

بِسْمِ تَعَالَى

خلاصه اسناد اردوهای حسابرسی

نشریه ۱۲۴ سازمان حسابرسی

در حسابداری دو چیز است که همیشه باعث رشد و ارتقای شما در این رشته می شود :

« یکی دانش خودت و دیگری ارتباط با دیگران »

بخش ۱۰: مقدمه

کلیات

۱. هدف از انتشار این مقدمه، تسهیل درک مقاصد، روش کار و تشریح دامنه کاربرد استانداردهای حسابرسی است که توسط سازمان حسابرسی صادر شده است.
۴. حسابرس به فرد یا موسسه‌ای گفته می‌شود که مسئولیت نهایی حسابرسی صورتهای مالی یا ارائه خدمات مرتبط را به عهده دارد. هدف از حسابرسی صورتهای مالی، اظهار نظر نسبت به این موضوع است که آیا صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر؟

دامنه کاربرد استانداردهای حسابرسی

۵. رعایت استانداردهای حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی الزامی است. استانداردهای حسابرسی همچنین باید حسب مورد، در رسیدگی به سایر اطلاعات مالی و خدمات مرتبط با حسابرسی نیز بکار گرفته شود.
۹. استانداردهای حسابرسی منحصر در مورد موضوعات با اهمیت کاربرد دارد.
۱۱. استانداردهای حسابرسی را باید به عنوان اصول کلی بکار برد. روشهای خاصی که در اجرای هر یک از استانداردها باید بکار گرفته شود، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در هر وضعیت خاص بستگی دارد.
۱۲. استانداردهای حسابرسی تا زمانی که از طریق استاندارد جدید رسماً جایگزین نشده یا در مفاد آن تجدیدنظر به عمل نیامده، لازم الاجراست.

بخش ۲۰: هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی

هدف حسابرسی صورتهای مالی

۲. هدف حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند در باره این که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند.
۳. حسابرسی صورتهای مالی یکی از انواع خدمات اطمینان بخشی است. خدمت اطمینان بخش خدمتی است که طی آن حسابرس نظر خود را در باره حاصل ارزیابی یا اندازه گیری یک موضوع بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده، برای افزایش اطمینان استفاده کنندگان مورد نظر، اظهار

می‌کند.

دامنه مسابرسی صورتهای مالی

۸. اصطلاح "دامنه حسابرسی" به معنای آن گروه از روشهای حسابرسی است که بر اساس قضاوت حسابرس و الزامات استانداردهای حسابرسی، اجرای آن در شرایط موجود برای دستیابی به هدف حسابرسی، مناسب به نظر می‌رسد.

۹. حسابرس برای تعیین روشهای حسابرسی لازم الاجرا در هر کار حسابرسی مبتنی بر استانداردهای حسابرسی باید همه استانداردهای حسابرسی مرتبط با آن کار را رعایت کند.

تردید حرفه‌ای

۱۱. حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه‌ریزی و اجرا کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود.

اطمینان معقول

۱۳. حسابرس در اجرای حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی، از نبود تحریف بااهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، اطمینانی معقول کسب می‌کند.

۱۴. حسابرس نمی‌تواند اطمینان مطلق کسب کند، چرا که در هر حسابرسی، محدودیتهایی ذاتی وجود دارد که بر توانایی وی در کشف تحریفهای بااهمیت اثر می‌گذارد. این محدودیتها از عواملی چون موارد زیر پدید می‌آید:

- استفاده از نمونه گیری.
 - محدودیتهای ذاتی کنترلهای داخلی (برای مثال، امکان زیر پا گذاری کنترلهای داخلی توسط مدیریت و تبانی).
 - این واقعیت که بیشتر شواهد حسابرسی، متقاعد کننده است نه قطعی.
۲۰. حسابرس باید حسابرسی را به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند که خطر حسابرسی تا سطحی قابل پذیرش و سازگار با هدف حسابرسی، کاهش یابد.
۲۵. خطر تحریف بااهمیت در سطح هر ادعا از دو جزء تشکیل می‌شود:
- "خطر ذاتی" یعنی آسیب پذیری یک ادعا در مقابل تحریفی که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریفهای دیگر، بااهمیت باشد؛ با این فرض که هیچ گونه کنترل داخلی برای آن وجود ندارد.
 - "خطر کنترل" یعنی خطر رخ دادن تحریفی در یک ادعا که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریفهای دیگر، بااهمیت باشد، اما کنترلهای داخلی واحد مورد رسیدگی قادر به پیشگیری یا کشف و اصلاح بموقع آن نباشد.

۲۷. "خطر عدم کشف" یعنی خطر این که حسابرس، تحریفی موجود در یک ادعا را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریفهای دیگر بااهمیت باشد، کشف نکند.

مسئولیت صورتهای مالی

۲۹. مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط با مدیریت واحد مورد رسیدگی است، در حالی که مسئولیت حسابرس، اظهار نظر در باره آنهاست.

بخش ۲۱: قرارداد حسابرسی

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم در موارد زیر است:
الف) توافق حسابرس با صاحبکار درباره شرایط انجام کار.
ب) چگونگی برخورد حسابرس با درخواست صاحبکار درباره تغییر خدمت حسابرس از حسابرسی به خدمتی با سطح اطمینان پایینتر.

قرارداد حسابرسی

۴. تنظیم قرارداد حسابرسی پیش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابرس است؛ زیرا، از هرگونه برداشت نادرست از کار جلوگیری می کند. قرارداد حسابرسی که حسابرس برای صاحبکار می فرستد، پذیرش کار، هدف و دامنه حسابرسی، حدود مسئولیت حسابرس نسبت به صاحبکار و شکل گزارشهایی را که ارائه خواهد داد، مشخص و مستند می کند.

نکات اساسی قرارداد حسابرسی

۵. شکل و محتوای قرارداد حسابرسی ممکن است برای صاحبکاران مختلف، متفاوت باشد؛ اما، هر قرارداد حسابرسی موارد زیر را دربر می گیرد:
مسئولیت مدیریت نسبت به صورتهای مالی.
دامنه حسابرسی، از جمله اشاره به اصول و ضوابط انجام کار و همچنین قوانین و مقررات. شکل هرگونه گزارش اعلام نتایج کار و تاریخ تقریبی ارائه آن.
تذکر این واقعیت که به دلیل انجام رسیدگیها بر مبنای نمونه گیری و سایر محدودیتهای ذاتی حسابرسی و همچنین، محدودیتهای ذاتی هر سیستم حسابداری و کنترل داخلی، این خطر اجتنابناپذیر وجود دارد که برخی اشتباهات و یا تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی، کشف نشده باقی بماند.
امکان دسترسی بدون محدودیت حسابرس به هرگونه سند، مدرک و سایر اطلاعات موردنیاز درارتباط با کار حسابرسی.
هدف از حسابرسی صورتهای مالی.
چگونگی و ترتیب برنامه ریزی حسابرسی.

. تاییدیه مدیران

. امضای قرارداد توسط صاحبکار به عنوان پذیرش و تایید کتبی شرایط قرارداد حسابرسی.

. مشخص کردن گزارشهایی که در نظر است به صاحبکار ارائه شود.

. حق الزحمه حسابرسی، مبنای محاسبه آن و ترتیب ارسال و پرداخت صورتحسابها

بخش ۲۲: کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاريفی

۲. گروه حسابرسی باید روشهای کنترل کیفیت قابل اجرا در مورد هر کار حسابرسی را اجرا کند.

”**گروه حسابرسی**“ - همه افراد اجراکننده یک کار حسابرسی، شامل کارشناسان طرف قرارداد مؤسسه در ارتباط با آن کار حسابرسی.

”**نظارت**“ - فرآیند بررسی و ارزیابی مستمر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، شامل بازبینی متناوب موارد انتخابی از کارهای تکمیل شده، که برای قادر ساختن مؤسسه به کسب اطمینان معقول از اجرای اثربخش سیستم کنترل کیفیت آن، طراحی شده است.

مسئولیت‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی

۶. مدیر مسئول کار باید مسئولیت کیفیت هر کار حسابرسی محول شده به وی را بپذیرد.

پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار و کارهای حسابرسی ویژه

۱۴. مدیر مسئول کار باید متقاعد شود که روشهای مناسبی برای پذیرش و تداوم رابطه با صاحبکار و کارهای حسابرسی ویژه اجرا شده و نتایج بدست آمده، مناسب می باشد و مستند شده است.

۱۸. چنانچه مدیر مسئول کار به اطلاعاتی دست یابد که در صورت دسترسی زودتر به آن، مؤسسه از پذیرش کار حسابرسی مربوط خودداری می کرد باید آن اطلاعات را هرچه زودتر به مؤسسه گزارش کند تا مؤسسه و مدیر مسئول کار بتوانند اقدامات لازم را به عمل آورند .

۲۶. مدیر مسئول کار، پیش از صدور گزارش حسابرس، از طریق بررسی مستندات حسابرسی و گفتگو با گروه حسابرسی باید متقاعد شود که شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای پشتیبانی از نتایج بدست آمده و صدور گزارش حسابرس، کسب شده است.

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی

۳۶. مدیر مسئول کار برای حسابرسی صورتهای مالی شرکتهایی که اوراق بهادار آنها به عموم عرضه شده است باید:

الف- مشخص کند که یک بررسی کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی انتخاب شده است.

ب- موضوعات عمده مشخص شده در جریان کار حسابرسی، شامل موارد شناسایی شده در جریان بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی را با بررسی کننده کنترل کیفیت، مورد بحث قرار دهد.

پ- گزارش حسابرس را تا زمان تکمیل بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی صادر نکند.

۳۸. بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی باید شامل ارزیابی بی طرفانه موارد زیر باشد:

الف- قضاوت‌های عمده به عمل آمده توسط گروه حسابرسی.

ب- نتایج بدست آمده برای تهیه گزارش حسابرس.

بخش ۲۳: مستندسازی

۲. حسابرس باید مستندات حسابرسی را به موقع و برای تأمین موارد زیر تهیه کند:

الف- مدارک کافی و مناسب پشتوانه گزارش حسابرس؛ و

ب- شواهد نشان دهنده انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی.

۳. تهیه به موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می کند و

بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج بدست آمده را پیش از نهایی کردن

گزارش حسابرس، تسهیل می نماید.

تعاریف:

الف- "مستندات حسابرسی" یعنی سوابق مربوط به روشهای حسابرسی اجرا شده (شامل برنامه ریزی

حسابرسی)، شواهد حسابرسی کسب شده و نتایجی که حسابرس به آن رسیده است.

ب- "حسابرس با تجربه" یعنی فردی (از درون یا برون موسسه حسابرسی) که شناختی معقول از

موارد زیر دارد:

- فرایندهای حسابرسی،
- استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط،
- محیط تجاری حوزه فعالیت واحد مورد رسیدگی، و
- مسائل حسابرسی و گزارشگری مالی مربوط به صنعت واحد مورد رسیدگی.

شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی

۹. حسابرس باید مستندات حسابرسی را چنان تهیه کند که یک حسابرس باتجربه و بدون هر گونه

ارتباط قبلی با کار حسابرسی مورد نظر بتواند موارد زیر را درک کند:

الف- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی اجرا شده در رعایت استانداردهای حسابرسی و

الزامات قانونی و مقرراتی مربوط.

ب- نتایج حاصل از اجرای روشهای حسابرسی و شواهد حسابرسی کسب شده.

پ- نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی و نتیجه گیریهای مربوط.

بخش ۲۴: مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی

۲. حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید

خطر وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می شود، در نظر گیرد.

تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها

۳. تحریف در صورتهای مالی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. " اشتباه " عبارتست از هرگونه تحریف سهوی در صورتهای مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند :

- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورتهای مالی.
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق.
- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا.

۴. " تقلب " عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی.

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

الف- تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه.

ب - تحریف ناشی از سوء استفاده از داراییها.

مسئولیت مدیریت

۱۰. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

فطر عدم کشف

۳۵. حسابرس باید براساس برآورد خطرهای ذاتی و کنترل آزمونهای محتوا را به گونه‌ای طراحی کند که خطر عدم کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورتهای مالی را به سطح قابل قبولی کاهش دهد.

بررسی ارتباط تحریف شناسایی شده با تقلب

۴۲. حسابرس هنگامی که یک تحریف را شناسایی می‌کند باید احتمال این که چنین تحریفی نشانه تقلب است را بررسی کند و در صورت وجود چنین نشانه‌ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه‌های حسابرسی، به خصوص قابلیت اعتماد تاییدیه مدیریت، توجه کند.

مطلع کردن مدیران اجرایی، هیئت مدیره و مجمع عمومی از تحریفهای ناشی از تقلب.

۵۶. چنانچه حسابرس با هریک از موارد زیر برخورد کند باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد و ضرورت گزارش آن به هیئت مدیره یا مجمع عمومی را مورد توجه قرار دهد :

الف - شناسایی تقلب حتی در شرایطی که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی منجر نشده باشد.

ب - کسب شواهدی که بیانگر امکان وجود تقلب است.

اطلاع رسانی به مسابرس جانشین

۶۶. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرس جانشین باید

هرگونه دلیل حرفه‌ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می‌کند، در اختیار وی قرار دهد. چنانچه واحد مورد رسیدگی اجازه طرح موارد را با حسابرس جانشین ندهد یا محدود کند، این واقعیت باید به‌آگاهی حسابرس جانشین برسد.

بخش ۲۵: ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در مسابرسی صورتهای مالی

مسئولیت مدیریت در رعایت قوانین و مقررات

۸. حصول اطمینان از انجام شدن عملیات واحد اقتصادی طبق قوانین و مقررات، از مسئولیتهای مدیریت است. بدیهی است مسئولیت پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت نیز با مدیریت واحد اقتصادی است.

ارزیابی مسابرس از رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی

۱۰. حسابرس، مسئولیت پیشگیری از عدم رعایت را ندارد و نمی‌تواند داشته‌باشد، اما اجرای حسابرسی سالانه می‌تواند نقش یک عامل بازدارنده را ایفا کند.

۱۷. حسابرس پس از کسب شناخت کلی از قوانین و مقررات باید روشهایی را برای شناسایی موارد عدم رعایت آن گروه از قوانین و مقرراتی که باید در تهیه صورتهای مالی به آنها توجه شود، اجرا کند.

۲۲. حسابرس باید تاییدیه‌ای از مدیریت واحد مورد رسیدگی دریافت کند مبنی بر این که تمامی موارد شناخته شده واقعی یا احتمالی عدم رعایت قوانین و مقررات که آثار آنها باید در تهیه صورتهای مالی، مورد توجه قرار می‌گرفت، توسط مدیریت افشا شده است.

گزارشگری موارد عدم رعایت به مدیریت

۳۱. حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، درباره موارد عدم رعایتی که با آنها برخورد می‌کند با هیات مدیره و کمیته‌های هیات مدیره (به ویژه کمیته حسابرسی) و مدیریت ارشد مذاکره کند و یا شواهدی را دال بر آگاهی آنان از این موضوع بدست آورد.

۳۳. در مواردی که حسابرس نسبت به مشارکت مدیریت ارشد، شامل اعضای هیات مدیره، در فعالیتهای مغایر با قوانین و مقررات تردید دارد باید موضوع را به مقام بالاتر از مدیریت مزبور (مثلاً، مجمع عمومی) گزارش کند.

بخش ۳۰: برنامه‌ریزی

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم برای برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی است. این استاندارد، اساساً برای حسابرسیهای بعدی تدوین شده است؛ در حالی که در حسابرسیهای نخستین، ممکن است لازم شود که حسابرس برنامه‌ریزی خود را به موضوعاتی فراتر از آنچه در این استاندارد

مطرح می‌گردد، گسترش دهد.

۲. حسابرسی باید چنان برنامه‌ریزی شود که از انجام آن به گونه‌ای اثربخش اطمینان حاصل گردد.
۳. برنامه‌ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی مربوط به هر حسابرسی. هدف برنامه‌ریزی، انجام بموقع و اثربخش حسابرسی است.

طرح کلی حسابرسی

۸. حسابرس باید طرح کلی حسابرسی را تدوین و به گونه‌ای مستند کند که دامنه‌رسیدگی مورد نظر و نحوه انجام کار را توصیف نماید.

برنامه حسابرسی

۱۰. حسابرس باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی تدوین و مستند کند که در آن، نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی لازم برای اجرای طرح کلی حسابرسی، پیش‌بینی شده باشد.

بخش ۳۱: شناخت فعالیت و آمد مورد رسیدگی

۲. حسابرس در رسیدگی به صورتهای مالی باید چنان شناختی از فعالیت واحد مورد رسیدگی داشته باشد یا بدست آورد که برای درک روش کار واحد مورد رسیدگی و شناسایی آن گروه از رویدادها و معاملاتی که به اعتقاد حسابرس می‌تواند بر صورتهای مالی یا رسیدگیها یا گزارش وی اثر عمده‌ای بگذارد، کافی باشد.

۸. حسابرس می‌تواند شناخت از صنعت و واحد مورد رسیدگی را از منابع زیر بدست آورد:

- تجربه قبلی از واحد مورد رسیدگی و صنعت مربوط.
- مذاکره با مسئولین واحد مورد رسیدگی (مانند، مدیران و مسئولین ارشد عملیاتی واحد مورد رسیدگی).
- مذاکره با کارکنان واحد حسابرسی داخلی و بررسی گزارشهای حسابرسان داخلی.
- مذاکره با حسابرسان دیگر، مشاورین حقوقی و سایر مشاورانی که خدماتی را به واحد مورد رسیدگی یا واحدهای مشابه در آن صنعت ارائه کرده‌اند.
- مذاکره با اشخاص آگاه خارج از واحد مورد رسیدگی (برای مثال، کارشناسان و سیاست‌گذاران صنعت، مشتریان و تامین‌کنندگان مواد اولیه).
- انتشارات مربوط به صنعت (برای مثال، آمار منتشره، تحقیقات، کتابها، نشریات تجاری و مالی و گزارشهای تهیه شده توسط بانکها و بورس اوراق بهادار).
- هرگونه قوانین و مقررات موثر بر واحد مورد رسیدگی.
- بازدید از کارخانه و تاسیسات واحد مورد رسیدگی.

بخش ۵-۳۱ : شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی، و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی است.

فلاصه الزامات این استاندارد به شرح زیر است:

- روشهای برآورد خطر و منابع اطلاعات درباره واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی.
- شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی.
- برآورد خطرهای تحریف با اهمیت.
- مطلع کردن مدیران اجرایی یا هیئت مدیره.
- مستندسازی.

۴. کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، یک جنبه اصلی اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی است. این شناخت، به ویژه، چارچوبی را ایجاد می کند که حسابرس در آن، حسابرسی را برنامه ریزی می کند و درباره برآورد خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی و چگونگی برخورد با آن خطرها در جریان حسابرسی، قضاوت حرفه ای اعمال می نماید.

شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی

۲۰. شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل شناخت از موارد زیر است:
الف. صنعت، قوانین و مقررات و سایر عوامل برون سازمانی.

ب. ماهیت واحد مورد رسیدگی، شامل انتخاب و بکارگیری رویه های حسابداری توسط واحد مورد رسیدگی.

پ. اهداف و راهبردها و خطرهای تجاری مربوط که ممکن است به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی بینجامد.

ت. اندازه گیری و بررسی عملکرد مالی واحد مورد رسیدگی.

ث. کنترلهای داخلی.

محیط کنترلی

۶۷. حسابرس باید از محیط کنترلی شناخت کسب کند. محیط کنترلی، وظایف راهبری و مدیریتی و نگرش، آگاهی و اقدامات مدیریت نسبت به کنترلهای داخلی و اهمیت آن در واحد مورد رسیدگی را در بر می گیرد.

۸۱. حسابرس باید از سیستم اطلاعاتی، شامل فرایندهای تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی، در زمینه‌هایی چون موارد زیر، شناخت حاصل کند:

- گروههای معاملات در عملیات واحد مورد رسیدگی که نسبت به صورتهای مالی با اهمیت است.
- روشهای موجود در هریک از سیستمهای رایانه‌ای و دستی که به وسیله آنها معاملات یاد شده در بالا شروع، ثبت، پردازش و در صورتهای مالی گزارش می‌شود.
- سوابق حسابداری مربوط، اعم از رایانه‌ای یا دستی، اطلاعات پشتوانه و حسابهای خاص در صورتهای مالی از لحاظ شروع، ثبت، پردازش و گزارشگری معاملات.
- چگونه سیستم اطلاعاتی، رویدادهایی غیر از گروههای معاملات را که نسبت به صورتهای مالی با اهمیت است، شناسایی می‌کند.
- فرایند گزارشگری مالی مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، شامل برآوردهای حسابداری و موارد افشای با اهمیت.

برآورد خطرهای تحریف با اهمیت

۱۰۰. حسابرس باید خطرهای تحریف با اهمیت را در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاهای مربوط به گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا، شناسایی و برآورد کند. حسابرس برای این منظور:

- خطرها را از طریق فرایند کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های مربوط به خطرها و نیز ارزیابی گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا در صورتهای مالی، شناسایی می‌کند.
- خطرهای شناسایی شده را به آنچه که می‌تواند در سطح ادعا اشتباه باشد، ربط می‌دهد.
- خطرهایی که بالقوه می‌تواند به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی بینجامد و احتمال بالفعل شدن این خطرها را ارزیابی می‌کند.

اطلاع رسانی

۱۲۰. حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، مدیران اجرایی یا هیئت مدیره را از نقاط ضعف با اهمیت در طراحی یا اجرای کنترل‌های داخلی که به نظر وی رسیده است، آگاه کند.

بخش ۳۲: اهمیت در حسابرسی

۲. حسابرس در هر کار حسابرسی باید اهمیت و رابطه آن را با خطر حسابرسی ارزیابی کند.

اهمیت

۴. هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند در این باره که آیا صورتهای مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند.

۸. حسابرس در هریک از مراحل زیر باید اهمیت را مورد توجه قرار دهد:

- الف - تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی .
- ب - ارزیابی اثر اشتباهات و یا تحریفها.

بخش ۳۳: روشهای حسابرسی در بر خورد با فترهای برآوردی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم برای تعیین بر خوردهای کلی و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم برای مقابله با خطر برآوردی تحریف با اهمیت در سطح صورتهای مالی و سطح ادعا در حسابرسی صورتهای مالی است.
۲. خلاصه الزامات این بخش به شرح زیر است:

- بر خوردهای کلی. این قسمت، حسابرس را ملزم می‌کند بر خوردهای کلی برای مقابله با خطر تحریف با اهمیت در سطح صورتهای مالی را تعیین کند و همچنین راهنماییهایی را در باره ماهیت این بر خوردها ارائه می‌دهد.
- روشهای حسابرسی در بر خورد با خطر تحریف با اهمیت در سطح ادعا. این قسمت، حسابرس را ملزم می‌کند روشهای حسابرسی لازم را طراحی و اجرا کند.
- ارزیابی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده.
- مستندسازی. این قسمت الزامات مستندسازی مربوط را مقرر می‌کند.

بر خوردهای کلی

۴. حسابرس باید بر خوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورتهای مالی را تعیین کند.

ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم

ماهیت

۱۰. منظور از ماهیت روشهای حسابرسی لازم، یکی هدف آن (آزمون کنترلها یا آزمونهای محتوا) و دیگری نوع آن، یعنی واریسی، مشاهده، پرس و جو، تأییدخواهی، محاسبه مجدد، اجرای مجدد، یا روشهای تحلیلی است.

زمانبندی اجرا

۱۴. زمانبندی اجرا عبارت است از زمان اجرای روشهای حسابرسی یا دوره زمانی یا تاریخی که شواهد حسابرسی به آن مربوط می‌شود.

میزان

۱۸. میزان آزمونها شامل کمیت هر یک از روشهای حسابرسی است که قرار است اجرا شود، مانند،

اندازه نمونه یا تعداد مشاهدات یک فعالیت کنترلی.

میزان اجرای آزمونهای ممثوا

۶۳. هر چه خطر تحریف بااهمیت بیشتر باشد، میزان آزمونهای محتوا افزایش می‌یابد.

بخش ۵۰: شواهد حسابرسی

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره انواع شواهد حسابرسی، کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و روشهای کسب این‌گونه شواهد در حسابرسی صورتهای مالی است.
۲. حسابرس برای این که بتواند به نتیجه‌گیری منطقی دست یابد و بر این اساس نظر حرفه‌ای خود را اظهار کند باید شواهدی کافی و مناسب به دست آورد.

مفهوم شواهد حسابرسی

۳. شواهد حسابرسی، یعنی همه اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی براساس آن اظهار می‌شود. شواهد حسابرسی شامل اطلاعاتی است که از سوابق حسابداری زیربنای صورتهای مالی و از منابع دیگر کسب می‌شود.
۹. قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد.

قواعد کلی زیر درباره قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی می‌تواند سودمند باشد :

- شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی قابل اعتمادتر است.
- شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد مورد رسیدگی، در صورت اثربخش بودن کنترل‌های داخلی آن واحد، قابل اعتمادتر است.
- شواهد حسابرسی که حسابرس مستقیماً کسب می‌کند (مانند، مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی است که به‌طور غیرمستقیم یا با استنتاج (مانند پرس و جو درباره اعمال یک کنترل)، کسب می‌شود.
- شواهد حسابرسی که به شکلی مستند اعم از کاغذی، الکترونیکی و هر شکلی دیگر باشد، قابل اعتمادتر است (مثلاً، صورتجلسه‌ای که همزمان با برگزاری یک جلسه تهیه می‌شود قابل اعتمادتر از توضیح شفاهی موضوعات بحث شده در جلسه است).
- شواهد حسابرسی که با استفاده از اصل مدارک فراهم می‌شود، از شواهد حسابرسی که با استفاده از تصویر مدارک یا دورنگار فراهم می‌گردد، قابل اعتمادتر است

روشهای کسب شواهد حسابرسی

۱۹. حسابرس با اجرای روشهای حسابرسی در موارد زیر، شواهد حسابرسی لازم را برای نتیجه‌گیریهای

معقولی که مبنای اظهارنظر حسابرسی قرار می‌گیرد، بدست می‌آورد :

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

(ب) آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها در پیشگیری یا کشف و اصلاح تحریفهای بااهمیت در سطح ادعاها، در صورت ضرورت یا به تشخیص حسابرس (در استانداردهای حسابرسی، روشهای حسابرسی که به این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً " آزمون کنترلها " نامیده می‌شود).

(پ) کشف تحریفهای با اهمیت در سطح ادعاها (در استانداردهای حسابرسی، روشهای حسابرسی که با این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً " آزمونهای محتوا " نامیده می‌شود. این آزمونها شامل آزمون جزئیات گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا و نیز روشهای تحلیلی می‌باشد).

بخش ۵-۵۰ : تاییدفواهی برون سازمانی

کلیات

۲ . حسابرس باید ضرورت استفاده از تاییدخواهی برون سازمانی را برای کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی به منظور پشتیبانی از برخی ادعاهای مندرج در صورتهای مالی، تعیین کند.

۴ . تاییدخواهی برون سازمانی عبارت است از فرایند کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی از طریق مکاتبه مستقیم شخص ثالث، در پاسخ به درخواست اطلاعات در باره یک‌مورد خاص مؤثر بر ادعاهای مدیریت در صورتهای مالی.

این‌گونه درخواستهای تاییدیه با هدف تشخیص جزئیات تغییرات احتمالی قراردادهای طراحی می‌شود.

در نمونه‌های زیر نیز می‌توان از تاییدفواهی برون سازمانی استفاده کرد:

الف- مانده‌های حسابهای بانک و سایر اطلاعات مربوط.

ب - مانده‌های حسابهای دریافتنی.

پ - موجودیهای مواد و کالای امانی نزد دیگران.

ت - اسناد مالکیت اموال که برای حفاظت یا به‌عنوان وثیقه نزد اشخاص ثالث نگهداری می‌شود.

ث - مانده حساب سرمایه‌گذارها.

ج - اوراق بهادار خریداری شده از طریق کارگزاران بورس که تا تاریخ ترازنامه تحویل گرفته نشده است.

چ - تسهیلات دریافتی از اعتبار دهندگان.

ح- مانده‌های حسابهای پرداختنی.

عوامل مؤثر بر قابلیت اعتماد تاییدیه‌ها شامل موارد زیر است:

- الف - کنترل‌هایی که حسابرس در مورد درخواستهای تاییدیه و پاسخهای دریافتی اعمال می‌کند.
ب - ویژگیهای پاسخ‌دهندگان.
پ - هرگونه محدودیت موجود در پاسخها یا تحمیل شده توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی.

استفاده از تاییدیه‌های مثبت و منفی

۲۰. حسابرس می‌تواند از درخواستهای تاییدیه مثبت یا منفی یا ترکیبی از هر دو استفاده کند.

۲۱. درخواست تاییدیه مثبت، از پاسخ‌دهنده می‌خواهد که در هر صورت با اعلام موافقت نسبت به اطلاعات داده شده یا با تکمیل اطلاعات درخواستی، به حسابرس پاسخ دهد.

۲۲. درخواست تاییدیه منفی از پاسخ‌دهنده می‌خواهد تنها در صورتی پاسخ دهد که با اطلاعات ارائه شده در درخواست تاییدیه، موافق نباشد.

۲۴. ترکیبی از تاییدیه‌های مثبت و منفی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. برای مثال، در مواردی که مبلغ کل مانده حسابهای دریافتی از تعداد زیادی مانده‌های کوچک و تعداد اندکی مانده‌های بزرگ تشکیل شده باشد، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که استفاده از درخواست تاییدیه مثبت در مورد تمام یا نمونه‌ای از مانده‌های بزرگ و درخواست تاییدیه منفی در مورد نمونه‌ای از مانده‌های کوچک، مناسب است.

عدم پاسخ به درخواست تاییدیه مثبت

۳۱. در مواردی که پاسخ درخواست تاییدیه مثبت دریافت نشود، حسابرس باید روشهای جایگزین را اجرا کند.

بخش ۵۱: مسابرسی نخستین - مانده‌های اول دوره

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره چگونگی برخورد با مانده‌های اول دوره، در مواردی است که صورتهای مالی برای نخستین بار رسیدگی می‌شود یا صورتهای مالی دوره قبل، توسط حسابرس دیگری رسیدگی شده باشد.

۲. حسابرس در حسابرسی نخستین باید شواهدی کافی و قابل قبول درباره موارد زیر گردآوری کند:
الف - نبود اشتباه یا تحریف در مانده‌های اول دوره که بر صورتهای مالی دوره جاری اثری با اهمیت دارد.

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

پ - یکنواختی در اعمال رویه‌های مناسب حسابداری یا اعمال صحیح تغییرات در رویه‌های حسابداری در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط.

روشهای مسابرسی

۴. کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرسی که حسابرس باید درباره مانده‌های اول دوره گردآوری کند به موضوعاتی چون موارد زیر بستگی دارد:
- رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد مورد رسیدگی.
 - این امر که صورتهای مالی دوره قبل حسابرسی شده است یا خیر، و در صورت انجام حسابرسی، موارد عدول از شکل استاندارد گزارش (شامل هر گونه بند توضیحی).
 - ماهیت حسابها و خطر وجود اشتباه یا تحریف در صورتهای مالی دوره جاری.
 - اهمیت مانده‌های اول دوره نسبت به صورتهای مالی دوره جاری.

بخش ۵۲: روشهای تملیلی

۲. حسابرس باید روشهای تملیلی را در مرحله برنامه‌ریزی و همچنین، در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی بکار گیرد. روشهای تملیلی می‌تواند در سایر مراحل نیز به کار رود.
۳. روشهای تملیلی یعنی تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده، شامل پی‌جویی نوسانات و روابط مالی و غیر مالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش‌بینی شده، انحراف دارد.

ماهیت و هدف روشهای تملیلی

۴. روشهای تملیلی شامل ارزیابی نتایج حاصل از مقایسه اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی با اطلاعاتی چون موارد زیر است:
- اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های قبل.
 - نتایج مورد انتظار واحد مورد رسیدگی؛ مانند، بودجه‌ها، پیش‌بینی‌ها یا برآوردهای حسابرس، چون برآورد مصرف مواد اولیه.
 - اطلاعات مشابه در صنعت؛ مانند، مقایسه‌نسبتهای مالی واحد مورد رسیدگی با شاخص صنعت یا نسبتهای مالی واحدهای اقتصادی هم‌اندازه در همان صنعت.
۷. روشهای تملیلی برای هر یک از مقاصد زیر استفاده می‌شود:
- الف- کمک به حسابرس در برنامه‌ریزی برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود سایر روشهای حسابرسی.

- ب- به عنوان آزمونهای محتوا، در مواردی که استفاده از آنها در کاهش خطر عدم کشف مربوط به برخی مندرجات خاص صورتهای مالی، مؤثرتر یا کارآمدتر از آزمون جزئیات است.
- پ- بررسی کلی صورتهای مالی در مرحله بررسی نهایی کار حسابرسی.

کاربرد روشهای تملیلی در بررسی کلی در پایان کار مسابرسی

۱۳. حسابرس در پایان کار حسابرسی یا تاریخی نزدیک به آن و هنگام نتیجه‌گیری کلی درباره انطباق

کلیت صورتهای مالی با شناخت وی از واحد مورد رسیدگی باید روشهای تحلیلی را بکار گیرد. جمع‌بندی نتایج حاصل از روشهای تحلیلی به قصد اثبات نتیجه‌گیریهای بدست آمده در جریان حسابرسی هریک از عناصر یا عوامل صورتهای مالی، انجام می‌شود.

میزان اتکا بر روشهای تحلیلی

اتکای حسابرس بر نتایج روشهای تحلیلی به برآورد وی از این خطر بستگی دارد که علی‌رغم وجود اشتباه یا تحریف با اهمیت، روشهای تحلیلی ممکن است همان روابط مورد انتظار را نشان دهد.

بخش ۵۳: نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

تعاریف

۳. نمونه‌گیری در حسابرسی (نمونه‌گیری) عبارت است از بکارگیری روشهای حسابرسی درباره کمتر از ۱۰۰ درصد اقلام تشکیل‌دهنده مانده یک حساب یا یک گروه معاملات به‌گونه‌ای که همه واحدهای نمونه‌گیری، شانس انتخاب شدن داشته باشند.
۴. اشتباه از دیدگاه این بخش به معنای انحراف از کنترلها (در موارد اجرای آزمون کنترلها) یا تحریف (در موارد اجرای آزمونهای محتوا) است.
۵. اشتباه غیرمعمول عبارت از اشتباهی است که تنها از یک رخداد استثنایی و قابل تشخیص ناشی می‌شود و از این رو، معرف اشتباهات موجود در جامعه نیست.
۶. **جامعه** عبارت است از مجموعه کاملی از اطلاعات که نمونه از آن انتخاب می‌شود و حسابرس می‌خواهد در مورد آن نتیجه‌گیری کند.

آزمونهای محتوا

۱۷. آزمونهای محتوا با مبالغ سروکار دارد و بر دوگونه است: روشهای تحلیلی و آزمون جزئیات معاملات و مانده حسابها. هدف آزمونهای محتوا، کسب شواهد حسابرسی لازم برای کشف تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی است.

ملاحظات مربوط به فطر هنگام کسب شواهد

۱۸. حسابرس هنگام کسب شواهد باید قضاوت حرفه‌ای خود را در برآورد خطر حسابرسی و طراحی روشهای حسابرسی لازم برای اطمینان یافتن از کاهش خطر به یک حد پایین قابل قبول بکار گیرد.

روشهای کسب شواهد

۲۱. روشهای کسب شواهد حسابرسی شامل واری، مشاهده، پرس‌وجو و تاییدخواهی، محاسبه و روشهای تحلیلی است. انتخاب روشهای مناسب به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شرایط موجود بستگی دارد. بکارگیری این روشها اغلب مستلزم انتخاب اقلامی از یک جامعه برای آزمون است.

طراحی نمونه

۳۱. حسابرس هنگام طراحی نمونه باید به هدفهای آزمون و ویژگیهای جامعه مورد آزمون توجه کند. حسابرس با در نظر گرفتن هدفهای آزمون، شرایطی را که اشتباه محسوب می شود، مورد توجه قرار می دهد.

اندازه نمونه

۴۰. حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه باید اطمینان یابد که خطر نمونه گیری به یک سطح پایین قابل قبولی کاهش یافته باشد. اندازه نمونه متاثر از میزانی از خطر نمونه گیری است که حسابرس حاضر به پذیرش آن می باشد. هرچه خطری که حسابرس می پذیرد پایین تر باشد، اندازه نمونه بزرگتر می شود.

انتخاب نمونه

۴۲. حسابرس باید اقلام نمونه را به گونه ای انتخاب کند که همه واحدهای نمونه گیری موجود در جامعه از شانس انتخاب شدن برخوردار باشند. نمونه گیری آماری مستلزم انتخاب اقلام نمونه به طور تصادفی است، به گونه ای که هر واحد نمونه گیری از شانس معینی برای انتخاب شدن برخوردار باشد.

ماهیت و دلیل اشتباهات

۴۸. حسابرس هنگام اجرای آزمون کنترلها، اساساً به طراحی و اعمال کنترلها و برآورد خطر کنترل توجه دارد. اما، هنگامی که اشتباهاتی شناسایی می شود، حسابرس باید موضوعاتی چون موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف- اثر مستقیم اشتباهات شناسایی شده بر صورتهای مالی.

ب- اثربخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و اثر آنها بر رویکرد حسابرسی در مواردی که، مثلاً، اشتباهات از زیرپاگذاری یک روش کنترل داخلی توسط مدیریت ناشی می شود.

تعمیم اشتباهات

۵۱. حسابرس در مورد آزمونهای محتوا باید اشتباهات پولی کشف شده در نمونه را به کل جامعه تعمیم دهد و اثر اشتباهات تعمیم داده شده را بر هدف خاص آزمون و سایر زمینههای حسابرسی بسنجد.

۵۲. چنانچه اشتباهی به عنوان اشتباه غیر معمول تشخیص داده شود می تواند در تعمیم اشتباهات نمونه به جامعه، مستثنی گردد.

ارزیابی نتایج نمونه

۵۴. حسابرس به منظور تایید برآورد اولیه از ویژگیهای مربوط جامعه یا ضرورت تجدیدنظر در آن باید نتایج نمونه را ارزیابی کند.

بخش ۵۴: مسابرسی برآوردهای مسابرداری

۳. برآورد مسابرداری یعنی تخمین مبلغ برخی از اقلام برای انعکاس در صورتهای مالی در مواردی

- که اندازه‌گیری دقیق آن امکانپذیر نیست؛ برای مثال:
- . ذخیره کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا و حسابهای دریافتی به منظور کاهش ارزش آنها به ارزش قابل بازیافت برآوردی.
 - . تخصیص بهای تمام‌شده داراییهای استهلاک‌پذیر در طول عمر مفید برآوردی آنها.
 - . درآمدهای تحقق یافته دریافت نشده.
 - . ذخیره مالیات بردرآمد.
 - . ذخیره زیان ناشی از دعاوی حقوقی.
 - . زیان ناشی از قراردادهای بلندمدت پیمانکاری در دست اجرا.
 - . ذخیره برای هزینه خدمات پس از فروش.

روشهای حسابرسی

- ۸. حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره برآوردهای حسابداری گردآوری کند تا از منطقی بودن آنها در شرایط موجود و در صورت لزوم، افشای مناسب آنها اطمینان حاصل کند.
- ۱۰. حسابرس باید یکی از رویکردهای زیر یا ترکیبی از آنها را در حسابرسی برآوردهای حسابداری بکار گیرد:

الف - بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت واحد مورد رسیدگی برای انجام برآوردهای حسابداری.

ب - محاسبه و استفاده از برآوردهای مستقل برای مقایسه با برآوردهای مدیریت.

پ - بررسی آن گروه از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که به برآوردهای حسابداری مربوط می‌شود.

آزمون‌های مناسب

- ۱۹. حسابرس باید روشهای محاسباتی مورد استفاده مدیریت را آزمون کند. نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود آزمونهای حسابرس به مواردی چون پیچیدگی محاسباتی برآوردهای حسابداری، ارزیابی حسابرس از روشها و شیوه‌های مورد استفاده واحد مورد رسیدگی در انجام برآوردها و اهمیت برآوردها نسبت به مندرجات صورتهای مالی، بستگی دارد.
- ۲۷. حسابرس باید یکایک اختلافات معقول را به منظور تشخیص اختلافاتی ارزیابی کند که همسو است و مجموع آنها می‌تواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد. در این گونه موارد، حسابرس باید برآوردهای حسابداری را به عنوان یک مجموعه در نظر بگیرد.

بخش ۵۵: اشخاص وابسته

- ۲. حسابرس باید روشهایی را اجرا کند که برای کسب شواهد کافی و قابل قبول درباره اقدامات مدیریت به منظور شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و اثر آن گروه از معاملات با اشخاص وابسته که به گونه‌ای با اهمیت بر صورتهای مالی موثر است، طراحی شده است. اما از حسابرسی نمی‌توان

انتظار داشت کلیه معاملات با اشخاص وابسته را کشف کند
۵. مسئولیت شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و معاملات انجام شده با آنان به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

وجود اشخاص وابسته و افشای موارد مربوط به آنها

۷. حسابرس باید اطلاعات ارائه شده توسط هیات مدیره و مدیریت واحد مورد رسیدگی را درباره اسامی کلیه اشخاص وابسته، بررسی و روشهای زیر را برای حصول اطمینان از کامل بودن اطلاعات مزبور، اجرا کند:

- الف - بررسی کاربرگهای حسابرسی سال قبل برای اطلاع از اسامی اشخاص وابسته شناخته شده.
 - ب - بررسی روشهای واحد مورد رسیدگی برای شناسایی اشخاص وابسته.
 - پ - پرس و جو درباره وابستگیهای اعضای هیات مدیره و مدیران اجرایی با سایر واحدهای اقتصادی.
 - ت - بررسی دفتر ثبت سهام برای تعیین اسامی سهامداران عمده واحد مورد رسیدگی، یا در صورت لزوم دریافت فهرست اسامی صاحبان عمده سرمایه از مراجع ذیصلاح.
 - ث - بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام، هیات مدیره و سایر مدارک قانونی مربوط.
 - ج - پرس و جو از سایر حسابرسیانی که در حال حاضر مشغول حسابرسی اجزای واحد مورد رسیدگی می باشند یا حسابرسان قبلی، درباره آگاهی آنان از وجود سایر اشخاص وابسته.
 - چ - بررسی اطلاعاتی که به مراجع ذیصلاح قانونی ارائه شده است.
- در مواردی که به نظر حسابرس، خطر کشف نشدن اشخاص وابسته با اهمیت، کم است، این روشها می تواند بسته به ضرورت، تعدیل شود.
۸. حسابرس باید از کفایت افشای روابط با اشخاص وابسته طبق استانداردهای حسابداری، اطمینان یابد.

رسیدگی به معاملات شناسایی شده با اشخاص وابسته

۱۳. حسابرس در رسیدگی به معاملات شناسایی شده با اشخاص وابسته باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره درستی ثبت و کفایت افشای این معاملات بدست آورد.

تاییدیه مدیران

۱۵. حسابرس باید تاییدیه ای از مدیریت واحد مورد رسیدگی در ارتباط با هر یک از موارد زیر دریافت کند:

- الف - کامل بودن اطلاعات ارائه شده درباره شناسایی اشخاص وابسته.
- ب - کفایت افشای اطلاعات مربوط به روابط با اشخاص وابسته در صورتهای مالی.

نتیجه گیری و گزارش حسابرس

۱۶. هرگاه حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی درباره روابط و معاملات با اشخاص وابسته بدست

آورد یا چنین نتیجه‌گیری کند که افشای مربوط به آنها در صورتهای مالی کافی نیست باید گزارش خود را به گونه‌ای مناسب تعدیل کند. در شرایط خاص حسابرسی می‌تواند علیرغم افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته، موضوع را به گونه‌ای مناسب در گزارش خود، درج کند.

بخش ۵۶ : رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره مسئولیت حسابرسی نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است. در این استاندارد، اصطلاح رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه هم برای رویدادهایی بکار می‌رود که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسی رخ می‌دهد و هم برای حقایق شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرسی.

۳. در استاندارد حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نحوه برخورد با رویدادهای مساعد و نامساعد واقع شده پس از تاریخ ترازنامه در صورتهای مالی، توصیف و این گونه رویدادها به دو گروه زیر طبقه‌بندی شده است:

الف) رویدادهایی که شواهد بیشتری را درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند.

ب) رویدادهایی که بیانگر شرایطی است که پس از تاریخ ترازنامه ایجاد شده است

رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسی

۴. حسابرسی برای شناسایی رویدادهایی که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسی رخ داده است و ممکن است مستلزم تعدیل صورتهای مالی یا افشا در آن باشد باید روشهایی را برای کسب شواهد کافی و قابل قبول، طراحی و اجرا کند. این روشها افزون بر روشهای متداولی (چون آزمون انقطاع زمانی موجودیها یا پرداختهای انجام شده پس از تاریخ ترازنامه به بستانکاران) است که عموماً برای کسب شواهد حسابرسی درباره مانده حسابها در تاریخ ترازنامه، نسبت به معاملات خاصی اجرا می‌شود که پس از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد.

رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرسی

و پیش از انتشار صورتهای مالی

۹. چنانچه حسابرسی پس از تاریخ گزارش خود اما پیش از انتشار صورتهای مالی، از رویدادهایی آگاه شود که می‌تواند صورتهای مالی را به گونه‌ای با اهمیت تحت تاثیر قرار دهد باید ضرورت تعدیل صورتهای مالی را ارزیابی کند، موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می‌دهد، به عمل آورد.

۱۱. در مواردی که حسابرسی به ضرورت تعدیل صورتهای مالی اعتقاد دارد، اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند و گزارش حسابرسی هنوز به واحد مورد رسیدگی ارائه نشده باشد، باید نظر

مشروط یا مردود ارائه شود.

رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورتهای مالی

۱۴. در مواردی که حسابرس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه می شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می توانست به تغییر در گزارش حسابرس بیانجامد باید ضرورت تجدیدنظر در صورتهای مالی را ارزیابی کند، موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می دهد، به عمل آورد

بخش ۵۷: تداوم فعالیت

۲. حسابرس در جریان برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی، بررسی کند.

مسئولیت مدیریت

۳. فرض تداوم فعالیت، یک اصل بنیادی در تهیه صورتهای مالی است. طبق فرض تداوم فعالیت، واحد مورد رسیدگی معمولاً به عنوان واحدی فرض می شود که در آینده قابل پیش بینی به فعالیت خود ادامه می دهد و قصد یا الزامی برای انحلال، توقف فعالیت، یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات را ندارد.

۶. ارزیابی مدیریت از فرض تداوم فعالیت، مستلزم قضاوت، در هر زمان مشخص، درباره پیامدهای آتی رویدادها یا شرایطی است که بطور ذاتی مبهم می باشند.

مسئولیت حسابرس

۸. مسئولیت حسابرس، بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی و بررسی احتمال وجود ابهامهای با اهمیت یا اساسی درباره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورتهای مالی دارد.

ملاحظات برنامه ریزی

۱۰. حسابرس در برنامه ریزی حسابرسی باید احتمال وجود رویدادها یا شرایطی را مورد توجه قرار دهد که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند.

دوره پس از ارزیابی مدیریت

۲۱. حسابرس باید درباره آگاهی مدیریت از رویدادها یا شرایط پس از دوره مورد ارزیابی که بتواند تردیدی عمده در باره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند، از آنان پرس و جو نماید.

نتیجه گیری و گزارشگری مسابرسی

۲۹. حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی بدست آمده باید مشخص کند که آیا به نظر وی رویدادها یا

خلاصه استانداردهای حسابرسی

شرایطی وجود دارد که به تنهایی یا در مجموع بتواند تردیدی عمده در توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند.

۳۳. در موارد وجود ابهام اساسی درباره تداوم فعالیت یا وجود موارد متعدد ابهام با اهمیت، شامل ابهام درباره تداوم فعالیت، که آثار بالقوه آن در مجموع اساسی باشد، حسابرس باید صرف نظر از افشا یا عدم افشای آنها در صورتهای مالی، نسبت به آن صورتهای عدم اظهار نظر ارائه کند.

۳۴. در صورت وجود ابهام با اهمیت و عدم افشای کافی در صورتهای مالی، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند.

مناسب نبودن فرض تداوم فعالیت

۳۵. چنانچه به نظر حسابرس، واحد مورد رسیدگی قادر به ادامه فعالیت نباشد اما صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد، حسابرس باید با توجه به میزان اهمیت، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

عدم تمایل مدیریت به انجام ارزیابی یا گسترش آن

۳۷. اگر مدیریت با وجود درخواست حسابرس، تمایلی به انجام ارزیابی یا گسترش آن نداشته باشد، حسابرس باید لزوم تعدیل گزارش خود را به دلیل وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، در نظر گیرد.

بخش ۵۸: تاییدیه مدیران

کلیات

۲. حسابرس در هر حسابرسی باید تاییدیه‌ای مناسب از مدیران دریافت کند .

تاییدیه مدیران به عنوان اعلام قبول مسئولیت صورتهای مالی

۳. حسابرس باید شواهدی را گردآوری کند که نشان دهد مدیران، مسئولیت ارائه صحیح صورتهای مالی را در انطباق با استانداردهای حسابداری، پذیرفته و صورتهای مالی را تایید کرده‌اند .

تاییدیه مدیران به عنوان یکی از شواهد مسابرسی

۴. حسابرس در مواردی هم که منطقی انتظار نمی‌رود شواهد کافی و قابل قبول دیگری وجود داشته باشد باید تاییدیه مدیران را درباره موضوعات با اهمیت صورتهای مالی، دریافت کند .

اقدامات حسابرس در صورت فوئداری مدیران از ارائه تاییدیه

۱۵. اگر مدیران از ارائه تاییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند خودداری کنند، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود و حسابرس باید نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

بخش ۶۰: استفاده از خدمات مسابرس دیگر

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم در مواردی است که حسابرس در اجرای وظیفه گزارشگری خود نسبت به صورتتهای مالی واحد مورد رسیدگی، از خدمات حسابرس دیگری برای رسیدگی به گزارشهای مالی یک یا چند جزء آن واحد استفاده می کند که گزارشهای مالی مزبور، جزئی از صورتتهای مالی واحد مورد رسیدگی را تشکیل می دهد. این استاندارد در مواردی که دو یا چند حسابرس برای انجام حسابرسی یک واحد اقتصادی بطور مشترک انتخاب می شوند یا چگونگی ارتباط حسابرس واحد مورد رسیدگی با حسابرس قبلی آن واحد، کاربرد ندارد.

۳. **مسابرس اصلی** یعنی حسابرس مسئول ارائه گزارش نسبت به صورتتهای مالی یک واحد مورد رسیدگی که صورتتهای مالی آن حاوی گزارشهای مالی یک یا چند جزء آن واحد است و گزارشهای مالی این اجزاء توسط حسابرس (یا حسابرسان) دیگری رسیدگی می شود.

۴. **مسابرس دیگر** یعنی شخصی غیر از حسابرس اصلی که مسئولیت ارائه گزارش نسبت به گزارشهای مالی جزء یا اجزایی از واحد مورد رسیدگی را به عهده دارد که جزئی از صورتتهای مالی واحد مورد رسیدگی حسابرس اصلی است. حسابرس دیگر، موسسات تابعه (خواه با همان نام یا با نامی دیگر)، موسسات وابسته موسسه حسابرسی حسابرس اصلی و حسابرسان و موسسات مستقل از موسسه حسابرسی حسابرس اصلی را شامل می شود.

۸. حسابرس اصلی برای تشخیص کفایت نتایج کار حسابرس دیگر از لحاظ مقاصد حسابرسی خود باید روشهای مناسبی را اجرا کند تا شواهد کافی و قابل قبولی بدست آورد.

۱۲. حسابرس اصلی باید یافته های با اهمیت حسابرس دیگر را ارزیابی کند.

مسئولیت مسابرس اصلی

۱۸. در مواردی که اجزایی از واحد مورد رسیدگی توسط حسابرسان دیگر حسابرسی می شود، حسابرس اصلی باید با رعایت استانداردها و راهنماییهای ارائه شده در این بخش، گزارش خود را تنها با مسئولیت خویش و بدون اشاره به کار انجام شده توسط حسابرسان دیگر، صادر کند

بخش ۶۱: ارزیابی کار واحد مسابرسی داخلی

کلیات

این استاندارد، در مواردی که کارکنان واحد حسابرسی داخلی، حسابرس مستقل را در اجرای روشهای حسابرسی یاری می دهند، کاربرد ندارد.

۲. حسابرس مستقل باید فعالیتهای واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر روشهای حسابرسی مستقل، ارزیابی کند. مورد توجه قرار دهد.

۳ . **مسابرسی داخلی** یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می آید و یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می شود . ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است.

دامنه رسیدگی و هدفهای واحد مسابرسی داخلی

۵ . دامنه رسیدگی و هدفهای واحد حسابرسی داخلی، بسته به اندازه و ساختار واحد مورد رسیدگی و نیازهای مدیریت آن، بسیار متفاوت است. بطور معمول، فعالیتهای واحد حسابرسی داخلی شامل یک یا چند مورد زیر است:

- . بررسی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی .
- . رسیدگی به گزارشهای مالی و عملیاتی .
- . بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی، شامل کنترلهای غیرمالی واحد مزبور.
- . بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزامات برون سازمانی و سیاستها، دستورالعملهای مدیریت و سایر الزامات درون سازمانی

۱۱ . حسابرس مستقل در جریان برنامه ریزی حسابرسی باید از کار واحد حسابرسی داخلی در زمینه های خاصی که ظاهرا به حسابرسی مستقل صورتهای مالی مربوط می شود، یک ارزیابی مقدماتی به عمل آورد.

ارزیابی و آزمون کار واحد مسابرسی داخلی

۱۶ . هنگامی که حسابرس مستقل می خواهد از نتایج برخی کارهای واحد حسابرسی داخلی استفاده کند باید این کارها را از لحاظ کفایت آنها برای دستیابی به هدفهای حسابرسی مستقل، مورد ارزیابی و آزمون قرار دهد .

بخش ۶۲: استفاده از نتایج کار کارشناس

۲ . چنانچه حسابرس بخواهد از نتایج کار کارشناس استفاده کند باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره مناسب بودن چنین کاری برای مقاصد حسابرسی، بدست آورد.

۳ . کارشناس در این استاندارد به فرد یا موسسه ای اطلاق می شود که دارای مهارت، دانش و تجربه در زمینه ای خاص غیر از حسابداری و حسابرسی است.

۵ . خدمات کارشناس می تواند به یکی از راههای زیر مورد استفاده قرار گیرد:

- الف - استخدام در واحد مورد رسیدگی.
- ب - استخدام توسط حسابرس.
- پ - دعوت به کار توسط واحد مورد رسیدگی.

ت - دعوت به کار توسط حسابرس.

صلاحیت حرفه‌ای و بیطرفی کارشناس

۸ . حسابرس در برنامه‌ریزی برای استفاده از نتایج کار کارشناس باید صلاحیت حرفه‌ای وی را ارزیابی کند. این ارزیابی با استفاده از راه‌های زیر انجام می‌شود:

الف - بررسی مدارک حرفه‌ای، جواز کار از مراجع ذیصلاح یا مدارک عضویت کارشناس در جوامع حرفه‌ای معتبر.

ب - بررسی تجارب و حسن شهرت کارشناس در زمینه‌ای که حسابرس می‌خواهد شواهد حسابرسی را به دست آورد

۱۵ . چنانچه نتایج کار کارشناس شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی را فراهم نکند یا نتایج کار وی با سایر شواهد حسابرسی هماهنگی نداشته باشد، حسابرس باید موضوع را به گونه‌ای مناسب حل و فصل کند. این امر ممکن است مستلزم مذاکره با مسئولین واحد مورد رسیدگی و کارشناس مزبور، اجرای روشهای اضافی (شامل ارجاع احتمالی کار به کارشناس دیگر) یا تعدیل گزارش حسابرس باشد.

اشاره به استفاده از خدمات کارشناس در گزارش حسابرس

۱۶ . حسابرس در مواردی که گزارش استاندارد صادر می‌کند نباید در گزارش خود به استفاده از کار کارشناس اشاره کند. اشاره به این مطلب ممکن است به عنوان مشروط شدن گزارش حسابرس یا به عنوان تقسیم مسئولیت تلقی شود، در حالی که هیچ کدام مورد نظر نبوده است.

بخش ۷۰: گزارش حسابرس مستقل درباره صورتهای مالی

اجزای اصلی گزارش حسابرس

۵ . اجزای اصلی گزارش حسابرس و ترتیب معمول آن به شرح زیر است :

الف - عنوان.

ب - مخاطب.

پ - بند مقدمه، شامل :

(۱) مشخص کردن عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده.

(۲) مشخص کردن مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حسابرس.

ت - بند دامنه رسیدگی (توصیف ماهیت حسابرسی) شامل :

(۱) اشاره به استانداردهای حسابرسی.

(۲) توصیف اهم کارهای انجام شده توسط حسابرس.

ث - بند اظهار نظر، شامل :

(۱) اشاره به استانداردهای حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی.

(۲) اظهارنظر درباره صورتهای مالی.

۵ - تاریخ گزارش.

۵ - نام و امضای حسابرس.

۵ - نشانی حسابرس.

۱۶. عبارت " ... از تمام جنبه‌های با اهمیت ..." که برای اظهارنظر استفاده می‌شود، حاکی از این است که حسابرس، تنها به موضوعاتی توجه دارد که از لحاظ صورتهای مالی، با اهمیت است.

تاریخ گزارش

۱۸. گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی، تاریخ گذاری شود.

گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت ...

((بند مقدمه))

ترازنامه شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳ × ۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا ... پیوست، مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده، است.

((بند دامنه (رسیدگی)))

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 پشتوانه‌مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل 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.

((بند اظهارنظر))

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳ × ۱ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور،

از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به‌نحو مطلوب نشان می‌دهد.

مؤسسه حسابرسی...

۲۳ فرورداد ۲۵ × ۱۳

۲۶. حسابرس باید به‌منظور برجسته کردن یک موضوع با اهمیت درباره مشکل تداوم فعالیت، گزارش خود را با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص تعدیل کند.

نظر مشروط باید هنگامی اظهار شود که حسابرس نتیجه‌گیری می‌کند نظر مقبول نمی‌تواند اظهار شود، اما اثر هرگونه عدم توافق با مدیریت یا محدودیت در دامنه رسیدگی چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) نیست که مستلزم اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر شود.

عدم اظهارنظر باید هنگامی ارائه شود که اثر احتمالی محدودیت در دامنه رسیدگی یا ابهام چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد که حسابرس نتواند نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر کند.

۳۴. **نظر مردود** باید هنگامی ارائه شود که اثر عدم توافق بر صورتهای مالی چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) است که حسابرس به این نتیجه برسد که گزارش مشروط برای افشای ماهیت گمراه‌کننده یا ناقص صورتهای مالی، کافی نیست.

بخش ۷۱: اطلاعات مقایسه‌ای

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درمورد مسئولیتهای حسابرس درباره اطلاعات مقایسه‌ای است. این استاندارد در مواردی که صورتهای مالی خلاصه شده به‌همراه صورتهای مالی حسابرسی شده ارائه می‌شود، کاربرد ندارد.

۳. اطلاعات مربوط به دوره مالی گذشته به یکی از دو شکل زیر ارائه می‌شود:

الف. اطلاعات مقایسه‌ای یعنی مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره گذشته که به‌عنوان بخشی از صورتهای مالی و به‌منظور استفاده در ارتباط با مبالغ و اطلاعات افشا شده دوره جاری (که در این استاندارد "اقدام دوره جاری" گفته می‌شود) ارائه می‌شود.

ب. صورتهای مالی مقایسه‌ای یعنی مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره گذشته که به‌منظور مقایسه با صورتهای مالی دوره جاری ارائه می‌شود.

مسئولیتهای حسابرس

روشهای حسابرسی اطلاعات مقایسه‌ای به‌منظور ارزیابی موارد زیر اجرا می‌گردد:

الف. یکنواختی در بکارگیری رویه‌های حسابداری مورد استفاده درباره اطلاعات مقایسه‌ای نسبت به اقدام دوره جاری و در صورت وجود تغییر رویه، اعمال اصلاحات و یا افشای مناسب.

ب. انطباق اطلاعات مقایسه‌ای با مبالغ و موارد افشا شده در صورتهای مالی دوره گذشته یا اعمال

اصلاحات و یا افشای مناسب.

گزارشگری

۱۰. حسابرس نباید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا، درباره صورتهای مالی دوره جاری، شامل اطلاعات مقایسه‌ای، به‌عنوان یک مجموعه واحد اظهار نظر می‌کند.

۱۷. در مواردی که اطلاعات مقایسه‌ای حسابرسی نشده است و حسابرس دوره جاری به‌تحریف با اهمیتی در اطلاعات مقایسه‌ای برخورد می‌کند، حسابرس باید از مدیریت بخواهد اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند و در صورت خودداری مدیریت از انجام آن باید گزارش خود را از این بابت تعدیل کند.

بخش ۷۲: سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی مسابرسی شده

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره ارزیابی سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده است که حسابرس نسبت به گزارش درباره آنها، الزامی ندارد.

۲. حسابرس باید "سایر اطلاعات" را به منظور شناسایی مغایرتهای با اهمیت آن با صورتهای مالی حسابرسی شده، مطالعه کند.

۳. "مغایرتهای با اهمیت" هنگامی وجود دارد که سایر اطلاعات، مندرجات صورتهای مالی حسابرسی شده را نقض کند.

۵. نمونه‌هایی از "سایر اطلاعات" می‌تواند شامل گزارش مدیریت یا هیات مدیره در مورد عملیات واحد مورد رسیدگی، نکات برجسته یا خلاصه اطلاعات مالی، اطلاعاتی در مورد کارکنان، مخارج سرمایه‌ای برنامه‌ریزی شده، نسبتهای مالی، نام اعضای هیات مدیره و اطلاعات انتخابی مربوط به فصلهای مختلف سال باشد.

مغایرتهای با اهمیت

۱۱. چنانچه حسابرس با مطالعه سایر اطلاعات، مغایرتهای با اهمیتی را شناسایی کند، باید ضرورت اصلاح صورتهای مالی حسابرسی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند.

۱۲. اگر اصلاح صورتهای مالی حسابرسی شده ضروری باشد و واحد مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد، حسابرس باید نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

تعریف با اهمیت حقایق

۱۶. چنانچه حسابرس با مواردی از سایر اطلاعات برخورد کند که به نظر می‌رسد حاوی تحریف با اهمیت حقایق است باید موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی مطرح نماید.

دسترسی به سایر اطلاعات پس از تاریخ گزارش محاسب

۲۰. اگر پس از مطالعه سایر اطلاعات، محاسب مغایرت‌های با اهمیتی را شناسایی کند یا از وجود تحریف با اهمیت حقایق آگاه شود، لازم است ضرورت تجدیدنظر در صورت‌های مالی محاسبی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند.

بخش ۸۰: گزارش محاسب در محاسبی موارد خاص

محاسبی موارد خاص شامل گزارش در موارد زیر است:

- الف - صورت‌های مالی تهیه‌شده براساس یک مبنای جامع حسابداری غیر از استانداردهای حسابداری.
 - ب - حساب‌های خاص، عناصر حسابها یا اقلام تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی (که از این پس "گزارش درباره اقلام صورت‌های مالی" نامیده می‌شود).
 - پ - رعایت مفاد قراردادها.
 - ت - صورت‌های مالی خلاصه‌شده.
۱۰. گزارش محاسب درباره صورت‌های مالی تهیه‌شده براساس سایر مبنای جامع حسابداری باید مبنای حسابداری مورد استفاده را تصریح یا به‌یادداشت همراه صورت‌های مالی که مبنای مزبور در آن تشریح شده است، اشاره کند.

گزارش درباره اقلام صورت‌های مالی

۱۲. گاه از محاسب خواسته می‌شود درباره یک یا چند قلم از اقلام صورت‌های مالی، مانند حساب‌های دریافتنی، موجودیهای مواد و کالا، پاداش بهره‌وری کارکنان یا ذخیره مالیات بردارآمد، نظر حرفه‌ای اظهار کند. محاسب تنها در صورتی می‌تواند درباره یک یا چند قلم از اقلام صورت‌های مالی گزارش دهد که صورت‌های مالی دربرگیرنده آن اقلام را محاسبی کرده باشد.
۱۴. محاسب باید اصل اهمیت را در ارتباط با اقلام مورد رسیدگی از صورت‌های مالی، مورد توجه قرار دهد.

بخش ۹۱: بررسی اجمالی صورت‌های مالی

هدف از بررسی اجمالی صورت‌های مالی

. هدف از بررسی اجمالی صورت‌های مالی این است که محاسب بتواند براساس رسیدگی‌هایی که بمراتب محدودتر از محاسبی است و تمام شواهد لازم و کافی را برای محاسبی صورت‌های مالی تامین نمی‌کند، چنین نظر دهد که به مورد یا موارد با اهمیتی که حاکی از انحراف از استانداردهای حسابداری باشد، برخورد نکرده است (اطمینان محدود).

اصول کلی ماکم بر بررسی اجمالی صورت‌های مالی

۴ . حسابرس در بررسی اجمالی صورتهای مالی باید "آیین رفتار حرفه‌ای" را رعایت کند. اصول آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر مسئولیتهای حرفه‌ای حسابرس به شرح زیر است:

الف - استقلال

ب - درستکاری

پ - بیطرفی

ت - صلاامیت و مراقبت حرفه‌ای

ث - رازداری

ج - رفتار حرفه‌ای

چ - اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط

. حسابرس باید بررسی اجمالی صورتهای مالی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و بداند که ممکن است شرایطی وجود داشته که موجب اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورتهای مالی شده باشد. ۱۹ . حسابرس در بررسی اجمالی صورتهای مالی باید موضوع اهمیت را همان گونه مورد توجه قرار دهد که در حسابرسی صورتهای مالی به آن می‌پردازد.

اطمینان ممدود (سلبی)

۹ . حسابرس با بررسی اجمالی، در سطحی محدود اطمینان می‌دهد که صورتهای مالی مورد بررسی وی عاری از اشتباه یا تحریف با اهمیت است. اما، این اطمینان به شکل منفی (سلبی) اظهار می‌شود.

۲۷ . گزارش بررسی اجمالی باید حاوی یکی از موارد زیر باشد:

الف - این موضوع که حسابرس در جریان بررسی اجمالی خود به اطلاعاتی برخورد نکرده است که نشان دهد صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه نشده است.

ب - تشریح موارد عدم رعایت استانداردهای حسابداری و در صورت امکان، تعیین آثار ریالی آنها بر صورتهای مالی، همراه با یکی از موارد زیر:

(۱) ارائه نظر مشروط در پارچوب اطمینان ممدود.

(۲) ارائه نظر مردود

بخش ۹۲: اجرای روشهای توافقی (رسیدگی به اطلاعات مالی)

۳ . اجرای روشهای توافقی می‌تواند شامل روشهای مشخصی درباره هر یک از اقلام (مانند، حسابهای پرداختنی، حسابهای دریافتنی، خرید از اشخاص وابسته و فروش و سود هر یک از اجزای واحد مورد رسیدگی)، یکی از صورتهای مالی (برای مثال، ترازنامه) یا حتی مجموعه صورتهای مالی باشد.

هدف از اجرای روشهای توافقی

۴. هدف از اجرای روشهای توافقی، گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای مشخص با ماهیت حسابرسی است که مورد توافق حسابرس، واحد مورد رسیدگی و/یا هر شخص ثالث ذیربطی قرار گرفته است.

روشهای رسیدگی و شواهد

۱۵. حسابرس باید روشهای توافقی رسیدگی را اجرا و از شواهد کسب شده، به عنوان مبنای گزارش یافته‌های عینی استفاده کند.

۱۶. حسابرس می‌تواند در اجرای روشهای توافقی از شیوه‌های زیر استفاده کند:

. پرس‌وجو و تجزیه و تحلیل.

. مناسبه مجدد، مقایسه و سایر کنترل‌های مناسباتی.

. مشاهده.

. بازرسی.

. دریافت تاییدیه.

بخش ۹۳: تنظیم اطلاعات مالی

کلیات

۲. اگرچه تاکید این استاندارد، تنظیم اطلاعات مالی است، اما می‌تواند برای تنظیم اطلاعات غیرمالی نیز سودمند واقع شود، مشروط بر آن که حسابرس از موضوع شناخت کافی داشته باشد. ارائه خدمات معین و محدود به صاحبکار مثلاً حل و فصل موارد خاص حسابداری به منظور انعکاس در صورتهای مالی، تنظیم اطلاعات مالی محسوب نمی‌شود.

هدف از تنظیم اطلاعات مالی

۳. هدف از تنظیم اطلاعات مالی، بکارگیری دانش و تخصص حسابرسان در زمینه حسابداری برای گردآوری، طبقه‌بندی و تلخیص اطلاعات مزبور است.

۴. قرارداد تنظیم اطلاعات مالی معمولاً شامل تنظیم تمام یا بخشی از صورتهای مالی است، اما می‌تواند گردآوری، طبقه‌بندی و تلخیص سایر اطلاعات مالی را نیز شامل شود.

● رعایت اصل استقلال برای انعقاد قراردادهای تنظیم اطلاعات مالی، ضروری نیست، اما در مواردی که حسابرس استقلال ندارد، این موضوع باید در گزارش وی انعکاس یابد.

۱۳. حسابرس جز در موارد تصریح شده در این استاندارد، معمولاً ملزم به انجام موارد زیر نیست:

الف - پرس‌وجو از مدیران و امد اقتصادی درباره (ریایی) قابلیت اعتماد و کامل بودن

اطلاعات ارائه شده.

ب - ارزیابی کنترل‌های دافلی.

پ - اثبات هرگونه موضوع مطرح شده.

ت - اثبات هرگونه توضیح ارائه شده.

۱۶. چنانچه حسابرس از وجود اشتباه یا تحریف با اهمیتی در اطلاعات مالی تنظیم‌شده آگاه شود باید درباره چگونگی اصلاح مناسب آن، با صاحبکار توافق کند.

۱۹. کلیه صفحات اطلاعات مالی تنظیم شده توسط حسابرس باید به مهر "حسابرسی نشده" یا "تنظیم شده بدون حسابرسی یا بررسی اجمالی" مهور شود.

بخش ۱۰۵: حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک

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 حسابرس 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.

تفکیک محدود وظایف

۴. واحدهای اقتصادی کوچک در مقایسه با واحدهای اقتصادی بزرگ، معمولاً منابع کمتری را به اجرای وظایف امور مالی تخصیص می‌دهند؛

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 می‌شود، امکانپذیر نیست.

۷. به دلیل تفکیک محدود وظایف شاید نتوان برای کشف تقلب یا اشتباه، بر سیستم کنترل داخلی اتکا کرد

تسلط مدیر یا صاحب سرمایه

خلاصه استانداردهای حسابرسی

۹. مدیر یا صاحب سرمایه‌ای که فعالانه در اداره امور واحد اقتصادی مشارکت می‌کند، ممکن است بر فعالیت واحد اقتصادی در همه زمینه‌های 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.

۱۱. عیب‌بزرگ‌چنین تسلطی، احتمال‌زیر پا گذاردن کنترل‌های داخلی است.

در حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک، دریافت تاییدیه مدیران برای حسابرس از اهمیت ویژه‌ای 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 حسابرس معمولاً خطر کنترل را در واحدهای اقتصادی کوچک، در حد بالا برآورد می‌کند.

بخش ۱۰۷: ارتباطات با مدیریت

کلیات

۲. برخی جنبه‌های روابط حسابرس با مدیریت را الزامات قانونی و حرفه‌ای تعیین می‌کند و برخی دیگر تحت تاثیر روشهای اجرایی حسابرس است. ارتباط حسابرس با مدیریت همواره با توجه به این الزامات و روشها برقرار می‌شود.

۳. مدیریت در این بخش، هیات مدیره و مدیران ارشد اجرایی یا سایر کسانی که به نیابت از طرف آنان، مسئولیت اداره امور واحد مورد رسیدگی را به عهده دارند، شامل می‌شود.

الزامات قانونی و حرفه‌ای آیین رفتار حرفه‌ای

۴. حسابرس در جریان حسابرسی صورتهای مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت واحد مورد رسیدگی برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه‌ای اثربخش و کارآمد انجام دهد. این ارتباط باید با رعایت اصول رفتار حرفه‌ای ایجاد شود.

ارتباط با مدیریت در طول عملیات حسابرسی

۱۰. حسابرس در جریان حسابرسی، درباره موضوعات گوناگونی چون موارد زیر با مدیریت مذاکره می‌کند:

- شناخت موضوع فعالیت و امد مورد رسیدگی.
- طرح کلی حسابرسی.
- تاثیر قوانین یا استانداردهای حرفه‌ای جدید بر کار حسابرسی.
- اطلاعات لازم برای برآورد خطر حسابرسی.

- توضیحات ، شواهد مسابرسی و اظهارات مدیریت.
- موارد مشاهده شده در جریان مسابرسی موضوعاتی چون کارایی عملیاتی یا اداری، سیاستهای تجاری و سایر موضوعات مورد علاقه و هرگونه پیشنهاد در این زمینه.

بخش ۳۱۴: رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

۲. حسابرس در رسیدگی به اطلاعات مالی آتی باید شواهد مناسب و کافی درباره موارد زیر کسب کند:
الف- نامعقول نبودن مفروضات بهترین برآورد مدیریت که زیربنای اطلاعات مالی آتی است و سازگاری مفروضات ذهنی با هدف اطلاعات.

ب - تهیه اطلاعات مالی آتی بر مبنای مفروضات مربوط به نحو مناسب.

پ - ارائه اطلاعات مالی آتی به نحو مناسب و افشای کافی مفروضات با اهمیت، از جمله تفکیک روشن مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی.

ت - تهیه اطلاعات مالی آتی به طور یکنواخت با صورتهای مالی تاریخی و با استفاده از رویه‌های حسابداری مناسب.

۳. "اطلاعات مالی آتی" یعنی اطلاعات مالی که مبتنی بر مفروضاتی درباره رویدادهای آتی و اقدامات احتمالی واحد مورد رسیدگی است. این اطلاعات از لحاظ ماهیت، بسیار ذهنی است و تهیه آن مستلزم اعمال قضاوت قابل توجه است. اطلاعات مالی آتی می‌تواند به شکل پیش بینی، فرضی یا ترکیبی از هر دو باشد، برای مثال، اطلاعات مالی پیش‌بینی شده یک‌ساله به علاوه اطلاعات مالی فرضی پنج ساله.

۴. "اطلاعات مالی پیش‌بینی شده" یعنی اطلاعات مالی آتی تهیه شده بر مبنای مفروضاتی درباره رویدادهای آتی که مدیریت انتظار دارد رخ دهد و اقداماتی که مدیریت در تاریخ تهیه اطلاعات، انتظار دارد در آینده انجام دهد (مفروضات بهترین برآورد).

۵. "اطلاعات مالی فرضی" یعنی اطلاعات مالی آتی که بر اساس یکی از مبانی زیر تهیه شده است:

الف- مفروضات ذهنی درباره رویدادهای آتی و اقدامات مدیریت که لزوماً انتظار وقوع آنها نمی‌رود، مانند مفروضاتی که برخی واحدهای تجاری در مرحله پیش از بهره‌برداری یا در هنگام بررسی تغییر عمده در نوع عملیات خود در نظر می‌گیرند.

ب - ترکیبی از مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی.

۱۱. هنگامی که مفروضات، کاملاً غیر واقع‌بینانه است یا حسابرس بر این باور است که اطلاعات مالی آتی برای استفاده مورد نظر نامناسب است، وی باید از پذیرش کار خودداری یا از آن کناره‌گیری کند.

خلاصه استانداردهای حسابرسی

- حسابرسان باید درباره موارد استفاده اطلاعات مالی آتی، کامل بودن مفروضات عمده مدیریت و پذیرش مسئولیت اطلاعات مالی آتی توسط مدیریت، تاییدیه کتبی از مدیریت دریافت کنند.

www.irhesabdaran.ir