

کارگروه فن آوری اطلاعات

رهنمود مستندسازی الکترونیک پرونده های حسابرسی

(رهنمود شماره ۱)

جلسات کارگروه حسابرسی فناوری اطلاعات جامعه حسابداران رسمی ایران با استناد به استاندارد حسابرسی بخش ۲۳۰ و قانون تجارت الکترونیک برگزار گردید. کارگروه با اذعان به عدم رشد فناوری های نوین در وضعیت کنونی حرفه حسابرسی در ایران، به این جمع بندی رسید که با توجه به تنوع و گستردگی دانش و ابزارهای مورد نیاز، از قبیل نرم افزارهای عمومی و اختصاصی حسابرسی به کمک کامپیوتر، عدم برخورداری اکثر حسابرسان از امکانات سخت افزاری و نرم افزاری مناسب، فقدان مراجع و منابع آموزشی کافی به زبان فارسی و نظائر آنها، پرنمودن فاصله موجود به صورت جهشی و به یکباره میسر نمی باشد. لذا کارگروه بر آن شد تا نتایج بحث ها و مذاکرات خود را در قالب رهنمود منتشر نماید.

یکی از سوالات و ابهاماتی که در زمینه مستندسازی حسابرسی مطرح گردیده، قابلیت استناد اسناد و مدارک الکترونیکی در قیاس با اسناد و مدارک کاغذی می باشد که کارگروه نتایج مطالعات، بحث ها و مذاکرات خود را بشرح زیر اعلام می نماید:

۱- قابلیت استناد و اتکای تصاویر رایانه ای در مقایسه با کپی اسناد و مدارکی که حسابرسان در پرونده های حسابرسی خود نگه می دارند چه میزان است؟

استاندارد حسابرسی ۲۳۰ به ارائه استانداردها و راهنمایی های لازم در ارتباط با مستندسازی پرداخته است. بند ۷ استاندارد مذکور بیان می دارد:

" مستندات حسابرسی می تواند روی کاغذ، وسیله الکترونیکی یا دیگر ابزارها ثبت شود. مستندات حسابرسی، برای مثال، شامل برنامه های حسابرسی، تجزیه و تحلیلها، نکات حسابرسی، خلاصه نکات عمده، تاییدیه های برون سازمانی و تاییدیه مدیریت، چک لیستها و مکاتبات (شامل نامه الکترونیکی) مربوط به موضوعات با اهمیت است. خلاصه یا تصویر مدارک واحد مورد رسیدگی، برای مثال، قراردادها و موافقتنامه های عمده و ویژه، در صورت مناسب بودن، می تواند جزو مستندات حسابرسی باشد. اما، مستندات حسابرسی، جانشین اسناد و مدارک حسابداری واحد مورد رسیدگی نمی باشد. مستندات حسابرسی مربوط به یک کار حسابرسی در پرونده (های) حسابرسی نگهداری می شود."

لذا تصاویر کامپیوتری با هر فرمت که قابل مشاهده بر روی موبایل و به سادگی قابل ارسال به پرینتر و تبدیل به تصاویر کاغذی هستند از نظر مستندسازی ارزشی برابر تصاویر کاغذی دارند.

۲- قابلیت استناد و اتکای تصاویر و فایل های رایانه ای در مقایسه با اصل اسناد و مدارکی که حسابرسان با امضاء و تائید معتبر از اشخاص حقیقی و حقوقی دریافت و در پرونده خود نگه می دارند، چه میزان است؟ پاسخگویی به سوال فوق مستلزم مراجعه به مفاد برخی از مواد قانون تجارت الکترونیک (مصوب سال ۱۳۸۲) به عنوان مفاهیم کلیدی می باشد.

" ماده ۲-

الف - «داده پیام» (Data Message): هر نمادی از واقعه، اطلاعات یا مفهوم است که با وسایل الکترونیکی، نوری و یا فناوری های جدید اطلاعات تولید، ارسال، دریافت، ذخیره یا پردازش می شود.
ب - «اصل ساز» (Originator): منشأ اصلی «داده پیام» است که «داده پیام» به وسیله او یا از طرف او تولید یا ارسال می شود اما شامل شخصی که در خصوص «داده پیام» به عنوان واسطه عمل می کند نخواهد شد.
ج - «مخاطب» (Addressee): شخصی است که اصل ساز قصد دارد وی «داده پیام» را دریافت کند، اما شامل شخصی که در ارتباط با «داده پیام» به عنوان واسطه عمل می کند نخواهد شد.

...

ز - «سیستم اطلاعاتی» (Information System): سیستمی برای تولید (اصل سازی)، ارسال، دریافت، ذخیره یا پردازش «داده پیام» است.

ح - «سیستم اطلاعاتی مطمئن» (System Secure Information): سیستم اطلاعاتی است که :

۱ - به نحوی معقول در برابر سوء استفاده و نفوذ محفوظ باشد.

۲ - سطح معقولی از قابلیت دسترسی و تصدی صحیح را دارا باشد.

۳ - به نحوی معقول متناسب با اهمیت کاری که انجام می دهد پیکربندی و سازماندهی شده باشد.

۴ - موافق با رویه ایمن باشد.

ط - «رویه ایمن» (Secure Method): رویه ای است برای تطبیق صحت ثبت «داده پیام»، منشأ و مقصد آن با تعیین تاریخ و برای یافتن هرگونه خطا یا تغییر در مبادله، محتوا و یا ذخیره سازی «داده پیام» از یک زمان خاص. یک رویه ایمن ممکن است با استفاده از الگوریتمها یا کدها، کلمات یا ارقام شناسائی، رمزنگاری، روشهای تصدیق یا پاسخ برگشت و یا طرق ایمنی مشابه انجام شود.

ی - «امضای الکترونیکی» (Electronic Signature): عبارت از هر نوع علامت منضم شده یا به نحو منطقی متصل شده به «داده پیام» است که برای شناسائی امضاءکننده «داده پیام» مورد استفاده قرار می گیرد.

...

ف - «وسائل ارتباط از راه دور» (Means Of Distance Communication): عبارت از هر نوع وسیله‌ای است که بدون حضور فیزیکی همزمان تأمین کننده و مصرف کننده جهت فروش کالا و خدمات استفاده می‌شود.

ص - «عقد از راه دور» (Distance Contract): ایجاب و قبول راجع به کالاها و خدمات بین تأمین کننده و مصرف کننده با استفاده از وسائل ارتباط از راه دور است.

...

ماده ۷ - هرگاه قانون، وجود امضاء را لازم بداند امضای الکترونیکی مکفی است. "

از تعاریف فوق می توان استنباط نمود که هرگاه حسابرس مبادرت به دریافت الکترونیکی اسناد و مدارک مورد نیاز با ابزارهای ارتباطی و اطلاعاتی نوین نماید نغیاً و اثباتاً مفاد قانون تجارت الکترونیک بر فرآیند حسابرسی وی حاکم می شود و تکلیف میزان قابلیت اتکای مدارک و مستندات و اصلی یا غیر اصلی بودن آنها را قانون تجارت الکترونیک روشن می کند.

لذا کارگروه حسابرسی فناوری اطلاعات جامعه حسابداران رسمی ایران به حسابرسان توصیه می کند که ضمن استفاده از ابزارها و فنون حسابرسی به کمک رایانه از قبیل نرم افزارهای استخراج و تبدیل داده های در دسترس و بالاحص استفاده از امکانات وسیع اکسل در فرآیند حسابرسی الف: نسبت به ارتقای سطح آموزش خود در مفاهیم حسابرسی فناوری اطلاعات ، مستمراً تلاش نمایند ب: تا دستیابی به سطح اطمینان قابل قبول در استفاده مطمئن از انتقال الکترونیکی داده ها، به شکل احتیاط آمیز رویه دریافت و نگهداری مدارک اصلی ذیل را به صورت کاغذی ادامه دهند:

- ۱- تأییدیه مدیران
- ۲- نامه استاندارد صورتهای مالی اساسی، ترازنامه، صورت سود و زیان و جریان وجوه نقد (صورتهای مالی اساسی + نامه استاندارد)
- ۳- صفحه امضاء گزارش هیئت مدیره
- ۴- تأییدیه های درخواستی (بدهکاران، بستانکاران، وکیل و ...) در صورتی که از طریق سایر روشهای غیر کاغذی قابل اثبات نباشد.
- ۵- قرارداد حسابرسی
- ۶- مکاتبات تعهدآور

ج: در نگهداری پرونده های حسابرسی نظریه شماره ۱۸۹ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۱۳ کارگروه فنی و استانداردها به شرح زیر را در نظر قرار دهند:

"پرونده های حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی باید دست کم برای مدت پنج سال نگهداری گردد، این مدت برای مواردی است که به تشخیص حسابرس، ادعا یا ادعاهایی نسبت به گزارش حسابرس و آثار اظهارنظر وی در آینده وجود نداشته باشد، در غیر این صورت، پرونده های حسابرسی باید برای مدت زمان لازم به تشخیص حسابرس، نگهداری شود. دوره پنج ساله مذکور، کمترین دوره نگهداری است. چنانچه حسابرس به هر دلیل نسبت به عدم نگهداری پرونده های حسابرسی پس از سپری شدن پنج سال، کمترین تردید را داشته باشد یا کمترین احتمال را بدهد که در آینده (نزدیک یا دور) ممکن است موضوع پرونده موردنظر، توسط دیگران مورد پرسش و یا بررسی قرار گیرد، باید آن پرونده را تا رفع همه نگرانی های حرفه ای نگهداری کند."