

## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

#### فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱-۲	دامنه کاربرد
۳-۹	حسابرسی صورتهای مالی
۱۰	تاریخ اجرا
۱۱-۱۲	اهداف کلی حسابرس
۱۳	تعاریف
	الزامات
۱۴	الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی
۱۵	تردید حرفه‌ای
۱۶	قضایوت حرفه‌ای
۱۷	شواهد حسابرسی کافی و مناسب و خطر حسابرسی
۱۸-۲۴	انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۱۰	حسابرسی صورتهای مالی
ت-۱۱ تا ت-۱۴	الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی
ت-۱۵ تا ت-۱۹	تردید حرفه‌ای
ت-۲۰ تا ت-۲۴	قضایوت حرفه‌ای
ت-۲۵ تا ت-۴۹	شواهد حسابرسی کافی و مناسب و خطر حسابرسی
ت-۵۰ تا ت-۷۳	انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

#### کلیات

##### دامنه کاربرد

۱. این استاندارد، مسئولیتهای کلی حسابرسی مستقل را در حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی، تبیین می‌کند. به خصوص، در این استاندارد اهداف کلی حسابرسی 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 حسابرسی 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.
۲. استانداردهای حسابرسی با پیش فرض 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. این گونه مسئولیتهای ممکن است با مسئولیتهای مشخص شده در استانداردهای حسابرسی متفاوت باشد. در عین حال، با آنکه استانداردهای حسابرسی ممکن است در چنین شرایطی کمک کننده باشد، لیکن حسابرس باید از ایفای تعهدات قانونی، مقرراتی و حرفه‌ای خود اطمینان یابد.

##### حسابرسی صورتهای مالی

۳. هدف حسابرسی، افزایش میزان اطمینان استفاده کنندگان به صورتهای مالی است. این هدف با اظهارنظر حسابرسی 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 حسابرسی فراهم می‌کند. (رک: بند ۱-۱)
۴. از آنجا که صورتهای مالی مورد حسابرسی متعلق به واحد تجاری است لذا توسط مدیران اجرایی و با نظارت ارکان راهبری واحد تجاری (نظیر هیئت مدیره) تهیه می‌شود. استانداردهای حسابرسی، در این زمینه مسئولیتی برای مدیران اجرایی یا ارکان راهبری تعیین نمی‌کند، ضمن اینکه قوانین و مقرراتی را که ناظر بر مسئولیتهای آنهاست، نادیده نمی‌گیرد. اما حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی مبتنی بر این فرض است که مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری مسئولیتهایی را پذیرفته‌اند که ایفای آنها برای انجام حسابرسی، اساسی است. حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری را منتفی نمی‌کند. (رک: بندهای ۲-۲ تا ۲-۹)
۵. استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرسی، 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 به دست می‌آید که حسابرسی برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند (خطر حسابرسی به معنی اظهارنظر نامناسب حسابرسی 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 حسابرسی از آنها برای نتیجه‌گیری و اظهارنظر استفاده می‌کند، قطعی نیست بلکه متقاعد کننده می‌باشد. (رک: بندهای ۲۵-۲ تا ۲۵-۴۹)
۶. حسابرسی از مفهوم اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی و در ارزیابی اثر تحریفهای شناسایی شده بر حسابرسی و نیز اثر تحریفهای اصلاح نشده (در صورت وجود) بر صورتهای مالی، استفاده می‌کند. <sup>۱</sup> به طور کلی، تحریفها، شامل اطلاعات حذف شده یا از قلم افتاده، زمانی بااهمیت تلقی می‌شود که به طور معقول انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر گذارد. قضاوت درباره اهمیت، با توجه به شرایط موجود صورت می‌گیرد و تحت تأثیر درک حسابرسی از نیازهای اطلاعات مالی استفاده کنندگان صورتهای مالی و میزان یا ماهیت تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد. حسابرسی 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.
۷. استانداردهای حسابرسی در برگیرنده اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی است که برای پشتیبانی حسابرسی در کسب اطمینان معقول طراحی شده است. استانداردهای حسابرسی، حسابرسی را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند. حسابرسی از جمله ملزم به انجام موارد زیر است:
  - تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) بر مبنای شناخت حسابرسی 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 به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)" و استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"

## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۸. اظهار نظر حسابرسی، به چارچوب گزارشگری مالی و قوانین و مقررات مربوط بستگی دارد. (رک: بند ۱۰-۱۰)
۹. حسابرسی همچنین ممکن است در رابطه با موضوعاتی که از حسابرسی ناشی می شود، مسئولیتهای گزارشگری و اطلاع رسانی خاص دیگری در قبال استفاده کنندگان، مدیران اجرایی، ارکان راهبردی یا اشخاص خارج از واحد تجاری داشته باشد. این مسئولیتهای ممکن است در استانداردهای حسابرسی یا قوانین و مقررات مربوط تعیین شده باشد.<sup>۱</sup>

### تاریخ اجرا

۱۰. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۲ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجرا است.

### اهداف کلی حسابرسی

۱۱. اهداف کلی حسابرسی 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 حسابرسی بتواند نسبت به اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند؛ و
  - ب - گزارشگری نسبت به صورتهای مالی و اطلاع رسانی لازم طبق استانداردهای حسابرسی، براساس یافته های حسابرسی.
۱۲. در تمام مواردی که کسب اطمینان معقول برای حسابرسی میسر نیست و ارائه اظهار نظر مشروط در گزارش حسابرسی با توجه به شرایط موجود، برای مقاصد گزارشگری به استفاده کنندگان صورتهای مالی، کافی نیست، حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، عدم اظهار نظر ارائه می کند یا در مواردی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، از کار کناره گیری می کند.

### تعاریف

۱۳. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
  - الف - **ارکان راهبردی** - شخص (اشخاص) یا سازمان (سازمانهای) مسئول نظارت بر هدایت راهبردی و تعهدات مرتبط با پاسخگویی واحد تجاری است. این نظارت، شامل نظارت بر فرایند گزارشگری مالی است. در اغلب واحدهای تجاری منظور از این اصطلاح، هیئت مدیره است، لیکن بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی واحد تجاری، ممکن است شامل هیئت امنا، هیئت عامل یا سایر ارکان مشابه باشد. انواع ساختارهای راهبردی در بندهای ت-۱ تا ت-۸ مطرح شده است.
  - ب - **اطلاعات مالی تاریخی** - اطلاعاتی که در قالب اصطلاحات مالی درباره یک واحد تجاری ارائه می شود و اساساً از سیستم حسابداری آن واحد تجاری درباره رویدادهای اقتصادی دوره های زمانی گذشته یا شرایط و اوضاع اقتصادی در مقطعی از زمان در گذشته به دست می آید.
  - پ - **اطمینان معقول** - یک سطح اطمینان بالا (نه مطلق) در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی.
  - ت - **تحریف** - هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورتهای مالی و مبلغ، نحوه طبقه بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط. تحریفها می تواند ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. در مواردی که حسابرسی نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر، اظهار نظر می کند، تحریفها همچنین شامل آن بخش از تعدیلات در مبالغ، نحوه طبقه بندی، ارائه یا موارد افشا است که به قضاوت حسابرسی، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت ضروری است.
  - ث - **تردید حرفه ای** - نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت به شرایطی که می تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است.
  - ج - **چارچوب گزارشگری مالی مربوط** - چارچوب گزارشگری مالی که توسط مدیران اجرایی و در موارد مقتضی، ارکان راهبردی واحد تجاری برای تهیه صورتهای مالی انتخاب شده و با توجه به ماهیت واحد تجاری و هدف صورتهای مالی، قابل پذیرش است یا به موجب قانون یا مقررات الزامی شده است.
  - چ - **حسابرس** - شخص یا اشخاصی که حسابرسی را انجام می دهند 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 می شود. در بخش عمومی بسته به مورد از اصطلاحات معادل "مدیرمسئول کار" و "مؤسسه حسابرسی" برای این منظور استفاده می شود.

۱. برای مثال به استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع رسانی به ارکان راهبردی"؛ و استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرسی در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۴)" مراجعه شود

- ح - **خطر تحریف بااهمیت** - خطر اینکه صورتهای مالی قبل از انجام حسابرسی، به طور بااهمیتی تحریف شده باشد. این خطر در سطح ادعاهای مدیریت شامل دو جزء زیر است:
- ح ۱- **خطر ذاتی** - آسیب پذیری 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.
- ح ۲- **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.
- خ - **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.
- د - **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.
- ذ - **شواهد حسابرسی** - اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتایجی که مبنای اظهار نظر وی قرار می گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی و سایر اطلاعات است. برای اهداف استانداردهای حسابرسی:
- ذ ۱- کافی بودن شواهد حسابرسی، معیار کمیت شواهد حسابرسی است. کمیت شواهد حسابرسی تابع ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت و همچنین کیفیت شواهد است.
- ذ ۲- مناسب بودن شواهد حسابرسی، معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به مربوط بودن و قابلیت اتکای شواهد حسابرسی در پشتیبانی از نتیجه گیریهایی که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می گیرد، اشاره دارد.
- ر - **صورتهای مالی** - ارائه اطلاعات مالی تاریخی شامل یادداشتهای توضیحی به صورتی نظام مند به منظور نشان دادن منابع اقتصادی و تعهدات یک واحد تجاری در یک مقطع از زمان و تغییرات آنها در یک دوره زمانی، طبق یک چارچوب گزارشگری مالی. یادداشتهای توضیحی معمولاً شامل خلاصه اهم رویه های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی است. اصطلاح "صورتهای مالی" معمولاً به مجموعه کامل صورتهای مالی که طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط تعیین شده است، اشاره دارد ولی می تواند به یک صورت مالی منفرد نیز اطلاق شود.
- ز - **فرض اساسی در رابطه با مسئولیتهای مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری در قبال حسابرسی** - مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، از مسئولیتهای اساسی زیر در قبال انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی اطلاع داشته و به آن اذعان دارند:
- ز-۱- مسئولیت تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط؛
- ز-۲- مسئولیت طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی عاری از تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه؛ و
- ز-۳- مسئولیت فراهم کردن موارد زیر برای حسابرس:
- ز-۳-الف - امکان دسترسی به تمام اطلاعات مربوط به تهیه صورتهای مالی مانند سوابق حسابداری،
- ز-۳-ب - هرگونه اطلاعات اضافی که ممکن است حسابرس از مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری برای دستیابی به اهداف حسابرسی درخواست کند، و
- ز-۳-پ - امکان دسترسی نامحدود به کارکنانی از واحد تجاری که حسابرس دسترسی به آنها را برای کسب شواهد حسابرسی، ضروری تشخیص می دهد.
- عبارت "فرض اساسی در رابطه با مسئولیتهای مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری در قبال حسابرسی" می تواند به اختصار با اصطلاح "فرض اساسی" نیز بیان شود.
- ژ - **قضاوت حرفه‌ای** - بکارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیمات مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی.
- س - **مدیران اجرایی** - شخص یا اشخاص مسئول اجرای عملیات واحد تجاری. اعضای موظف هیئت مدیره و مدیرعامل از مصادیق بارز مدیران اجرایی به شمار می روند.

## الزامات

### الزامات اخلاق حرفه‌ای مربوط به حسابرسی صورتهای مالی

۱۴. حسابرس باید الزامات آیین رفتار حرفه‌ای<sup>۱</sup>، شامل استقلال، را در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی رعایت کند. (رک: بندهای ت-۱۱ تا ت-۱۴)

### تردید حرفه‌ای

۱۵. 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. (رک: بندهای ت-۱۵ تا ت-۱۹)

### قضاوت حرفه‌ای

۱۶. حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورتهای مالی بکار گیرد. (رک: بندهای ت-۲۰ تا ت-۲۴)

### شواهد حسابرسی کافی و مناسب و خطر حسابرسی

۱۷. برای دستیابی به اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع‌آوری کند به گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهار نظر قرار می‌گیرد، دست یابد. (رک: بندهای ت-۲۵ تا ت-۴۹)

### انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

#### رعایت استانداردهای حسابرسی مربوط به کار حسابرسی

۱۸. حسابرس باید تمام استانداردهای حسابرسی مربوط به کار حسابرسی مورد نظر را رعایت کند. یک استاندارد حسابرسی، زمانی در یک کار حسابرسی، مربوط تلقی می‌شود که آن استاندارد لازم‌الاجرا بوده و شرایط تعیین شده در آن استاندارد، در کار حسابرسی مورد نظر، وجود داشته باشد. (رک: بندهای ت-۵۰ تا ت-۵۴)

۱۹. حسابرس باید به تمام متن یک استاندارد شامل "توضیحات کاربردی" تسلط داشته باشد تا بتواند اهداف آن را درک و الزامات مربوط را به درستی اعمال کند. (رک: بندهای ت-۵۵ تا ت-۶۳)

۲۰. حسابرس نباید به رعایت استانداردهای حسابرسی در گزارش حسابرس اشاره کند مگر اینکه الزامات این استاندارد و تمام استانداردهای حسابرسی مربوط به کار حسابرسی را رعایت کرده باشد.

#### اهداف تبیین شده در استانداردهای حسابرسی

۲۱. برای دستیابی به اهداف کلی حسابرس، باید اهداف بیان شده در استانداردهای حسابرسی مربوط با در نظر گرفتن رابطه متقابل استانداردها با یکدیگر، در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی بکار گرفته شود. این اقدام به منظور ارزیابی موارد زیر انجام می‌شود: (رک: بندهای ت-۶۴ تا ت-۶۶)

الف - ضرورت اجرای روشهای حسابرسی دیگری، علاوه بر روشهای الزامی شده در استانداردهای حسابرسی، برای دستیابی به اهداف تبیین شده در استانداردهای حسابرسی؛ و (رک: بند ت-۶۷)

ب - کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده. (رک: بند ت-۶۸)

#### رعایت الزامات مربوط

۲۲. با توجه به بند ۲۳، حسابرس باید کلیه الزامات یک استاندارد حسابرسی را رعایت کند مگر در شرایطی که:

الف - کل یک استاندارد حسابرسی برای کار حسابرسی مورد نظر کاربرد نداشته باشد، یا

ب - الزامی خاص از یک استاندارد به آن کار حسابرسی مربوط نباشد، چرا که الزام مذکور تابع شرایطی است که در آن کار حسابرسی وجود ندارد. (رک: بندهای ت-۶۹ و ت-۷۰)

۲۳. در شرایط استثنایی، حسابرس ممکن است انحراف از یک الزام مربوط تصریح شده در یک استاندارد حسابرسی را لازم تشخیص دهد. در چنین شرایطی، حسابرس باید برای دستیابی به هدف آن الزام، روشهای حسابرسی جایگزین را اجرا کند. انتظار می‌رود انحراف از یک الزام مربوط تنها زمانی منطقی باشد که آن الزام بر اجرای روش خاصی تأکید داشته باشد ولی در شرایط خاص کار حسابرسی، اجرای آن روش برای دستیابی به هدف آن الزام، اثربخش نباشد. (رک: بند ت-۷۱)

۱. "آیین رفتار حرفه‌ای" مصوب مجمع عمومی سازمان حسابرسی

**عدم دستیابی به یک هدف**

۲۴. اگر امکان دستیابی به یک هدف مندرج در یک استاندارد حسابرسی مربوط وجود نداشته باشد، حسابرس باید اثر این موضوع را بر دستیابی به اهداف کلی حسابرسی ارزیابی کند و طبق استانداردهای حسابرسی، اظهار نظر خود را تعدیل یا چنانچه منع قانونی یا مقرراتی برای کناره‌گیری از کار وجود نداشته باشد، از آن کار کناره‌گیری کند. عدم دستیابی به یک هدف، موضوع مهمی است که باید طبق استاندارد ۲۳۰<sup>۱</sup> مستندسازی شود. (رک: بندهای ت-۷۲ و ت-۷۳)

\*\*\*

**توضیحات کاربردی**

**حسابرسی صورتهای مالی**

دامنه حسابرسی (رک: بند ۳)

ت-۱. 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، اظهار نظر 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 اظهار نظر نسبت به سایر موضوعات خاص مانند اثربخشی کنترل‌های داخلی یا سازگاری گزارش هیئت‌مدیره با صورتهای مالی کند. اگرچه استانداردهای حسابرسی مرتبط با اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، حاوی الزامات و رهنمودهایی در رابطه با چنین موضوعاتی نیز می‌باشد، اما اگر حسابرس برای اظهار نظر نسبت به چنین موضوعاتی مسئولیت داشته باشد لازم است کار بیشتری را انجام دهد.

تهیه صورتهای مالی (رک: بند ۴)

ت-۲. قوانین و مقررات موجود، مسئولیتهایی را در رابطه با گزارشگری مالی، به‌عهده 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 به‌گونه‌ای 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.

ت-۳. مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری برای تهیه صورتهای مالی باید اقدامات زیر را انجام دهند:

- مشخص کردن چارچوب گزارشگری مالی مربوط با توجه به قوانین و مقررات موجود.
  - تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب مشخص شده.
  - توصیف کافی این چارچوب در صورتهای مالی.
- تهیه صورتهای مالی مستلزم این است که مدیران اجرایی برای انجام برآوردهای حسابداری معقول در شرایط موجود و انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری مناسب، قضاوت خود را بکار گیرند. این قضاوتها در حیطه چارچوب گزارشگری مالی بکار گرفته شده صورت می‌گیرد.

ت-۴. صورتهای مالی ممکن است طبق یک چارچوب گزارشگری مالی که برای اهداف زیر طراحی شده است، تهیه شود:

- تأمین اطلاعات مالی مشترک مورد نیاز برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان (صورتهای مالی با مقاصد عمومی)، یا
  - تأمین اطلاعات مالی مورد نیاز برای استفاده‌کنندگان خاص (صورتهای مالی با مقاصد خاص).
- ت-۵. چارچوب گزارشگری مالی برای صورتهای مالی با مقاصد عمومی، استانداردهای حسابداری و تفاسیر مصوب سازمان حسابرسی است. چارچوب گزارشگری مالی برای صورتهای مالی با مقاصد خاص و سایر اطلاعات مالی توسط سازمان حسابرسی یا دیگر مراجع قانونی تدوین یا مشخص می‌شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بند ۸-ب



ت-۶. الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، شکل و محتوای صورتهای مالی را مشخص می‌کند. اگرچه چارچوب گزارشگری مالی ممکن است نحوه شناسایی، ارائه و افشای همه رویدادها یا معاملات را مشخص نکند لیکن معمولاً دربرگیرنده اصول کلی است که می‌تواند به عنوان مبنایی برای تدوین و بکارگیری رویه‌های حسابداری سازگار با مفاهیم زیربنایی الزامات چارچوب استفاده شود.

ت-۷. 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 نقدی 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.
- صورت جریان وجوه نقد.
- صورت درآمدها و هزینه‌ها.

ت-۸. به دلیل اهمیت فرض اساسی در اجرای عملیات حسابرسی، حسابرسی باید به عنوان پیش شرط پذیرش کار حسابرسی<sup>۱</sup>، مسئولیتهای مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری به شرح مندرج در بند ت-۲ را در قرارداد حسابرسی درج کند.

#### ملاحظات خاص حسابرسی در بخش عمومی

ت-۹. 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 حسابرسی (رک: بند ۸)

ت-۱۰. حسابرسی نسبت به اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر می‌کند. بنابراین، اظهار نظر حسابرسی 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 (رک: بند ۱۴)

ت-۱۱. حسابرسی 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.

ت-۱۲. بخش الف "آیین رفتار حرفه‌ای"، اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای را برای حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی تعیین می‌کند و یک چارچوب نظری برای کاربرد آن اصول فراهم می‌کند. اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای که حسابرسی 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.

ت-۱۳. از آنجا که حسابرسی با منافع عمومی سروکار دارد، بنابراین طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان باید مستقل از واحد تجاری باشند. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال شامل استقلال واقعی و استقلال ظاهری است. استقلال حسابرسان از واحد تجاری باعث می‌شود که وی بدون سازشکاری، نظر خود را اظهار کند. استقلال، توانایی حسابرسان را برای درستکاری و حفظ بیطرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش می‌دهد.

ت-۱۴. استانداردها کنترل کیفیت ۱ مسئولیتهای مؤسسه حسابرسی را برای تعیین سیاستها و روشهای طراحی شده جهت دستیابی به اطمینان معقول از رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط شامل استقلال توسط مؤسسه حسابرسی و کارکنان آن، شرح می‌دهد.<sup>۱</sup> استانداردها ۲۲۰، مسئولیتهای مدیر مسئول کار را در رابطه با الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط، شرح می‌دهد. این مسئولیتهای شامل حفظ هشجاری (از طریق مشاهده یا پرس و جو) در ارزیابی رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط توسط اعضای تیم حسابرسی، تعیین اقدام مقتضی توسط مدیر مسئول کار هنگام عدم رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط توسط اعضای تیم حسابرسی و ارزیابی رعایت الزامات استقلال در کار حسابرسی است.<sup>۲</sup> طبق استانداردها ۲۲۰، تیم حسابرسی برای انجام مسئولیتهایش در قبال روشهای کنترل کیفیتی که در یک کار حسابرسی کاربرد دارد بر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی اتکا می‌کند، مگر اینکه اطلاعات کسب شده توسط مؤسسه حسابرسی یا سایر اشخاص، راهکار دیگری را ارائه کند.

#### تردید حرفه‌ای (رک: بند ۱۵)

ت-۱۵. تردید حرفه‌ای مستلزم هشجاری حسابرسان نسبت به موضوعاتی از قبیل موارد زیر است:

- وجود شواهد حسابرسی که با سایر شواهد حسابرسی کسب شده در تناقض باشد.
- اطلاعاتی که قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس و جوها را به عنوان شواهد حسابرسی، مورد تردید قرار دهد.
- شرایطی که ممکن است حاکی از احتمال وجود تقلب باشد.
- شرایطی که اجرای روشهای حسابرسی دیگری علاوه بر الزامات مندرج در استانداردهای حسابرسی را ضروری سازد.

ت-۱۶. حفظ تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی الزامی است، به خصوص اگر حسابرسان قصد کاهش خطرهایی مانند موارد زیر را داشته باشد:

- نادیده گرفته شدن شرایط غیرعادی.
- تعمیم بیش از حد یافته‌ها، هنگام نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی.
- بکارگیری مفروضات نادرست در تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن.

ت-۱۷. تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است. تردید حرفه‌ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس و جوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. تردید حرفه‌ای همچنین شامل بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده با توجه به شرایط موجود است، برای مثال، در مواردی که عوامل خطر تقلب وجود دارد و مدرکی که ماهیتاً در برابر تقلب آسیب‌پذیر است، تنها شواهد پشتوانه یک مبلغ بااهمیت در صورتهای مالی است.

ت-۱۸. حسابرسان می‌توانند اسناد و مدارک را به عنوان اسناد و مدارک معتبر بپذیرند مگر اینکه دلیلی برخلاف آن داشته باشد. با این حال، حسابرسان باید قابلیت اتکای اطلاعاتی را که به عنوان شواهد حسابرسی استفاده می‌شود مورد بررسی قرار دهد.<sup>۳</sup> در مواردی که درباره قابلیت اتکای اطلاعات یا درباره نشانه‌هایی از احتمال وجود تقلب، تردید وجود دارد (برای مثال، اگر در جریان حسابرسی شرایطی بوجود آید که حسابرسان را متقاعد کند که ممکن است یک سند معتبر نباشد یا مندرجات آن مخدوش باشد)، استانداردهای حسابرسی، وی را به انجام بررسیهای بیشتر و تعیین تعدیلات لازم در روشهای حسابرسی پیش‌بینی شده یا طراحی و اجرای سایر روشهای حسابرسی برای حل و فصل موضوع، ملزم می‌کند.<sup>۴</sup>

ت-۱۹. از حسابرسان نمی‌توان انتظار داشت که سابقه صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری را نادیده بگیرد. با این حال، اعتقاد به صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، نیاز حسابرسان را به حفظ نگرش تردید حرفه‌ای مرتفع نمی‌کند یا اجازه نمی‌دهد که حسابرسان هنگام کسب اطمینان معقول، با شواهد حسابرسی ناکافی و یا نامناسب متقاعد شوند.

۱. استاندارد کنترل کیفیت ۱، "کنترل کیفیت در موسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط"، بندهای ۱۴ تا ۲۶

۲. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدیدنظر شده ۱۳۸۶)"، بندهای ۸ تا ۱۳

۳. استاندارد حسابرسی ۵۰۰، "شواهد حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)"، بندهای ۷ تا ۹

۴. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۱۳؛ استاندارد حسابرسی ۵۰۰، بند ۱۱؛ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ "تأییدهای برون‌سازمانی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"، بندهای ۱۰، ۱۱ و ۱۶



## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

#### قضاوت حرفه‌ای (رک: بند ۱۶)

ت-۲۰. 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، به‌خصوص 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 حسابرسی.
  - 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.
- ت-۲۱. ویژگی خاص قضاوت حرفه‌ای که از یک حسابرسی انتظار می‌رود این است که آموخته‌ها، دانش و تجربه وی، به کسب صلاحیت لازم جهت اعمال قضاوت منطقی کمک کند.
- ت-۲۲. قضاوت حرفه‌ای در هر مورد خاص، بر پایه واقعیتها و شرایطی اعمال می‌شود که حسابرسی از آن آگاه است. مشورت در رابطه با موضوعات پیچیده و بحث‌انگیز در جریان انجام حسابرسی هم با دیگر اعضای تیم حسابرسی و هم با اشخاص ذیصلاح در موسسه حسابرسی یا سایر اشخاص ذیصلاح در خارج از مؤسسه حسابرسی، همان‌گونه که در استاندارد ۲۲۰ الزامی شده است، به حسابرسی در اعمال قضاوتهای آگاهانه و منطقی کمک می‌کند.
- ت-۲۳. برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای این موضوع بررسی می‌شود که آیا این قضاوت منعکس‌کننده بکارگیری مناسب استانداردهای حسابداری و حسابرسی بوده و متناسب و سازگار با واقعیتها و شرایط شناخته شده برای حسابرسی تا تاریخ گزارش وی، است یا خیر.
- ت-۲۴. اعمال قضاوت حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی ضروری است. همچنین قضاوت حرفه‌ای باید به‌نحو مناسبی مستند شود. در این خصوص، حسابرسی باید مستندات کافی فراهم کند به گونه‌ای که یک حسابرسی با تجربه که ارتباط قبلی با آن کار حسابرسی نداشته است، بتواند قضاوتهای حرفه‌ای مهم انجام شده در دستیابی به نتیجه‌گیریهای مربوط به موضوعات بااهمیت پدید آمده در مراحل مختلف حسابرسی را درک کند<sup>۱</sup>. قضاوت حرفه‌ای را نمی‌توان به عنوان توجیهی برای اتخاذ تصمیماتی دانست که مبتنی بر واقعیتها و شرایط کار حسابرسی یا شواهد حسابرسی کافی و مناسب نیست.

#### شواهد حسابرسی کافی و مناسب و خطر حسابرسی (رک: بندهای ۵ و ۱۷)

##### کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی

ت-۲۵. شواهد حسابرسی برای پشتیبانی از اظهارنظر و گزارش حسابرسی، ضروری است. شواهد حسابرسی ماهیت انباشت‌شونده دارند و اساساً با اجرای روشهای حسابرسی در جریان حسابرسی کسب می‌شوند. شواهد حسابرسی همچنین ممکن است شامل اطلاعات کسب شده از سایر منابع مانند حسابرسیهای قبلی (به شرطی که حسابرسی تعیین کند که آیا پس از اتمام حسابرسی قبلی تغییراتی ایجاد شده است که بتواند مربوط بودن شواهد را برای حسابرسی جاری تحت تأثیر قرار دهد یا خیر<sup>۳</sup>) یا روشهای کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی برای پذیرش صاحبکار جدید یا ادامه همکاری با صاحبکار قبلی باشد. علاوه بر سایر منابع درون سازمانی و برون سازمانی، سوابق حسابداری واحد تجاری، یکی از منابع مهم کسب شواهد حسابرسی است. همچنین اطلاعاتی که به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، ممکن است توسط یک کارشناس گردآوری شده باشد. شواهد حسابرسی هم شامل اطلاعاتی است که ادعاهای مدیریت را پشتیبانی و تأیید می‌کند، و هم شامل اطلاعاتی است که آن ادعاها را نقض می‌کند. بعلاوه، در برخی موارد، عدم دستیابی به اطلاعات (برای مثال، خودداری مدیریت از ارائه تأییدیه درخواست شده) نیز توسط حسابرسی به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد. گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی، بخش عمده کار حسابرسی را برای ارائه اظهارنظر تشکیل می‌دهد.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، بند ۳۰

۲. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، بند ۸

۳. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"، بند ۹

## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

- ۲۶- کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی به یکدیگر وابسته‌اند. کافی بودن، معیار کمیت شواهد حسابرسی است. مقدار شواهد حسابرسی مورد نیاز تحت تأثیر ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت (هر قدر خطرهای ارزیابی شده بالاتر باشد، احتمالاً شواهد حسابرسی بیشتری لازم است) و همچنین کیفیت این شواهد (هر قدر کیفیت بالاتر باشد، ممکن است شواهد کمتری مورد نیاز باشد) قرار می‌گیرد. به هر حال، کسب شواهد حسابرسی بیشتر، کیفیت پایین شواهد را جبران نمی‌کند.
- ۲۷- مناسب بودن، معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به مربوط بودن و قابلیت اتکای شواهد پشتوانه اظهار نظر حسابرس، اشاره دارد. قابلیت اتکای شواهد، تحت تأثیر ماهیت و منبع کسب شواهد است و به شرایط خاص کسب این شواهد نیز بستگی دارد.
- ۲۸- ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده، برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول (که حسابرس را به نتیجه‌گیری منطقی به عنوان مبنای اظهار نظر قادر می‌سازد)، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد. استاندارد ۵۰۰ و سایر استانداردهای حسابرسی مربوط، الزامات و رهنمودهای بیشتری را ارائه می‌دهند که در جریان حسابرسی برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، کاربرد دارد.

#### خطر حسابرسی

- ۲۹- 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.
- ۳۰- 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

- ۳۱- 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.
- ۳۲- 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 اثر گذار است.
- ۳۳- 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 اظهار نظر 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.
- ۳۴- 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.
- ۳۵- 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 پر شمار، اشاره کرد.

ت-۳۶. 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، به دلیل وجود محدودیتهای ذاتی، تنها می‌تواند خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی را کاهش دهد اما نمی‌تواند این خطرها را حذف کند. برای مثال، این محدودیتها شامل احتمال بروز خطا یا اشتباهات انسانی، یا دور زدن کنترلهای اثر تبانی یا زیرپا گذاشتن کنترلهای توسط مدیران اجرایی است. بدین ترتیب، برخی مخاطرات کنترلی همواره وجود خواهد داشت. در استانداردهای حسابرسی شرایط آزمون اثربخشی کارکرد کنترلهای برای تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آزمونهای محتوا، مشخص شده است<sup>۱</sup>.

ت-۳۷. 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 غیر کمی باشد.

ت-۳۸. استاندارد ۳۱۵، الزامات و رهنمودهایی را برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی و در سطح هر ادعا ارائه می‌کند.

#### خطر عدم کشف

ت-۳۹. 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 پایبندی را می‌تواند بپذیرد و در نتیجه، به شواهد حسابرسی متقاعدکننده تری نیاز دارد.

ت-۴۰. 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.

ت-۴۱. استانداردهای ۳۰۰ و ۳۳۰، الزامات و رهنمودهایی را برای برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی و نحوه برخورد حسابرس با خطرهای ارزیابی شده ارائه می‌کند. با این حال، به دلیل وجود محدودیتهای ذاتی حسابرسی، خطر عدم کشف تنها می‌تواند کاهش یابد ولی حذف نمی‌شود.

#### محدودیتهای ذاتی حسابرسی

ت-۴۲. 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 به دست آورد. این موضوع به دلیل وجود محدودیتهای ذاتی حسابرسی است که باعث می‌شود بیشتر شواهد حسابرسی که مبنای نتیجه‌گیری و اظهار نظر 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.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"، بندهای ۷ تا ۱۷

۲. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"

#### ماهیت گزارشگری مالی

ت-۴۳. تهیه صورتهای مالی مستلزم قضاوت مدیران اجرایی در بکارگیری الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط به توجه به واقعیتها و شرایط آن واحد تجاری است. علاوه بر این، بسیاری از اقلام صورتهای مالی متضمن قضاوت یا برآورد با درجه‌ای از ابهام است، و ممکن است در این رابطه تفاسیر یا قضاوتهای قابل پذیرش مختلفی وجود داشته باشد. در نتیجه، برخی اقلام صورتهای مالی به طور ذاتی تغییرپذیرند که با گسترش روشهای حسابرسی نمی‌توان آن را حذف کرد. برای مثال، این موضوع اغلب در مورد برخی برآوردهای حسابداری مصداق دارد. در هر صورت، استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم می‌کند تا معقول بودن برآوردهای حسابداری را با توجه به چارچوب گزارشگری مالی و موارد افشای مربوط و جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری شامل نشانه‌هایی از جانبداری احتمالی در قضاوتهای مدیران اجرایی، مورد بررسی قرار دهد.<sup>۱</sup>

#### ماهیت روشهای حسابرسی

ت-۴۴. برای کسب شواهد حسابرسی توسط حسابرسان، محدودیتهای عملی و قانونی از قبیل موارد زیر، وجود دارد:

- مدیران اجرایی یا اشخاص دیگر ممکن است به طور عمدی یا سهوی، اطلاعات کامل مربوط به تهیه صورتهای مالی یا اطلاعات مورد درخواست حسابرسان را به وی ارائه نکنند. در نتیجه، حتی اگر حسابرسان، روشهای حسابرسی را برای کسب اطمینان از دستیابی به تمام اطلاعات مربوط اجرا کرده باشد، باز هم نمی‌تواند از کامل بودن اطلاعات، اطمینان یابد.
- تقلب ممکن است با انجام تمهیداتی صورت گیرد که به طور ماهرانه و با دقت برای پنهان کردن آن، طراحی شده است. بنابراین، روشهای حسابرسی مورد استفاده برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی ممکن است برای کشف تحریفهای عمدی، اثربخش نباشد، برای مثال، با تبانی در جعل اسناد و مدارک ممکن است بتوان حسابرسان را متقاعد کرد که آن شواهد معتبر است در حالی که چنین نباشد. حسابرسان به عنوان یک کارشناس تشخیص اصالت اسناد آموزش ندیده است و چنین انتظاری هم از وی نمی‌رود.
- حسابرسی، به منزله تحقیقات قضایی در خصوص تخلفات نیست. بنابراین، حسابرسان، قدرت قانونی خاصی مانند قدرت تجسس که ممکن است برای چنین تحقیقاتی لازم باشد را در اختیار ندارد.

#### به موقع بودن گزارشگری مالی و توازن بین هزینه و منفعت

ت-۴۵. دشواری اجرا، زمان‌بر بودن یا زیاد بودن هزینه اجرای یک روش حسابرسی به خودی خود نمی‌تواند مبنای معتبری برای حذف روشی باشد که جایگزینی برای آن وجود ندارد یا شواهد حسابرسی حاصل از روش جایگزین به اندازه کافی متقاعدکننده نیست. برنامه‌ریزی مناسب، حسابرسان را در تأمین منابع و پیش‌بینی زمان کافی برای انجام حسابرسی کمک می‌کند. با این وجود، مربوط بودن اطلاعات و در نتیجه ارزش آن با گذشت زمان کاهش می‌یابد و باید بین قابلیت اتکا و هزینه اطلاعات، توازن ایجاد شود. بنابراین، استفاده کنندگان صورتهای مالی انتظار دارند که حسابرسان در یک دوره زمانی معقول و با هزینه منطقی نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر کنند، با علم به اینکه، بررسی تمام اطلاعات موجود یا پی‌گیری تمام موضوعات مربوط، با این فرض که اطلاعات مورد نظر، حاوی تقلب یا اشتباه است (تا زمانی که خلاف آن ثابت شود)، امکان‌پذیر نیست.

ت-۴۶. در نتیجه، حسابرسان باید:

- حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کند که به صورت اثربخش اجرا شود.
  - تلاش خود را بر حوزه‌هایی متمرکز کند که خطر بروز تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در آن بیش از حوزه‌های دیگر است، و به همین ترتیب تلاش کمتری را صرف حوزه‌های کم‌خطر کند، و
  - از آزمون و سایر روشهای رسیدگی به جامعه برای کشف موارد تحریف استفاده کند.
- ت-۴۷. با توجه به موارد مندرج در بند ت-۴۶، استانداردهای حسابرسی دربرگیرنده الزاماتی برای برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی است. از جمله، حسابرسان ملزم است:
- با اجرای روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، مبنایی برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی و در سطح هر ادعا به دست آورد،<sup>۲</sup> و
  - از آزمون و سایر روشهای رسیدگی به جامعه به گونه‌ای استفاده کند که مبنایی معقول برای نتیجه‌گیری نسبت به جامعه فراهم شود.<sup>۳</sup>

۱. استاندارد حسابرسی ۵۴۰، "حسابرسی برآوردهای حسابداری شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"، و استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"، بند ۱۱

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بندهای ۵ تا ۱۰

۳. استانداردهای حسابرسی ۳۳۰ و ۵۰۰، استاندارد حسابرسی ۵۲۰، "شواهد حسابرسی - روشهای تحلیلی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)" و استاندارد حسابرسی ۵۳۰، "نمونه‌گیری در حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"

## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

سایر موضوعات مؤثر بر محدودیتهای ذاتی حسابرسی

ت-۴۸. در مورد برخی ادعاها یا موضوعات مورد رسیدگی، آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی بر توانایی حسابرسی 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. (به استاندارد ۲۴۰ مراجعه شود)
- وجود و کامل بودن معاملات و روابط با اشخاص وابسته. (به استاندارد ۵۵۰<sup>۱</sup> مراجعه شود)
- عدم رعایت قوانین و مقررات. (به استاندارد ۲۵۰<sup>۲</sup> مراجعه شود)
- رویدادها و شرایط آتی که ممکن است موجب توقف فعالیت واحد تجاری شود. (به استاندارد ۳۵۷۰<sup>۳</sup> مراجعه شود)
- استانداردهای حسابرسی مربوط، روشهای حسابرسی ویژه‌ای را برای کاهش آثار محدودیتهای ذاتی، تعیین می‌کنند.

ت-۴۹. 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 حسابرسی با شواهد حسابرسی ناکافی و نامناسب متقاعد شود. اینکه آیا حسابرسی، 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 حسابرسی بر مبنای ارزیابی شواهد با توجه به اهداف کلی حسابرسی، تعیین می‌شود.

### انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

ماهیت استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۱۸)

- ت-۵۰. استانداردهای حسابرسی در مجموع، رهنمودهایی را برای دستیابی به اهداف کلی حسابرسی فراهم می‌کنند. استانداردهای حسابرسی به مسئولیتهای عمومی حسابرسی و همچنین الزامات تفصیلی برای ایفای این مسئولیتها در خصوص موضوعات خاص می‌پردازد.
- ت-۵۱. دامنه کاربرد، تاریخ اجرا و هرگونه محدودیت خاص در بکارگیری هر استاندارد، به روشنی در آن استاندارد مشخص شده است. حسابرسی 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.
- ت-۵۲. حسابرسی 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 صورتهای مالی را منتفی نمی‌کند.
- ت-۵۳. 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.

ملاحظات خاص در حسابرسی واحدهای بخش عمومی

ت-۵۴. استانداردهای حسابرسی اساساً برای حسابرسی واحدهای بخش عمومی نیز کاربرد دارد. به هر حال، مسئولیتهای حسابرسی بخش عمومی ممکن است تحت تأثیر الزامات قانونی حاکم بر حسابرسی، یا تعهدات واحدهای بخش عمومی ناشی از قانون، مقررات، یا سایر الزامات قرار گیرد که می‌تواند دامنه وسیع تری نسبت به مسئولیتهای حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی را شامل شود. این گونه مسئولیتهای حسابرسی استانداردهای حسابرسی مورد بحث قرار نمی‌گیرد. این مسئولیتهای حسابرسی در استانداردهای حسابرسی دولتی یا در دستورالعملها و رهنمودهای حسابرسی مربوط به بخش عمومی مورد بحث قرار گیرد.

محتوای استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۱۹)

ت-۵۵. هر استاندارد حسابرسی، علاوه بر اهداف و الزامات، شامل رهنمودهای مربوط در قالب توضیحات کاربردی است. استانداردها، همچنین ممکن است شامل تعاریف و بخشی با عنوان کلیات باشد که زمینه لازم برای درک صحیح آن استاندارد را فراهم می‌کند. بنابراین، توجه به متن کامل هر استاندارد برای درک اهداف بیان شده در استاندارد و بکارگیری صحیح الزامات آن مفید است.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۵۰، "اشخاص وابسته (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"

۲. استاندارد حسابرسی ۲۵۰، "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۴)"

۳. استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰، "تداوم فعالیت (تجدید نظر شده ۱۳۸۳)"



## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

ت-۵۶. در شرایط ضروری، توضیحات کاربردی شامل توضیحات بیشتر در مورد الزامات یک استاندارد و رهنمودهایی برای اجرای آن است. در این بخش از استاندارد مشخصاً ممکن است:

- مفهوم یک الزام یا هدف آن با دقت بیشتری توصیف شود.
  - نمونه‌هایی از روشهایی که ممکن است در شرایط خاص سودمند واقع شوند، ارائه شود.
- هر چند چنین رهنمودهایی به خودی خود الزام آور نیست ولی برای بکارگیری صحیح الزامات یک استاندارد سودمند است. توضیحات کاربردی همچنین ممکن است اطلاعاتی درباره پیشینه موضوعات مطرح شده در یک استاندارد را فراهم کند.
- ت-۵۷. پیوستهای هر استاندارد، بخشی از توضیحات کاربردی قلمداد می‌شود. هدف از ارائه هر پیوست، در متن استاندارد مربوط یا در عنوان و مقدمه آن پیوست توضیح داده می‌شود.

ت-۵۸. در بخش کلیات هر استاندارد، حسب ضرورت ممکن است موارد زیر توصیف شود:

- هدف و دامنه کاربرد استاندارد شامل چگونگی ارتباط یک استاندارد با سایر استانداردها.
- موضوع استاندارد.
- مسئولیتهای حسابرس و اشخاص دیگر در رابطه با موضوع استاندارد.
- زمینه تدوین آن استاندارد.

ت-۵۹. هر استاندارد ممکن است شامل بخش جداگانه‌ای با عنوان "تعاریف" باشد که معانی منسوب به واژه‌های خاص برای اهداف استانداردهای حسابرسی را توصیف می‌کند. این تعاریف برای کمک به کاربرد و تفسیر یکتواخت استانداردها ارائه شده است و قصد ندارد تعاریفی را نقض کند که ممکن است برای اهداف دیگری در قوانین، مقررات یا سایر الزامات تعیین شده است. تعاریف مذکور، در تمامی استانداردها به همان معنا بکار رفته است، مگر اینکه صراحتاً گفته شود که این معنا صرفاً در آن استاندارد خاص مصداق دارد.

ت-۶۰. در بخش توضیحات کاربردی هر استاندارد حسابرسی، حسب ضرورت، ملاحظات بیشتری برای حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و واحدهای تجاری بخش عمومی ارائه می‌شود. ملاحظات مزبور، بکارگیری الزامات استانداردهای حسابرسی را در این گونه واحدهای تجاری تسهیل می‌کند. در هر حال، این ملاحظات، مسئولیت حسابرس در بکارگیری و رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی را محدود نکرده و کاهش نمی‌دهد.

#### ملاحظات خاص در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک

ت-۶۱. در بخش ملاحظات خاص در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، اصطلاح "واحد تجاری کوچک" به واحدی اشاره دارد که معمولاً دارای ویژگیهای کیفی زیر است:

الف - تمرکز مالکیت و مدیریت در دست تعداد کمی از افراد (اغلب یک شخص حقیقی یا حقوقی)، و

ب - یک یا چند ویژگی زیر:

ب - ۱ - معاملات ساده،

ب - ۲ - سیستم حسابداری ساده و غالباً غیرمدون،

ب - ۳ - رشته فعالیت محدود و تولید محصولات محدود در هر رشته،

ب - ۴ - کنترل‌های داخلی محدود،

ب - ۵ - سطوح مدیریتی محدود که هر سطح مسئولیت طیف وسیعی از کنترلها را به عهده دارد، یا

ب - ۶ - تعداد کم کارکنان که بیشتر آنها طیف وسیعی از وظایف را بر عهده دارند.

ویژگیهای کیفی مزبور فراگیر نبوده و منحصر به واحدهای تجاری کوچک نیست و واحدهای تجاری کوچک لزوماً دارای تمامی ویژگیهای مزبور نیستند.

ت-۶۲. در استانداردهای حسابرسی، ملاحظات خاص مربوط به واحدهای تجاری کوچک، اساساً برای آندسته از واحدهای تجاری تدوین گردیده که اوراق بهادار آنها به عموم عرضه نشده است. در هر حال، برخی از این ملاحظات ممکن است در حسابرسی واحدهای تجاری کوچکی که اوراق بهادار آنها به عموم عرضه شده است نیز مفید باشد.

ت-۶۳. در استانداردهای حسابرسی، مالک یک واحد تجاری کوچک که به طور مستمر در گیر اداره واحد تجاری است، "مدیر-مالک" نامیده می‌شود.



اهداف تبیین شده در استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۲۱)

ت-۶۴. هر استاندارد حسابرسی شامل یک یا چند هدف است که بین الزامات و اهداف کلی حسابرس ارتباط برقرار می‌کند. اهداف بیان شده در هر یک از استانداردها باعث می‌شود که حسابرس بر نتایج مورد نظر آن استاندارد تمرکز کند، و در عین حال به حسابرس در موارد زیر کمک می‌کند:

- آگاهی از کارهایی که لازم است انجام شود، و در صورت لزوم، روشهای مناسب برای انجام این کارها، و
- تصمیم‌گیری در رابطه با لزوم انجام کار بیشتر برای دستیابی به اهداف، در شرایط خاص یک کار حسابرسی.

ت-۶۵. درک اهداف بیان شده در هر یک از استانداردها، در پرتو اهداف کلی حسابرس که در بند ۱۱ این استاندارد تشریح شده است، امکان‌پذیر است. توانایی دستیابی به یک هدف خاص همانند اهداف کلی حسابرس، در معرض محدودیتهای ذاتی حسابرسی قرار دارد.

ت-۶۶. در استفاده از اهداف، حسابرس باید روابط متقابل بین استانداردهای حسابرسی را مورد توجه قرار دهد. زیرا همان‌طور که در بند ت-۵۰ بیان شده، استانداردهای حسابرسی در برخی موارد، به مسئولیتهای عمومی و در سایر موارد به کاربرد آن مسئولیتهای برای موضوعات خاص می‌پردازد. برای مثال، طبق این استاندارد، حسابرس ملزم به حفظ نگرش تردید حرفه‌ای است. حفظ این نگرش در تمام جنبه‌های برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی ضروری است ولی به عنوان یک الزام در استانداردهای دیگر تکرار نشده است. در یک سطح تفصیلی‌تر، استانداردهای ۳۱۵ و ۳۳۰ علاوه بر طرح سایر موضوعات، شامل اهداف و الزاماتی است که به ترتیب به مسئولیتهای حسابرس برای شناسایی و ارزیابی خطرات تحریف بااهمیت و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم در برخورد با آن خطرها می‌پردازد. این اهداف و الزامات به ترتیب در تمام مراحل حسابرسی بکار گرفته می‌شود. استانداردهای حسابرسی مرتبط با جنبه‌های خاص حسابرسی (برای مثال استاندارد ۵۴۰) ممکن است چگونگی بکارگیری اهداف و الزامات استانداردهایی چون استانداردهای ۳۱۵ و ۳۳۰ را در ارتباط با موضوع آن استاندارد به تفصیل شرح دهد ولی مطالب آنها را تکرار نمی‌کند. بنابراین، حسابرس برای رسیدن به هدف بیان شده در استاندارد ۵۴۰، اهداف و الزامات سایر استانداردهای مربوط را مورد توجه قرار می‌دهد.

استفاده از اهداف برای تعیین ضرورت انجام روشهای حسابرسی بیشتر (رک: بند ۲۱-الف)

ت-۶۷. الزامات استانداردهای حسابرسی به این دلیل طراحی شده است که حسابرس را در دستیابی به اهداف تعیین شده در آن استانداردها و در نتیجه اهداف کلی حسابرس، یاری رساند. بنابراین، انتظار می‌رود بکارگیری صحیح الزامات استانداردهای حسابرسی توسط حسابرس، مبنایی کافی برای دستیابی به اهداف حسابرس را فراهم کند. به هر حال، از آنجا که شرایط کارهای حسابرسی به طور گسترده‌ای متنوع است و تمامی این شرایط نمی‌تواند در استانداردها پیش‌بینی شود، حسابرس درقبال تعیین روشهای حسابرسی لازم برای انجام الزامات استانداردها و دستیابی به اهداف، مسئولیت دارد. در یک کار حسابرسی، ممکن است موضوعات خاصی وجود داشته باشد که حسابرس اجرای روشهای حسابرسی دیگری علاوه بر روشهای الزامی شده در استانداردهای حسابرسی را جهت دستیابی به اهداف تعیین شده در استانداردها، ضروری بداند.

استفاده از اهداف برای ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی (رک: بند ۲۱-ب)

ت-۶۸. حسابرس باید از اهداف برای ارزیابی اینکه آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب با توجه به اهداف کلی حسابرس گردآوری شده است یا خیر، استفاده کند. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که شواهد حسابرسی، کافی و مناسب نیست، ممکن است یک یا چند رویکرد زیر را برای انجام الزامات قسمت "ب" بند ۲۱ بکارگیرد:

- ارزیابی اینکه آیا با بکارگیری سایر استانداردهای حسابرسی، شواهد حسابرسی مناسب‌تر جمع‌آوری شده است یا خواهد شد،
- کار انجام شده در اجرای یک یا چند الزام را توسعه دهد، یا
- سایر روشهای حسابرسی را که به قضاوت وی در شرایط موجود ضروری است، اجرا کند.

در شرایطی که هیچ یک از رویکردهای بالا عملی یا امکان‌پذیر نباشد، حسابرس نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب جمع‌آوری کند و طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس ملزم است اثر آن را بر گزارش خود یا امکان ادامه کار مشخص کند.

## استاندارد حسابرسی ۲۰۰

### اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

#### رعایت الزامات مربوط

الزامات مربوط (رک: بند ۲۲)

- ت-۶۹. در برخی موارد ممکن است یک استاندارد حسابرسی (شامل همه الزامات آن) در شرایط خاصی مربوط نباشد. برای مثال اگر واحد تجاری فاقد واحد حسابرسی داخلی باشد، هیچ‌یک از الزامات استاندارد ۶۱۰<sup>۱</sup> برای حسابرسی آن واحد تجاری، مربوط نخواهد بود.
- ت-۷۰. در یک استاندارد حسابرسی مربوط ممکن است الزامات مشروط وجود داشته باشد. این الزامات، زمانی مربوط تلقی می‌شود که شرایط پیش‌بینی شده برای آن وجود داشته باشد. به طور کلی، مشروط بودن یک الزام می‌تواند صریح یا تلویحی باشد، برای مثال:
- الزام به تعدیل اظهار نظر حسابرسی در صورت وجود محدودیت در دامنه رسیدگی<sup>۲</sup>، یک الزام مشروط صریح است.
  - الزام به اطلاع‌رسانی نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی (که در جریان حسابرسی مشخص شده است) به ارکان راهبری واحد تجاری<sup>۳</sup>، به وجود چنین نقاط ضعف مهمی که مشخص شده باشد، بستگی دارد. علاوه بر این، الزام به جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص ارائه و افشای اطلاعات قسمتها طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط<sup>۴</sup>، به چارچوبی که چنین افشایی را الزامی کرده است بستگی دارد. این دو نمونه از الزام مشروط جنبه تلویحی دارد.
- در برخی موارد، ممکن است یک الزام بیان شده در یک استاندارد حسابرسی مشروط به نحوه برخورد قانون یا مقررات مربوط شود. برای مثال، ممکن است الزام خاصی، حسابرسی را به کناره‌گیری از کار حسابرسی ملزم کند به شرطی که کناره‌گیری از آن کار، طبق قانون منع نشده باشد. بسته به قوانین و مقررات حاکم، ممکن است الزام یا منع انجام کار، به صورت صریح یا تلویحی بیان شود.

انحراف از یک الزام (رک: بند ۲۳)

- ت-۷۱. استاندارد ۲۳۰<sup>۵</sup>، الزامات مستندسازی برای شرایط استثنایی انحراف حسابرسی از بکارگیری یک الزام مربوط را مشخص کرده است. عدم رعایت یک الزام که به شرایط یک کار حسابرسی مشخص، مربوط نمی‌باشد، انحراف از یک الزام محسوب نمی‌شود.

عدم دستیابی به یک هدف (رک: بند ۲۴)

- ت-۷۲. اینکه آیا یک هدف محقق شده است یا خیر به قضاوت حرفه‌ای حسابرسی بستگی دارد. این قضاوت به نتایج روشهای حسابرسی اجرا شده طبق الزامات استانداردهای حسابرسی، و ارزیابی حسابرسی از کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی گردآوری شده و اینکه آیا برای دستیابی به اهداف بیان شده در استاندارد، اجرای روشهای بیشتری در آن شرایط خاص لازم است یا خیر، بستگی دارد. بنابراین، شرایطی که ممکن است موجب عدم دستیابی به یک هدف شود عبارتند از:
- شرایطی که مانع از رعایت الزامات مربوط در یک استاندارد توسط حسابرسی شود.
  - شرایطی که اجرای روشهای حسابرسی بیشتر یا جمع‌آوری شواهد حسابرسی لازم (که با توجه به اهداف بیان شده در بند ۲۱، ضروری است) را غیرعملی یا غیرممکن می‌سازد.
- ت-۷۳. مستندسازی حسابرسی طبق الزامات استاندارد ۲۳۰ و الزامات مستندسازی سایر استانداردهای حسابرسی مربوط، شواهدی را برای نتیجه‌گیری حسابرسی درباره دستیابی به اهداف کلی حسابرسی، فراهم می‌آورد. هرچند مستندسازی جداگانه دستیابی به هر یک از اهداف ضرورت ندارد، اما مستندسازی موارد عدم دستیابی به یک هدف خاص، حسابرسی را در ارزیابی اینکه آیا این امر می‌تواند مانع دستیابی وی به اهداف کلی حسابرسی گردد یا خیر، کمک می‌کند.

۱. استاندارد حسابرسی ۶۱۰، "استفاده از کار حسابرسان داخلی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)"، بند ۲

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل"، بند ۱۳

۳. استاندارد حسابرسی ۲۶۵، "اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی"، بند ۹

۴. استاندارد حسابرسی ۵۰۱، "شواهد حسابرسی - ملاحظات خاص در خصوص برخی اقسام (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بند ۱۳

۵. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، بند ۱۲