

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

### فهرست

بند	
۱ - ۳	کلیات
۴ - ۱۳	ویژگیهای واحدهای اقتصادی کوچک
۱۴ - ۲۲	تاثیر ویژگیهای واحدهای اقتصادی کوچک بر حسابرسی
۲۳	تاریخ اجرا
	پیوست ۱: نمونه گزارش مشروط حسابرس
	پیوست ۲: نمونه گزارش عدم اظهارنظر حسابرس

این استاندارد باید همراه با "مقدمه استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط" مطالعه شود.

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

### کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه راهنماییهای لازم درباره حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک است.
۲. استانداردهای حسابرسی، در مورد حسابرسی اطلاعات مالی کلیه واحدهای اقتصادی، صرفنظر از اندازه آنها، کاربرد دارد. ویژگی واحدهای اقتصادی کوچک به گونه‌ای است که حسابرسان را ناگزیر می‌سازد رویکرد و طرح کلی حسابرسی را متناسب با شرایط حاکم بر هر واحد کوچک مورد رسیدگی، تعدیل کند.
۳. واحد اقتصادی کوچک در این بخش، به واحدی اطلاق می‌شود که تعداد کارکنان آن کم یا میزان فروش یا جمع داراییهای آن، پایین است. این گونه واحدهای اقتصادی معمولاً یک یا هر دو ویژگی زیر را دارند:
  - تفکیک محدود وظایف.
  - تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر تمام جنبه‌های اساسی فعالیتهای واحد اقتصادی.

### ویژگیهای واحدهای اقتصادی کوچک

#### تفکیک محدود وظایف

۴. واحدهای اقتصادی کوچک در مقایسه با واحدهای اقتصادی بزرگ، معمولاً منابع کمتری را به اجرای وظایف امور مالی تخصیص می‌دهند؛ زیرا، استخدام کارکنان مالی با تخصص بالا ممکن است برای آنها مقرون به صرفه نباشد. اگرچه حصول اطمینان از حفاظت داراییها و استقرار سیستم مناسب حسابداری از مسئولیتهای مدیریت است، اما مدیران واحدهای اقتصادی کوچک معمولاً تلاش خود را بیشتر در زمینه‌های عملیاتی، مانند فروش و بازاریابی، متمرکز می‌کنند.
۵. کمبود منابع و امکانات امور مالی و حسابداری به یکی از دو حالت زیر منجر می‌شود:
  - امور دفترداری ممکن است نامناسب یا ناکافی باشد. بنابراین خطر ناقص یا نادرست بودن صورتهای مالی بیشتر می‌شود.

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

- از آنجا که در تهیه مدارک حسابداری و صورتهای مالی، احتمال می رود به حسابرسان اتکای بیشتری شود، مدیران این واحدها ممکن است به اشتباه تصور کنند که دیگر نسبت به اطلاعات مالی مسئولیتی ندارند.
- ۶. نظر به اینکه تعداد کارکنان حسابداری در واحدهای اقتصادی کوچک معمولاً اندک است، تفکیک وظایف گوناگون بین کارکنان مختلف، به شکلی که در واحدهای اقتصادی بزرگ اجرا می شود، امکانپذیر نیست.
- ۷. به دلیل تفکیک محدود وظایف شاید نتوان برای کشف تقلب یا اشتباه، بر سیستم کنترل داخلی اتکا کرد؛ برای مثال، تعداد اندک کارکنان در واحدهای اقتصادی کوچک می تواند محیطی را به وجود آورد که در آن، کارمند مسئول ثبت و ضبط مدارک حسابداری به داراییهایی نیز دسترسی داشته باشد که به آسانی قابل پنهان کردن، بیرون بردن از واحد اقتصادی یا فروختن است. به همین ترتیب، در مواردی که تعداد کارکنان اندک است، برقراری سیستمی که کار هر یک از آنان را به طور مستقل کنترل کند، احتمالاً امکانپذیر نخواهد بود و در نتیجه، خطر کشف نشدن اشتباهات، بیشتر می شود.
- ۸. علاوه بر این، به دلیل تفکیک محدود وظایف، استفاده از تسهیلات رایانه ای توسط واحد اقتصادی کوچک ممکن است خطر کنترل را افزایش دهد؛ برای مثال، در واحدهایی که از رایانه های کوچک استفاده می کنند، اجرای دو یا چند وظیفه زیر در سیستمهای حسابداری توسط استفاده کنندگان از رایانه، بسیار متداول است:
  - تهیه و تصویب مدارک اولیه.
  - وارد کردن اطلاعات به سیستم.
  - تصدی عملیات رایانه.
  - ایجاد تغییر در برنامه ها و پرونده های اطلاعاتی.
  - استفاده از گزارشهای خروجی رایانه یا توزیع آنها.
  - تعدیل سیستمهای عامل.

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

### تسلط مدیر یا صاحب سرمایه

۹. مدیر یا صاحب سرمایه ای که فعالانه در اداره امور واحد اقتصادی مشارکت می کند، ممکن است بر فعالیت واحد اقتصادی در همه زمینه های اساسی، مانند سیستم کنترل داخلی و تهیه صورتهای مالی، تسلط داشته باشد.
۱۰. مشارکت فعال مدیر یا صاحب سرمایه در اداره امور واحد اقتصادی مزایایی نیز دارد؛ زیرا، ممکن است ضعف برخی روشهای کنترل داخلی را جبران کند. برای مثال، در موارد تفکیک محدود وظایف در زمینه خرید و پرداختهای نقدی، چنانچه مدیر یا صاحب سرمایه واحد اقتصادی همه مدارک مربوط به صدور چک را بررسی و امضا کند، کنترلهای داخلی تقویت می شود. اما اگر مدیر یا صاحب سرمایه واحد اقتصادی، فعالانه مشارکت نداشته باشد، احتمال خطر اینکه تقلب یا اشتباه کارکنان، کشف نشده باقی بماند، افزایش می یابد.
۱۱. عیب بزرگ چنین تسلطی، احتمال زیر پا گذاردن کنترلهای داخلی است. مدیر یا صاحب سرمایه ممکن است به دلیل موقعیتی که دارد روشهای تدوین شده برای کنترل را زیر پا گذارد که در این صورت، خطر تقلب توسط مدیریت افزایش می یابد. برای مثال، مدیر یا صاحب سرمایه می تواند کارکنان را به پرداختهایی وادار کند که در سایر شرایط، بدون وجود مستندات مثبت انجام نمی شد.
۱۲. تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر عملیات واحد اقتصادی می تواند چنان نفوذی را در پی داشته باشد که به ارائه موارد نادرست با اهمیتی در صورتهای مالی منجر شود.
۱۳. با این وجود، حصول اطمینان از حفاظت داراییها و استقرار و بکارگیری سیستم حسابداری به گونه ای که بتواند اطلاعات را به طور منظم گردآوری و آنها را به نحوی مناسب، تجزیه و تحلیل کند تا تهیه بموقع صورتهای مالی قابل اعتماد را امکانپذیر سازد، از مسئولیتهای مدیریت هر واحد اقتصادی است. از این رو، سیستم حسابداری واحدهای اقتصادی کوچک نیز باید چنان طراحی شود که درباره موارد زیر اطمینان معقولی را فراهم کند:

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

- کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی که باید ثبت می‌شد در واقع ثبت شده است.
- تقلب و اشتباه، در مرحله پردازش اطلاعات حسابداری کشف می‌شود.
- داراییها و بدهیهای ثبت شده در سیستم حسابداری، وجود دارند و به مبالغ صحیح ثبت شده‌اند.

### تأثیر ویژگیهای واحدهای اقتصادی کوچک بر حسابرسی ملاحظات مربوط به پذیرش کار

۱۴. حسابرسان ممکن است چنین تشخیص دهد که به دلیل وجود ضعفهای ناشی از ویژگیهای واحد اقتصادی کوچک (مانند، نقص مدارک حسابداری)، گردآوری شواهد کافی برای ارائه نظر درباره صورتهای مالی امکانپذیر نیست. در چنین شرایطی، حسابرسان ممکن است تصمیم بگیرد که از پذیرش کار خودداری ورزد یا حتی پس از پذیرش، از انجام آن کار، کناره‌گیری یا از اظهار نظر خودداری کند.

۱۵. تنظیم قرارداد حسابرسی پیش از شروع کار و به منظور پیشگیری از هرگونه برداشت نادرست درباره کار حسابرسی، هم به نفع صاحبکار هم به نفع حسابرسان است. راهنماییهای لازم در این باره، در استاندارد ۲۱۰، ارائه شده است.

### ملاحظات و روشهای حسابرسی

۱۶. ویژگیهای واحدهای اقتصادی کوچک، بر رویکرد حسابرسان صورتهای مالی آنها اثر می‌گذارد. بندهای زیر مواردی را توصیف می‌کند که حسابرسان باید در حسابرسی صورتهای مالی واحدهای اقتصادی کوچک، مورد توجه قرار دهد.

۱۷. حسابرسان در رسیدگی به واحدهای اقتصادی کوچک، مانند هر حسابرسان دیگری، باید از فعالیت و سیستم ثبت و پردازش معاملات و سایر رویدادهای مالی آن شناخت کافی بدست آورد و کفایت آن سیستم را به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی، ارزیابی کند. حسابرسان، طرح کلی سیستم حسابداری را ارزیابی می‌کند و از چگونگی انعکاس معاملات و سایر رویدادهای مالی توسط سیستم مزبور شناخت کافی بدست می‌آورد تا بتواند حسابرسی را

---

۱. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، "قرارداد حسابرسی"

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

برنامه ریزی و اجرا کند. حسابرس همچنین، امکان دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول را از طریق سیستم حسابداری و رسیدگی به صورتهای مالی واحد اقتصادی به عنوان پشتوانه اظهارنظر خود، ارزیابی می کند (نگاه کنید به استانداردهای حسابرسی ارائه شده در استانداردهای ۳۰۰، ۳۱۵، ۳۳۰).

۱۸. در حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک، فقدان تفکیک وظایف و احتمال زیر پا گذاشتن کنترلهای داخلی توسط مدیر یا صاحب سرمایه، عموماً دشواریهایی برای حسابرس به وجود می آورد، چرا که یا کنترلها ناقص است یا شواهد مربوط به اثربخشی آنها و کامل و صحیح بودن مدارک، کافی نیست (یعنی، خطر کنترل بالاست). دشواریهایی که حسابرس به ویژه در حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک با آنها برخورد می کند، شامل احتمال ارائه کمتر از واقع درآمد (از طریق عدم ثبت یا ثبت نادرست فروشها) و منظور شدن هزینه های شخصی مدیر یا صاحب سرمایه در حساب هزینه های واحد مورد رسیدگی است.

۱۹. در بیشتر موارد، رسیدن به نتیجه ای که بتواند پشتوانه اظهار نظر مقبول نسبت به صورتهای مالی قرار گیرد، از طریق کسب شواهد حاصل از اجرای بیشتر آزمونهای محتوا، مانند آزمونهای اضافی جزئیات معاملات و مانده حسابها و تجزیه و تحلیل هزینه ها و درآمدها، امکانپذیر است. اما در برخی واحدهای اقتصادی کوچک، مانند واحدهایی که بیشتر معاملات آنها نقدی است و الگوی منظمی برای درآمد و هزینه ندارد، شواهد در دسترس ممکن است برای اظهار نظر مقبول نسبت به صورتهای مالی، کافی نباشد. حتی در مواردی که ظاهراً کنترلهای داخلی موثری وجود دارد، شاید بهتر باشد که حسابرس تنها به اجرای آزمونهای محتوا بپردازد.

---

۲. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه ریزی"

۳. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت"

۴. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی"

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

۲۰. در حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک، دریافت تاییدیه مدیران برای حسابرس از اهمیت ویژه ای برخوردار است: نخست به دلیل خطر برداشت نادرست از نقش و مسئولیتی که حسابرس در ارتباط با صورتهای مالی دارد (به شرح بند ۵) و دوم، به منظور یادآوری مسئولیت مدیریت درباره حصول اطمینان از کامل و دقیق بودن مدارک حسابداری و حفاظت داراییهای واحد اقتصادی. با این وجود، حسابرس نمی تواند برای حصول اطمینان از کامل بودن مدارک حسابداری، تنها بر تاییدیه مدیران اتکا کند (برای راهنمایی بیشتر نگاه کنید به استاندارد ۵۸۰°).

۲۱. حسابرس بنا به دلایل فوق، معمولاً خطر کنترل را در واحدهای اقتصادی کوچک، در حد بالا برآورد می کند. همان گونه که در بند ۱۲۰ استاندارد ۳۱۵، آمده است، "حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، رده مناسبی از مدیریت را از ضعفهای با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که با آنها برخورد کرده است، آگاه کند". از آنجا که حسابرس لزوماً کلیه کنترلهای داخلی مورد استفاده مدیریت را آزمون نمی کند، در گزارش خود ابراز می دارد که تنها ضعفهایی را به آگاهی می رساند که در جریان حسابرسی، با آنها برخورد کرده است. پیشنهادهای لازم برای اصلاح و بهبود سیستم نیز می تواند در این گزارش، ارائه شود.

### گزارش حسابرس

۲۲. استانداردها و راهنماییهای ارائه شده در استاندارد ۷۰۰، باید در گزارشگری نسبت به صورتهای مالی واحدهای اقتصادی کوچک نیز بکار گرفته شوند. به ویژه در مواردی که حسابرس نتوانسته است روشهای لازم را برای کسب شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی مربوط به کامل و دقیق بودن مدارک حسابداری، طراحی یا اجرا کند، این موضوع ممکن است محدودیت در دامنه رسیدگی حسابرس محسوب شود که نتیجه آن، ارائه نظر مشروط

۵. استاندارد حسابرسی ۵۸۰، "تاییدیه مدیران"

۶. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارش حسابرس مستقل در باره صورتهای مالی"

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

یا در شرایطی که آثار احتمالی محدودیت مزبور چنان عمده باشد که حسابرس نتواند نسبت به صورتهای مالی نظری اظهار کند، ارائه عدم اظهار نظر است. نمونه هایی از گزارش حسابرس در پیوستهای ۱ و ۲ ارائه شده است.

### تاریخ اجرا

۲۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۷۸ و پس از آن می باشد، لازم الاجراست.

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

### پیوست ۱

نمونه گزارش مشروط حسابرس - برای مواردی که اثبات کامل بودن مدارک حسابداری، امکانپذیر نشده است، اما محدودیت در دامنه رسیدگی به اندازه‌ای نیست که به عدم اظهارنظر منجر شود.

سربرگ مؤسسه حسابرسی (حاوی نشانی)

گزارش حسابرس مستقل  
به مجمع عمومی صاحبان سرمایه شرکت نمونه

ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ و صورتهای سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا ... پیوست که توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیات مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده، است.

به استثنای موارد مندرج در بند زیر، حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است، حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده بعمل آمده توسط هیئت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌کند.

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

فروش ثبت شده شرکت شامل مبلغ ... میلیون ریال فروش نقدی است. سیستم کنترل داخلی مناسبی در مورد این فروشها وجود ندارد که بتوان برای مقاصد حسابرسی بر آن اتکا کرد و امکان اجرای سایر روشهای حسابرسی مناسب برای کسب اطمینانی معقول از ثبت صحیح کلیه فروشهای نقدی نیز وجود نداشته است.

به نظر این موسسه، به استثنای آثار احتمالی ناشی از تعدیلاتی که ممکن بود در صورت رسیدگی این موسسه به شواهد مربوط به کامل و دقیق بودن مدارک فروشهای شرکت مشخص شود، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×× و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تاریخ

موسسه حسابرسی ...

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

### پیوست ۲

نمونه گزارش عدم اظهارنظر حسابرس - برای مواردی که اثبات کامل بودن مدارک حسابداری، امکانپذیر نشده است و محدودیت در دامنه رسیدگی به اندازه‌ای با اهمیت است که حسابرس نمی‌تواند نظری اظهار کند .

سربرگ مؤسسه حسابرسی (حاوی نشانی)

#### گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی صاحبان سرمایه شرکت نمونه

این موسسه به منظور حسابرسی ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ و صورتهای سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا ... پیوست که توسط هیات مدیره تهیه و تایید شده، انتخاب شده بود. مسئولیت صورتهای مالی با هیات مدیره شرکت است.

به استثنای محدودیت مندرج در بند زیر، حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتیبان مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است، حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیات مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌کند.

کلیه فروشهای شرکت، به صورت نقدی انجام شده است. سیستم کنترل داخلی مناسبی در مورد این فروشها وجود ندارد که بتوان برای مقاصد حسابرسی بر آن اتکا کرد و امکان اجرای

## ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۵ حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

سایر روشهای حسابرسی مناسب برای کسب اطمینانی معقول از ثبت صحیح کلیه فروشهای نقدی نیز وجود نداشته است .

به دلیل وجود محدودیت اساسی در دامنه رسیدگیهای این موسسه به شرح بند ... این گزارش که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فوق‌الذکر امکانپذیر نیست.

تاریخ

موسسه حسابرسی ...