

به نام خدا

## **بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی**

**A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)**

**کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی**

**انجمن حسابداری امریکا**

**(AAA)**

**(1969)**

**ترجمه:**

**دکتر علی نیکخواه آزاد**

**(۱۳۷۹)**

**نشریه شماره ۱۲۱ سازمان حسابرسی**

**فصل اول**

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## تعریف حسابداری

فرایند

شناسایی، اندازه گیری،

[استفاده از روش های مختلف برای پردازش اطلاعات]

و

گزارشگری

اطلاعات اقتصادی

برای

استفاده کنندگان اطلاعات مزبور

[استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی]

تا

امکان قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه

[ - تصمیم گیری درباره منابع محدود]

[ - هدایت و کنترل موثر منابع انسانی]

[ - حفظ منابع سازمانی]

[ - ایفای مسئولیت های اجتماعی]

فراهم شود

حسابرسی جزئی لاینفک از فرایند گزارشگری اطلاعات اقتصادی است و رابطه مهمی با شناسایی و اندازه گیری اطلاعات اقتصادی دارد.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## تعریف حسابرسی

فرایندی است  
منظم و با قاعده سیستماتیک  
جهت  
گردآوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد  
درباره  
ادعای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی  
به منظور  
تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات)  
با  
معیارهای از پیش تعیین شده  
و  
گزارش نتایج  
به  
افراد ذینفع

### ویژگی تعریف:

- حسابرسی فرایندی آزمونی است.
- به اندازه ای جامع است که انواع حسابرسی (مالی، عملیاتی، داخلی، رعایت و...) را در بر می گیرد.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## ویژگی های تعریف حسابرسی

### ویژگی ۱. فرایند منظم و باقاعده (سیستماتیک):

- فعالیت حسابرسی بر اساس برنامه ریزی مناسب انجام می شود.

- حسابرسی در قسمت هایی از فرایند خود، بر مبنای روش های علمی انجام می گیرد.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## ویژگی های تعریف حسابرسی

### ویژگی ۲. گردآوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد:

- این کار، شالوده و اساس حسابرسی است.
- نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی در انواع حسابرسی، متفاوت است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## ویژگی های تعریف حسابرسی

ویژگی ۳. ادعاها (اظهارات) مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی:

- موضوعات مورد بررسی حسابرسی است.
- این ادعاها (اظهارات) را اطلاعات اقتصادی می گویند.
- این اظهارات به صورت صریح یا به طور تلویحی ارائه می شوند.
- سیستم حسابداری و فرایند حسابداری، حلقه ارتباطی بین فعالیتها و وقایع اقتصادی و ادعاهای مربوط به آن است.
- بنابراین در حسابرسی، موضوع مورد رسیدگی در برگیرنده سیستم حسابداری و فرایند حسابداری است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی ویژگی های تعریف حسابرسی

ویژگی ۴. تعیین درجه انطباق ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده

چهار معیار ارزیابی اطلاعات ارائه شده:

۱. مربوط بودن

- اصلی ترین ویژگی اطلاعات حسابداری
- اطلاعات باید مرتبط با فعالیت ها و نتایج مورد نظر باشد.
- اطلاعات باید بر مبنای نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان باشد (مفید بودن)

۲. تاییدپذیری

- اگر دو یا چند نفر افراد متخصص، اطلاعات را آزمون کنند، به نتایج و اندازه گیری های مشابه دست می یابند.
- هرچه دسترسی مستقیم به اطلاعات محدودتر باشد، اهمیت تاییدپذیری اطلاعات افزایش می یابد.
- تاییدپذیری با دسترسی به شواهد سروکار دارد.
- تاییدپذیری بر معتبر بودن اطلاعات مورد بررسی دلالت دارد.
- اگر اطلاعات مالی قابلیت تایید نداشته باشد، حسابرسی دلیلی برای وجود خود ندارد.
- تایید پذیری وسیله ای برای اطمینان بخشی به استفاده کنندگان اطلاعات است.

۳. عاری بودن از سوگیری یا بیطرفانه بودن

- اطلاعات مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی باید به گونه ای بیطرفانه تهیه و گزارش شود.
- روش های تهیه اطلاعات فاقد توان ذاتی برای مخدوش کردن بیطرفی اطلاعات باشد.

۴. کمیت پذیری

- اطلاعات باید بر حسب ارقام و اعداد اندازه گیری و گزارش شود.
- استفاده از واحد پول، متداول ترین روش کمی کردن اطلاعات است.

از چهار ویژگی بالا، حسابرس بیش از همه به ویژگی شماره ۳ یعنی **عاری بودن از سوگیری یا بیطرفانه بودن** توجه دارد.

## بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی ویژگی های تعریف حسابرسی

ویژگی ۴. تعیین درجه انطباق ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده (ادامه)

### معیارهای ارزیابی

از آنجا که تمام حسابرسی ها به ارائه نوعی اظهارنظر یا ارزیابی منجر می شود، پیش نیاز هر حسابرسی، وجود یک سری معیارهای مشخص برای ارزیابی شواهد آن است.

• معیار حسابرسی صورتهای مالی: استانداردهای حسابداری

• معیار حسابرسی عملیاتی: معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

در مورد معیارها باید توافق همگانی وجود داشته باشد.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی ویژگی های تعریف حسابرسی

**ویژگی ۵. گزارش نتایج به افراد ذینفع:**

• قضاوت و ارزیابی در پایان آزمون حسابرسی با استفاده از گزارش مسابرسی است.

• می توان ادعا کرد که اساساً فرایند حسابرسی از دو مرحله تشکیل می شود:

**مرحله اول: رسیدگی و آزمون (Investigation)**

**مرحله دوم: مرحله گزارشگری (Reporting Process)**

• گزارش حسابرس، منعکس کننده میزان انطباق عملکرد و فعالیت های اقتصادی با معیارهای از قبل تهیه شده است.

• اظهارنظر حسابرسی در مورد صورت های مالی اساسی را شهادت دهی یا گواهی دهی گویند.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی ویژگی های تعریف حسابرسی

ویژگی ۵: گزارش نتایج به افراد ذینفع (ادامه)

## شهادت (گواهی) دهی

(Attestation)

گزارش قضاوتی

بر مبنای

شواهد متقاعد کننده

توسط

فردی مستقل، ذیصلاح و مطلع

در خصوص

انطباق تمام جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده

توسط یک بنگاه

با معیارهای از قبل تعیین شده

**شهادت دهی**، متداول ترین و آشناترین محصول فرایند حسابرسی است و معنی آن، این است که آزمون های حسابرسی به وسیله فرد یا افرادی واجد شرایط (حسابرسان) انجام شده است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## رابطه بین حسابداری و حسابرسی

- بین حسابداری و حسابرسی رابطه نزدیکی وجود دارد.
- از بسیاری از جهات و با توجه به روش های مورد استفاده، حسابداری و حسابرسی تفکیک ناپذیرند.
- بدین لحاظ، حسابرس باید متخصص حسابداری نیز باشد حال آنکه حسابدار نیازی به تخصص حسابرسی ندارد.

حسابداری	حسابرسی
• حسابداری شامل سیستم و فرایندی است که به تهیه اطلاعات و گزارشگری آن می پردازد.	• حسابرسی به فرایند حسابداری و سیستم های پردازش اطلاعاتی حسابداری توجه دارد.
• سیستم حسابداری، اطلاعات فراهم می کند.	• اطلاعات فراهم شده در حسابداری، موضوع حسابرسی است و اغلب شواهد مورد استفاده در حسابرسی به وسیله سیستم حسابداری تهیه می شود.
• <b>هدف حسابداری</b> ، تهیه اطلاعات به شرح زیر است: 1. تصمیم گیری برای استفاده از منابع محدود 2. هدایت و کنترل موثر منابع انسانی بنگاه 3. نگهداری از منابع سازمانی 4. ایفای مسئولیت های اجتماعی	• <b>هدف حسابرسی</b> ، مشخص کردن میزان انطباق بین موضوع مورد رسیدگی و معیارهای از پیش تعیین شده است.
حسابداری، اساساً فرایندی مولد برای تولید اطلاعات مفید اقتصادی است.	حسابرسی، اساساً فرایند بررسی است که <b>توان</b> تولید اطلاعات قضاوتی مفید را دارد. حسابرسی عموماً منجر به تولید اطلاعات جدید اقتصادی نمی شود، بلکه می تواند ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه شده را افزایش دهد.

به نام خدا

**انجمن حسابداری آمریکا (AAA)**  
(1969)

**کمیته مسؤل تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی**

**بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی**

**A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)**

**فصل دوم**  
**نقش حسابرس**

**ترجمه:**

**دکتر علی نیکخواه آزاد**  
(۱۳۷۹)

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی نقش حسابرس نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان صورت های مالی

## طبق تعریف حسابرسی:

- فرایند حسابرسی به روشنی با گزارشگری اطلاعات حسابداری ارتباط دارد.
- از طریق حسابرسی، ارزش اطلاعات حسابداری افزایش می یابد.

## موضوعات مرتبط با نقش حسابرس:

۱. شناسایی و تشخیص ماهیت ارزش افزوده (مضاعف) [Enhanced value] اطلاعات حسابداری که از حسابرسی اطلاعات ناشی می شود.
۲. مرتبط کردن ارزش افزوده (مضاعف) به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان
۳. نشان دادن اینکه چگونه حسابرسی قابلیت تولید ارزش افزوده (مضاعف) اطلاعات حسابداری را دارد و نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را تامین می کند.

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی نقش حسابرس

## ۱- تشخیص ماهیت ارزش افزوده اطلاعات

شناسایی و تشخیص ماهیت ارزش افزوده (مضاعف) اطلاعات تولید شده از طریق حسابرسی به توانایی حسابرسان در تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان بستگی دارد. لذا ابتدا باید نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را شناخت.

پیش نیاز تشخیص ماهیت ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی به اطلاعات حسابداری:

- (1) بیان نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خدمات حسابرسی
- (2) بیان شرایط توجیه کننده ارائه خدمات حسابرسی در قالب نظری

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرسی

زمینه های شناسایی نیاز به سایر خدمات حسابرسی

### ۱- نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش های حسابداری

فرایند گزارشگری اطلاعات حسابداری

موضوع

(فعالیت ها و وقایع اقتصادی)



تهیه کننده اطلاعات

تبدیل و انتقال اطلاعات



گزارش های حسابداری

(اطلاعات اقتصادی)



استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری

### هدف اصلی فرایند گزارشگری:

تبدیل و انتقال اطلاعات فعالیت ها و وقایع اقتصادی از تهیه کننده اطلاعات به استفاده کنندگان اطلاعات

### اقدامات استفاده کننده پس از دریافت اطلاعات:

1. ارزیابی (صریح یا ضمنی) کیفیت اطلاعات دریافت شده

2. تفسیر محتوای اطلاعات دریافت شده برای کسب اطلاع از ارتباط آن با نیاز اطلاعاتی خود

### کمکی که حسابرسی می کند:

به استفاده کننده در قضاوت در ارزیابی کیفیت اطلاعات دریافت شده کمک می کند. این فعالیت حسابرسی را «شهادت دهی» گویند.

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

زمینه های شناسایی نیاز به سایر خدمات حسابرسی

### ۲- عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی

وجود برخی شرایط در محیط فرایند گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم اطلاعات به وسیله استفاده کنندگان را بسیار مشکل می سازد.

وجود این شرایط، ارزیابی غیرمستقیم کیفیت اطلاعات را ضروری می سازد.

وجود این شرایط، توجیه کننده نیاز برای حسابرسی به وسیله حسابرسان مستقل و ارائه شهادت (گواهی) است.

1. تضاد منافع
2. پیامدهای اقتصادی با اهمیت
3. پیچیدگی
4. عدم دسترسی مستقیم
1. Conflict of Interest
2. Consequence
3. Complexity
4. Remoteness

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### زمینه های شناسایی نیاز به سایر خدمات حسابرسی

### عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی (ادامه)

#### ۱. تضاد منافع (Conflict of Interest)

وقتی استفاده کننده اطلاعات تصور می کند بین او و تهیه کننده اطلاعات، تضاد منافع بالقوه یا بالفعل وجود دارد احتمال تحریف (عمدی یا سهوی) اطلاعات دریافت شده برایش مطرح می شود. از این رو، کیفیت اطلاعات دریافت شده مضمون تلقی می شود و انجام حسابرسی توسط شخص مستقل و عاری از تصور تضاد منافع را لازم می سازد.

#### ۲. پیامدهای اقتصادی با اهمیت (Consequence)

منظور از گزارشگری، مساعدت به استفاده کنندگان اطلاعات در امر تصمیم گیری اقتصادی است. سوءدار بودن، گمراه کننده بودن، نامربوط بودن یا ناقص بودن اطلاعات می تواند منجر به تصمیم غلط شود. در شرایطی که تصمیم، پیامدهای مهم اقتصادی دارد، تصمیم گیرنده اهمیت بیشتری برای کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده قائل می شود. کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده از طریق حسابرسی میسر است.

#### ۳. پیچیدگی (Complexity)

با توجه به وجود مشکلات ناشی از پیچیدگی اطلاعات برای استفاده کننده و امکان بروز اشتباهات ناشی از آن، حسابرسی می تواند وسیله ای برای حصول اطمینان از کیفیت اطلاعات گزارش شده به استفاده کننده آن اطلاعات باشد.

#### ۴. عدم دسترسی مستقیم (Remoteness)

هرگاه استفاده کننده قادر به ارزیابی اطلاعات دریافت شده نباشد یا این کار غیرممکن باشد (عدم دسترسی مستقیم) او باید به کیفیت اطلاعات اعتماد کند که این موضوع نیز از عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی است.

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری

**هدف:**

شناسایی معیارهای ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری

**منشای شناسایی معیارهای ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری:**

شناسایی استفاده کنندگان : اطلاعات برای چه کسانی تهیه می شود؟  
(شناسایی فرد یا افراد ذینفع)

موارد استفاده اطلاعات : اطلاعات برای چه مقاصدی تهیه می شود؟  
(ماهیت منافع فرد یا گروه)

**هدف اصول پذیرفته شده حسابداری (استانداردهای حسابداری):**

مشخص کردن ویژگی های کیفی (معیارها) برای مجموعه گسترده ای از گزارش های حسابداری

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری (ادامه)

معیارهای ارزیابی اطلاعات در بیانیه اساسی تئوری حسابداری (ASOBAT):

1. مربوط بودن (Relevance):

اصلی ترین ویژگی اطلاعات حسابداری است. اطلاعات باید مرتبط با فعالیت ها و نتایج مورد نظر باشد.

2. تاییدپذیری (Verifiability):

اگر دو یا چند نفر متخصص اطلاعات را آزمون کنند به نتایج و اندازه گیری مشابهی دست یابند.

3. عاری بودن از سوءگیری (تعصب) (Freedom from Bias):

اطلاعات فعالیت ها و وقایع اقتصادی بیطرفانه تهیه و گزارش شود.

4. کمیت پذیری (Quantifiability):

اطلاعات باید برحسب ارقام و اعداد اندازه گیری گزارش شود. این ویژگی، ویژگی منحصر به فرد اطلاعات حسابداری است و مبین نقش حساس اندازه گیری در حسابداری می باشد.

□ **مربوط بودن**، مهم ترین ویژگی اطلاعات حسابداری و مورد تاکید حسابداران است.

□ حسابرس بیش از همه این معیارها، به معیار عاری بودن از سوءگیری توجه دارد.

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری (ادامه)

#### دلیل وجود حسابرسی:

از فرضیات بدیهی حسابرسی، این است که صورت ها و اطلاعات مالی قابلیت تایید دارند و اگر اینگونه نباشند حسابرسی دلیلی برای وجود ندارد.

#### نحوه انجام اندازه گیری ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری

اندازه گیری باید

- بوسیله افراد با صلاحیت انجام شود،
- متکی به شواهد قابل اتکا باشد و
- قابل تایید نیز باشد.

#### اطلاعات کمی و کیفی:

اطلاعات کمی بر اطلاعات غیر کمی (کیفی)، دارای این مزیت است که می توان را با روش های ریاضی، تجزیه و تحلیل کرد.

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری (ادامه)

#### پیش نیاز حسابرسی:

از آنجا که تمام حسابرسی ها به ارائه نوعی اظهارنظر یا ارزیابی منجر می شود، پیش نیاز هر حسابرسی وجود یکسری معیارهای مشخص است که براساس آن بتوان شواهد را ارزیابی و برپایه آن اظهارنظر کرد.

#### معیار حسابرسی:

یکی از این معیارها، اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) است که اگر نبود معیاری برای قضاوت درباره منصفانه بودن صورت های مالی ارائه شده وجود نداشت و چنانچه قضاوت براساس معیارهای از قبل تعیین شده نباشد، قضاوتی شخصی است و هیچگونه ارزشی ندارد.

#### معیارهای کلی ارزیابی کیفیت گزارش های مالی:

1. متناسب بودن اطلاعات با موارد استفاده مورد انتظار
2. افشای روابط با اهمیت
3. لحاظ کردن اطلاعات محیطی در گزارش
4. یکنواختی حسابداری در یک سازمان و بین سازمان ها
5. ثبات رویه حسابداری در طول زمان

## بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

### نقش حسابرس

## تأثیر حسابرسی برویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری

تقاضا برای حسابرسی در فرایند گزارشگری با توجه به عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی صورت می گیرد.

آنچه حسابرسی به فرایند گزارشگری می افزاید مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز استفاده کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده آنهاست. بنابراین، ارزش حسابرسی، ارزشی مطلق نیست و تابع ارزش اطلاعات حسابداری گزارش شده است و اینکه حسابداری برای چه مصارفی مورد بهره برداری قرار می گیرد.

## ابعاد ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی

### ۱- بعد کنترلی:

حسابرسی به دو دلیل به عنوان عاملی مستقل بر کیفیت اطلاعات نظارت دارد:

۱-۱- دلیل اول: عامل کشف کننده:

بررسی مستقل میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیارهای از قبل تعیین شده که این معیارها قاعدتا باید منعکس کننده نیاز و خواست استفاده کنندگان اطلاعات باشد.

۱-۲- دلیل دوم: عامل بازدارنده:

ایجاد انگیزه برای تهیه کنندگان برای تولید اطلاعات در چارچوب معیارهای از قبل تعیین شده، زیرا تهیه کننده می داند که مورد حسابرسی قرار خواهد گرفت.

### ۲. بعد اعتبار بخشی:

حسابرسی براعتبار اطلاعات می افزاید زیرا استفاده کنندگان می توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی پیشگفته بر فرایند گزارشگری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. در نتیجه، استفاده کنندگان می توانند با ضریب اطمینان بیشتری از اطلاعات استفاده کنند.

حسابرسی، مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می دهد. بدیهی است حسابرسی باید توسط فردی واجد شرایط، دارای صلاحیت حرفه ای و دارای استقلال انجام شود.

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### گسترش دامنه حسابرسی (شهادت دهی)

در گذشته، فعالیت شهادت دهی منحصر به حسابرسی صورتهای مالی بوده است.

درسال های اخیر، تقاضاهای جدی برای گسترش ارائه خدمات حسابرسی به سایر موضوعات مورد علاقه استفاده کنندگان در حال افزایش است.

- ❖ حسابرسی داخلی (بخش خصوصی و عمومی)
- ❖ حسابرسی عملیاتی (حسابرسی عملکرد)
- ❖ حسابرسی اطلاعات مالی آتی
- ❖ حسابرسی مالیاتی
- ❖ حسابرسی فناوری اطلاعات
- ❖ بررسی صورت های مالی میان دوره ای
- ❖ حسابرسی مسئولیت های اجتماعی

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی نقش حسابرس گسترش دامنه حسابرسی (شهادت دهی) (ادامه)

## قلمرو حسابرسی

تا زمانی که موضوعات واجد پنج شرط اساسی زیر باشند در قلمرو حسابرسی اند:

1. قابلیت استخراج شواهد برای اثبات ادعاهای گزارش شده، کمیت پذیری و تاییدپذیری ادعاها
2. وجود سیستم پردازش اطلاعات برای ثبت اتفاقات و رویدادها یا نتایج حاصل از آنها، ترجیحا در چارچوب ساختار کنترل داخلی کافی
3. اتفاق نظر (اجماع) در خصوص معیارهای ارزیابی شواهد.
4. صلاحیت حرفه ای حسابرس برای ارائه خدمات
5. مشخص کردن نحوه گزارشگری نتایج و همچنین ساختار گزارش

# بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

## نقش حسابرس

### ویژگی های حسابرس

ویژگی های حسابرس را شرایطی تعیین می کند که نیاز به حسابرسی را به وجود آورده است. این ویژگی ها، دو گروه هستند:

#### ۱. ویژگی های فردی: خصوصیات منحصر به فرد حسابرسان

**استقلال:** مهمترین ویژگی حسابرس است و به معنی تحت نفوذ دیگران نبودن است. اصل استقلال دارای دو بعد، **استقلال واقعی** (Independence in fact) و **استقلال ظاهری** (Independence in Appearance) است. عوامل موثر بر استقلال:

- **جایگاه سازمانی:** وجود کمیته حسابرسی (Audit Committee)
- **نگرش ذهنی:** در هر فرایند آزمونی و گزارشگری توأم با قضاوت، نیاز به نگرشی ذهنی مستقل است.
- **آزادی عمل در بررسی و گزارشگری حسابرسی:** نقش بیطرفانه در فرایند آزمون و گزارشگری
- **بیطرفی:** نقش نداشتن منافع شخصی در قضاوت حسابرسی، لازمه معتبر بودن قضاوت.
- **منافع مالی:** نداشتن منافع مالی مستقیم و غیرمستقیم با اهمیت در واحد مورد رسیدگی.

۲. **صلاحیت حرفه ای:** آموزش، تجربه کار حرفه ای، آموزش ضمن خدمت.

۳. **صلاحیت های اخلاقی و سایر ویژگی های شخصی:** ارزش های والای انسانی، صلاحیت های اخلاقی و استعداد های طبیعی

مسئولیت اخلاقی حسابرسان بدون شک بالاتر از مسئولیت های قانونی یا مسئولیت حرفه ای است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## ویژگی های حسابرس

### ۲. ویژگی های ساختاری

ویژگی های غیر مستقیم تفویض شده از سوی استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات به حسابرسان

1. حدود اختیارات (Authority)

▪ داشتن مجوز و اختیارات کافی برای گردآوری شواهد و اعمال قضاوت

▪ وجود مجامع تشکل های (حرفه ای) و رسمیت بخشیدن دولت ها به آن (مجوز رسمی)

۲. پذیرش (Acceptance)

۲-۱- اتکای افراد بر صلاحیت و قضاوت حرفه ای حسابرس

۲-۲- اعتماد و اعتقاد قلبی استفاده کنندگان

۲-۳- ایجاد سیستم کنترل کیفیت برای حصول و حفظ

اطمینان استفاده کنندگان در استفاده از اطلاعات

به نام خدا

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)

کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی

انجمن حسابداری امریکا

(AAA)

(1969)

ترجمه:

دکتر علی نیکخواه آزاد

(۱۳۷۹)

فصل سوم

فرایند آزمون (بررسی)

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند آزمون (بررسی)  
مبانی نظری برای آزمون حسابرسی

هدف حسابرسی مانند سایر تحقیقات هدفمند و برنامه ریزی شده، دستیابی به دانش و اطلاعاتی است که بتواند برای تحقق بخشیدن به نتایج مطلوب و مورد نظر، به کار گرفته شود.

هدف این فصل، یافتن مبانی نظری برای آزمون حسابرسی با استفاده از روش های علمی تحقیق است. مبانی این کار، از منبع زیر اخذ شده است که رویکردی فلسفی دارد:

Robert K. Mautz and Hussein A. Sharaf,  
***“the Philosophy of Auditing”***, Evanston:  
American Accounting Association (AAA),  
1961.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## گزاره ها (Statements)

- تحقیق های علمی بر اساس مبانی تفکر منطقی صورت می گیرد.
- دانش (*Knowledge*) با *میزانی شک و تردید* همراه است.
- بعضی چیزها تقریباً مسلم و قطعی است.
- موضوعاتی وجود دارد که بر پایه حدس و گمان است.
- برای انسان منطقی، مقیاسی برای تعیین میزان تردید برای هر موردی وجود دارد.
- گزاره، بیانیه ای بر مبنای تفکر منطقی است.
- هر گزاره ای که زمینه ای منطقی برای تعیین میزان باور یا عدم باور دارد، از دیدگاه نظری می تواند در نقطه ای بین واقعیت مسلم و کذب مطلق قرار گیرد.

واقعیت مسلم  $\rightleftarrows$  گزاره  $\rightleftarrows$  کذب مطلق

- شکل مطلوب آن است که آزمون کننده باور خود را در مورد گزاره با تعیین میزان اعتبار آن گزاره بیان کند.
- انواع گزاره های از لحاظ آزمون های تحقیق و دیدگاه تجربی
  - (1) گزاره های غیر قابل آزمون
    - قواعد (Rules)
    - تعاریف (Definitions)
    - فرضیات بدیهی (Postulates)
  - (2) گزاره های قابل آزمون
    - همواره، گزاره های قابل اثبات یا رد، به عنوان گزاره های هدفمند تلقی شده و مورد آزمون قرار میگیرند.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

### تعیین میزان اعتبار گزاره ها

در مورد ادعای موجود، اعتبار ادعا باید تعیین شود.

،

پذیرش اعتبار برخی از گزاره ها بر مبنای مفروضات از قبل تعیین شده  
(اصول غیرتوصیفی)

،

وجود یک نقطه آغاز برای استدلال و تفکر  
در غیر اینصورت، مراحل توصیفی بدون انتها خواهد بود و پایانی نخواهد داشت

،

وجود مفروضات زیربنایی (مفروضات بدیهی)  
مفروضات زیربنایی در ساختار تئوری نقش زیربنایی دارد،

پذیرش فرض های زیربنایی موجود



استنتاج (Inference)



تعیین نتایج استنتاج

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

### فرایند تعیین گزاره ها

- ۱- گزاره کلی
- ۲- گزاره های فرعی
- ۳- اثبات گزاره های فرعی بر مبنای شواهد در چارچوب قواعد، تعاریف و فرضیات بدیهی

### انواع گزاره ای فرعی :

- |                           |   |
|---------------------------|---|
| ۱- گزاره های مستقیم       | } |
| ۲- گزاره های غیرمستقیم    |   |
| ۱- گزاره های قابل رویت    | } |
| ۲- گزاره های غیرقابل رویت |   |

### ۴- استنتاج گزاره های کلی

تایید گزاره کلی از طریق تعمیم پذیری و پس از اثبات گزارش های فرعی بر مبنای شواهد در چارچوب قواعد، تعاریف و فرضیات بدیهی میسر است. پس از اثبات گزاره های فرعی، استنتاج گزاره های کلی توجیه پذیر است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## نکات قابل توجه در تعیین میزان اعتبار گزاره ها

۱. اعتبار ذاتی بر مبنای مفروضات یا تصورات تعیین می شود.

۲. تعیین میزان اعتبار بر مبنای نتایج استنتاج، تابع منطق

استدلال و قابلیت پذیرش فرض‌های زیربنایی اثبات شده در

گذشته است.

□ آزمون کننده بر مبنای شواهد، میزان اعتبار گزاره های مورد

رسیدگی را مشخص می کند (قضاوت حرفه ای)

□ میزان اعتبار گزاره ها به احتمالات ریاضی مرتبط است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

### فرایند آزمون گزاره ها

- نقطه آغاز
- وجود مفروضات زیربنایی
- ماهیت فرایند آزمون گزاره ها
- عملیات فرایند آزمون گزاره ها
- واقعیت های عینی (positive knowledge)
  - تعریف
  - ویژگی های سه گانه
  - فرایند اثبات واقعیت های عینی
- میزان اعتبار شواهد
- تفاوت های واقعیت های عینی با اعتبار داشتن شواهد

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## فرایند اثبات واقعیت عینی گزاره

اثبات ۳ شرط، واقعیت موجود گزاره مورد بررسی را اثبات می کند

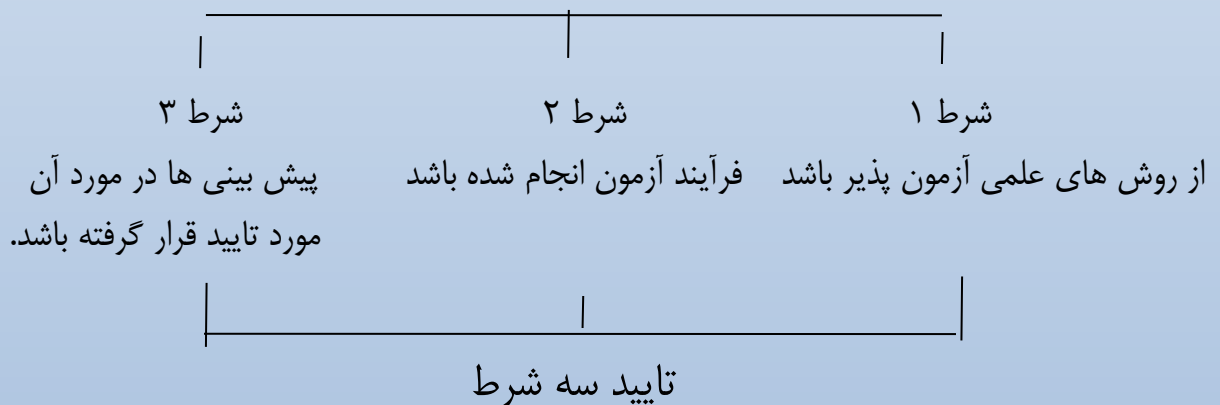
۱. وجود داشتن گزاره مورد بررسی

۲. واقعی و صحیح بودن گزاره مورد بررسی

۳. شواهد داشتن گزاره مورد بررسی



بررسی گزاره از دیدگاه تجربی (Emperically)



اثبات واقعیت عینی گزاره

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند آزمون (بررسی)  
**آگاهی به واقعیت های عینی گزاره ها**

- دستیابی به آگاهی از واقعیت های عینی معمولاً غیر ممکن است.
- چون تایید ۳ شرط واقعیت عینی داشتن گزاره به صورت آزمون تجربی
  - 1) از روشهای علمی آزمون پذیر باشد.
  - 2) فرایند آزمون انجام شده باشد.
  - 3) پیش بینی ها مورد تایید قرار گرفته باشد.به آسانی قابل اثبات نیست (معمولاً غیر قابل اثبات است)

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## آگاهی به واقعیت های عینی گزاره ها

### آرای برتراند راسل

**اعتقاد به آگاهی از واقعیت عینی** بر اساس نگرش ذهنی باورکننده صورت می گیرد.  
**ذهنیت**: هر فردی دارای نگرش ذهنی است و این ذهنیت به وجود آورنده باور است.  
ذهنیت به وجود آورنده واقعیت نیست و وجود یا نبود واقعیت، زائیده ذهنیت شخص باورکننده نیست.

**باور درست و عینی**: باوری است که منطبق بر واقعیت باشد.

**باور نادرست**: باوری است که منطبق بر واقعیت نباشد.

پس: عوامل موثر بر اعتقاد واقعی باورکننده:

۱- وجود یک واقعیت                      ۲- نگرش ذهنی باورکننده

مشاهده کننده، با مشاهده پدیده، تشخیص میدهد که پدیده چیست؟  
مشاهده کننده، به **طور آگاهانه**، استدلال منطقی را برای چنین شناسایی طی نکند و سیر استدلال به **طور غیرآگاهانه** و بر مبنای واکنشی طبیعی انجام شود که **تابع عادت و تجارب قبلی** است.  
**تصور (ادراک)** بر اساس تعمیم دهی فیزیکی صورت گرفته است.  
پس:

تشخیص موجودیت و یا واقعه ای زاینده تصور و ادراک می تواند در **سطوح متفاوت و متناسب با تجربه و سایر اطلاعات مشاهده کننده** صورت می گیرد.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

### نقش تصور (ادراک)

- پیچیدگی نقش تصور در امور تحقیق، از آنجا سرچشمه می گیرد که ذهنیت محقق (تصور کننده) هرگز نمی تواند با واقعیت های عینی مشاهده شده تطابق داشته باشد.
- لازمه شکل گیری تصور و ادراک در ذهن محقق، برقراری ارتباط بین قضاوت ها و باورهای متنوع وی از پدیده مشاهده شده است.
- هرگونه تصور و ادراک، دارای مقداری آلودگی است و به طور مطلق با واقعیت منطبق نیست.
- تصورات و ادراک بر مبنای تجارب کسب شده در گذشته و تعمیم نتایج آن تجارب به واقعیت های مشاهده شده شکل می گیرد.
- این موضوعات مربوط به ماهیت تصور و ادراک آنی (Immediate perception) است و در قالب تعمیم دهی فیزیکی (Animal Inference) بدون استدلال عقلانی صورت می گیرد. این بدان معنی است که پدیده ای موجب واکنش مشخص می شود بدون آن که واکنش بر مبنای استدلال منطقی و عقلانی انجام شود و اگرچه، این واکنش ها به گونه ای است که گویی بر مبنای استدلال شکل گرفته است ولی در حقیقت چنین استدلالی در یک محتوای فیزیکی و بر مبنای عادت و تجارب گذشته گرفته است نه با تکیه بر تفکر و تعقل.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند بررسی (آزمون)

## استدلال منطقی در آزمون حسابرسی

پیشرفت دانش بشری تا حد زیادی به **اصل تصمیم دهی** (Generalizability) مربوط است و بدون اصل تصمیم و استفاده از **اصل استنتاج** (Inference)، اکثر قضاوت‌های بشری غیرممکن خواهد بود.

**تصرف استنتاج: فهم ← نتیجه گیری ← قضاوت/باور/اظهار نظر**

فرآیند ذهنی که در طی آن فردی از مرحله فهم اطلاعات (Apprehension) مقدماتی گذشته به **مرحله نتیجه گیری** رسیده است و نتیجه حاصل در قالب پدیده ای چون **قضاوت، اظهار نظر یا باور** شکل می‌گیرد.

پاره ای از استنتاج ها (و نه همه)، **بر مبنای منطق** است و برای تشخیص این موضوع باید استنتاج ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

عقلی  
عقلی

## استنتاج معتبر

استنتاجی است که بر مبنای استدلال صحیح منطق قیاسی یا استقرایی استقرار یافته باشد و میزان اعتبار نتایج، تابع مفروضات زیربنایی آن هاست.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند بررسی (آزمون)

## نحوه تعیین میزان اعتبار گزاره توسط آزمون کننده

نقص و عیب  
مورد آن بر شده باقی حلقه  
است

سرودر سے تحریف ہا، اللہ  
در آن بر بود داور. اما بابت انظار انظار

اعتباری  
قبول  
مشروط  
محدود  
عدم انظار نظر

آزمون کننده عموماً به این موارد توجه می کند:

## 1. اعتبار ذاتی

اعتبار ذاتی بر مبنای مفروضات یا تصورات تعیین میشود

صمیمیت  
انسانی  
اوی  
حاجات

## 2. نتایج استنتاج شده

این نتایج از فرض های زیربنایی صورت میگیرد که میزان اعتبار آنها قبلاً تعیین شده است.

• میزان اعتبار این نتایج، تابع دو موضوع زیر است:

منطق استدلال بکار گرفته شده

قابلیت پذیرش فرض های زیربنایی اثبات شده در گذشته

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند بررسی (آزمون)  
**مفروضات فرایند حسابرسی**

حسابرسی مشابه **تحقیق علمی** است و در روش تحقیق علمی در مورد اثبات واقعیت یا عدم واقعیت و اعتبار فرضیات استخراج شده، از **گزاره ها** استفاده می شود. حسابرسی دارای گزاره هایی است که باید آنها را به همان صورت از ابتدا پذیرفت.

• این گزاره ها در قالب قواعد حسابداری (**اصول پذیرفته شده حسابداری**) و **تعاریف و مفروضات بدیهی** (تعریف استهلاک) ارائه می شود.

• اعتبار نتایج حاصل از تحقیق، تابع **باور محقق** در رابطه با معتبر بودن مفروضات استفاده شده است.

اولین گام در راستای شناسایی و ارائه صریح **مفروضات زیربنایی تئوری حسابرسی** توسط **ماتز و شرف** در کتاب **فلسفه حسابرسی** (۱۹۶۱) برداشته شده است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## ماهیت فرایند آزمون حسابرسی

عملیات فرایند آزمون حسابرسی

(۱) جمع آوری شواهد



(۲) ارزیابی شواهد



برای

(۳) تعیین میزان اعتبار (Credibility)

گزاره (Proposition)



(۴) ارزیابی تطابق اطلاعات حسابداری

معیارهای از پیش تعیین شده

- ضوابط وضع شده به وسیله گروه های حرفه ای ذیربط که نیازهای استفاده کنندگان را تامین می کند
- اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP)
- استانداردهای حسابداری

اطلاعات حسابداری

- مجموعه کامل صورت های مالی (صورت های مالی اساسی + یادداشتهای همراه)
- سیستم حسابداری
- سایر موضوعات



اظهارنظر حرفه ای



ویژگی های اظهارنظر حرفه ای حسابررس مستقل

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند آزمون (بررسی)  
**تعیین میزان اعتبار ادعا در حسابرسی**

**ویژگی های اظهار نظر حسابرس (۵ ویژگی)**

- 1) اظهار نظر حسابرس، اظهار نظر حرفه ای است.
- 2) اظهار نظر حسابرس بر اساس قضاوت و باور حسابرس صورت می گیرد
- 3) سطح باور و اعتقاد حسابرس به میزان اعتبار شواهد بستگی دارد
- 4) ادعای حسابرس در صورتی ادعای موجه (مجاز) (Warranted Assertion) است که به اعتقاد وی، موثق و معتبر باشد و برای اعتقاد و باور او، شواهد موثق و معتبر وجود داشته باشد.
- 5) ادعای موجه (مجاز) یا اظهار نظر حرفه ای حسابرس : بر اساس آگاهی وی از واقعیت های عینی نیست.

## تعیین میزان اعتبار ادعا در حسابرسی

- حسابرسی دارای گزاره هایی است که باید آنها را به همان صورت از ابتدا پذیرفت.
- این گزاره ها در قالب قواعد حسابداری (**اصول پذیرفته شده حسابداری**) و **تعاریف و مفروضات بدیهی** (تعریف استهلاک) ارائه می شود.
- اعتبار نتایج حاصل از تحقیق، تابع **باور محقق** در رابطه با معتبر بودن مفروضات استفاده شده است.
- حسابرس منطقی باید **سطحی از اعتبار برای اظهارنظر خود** در نظر بگیرد.
- **اظهارنظر مقبول**، نمایانگر **درجه بالایی از اعتبار** است.
- تعیین میزان اعتبار گزاره های ارائه شده، به عهده حسابرس است.
- اظهارنظر حسابرس دارای **درجه بالایی از اعتبار** است.
- اما تشخیص میزان اعتبار حسابرس در زمان مشروط کردن گزارش حسابرسی، کار مشکلی است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## مقایسه شخص آگاه از واقعیت های عینی با حسابرس

شرایط	شخص آگاه از واقعیت عینی (دارای اعتقاد واقعی)	حسابرس
شرط اول: باور به وجود گزاره	به وجود گزاره در مقطع زمانی مشخص باور دارد	بر مبنای انجام آزمون مناسب می تواند به قضاوتی حرفه ای دست یابد
شرط دوم: درست و واقعی بودن گزاره	گزاره واقعی و صحیح است.	انجام آزمون مناسب و قضاوت حرفه ای، دلیلی بر منصفانه بودن صورت های مالی، به عنوان واقعیتی عینی نیست. واژه «ارائه منصفانه» با واقعیت مرتبط است و عینی کردن این واقعیت فراتر از توان حسابرسی است.
شرط سوم: مشروط بودن بر مبنای شواهد	وجود گزاره در مقطع زمانی مشخص بر مبنای شواهد آشکار و مشهود است.	در حیطه کنترل حسابرس به عنوان آزمون کننده قرار دارد و شواهد کمی و کیفی قابل گردآوری است.

اظهار نظر حرفه ای حسابرس معمولاً بر مبنای آگاهی او از واقعیت های عینی نیست.

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند آزمون (بررسی)

## تفاوت های واقعیت های عینی با اعتبار

اظهار نظر حرفه ای حسابرس معمولاً بر مبنای آگاهی او از واقعیت های عینی نیست بلکه بر اساس رویکرد اعتبار است.

توضیحات	فرایند رویکرد اعتبار (روش کار حسابرسان)
مشابه رویکرد واقعیت عینی است	۱) بیان عقیده بر مبنای تجربه کسب شده صورت می گیرد.
مشابه رویکرد واقعیت عینی نیست. چون در رویکرد واقعیت عینی، تمام مفروضات واقعی است. بنابراین، آگاهی داشتن از واقعیت های عینی نمی باشد.	۲) بر اساس قواعد اختیاری از پیش توافق شده، انجام می شود (انجام آزمون های مناسب و قضاوت حرفه ای) ۱- تدوین فرضیات بدیهی ۲- استفاده از یکسری قواعد اختیاری از قبل توافق شده ۳- تعیین اعتبار اقلام ۴- قضاوت در مورد منصفانه بودن صورتهای مالی

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

گزاره های واقعی (۱) واقعیت (Truth) → انواع گزاره های فرعی ← (۲) اعتبار (Validity) گزاره های معتبر

در حسابرسی

(۲) گزاره های فرعی غیرقابل رویت	(۱) گزاره های فرعی قابل رویت
اکثریت گزاره ها	اقلیت گزاره ها
اثبات برای حسابرسی از طریق روش های غیرمستقیم	اثبات برای حسابرسی از طریق روش های مستقیم
(اثبات از طریق تاییدیه)	(اثبات از طریق رویت و مشاهده)
معتبربودن یا اعتبار داشتن آزمون حسابرسی	واقعیت تجربی بودن آزمون حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عینی بودن واقعیت ادعا از طریق آزمون موردتایید قرارمی گیرد.</li> </ul>	ادعاها یا عبارات دارای ماهیت واقعیت تجربی:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• معتبر بودن ادعا، تابع رابطه منطقی ادعا باگزاره های زیرنهایی است.</li> </ul>	باید سه شرط زیر را داشته باشند:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• پذیرش گزاره های زیربنایی، لازمه معتبر بودن ادعا است.</li> </ul>	۱. دلالت بر پیش بینی های آزمون پذیر از روش های علمی برای تعیین صحت یا عدم صحت ادعاها
	الف- ادعای نامعین ب- ادعای فاقد محتوای واقعی ۲. فرآیند آزمون انجام شده باشد. ۳. پیش بینی مورد تایید قرار گرفته باشد.
<b>محدوده و حوزه:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• منحصراً بیان عقیده است.</li> <li>• تعیین و تشخیص اعتبار براساس قواعد اختیاری و از پیش توافق شده است.</li> </ul>	<b>محدود و حوزه:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• بیان عقیده بر مبنای تجربه کسب شده</li> <li>• تعیین و تشخیص واقعیت براساس قواعد اختیاری و از پیش توافق شده نیست.</li> </ul>

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## نقش تصور (ادراک) در آزمون حسابرسی (perception)

### ویژگی های ادعاهای مورد تایید حسابرسان

1) حتی المقدور دارای پاره ای از مفروضات باشد که قابلیت آزمون تجربی داشته باشد.

2) نتایج حاصل از آزمون، پایه و اساس تصور و ادراک حسابرس شود.

بنابراین، وجود تعدادی از مفروضات حاصل از ادراک یا تجارب قبلی حسابرسی ضروری است.

### نقش تصور (ادراک) حسابرس در فرایند تحقیق (تعیین میزان اعتبار ادعا):

- یافتن پاسخ به بسیاری از موضوعات و ابهامات در حسابرسی متکی به **قضاوت حرفه ای** است.
- در کلیه علوم تحقیقی، باید **نقطه پایانی** برای گردآوری شواهد متصور بود. محقق در فرایند تحقیق به مقطعی می رسد که **شواهد گردآوری شده کافی** تلقی می شود و باید مبنای قبول، رد یا عدم تشخیص صحت ادعا شود. حسابرس هم از این قاعده مستثنی نیست.
- در تحقیقات، برای دستیابی به شواهد عینی، قبول یا رد صحت ادعا **بر مبنای پیشداوری یا مفروضات بدیهی**، انجام می گیرد. نقطه آغاز بخش اعظمی از فعالیت های حسابرسی بر پایه **قضاوت حرفه ای** و پاره ای از **مفروضات بدیهی** قرار دارد و این موارد باید در صورت امکان مورد **آزمون تجربی** قرار گیرد.

## شرایط لازم برای اظهار نظر حرفه ای (ادعای مجاز) حسابرس

نیز این

### ۱- معیار باور (Belief Criterion)

• اغلب برنامه های حسابرسی براساس معیار باور، تهیه و نوشته می شود.

• این معیار، محور اصلی نگارش برنامه گردآوری شواهد است.

• **خود متقاعد کردن:** حسابرس از طریق گردآوری شواهد در پی متقاعد کردن خود در مورد ادعاهای مدیریت در صورت های مالی است.

• باور دو فرد درباره یک رویداد می تواند متفاوت باشد زیرا باور پدیده ای ذاتی، منحصر به فرد، ذهنی و نشانگر تایید ذهنی ادعا کننده است.

• **باور مبنای اظهار نظر حرفه ای حسابرس است و به صداقت اظهار نظر کننده بستگی دارد.**

• **کشف باور نادرست افراد حرفه ای** (که منجر به اظهار نظر غلط می شود) تقریباً غیرممکن است. افراد بر مبنای **اعتقاد و ایمان درونی (Faith)**، این باورها را می پذیرند و به آن اتکا می کنند.

• معیار باور، رابطه تنگاتنگی و مهم با مباحث **اصول اخلاقی (Ethical Issues)** دارد.

• حسابرسان اعتقاد دارند که اعمال **یکنواخت استانداردهای حسابداری** منجر به ارائه منصفانه صورت های مالی می شود و بر این اساس، **اظهار نظر مقبول ارائه می کنند.**

## شرایط لازم برای اظهار نظر حرفه ای (ادعای مجاز) حسابرس

### ۲- معیار شواهد (Evident Criterion)

در حسابرسی، بررسی شواهد برای اثبات گزاره است و شواهد، مبنای باور حسابرس قرار می‌گیرد. بنابراین شواهد باید دارای ویژگی قابلیت استفاده برای اثبات گزاره‌ها باشد.

- 1) در حسابرسی، به دنبال اثبات گزاره کلی (General proposition) مانند ارائه منصفانه هستیم.
- 2) گزاره کلی مستقیماً برای آزمون کننده مشهود نیست و در قالب کلی، قابلیت اثبات ندارد. بنابراین استخراج گزاره های تفصیلی با فرعی (Observation statement) اجتناب‌ناپذیر است.
- 3) با گردآوری شواهد معتبر و اثبات گزاره های تفصیلی یا فرعی می توان به اثبات گزاره کلی دست یافت.
- 4) تعیین گزاره های تفصیلی یا فرعی، مشکلی جدی است که حسابرس با آن مواجه است.
- 5) استنتاج گزاره های تفصیلی از گزاره کلی در چارچوب تعریف عملیاتی گزاره کلی انجام می‌شود.
- 6) برای آزمون گزاره کلی، حسابرس نیاز به تعریف عملیاتی گزاره ها دارد و مهارت حرفه ای او برای طراحی روش های آزمون متناسب با تعریف عملیاتی گزاره ، اهمیت زیادی دارد.
- 7) انجام تحقیق در هر رشته تخصصی باید به وسیله محققانی انجام شود که با آن رشته آشنایی کامل داشته باشد.
- 8) مشکل دیگر حسابرس، مشکل اندازه گیری میزان اعتبار شواهد است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## مشکلات کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی

روش های مورد استفاده برای اثبات گزاره ها در حسابرسی:

- روش های کنترل تصور و ادراک، و
- سایر روش های اثباتی

این روش ها، لازمه بررسی کیفیت شواهد است.

معیار تعیین کننده کیفیت مطلوب (اعتبار) شواهد = صحت تصور و ادراک حسابرس.

• کافی بودن میزان شواهد : تا حد زیادی به کیفیت شواهد مربوط است.

• مهمترین عامل تعیین کننده تعمیم پذیری : تشخیص کفایت شواهد

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند بررسی (آزمون)  
**مشکلات کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی (ادامه)**

**وقوع اشتباه در مشاهده**

**مشاهدات** تنها در مواردی ممکن است به **عنوان شواهد** مورد استفاده قرار گیرد که **اثبات آن‌ها با روش‌های مختلف** ممکن است.

اذعان به این موضوع در حقیقت، **پذیرش احتمال ارتکاب** **خطا و وقوع اشتباه در مشاهده** است و این مهم را نمی‌توان نادیده گرفت و باید آمادگی مقابله با آن را داشت.

پس باید به دو موضوع زیر توجه کرد:

1. شناسایی عوامل و علل وقوع اشتباهات
2. بحث و بررسی در مورد روش‌های کنترل اشتباهات

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند بررسی (آزمون)  
مشکلات کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی  
۱. عوامل و علل وقوع اشتباهات

**۱. عامل انسانی - بی اطلاعی (Ignorance):** درک واقعی موضوع تابع دانش، مهارت و تجربه آزمون کننده است. معمولاً همان چیزهایی را می بینید و درک می کند که روش مشاهده و درک آن را از قبل دارد و از درک موضوعهایی عاجز است که زمینه قبلی درباره آنها ندارد. در اینجا نقش آموزش، تجربه، خلاقیت و تردید حرفه ای برای حسابرسان برای فراهم کردن زمینه های مساعدی برای درک عمیق تر، بیشتر و واقعی تر، به وضوح روشن می شود.

آموزش حسابرسی شامل آموزش دانشگاهی و آموزش ضمن خدمت (on - the - job Training) است.

**۲. عامل انسانی - عدم بیطرفی (Bias):** تفسیر مردم از مشاهده پدیده ها بر مبنای غرایز و علاقه شخصی است و پدیده را به گونه ای می بیند که انتظارات شخصی آنان حکم می کند (کاپلان) و عوامل محیطی - اجتماعی نه تنها بر باور آدمی تاثیر می گذارد بلکه تفسیر مشاهدات آدمی را نیز تحت تاثیر قرار می دهد. موضوع قابل تعمق در این مورد استقلال واقعی (Independence in fact) است.

**۳. تاثیر ابزار (Instruments) و اندازه گیری:** ابزار اندازه گیری از عوامل مولد اشتباه در فرایند آزمون

- ابزارهای سنتی: ابزارهای قرون گذشته : محاسبه (Arithmetic) و سیستم دفترداری دابل
- ابزارهای مکمل: ابزارهای قرون اخیر : ماشین حساب، کامپیوتر، مدل های تصمیم گیری

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند بررسی (آزمون)  
**مشکلات کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی**  
**۱. عوامل و علل وقوع اشتباهات (ادامه)**

۴. **تاثیرگذاری حسابرس بر محیط حسابرسی: عملکرد سیستم کنترل داخلی** در زمان حضور حسابرس با سایر اوقات سال ممکن است متفاوت باشد.

۵. **مشکلات مربوط به شواهد غیرمستقیم: وقایع مورد نظر حسابرس معاملات تجاری سازمان** است ولی سیستم حسابداری و تنها عواقب و تاثیرات آنها را در قالب ارقام صورت‌های مالی ارائه کند و حسابرس اغلب، این موارد را مشاهده می کند لذا پدیده های مورد نظر حسابرس بطور مستقیم قابل مشاهده نیست و حسابرسان چاره ای جزء اتکای به آن را ندارند.

۶. **نقش حافظه در پردازش اطلاعات و اطلاع رسانی:** برای اغلب افراد، هرچه وقفه زمانی بین درک رخداد و ثبت آن طولانی تر باشد احتمال خطای حافظه بیشتر می شود.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند آزمون (بررسی)

## مشکلات کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی

### ۲. روش های کنترل اشتباهات

واژه «کنترل اشتباهات» به معنی حذف یا از بین بردن اشتباهات نیست زیرا این کاری غیرممکن است بلکه به معنی تاکید بر کاهش اشتباهات است.

۱. روش های کنترل اشتباه در علوم رفتاری: جداسازی، خنثی کردن، جبران اشتباه

۱-۱- جداسازی **Insulation**: جداسازی حسابرس از واحد مورد حسابرسی، از طریق ایجاد کمیته حسابرسی، انعقاد قراردادهای حسابرسی غیرقابل لغو، الزام قانونی گزارشگری دلایل تعویض حسابرسان، مقررات SEC، وجود سلسله مراتب حسابرسی و آموزش

۱-۲- خنثی سازی اشتباه **Cancellation**: انجام مشاهدات توسط چند مشاهده کننده، بررسی کاربرگ های توسط افراد سطوح بالاتر حسابرسی، عامل کشف و خنثی کننده اشتباهات است.

۱-۳- جبران اشتباه **Error Compensation**: برای موثر بودن روش جبران اشتباه، توان تشخیص نوع اشتباه و میزان آن الزامی است. در بیشتر علوم، ابزار اندازه گیری استاندارد، وجود دارد. هدف استاندارد کردن ابزار اندازه گیری، اندازه گیری میزان اشتباه است تا پس از تشخیص آن بتوان اقدامات جبرانی لازم را به کار برد. در حسابرسی، این کار از طریق ارزیابی عملکرد حسابرسان، صورت می گیرد.

۲. روش های کنترل اشتباه در علوم حسابرسی:

۱-۲- سیستم کنترل داخلی: اهداف بررسی و ارزیابی ساختار کنترل داخلی سازمان در فرآیند حسابرسی.

• عوامل مولد اشتباه در طراحی، استقرار و نگهداری ساختار کنترل داخلی مورد توجه قرار گیرد.

هدف نهائی ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی، فراهم کردن مبانی قضاوت در رابطه با قبول رد یا غیرقابل تشخیص بودن اعتبار ادعاهای مدیریت است.

۲-۲- کاربرگ ها: استفاده از کاربرگ ها، بدلیل مستند کردن شواهد و جمع آوری آنها و به رسمیت شناختن مشکلات مربوط به حافظه است. کاربرگ ها، از روش های انتقال اطلاعات بین اعضای گروه حسابرسی است.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند بررسی (آزمون)

### منطق قیاسی (از کل به جزء)

در این روش ، نتیجه استدلال در نهاد مفروضات اولیه نهفته و بر آن مبنا، قابل توجیه است. بنابراین، اگر مفروضات اولیه ذاتا صحیح باشد، نتایج حاصل نیز باید صحیح باشد. استدلال منطق قیاسی توان تولید اطلاعات جدید را ندارد. با وجود این، جهت ارائه پیامدهای قابل آزمون مفید است.

مثال:

1. هریک از حسابهای دفتر معین حسابهای دریافتنی، واقعی است .
2. حساب های دریافتی A، B، C و ... N از جمله حساب های این دفتر است.

نتیجه: حساب های A، B، C و ... N واقعی است.

اگر حسابرسی فرض اولیه را مورد آزمون قرار دهد استدلال قیاسی به او این اطمینان را می دهد که آزمون های حسابهای A، B و ... N تایید کننده فرضیه واقعی بودن کلیه حساب های دریافتنی خواهد بود. اگرچه اثبات واقعی بودن حساب های A، B، C و ... N بخودی خود زمینه لازم و کافی را جهت نتیجه گیری درباره واقعی بودن کلیه حساب ها را فراهم نمی آورد. برای اثبات یا در آن فرضیه حسابرسی نیازمند طرح یک چارچوب استدلال استقرایی مناسب است که در آن مقدار کافی از حساب های دریافتنی که واقعی بودن آن از طریق آزمون اثبات شده باشد به عنوان مفروضات اولیه مطرح و نتیجه گیری درباره واقعی بودن کلیه حساب های دریافتی برمبنای آن استنتاج شود.

استدلال قیاسی در مواردی می تواند مورد استفاده قرار گیرد که اعتبار مفروضات اولیه آن از قبل تعیین شده باشد.

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند بررسی (آزمون)

## منطق استقرایی (طریقه استدلال از جزء به کل)

نتیجه استدلال در *مفروضات اولیه* نهفته نیست و این روش استدلال، محور اصلی تایید گزاره‌های *تعمیمی* است و نسبت به منطق قیاسی از *دقت کمتری* برخوردار است.

### روش های استقرایی مورد استفاده در حسابرسی

۱. *روش شمارش*: با این روش می توان استنتاج کرد *ویژگی های نمونه آزمون شده* به *جامعه آماری مورد نظر قابلیت تعمیم یا بسط دارد*.

با توجه به *میزان خطای ناشی از نمونه گیری*، این روش با استفاده از *ضریب اطمینان* است و با استفاده از *روش های آماری مبتنی بر تئوری احتمالات* قابل اندازه گیری به کار می رود.

۲. *روش مقایسه*: این روش *تعمیم به کلیات* است و در آن استدلال *بر مبنای مقایسه شباهت هاست*. این روش بر اساس *تکرار و یا فراوانی ویژگی های خاص* است و درجه اعتبار آن با *فراوانی این ویژگی ها رابطه مستقیم* دارد. (کاپلان)

*استینگ*: اگرچه هر یک از دو روش شمارش و مقایسه می تواند به عنوان محور تاکید استدلال استقرایی قرار گیرد، اما هر *استدلال استقرایی* باید دربرگیرنده *هر دو روش* باشد

# بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی

## فصل سوم

### فرایند بررسی (آزمون)

### استنتاج و میزان اعتبار

- از اهداف اصلی تحقیقات در حسابرسی، پیدا کردن روش هایی است که با استفاده از آن ها بتوان **میزان اعتبار گزاره ها** را به طور دقیق تر مشخص و درباره آنها اظهار نظر کرد.
- حسابرسان به طور گسترده ای از **روش های استنتاج آماری** بر مبنای **استدلال استقرایی «شمارش»** برای ارزیابی گزاره ها استفاده می کنند.
- حسابرس پس از آزمون نمونه ای از حساب های دریافتی، می تواند با ذکر میزان اعتبار **مشخصی** درباره **واقعی بودن** کلیه حساب های دریافتی اظهار نظر کند.
- موارد استفاده از روش های استنتاجی مبتنی بر استدلال استقرایی «مقایسه» تاکنون مورد شناسایی کامل قرار نگرفته است و شناسایی امکان استفاده و کاربرد این روش ها در سایر موارد مشابه، نیازمند تحقیقات بیشتری است.
- **اندازه گیری ضریب اطمینان** (حتی به صورت تقریبی) گزاره های کلی حسابرسی، معضلی حل نشدنی است. چون معضل اندازه گیری سطح اطمینان به نظر حل ناشدنی می رسد. در نتیجه، حسابرسان چاره دیگری به غیر از استفاده از عبارت «**بر مبنای نتایج استنتاج شده**» ندارند و از این روست که اظهار نظر آنان عموماً بر اساس **استنتاج استدلالی** است.
- هدف حسابرسی، اظهار نظر حرفه ای در رابطه با **موضوعات کلی** مانند «**ارائه منصفانه صورت های مالی**» ساختار کنترل داخلی مطلوب یا روش های مطلوب مدیریت است. رسیدن به اظهار نظر درباره موضوعات کلی بر مبنای نتایج حاصل از شواهد اثباتی گزاره های فرعی نیازمند **سیستم استنتاجی** است حتی اگر مبنای آن غیر مستقیم و مبهم باشد.
- وجود چنین سیستمی، لازمه تعمیم پذیری از **جزء به کل** است.

بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی  
فصل سوم  
فرایند بررسی (آزمون)  
سلسله مراتب کلی فرایند آزمون در حسابرسی

1. مشخص کردن فرضیاتی که باید مورد آزمون قرار گیرد.
2. تبدیل فرضیه اصلی به مجموعه ای از قضایای تفصیلی و مفروضات ثانویه و تعریف آنها به صورت عملیاتی  
الف- تمام بیانییه های کلی باید به عنوان قواعد، تعاریف و یا مفروضات بدیهی پذیرفته شود.  
ب- قضایای تفصیلی بر مبنای باور مسابرسان آزمون شود.  
ج- تعریف عملیاتی به صورتی انجام شود که امکان جمع آوری شواهد کافی و لازم را جهت قبول یا رد فرضیه اصلی با یک ضریب اطمینان منطقی فراهم سازد.
3. آزمون قضایای تفصیلی از طریق شواهد مستقیم توسط مسابرس
4. ارزیابی شواهد جمع آوری شده و تعیین میزان اعتبار آن ها.
5. تعیین میزان اعتبار صحت قضایای کلی با استفاده از استدلال منطقی و مفروضات
6. بررسی میزان اعتبار تعیین شده برای کلیه گزاره های آزمون شده بر مبنای باور حسابرس.
7. اثبات مجدد فرضیه آزمون شده و تایید صحت نتایج حاصل از طریق استدلال با نظر گرفتن سطح اطمینان معقول