامل کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی است. این شواهد در نوع خود بیشتر قانع کننده هستند تا قطعی. شواهد حسابرسی در ابتدا از روشهای حسابرسی انجام شده در جریان حسابرسی به دست می آید که همچنین ممکن است شامل اطلاعات به دست آمده از منابع دیگر باشد؛ از جمله: • حسابرسی پیشین؛ • روشهای کنترل کیفی مؤسسه برای پذیرش و ادامه کار با صاحبکار؛ • سوابق حسابداری واحد تجاری؛ و • شواهد حسابرسی تهیه شده به وسیله کارشناس در استخدام یا قراردادی شرکت.
ماهیت روشهای حسابرسی	روشهای حسابرسی، هر چقدر هم که خوب طراحی شده باشند، همه تحریفها را کشف نمی کنند. به موارد زیر توجه کنید: • نمونه گیری زیر ۱۰۰ درصد از یک جامعه، با این احتمال خطر همراه است که تحریف کشف نشود؛ • مدیریت یا دیگران ممکن است، با قصد یا بدون قصد، اطلاعات کامل خواسته شده را فراهم نسازند. تقلب ممکن است شامل طرحهای پیچیده و با دقت سازمان یافته برای پنهان ساختن تقلب باشد؛ و • روشهای حسابرسی استفاده شده برای گردآوری شواهد ممکن است کشف نکند که بعضی اطلاعات ناقص است.
به موقع بودن گزارشگری مالی	ارزش و اعتبار صورتهای مالی در طول زمان از بین می رود؛ در نتیجه نیاز است که بین اتکالپذیری اطلاعات و هزینه آن توازن برقرار شود. استفاده کنندگان از صورتهای مالی انتظار دارند که حسابرس اظهار نظرش را در یک دوره زمانی معقول و با هزینه معقول شکل دهد. در نتیجه، این موضوع غیر عملی خواهد بود که حسابرس به همه اطلاعاتی که ممکن است وجود داشته باشد، توجه کند، یا هر موضوعی را با این فرض که اطلاعات غلط یا متقلبانانه است، به طور جامع رسیدگی کند؛ مگر آن که خلاف آن ثابت شود.

تحریف بااهمیت

تحریف بااهمیت (چه به تنهایی و چه مجموع تمام تحریفهای اصلاح نشده و موارد افشای ناقص و گمراه کننده در صورتهای مالی) هنگامی رخ می دهد که به صورت منطقی بتوان انتظار داشت که بر تصمیمهای اقتصادی استفاده کنندگان که براساس صورتهای مالی گرفته می شود، تأثیر بگذارد.

ادعا

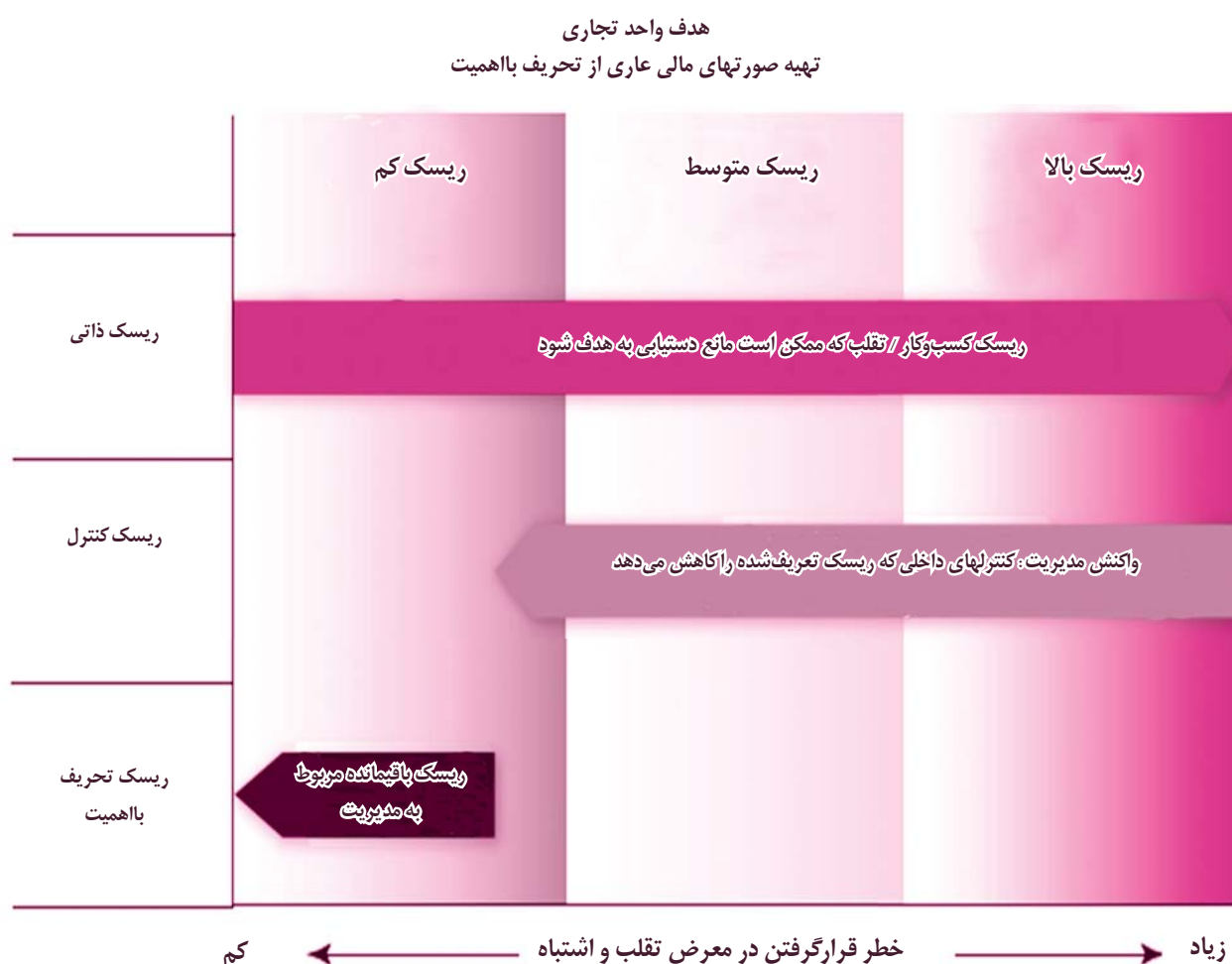
ادعا، اظهار مدیریت به صورت صریح یا غیر آن است که در صورتهای مالی منعکس می باشد. به عنوان مثال، ادعای

کامل بودن به تمام معامله ها و رویدادهایی مربوط می شود که باید ثبت می شده و ثبت شده اند. ادعا، به وسیله حسابرس استفاده می شود تا امکان آن را داشته باشد تا انواع مختلف تحریفهایی را که ممکن است روی دهد، در نظر گیرد.

اجزای ریسک حسابرسی

در نمودار ۲، روابط متقابل بین ریسک و کنترل نشان داده شده است. بردار مربوط به خطر ذاتی، تمام عوامل ریسک تجاری و تقلبی را دربر می گیرد که ممکن است از صورتهای مالی که به صورت بااهمیتی تحریف شده (پیش

نمودار ۲- روابط متقابل بین ریسک و کنترل

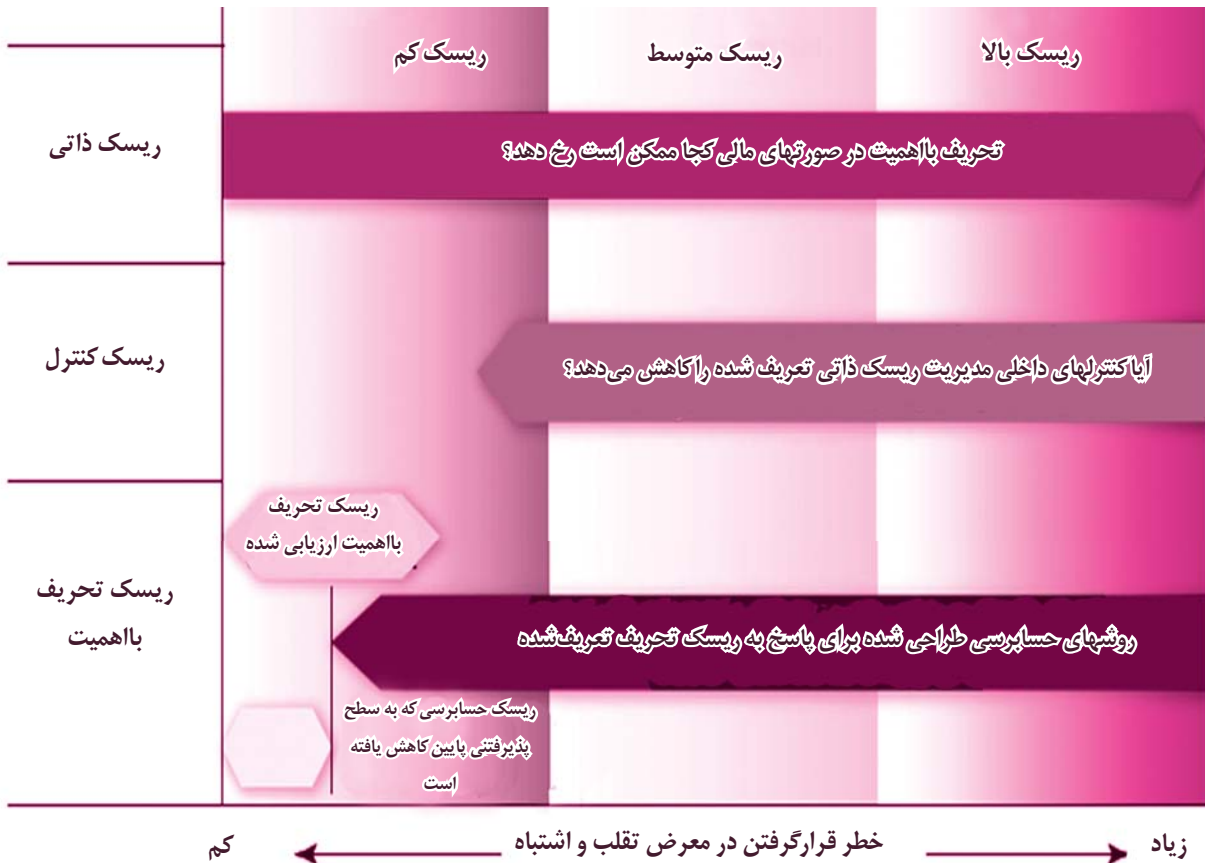


نکته: طول بردارها در نمودار، بسته به شرایط خاص و ویژگیهای ریسک واحد تجاری، تغییر می کند.

نمودار ۳- نقش حسابرس در ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت

هدف حسابرس

تعیین این‌که صورتهای مالی واحد تجاری از تحریف بااهمیت عاری است



نکته: طول بردارها در نمودار، بسته به شرایط خاص و ویژگیهای ریسک واحد تجاری و ماهیت پاسخ حسابرس، تغییر می‌کند.

کاهش ریسک حسابرسی به سطح پایین و مناسب، نشان داده شده است. 

منبع:

International Federation of Accountants (IFAC),
Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium- Sized Entities, Volume 1- Core Concepts, 2011

از در نظر گرفتن کنترل داخلی) ناشی شود. بردار مربوط به ریسک کنترل، روشهای کنترل خاص یا فراگیری را منعکس می‌سازد که به وسیله مدیریت اعمال می‌شود تا ریسک تحریف صورتهای مالی را کاهش دهد. اغلب از بردار مربوط به ریسک کنترل، تا آن مقدار که به طور کامل ریسک ذاتی را کاهش ندهد، با نام ریسک باقیمانده مربوط به مدیریت، اشتباهی ریسک یا تحمل پذیری ریسک یاد می‌شود.

در نمودار ۳، نقش حسابرس در ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت در صورتهای مالی و پس از آن اجرای روشهای حسابرسی مربوط و طراحی شده برای