

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 (که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آورد)، اما حسابرسی تنها می تواند عاملی بازدارنده محسوب شود در نتیجه مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی تواند باشد.

۲. تحریف در صورتهای مالی می تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز بین تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورتهای مالی بینجامد.

۳. 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.

۵. حسابرس در بررسی تقلب دو نوع تحریف عمدی را مدنظر دارد:

الف - تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه (به معنای، تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورتهای مالی شامل: فریبکاری از قبیل سندسازی یا تغییر سوابق حسابداری، ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها و معاملات و بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری)

ب - تحریف ناشی از سوء استفاده از داراییها (شامل اختلاس و سرقت داراییهای واحد مورد رسیدگی است).

۶. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. مدیریت برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه نیازمند: ایجاد جو مناسب، ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزشهای والای اخلاقی و برقراری کنترلهای مناسب.

۷. حسابرسی به دلیل عواملی مانند بکارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه ای، 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 نمی کند و تنها اطمینان معقول ارائه می دهد.

۸. کشف بعدی یک تحریف با اهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، به خودی خود، نشانه قصور در کسب اطمینان معقول، اجرا یا قضاوت نامناسب، نبود صلاحیت و مراقبت حرفه ای و قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی نمی باشد.

۹. خطر کشف نشدن تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب، به مراتب بیش از خطر کشف نشدن تحریفهای با اهمیت ناشی از اشتباه است. 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.

۱۰. حسابرس هنگام برنامه ریزی حسابرسی باید برای دستیابی به موارد زیر از مدیریت پرس و جو کند:
ارزیابی مدیریت از خطر تحریف با اهمیت در صورت های مالی و سیستم های حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و کشف آن طراحی گردیده است و همچنین کسب شناخت از میزان آگاهی مدیریت از تقلب شناخته شده یا اشتباه با اهمیت کشف شده.

۱۱. ماهیت، میزان و تناوب ارزیابی مدیریت از سیستم ها و خطرها (هرساله یا در چارچوب نظارت مستمر)، بر شناخت حسابرس از محیط کنترلی واحد مورد رسیدگی اثر می گذارد. برای مثال، ارزیابی نشدن خطر تقلب توسط مدیریت می تواند نشانه ای باشد که مدیریت برای کنترل های داخلی اهمیتی قایل نیست.

۱۲. حسابرس 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 می آورد یا بیانگر این باشد که ممکن است تقلبی قبلا رخ داده باشد. این گونه رویدادها یا شرایط به عنوان، عوامل خطر تقلب نامیده می شود.

۱۳. اندازه، پیچیدگی و ویژگیهای مالکیتی در هر واحد مورد رسیدگی اثر عمده ای بر بررسی عوامل خطر تقلب مربوط به آن واحد دارد.

۱۴. حسابرس هنگامی که یک تحریف را شناسایی می کند باید احتمال این که چنین تحریفی نشانه تقلب است را بررسی کند و در صورت وجود چنین نشانه ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه های حسابرسی، به خصوص قابلیت اعتماد تاییدیه مدیریت و اثر آن را بر حسابرسی، توجه کند.

۱۵. حسابرس باید درباره موارد زیر از مدیریت تاییدیه کتبی دریافت کند:
پذیرش مسئولیت برقراری و اجرای سیستم های حسابداری و کنترل داخلی توسط مدیریت، کسب اطمینان نسبت به اینکه آثار تحریف های کشف شده اصلاح نشده نسبت به کل صورت های مالی بی اهمیت است، افشاء کلیه واقعیت های مهم مرتبط با هرگونه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب و افشاء برآورد مدیریت از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب.
در برخی شرایط، مدیریت ممکن است بر این باور باشد که برخی تحریف های 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.

۱۶. حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریف های 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، تحریف های با مبلغ نسبتا 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.

۱۷. حسابرس هنگامی که تحریفی ناشی از تقلب یا موارد مشکوک به تقلب (حتی در شرایطی که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی منجر نشده باشد)، را شناسایی می کند باید مسئولیت خود را نسبت به آگاه کردن سطوح مناسبی از مدیران اجرایی، حسب مورد به صورت کتبی یا شفاهی و ضرورت گزارش آن به هیئت مدیره یا مجمع عمومی مورد توجه قرار دهد. و همچنین چگونگی اطلاع رسانی مستلزم قضاوت حرفه‌ای می باشد 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.

۱۸. 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 و چنانچه صداقت یا درستکاری هیئت مدیره مورد تردید باشد، حسابرس معمولاً برای تشخیص راه کار مناسب، با مشاور حقوقی خود مشورت می کند.

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

۲۰. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که ادامه اجرای حسابرسی بدلیل تحریف ناشی از تقلب یا موارد مشکوک به تقلب میسر نمی‌باشد، باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد :

الف) مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرس شامل الزام به گزارش کردن به مجمع عمومی یا مقامات ذیصلاح قانونی.

ب) احتمال کناره‌گیری از کار (شامل مطرح کردن کناره‌گیری از کار و بررسی الزام حرفه‌ای یا قانونی به گزارش دلایل کناره‌گیری از کار)

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

عدم انجام اقدام اصلاحی که در شرایط موجود درباره تقلب ضروری است، برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و نتایج آزمونهای حسابرسی، خطر تقلب با اهمیت و گسترده‌ای را نشان دهد و ایجاد تردید جدی نسبت به صلاحیت یا درستکاری مدیریت.

۲۲. 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.

۲۳. 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 و 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.

۲۴. عوامل خطر تقلب مربوط به تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه را می‌توان در سه گروه زیر طبقه‌بندی نمود: ویژگیهای مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی، وضعیت صنعت و ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی.

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

انگیزه‌های مدیریت برای گزارشگری مالی متقلبانه شامل وابسته بودن حقوق و مزایای مدیران به نتایج عملیات یا حفظ روند سودآوری واحد مورد رسیدگی.

کوتاهی در ابزار و اشاعه نگرشی مناسب درباره کنترل داخلی شامل عدم نظارت کافی مدیریت.

مشارکت مدیران غیرمالی در بکارگیری استانداردهای حسابداری یا تعیین برآوردهای حسابداری.

تغییرات زیاد مدیران و روابط تیره بین مدیریت و حسابرس فعلی یا قبلی.

عوامل خطر تقلب مربوط به وضعیت صنعت:

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

صنعت رو به افول همراه با افزایش ورشکستگیهای تجاری در آن.

سرعت تغییرات در صنعت، مانند آسیب پذیری بالا در مقابل تغییر سریع فناوری یا ناباب شدن سریع محصول.

ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی:

ناتوانی در ایجاد جریان وجوه نقد و ساختار سازمانی بسیار پیچیده.

داراییها، بدهیها، درآمدها یا هزینه‌های مبتنی بر برآوردهای عمده‌ای که مستلزم قضاوت‌های بیش از اندازه ذهنی یا ابهامات غیرعادی است.

معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات واحد مورد رسیدگی انجام نشده است.

معاملات عمده با اشخاص وابسته که حسابرسی نمی‌شود یا توسط حسابرس دیگری حسابرسی می‌گردد.

حسابهای بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعب واقع در مناطق غیرمشمول مالیات (مثلا مناطق آزاد).