

خلاصه نویسی کتاب فلسفه حسابرسی

دکتر حساس یگانه

فصل اول : نیاز به فلسفه حسابرسی

فصل دوم روش شناسی حسابرسی

فصل سوم پیشینه حسابرسی

فصل چهارم شک، تردید ، رسیدگی و حسابرسی

فصل پنجم نقش های اقتصادی و اجتماعی حسابرسی

فصل ششم اهداف حسابرسی

فصل هفتم فرضیات بدیهی حسابرسی

فصل هشتم مفاهیم حسابرسی

فصل نهم استقلال

فصل دهم مراقبت حرفه ای

فصل یازدهم ارائه منصفانه

فصل دوازدهم شواهد حسابرسی

فصل سیزدهم اخلاق حرفه ای

توجه : منبع اصلی برای امتحان کتاب فلسفه حسابرسی دکتر حساس یگانه و جزوه کلاسی استاد می باشد و این خلاصه نویسی صرفا به عنوان منبع کمکی می باشد.

• در صورت داشتن نظرات با ایمیل mh59ir@yahoo.com مکاتبه فرمایید

به امید توفیق روزافزون شما بزرگواران

فصل اول

نیاز به فلسفه حسابرسی

پذیرش و بکارگیری پدیده‌ها در علوم طبیعی و تجربی، قائم به مفاهیم و تئوری‌های ساخته شده بشر نیستند ولی در علوم انسانی مستلزم شناخت مفاهیم و تئوری آن‌هاست . لازم است برای یافتن راه حل‌ها برای حل مسائل قدیمی و جاری و نیز توجیه عملکرد در پی تئوری‌ها باشیم نقش‌هایی که تئوری برعهده دارد:

تشریح وضع موجود

پیش‌بینی شرایط مشابه

حل مشکلات و مسئله پیش روی حرفه

روش‌سنجش قدرت یک تئوری بوسیله تطبیق واقعیت با تئوری از طرق

• مشاهده تجربی

• آزمون

• استدلال منطقی

انجام می‌گیرد.

حسابرسی به مرحله‌ای از پیشرفت رسیده است که لازم است فرضیات بدیهی، اهداف و روشهای خودارزیابی نماید .

وجود شکل حرفه‌ای فراگیر، آئین رفتار حرفه‌ای و فلسفه، مبانی، اصول و استانداردهای حرفه‌ای سه عامل اند که در کنار هم، موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه‌های مختلف در طول تاریخ بشری بوده و راز ماندگاری آنهاست .

روشهای بررسی فلسفی در حسابرسی :

روش تحلیلی: عده‌ای به فلسفه توجه می‌کنند چون تحلیل و تفکر انتقادی را برای موضوع‌هایی مه اغلب ثابت نشده اند مهم می‌دانند . فیلسوف تحلیلی چون به مشکلات مربوط به دامنه، روش‌ها و محدوده‌های علم انسانی علاقه مند است پیوسته می‌پرسد : از کجا می‌دانید .

روش اخلاق – ارزشی : یکی از مقوله‌های مطرح در فلسفه ارزش‌های اخلاقی – ارزشی و هنری

است و در جستجوی پاسخ به سوالاتی است مانند زندگی خوب برای انسان چیست ؟ حسابرسی با توجه به ماهیت آن، در جنبه‌های مهمی مناسب روش تحلیلی و در جنبه‌های دیگر مناسب روش اخلاقی – ارزشی است استاندارد‌های حرفه‌ای از ارزش‌های کنترل‌کننده می‌شوند و بنابراین در حسابرسی دو نوع مشکل وجود دارد که به دو روش مختلف بررسی نیازمند است یکی مسایل حقیقی و مسائل ارزشی

فصل دوم

روش شناسی حسابرسی

- روش شناسی ، با زمینه تحقیقی پیشرفت می کند.
- تنها علمی را که با شواهد بی چون و چرا تایید می شود ، می توان معتبر دانست.
- وقتی یک علم معین توسعه می یابد پس از استنتاج مفاهیم از مرحله مشاهده ، توصیف و طبقه بندی سیستماتیک به مرحله تدوین تئوری می رسد.

رویکرد حسابرسی

نگرش حسابرسی شامل موارد زیر است:

- محدود کردن علاقه و بررسی به مسائلی که قضاوت و اظهار نظر برای آنها تقاضا می شود
- پذیرش بی طرفی در تدوین و ارائه قضاوتها و اظهار نظرها
- قضاوت و اظهار نظر بر اساس شواهدی که بطور معقول در دسترس هستند.

روش شناسی در علم

- با استفاده از نگرش توصیف شده برای هدایت ذهنیت علمی ، روش فکری نظام مندی تدوین شده که می توان آن را در هشت مرحله ذیل توصیف کرد :
- ۱- مطالعه مقدماتی در مورد موضوع (مسئله)
- ۲- بیان مسئله
- ۳- مشاهده حقایق مربوط به مسئله (جمع آوری داده ها)
- ۴- استفاده از دانش قبلی و پیشینه موضوع (مطالعه منابع مربوط با موضوع مورد تحقیق)
- ۵- تدوین فرضیه ها
- ۶- استنتاج مفاهیمی از فرضیه ها
- ۷- آزمون فرضیه ها
- ۸- نتیجه گیری : فرضیه تایید می شود یا نمی شود

یک فرضیه: حدی است که زیرکانه در مورد مسئله و نیز راه حلی است برای مشکل مورد نظر

روش شناسی در حسابرسی

روش شناسی حسابرسی برای رسیدگی به مسائل و مشکلات واقعی را می توان در مراحل ذیل خلاصه نمود :

- ۱- شناخت مسائل و مشکلات مرکب و پیچیده (وظیفه حسابرسی)
- ۲- مشاهده حقایق مربوط به مسئله (بررسی کنترل داخلی)

- ۳- تقسیم مسائل و مشکلات مرکب به مشکلات جزئی
- ۴- تعیین شواهد و مدارک موید موجود مربوط به هر مشکل جزئی
- ۵- انتخاب شیوه های کاربردی و توسعه روش های مناسب
- ۶- انجام روشهای کسب شواهد و مدارک موید
- ۷- ارزیابی شواهد و مدارک موید
 - ۷-۱- با توجه به کفایت و اعتبار
 - ۷-۲- برای شناخت ردپای از مشکلات دیگر
 - ۷-۳- با توجه به کفایت اطلاعات برای قضاوت
- ۸- انجام و تنظیم قضاوت
 - ۸-۱- در مورد هر یک از قاضیا (گزاره ها)
 - ۸-۲- در مورد مشکلات مرکب و پیچیده

سیستم کنترل داخلی مناسب :

شامل محیط کنترلی واحد حسابرسی داخلی ، هیات مدیره معتبر و خوشنام، کارکنان لایق امور مالی و حسابداری ، سیستم حسابداری کارآمد و اثر بخش است.
انجام آزمون های حسابرسی ، **شواهد** فراهم می آورد
قضاوته نهایی حسابرس شبیه یک **زنجیره** نیست بلکه شبیه یک **دسته چوب** است

تفاوت های بین روش شناسی علمی و روش شناسی حسابرسی

اولین تفاوت، به ویژگی شواهد لازم مربوط است
حسابرسی در اغلب موارد با چیزی کمتر از بهترین شواهد ممکن و مربوط به یک مسئله قانع می شود.
اما یک دانشمند ، فقط هنگامی قانع می شود که مطمئن باشد ، شواهد قطعی را در اختیار دارد.
دومین تفاوت ، مربوط به امکان انجام آزمایش های کنترل شده می باشد. امکان انجام مکرر آزمایشات توسط دانشمند ، برای حسابرسی چنین امکانی وجود ندارد.
سومین تفاوت ، در حسابرسی فرضیات و بدیهیات اساسی که اعتبار استدلال بر بنیادهای آنها می باشد به خوبی بیان نمی شود و این امر برای یک حرفه فراگیر اجتماعی یک نقص اساسی است.

شباهت دو روش شناسی علم و حسابرسی

*میزان تکیه و بکارگیری تئوری احتمالات در هر دو روش است
*تاثیر تئوری احتمالات در حسابرسی با استفاده از عبارت "به نظر این موسسه" یا "به نظر ما" در
*توصیف قضاوت کلی و نهائی حسابرسی با توجه به گزارش های مالی رسیدگی شده ، مشخص می شود.
*حسابرس بیش از حد و مطمئنا بیشتر از زمینه های علمی دیگر به آزمایشات و نمونه ها متکی نیست

*تجربه زیاد ، حافظه ادراکی ، قوه تخیل کنترل شده و درک صحیحی از عملکرد ها و مسئولیت های این حرفه ، در انجام یک قضاوت صحیح ، ارزشمند هستند.

باید توجه کرد که نه تنها قضاوت ها تحت تاثیر اهداف و ایده آل های حرفه ای قرار می گیرند ، بلکه این ایده آل ها ممکن است تحت تاثیر قضاوت های مهم قرار گیرند.

ایده آل های حرفه ای : اهداف رو به تکاملی هستند ، این ایده آل ها در پاسخ به نیاز اجتماعی هر دو ، توسعه یافته و تغییر می کنند

باید این ایده آل ها را حفظ کرد و پیوسته آنها را توسعه و ارتقاء داد ، این کار به قضاوت صحیح اعضا و همچنین خود حرفه حسابرسی نیاز دارد.

فصل سوم

پیشینه حسابرسی

در ساختار تاریخی حسابداری، برخی از صاحب نظران معتقدند که، فکر و شیوه حسابداری معاصر، فقط حاصل ساختار آن نیست، بلکه نتیجه انباشته شدن عقاید، روش ها و رویه ها در دراز مدت است. تاریخ بیشتر به شناسائی و تشریح وقایعی احتمالی مربوط به یک رویداد تاریخی می پردازد تا به بیان دلایل و فلسفه وجودی آن

هدف تاریخ، در ساختار حسابداری بویژه حسابرسی، تاریخ به عنوان یک تایید آموزشی در مورد توضیحات تغییر، سیاست گذاری بر اساس شناسائی آثار تصمیم گیریها و شیوه ها و روش ها برای مشاهد تناسب شیوه ها و روش ها در شرایط خاص موجود است.

پیشینه حسابرسی در جهان، در دو دوره با اهمیت، قابل تامل و بررسی است:

دوره اول: به قبل از شکل گیری حسابرسی و به دوران قبل از سده نوزدهم بر می گردد

دوره دوم: مربوط به شکل گیری حرفه حسابرسی و بعد از آن است.

در حکومت های باستانی، معمولاً از وجود دو نفر برای ثبت مستقل حسابهای خزانه استفاده می شد.

هدف اولیه، ثبت درست و هدف بعدی اطمینان از **صحت گزارش ها** بود.

واژه **Auditor** به معنای **شنونده**، از دوران امپراطوری رم رواج یافت

حسابرسی های بعد از شکل حرفه ای

تاسیس شرکتهای بزرگ برای انجام فعالیتهای تجاری که با سرمایه های فردی امکان پذیر نبود، در اوایل

قرن نوزدهم، تاثیر عمیقی بر تفکیک مالکیت از مدیریت و تاکید بر عملکرد مباشرت داشت.

در اوایل قرن نوزدهم، موضوع حسابرسی و هدف حسابرسی، کماکان معطوف به موضوع **تقلب** بود و

درواقع این نوع حسابرسی ها توسط مورخین حسابرسی با عنوان **حسابرسی دفتر داری** و بطور اخص

با عنوان **عمل ردیابی سند حسابداری به ثبت حسابداری** نامیده شده است.

هدف حسابرسی در دهه اخیر، گواهی تطابق صورتهای مالی بر اصول پذیرفته شده یا استانداردهای

حسابداری و قوانین موضوعه بوده است.

وقتی حسابرسی موسسات خیلی رقابتی شد، حرکت از حسابرسی موسسات ورشکسته به سوی

موسسات فعال، ناشی از **نفع شخصی** حسابداران حرفه ای انگلستان بود.

برتری تاریخی کشف و جلوگیری از تقلب و اشتباه به عنوان هدف اولیه حسابرسی در زمان حاضر بحدی

تقلیل یافته که حرفه حسابرسی، نقش و مسئولیت خود را در مورد تقلب و اشتباه به حد اطمینان

معقول از کیفیت گزارشهای مالی محدود می کند.

حسابرسی باید گواهی نماید که داده های حسابداری گزارش شده ویژگیهای ذیل را دارد:

- پدیده اقتصادی را توصیف می کنند که می توانند در تصمیم گیری استفاده کنندگان از این پدیده ها تاثیر بگذارند
- این داده ها باز نمودهای چنین پدیده هایی هستند

فاصله انتظارات: نمادی از این احساس که حسابرسان به صورتی مخالف با عقاید و تمایلات افراد ذی نفع از حسابرسی، عمل می کنند.

سیستم های کنترل مدیریت باید به نحوی طراحی و مستقر شوند که وقوع تقلب و اشتباه را کاهش دهند. تاریخچه حسابرسی موید این باور است که حسابرسی در دوران اخیر از عملکرد های مربوط به مدیریت داخلی به تامین نیازهای فردی در بازارهای پول و سرمایه مانند سرمایه گذاران و بانکداران و پاسخ به نیازها و انتظارات اجتماعی، تکامل یافته است.

حسابرسی شرکت را می توان پاسخی به نیاز سازمانی در نظر گرفت
حسابرسی، مسئولیت های رفع شک، تردید و عدم اطمینان های موجود در گزارش های مالی ارائه شده یا رسیدگی و گواهی آنها، داده های لازم برای تصمیم گیری، (مربوط بودن) و مطابقت آنها با پدیده های اقتصادی (قابلیت اعتماد) را به عهده داشته است.

انتظار می رود که حسابرسان در اغلب موقعیت های کاری مختلف در چند زمینه مربوطه، **صلاحیت حرفه ای** داشته باشند و سپس به انجام حسابرسی پردازند.

حسابرسی می بایستی استقلال **ظاهری و باطنی** از واحد تحت حسابرسی و صاحبکار داشته باشند. حسابرسان تنها در شرایطی باید **مراقبت حرفه ای** را اعمال کنند که در هنگام حسابرسی، شک و تردیدشان در مورد احتمال وجوه تقلب و اشتباه برانگیخته شده باشد، لکن نتوانسته باشند طی انجام کار، آن را بر طرف کنند.

حسابرسی برای **کاهش تضاد منافع** بین سهامداران (مالکان) و مدیران انجام می شود. صورتهای مالی حسابرسی شده دارای ارزشی عمومی است و به اصطلاح صاحب نظران علم اقتصاد، گزارش حسابرسی، **کالای عمومی** است.

یک ویژگی مهم پیشینه حسابرسی، عدم وضوح و شفافیت معنی داده شده به عبارات صریح مربوط به کیفیت گزارش های مالی می باشد.

برید: عنوان بازرسان دوران ایران باستان

استیفاء: در لغت بمعنی تمام گرفتن و طلب کردن است و در اصطلاح عبارت است از: حساب، حسابداری و امور مالی و دخل و خرج

اشراف: کسی که به وی اعتماد تمام است. (نظارت بر دخل و خرج خزانه است)

در ایران نخستین قانونی که به حسابرسی (بازرس) در بخش غیر دولتی اشاره نموده است، قانون تجارت مصوب سیزدهم اردیبهشت ۱۳۱۱ است. (مواد ۶۲، ۶۳ و ۶۴)

بموجب ماده ۶۲ قانون مذکور ، این افراد که ممکن است از غیر شرکاء نیز انتخاب شوند ، موظفند در مورد اوضاع عمومی شرکت و همچنین در باب بیلان (خلاصه جمع و خرج) و صورتحسابهایی که مدیران تقدیم می کنند راپورتهای به مجمع عمومی سال آینده بدهند.

تصویب ماده سی و سه قانون " مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر " در ۱۶ فروردین ماه ۱۳۲۵ را می توان نخستین مرحله رسمیت حسابداری و حسابرسی در ایران شناخت . و حسابرسی در این قانون بنام **محاسب و کارشناس قسم خورده** نام برده شده است. یکی از نقاط ضعف قانون حسابداران رسمی در ارتباط با ماده ۲۷۵ قانون مالیاتها بود که بموجب آن ممیز مالیاتی (که معمولا تحصیلات چندانی نداشت) می توانست نظر حسابداران رسمی را رد کند. **انجمن حسابداران خبره ایران** در اردیبهشت ماه ۱۳۵۳ به ثبت رسید و ارکان آن عبارتند از :

- مجمع عمومی
- شورای عالی
- بازرسان

این انجمن تشخیص صلاحیت حسابدان مستقل را بر عهده دارد

سازمان حسابرسی در مرداد ماه ۱۳۶۲ تصویب شد

ارکان :

- مجمع عمومی (شامل وزیر صنایع ، وزیر بازرگانی ، وزیر دارائی ، رئیس سازمان برنامه و بودجه و رئیس کل بانک مرکزی)
- هیات عالی نظارت (۲ نفر به انتخاب وزیر دارائی ، یک نفر از قوه قضائیه و دو نفر از دیوان محاسبات)
- دو مورد فعالیت عمده سازمان حسابرسی
- ترجمه و تالیف متون حسابداری و حسابرسی
- تلاش برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری

واژه حسابرسی در ایران برای اولین بار توسط مرحوم اسماعیل عرفان در سال ۱۳۲۹ در کتابی که

برای تدریس در آموزشگاه بانگ ملی ایران تهیه شده بود ، بکار گرفته شده است.

فصل چهارم

شک، تردید، رسیدگی و حسابرسی (چرایی حسابرسی)

دستیابی به شناخت و یقین با شک و تردید آغاز می شود.

برای اینکه به ماهیت و هدف برخی از کارهای حرفه حسابرسی پی ببریم، لازم است به دو موضوع نسبتاً ساده و در عین حال مرتبط با یکدیگر، توجه داشته باشیم:

۱- به نظر می رسد یک سری پدیده ها که لزوماً قابل مشاهده نیستند، باعث ایجاد شک، تردید و ابهام در ذهن افراد می شوند.

۲- هر فرد برای برطرف کردن یا کاهش شک، تردید و ابهامی که در ذهنش ایجاد شده، شروع به بررسی و ارزیابی صحت و سقم امور مربوط به آن پدیده ها می کند.

روشهای رفع ابهام و شک و تردید:

۱- با مشاهده مستقیم

۲- از طریق پرس و جودر مقطعی از زمان یا در طول دوره زمانی

هر مکانیسمی که برای رفع ابهام انتخاب شود، به هر حال رسیدگی را می توان نوع گام حسابرسی دانست که به هدف ایجاد همبستگی بین:

۱- موضوع و یا موضوع های مورد شک، تردید و ابهام و

۲- یک معیار قابل قبول که بتوان به کمک آن در مورد اعتبار موضوع و یا موضوع های مورد

نظر، قضاوت کرد، می باشد

آگاهی از میزان موثق بودن اطلاعات برای قضاوت درباره قابلیت اعتماد به آنها یکی از کارهای ضروری در زندگی انسان به شمار می رود.

ماهیت یک پدیده خاص

اینکه آیا این پدیده مشهود است یا نا مشهود؟ آیا یک جنبه فیزیکی از دنیای واقعی است یا این که توضیح از رویدادی است که در گذشته رخ داده است؟

شک، تردید، ابهام و رسیدگی در یک شکل مثلث مانند از روابط انسانی بین طرف های درگیر و پدیده مورد نظر وجود دارد.

حسابرسی: عبارتست از فرآیند سیستماتیک جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتها و رویدادهای اقتصادی، به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی نفع.

در عمل می توان به حسابرسی به عنوان یک داور برای تعیین میزان ثبات رویه بکار رفته در صورت های مالی توسط مدیریت (وکیل) نگریست.

قابلیت رسیدگی : یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری بوده و به عنوان یکی از مفاهیم تشکیل دهنده قابلیت اعتماد بشمار می رود که به سودمندی اطلاعات مالی کمک می کند.

قابلیت اعتماد: بیانگر آنست که صورت های مالی نه تنها باید به طور صادقانه آنچه را که باید گزارش شود بیان کنند ، بلکه استفاده کنندگان صورتهای مالی نیز باید تا حد معقولی مطمئن باشند که این کار انجام گرفته است.

مربوط بودن : بدین معنا که اطلاعات حسابداری بر مدل تصمیم گیری استفاده کنندگان تاثیر می گذارند. بنابراین ، تمرکز اصلی کار حسابرسی بر بررسی میزان مطابقت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی با ویژگیهای کیفی و نیز بر طرف کردن و یا کاهش شک ، تردید و ابهام های موجود در این صورتهای است.

فصل پنجم

نقش های اقتصادی و اجتماعی حسابرسی

در روش اقتصادی : فرض می شود که حسابرسی به کارائی مبادلات عقلایی اقتصادی سازمان ها یاری می رساند. از سوی دیگر روش اجتماعی ، عملکرد حسابرسی را به صورت جزء با اهمیتی از حاکمیت شرکتی و پاسخ گوئی مدیریتی یا به عنوان راه حلی برای ایجاد و حفظ روابط قدرتی نابرابر که در جامعه وجود دارند و ممکن است منطقی ، کارآمد یا منصفانه نباشد ، در نظر می گیرد.

رسیدگی و حسابرسی : به پاسخگوئی و کنترل امر و انسانی بطور کلی و عملکرد اقتصادی به طور اخص یاری می رساند.

پاسخگو نمودن افراد یا سازمانهای جامعه در مورد اعمالشان از طریق فرآیند رسیدگی یا حسابرسی توسط شخص ثالث ، نوعی مکانیزم کنترل اجتماعی است.

حسابرسی : یک پدیده اجتماعی است . به جز فایده عملی هیچ هدف و ارزشی ندارد.

هدف حسابرسی : تأیید اعتبار و اطلاعات خاص توسط افرادی که اموال دیگران به آنها سپرده شده ، برای طرفین ذینفع می باشد.

گواهی کیفیت اطلاعات صورتهای مالی : نه تنها برای ارائه به سهامداران ، که معمولاً مخاطب آن ها هستند ، بلکه برای جامعه به عنوان یک کالای عمومی ارائه می شود.

این گواهی در شرکتهای سهامی هم برای سهامداران و هم برای جامعه سودمند است.

نقش اجتماعی حسابرسی شرکت ها را باید در ساختار گسترده تر حاکمیت شرکتی گنجانند

سازمان های اقتصادی بین المللی مانند سازمان توسعه اقتصادی OECD استانداردی قابل قبول بین المللی را در مورد حاکمیت شرکتی فراهم می کنند.

اولین مفهوم حاکمیت شرکتی ، از واژه لاتین **Gvbernane** به معنای هدایت کردن گرفته شده که معمولاً برای هدایت یک کشتی بکار می رود و دلالت بر این دارد که حاکمیت شرکتی مستلزم هدایت است تا کنترل :

حاکمیت شرعی چیست ؟

تعاریف موجود از حاکمیت شرکتی در دو دیدگاه قرار می گیرند

۱- دیدگاه محدود (تئوری نمایندگی) در این دیدگاه حاکمیت شرکتی به رابطه شرکت و سهامداران محدود می شود.

۲- دیدگاه های گسترده (تئوری ذی نفعان) در این دیدگاه حاکمیت شرکتی را می توان بصورت یک شبکه از روابط دید که نه تنها بین شرکت ها و مالکان آنها (سهامداران) بلکه بین یک شرکت و عده زیادی از ذی نفعان از جمله کارکنان ، مشتریان ، فروشندگان ، دارندگان اوراق قرضه و ... وجود دارند. بطور کلی تعاریف حاکمیت شرکتی در متون علمی دارای ویژگی های مشترک و معینی هستند که یکی از آنها پاسخ گوئی است.

پذیرش ریسک محدود نسبت به سهم و بازده مناسب موجب تفکیک مالکیت از مدیریت و رونق بازار سرمایه گردید.

آغاز مالکیت شرکتی از طریق مالکیت سهام تاثیر چشمگیری بر روش کنترل شرکت ها داشت. جدائی مالکیت از مدیریت (کنترل) منجر به یک مشکل سازمانی مشهور به نام **مشکل نمایندگی** شد. یکی از فرضیات اصلی تئوری نمایندگی اینست که کارگزار (مدیران شرکتهای و کارگزاران (سهامداران) **تضاد منافع** دارند

در واژگان **تئوری نمایندگی** کاهش رفاه سهامدار **زمان باقی مانده** نامیده می شود. این مشکل نمایندگی ضرورت کنترل مدیریت شرکتهای توسط سهامداران را نشان می دهد. مجموع هزینه های نمایندگی را می توان بصورت ذیل خلاصه نمود:
مجموع هزینه های کنترل کارگزار، هزینه های الزام کارگزار و هرگونه زمان باقی مانده .
برخی از روشهای مستقیم که از طریق آنها سهامداران می توانند مدیران را کنترل و به حل و فصل تضادها کمک کنند شرح ذیل است:

- ۱- **حق رای سهامداران در مجامع عمومی بر نحوه اداره شرکت تاثیر گذار است**
- ۲- **قراردادهای فی ما بین سهامداران و مدیران**
- ۳- **یک راهکار نهایی ، راه حل خروج از شرکت است.**

تئوری هزینه معاملات (تئوری رفتاری)

ترکیبی میان رشته ای بین اقتصاد و حقوق و سازمان است. این تئوری بر اساس این واقعیت است که شرکت ها آنقدر بزرگ شده اند که در تخصیص منابع، جانشین بازار می شوند. در واقع شرکت ها آنقدر بزرگ و پیچیده اند که نوسانات قیمت در بازار ، تولید را هدایت کرده و بازار معاملات را متعادل می کنند. اقتصاد هزینه معاملات ، فرض اساسی **فرصت طلبی** را می رسازد. **فرصت طلبی** به صورت تمایل کارگزار در بکار گیری تمام روش های موجود برای افزایش منابع شخصی ، تعریف شده است.

تئوری هزینه معاملات در برابر تئوری نمایندگی

- ۱- **تئوری هزینه معاملات فرض می کند که افراد اغلب فرصت طلب هستند. در صورتی که تئوری نمایندگی ، خطر اخلاقی و هزینه های نمایندگی را مورد بحث قرار می دهد.**
- ۲- **تئوری نمایندگی فرض می کند ، مدیران بدنبال عاید های متفرقه هستند ، در صورتیکه در تئوری هزینه معاملات ، مدیران معادلات خود را بصورت فرصت طلبانه ای ترتیب می دهند.**
- ۳- **واحد برای تحلیل در تئوری نمایندگی ، کارگزار فردی است ، در صورتیکه در تئوری هزینه معاملات، واحد برای تحلیل معامله است.**

با این همه هر دو تئوری به یک مشکل می پردازند :
چگونه مدیران را متقاعد کنیم تا منافع سهامداران و افزایش سود شرکت سهامدار را به جای
منافع شخصی خود دنبال کند ؟

تئوری ذی نفعان

این تئوری ترکیبی از تئوریهای سازمانی و اجتماعی است در واقع این تئوری بیشتر یک سنت پژوهشی
گسترده است که فلسفه، اخلاق ، تئوری سیاسی ، اقتصاد ، حقوق ، علم سازمانی و اجتماعی را در هم می
آمیزد.

اساس تئوری ذی نفعان اینست که شرکت های بسیار بزرگ شده اند و تاثیر آنها بر جامعه انچنان عمیق
است که باید جز سهامداران به بخش های بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند.
تئوری نمایندگی در صورتی موثر و قابل استفاده می شود که از چهار اصل اخلاقی پیروی کند:

۱- اجتناب از لطمه زدن بدیگران

۲- احترام به آرای دیگران

۳- اجتناب از دروغگوئی

۴- پذیرش توافق ها

حاکمیت شرقی مناسب موجب پاسخگوئی مناسب و شفافیت مالی خواهد شد که این مهم بدون وجود
حسابرسی مستقل امکانپذیر نخواهد بود و این نقش بزرگی است که حسابرسی در جامعه به عهده دارد.
هر چه از پیش تعیین نمودن روش های حسابداری و گزارشگری مالی ، مشکل تر باشد ، تردید بیشتری در
مورد کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده وجود خواهد داشت.
هدف اصلی حسابداری تامین اطلاعات برای تصمیم گیری در مورد استفاده از منابع محدود می باشد.
هدف اصلی گزارش های مالی تبادل اطلاعات اقتصادی فایده مند می باشد
هدف اولیه حسابداری ، تامین اطلاعات مالی درباره امور اقتصادی سازمان براس استفاده در تصمیم گیریها
می باشد.
استدلال نفع شخصی در سه فرضیه بیان می شود و تقاضا برای حسابرسی بر اساس این فرضیه ها پیش بینی
می شود :

۱- فرضیه تئوری نمایندگی (فرضیه های مباشرت و نظارت)

وقتی به یک طرف قدرت تصمیم گیری تعویض می شود اگر مزایای فعالیت های نظارتی بیشتر از هزینه های
مربوط باشد ، موافقت می کند که تحت نظارت قرار بگیرد.

۲- فرضیه اطلاعات

این فرضیه تقاضای برای اطلاعات حسابرسی شده را به عنوان روشی در کاهش ریسک سرمایه گذاری ، بهبود تصمیم گیری درون سازمانی و برون سازمانی ، و در منافع ناشی از داد و ستد اوراق بهادار افزایش ایجاد می کند.

۳-فرضیه بیمه

فرآیند رسیدگی و تایید به طور کلی و حسابرسی به طور خاص دارای سه نقش متفاوت و تا اندازه ای مرتبط به هم می باشند :

۱-اولین نقش : مربوط به ایجاد ثبات لازم در روابط اجتماعی با دادن اطمینان و آرامش به افراد سازمانهایی که با شک، تردید و عدم اطمینان مواجه اند.

۲-نقش دوم : بهینه نمودن تصمیم گیری عقلانی فردی و سازمانی با پیامد اقتصادی است.

۳-نقش سوم: در جهت منافع شخصی و اجتماعی و اقتصادی افراد سازمان هاست.

حسابرسی در تهیه گزارش حسابرسی از سمبولیسم استفاده می کند ، واقعیتی از صورتهای مالی قابل اعتماد و توصیف کننده رویدادهای اقتصادی ایجاد کند و نظم اجتماعی را با وارد کردن چنین اعتمادی به فرآیند بازار فراهم می آورد.

فصل ششم

اهداف حسابرسی

معامله : واحد اساسی تجزیه و تحلیل اقتصادی است

حسابرسی : عبارتست از فرآیند سیستماتیک جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده کنندگان ذی نفع

حسابرسی : برای صورتهای مالی گزارش شده ارزش افزوده فراهم می کند ، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اعتماد محتوای صورتهای مالی را گزارش می دهد.

گواهی (شهادت دهی) : یک گزاره ابلاغی از اظهار نظر (قضاوت) است برارسی شواهد متقاعد کننده توسط یک شخص قانونی ذی صلاح مستقل درباره درجه انطباق اطلاعات حسابداری ابلاغ شده توسط یک سازمان با معیاهای تعیین شده از تمام جنبه های با اهمیت است.

آنچه که گزارش حسابرسی فراهم می کنید یک اظهار نظر کارشناسانه درباره کیفیت اطلاعات مالی است که بوسیله آن اطلاعات اضافی برای دریافت کننده گزارش ها فراهم می کند.

مسئولیت حسابرسان : عبارت است از منتقل کردن ماهیت و حدی از اطمینان دوباره

هدف کلی حسابرسی شرکت :

در زمینه نیاز به حاکمیت شرکتی و پاسخ گوئی مدیران ، رسیدگی و گزارش دادن درباره کیفیت صورتهای مالی شرکتها در جهت منافع افراد و سازمانها به طریقی دور از شرکت ها اما با حقوق معقول دسترسی به اطلاعات منظور شده در گزارش ها

برای حسابرسی مبتنی برگزارش درباره مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری و استاندارد انگلیس حسابرس را ملزم می کند که درباره تناسب یکنواختی و افشای رویه ها حسابداری قانع شود.

فصل هفتم

فرضیات بدیهی حسابرسی

۵- ویژگی فرضیات بدیهی

- ۱- برای توسعه هر فرضیه علمی ضروری اند
- ۲- مستقیماً قابلیت تأیید ندارند
- ۳- مبنائی برای استنتاج می باشند
- ۴- مبنائی ایجاد یک ساختار تئوری هستند
- ۵- در پرتو پیشرفت علم در معرض پرسش و تردید قرار دارند.

-ارسطو می گوید :

نقطه آغاز هر عملی ، تعدادی فرضیات بدیهی است که نیازی به اثبات آنها نیست. برای ایجاد و توسعه ساختار تئوری مفید ، فرضیات بدیهی باید دارای ویژگی ذیل باشد :

۱- فرضیات بدیهی باید با یکدیگر سازگار باشند

۲- فرضیات بدیهی هر علم باید برای اثبات و حمایت تئوری های ان کافی باشد

منطقی بودن قضایای تأیید شده بر اساس فرضیات بدیهی آزمون نهائی خود فرضیات بدیهی اند. فرضیات حسابرسی در سه گروه قابل دسته بندی هستند :

۱- فرضیات بدیهی توجیه کننده حسابرسی

الف : کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی ، بدون گواهی حسابرسان مستقل از قابلیت اعتماد کافی برخوردار نمی باشد

ب: به عنوان بخشی از فرآیند پاسخ گوئی گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی توسط حسابرسی ، مطلوبترین راه کار است.

ج: گواهی کیفیت مندرج در صورتهای مالی برای ذی نفعان ، با انجام حسابرسی حاصل می شود.

د- کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی را می توان با فرآیند حسابرسی مستقل گواهی نمود. ه- ذی نفعان سازمانها و شرکتهای در وضعیتی نیستند که بتوانند شخصا کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را گواهی کنند

۲- فرضیات بدیهی رفتاری حسابرسی

الف- بین حسابرسی مستقل و مدیریت سازمان ویا شرکت تحت حسابرسی ، هیچ گونه تضاد مانعی وجود ندارد

ب- هیچ گونه محدودیت مقرراتی یا نظارتی غیر منطقی وجود ندارد که حسابرسی اعمال شود و آنها را از گواهی اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باز دارد

ج- حسابرس در یک موضع مستقل ظاهری و باطنی برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی قرارداد.

د- حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی دارای مهارت و تجربه کافی است
استقلال ظاهری حسابرسی : تنها راه اولیه و مستقیمی است که سهامداران و سایر افراد ذی نفع استفاده کننده از صورتهای مالی می توانند به وسیله آن صداقت حسابرسی و اظهار نظر او را مورد قضاوت قرار دهند.

کشف فقدان استقلال حسابرس : بر اعتبار حرفه ای حسابرسی تاثیر داشته و موجب از بین رفتن مزایای اقتصادی برای او می شوند.

۳- فریضیات بدیهی کارکردی حسابرسی :

الف: اصول یا استانداردهایی وجود دارد که به کمک آنها حسابرس می تواند کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را ارزشیابی کند.

ب: شواهد کافی و معتبر برای تایید نظر حسابرسی در مورد کیفیت صورتهای مالی وجود دارند و حسابرس می تواند این شواهد را در یک زمان منطقی و با هزینه ای معقول جمع اوری و ارزشیابی کند.

ج- اطلاعات مندرج در صورتهای مالی ، عاری از تحریف با اهمیت هستند

د- کنترل داخلی ، احتمال تحریف های با اهمیت را از بین می برد.

هـ - حسابرس می تواند مربوط بودن و قابلیت اعتماد اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را به صورتی هدفمند به ذی نفعان ابلاغ نماید.

براساس حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک، نوع، ماهیت، حجم رسیدگی های هر برنامه حسابرسی بستگی به وضعیت کنترل های داخلی دارد.

تایید و اثبات و گواهی

اثبات : در فلسفه اثبات و اثبات پذیری جوهری بررسی قضایای منطقی را تشکیل می دهد. یک قضیه فی نفسه نه با معناست و نه سودمند ، مگر آنکه انرا اثبات پذیر بدانیم .

فرآیند تایید و اثبات به شکل های گوناگون انجام می شود :

- توسط حسابرسان داخلی

- توسط حسابرسان مستقل به منظور تائید کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی

- بصورت ممیزی توسط کارکنان وزارت دارائی برای حصول اطمینان از رعایت قوانین مالیاتی و

تشخیص ، تایید و اثبات درآمد مشمول مالیات

فرآیند تایید و اثبات به هر شکلی که باشد و یا توسط هر شخصی ، از اهمیت و واقعیت آن نمی کاهد

این فرآیند هنگامی به **گواهی (شهادت)** منتهی می شود که توسط فردی با صلاحیت حرفه ای و

مستقل از تهیه کنندگان و ذی نفعان اطلاعات مندرج در صورتهای مالی انجام شده باشد.

تایید ، وسیله ای است که فردی برای رسیدن به اطمینان معقول در مورد قضایای معین ، از ان استفاده می کند

محصول نهائی فرآیند تایید و اثبات قضایای جزئی (اثبات اقلام مندرج در صورتهای مالی) به تایید و اثبات قضیه کلی تر یعنی منصفانه بودن صورتهای مالی منتهی می شود. پس از تکمیل فرآیند مذکور ، گواهی (شهادت دهی) حسابرسی به شکل گزارش حسابرسی ارائه می شود.

گواهی بیانگر نظر حسابرسی در رابطه با میزان انطباق کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی با معیارهای از پیش تعیین شده است.

فصل هشتم

مفاهیم حسابرسی

مفهوم : یکی از مهم ترین نمادها در زبان ، بویژه در رابطه با پژوهش علمی است مفهوم را می توان انتزاع یا تجربه رویدادهای مشاهده پذیر دانست.

به عبارت دیگر ، مفهوم انتزاعی از رویدادهای قابل مشاهده است که معرف شباهت ها یا جنبه های مشترک میان آنها ست

در ساختار هر تئوری ، مفاهیمی باید جایگاه و کلیدی داشته باشند

مفهوم سازی : فرآیند ذهنی که بر اساس آن یک مفهوم تایید می شود

برای من غیر ممکن است که ضمیر احساسی ام را به دیگری انتقال دهم ... ارتباط عقلانی بین انسانها ، مبادله مفاهیم است. مفهوم ضرورتا باز نمود غیر شخصی است و از طریق آنست که ذهن انسانها با هم ارتباط برقرار می کنند.

ایجاد مفاهیم

ایجاد یک مفهوم کامل ، مستلزم طی چند مرحله است:

- ۱- مشاهده واقعیت های مربوط به زمینه معین
 - ۲- تدوین قواعد کلی بر اساس واقعیت های مشاهده شده
 - ۳- ارتباط متقابل قواعد کلی برای حذف تکرار ، بی ثباتی و از قلم افتادگی
 - ۴- آزمون و بررسی مجدد و دقیق قواعد کلی بمنظور فایده مندی مستمر
- مفاهیم** : اظهار نظر کلی ناشی از چندین مشاهده، مفاهیم نام دارد
- شناخت و معرفت ما از دو منبع عمده در ذهن ناشی می شود
- اولین منبع ، حس یا قدرت دریافت نموده هاست (قدرت پذیرش ادراک)**
- دومین منبع ، قدرت شناخت بوسیله این نموده هاست (خودجوشی در ایجاد مفاهیم)**
- واژه مفهوم مستلزم ادغام و ترکیب دو چیز است :

- ۱- از نظر محتوا ، نشانه یک ایده مشخصی می باشد
 - ۲- از نظر زبان شناسی ، نشانه یک واژه مشخص که یک نماد گفتاری برای ایده است
- تجربی ترین مفاهیم ، بی پایان و یا ضرورتا ناقص اند ، چون توصیف کاملی از آنها امکانپذیر نیست.
- انواع مفاهیم :**

- ۱- فلسفی در برابر ذاتی (عام دو برابر خاص) مربوط به زمینه
 - ۲- آرمانی (ایده آل) در برابر واقعی (ذهنی در برابر عینی) مربوط به ماهیت
- مفاهیم فلسفی**

مفاهیمی هستند که منحصرًا به هر علم یا هنر خاصی تعلق ندارند. مانند مفاهیمی چون واقعیت، حقیقت، احتمال، علت، معلول، برهان، شی فیزیکی، معنا، ضرورت و ...

مفاهیم خاص یا ذاتی مفاهیمی هستند که از شاخه های خاص علمی نشات می گیرند شتاب در مکانیک، خنثی شدن اسید در علم شیمی، بازتاب شرطی در روانشناسی، باز روی بیولوژی در گیاه شناسی و شواهد در حسابداری و ... مفاهیمی از این نوع هستند.

مفاهیم آرمانی (ایده آل) یا ذهنی

به این مفهوم ایده آل نیستند که به تکامل خود، نزدیک می شوند بلکه به این مفهوم که آنها به واقعیات و یا موقعیت های واقعی مربوط نیستند

مفاهیم اولیه در حسابداری

عناصر نهایی در تحلیل تئوری حسابداری، مفاهیم اولیه هستند که نقش اساسی بر عهده دارند این مفاهیم نسبتاً محدودند لکن قلب تئوری را تشکیل می دهند مفاهیم حلقه ارتباطی بین اهدافی هستند که برای حسابداری در نظر گرفته شده و وسیله عملی نیل به این اهداف می باشند بدون درک و پذیرش این مفاهیم اساسی رویه ها و روش های حسابداری به مجموعه ای از تکنیک های بدون هدف صریح و روشن تبدیل می شوند.

گروه بندی مفاهیم حسابداری :

۱- گروه اول : شامل مفاهیم معینی است که مربوط به رفتارهای حسابداری می باشد و تحت عنوان کلی صلاحیت حسابداری نیز مشخص شده اند. بدین مفهوم که حسابداری، دانش، آموزش، مهارت ها و تجربه کافی برای انجام موفقیت آمیز حسابداری را دارد.

مقوله رفتاری همچنین شامل مفهوم استقلال حسابداری است که توسط اکثر نظریه پردازان حسابداری مطرح شده است قسمت نهایی مقوله رفتاری موضوع **مراقبت حرفه ای** است

۲- گروه دوم : مربوط به "جنبه های فنی" آن می باشد

در حقیقت در این مورد دو مفهوم مجزا، لکن مرتبط با هم را می توان بیان کرد :

اولین مفهوم : مربوط به رسیدگی به کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی است که برای ارائه گزارش حسابداری ضروری است

دومین مفهوم : نیاز به شواهد حسابداری کافی و معتبر را در بر می گیرد که به حسابداری این امکان را می دهد که ویژگی کیفی مقرر شده در مورد اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی را مورد رسیدگی قرار داده و نتایج را گزارش می نماید

ارائه منصفانه : بدین معنی است که در تهیه صورتهای مالی اصول پذیرفته شده حسابداری رعایت شده است

- بدون شواهد نمی توان حسابداری کرد

فصل نهم

استقلال

هدف اصلی حسابرسی : افزایش و ارتقاء پاسخ گوئی مدیریت صاحبکار است. حسابرس با پاسخگو نمودن مدیریت صاحبکار یک عملکرد اجتماعی را انجام می دهد.

تئوری پردازان حسابرسی ، با این امر موافقت ، تا جائی که به استقلال حسابرس مربوط می شود ، در یک موقعیت نمایندگی پیچیده بیشتر موارد به شایستگی و صداقت حسابرسی بستگی دارد

انگیزه های لازم برای عملکرد مستقل و کامل حسابرسی را می توان بر مبنای دو رویکرد اقتصادی و اجتماعی بررسی نمود

انگیزه های برای شایستگی و استقلال حسابرسی

بحث مربوط به شایستگی و استقلال حسابرسی به این موضوع متکی است که آنان بعنوان افراد اقتصادی و منطقی کاری را انجام نمی دهند که رفاه اقتصادی بلند مدت آنان را خدشه دار کند.

یک باور عمومی وجود دارد که حسابرسی همیشه در راستای متعادل کردن منافع جامعه و منافع شخص خود ، استقلال خود را حفظ می کند.

هر چه ریسک شخصی سبک و کار حسابرسان بیشتر باشد احتمال تعدیل گزارش حسابرسی بر حسب موضوع مورد عدم توافق یا کشمکش بیشتر خواهد بود

استقلال : نگرشی از ذهن است که اجازه نمی دهد نقطه نظرات و نتیجه گیری های حسابرسی متکی به اثرات و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد قرار گیرد

وضعیت ایده آل : وضعیتی است که بر اساس آن حسابرسی کاملاً از هر گونه موقعیت احتمالی که عینیت ذهنی و بی طرفی او را به خطر می اندازد و کناره گیری کند.

ابعاد گوناگون استقلال حسابرسی

استقلال حسابرسان در رابطه با حسابرسی و اظهار نظر در مورد صورت های مالی که توسط مدیریت

صاحبکار تهیه می شود و معنای خاصی دارد استقلال در این مورد یک عبارت هنری است

از آنجا که سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان دولت و سایر استفاده کنندگان ممکن است بر نظر حسابرسی مستقل اتکا کنند استقلال حسابرسی معنی خاصی می یابد.

بنابراین حسابرس نه تنها نباید قضاوت خود را منوط به قضاوت دیگران نماید بلکه باید از هر نفع شخصی که ممکن است قضاوت او را منحرف سازد مستقل باشد. استقلال در این ساختار یعنی عینیت یا عدم انحراف از

قضاوت دقیق

حسابرس باید در فکر و زمانهای ذیل مستقل باشد

۱- استقلال برنامه ریزی حسابرسی

۲- استقلال گردآوری و ارزیابی شواهد

۳- استقلال گزارشگری

ساز و کارهای استقلال حسابرسان به دوسته اصلی تقسیم می شود :

دسته اول

به شرایط فردی مربوط می شود که وظایف رسیدگی و تایید حسابرسی را عملی می سازد

دسته دوم

با حسابرسان و رفتار مورد انتظار افراد حرفه ای سر و کار دارد این شرایط معمولاً در آیین رفتار حرفه ای برای حسابداران حرفه ای بیان می شود که بعنوان حسابرسان مستقل به کار دعوت می شود .

منبع قانونی و استقلال حسابرسی

- ۱ - حسابرسان نمی توانند در واحد مورد حسابرسی ، پست های مدیریتی داشته باشند
 - ۲ - در ارتباط با ممنوعیت های مربوط به حق الزحمه حسابرسی و هرگونه وابستگی به این موضوع است. حق الزحمه حسابرسی نباید از درصد معینی از کل درآمد حسابرسی بالاتر باشد
 - ۳ - ممکن است حسابرس در ارتباط با ساختارهای قانونی صاحبکار باشند
 - ۴ - وجود منابع مالی حسابرسی با واحد تحت حسابرسی است
- مسئولیت اولیه حسابرسی در چارچوب مفهوم تئوری نمایندگی است و حسابرسی به عنوان نماینده ای از طرف مالکان یا سهامداران می باشد
- درستی و بی طرفی شخص حسابرس** از اجزای اساسی آیین رفتار حرفه ای است
- این موضوع اهمیت زیادی برای این حرفه دارد که عموم اطمینان لازم را نسبت به استقلال حسابرسان داشته باشند. اطمینان عموم با شواهدی که استقلال را نقض میکند و با وجود شرایطی که افراد منطقی به این تصور برسند که استقلال ممکن است تحت تاثیر قرار گیرد به خطر می افتد.

راه حل های پیشنهادی برای استقلال حسابرس

- ۱ - تلاش برای کاهش قدرت مدیریت صاحبکار برای فشار بر حسابرسان که ارتباط با بی طرفی و واقع سوئی
 - ۲ - کاهش فرصت های از دست دادن استقلال حسابرسان با اعمال مقررات خاص مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی و حسابرسی
 - ۳ - تعدیل نقش موجود در ساختار شرکت
- توسعه روابط قانونی میان حسابرس و ذی نفعان حسابرسی (بویژه اشخاص ثالث) استقلال حسابرس را بهیچوجه نمی بخشد
- به طور کلی برای حسابرس منافع شخصی اقتصادی زیای در عمل به صورت حرفه ای و استقلال به طور خاصی وجود دارد
- تقصیر** را نباید گردن حسابرس انداخت بلکه باید متوجه فرآیند حسابرسی اطلاعات مالی گزارش بود.

استقلال : موضوعی ذهنی است و در یک مسیر عقلی مطرح است که بوسیله آموزش دریافتی یا دانش و عملکرد حسابرسی تداوم می یابد.

بهبود استقلال حسابرسی : کاهش امکان دستکاری و تغییر و جایگزینی اطلاعات صورت های مالی بر اساس یک سری شواهد مستقل قابل آزمون می باشد.

فصل دهم

مراقبت حرفه ای

مفهوم مراقبت حرفه ای حسابرسان ، بر اساس سه فرض بدیهی ذیل قابل طرح و بررسی است :

۱- ذی نفعان سازمان ها و شرکت ها در وضعیتی نیستند که بتوانند شخصا کیفیت اطلاعات مندرج در

صورت‌های مالی را گواهی کنند (فرض بدیهی پنجم توجیه کننده حسابرسی)

۲- حسابرس برای گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی دارای مهارت و تجربه کافی است

(فرض بدیهی چهارم رفتار حسابرسی)

۳- حسابرس بعنوان یک کارشناس حرفه ای نسبت به کیفیت کار خود ، پاسخگو است

(فرض بدیهی پنجم رفتاری حسابرسی)

موضوع مراقبت حرفه ای حسابرسان، موجب تغییر در مسئولیت مدیریت صاحبکار در خصوص تهیه و ارائه

دقیق صورت های مالی نمی شود

یک فعالیت حرفه ای مانند حسابرسی تنها زمانی می تواند از دیدگاه منافع عمومی کارآمد باشد که افراد

شاغل در آن از استانداردهای رفتاری تجویز شده آگاهی داشته و نسبت به بکارگیری آنها در عمل تمایل و

توانا باشند.

توسعه و رشد حرفه حسابرسی در ارتباط نزدیک با مسئولیت های حسابرسی است .

مسئولیت حسابرسان در خصوص مراقبت حرفه ای در هر مقطعی از زمانی بررسی ترکیبی از استانداردهای

رفتاری قانونی و حرفه ای در چارچوبی از تغییرات انتظار عمومی قابل تفسیر است

مفهوم حسابرسی محتاط

مفهوم مراقبت حرفه ای بر محتاط بودن افراد شاغل در حسابرسی مبتنی است

حسابرس محتاط ، تصویری است از یک کارشناس که قضاوت حسابرسی خود را حتی المقدور بر اساس

هنجارهای حرفه و انتظارات زمان خود و همچنین بر مبنای تجارت حسابرسی پیشین خویش اعمال می

کند.

از حسابرس انتظار نمی رود که از نظر مهارت و کارآمدی در سطحی غیر قابل دسترس فعالیت کنند و با

دستیابی به سطحی مطلوب از عملکرد ، گروه های ذینفع می توانند انتظار داشته باشند که در مقابل انحراف

از استانداردهای گزارشگری های مالی ایمن هستند

در صورت عدم موفقیت در ارتقای مهارتها به تناسب تغییر شرایط ، حسابرسان با مخاطره عدم رعایت

استانداردهای عملیاتی تدوین شده مواجه خواهند شد

آخرین مرحله برای تشخیص اینکه آیا وظیفه مراقبت حرفه ای توسط حسابرس در مقابل گروه های ذینفع

انجام شده است یا نه ، در دادگاههای قانونی طی می شود

تمرکز مستمر حسابرسان بر وظیفه مراقبت حرفه ای در رابطه با انتظارات جامعه از آنان ضروری بنظر می

رسد.

حسابرسان مستقل در رابطه با وظایف مرتبط زیر مسئولیت دارند :

- ۱- آشنایی با وظایف حسابرسی بر اساس مفاد قرار داد در ارتباط با صاحبکار و ...
- ۲- برخورداری از استقلال کامل در مقابل صاحبکار و مدیریت صاحبکار مورد رسیدگی
- ۳- برنامه ریزی موثر انجام عملیات حسابرسی بر اساس استانداردهای عملیاتی
- ۴- بکارگیری روشهای عمومی پذیرفته شده توسط همکاران حرفه ای آنها در جمع اوری و قضاوت و ...
- ۵- حصول اطمینان نسبت به مطابقت اظهار نظر حسابرسان با یافته های آنان
- ۶- ارائه اظهار نظر مناسب، قابل فهم و صریح به سهامداران و ...
- ۷- سرپرستی مناسب کارکنان حسابرسی

تجویز چگونگی و ارائه سیستم حسابداری شرکت جزء کار حسابرس نیست بلکه آنان فقط توصیه می کنند ، و چنانچه این توصیه ها عملی نشد مسئولیتی به عهده حسابرسان نیست بلکه مسئولیت با مدیران است. طراحی عملیات حسابرسی به گونه ای که تمام اعمال غیر قانونی را کشف کند غیر ممکن است اما حسابرسان مذکور باید نسبت به عملیات و تصمیم گیری های خود در خصوص احتمال وجود تقلب و اشتباه با اهمیت حساسیت به خرج دهند

شکست کسب و کار شکست حسابرسی تلقی می شود به این دلیل که حسابرسان وظیفه دارند که در بررسی برقراری فرض تداوم فعالیت که زیر بنای گزارشگری مالی است مراقبت حرفه ای و دقت کافی به خرج دهند

حسابرسان تنها درموقعی در مقابل تقلب و تخلف از قانون مسئولیت دارند که این موارد بر کیفیت صورتهای مالی تاثیر بگذارد

صورتهای مالی را می توان نمادی از شرکت مورد گزارش تلقی کرد مانند تمامی نمادها، صورتهای مالی نیز باید خلاصه مفیدی از واقعیت موجود در شرکت باشد یکی از اجزا مهم مراقبت حرفه ای حسابرسان محتاط بررسی نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی است

در واقع از حسابرس انتظار می رود که ساختار کنترل داخلی را بمنظور شناخت کامل آن برای برنامه ریزی عملیات حسابرسی بطور کامل بررسی و ریسک کنترل را(ریسک نامطلوب صورتهای مالی که محصول ساختار کنترل داخلی است) برآورد کرده و کنترل ها را برای تسهیل شناخت و برآورد، آزمون کند.

ماهیت وظیفه مراقبت حرفه ای حسابرسان در دو زمینه مختلف تمرکز دارد :

- ۱- ایده تلقی حسابرسان به عنوان کارشناسان حرفه ای محتاطی مربوط است که عملیات آنها بر اساس استاندارد های رفتاری پذیرفته شده ، ارزیابی می شود.
 - ۲- شرایط وسیعی را ترسیم می کند که نشان دهنده مسئولیت آنان در رابطه با ویژگی های کیفی پذیرفته شده صورت های مالی است.
- اصل قانونی بنیادی که مسئولیت بالقوه حسابرسان را در مقابل افراد ذی نفع تحت تاثیر قرار می دهد دو جانبه بودن قرارداد است.

گروه اصلی استفاده کننده از گزارش حسابرسی ، سهامداران شرکت هستند ، اگر چه کسی که قانونا قرارداد حسابرسی را با حسابرس منعقد می کند شرکت مورد حسابرسی و مدیریت آن است در واقع سهامداران دریافت کننده و اتکا کننده اصلی صورت های مالی و گزارش حسابرسی هستند در رابطه با **وظیفه اعمال مراقبت حرفه ای** ، حسابرس هم در مقابل شرکت مسئولیت دارد و هم در مقابل سهامداران

حسابرس قانونا ملزم به حراست از شرکت و سهامداران آن در مقابل کیفیت ضعیف گزارشگری مالی است. **حسابرسان را می توان به طرق مختلف نسبت به کیفیت عملیاتی که انجام می دهند پاسخگو دانست :**

نخست : این که آنان باید الزامات و روش های تدوین شده در حرفه را رعایت کنند و گر نه با مجازاتی مانند اخراج از جامعه حرفه ای مواجه خواهند شد.

روش دوم : داد خواهی حقوقی در حالاتی است که اشخاص در اثر مسامحه و سهل انگاری حسابرسان متضرر شده اند.

شکل سوم : تحقق پاسخ گوئی حسابرسان است و روش داخلی است که در آن موسسه حسابرسی روش هائی را برای کنترل کار هر کدام از شرکا وضع می کند.

حسابرسان باید با هر موضوعی که بررسی می کنند برخوردی در حد ارزش آن داشته باشند – بدون توجه به اینکه استانداردهای موجود چه می گویند – با ذهنی پرسشگر به بررسی موضوع بپردازند.

فصل یازدهم

ارائه منصفانه

"گواهی کیفیت صورت های مالی"

حسابرسی معمولا در شرایطی که روابط نمایندگی حاکم است، برای کاهش تضاد منافع مطرح می شود. افزون بر آن، یکی از عوامل اصلی حاکمیت شرکتی مناسب انجام حسابرسی است. در سالهای اخیر، تدوین کنندگان خط مشی حسابداری، کیفیت های اصلی گزارشگری را در قالب **مربوط بودن و قابل اعتماد بودن** تبیین و تجویز نموده اند.

گزارشگری مالی، اساسا یک سیستم اطلاعاتی طراحی شده برای تلخیص وضعیت و اثرات رویدادها و وقایع تجربی خاص در برگیرنده فعالیت های تجاری و همچنین بازنمائی آنها می باشد.

وظیفه حسابداری شرکت، تولید و ارسال پیامهای حسابداری تلخیص شده درباره مبادلات اقتصادی گذشته به نیابت از مدیریت شرکت می باشد.

تمرکز اصلی حسابرسی فرآیند حسابداری شرکت، بر فعالیتهای تجاری گذشته آن استوار است. اینگونه فعالیتها معمولا به شکل واقعیت های تجربی و قابل آزمون مبادلات اقتصادی کالاها و خدمات می باشد.

وظیفه اصلی حسابرس، تعیین کفایت سازگاری میان واقعیت های فیزیکی قابل مشاهده شرکت، واقعیهای گزارش شده به زبان حسابداری و نیازهای تصمیم گیری استفاده کنندگان از لحاظ گزارشگری است. (یعنی اینکه اطلاعات گزارش شده مربوط و قابل اعتماد هستند)

دو جزء اصلی فعالیتهای تجاری شرکت که مبانی فرآیند حسابداری را تشکیل می دهند **جریان ها و منابع** می باشند که از معادلات اقتصادی حاصل می شوند.

وظیفه سیستم حسابداری شرکت در رابطه با گزارشگری برون سازمانی: مشاهده مبادلات اقتصادی، شناسائی و انتخاب معاملات و رویدادهای درون سازمانی و برون سازمانی برای مقاصد حسابداری، پردازش رویدادها و معادلات انتخاب شده با استفاده از روش قالب جهت ایجاد یک بانک داده های حسابداری ...

فرآیند حسابداری که حسابرس ملزم به تایید و گواهی آن می باشد یک سلسه مراتب قضاوتی پیچیده شامل انتخاب، پردازش، بیان رویدادهای اقتصادی انتخاب شده رعایت الزامات و ارائه رویدادهای مذکور توسط مدیریت و حسابداران شرکت می باشد.

صورت های مالی حسابرسی شده، واقعیت هائی را جهت استفاده و تصمیم گیری های موثر بر فعالیت های اتی در دسترس قرار می دهد.

زمانی که حسابداران تلاش می کنند جنبه هایی از واقعیت ها را برای استفاده کنندگان صورتهای مالی بازگو کنند آنها خودشان نیز واقعیت های اضافی ایجاد می کنند

تهیه صورت های مالی توسط مدیریت شرکت یک فرآیند بی طرفانه نیست و نمی تواند باشد

معیارهای اصلی کیفیت گزارشگری مالی عبارتند از:

۱- قابلیت اعتماد

۲- مربوط بودن

مسائل پیش روی حسابرسان :

- ۱- تامین مالی خارج ترانزنامه
- ۲- حسابداری شرکت های گروه
- ۳- نام تجاری
- ۴- انتشار سهام و ابزارهای مالی

یکی از اساسی ترین اهداف پذیرفته شده گزارشگری مالی شرکت ، سودمندی در تصمیم است. نقش گزارشگری مالی : فراهم آوردن اطلاعات است که در تصمیم گیری های اقتصادی و تجاری مفید واقع شود نه برای تعیین این نکته که این تصمیم چه باید باشد هدف صورتهای مالی : فراهم کردن اطلاعات درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان جهت تصمیم گیریهای اقتصادی مفید واقع شود.

قابل اعتماد بودن : اندازه ها به توافق اطلاعات با وقایع ، اشیاء و مطالبی که بوسیله آن اطلاعات بیان می شود به همراه اطمینانی که از طریق تأیید برای استفاده کنندگان فراهم می شود بستگی دارد که این به معنی کیفیت بازنمائی است صورتهای مالی شرکت برای اینکه قابل اعتماد باشند ، باید اطلاعات حسابداری را در بر گیرند که قابل تأیید باشند و از لحاظ بازنمائی بطور صادقانه ارائه شده باشند.

ارائه صادقانه :

توافق و سازگاری میان نتایج اندازه ها یا وصف ها یا پدیده هائی که این اندازه ها یا وصف ها آنها را باز نمائی می کنند. در حسابداری پدیده هایی که بازنمائی می شوند منابع و تعهدات اقتصادی و رویدادها و معاملات هستند که منابع و تعهدات را تغییر می دهند.

قابلیت تأیید

میزان قابل ملاحظه ای از اطمینان بخشی نسبت به نتایج اندازه گیریهای حسابداری در رابطه با آنچه که آنها ادعاهای بازنمائی آن را دارند

اصول پذیرفته شده حسابداری **GAAP** به عنوان معیار اظهار نظر حسابرسان است.

افشای اطلاعات در صورت های مالی منطقی کافی است مگر آنکه خلاف آن در گزارش تهیه شده باشد

افشای کافی به دو موضوع بر می گردد :

- ۱- جزئیات افشای اطلاعات حسابداری
- ۲- دامنه افشای اطلاعات حسابداری

ماهیت پدیده های قابل گزارش و قابل حسابرسی :

حسابداری و حسابرسی ابزاری است که درباره پدیده های اقتصادی شرکت که توسط سهامداران و سایر افراد برون سازمانی قابل روئیت نیست، بحث می کنند. اما برای بحث نیاز به یک زبان مشترک است
حسابداری همان زبان است و حسابرسی ابزاری برای اعتبار دهی پیام ها و معانی آن می باشد.

فصل دوازدهم

شواهد حسابرسی

شواهد : مبنایی منطقی برای قضاوت در اختیار ما قرار می دهند

اطلاعات حسابداری باید بر مبنای **شواهد و موضوع های قابل رسیدگی** تهیه شده باشند
اطلاعاتی مربوط به شمار می رود که همراه با عینی بصورت مستقل نیز قابلیت تایید داشته باشد
ویژگی تأییدپذیری در جهت حصول اطمینان نسبت به مربوط بودن اطلاعات ، یا به تصمیمات کمک نمی کند یا کمک کمتری می کند

بطور خلاصه انجام حسابرسی مستقل مبتنی بر در دسترس بودن و استفاده از موضوع های قابل رسیدگی است، بگونه ای که بتوان از آنها شواهدی را به عنوان مبنای اظهار نظر در مورد کیفیت گزارشگری استخراج نمود.

ویژگیهای کیفی اصلی صورتهای مالی

۱- مربوط بودن:

الف- ارزش بازخود

ب- ارزش پیش بینی

ج- بموقع بودن

۲- قابلیت اعتماد

الف - ارائه صادقانه

ب- دقت و عدم اطمینان

ج- بی طرفی

مشکل قابل توجه حسابرسان در هر یک از حالات مزبور اینست که آنها باید با اتکا بر **دانش و تجربیات**

شخصی خود نسبت به هر یک از ویژگیها کیفی مذکور اظهار نظر کنند

معیار اساسی شناخت **قابلیت اندازه گیری** است

مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن مشمول **محدودیت فزونی منابع بر مخارج** هستند .

شواهد : بعنوان وسیله ای برای تایید ادعاهای مدیریت که جزء لاینفک صورتهای مالی است. بکار گرفته می

شوند و مبنای نهائی اظهار نظر حسابرس در مورد کیفیت گزارشگری بشمار می رود.

حسابرسان بوسیله شواهد نسبت به کیفیت گزارشگری تا حدودی اطمینان حاصل می کنند. اما این اطمینان

نسبی است نه قطعی

در این ارتباط تمایز قایل شدن بین **شواهد** (مبنای کلی برای گزارشگری و حسابرسی) و **مدارک موید**

(ابزارهای مختلفی که حسابرس بر مبنای آنها به شواهد لازم برای اظهار نظر دست پیدا می کند) حائز

اهمیت است.

مدارک موئد : مبنای برای کمک کردن ، افزایش دانائی، عمل کردن و شناخت واقعیت ها و ادعاها در

حسابرس می باشند.

ماهیت شواهد بگونه ای است که در شرایط بسیار عمومی به سه گروه ذیل دسته بندی می شوند :

۱- شواهد طبیعی - متقاعد کننده ترین شواهد موجود هستند

۲- شواهد مصنوعی (ساختگی)

۳- استقلال منطقی

حسابرسی بیشتر به شواهد ساختگی مبتنی است این شواهد مشمول ضعف های اخلاقی و بشری خواهند بود.

به مدد شواهد و مدارک موید آگاهی های کسب شده به باور تبدیل می شوند و ما به تصدیق موضوع و یا پدیده دست می یابیم. به عبارت دیگر ، شواهد و مدارک موید موجب توجیه ، درستی و باور می گردد.

بر اساس یک معیار منطقی می توان حقیقت را به سه نوع کلی تقسیم کرد :

۱- حقایق مادی

حقایقی هستند که از طریق شواهد طبیعی بر افکار ما تاثیر می گذارند

۲- حقایق ریاضی

حقایقی هستند که ناشی از پذیرش اصول و فرضیات بدیهی ریاضی هستند

۳- حقایق انتزاعی

این نوع حقایق تنوع و پیچیدگی زیادی دارند بعنوان مثال می دانیم که زمین به دور خورشید می چرخد

انواع اطمینان

۱- اطمینان ذهنی

۲- اطمینان واقعی

ماهیت هر چیزی را می توان بر اساس موارد زیر تعریف کرد :

۱- ویژگی های لازم و ضروری

۲- ویژگی های متمایز کننده

۳- ساختار آن

زمان : هنگامی که کنترل های داخلی صاحبکار ضعیف است، اهمیت بیشتری پیدا می کند. ضعیف کنترل

های داخلی بر ریسک کنترل و نهایتاً ریسک کشف تاثیر می گذارد و موجب افزایش حجم نمونه و

افزایش زمان رسیدگی های حسابرسی می شود

میزان تاثیر شواهد بر قضاوت های حسابرس ، از مجاب کننده تا متقاعد کننده متغیر است.

حسابرسی مستقل گواهی کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی است صورتهای مالی حاوی ادعاهای

مدیریت صاحبکار در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی (نتایج عملیات) و اقلام تشکیل دهنده آنهاست.

ادعاهای مندرج در صورتهای مالی که شواهد مجاب کننده دارند :

وجود اقلام فیزیکی و عینی ، مقادیر کمیت های ساده و ادعاهای محاسبات ریاضی

ادعاهای مندرج در صورتهای مالی که شواهد مجاب کننده ندارند :

وجود اقلام فیزیکی که حضور ندارند ، وجود اقلام غیر فیزیکی و نامشهود ، عدم وجود اقلام فیزیکی و غیر فیزیکی ، رخدادهای گذشته، منابع مربوط به قضاوت های ارزشگذاری ، ادعاهای کیفی صریح و یا ضمنی حسابرسی بطور کلی از دو عملکرد تشکیل می شود که رابطه نزدیکی با شواهد و مدارک مؤید دارند :

۱- عملکرد جمع اوری شواهد

۲- عملکرد ارزیابی شواهد

حسابرسی ، تاریخ و حقوق رشته هایی هستند که برای رفع تردید و دستیابی به باور بر شواهد تکیه می کنند

پنج طریق برای کسب شناخت وجود دارد :

۱- گواهی دیگران (سندیت یا مرجعیت)

برای فرد لازم است که در مسایلی که نمی تواند شخصاً تحقیقی کند، به دیگران اطمینان و اعتماد کند، مگر اینکه دلیل کافی برای این تصور وجود داشته باشد که شاهدان فاقد صلاحیت هستند و شهادت و گواهی آنها قابل اتکا نیست .

۲- استدلال انتزاعی (اشراق)

شناخت کسب شده از طریق مرجعیت یا سندیت از دیگران به ما می رسند اما شناخت و آگاهی کسب شده از طریق اشراق از درون خود ما از چشمه می گیرد .

اشراق به ما بصیرت می دهد و موجب درک سریع حقیقت و شناخت بی واسطه روابطی می شود که نمی توانیم بر روش دیگری آنها را توجیه کنیم
اشراق آمیزه ای از غریزه ، تخیل و تجربه است.

۳- (خردگرایی یا منطق گرایی)

خرد گرایی شامل استدلال از کلیات به جزئیات است. به مدد ریاضیات و کاربرد های منطقی وبا طرح فرضیات تایید شده به نتیجه می رسیم.

۴- تجربه گرایی (تجربه حسی)

تجربه گرایی شامل شناخت و آگاهی بر پایه تجربه ادراکی است. عمل گرا از راه استدلال جزء به کل به نتیجه می رسد.

تجربه گرایی و خرد گرایی اغلب با هم ادغام می شوند.

۵- عمل گرایی یا پراگماتیسم (فعالیت عملی که نتایج موفقیت آمیزی دارد)

عمل گرایی یا پراگماتیسم ارتباط نزدیکی با تجربه گرایی دارد. عمل گرا بر این باور است که هر آنچه خوب عمل کند، باید درست باشد و هر آنچه که نمی تواند عمل کند ، درست نیست.

عملی بودن و قابل استفاده بودن معیارهای حقیقت هستند. فرد عمل گرا منعقد است اصول و یا استاندارد های حسابداری حاصل تجربه عملی حسابداران است و محصول اشراق و امثالهم نیست. تجربه گرایی و عمل گرایی وجوه اشتراک فراوانی دارند. هر دو متکی به تجربه هستند و هر دو ابزاری برای بررسی مسائل هستند اما...

تجربه گرایی باور را به کمک تجربه کنونی می سنجد و عمل گرایی باورها را از طریق نتایج ناشی از آنها در آینده مورد سنجش قرار می دهد.

۶- شک گرایی

حسابرسی باید تمام مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی را با تردید حرفه ای انجام دهد و نهایتاً به قضاوت حرفه ای مناسب دست یابد

ویژگیهای مدارک موید

این ویژگی ها کیفیت اظهار نظر حسابرسی را تحت تاثیر قرار خواهند داد مهمترین خصوصیت مدارک موید توانائی فراهم آوردن شواهد بمنظور بررسی کیفیت ادعاهای حسابداری به شمار می رود.

اولین معیار تکمیل کننده ویژگیهای مدارک موید مربوط بودن است و به معنی ظرفیت (توانائی)

مدارک موید در تاثیر گذاری بر تصمیمات حسابرسی می باشد

بهر حال در گزارشگری های مالی ، مربوط بودن فقط زمانی معنا دار است که با خصوصیت قابلیت اعتماد بودن همراه باشد

ویژگی دیگر مدارک موید که از معیارهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن حمایت می کنند :

قابلیت مشاهده یا قابل فهم بودن : مدارک موید باید بصورت تجربی قابل آزمون باشند

بموقع بودن : حسابرس همیشه در یک محدوده زمانی کار می کند که قابلیت دسترسی به مدارک موید را محدود می کند

هزینه : منافع ناشی از دستیابی به مدارک موید باید بیشتر از هزینه های آن باشد

کافی بودن : حسابرس باید بمنظور اظهار نظر در مورد کیفیت صورتهای مالی ، مدارک موید مربوط و قابل اعتماد را به میزان کافی ارزیابی کند.

مدارک موید را به دو گروه می توان تقسیم کرد :

گروه اول : مدارکی هستند که سریعاً در دسترس بوده و حسابرسان نسبتاً براحتی می توانند به آنها دسترس پیدا می کنند و آزمون های خود را انجام دهند.

اما این مدارک فاقد ویژگی استقلال که یک شرط مهم برای قابلیت اعتماد آنهاست، می باشند.

گروه دوم : شامل پاسخها و توضیحات مدیران و کارکنان شرکت ، ارزیابی سیستم های شرکت ، تاییدیه از اشخاص ثالث و سایر رویدادهای برون سازمانی است. زمانی که مدارک موید از منافع خارج از شرکت بدست می آیند ، استقلال شواهد حسابرسی بهتر بر آورده می شود.

مهارت های چندگانه حسابرِس در ارتباط با شواهد بشرح زیر است :

- ۱- مشخص کردن قضایای حسابرِس قابل آزمون
 - ۲- شناسایی و جمع آوری مدارک موید مناسب برای آزمون کردن این قضایا
 - ۳- ارزیابی این مدارک در ارتباط بامربوط و قابل اعتماد بودن آنها
 - ۴- قضاوت نسبت به اعتبار چنین قضایایی بر اساس ارزیابی های مزبور
- فرآیند قضاوت حسابرِس، موضوعی پیچیده است. بخش زیادی از فعالیت حسابرِس، شامل مهارت های ادراکی (معرفتی) می باشد که مشاهده آنها مشکل است

مفهوم ریسک حسابرِس :

شالوده اصلی از بحث های فوق در مورد فرآیند حسابرِس و استفاده از مدارک موید، مفهوم ریسک حسابرِس است

ریسک حسابرِس عبارت است از خطر عدم کشف تحریف با اهمیت در اطلاعات حسابداری مربوط به سود، جریانات نقدی و وضعیت مالی توسط حسابرسان.

ریسک حسابرِس به سه شکل مطرح می شود :

- ۱- ریسک برنامه ریزی شده در قبل از حسابرِس (زمانی که کار به حسابرِس ارجاع می شد)
- ۲- ریسک مربوط به گذشته، که برای حسابرسان تا کامل شدن کار حسابرِس نامشخص است
- ۳- ریسک برآورده شده که توسط حسابرسان حین انجام حسابرِس بر اساس ارزیابی هایشان از شرایط شرکت شناخته می شود

ماهیتا ریسک مربوط به گذشته را نمی توان قبل از شرح حسابرِس ارزیابی کرد، ولی دو ریسک دیگر را می توان قبل از شروع حسابرِس شناسایی کرد و ارزیابی هائی از آنها انجام داد. از حسابرسان انتظار می رود که عملیات حسابرِس را به نحو کافی برنامه ریزی کنند تا ریسک حسابرِس را حداقل نموده و کشف تحریفات را به حداکثر می رسانند.

ریسک حسابرِس را می توان به سه جزء تقسیم کرد :

- ۱- ریسک ذاتی : که به احتمال تحریف در صورت نبود کنترل های کافی مربوط می شود.
 - ۲- ریسک کنترل : که به احتمال تحریف علیرغم وجود کنترل ها مربوط می شود
 - ۳- ریسک کشف : که این ریسک چه کنترل ها وجود داشته باشند یا وجود نداشته باشند، بدلیل عملیات حسابرِس وجود دارد
- از این دیدگاه ریسک حسابرِس ترکیبی از ریسک هایی است که مربوط به صاحبکار و سیستم های کنترلی او و ریسک های مربوط به حسابرِس می باشد.

اهمیت

اهمیت موضوعی است که با ریسک حسابرِس بسیار در ارتباط است. یعنی ریسک حسابرِس در ارتباط با عدم کشف تحریف حسابداری با اهمیت بیان می شوند. اطلاعاتی کاملا با اهمیت است که محتوای آن بر قضاوت استفاده کننده اثر می گذارد.

اهمیت اطلاعات حسابداری و معاملات خاص باید در ارتباط با اثر کلی آنها بر ارائه منصفانه یا درست و منصفانه بودن صورتهای مالی ارزیابی شود

فرآیندهای اصلی حسابرسی عبارتند از :

- ۱- تعیین اهداف حسابرسی
- ۲- برنامه ریزی دستور العمل های حسابرسی برای رسیدن به اهداف حسابرسی
- ۳- جمع آوری و ارزیابی مدارک موید برای اجرای برنامه حسابرسی
- ۴- بررسی شواهد بدست آمده از عملیات حسابرسی و گزارش اظهار نظر مناسب

آزمون حسابرسی

بدون در نظر گرفتن شرکتهای کوچک، حجم و پیچیدگی فعالیتهای شرکت در طول یک سال مالی عاملی است که موجب می شود حسابرسان نتوانند کلیه معاملات و رویدادها را رسیدگی کنند.

حسابرسان ملزم هستند به منظور ارزیابی کیفیت سیستم هایی که ارقام حسابداری را برای مقاصد گزارشگری ایجاد کنند ، در ارتباط با ماهیت و اندازه آزمونهایشان **قضاوتهای حرفه ای** انجام دهند

دو گروه اصلی آزمون های حسابرسان :

- ۱- آزمون رعایت
- عبارت است از ارزیابی نقاط قوت کنترل های تعبیه شده در فرایند تهیه اطلاعات و سیستم های مربوط
- ۲- آزمون محتوا
- و آزمون های محتوا برای ارزیابی صحت اطلاعات پردازش شده بوسیله سیستم های مزبور طراحی شده اند. برای انجام آزمون های رعایت و محتوا استفاده از روش های **نمونه گیری آماری** توصیه شده است.

ارزیابی کنترل های داخلی حسابرسی فعالیت های تجاری پیچیده و با حجم زیاد بر این فرض استوار است که حسابرس به نقاط قوت کنترل های داخلی اعتماد می کند

وجود کنترل های داخلی خوب هیچ تضمینی برای صحت و نبود تقلب ارائه نمی کند

گزارش حسابرسی

حسابرس در مورد کیفیت اطلاعات ارائه شده برای مقاصد پاسخ گویی مدیریت و حاکمیت شرکتی ، به موکلین خود **یک پیام حرفه ای** می دهد.

گزارش حسابرسی مشروط:

شروط بوسیله بندهای توضیحی بیان می شود و بنابراین انتظار می رود تا قدرت توضیحی گزارشی حسابرسی را بهبود بخشد .

اولین گزارش اختیاری **نامه مدیریت** است که در آن در ارتباط با مشکلات سازمان که توسط حسابرسان در طول کار حسابرسی مشخص شده توصیه های سازنده ارائه می شود و این گزارش عمدتاً مربوط به نقاط ضعف کشف شده در کنترل های داخلی شرکت می باشد.

نامه مدیریت جایگزینی برای مسئولیت های قانونی حسابرس در مقابل گواهی در مورد کیفیت صورتهای مالی سالانه نمی باشد.

فصل سیزده

اخلاق حرفه ای

حسابرس مسئولیت ویژه دیگری دارد که از وضعیت حرفه ای او ناشی می شود حسابرس به عنوان یک فرد حرفه ای تعهداتی دارد که مشمول افراد غیر حرفه ای نمی شود.

رفتار اخلاقی در حسابرسی توجیه و ماهیت اساسی خود را از تئوری عمومی اخلاق بر می گیرد جوهره اصلی تئوری اخلاق سقرلط در این عبارت نهفته است دانش یک فضیلت است تفکر صحیح برای عمل صحیح ضروری است . اگر انسان بداند فضیلت چیست و ارسته خواهد شد.

هیوم بر بیان تئوری اخلاق بر مشاهدات تجربی و روابط قابل تایید تاکید نموده است . جان لاک استدلال می کند که حقیقت رفتار اخلاقی و اصول اخلاقی ذاتی نیستند و فقط می توان آنها را از طریق اداراک و تعقل به دست آورد.

قوانین اخلاقی مورد نظر هیوم

- قوانین الهی
 - قوانین مدنی
 - قوانین باور یا اعتبار
- عواملی که به فرد کمک می کند تا به یک رفتار اخلاقی برجسته دست یابند:
- آگاهی از نتیجه نهایی از اعمال بر خود و دیگران
 - آگاهی از نیازهای جامعه ای که در آن زندگی می کند
 - احترام به قانون الهی ، پذیرش وظیفه
 - تعهد نسبت به دیگران
 - رعایت ضوابط رفتار اخلاقی در جامعه ای که فرد در آن زندگی می کند