

تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی

کهر آید مالکی دیزجی
کارشناس ارشد حسابداری
دانشگاه خاتم

اهداف کلی حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی

معمولاً به طور ادواری ادعاهایی در مورد میزان توانایی حرفه حسابرسی در برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان آن مطرح شده است، اما در اواخر قرن گذشته و به‌ویژه در دهه ۱۹۸۰ این مباحث شدت یافت. تا قبل از ۱۹۷۷، اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده^(۵)، بر این نکته تأکید داشت که آزمون‌های متداولی که به منظور ارائه اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی انجام می‌شود، نمی‌توانند برای کشف اختلاس یا تحریف عمدی توسط مدیریت مورد استفاده قرار گیرند و کفایت کنند. در سال ۱۹۷۷، استانداردها مورد تجدید نظر قرار گرفتند و بر اساس استانداردهای حسابرسی تجدید نظر شده AICPA^(۶)، مسئولیت رسیدگی و تحقیق در مورد اشتباهات یا تحریف‌ها بر عهده حسابرسان گذاشته شد (حساس‌یگانه و مداحی، ۱۳۸۸).

اهداف کلی حسابرس در انجام حسابرسی صورت‌های مالی عبارت است از:

الف. کسب اطمینان معقول^(۷) از وجود یا نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه^(۸) در صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، تا بدین وسیله حسابرس بتواند نسبت به اینکه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی^(۹) مربوط تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند؛ و

ب. گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی و اطلاع‌رسانی لازم طبق استانداردهای حسابرسی، بر اساس یافته‌های حسابرسی (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۱).

مقدمه

گروه کثیری از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، به اطلاعاتی اتکا می‌کنند که به شکل صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی توسط مدیران تهیه و ارائه می‌شوند. استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، به خدمات افراد صاحب‌نظر، با صلاحیت و مستقل برای اعتباردهی به اطلاعات حسابداری نیاز دارند، به نحوی که اطلاعات مذکور را باور کنند. فلسفه وجودی حسابرسان مستقل ایفای وظیفه اعتباردهی است (حساس‌یگانه، ۱۳۷۸).

با رسوایی‌های بزرگ مالی، توجه به تحریف^(۱)‌ها در صورت‌های مالی، بیش از پیش افزایش یافته است. افزایش شمار تقلب^(۲)، تحریف‌ها و ارائه مجدد صورت‌های مالی که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در هم آمیخته، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت صورت‌های مالی به همراه داشته است. به همین دلیل، پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت^(۳) در صورت‌های مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران، حسابرسان و سایر ذینفعان بوده است و بر همین اساس استانداردها و دستورالعمل‌های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و تحریف‌ها در صورت‌های مالی وضع گردیده است (حساس‌یگانه و مداحی، ۱۳۸۸).

در این مقاله، تلاش شده تا با استفاده از استانداردهای حسابرسی، تحریف‌ها و انواع آن، دلایل وقوع تحریف، اهمیت تحریف‌ها در صورت‌های مالی، رابطه خطر حسابرسی^(۴) و تحریف و همچنین وظایف حسابرسان در هنگام برنامه‌ریزی و در صورت مشاهده تحریف و نوع برخورد حسابرسان با توجه به میزان اهمیت تحریف و اطلاع‌رسانی به موقع، بیان گردد.

تعریف تحریف و انواع تحریف‌ها

تحریف: هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشا^(۱۰) ی یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط تحریف نامیده می‌شود. تحریف‌ها می‌تواند ناشی از اشتباه یا تقلب باشد (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳).

تحریف با اهمیت: تحریف‌ها شامل اطلاعات گزارش نشده، زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که به‌طور منطقی انتظار رود به تنهایی یا در مجموع، بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان اثر بگذارد که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود (استاندارد حسابرسی ۳۲۰، بند ۲).

تحریف اصلاح نشده^(۱۱): تحریف‌های اصلاح نشده تحریف‌هایی هستند که حسابرس در جریان حسابرسی گردآوری کرده، ولی هنوز اصلاح نشده است (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، بند ۴).

تحریف قطعی^(۱۲): تحریف‌های قطعی، تحریف‌هایی هستند که درباره آن‌ها هیچ تردیدی وجود ندارد (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۳).

تحریف قضاوتی^(۱۳): تحریف‌های قضاوتی، تفاوت‌های ناشی از قضاوت‌های مدیریت در خصوص برآورد^(۱۴)‌های حسابداری است که حسابرس آن‌ها را نامعقول می‌داند یا معلول انتخاب یا به‌کارگیری رویه‌های حسابداری است که حسابرس آن‌ها را نامناسب ارزیابی^(۱۵) می‌کند (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۳).

تحریف تعمیم یافته^(۱۶): تحریف‌های تعمیم یافته، عبارتند از بهترین برآورد حسابرس از تحریف‌های موجود در جامعه که متضمن تعمیم تحریف‌های شناسایی شده در نمونه‌های منتخب حسابرس به کل جامعه‌ای است که نمونه به آن تعلق دارد (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۳).

دلایل وقوع تحریف در صورت‌های مالی

تحریف‌ها ممکن است نتیجه وقوع موارد زیر باشد:

الف. بی‌دقتی در گردآوری یا پردازش داده‌های مبنای تهیه صورت‌های مالی،

ب. حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا،

پ. برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن، یا تفسیر نادرست واقعیات، و

ت. قضاوت‌های مدیریت در خصوص برآوردهای حسابداری که حسابرس آن را نامعقول می‌داند یا انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرس آن را نامناسب ارزیابی می‌کند (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۱).

نقش و جایگاه تحریف با اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی

استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرس، وی را ملزم می‌کند نسبت به عاری بودن صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه اطمینان معقول کسب کند. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است. اطمینان معقول زمانی به‌دست می‌آید که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، شواهد^(۱۷) حسابرسی کافی^(۱۸) و مناسب^(۱۹) کسب کند (خطر حسابرسی به معنی اظهارنظر نامناسب حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت است). با این وجود، اطمینان معقول به منزله اطمینان مطلق^(۲۰)

نیست، چرا که به دلیل محدودیت‌های ذاتی^(۲۱) حسابرسی بسیاری از شواهد حسابرسی که حسابرس از آن‌ها برای نتیجه‌گیری و اظهارنظر استفاده می‌کند، قطعی نیست بلکه متقاعدکننده است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۵). به دلیل انجام رسیدگی‌ها بر مبنای نمونه‌گیری و دیگر محدودیت‌های ذاتی حسابرسی و همچنین، محدودیت‌های ذاتی هر سیستم حسابداری^(۲۲) و کنترل داخلی^(۲۳)، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، کشف نشده باقی بماند (استاندارد حسابرسی ۲۱۰، بند ۵).

به طور کلی، تحریف‌ها، شامل اطلاعات حذف شده یا از قلم افتاده، زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که به طور معقول انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، اثر گذارد. قضاوت درباره اهمیت، با توجه به شرایط موجود صورت می‌گیرد و تحت تأثیر درک حسابرس از نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و میزان یا ماهیت تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد. حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد اظهارنظر می‌کند و بنابراین، در قبال کشف تحریف‌هایی که به تنهایی یا در مجموع بر صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد اثر با اهمیتی نمی‌گذارد، مسئولیتی ندارد (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۶).

وظایف حسابرسان مستقل

در مورد تحریف طبق استانداردهای حسابرسی

حسابرسان اطمینان منطقی فراهم می‌کنند که صورت‌های مالی عاری از هرگونه تحریف و اشتباه با اهمیت هستند و اینکه حسابرسی، اثرهای نامساعد جدایی مالکیت از مدیریت را از طریق کاهش دادن نبود تقارن اطلاعات بین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و تهیه‌کنندگان آن، به حداقل می‌رساند (Guyd D. F. et al, ۲۰۰۸). استانداردهای حسابرسی در برگیرنده اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی است که برای پشتیبانی حسابرس در کسب اطمینان معقول طراحی شده است. استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای^(۲۵) و تردید حرفه‌ای^(۲۲) در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند. حسابرس از جمله ملزم به انجام موارد زیر است:

■ تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) بر مبنای شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی.

■ کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره وجود یا نبود تحریف‌های با اهمیت، از طریق طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی^(۲۶) مناسب در برخورد با خطرهای ارزیابی شده.

■ اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، براساس نتایج به‌دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده. (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۷) بنابراین حسابرس باید:

☞ حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی کند که به صورت اثربخش^(۲۷) اجرا شود.

☞ تلاش خود را بر حوزه‌هایی متمرکز کند که خطر بروز تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در آن بیش از حوزه‌های دیگر است، و به همین ترتیب تلاش کمتری را صرف حوزه‌های کم خطر کند، و ☞ از آزمون و سایر روش‌های رسیدگی به جامعه برای کشف موارد تحریف استفاده کند.

با اجرای روش‌های ارزیابی خطر و فعالیت‌های مرتبط، مبنایی برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی و در سطح هر ادعا به‌دست آورد، و

از آزمون و سایر روش‌های رسیدگی به جامعه به‌گونه‌ای استفاده کند که مبنایی معقول برای نتیجه‌گیری نسبت به جامعه فراهم شود (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بندهای ۴۶ و ۴۷)

احتمال این که حسابرس موارد تحریف‌های با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریف‌های با اهمیت کشف‌شده را گزارش کند، به استقلال^(۲۸) حسابرس بستگی دارد (حساس‌یگانه و غلامزاده لداری، ۱۳۹۱).

لرزم گردآوری تحریف‌های با اهمیت در جریان حسابرسی

حسابرس باید تحریف‌های شناسایی شده در جریان حسابرسی را، غیر از مواردی که مشخصاً ناچیز است، گردآوری^(۲۹) کند (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، بند ۵). حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریف‌های کمتر از آن مشخصاً ناچیز محسوب می‌شود و نیاز به گردآوری ندارد، چرا که وی انتظار دارد گردآوری چنین مبالغی اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی نخواهد داشت. اصطلاح «مشخصاً ناچیز»^(۳۰)، مترادف اصطلاح «بی‌اهمیت»^(۳۱) نیست. تحریف‌های مشخصاً ناچیز، بسیار کمتر از سطح اهمیت^(۳۲) تعیین شده است، و خواه به تنهایی یا در مجموع در نظر گرفته شوند و خواه براساس معیارهای اندازه، ماهیت یا شرایط مورد قضاوت قرار گرفته باشند، بدون تردید ناچیز تلقی می‌شوند. هرگاه درباره اینکه یک یا چند قلم مشخصاً ناچیز هستند یا خیر، تردید وجود داشته باشد، موضوع را نباید مشخصاً ناچیز دانست (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۲).

اگر مجموع تحریف‌های گردآوری شده در اجرای روش‌های حسابرسی، به سطح اهمیت تعیین شده نزدیک شود، خطر اینکه مجموع تحریف‌های کشف نشده احتمالی و مجموع تحریف‌های گردآوری شده در اجرای روش‌های حسابرسی، از مرز اهمیت فراتر رود، ممکن است بیشتر از حد پایین قابل قبول خطر باشد. وجود تحریف‌های کشف نشده می‌تواند به دلیل وجود خطر نمونه‌گیری یا خطر غیرنمونه‌گیری باشد (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۵).

خطر حسابرسی و تحریف‌های با اهمیت

خطر حسابرسی، تابعی از خطر تحریف با اهمیت^(۳۶) و خطر عدم کشف^(۳۷) است. ارزیابی خطرها بر مبنای روش‌های حسابرسی اجرا شده برای کسب اطلاعات مورد نیاز به این منظور و شواهد کسب شده در جریان حسابرسی، انجام می‌شود. ارزیابی خطر اساساً با اعمال قضاوت حرفه‌ای انجام می‌شود، نه با اندازه‌گیری دقیق. (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۲۹).

خطرهای تحریف با اهمیت می‌تواند در دو سطح وجود داشته باشد:

- در سطح صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد؛ و
- در سطح ادعاهای مرتبط با گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۱).

خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی، به معنای خطرهای تحریف با اهمیتی است که ارتباطی فراگیر با صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد دارد و بالقوه بر ادعاهای متعددی اثرگذار است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۲). ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا، به منظور تعیین

ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی لازم برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، انجام می‌شود. این شواهد، حسابرس را قادر می‌سازد تا در یک سطح پایین قابل قبول خطر حسابرسی، نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر کند (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۳). خطرهای تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا از دو جزء تشکیل می‌شود: خطر ذاتی^(۳۸) و خطر کنترل^(۳۹). خطر ذاتی و خطر کنترل، خطرهای مربوط به واحد تجاری است و مستقل از حسابرسی صورت‌های مالی وجود دارند (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۴).

خطر ذاتی برای برخی ادعاها و گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشای مربوط، بیشتر از سایر ادعاهاست. برای مثال، خطر ذاتی محاسبات پیچیده یا برآوردهای حسابداری توأم با ابهام عمده، معمولاً بیشتر است. شرایط برون سازمانی که منجر به خطرهای تجاری می‌شود نیز می‌تواند بر خطر ذاتی اثر بگذارد. برای مثال، پیشرفت‌های فناوری ممکن است محصولی را از رده خارج کند و در نتیجه، موجودی مواد و کالا را بیشتر در معرض بیش‌نمایی قرار دهد. عوامل موجود در واحد تجاری و محیط آن که به همه گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشا یا تعدادی از آن‌ها ارتباط دارد نیز می‌تواند خطر ذاتی مرتبط با یک ادعای خاص را تحت تأثیر قرار دهد. برای مثال، می‌توان به عواملی مانند کمبود سرمایه در گردش مورد نیاز برای ادامه عملیات یا روند نزولی یک صنعت با مشخصه ورشکستگی‌های پر شمار، اشاره کرد (استاندارد حسابرسی، توضیحات کاربردی، بند ۳۵).

خطر کنترل، تابعی از اثربخشی طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی برای مقابله با خطرهایی است که تهدیدی برای دستیابی واحد تجاری به هدف‌های مرتبط با تهیه صورت‌های مالی، به شمار می‌رود. با این حال، کنترل‌های داخلی حتی اگر به بهترین نحو طراحی و اعمال شود، به دلیل وجود محدودیت‌های ذاتی، تنها می‌تواند خطرهای تحریف با اهمیت صورت‌های مالی را کاهش دهد اما نمی‌تواند این خطرها را حذف کند. برای مثال، این محدودیت‌ها شامل احتمال بروز خطا یا اشتباهات انسانی، یا دور زدن کنترل‌ها بر اثر تبانی یا زیرپا گذاشتن کنترل‌ها توسط مدیران اجرایی است. بدین ترتیب، برخی مخاطرات کنترلی همواره وجود خواهد داشت. در استانداردهای حسابرسی شرایط آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌ها برای تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آزمون‌های محتوا^(۴۰) مشخص شده است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۶).

استانداردهای حسابرسی معمولاً به خطر ذاتی و خطر کنترل به صورت مجزا از یکدیگر اشاره نمی‌کند، بلکه به ارزیابی ترکیبی «خطرهای تحریف با اهمیت» می‌پردازد (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۷).

خطر اینکه روش‌های حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، نتواند تحریفی را کشف کند که به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریف‌ها، با اهمیت است را خطر عدم کشف می‌گویند (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳). در یک سطح معین از خطر حسابرسی، سطح قابل پذیرش خطر عدم کشف با خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده در سطح هر ادعا، رابطه معکوس دارد. برای مثال، هر قدر حسابرس خطرهای تحریف با اهمیت را بالاتر بگذارد، خطر عدم کشف پایین‌تری را می‌تواند بپذیرد و در نتیجه، به شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری نیاز دارد (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۳۹).

تأثیر تحریف‌های با اهمیت

روی شکل و محتوای گزارش حسابرسة

اگر تحریف با اهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورت‌های مالی (شامل افشای موارد کمی) وجود داشته باشد، حسابرسة باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورت‌های مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی توسط حسابرسة عملی نباشد، حسابرسة باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند (استاندارد حسابرسة ۷۰۵، بند ۱۷). اگر تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشت‌ها باشد، حسابرسة باید در بند مبانی تعدیل، موارد تحریف در افشا را توصیف کند (استاندارد حسابرسة ۷۰۵، بند ۱۸). اگر تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آن‌ها الزامی است، حسابرسة باید:

الف. درباره موارد افشا نشده با ارکان راهبری^(۴۱) مذاکره کند؛

ب. در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند؛ و
پ. اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسة کافی و مناسب درباره آن موارد، افشا کند مگر اینکه در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد (استاندارد حسابرسة ۷۰۵، بند ۱۹).

حتی اگر حسابرسة نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، باید در گزارش خود، هرگونه موضوعات با اهمیت دیگری را که از آن مطلع شده است و می‌توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود همراه با آثار آن توصیف کند. در چنین مواردی، محدودیت‌ها و تحریف‌های با اهمیت غیرموثر بر نظر مردود یا عدم اظهارنظر، تحت عنوان فرعی "سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها"، قبل از بند اظهارنظر درج می‌شود (استاندارد حسابرسة ۷۰۵، بند ۲۱).

اگر حسابرسة به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورت‌های مالی که برای درک صورت‌های مالی توسط آن‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، وی بند تأکید بر مطلب خاص^(۴۲) را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسة کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور با اهمیتی در صورت‌های مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره داشته باشد (استاندارد حسابرسة ۷۰۶، بند ۶).

تأییدیه مدیران

حسابرسة باید درباره موارد زیر از مدیریت تأییدیه کتبی^(۴۳) 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 حسابرسة توسط حسابرسة جمع بندی شده، به‌تنهایی و در مجموع، نسبت به کلیت صورت‌های مالی بی اهمیت است. خلاصه‌ای از این اقلام باید در متن تأییدیه مدیران^(۴۴) 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 حسابرسة 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 حسابرسة

افشا شده است (استاندارد حسابرسة ۲۴۰، بند ۴۷).

از آنجا که مدیریت مسئولیت تعدیل صورت‌های مالی را از بابت اصلاح تحریف‌های با اهمیت به عهده دارد، دریافت تأییدیه کتبی از مدیریت درباره بی‌اهمیت بودن تحریف‌های اصلاح نشده ناشی از تقلب یا اشتباه، به‌تنهایی و در مجموع، به‌نظر آنان، حایز اهمیت است. این‌گونه تأییدیه‌ها جایگزین کسب شواهد حسابرسة مناسب و کافی نیست. در برخی شرایط، مدیریت ممکن است بر این باور باشد که برخی تحریف‌های اصلاح نشده در صورت‌های مالی که حسابرسة در طول حسابرسة جمع بندی کرده با اهمیت نیست. به‌این دلیل، مدیریت ممکن است بخواهد عباراتی مانند "مدیریت معتقد است که اقلام... و... از جمله مصادیق تحریف نیست زیرا... (تشریح دلایل)..." را در تأییدیه کتبی خود اضافه کند (استاندارد حسابرسة ۲۴۰، بند ۴۹).

اطلاع‌رسانه درباره تحریف‌های با اهمیت به ارکان راهبری

حسابرسة صرف نظر از زمان اطلاع‌رسانی کتبی ضعف‌های با اهمیت، ممکن است در اولین فرصت آن‌ها را به طور شفاهی به مدیران اجرایی، و در موارد مقتضی، به ارکان راهبری گزارش کند تا به آنها در انجام اقدام اصلاحی برای به حداقل رساندن خطرهای تحریف با اهمیت کمک کند. با این حال، انجام این کار، مسئولیت حسابرسة برای اطلاع‌رسانی کتبی ضعف‌های با اهمیت، طبق الزامات این استاندارد را کاهش نمی‌دهد (استاندارد حسابرسة ۲۴۵، توضیحات کاربردی، بند ۱۱).

حسابرسة باید همه تحریف‌های گردآوری شده در جریان حسابرسة را به موقع به اطلاع سطح مناسبی از مدیریت اجرایی برساند؛ معمولاً سطح مناسب مدیریت، شخصی است که مسئولیت و اختیار ارزیابی تحریف‌ها و انجام اقدامات لازم را بر عهده دارد (استاندارد حسابرسة ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۷)؛ مگر اینکه طبق قانون یا مقررات از این کار منع شده باشد. برای مثال، قوانین یا مقررات ممکن است مشخصاً، اطلاع دادن یک عمل

غیرقانونی قطعی یا مشکوک، یا هر اقدام دیگری که ممکن است به تحقیقات مقامات ذیصلاح در این مورد آسیب بزند، ممنوع کند. در برخی شرایط، ممکن است حل و فصل تضاد احتمالی بین مسئولیت رازداری حسابرسة و مسئولیت وی در قبال اطلاع‌رسانی، پیچیده باشد. در چنین مواردی، حسابرسة می‌تواند با مشاور حقوقی مشورت کند (استاندارد حسابرسة ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۸). حسابرسة باید از مدیریت اجرایی بخواهد که آن تحریف‌ها را اصلاح کند (استاندارد حسابرسة ۴۵۰، بند ۸). اصلاح همه تحریف‌ها توسط مدیریت، از جمله تحریف‌های گزارش شده توسط حسابرسة، مدیریت را قادر می‌سازد تا سوابق و دفاتر حسابداری دقیقی را نگهداری و خطرهای تحریف با اهمیت صورت‌های مالی دوره‌های بعد را به دلیل اثر تحریف‌های بی‌اهمیت اصلاح نشده مربوط به دوره‌های قبل، کاهش دهد (استاندارد حسابرسة ۴۵۰،

خطر کنترل، تابعی از اثربخشی طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی برای مقابله با خطرهای است که تهدیدی برای دستیابی و احد تجاری به هدف‌های مرتبط با تهیه صورت‌های مالی به‌شمار می‌رود

توضیحات کاربردی، بند ۹). اگر مدیریت اجرایی از اصلاح برخی یا همه تحریف‌های گزارش شده توسط حسابرس خودداری کند، حسابرس ملزم است دلایل مدیریت برای خودداری از اصلاح را مشخص کند و هنگام ارزیابی اینکه آیا صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد عاری از تحریف با اهمیت است یا خیر، آن دلایل را مورد توجه قرار دهد (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، بند ۹).

تحریف با اهمیت در حسابرسی نخستین

حسابرس در حسابرسی نخستین^(۴۵) باید شواهدی کافی و قابل قبول درباره موارد زیر گردآوری کند:

الف - نبود تحریف در مانده‌های اول دوره که بر صورت‌های مالی دوره جاری اثری با اهمیت دارد.

ب - درستی انتقال مانده‌های آخر دوره قبل به دوره جاری یا در صورت لزوم، تجدیدنظر و ارائه مجدد آن‌ها.

پ - یکنواختی در اعمال رویه‌های مناسب حسابداری یا اعمال صحیح تغییرات در رویه‌های حسابداری در صورت‌های مالی و کفایت افشای مربوط (استاندارد حسابرسی ۵۱۰، بند ۲).

اگر مانده‌های اول دوره حاوی تحریفاتی باشد که آثار با اهمیتی بر صورت‌های مالی دوره مورد رسیدگی دارد، حسابرس باید این موضوع را به آگاهی مدیریت برساند و با اجازه مدیریت، حسابرس قبلی را نیز برای انجام هرگونه اقدام لازم آگاه کند. اگر اثر تحریف مزبور به گونه‌ای مناسب در صورت‌های مالی دوره جاری منعکس و افشا نشده باشد، حسابرس باید با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط^(۴۶) یا مردود^(۴۷) اظهار کند (استاندارد حسابرسی ۵۱۰، بند ۱۲).

ارزیابی مجدد سطح اهمیت تعیین شده قبل از ارزیابی آثار تحریف‌های اصلاح نشده

پیش از ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده، حسابرس باید سطح اهمیت تعیین شده را دوباره ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا با توجه به نتایج مالی واقعی^(۴۸) واحد تجاری، این سطح همچنان مناسب است یا خیر (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، بند ۱۰). تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس، اغلب مبتنی بر برآورد نتایج مالی واحد تجاری است، زیرا نتایج مالی واقعی ممکن است هنوز مشخص نشده باشد. بنابراین، قبل از ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده توسط حسابرس، ممکن است تجدیدنظر در سطح اهمیت تعیین شده با توجه به نتایج مالی واقعی، ضروری باشد (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، توضیحات کاربردی، بند ۱۱). حسابرس باید مشخص کند که آیا تحریف‌های اصلاح نشده، به تنهایی یا در مجموع، با اهمیت است یا خیر. بدین منظور، حسابرس باید موارد زیر را ارزیابی کند:

الف. ماهیت و میزان تحریف‌ها، هم در رابطه با گروه‌های معاملات،

مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و هم صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و شرایط خاص رخداد آن‌ها، و
ب. اثر تحریف‌های اصلاح نشده مربوط به دوره‌های قبل بر گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد (استاندارد حسابرسی ۴۵۰، بند ۱۱).

نقش تحریف‌های با اهمیت در اظهارنظر حسابرس

تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهارنظر، به موارد زیر بستگی دارد:
الف. ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است. این موضوعات شامل موارد زیر است:

- وجود تحریف در صورت‌های مالی
- محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
- ابهام اساسی

ب. قضاوت حسابرس درباره با اهمیت یا فراگیر بودن آثار وجود تحریف یا آثار احتمالی محدودیت بر صورت‌های مالی (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۲).

حسابرس باید در شرایط زیر نظر خود را در گزارش تعدیل کند:
الف. بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت نیست؛ یا

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف با اهمیت نباشد (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۶).

نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف با اهمیت، با توجه به ارزیابی حسابرس از آثار تحریف‌های اصلاح نشده بر صورت‌های مالی انجام می‌شود (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، توضیحات کاربردی، بند ۲).

تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی ممکن است در رابطه با موارد زیر رخ دهد:

الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده،
ب. به کارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، یا
پ. افشا در صورت‌های مالی.

حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

الف. با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، با اهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت باشد ولی فراگیر نیست (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۷).

چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، با اهمیت و فراگیر (اساسی) است، باید نظر مردود ارائه کند (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۸).

در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر^(۴۹) ارائه کند (استاندارد حسابرسی، بند ۹).

اگر حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب نباشد، باید به صورت زیر عمل کند:

هر قدر حسابرس خطرهای تحریف با اهمیت را بالاتر بداند، خطر عدم کشف پایین‌تری را می‌تواند بپذیرد و در نتیجه، به شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری نیاز دارد

الف. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت ولی غیرفراگیر باشد، باید نظر مشروط ارائه کند؛ یا

ب. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد به طوری که ارائه نظر مشروط برای نشان دادن میزان اهمیت موضوع کافی نباشد، حسابرس باید:

(۱) در صورت امکان و در شرایطی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، از کار حسابرسی کناره‌گیری کند؛ یا

(۲) در صورتی که کناره‌گیری از کار حسابرسی، قبل از صدور گزارش حسابرسی، امکانپذیر نباشد، نسبت به صورت‌های مالی عدم اظهارنظر ارائه کند (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۱۳).

اگر حسابرس از کار حسابرسی کناره‌گیری کند، باید قبل از کناره‌گیری، همه تحریف‌های شناسایی شده در جریان حسابرسی را که می‌توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود را به اطلاع ارکان راهبری برساند (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۱۴).

در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد تحریف، محدودیت در کسب شواهد و ابهام اساسی بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد، ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هر یک از صورت‌های مالی ضرورت داشته باشد (استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۱۵).

تحریف‌های با اهمیت در مرحله برنامه‌ریزی

حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی شود (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۵).

برنامه‌ریزی مرحله‌ای مجزا از یک کار حسابرسی نیست، بلکه فرآیندی مستمر و پویاست که غالباً پس از گذشت مدت زمان کوتاهی از تکمیل کار حسابرسی قبلی (یا همزمان با آن) آغاز می‌شود و تا زمان تکمیل کار حسابرسی جاری، ادامه می‌یابد. در برنامه‌ریزی به این موضوع توجه می‌شود که برخی از فعالیت‌ها و روش‌های حسابرسی باید قبل از اجرای روش‌های حسابرسی دیگر تکمیل شود. برای مثال، در برنامه‌ریزی، قبل از تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت، موضوعاتی از قبیل موارد زیر تکمیل می‌شود:

- به‌کارگیری روش‌های تحلیلی برای ارزیابی خطر.
- کسب شناخت کلی از چارچوب قانونی و مقرراتی حاکم بر واحد تجاری و چگونگی رعایت آن توسط واحد تجاری.
- تعیین سطح اهمیت.
- استفاده از خدمات کارشناسان.
- اجرای سایر روش‌های ارزیابی خطر (استاندارد حسابرسی ۳۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۲).

حسابرس باید در مرحله برنامه‌ریزی، ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان هدایت و سرپرستی اعضای تیم حسابرسی و بررسی کار آن‌ها را مشخص کند (استاندارد حسابرسی ۳۰۰، بند ۱)؛ که به عوامل زیادی از جمله موارد زیر بستگی دارد:

- اندازه و پیچیدگی واحد تجاری.
- حوزه کار حسابرسی.
- خطرهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت (برای مثال، افزایش خطر تحریف با اهمیت در یک حوزه خاص از کار حسابرسی معمولاً مستلزم افزایش میزان و به موقع بودن هدایت و سرپرستی اعضای تیم

حسابرسی و بررسی تفصیلی‌تر کار آن‌هاست) (استاندارد حسابرسی ۳۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۱۴).

انتخاب اعضای تیم حسابرسی (و حسب ضرورت، بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی) و تقسیم کار بین آنان، شامل واگذاری حوزه‌های با خطر تحریف با اهمیت بالا به اعضای با تجربه تیم و بودجه‌بندی کار حسابرسی، شامل تخصیص زمان مناسب به حسابرسی حوزه‌هایی که ممکن است خطر تحریف با اهمیت آن‌ها بالاتر باشد از مواردی است که حسابرس ممکن است در تدوین طرح کلی حسابرسی مدنظر قرار دهد (استاندارد حسابرسی ۳۰۰، ملاحظات مربوط به تدوین طرح کلی حسابرسی).

حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی باید درباره آسیب‌پذیری 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، بند ۱۹). چنین بحث‌هایی شامل توجه به زمینه‌هایی است که احتمال بیشتری برای رخداد اشتباه وجود دارد یا ممکن است تقلبی رخ دهد. اعضای گروه حسابرسی بر پایه 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 به‌دست آورند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۲۰). حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید برای کسب شناخت در مورد "ارزیابی مدیریت از خطر این که صورت‌های مالی ممکن است در نتیجه تقلب به میزان با اهمیتی تحریف شده باشد" و همچنین در مورد "سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی که مدیریت برای تشخیص چنین خطری برقرار کرده است" از مدیریت پرس و جو کند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۲۱).

تحریف‌های با اهمیت و شواهد حسابرسی

کفایت، معیار سنجش کمیت شواهد حسابرسی است. مناسب بودن، معیار سنجش کیفیت شواهد حسابرسی است؛ یعنی، مربوط بودن و قابلیت اعتماد شواهد برای پشتیبانی از گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها، موارد افشا و ادعاهای مرتبط، یا کشف تحریف در آن‌ها. مقدار شواهد مورد نیاز حسابرسی به خطر تحریف (که با افزایش آن کسب شواهد حسابرسی بیشتر، احتمالاً ضرورت می‌یابد) و کیفیت شواهد حسابرسی (که هرچه کیفیت شواهد بالاتر باشد احتمالاً مقدار شواهد کمتری مورد نیاز است)، بستگی دارد. بنابراین، کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی، دو موضوع مرتبط است. اما، تنها با کسب شواهد حسابرسی بیشتر، کیفیت ضعیف آن لزوماً جبران نمی‌شود (استاندارد حسابرسی ۵۰۰، بند ۷). مقدار شواهد حسابرسی مورد نیاز تحت تأثیر ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف با اهمیت (هر قدر خطرهای ارزیابی شده بالاتر باشد، احتمالاً شواهد حسابرسی بیشتری لازم است) و همچنین کیفیت این شواهد (هر قدر کیفیت بالاتر باشد، ممکن است شواهد کمتری مورد نیاز باشد) قرار می‌گیرد. به هر حال، کسب شواهد حسابرسی بیشتر، کیفیت پایین شواهد را جبران نمی‌کند (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۲۶). روش‌های حسابرسی مورد استفاده برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی ممکن است برای کشف تحریف‌های عمدی، اثربخش نباشد، برای مثال، با تبنی در جعل اسناد و مدارک

7. Reasonable Assurance
8. Error
9. Financial Reporting
10. Disclosure
11. Uncorrected Misstatement
12. Factual Misstatement
13. Judgmental Misstatement
14. Estimate
15. Evaluate
16. Projected Misstatement
17. Evidence
18. Sufficient
19. Appropriate
20. Absolute Level of Assurance
21. Inherent Limitations
22. Accounting System
23. Internal Control
24. Professional Judgment
25. Professional Skepticism
26. Audit Procedures
27. Effectiveness
28. Independence
29. Accumulate
30. Clearly Trivial
31. Not Material
32. Level of Risk
33. Undetected Misstatements
34. Sampling Risk
35. Nonsampling Risk
36. Risk of Material Misstatement
37. Detection Risk
38. Inherent Risk
39. Control Risk
40. Substantive Tests
41. Governmental Entities
42. Emphasis of Matter
43. Written Representation
44. Management Representation
45. Initial Audit Engagement
46. Qualified Opinion
47. Adverse Opinion
48. Actual Financial Results
49. Disclaimer of Opinion
50. Risk Assessment Procedures
51. Tests of Controls

منابع و مآخذ:

۱. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۷۸). تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. رساله دکتری. دانشگاه علامه طباطبائی.
۲. حساس یگانه، یحیی و مسعود، غلامزاده لداری. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. تهران، دانشگاه الزهراء، دهمین همایش ملی حسابداری ایران. صص ۳-۴.
۳. حساس یگانه، یحیی و آزاده، مداحی. (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی. پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی. صص ۴۹-۷۶.
۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۹). استانداردهای حسابرسی. تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
5. Guyd D. F. et al., 2008, Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Capital,
6. <http://ssrn.com/abstract: 817286>.

ممکن است بتوان حسابرس را متقاعد کرد که آن شواهد معتبر است در حالی که چنین نباشد (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، توضیحات کاربردی، بند ۴۴).

حسابرس با اجرای روش‌های حسابرسی در موارد زیر، شواهد حسابرسی لازم را برای نتیجه‌گیری‌های معقولی که مبنای اظهارنظر حسابرسی قرار می‌گیرد، به دست می‌آورد:

الف - کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، از جمله کنترل‌های داخلی آن، برای برآورد خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی و در سطح ادعاها (در استانداردهای حسابرسی، روش‌های حسابرسی که به این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً «روش‌های برآورد خطر»^(۵۰) نامیده می‌شود).

ب - آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌ها در پیشگیری یا کشف و اصلاح تحریف‌های با اهمیت در سطح ادعاها، در صورت ضرورت یا به تشخیص حسابرس (در استانداردهای حسابرسی، روش‌های حسابرسی که به این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً «آزمون کنترل‌ها»^(۵۱) نامیده می‌شود).

پ - کشف تحریف‌های با اهمیت در سطح ادعاها (در استانداردهای حسابرسی، روش‌های حسابرسی که با این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً «آزمون‌های محتوا» نامیده می‌شود. این آزمون‌ها شامل آزمون جزئیات گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا و نیز روش‌های تحلیلی است) (استاندارد حسابرسی ۵۰۰، بند ۱۹).

خلاصه و نتیجه‌گیری

هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تحریف نامیده می‌شود. تحریف‌ها می‌توانند ناشی از اشتباه یا تقلب باشند. تحریف‌ها زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که به طور منطقی انتظار رود به تنهایی یا در مجموع، بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان اثر بگذارد که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود. تحریف‌ها ممکن است ناشی از بی‌دقتی در گردآوری شواهد، حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا، برآوردهای حسابداری نادرست و نامعقول بودن قضاوت‌های مدیریت در خصوص برآوردها باشد. حسابرسان اطمینان منطقی فراهم می‌کنند که صورت‌های مالی عاری از هرگونه تحریف با اهمیت هستند. خطر حسابرسی تابعی از خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف است. خطر تحریف با اهمیت در دو سطح صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و در سطح ادعاهای مرتبط با گروه معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا وجود دارد. حسابرسان باید تحریف‌های با اهمیت را در جریان حسابرسی گردآوری کنند و براساس شواهد حسابرسی کسب شده، در این مورد قضاوت کنند که صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت است.

پی‌نوشت‌ها:

1. Misstatement
2. Fraud
3. Material Misstatement
4. Audit Risk
5. US Generally Accepted Accounting Principal (GAAP)
6. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)