

حسابرسی عملیاتی طبق استانداردهای حسابرسی



این مجموعه بیانگر تعیین اهداف کلی حسابرس مستقل، مسئولیتهای کلی حسابرس مستقل، حسابرسی صورتهای مالی و نحوه گزارش حسابرسی می باشد که مخاطب را با نحوه اجرا عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی یاری می رساند.

فهرست

صفحه

۳	..... دامنه کاربرد
۳	..... تعاریف
۵	..... تحریفهای حسابرسی
۶	..... اهداف کلی حسابرس
۶	..... الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی
۷	..... تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها
۸	..... روشهای برآورد خطر
۹	..... شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی
۹	..... حسابرسی صورتهای مالی
۱۰	..... تهیه صورتهای مالی
۱۱	..... ملاحظات خاص حسابرسی در بخش عمومی
۱۱	..... اظهار نظر حسابرس
۱۱	..... الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی
۱۲	..... قضاوت حرفه‌ای
۱۲	..... خطر حسابرسی
۱۳	..... خطرهای تحریف بااهمیت
۱۴	..... خطر عدم کشف
۱۵	..... محدودیتهای ذاتی حسابرسی
۱۶	..... انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

صفحه

۱۷	اطلاعات مقایسه ای
۱۸	گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
۱۸	اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی
۱۹	رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس
۲۱	رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورتهای مالی
۲۲	رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورتهای مالی
۲۳	بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
۲۳	اجزای گزارش حسابرس
۲۷	پیوست ۱ - نمونه گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی
۲۹	پیوست ۲ - نمونه گزارش مشروط حسابرس
۳۱	پیوست ۳ - نمونه گزارش عدم اظهارنظر حسابرس
۳۳	منابع و مآخذ

دامنه کاربرد

- این استاندارد، مسئولیتهای کلی حسابرس مستقل را در حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی، تبیین می‌کند. به خصوص، در این استاندارد اهداف کلی حسابرس مستقل تعیین می‌گردد و ماهیت و دامنه کار حسابرسی طراحی شده برای دستیابی به آن اهداف، توصیف می‌شود. این استاندارد همچنین دامنه کاربرد و ساختار استانداردهای حسابرسی را تشریح می‌کند و مسئولیتهای کلی حسابرس مستقل در تمام حسابرسیها از جمله الزام به رعایت استانداردهای حسابرسی را مشخص می‌کند. از این پس، به جای واژه "حسابرس مستقل" از واژه "حسابرس" استفاده می‌شود.
- استانداردهای حسابرسی با پیش‌فرض انجام حسابرسی صورتهای مالی توسط یک حسابرس، تدوین شده است؛ لذا باید هنگام حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی، حسب مورد، تعدیل شود. استانداردهای حسابرسی به مسئولیتهایی که ممکن است در قوانین و مقررات برای حسابرسان در نظر گرفته شده باشد، نمی‌پردازد. این‌گونه مسئولیتهای ممکن است با مسئولیتهای مشخص شده در استانداردهای حسابرسی متفاوت باشد. در عین حال، با آنکه استانداردهای حسابرسی ممکن است در چنین شرایطی کمک‌کننده باشد، لیکن حسابرس باید از ایفای تعهدات قانونی، مقرراتی و حرفه‌ای خود اطمینان یابد.

تعاریف

برای اهداف استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

حسابرس - شخص یا اشخاصی که حسابرسی را انجام می‌دهند و معمولاً شامل مدیر مسئول کار یا دیگر اعضای تیم حسابرسی، یا مؤسسه حسابرسی است. در استانداردهای حسابرسی چنانچه انجام الزام یا مسئولیتی توسط مدیر مسئول کار مدنظر باشد، از اصطلاح "مدیر مسئول کار" به جای "حسابرس" استفاده می‌شود. در بخش عمومی بسته به مورد از اصطلاحات معادل "مدیرمسئول کار" و "مؤسسه حسابرسی" برای این منظور استفاده می‌شود.

ارکان راهبری - شخص یا اشخاصی که مسئول هدایت راهبردی، پاسخگویی و نظارت بر واحد

تجاری شامل نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، هستند. در اغلب واحدهای تجاری منظور از این اصطلاح، هیئت‌مدیره است، لیکن بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی واحد تجاری، ممکن است شامل کمیته حسابرسی، هیئت‌امنا، هیئت‌عامل یا سایر ارکان مشابه باشد.

اطلاعات مالی تاریخی - اطلاعاتی که در قالب اصطلاحات مالی درباره یک واحد تجاری ارائه می‌شود و اساساً از سیستم حسابداری آن واحد تجاری درباره رویدادهای اقتصادی دوره‌های زمانی گذشته یا شرایط و اوضاع اقتصادی در مقاطعی از زمان در گذشته بدست می‌آید.

تحریف - هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورتهای مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط. تحریفها می‌تواند ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. در مواردی که حسابرس نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر، اظهارنظر می‌کند، تحریفها همچنین شامل آن بخش از تعدیلات در مبالغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا موارد افشا است که به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت ضروری است.

خطر تحریف بااهمیت - خطر اینکه صورتهای مالی قبل از انجام حسابرسی، به طور با اهمیتی تحریف شده باشد. این خطر در سطح ادعاهای مدیریت شامل دو جزء زیر است:

الف - خطر ذاتی - آسیب‌پذیری ادعای مدیریت درباره یک گروه معاملات، یک مانده حساب یا یک مورد افشا، بدون در نظر گرفتن کنترلهای مربوط، در برابر تحریفی که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفها، بااهمیت باشد.

ب - خطر کنترل - خطر اینکه کنترلهای داخلی واحد تجاری نتواند از بروز تحریف در ادعاهای مدیریت درباره یک گروه معاملات، یک مانده حساب یا یک مورد افشا که به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفها، بااهمیت است، پیشگیری یا به موقع آن را کشف و اصلاح کند.

خطر حسابرسی - خطر اینکه حسابرس هنگام وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، نسبت به آن نظر نامناسب ارائه کند. خطر حسابرسی تابعی از خطر تحریف بااهمیت و خطر عدم کشف است.

خطر عدم کشف - خطر اینکه روشهای حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، نتواند تحریفی را کشف کند که به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفها، بااهمیت است.

شواهد حسابرسی - اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتایجی که مبنای اظهارنظر وی قرار می‌گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی و سایر اطلاعات است. برای اهداف استانداردهای حسابرسی:

- کافی بودن شواهد حسابرسی، معیار کمیت شواهد حسابرسی است. کمیت شواهد حسابرسی تابع ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت و همچنین کیفیت شواهد است.
- مناسب بودن شواهد حسابرسی، معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به مربوط بودن و قابلیت اتکای شواهد حسابرسی در پشتیبانی از نتیجه‌گیریهایی که مبنای اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد، اشاره دارد.

اطمینان معقول - یک سطح اطمینان بالا (نه مطلق) در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی.

فرض اساسی در رابطه با مسئولیتهای مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری در قبال حسابرسی

* عبارت "فرض اساسی در رابطه با مسئولیتهای مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری در قبال حسابرسی" می‌تواند به اختصار با اصطلاح "فرض اساسی" نیز بیان شود.

تحریفهای حسابرسی

به طور کلی، تحریفها، شامل اطلاعات حذف شده یا از قلم افتاده، زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که به طور معقول انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر گذارد. قضاوت درباره اهمیت، با توجه به شرایط موجود صورت می‌گیرد و تحت تأثیر درک حسابرس از نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و میزان یا ماهیت تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد. حسابرس نسبت به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد اظهارنظر می‌کند و بنابراین، در قبال کشف تحریفهایی که به

تنهایی یا در مجموع بر صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد اثر بااهمیتی نمی‌گذارد، مسئولیتی ندارد.

الزامات استانداردهای حسابرسی برای پشتیبانی حسابرس در کسب اطمینان معقول

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند. حسابرس از جمله ملزم به انجام موارد زیر است:

- تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) برمبنای شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی.
- کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره وجود یا نبود تحریفهای بااهمیت، از طریق طراحی و اجرای روشهای حسابرسی مناسب در برخورد با خطرهای ارزیابی شده.
- اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، براساس نتایج بدست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده.

اهداف کلی حسابرس

اهداف کلی حسابرس در انجام حسابرسی صورتهای مالی عبارت است از:

- الف. کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، تا بدین وسیله حسابرس بتواند نسبت به اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند؛ و
- ب. گزارشگری نسبت به صورتهای مالی و اطلاع‌رسانی لازم طبق استانداردهای حسابرسی، براساس یافته‌های حسابرسی.

در تمام مواردی که کسب اطمینان معقول برای حسابرس میسر نیست و ارائه اظهارنظر مشروط در گزارش حسابرس با توجه به شرایط موجود، برای مقاصد گزارشگری به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، کافی نیست، حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی، عدم اظهارنظر ارائه می‌کند یا در مواردی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، از کار کناره‌گیری می‌کند.

الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی

حسابرس باید الزامات آیین‌رفتار حرفه‌ای، شامل استقلال، را در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی رعایت کند.

تردید حرفه‌ای

حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن

است موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود.

قضاوت حرفه‌ای

حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورتهای مالی بکارگیرد.

تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها

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.

" **تقلب** " عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد. هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورتهای مالی نباشد. حسابرسان درباره وقوع تقلب قضاوت حقوقی نمی‌کنند. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد به عنوان " تقلب مدیران " و تقلبی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی صورت می‌پذیرد به عنوان " تقلب کارکنان " نامیده می‌شود. در هر دو حالت، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از واحد مورد رسیدگی نیز وجود داشته باشد.

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.

گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، سروکار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورتهای مالی.
- ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورتهای مالی.
- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا به عمد.

روشهای برآورد خطر

حسابرس برای کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی، باید روشهای برآورد خطر زیر را اجرا کند:

الف. پرس و جو از مدیریت و سایر کارکنان واحد مورد رسیدگی؛

ب. روشهای تحلیلی؛ و

پ. مشاهده و واریسی.

حسابرس لازم نیست همه روشهای برآورد خطر یاد شده در بالا را برای هر مورد شناخت مندرج در بند زیر اجرا کند. اما، همه روشهای برآورد خطر در طول کسب شناخت لازم، توسط حسابرس اجرا می‌شود.

شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی

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 رویه‌های 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. اندازه‌گیری و بررسی عملکرد مالی واحد مورد رسیدگی.

ث. کنترل‌های داخلی.

حسابرسی صورتهای مالی

هدف حسابرس، افزایش میزان اطمینان استفاده‌کنندگان به صورتهای مالی است. این هدف با اظهارنظر حسابرس نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، تأمین می‌شود. انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، مبنای لازم را برای اظهارنظر حسابرس فراهم می‌کند.

- استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرس، وی را ملزم می‌کند نسبت به عاری بودن صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه اطمینان معقول کسب کند. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است. اطمینان معقول زمانی بدست می‌آید که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند (خطر حسابرسی به معنی اظهارنظر نامناسب حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف بااهمیت است). با این وجود، اطمینان معقول به منزله اطمینان مطلق نیست، چرا که به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی بسیاری از شواهد حسابرسی که حسابرس از آنها برای نتیجه‌گیری و اظهارنظر استفاده می‌کند، قطعی نیست بلکه متقاعدکننده می‌باشد.

دامنه حسابرسی

حسابرس نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر می‌کند. چنین اظهارنظری در تمام حسابرسی‌های صورتهای مالی، معمول است. بنابراین، اظهارنظر حسابرس، مواردی از قبیل تداوم فعالیت واحد تجاری یا کارآیی و اثربخشی اداره امور واحد تجاری توسط مدیران اجرایی را تضمین نمی‌کند. برخی قوانین یا مقررات ممکن است حسابرس را ملزم به اظهارنظر نسبت به سایر موضوعات خاص مانند اثربخشی کنترل‌های داخلی یا سازگاری گزارش هیئت‌مدیره با صورتهای مالی کند. اگرچه استانداردهای حسابرسی مرتبط با اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، حاوی الزامات و رهنمودهایی در رابطه با چنین موضوعاتی نیز می‌باشد، اما اگر حسابرس برای اظهارنظر نسبت به چنین موضوعاتی مسئولیت داشته باشد لازم است کار بیشتری را انجام دهد.

تهیه صورتهای مالی

قوانین و مقررات موجود، مسئولیتهایی را در رابطه با گزارشگری مالی، به عهده مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری گذاشته است. حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی مبتنی بر این فرض است که مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری از مسئولیتهای خود در قبال موارد زیر اطلاع داشته و آن را پذیرفته‌اند:

الف. تهیه و ارائه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط؛

ب. طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی به گونه‌ای که

عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد؛ و

پ. فراهم کردن موارد زیر برای حسابرس:

۱. امکان دسترسی به کلیه اطلاعات مربوط به تهیه صورتهای مالی مانند اسناد و مدارک،

۲. هرگونه اطلاعات اضافی که حسابرس ممکن است از مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری برای دستیابی به اهداف حسابرسی درخواست کند، و

۳. امکان دسترسی نامحدود به کارکنانی از واحد تجاری که حسابرس دسترسی به آنها را برای کسب شواهد حسابرسی، ضروری تشخیص می‌دهد.

الزامات چارچوب گزارشگری مالی، مجموعه کامل صورتهای مالی را مشخص می‌کند. در بسیاری از چارچوبها، صورتهای مالی، به قصد ارائه اطلاعات لازم درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقد یک واحد تجاری تهیه می‌شود. در چنین چارچوبهایی، یک مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط است. در برخی دیگر از چارچوبهای گزارشگری مالی، مجموعه کامل صورتهای مالی تنها شامل یک صورت مالی و یادداشتهای توضیحی مربوط است.

نمونه‌هایی از یک صورت مالی منفرد (شامل یادداشتهای توضیحی مربوط) به شرح زیر است:

- ترازنامه یا صورت وضعیت مالی.
- صورت سود و زیان یا صورت تغییرات در وضعیت مالی.
- صورت جریان وجوه نقد.
- صورت درآمدها و هزینه‌ها.

ملاحظات خاص حسابرسی در بخش عمومی

اهداف و الزامات حسابرسی صورتهای مالی در واحدهای بخش عمومی گسترده‌تر از اهداف و الزامات حسابرسی صورتهای مالی در سایر واحدهای تجاری است. در نتیجه، فرض اساسی مرتبط با مسئولیتهای مدیریت، در حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی ممکن است دربرگیرنده مسئولیتهای اضافی مانند مسئولیت انجام معاملات و رویدادها طبق قوانین، مقررات یا سایر الزامات باشد.

اظهار نظر حسابرس

حسابرس نسبت به اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر می‌کند. بنابراین، اظهار نظر حسابرس به چارچوب گزارشگری مالی مربوط و قوانین و مقررات ذیربط بستگی دارد. اغلب چارچوبهای گزارشگری مالی دربرگیرنده الزامات مرتبط با ارائه صورتهای مالی است، از این رو، "تهیه" صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، نحوه "ارائه" را نیز دربرمی‌گیرد.

الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی

حسابرس تابع الزامات اخلاق حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی صورتهای مالی، از جمله الزامات استقلال، است. بخشهای الف و ب "آیین رفتار حرفه‌ای"، مربوط به حسابرسی صورتهای مالی است.

بخش الف "آیین رفتار حرفه‌ای"، اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای را برای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی تعیین می‌کند و یک چارچوب نظری برای کاربرد آن اصول فراهم می‌کند.

اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای که حسابرس ملزم به رعایت آن است عبارت است از:

(الف) درستکاری،

(ب) بیطرفی،

(پ) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای،

(ت) رازداری،

(ث) رفتار حرفه‌ای، و

(ج) اصول و ضوابط حرفه‌ای.

بخش ب "آیین رفتار حرفه‌ای"، چگونگی بکارگیری چارچوب نظری را در شرایط خاص تشریح می‌کند.

قضاوت حرفه‌ای

اعمال قضاوت حرفه‌ای برای انجام مناسب کار حسابرسی، امری اساسی است، زیرا تفسیر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در تمام مراحل حسابرسی، بدون بهره‌گیری از دانش و تجربه در خصوص واقعیتها و شرایط موجود میسر نیست.

اعمال قضاوت حرفه‌ای، به خصوص برای تصمیم‌گیری درباره موضوعات زیر، ضروری است:

- اهمیت و خطر حسابرسی.
- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی مورد استفاده برای رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی.
- ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده و نیاز به انجام کار بیشتر برای دستیابی به اهداف استانداردهای حسابرسی و در نتیجه اهداف کلی حسابرس.
- ارزیابی قضاوت‌های مدیران اجرایی در بکارگیری چارچوب گزارشگری مالی مربوط برای واحد تجاری.
- نتیجه‌گیری براساس شواهد حسابرسی کسب شده برای مثال، ارزیابی منطقی بودن برآوردهای انجام شده توسط مدیران اجرایی در تهیه صورتهای مالی.

خطر حسابرسی

- خطر حسابرسی، تابعی از خطر تحریف بااهمیت و خطر عدم کشف است. ارزیابی خطرها بر مبنای روشهای حسابرسی اجرا شده برای کسب اطلاعات مورد نیاز به این منظور و شواهد کسب شده در جریان حسابرسی، انجام می‌شود. ارزیابی خطر اساساً با اعمال قضاوت حرفه‌ای انجام می‌شود، نه با اندازه‌گیری دقیق.
- حسابرس ممکن است در مورد صورتهای مالی که عاری از تحریف بااهمیت است، اظهار نظر نادرست (مشروط یا مردود) ارائه کند. در استانداردهای حسابرسی این خطر به دلیل بی‌اهمیت بودن، جزء خطر حسابرسی محسوب نمی‌شود. بعلاوه، خطر حسابرسی یک اصطلاح فنی است که به فرآیند حسابرسی مربوط است و به خطرهای کسب و کار حسابرس در ارتباط با

حسابرسی صورتهای مالی مانند زیان ناشی از دعاوی حقوقی، تخریب وجهه حسابرس یا سایر رویدادهای نظیر آن، مربوط نمی‌شود.

خطرهای تحریف بااهمیت

خطرهای تحریف بااهمیت می‌تواند در دو سطح وجود داشته باشد:

- در سطح صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد؛ و
 - در سطح ادعاهای مرتبط با گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا.
- خطرهای تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی، به معنای خطرهای تحریف بااهمیتی است که ارتباطی فراگیر با صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد دارد و بالقوه بر ادعاهای متعددی اثرگذار است.

➤ ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح هر ادعا، به منظور تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، انجام می‌شود. این شواهد، حسابرس را قادر می‌سازد تا در یک سطح پایین قابل قبول خطر حسابرسی، نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر کند. حسابرس از روشهای گوناگون برای ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت استفاده می‌کند. برای مثال، حسابرس ممکن است از مدلی که رابطه کلی اجزای خطر حسابرسی را به شکل ریاضی بیان می‌کند، برای دستیابی به یک سطح قابل قبول خطر عدم کشف استفاده کند.

➤ خطرهای تحریف بااهمیت در سطح هر ادعا از دو جزء تشکیل می‌شود: خطر ذاتی و خطر کنترل. خطر ذاتی و خطر کنترل، خطرهای مربوط به واحد تجاری است و مستقل از حسابرسی صورتهای مالی وجود دارند.

➤ خطر ذاتی برای برخی ادعاها و گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشای مربوط، بیشتر از سایر ادعاهاست. برای مثال، خطر ذاتی محاسبات پیچیده یا برآوردهای حسابداری توأم با ابهام عمده، معمولاً بیشتر است. شرایط برون سازمانی که منجر به خطرهای تجاری می‌شود نیز می‌تواند بر خطر ذاتی اثر بگذارد. برای مثال، پیشرفتهای فناوری ممکن است محصولی را از رده خارج کند و در نتیجه، موجودی مواد و کالا را بیشتر در معرض بیش‌نمایی قرار دهد. عوامل موجود در واحد تجاری و محیط آن که به همه گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشا

یا تعدادی از آنها ارتباط دارد نیز می‌تواند خطر ذاتی مرتبط با یک ادعای خاص را تحت تأثیر قرار دهد. برای مثال، می‌توان به عواملی مانند کمبود سرمایه در گردش مورد نیاز برای ادامه عملیات یا روند نزولی یک صنعت با مشخصه ورشکستگیهای پرشمار، اشاره کرد.

➤ خطر کنترل، تابعی از اثربخشی طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی برای مقابله با خطرهایی است که تهدیدی برای دستیابی واحد تجاری به هدفهای مرتبط با تهیه صورتهای مالی، به شمار می‌رود. با این حال، کنترل‌های داخلی حتی اگر به بهترین نحو طراحی و اعمال شود، بدلیل وجود محدودیتهای ذاتی، تنها می‌تواند خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی را کاهش دهد اما نمی‌تواند این خطرها را حذف کند. برای مثال، این محدودیتهای شامل احتمال بروز خطا یا اشتباهات انسانی، یا دور زدن کنترلها بر اثر تبانی یا زیرپا گذاشتن کنترلها توسط مدیران اجرایی است. بدین ترتیب، برخی مخاطرات کنترلی همواره وجود خواهد داشت. در استانداردهای حسابرسی شرایط آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها برای تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آزمونهای محتوا، مشخص شده است.

➤ استانداردهای حسابرسی معمولاً به خطر ذاتی و خطر کنترل به صورت مجزا از یکدیگر اشاره نمی‌کند، بلکه به ارزیابی ترکیبی "خطرهای تحریف بااهمیت" می‌پردازد. با این وجود، حسابرس می‌تواند با توجه به فنون یا روشهای انجام کار حسابرسی و ملاحظات عملی، خطر ذاتی و کنترل را به صورت مجزا یا ترکیبی ارزیابی کند. ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت می‌تواند به صورت کمی (مانند درصد) یا به صورت غیرکمی باشد.

خطر عدم کشف

در یک سطح معین از خطر حسابرسی، سطح قابل پذیرش خطر عدم کشف با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح هر ادعا، رابطه معکوس دارد. برای مثال، هر قدر

حسابرس خطرهای تحریف بااهمیت را بالاتر بداند، خطر عدم کشف پایینتری را می‌تواند بپذیرد و در نتیجه، به شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری نیاز دارد.

خطر عدم کشف مربوط به ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی است که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، برمی‌گزیند. بنابراین، خطر عدم کشف تابعی از اثربخشی روشهای حسابرسی و نحوه بکارگیری آن توسط حسابرس است. موضوعاتی چون:

- برنامه‌ریزی مناسب،
 - تعیین ترکیب مناسب گروه حسابرسی،
 - بکارگیری تردید حرفه‌ای، و
 - سرپرستی و بررسی کارهای حسابرسی انجام شده،
- ضمن کمک به افزایش اثربخشی روشهای حسابرسی و نحوه اعمال آنها، احتمال انتخاب یک روش حسابرسی نامناسب توسط حسابرس، کاربرد نادرست یک روش حسابرسی مناسب و تفسیر نادرست نتایج حسابرسی را کاهش می‌دهد.

محدودیت‌های ذاتی حسابرسی

از حسابرس انتظار نمی‌رود خطر حسابرسی را تا حد صفر کاهش دهد، و حسابرس قادر به انجام این کار نیست، بنابراین، حسابرس نمی‌تواند از وجود یا نبود تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی اطمینان مطلق بدست آورد. این موضوع به دلیل وجود محدودیت‌های ذاتی حسابرسی است که باعث می‌شود بیشتر شواهد حسابرسی که مبنای نتیجه‌گیری و اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد، متقاعدکننده باشد نه قطعی. محدودیت‌های ذاتی حسابرسی از عوامل زیر ناشی می‌شود:

- ماهیت گزارشگری مالی،
- ماهیت روشهای حسابرسی، و
- الزام به انجام حسابرسی در یک دوره زمانی معقول و با هزینه منطقی.

سایر موضوعات مؤثر بر محدودیتهای ذاتی حسابرسی

در مورد برخی ادعاها یا موضوعات مورد رسیدگی، آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی بر توانایی حسابرس جهت کشف تحریفهای بااهمیت، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. ادعاها و موضوعات مزبور، شامل موارد زیر است:

- تقلب، خصوصاً هنگامی که با مشارکت مدیران ارشد یا بواسطه تبانی صورت گیرد.
 - وجود و کامل بودن معاملات و روابط با اشخاص وابسته.
 - عدم رعایت قوانین و مقررات.
 - رویدادها و شرایط آتی که ممکن است موجب توقف فعالیت واحد تجاری شود.
- استانداردهای حسابرسی مربوط، روشهای حسابرسی ویژه‌ای را برای کاهش آثار محدودیتهای ذاتی، تعیین می‌کنند.

به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی، حتی اگر حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی به نحو مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شود، این خطر غیرقابل اجتناب وجود دارد که برخی تحریفهای بااهمیت در صورتهای مالی کشف نشود. بنابراین، اگر پس از خاتمه حسابرسی، تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی کشف شود این امر لزوماً بیانگر عدم رعایت استانداردهای حسابرسی در اجرای عملیات حسابرسی نیست. به هر حال، محدودیتهای ذاتی حسابرسی، توجیهی برای این نیست که حسابرس با شواهد حسابرسی ناکافی و نامناسب متقاعد شود. اینکه آیا حسابرس، حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام داده است یا خیر، با روشهای حسابرسی اجرا شده در شرایط موجود، کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی گردآوری شده در نتیجه اجرای آن روشها و مناسب بودن گزارش حسابرس بر مبنای ارزیابی شواهد با توجه به اهداف کلی حسابرس، تعیین می‌شود.

انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

ماهیت استانداردهای حسابرسی

- استانداردهای حسابرسی در مجموع، رهنمودهایی را برای دستیابی به اهداف کلی حسابرس فراهم می‌کند. استانداردهای حسابرسی به مسئولیتهای عمومی حسابرس و همچنین الزامات تفصیلی برای ایفای این مسئولیتهای در خصوص موضوعات خاص می‌پردازد.

- دامنه کاربرد، تاریخ اجرا و هرگونه محدودیت خاص در بکارگیری هر استاندارد، به روشنی در آن استاندارد مشخص شده است. حسابرس مجاز به بکارگیری یک استاندارد قبل از تاریخ اجرای مشخص شده در آن است، مگر اینکه در آن استاندارد به وضوح این کار منع شده باشد.
- حسابرس ممکن است در اجرای عملیات حسابرسی ملزم به رعایت الزامات قانونی و مقرراتی علاوه بر الزامات استانداردهای حسابرسی باشد. استانداردهای حسابرسی، اجرای قوانین و مقررات حاکم بر حسابرسی صورتهای مالی را منتفی نمی‌کند.
- استانداردهای حسابرسی اساساً منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است. لذا رعایت این استانداردها خود به خود موجب رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز می‌شود و نیازی به تعدیل ندارد.

اطلاعات مقایسه‌ای

حسابرس باید اطمینان یابد که اطلاعات مقایسه‌ای از تمام جنبه‌های با اهمیت، منطبق با استانداردهای حسابداری است.

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 " ارقام دوره جاری " گفته می‌شود) ارائه می‌شود. اطلاعات مقایسه‌ای، صورتهای مالی کامل محسوب نمی‌شود و به تنهایی قابل ارائه نیست. این اطلاعات، جزیی لاینفک از صورتهای مالی دوره جاری است که تنها در ارتباط با ارقام دوره جاری مطالعه می‌شود.

ب – صورتهای مالی مقایسه‌ای یعنی مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره گذشته که به‌منظور مقایسه با صورتهای مالی دوره جاری ارائه می‌شود. صورتهای مالی مقایسه‌ای (شامل صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی آن)، جزیی از صورتهای مالی دوره جاری محسوب نمی‌شود و به تنهایی هم قابل ارائه است.

- در مواردی که صورتهای مالی دوره گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد، حسابرس جانشین باید در گزارش خود، پس از بند اظهار نظر، به موارد زیر اشاره کند :

الف - تصریح این که صورتهای مالی دوره گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است.

ب - نوع اظهارنظر و تاریخ گزارش حسابرس قبلی.

- در مواردی که صورتهای مالی دوره گذشته حسابرسی نگردیده است، حسابرس باید در گزارش خود، پس از بند اظهارنظر، تصریح کند که اطلاعات مقایسه‌ای حسابرسی نشده است.

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

گزارشگری نسبت به صورتهای مالی

اهداف حسابرس عبارت است از:

الف. اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، براساس ارزیابی نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده، و

ب. ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن.

اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

- حسابرس باید درباره اینکه آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند.

- حسابرس برای تعیین نوع اظهارنظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورتهای مالی از تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر.

برای این نتیجه‌گیری، حسابرس باید موارد زیر را مدنظر قرار دهد:

الف. نتیجه‌گیری در مورد کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب

ب. نتیجه‌گیری در مورد بااهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده (به تنهایی یا در مجموع)

پ. ارزیابی های لازم طبق بندهای پ ۱-۳ زیر این استاندارد.

پ ۱ - حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر. در این ارزیابی باید به جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری، شامل نشانه‌های احتمالی جانبداری در قضاوت‌های مدیریت، توجه شود.

پ-۲- حسابرس باید با توجه به الزامات استانداردهای حسابداری، به ویژه موارد زیر را ارزیابی کند:

الف. کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری؛

ب. هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها؛

پ. معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت؛

ت. مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی؛

ث. کفایت اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی، جهت کمک به استفاده‌کنندگان برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات مندرج در صورتهای مالی؛ و

ج. مناسب بودن اصطلاحات مورد استفاده در صورتهای مالی، شامل عناوین صورتهای مالی.

پ-۳- حسابرس باید مناسب بودن نحوه اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی را بررسی کند.

رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس

۱- حسابرس برای شناسایی رویدادهایی که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس 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. به هر حال، از حسابرس انتظار نمی‌رود بررسیهای خود را نسبت به کلیه مواردی ادامه دهد که روشهای بکار گرفته شده قبلی در مورد آنها به نتایج رضایت‌بخشی منجر شده است.

۲- روشهای مورد استفاده برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که مستلزم افشا یا تعدیل در صورتهای مالی است، در نزدیک‌ترین زمان ممکن به تاریخ گزارش حسابرس اجرا می‌شود و معمولاً شامل موارد زیر است :

- بررسی روشهای مدیریت برای حصول اطمینان از شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه.
- مطالعه و بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام، هیات مدیره و کمیته‌های هیات مدیره (مانند کمیته حسابرسی و کمیته اجرایی هیات مدیره) که پس از تاریخ ترازنامه برگزار شده است و پرس‌وجو درباره مطالب مورد بحث در جلساتی که صورتجلسه آن هنوز آماده نشده است.
- مطالعه و بررسی آخرین صورتهای مالی میان دوره‌ای واحد مورد رسیدگی و در صورت لزوم، بودجه، جریان وجوه نقد برآوردی و سایر گزارشهای مرتبط مدیریت.
- پرس‌وجو از مشاورین حقوقی واحد مورد رسیدگی یا بهنگام کردن تاییدیه دریافتی از آنان در ارتباط با دعاوی حقوقی له و علیه واحد مورد رسیدگی .
- پرس‌وجو از مدیریت درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که می‌تواند بر صورتهای مالی اثر گذارد. نمونه‌هایی از این گونه پرس‌وجوها در باره موضوعات مشخص عبارت است از:
 - وضعیت جاری اقلامی که براساس اطلاعات مقدماتی یا غیر قطعی در حسابها منظور شده است.
 - تعهدات، استقراضها یا ضمانت‌نامه‌های جدیدی که ایجاد شده است.
 - فروش داراییهای غیرجاری یا برنامه‌های موجود برای فروش آنها.
 - صدور اوراق سهام یا مشارکت جدید.
 - ادغام یا انحلال واحد مورد رسیدگی یا وجود برنامه‌هایی برای انجام آنها.
 - ضبط داراییها یا از بین رفتن آنها به دلیل مواردی از قبیل آتش‌سوزی یا سیل.
 - گسترش و تغییرات ایجاد شده در زمینه‌های مخاطره‌آمیز و وقایع احتمالی.
 - اصلاحات غیرعادی حسابداری که در حسابها اعمال شده یا قرار است اعمال شود.

- وقوع یا احتمال وقوع رویدادهایی که مناسب بودن رویه‌های حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی را مورد تردید قرار دهد؛ برای مثال، رویدادهایی که سبب تردید درباره فرض تداوم فعالیت شود.

در مواردی که یکی از اجزای واحد مورد رسیدگی، مانند بخش، شعبه یا شرکت فرعی آن توسط حسابرس دیگر رسیدگی می‌شود، حسابرس (اصلی) باید روشهای حسابرسی آنان را درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بررسی کند و لزوم آگاه کردن آنان را از تاریخ مورد نظر برای ارائه گزارش خود، مورد توجه قرار دهد.

در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورتهای مالی را به گونه‌ای با اهمیت تحت تاثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن در صورتهای مالی و کفایت افشا درباره آن را ارزیابی کند.

رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورتهای مالی

حسابرس نسبت به اجرای روشها و پرس‌وجو درباره صورتهای مالی، پس از تاریخ گزارش خود مسئولیتی ندارد. مسئولیت آگاه کردن حسابرس از رویدادهای موثر بر صورتهای مالی که در فاصله بین تاریخ گزارش حسابرس و تاریخ انتشار صورتهای مالی رخ می‌دهد، به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

چنانچه حسابرس 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.

در صورت تعدیل صورتهای مالی توسط مدیریت به دلیل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، حسابرس باید روشهای حسابرسی مورد نیاز در شرایط موجود را اجرا و گزارش جدیدی درباره صورتهای مالی تعدیل شده، صادر کند. تاریخ گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ امضا یا تایید صورتهای مالی تعدیل شده باشد و بنابراین، روشهای یاد شده در بندهای ۱ و ۲ نیز باید تا تاریخ جدید گزارش حسابرس اجرا شود.

در مواردی که حسابرس به ضرورت تعدیل صورتهای مالی اعتقاد دارد، اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند و گزارش حسابرس هنوز به واحد مورد رسیدگی ارائه نشده

باشد، باید نظر مشروط یا مردود ارائه شود. در چنین شرایطی، اجرای روشهای یادشده در بندهای ۱ و ۲ برای شناسایی سایر رویدادهای احتمالی بعد از تاریخ گزارش حسابرس ضرورت ندارد و می‌توان با موضوع از طریق تاریخگذاری دوگانه گزارش حسابرس، برخورد کرد.

چنانچه در موارد یاد شده در بند بالا، گزارش حسابرس به واحد مورد رسیدگی ارائه شده باشد، حسابرس باید به مسئولین اصلی اداره امور واحد مورد رسیدگی (عموماً هیات مدیره)، هشدار دهد که از انتشار صورتهای مالی و گزارش حسابرس خودداری کنند. با این وجود، اگر صورتهای مالی و گزارش حسابرس منتشر شود، حسابرس باید اقدامات لازم را برای جلوگیری از اتکا به گزارش خود، انجام دهد. اقدامات حسابرس (حسب مورد، اعلام به مجامع عمومی صاحبان سهام، بورس اوراق بهادار، اعتبار دهندگان اصلی و سایر گیرندگان شناخته شده صورتهای مالی حسابرسی شده) با توجه به اختیارات و مسئولیتهای قانونی و توصیه‌های مشاور حقوقی حسابرس صورت می‌گیرد.

رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورتهای مالی

حسابرس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود، نسبت به انجام پرس و جو در مورد صورتهای مزبور، مسئولیتی ندارد.

در مواردی که حسابرس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه می‌شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می‌توانست 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 می‌دهد، به عمل آورد.

چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی به دلیل موارد یاد شده در بند بالا در صورتهای مالی تجدیدنظر کند، حسابرس باید روشهای حسابرسی مورد نیاز در آن شرایط را اجرا کند، اقدامات مدیریت را برای حصول اطمینان از آگاه شدن کلیه دریافت کنندگان صورتهای مالی قبلی (و گزارش حسابرس درباره آن) از وضعیت موجود، بررسی و گزارش جدیدی درباره صورتهای مالی تجدیدنظر شده صادر کند.

حسابرس در گزارش جدید خود باید از طریق درج تاکید بر مطلب خاص، به یادداشت همراه صورتهای مالی که در آن، علت تجدیدنظر در صورتهای مالی قبلی و گزارش اولیه صادرشده توسط حسابرس به تفصیل تشریح شده است، اشاره کند. تاریخ

گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ تایید صورتهای مالی تجدیدنظر شده باشد و بنابراین، روشهای مندرج در بندهای ۱ و ۲ نیز قاعداً باید تا تاریخ گزارش جدید حسابرس اجرا شود.

در مواردی که مدیریت واحد مورد رسیدگی به منظور آگاه کردن دریافت کنندگان صورتهای مالی قبلی (و گزارش حسابرس درباره آن) اقدامات لازم را به عمل نمی‌آورد و با وجود اعتقاد حسابرس به ضرورت تجدیدنظر در صورتهای مالی، در صورتهای مزبور تجدید نظر نمی‌کند، حسابرس باید به مسئولین اصلی اداره امور واحد مورد رسیدگی هشدار دهد که برای جلوگیری از هرگونه اتکای آتی به گزارش حسابرس، اقدامات لازم توسط حسابرس انجام خواهد گرفت. اقدامات حسابرس با توجه به اختیارات و مسئولیتهای قانونی و توصیه‌های مشاور حقوقی وی صورت می‌گیرد.

در صورت مشخص و نزدیک بودن زمان انتشار صورتهای مالی دوره بعد، تجدید نظر در صورتهای مالی و صدور گزارش جدید حسابرس به شرطی می‌تواند ضرورت نداشته باشد که افشای مناسب این موضوع، در صورتهای مالی دوره بعد صورت گیرد.

بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

معاملات و رویدادهایی که پس از تاریخ ترازنامه اما پیش از تکمیل اجرای عملیات حسابرسی رخ می‌دهد، ممکن است شواهدی را درباره برآوردهای مدیریت واحد مورد رسیدگی، فراهم کند. بررسی حسابرس درباره چنین معاملات و رویدادهایی ممکن است ضرورت بررسی و آزمون فرایند مورد استفاده مدیریت را برای انجام برآوردهای حسابداری یا استفاده از برآوردهای مستقل را برای تشخیص منطقی بودن برآوردهای حسابداری، کاهش دهد یا منتفی کند.

اجزای گزارش حسابرس

عنوان

گزارش حسابرس باید عنوانی داشته باشد که مشخصاً نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل است.

مخاطب

مخاطب گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد و یا الزامات قانونی مشخص شود.

در بند مقدمه گزارش حسابرس باید مطالب زیر تصریح شود:

- الف. نام واحد تجاری که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است؛
- ب. اینکه صورتهای مالی، حسابرسی شده است؛
- پ. عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده؛
- ت. عطف یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی؛
- ث. تاریخ و دوره تحت پوشش صورتهای مالی.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت هیئت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال صورتهای مالی" باشد.

در این بخش از گزارش حسابرس، مسئولیتهای اشخاصی که در قبال تهیه صورتهای مالی مسئولیت دارند، توصیف می‌شود. عموماً این مسئولیت به عهده هیئت مدیره واحد تجاری یا ارکان مشابه آن است.

برای توصیف مسئولیت، در گزارش باید تصریح شود که هیئت مدیره مسئول تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری است؛ این مسئولیت از جمله شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت حسابرس" باشد.

در گزارش حسابرس باید بیان شود که مسئولیت حسابرس، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. در گزارش حسابرس همچنین باید بیان شود که این استانداردها ایجاب می‌کند حسابرس الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت، و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

در گزارش حسابرس، باید توصیفی کلی از حسابرسی به صورت زیر ارائه شود:

الف. حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی در باره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است؛

ب. انتخاب روشهای حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود، و

پ. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

در گزارش حسابرسی باید تصریح شود که آیا به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنایی برای اظهارنظر، کافی و مناسب است یا خیر.

اظهارنظر حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "اظهارنظر" باشد.

هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری، نظر حسابرس باید با استفاده از عبارت "... صورتهای مالی ...، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد" اظهار شود.

در مواردی که گزارش حسابرس به زبانی غیر از زبان فارسی ارائه می‌شود باید در بند اظهارنظر به "استانداردهای حسابداری ایران" اشاره شود.

سایر مسئولیتهای گزارشگری

چنانچه حسابرس علاوه بر مسئولیتهای بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش نسبت به صورتهای مالی، سایر مسئولیتهای گزارشگری خود را در گزارش حسابرس مطرح کند، باید این مسئولیتهای در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج شود.

"گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" باید بعد از "گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی" آورده شود.

امضای حسابرس

گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود.

تاریخ گزارش حسابرس

تاریخ گزارش حسابرس نباید قبل از تاریخ تکمیل فرایند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی، باشد. این شواهد باید نشان‌دهنده موارد زیر نیز باشد:

الف. صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی، تهیه شده است؛ و

ب. اشخاص ذیربط مسئولیت صورتهای مالی را پذیرفته‌اند.

نشانی حسابرس

نشانی حسابرس باید در گزارش وی درج شود.

پیوست ۱

نمونه گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی

مفروضات:

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی حسابرسی شده است.
- صورتهای مالی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورتهای مالی

صورتهای مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

اظهارنظر

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود.]

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]

پیوست ۲

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 ۱۳×× 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.

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 ۱۳۰۰ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تاریخ

موسسه حسابرسی ...

پیوست ۳

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 مؤسسه 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 پشتوانه 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 هیئت 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 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 فوق الذکر امکانپذیر نیست.

تاریخ

موسسه حسابرسی ...

منابع و مآخذ

- استانداردهای حسابرسی (نشریه ۱۰۱۹) - سازمان حسابرسی
- استانداردهای حسابرسی (نشریه ۱۲۴) - کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی
- بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی (نشریه ۱۲۱) - علی نیکخواه آزاد
- استانداردهای حسابرسی با ساختار آموزشی (نشریه ۱۸۶) - کیهان مهام
- اصول حسابرسی (نشریه ۲۰۶) - مدیریت تدوین استانداردها