

## استاندارد حسابرسی ۲۲۰

### مستندات حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

#### فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲-۳	ماهیت و اهداف مستندات حسابرسی
۴	تاریخ اجرا
۵	هدف
۶	تعاریف
۷	الزامات
۸-۱۳	تهیه به موقع مستندات حسابرسی
۱۴-۱۶	مستندات روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی کسب شده
	تنظیم نهایی پرونده حسابرسی
	<b>توضیحات کاربردی</b>
ت-۱	تهیه به موقع مستندات حسابرسی
ت-۲ تا ت-۲۰	مستندات روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی کسب شده
ت-۲۱ تا ت-۲۴	تنظیم نهایی پرونده حسابرسی
	پیوست: الزامات سایر استانداردهای حسابرسی در رابطه با مستندات

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

## استاندارد حسابرسی ۲۲۰

### مستندات حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

#### کلیات

##### دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در ارتباط با تهیه مستندات حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی مطرح می شود. فهرست سایر استانداردهای حاوی الزامات و راهنماییهای ویژه مربوط به مستندات در پیوست این استاندارد ارائه شده است. الزامات ویژه مربوط به مستندات در سایر استانداردها، کاربرد این استاندارد را محدود نمی کند. قوانین یا مقررات نیز ممکن است الزامات بیشتری را برای مستندات مقرر کند.

##### ماهیت و اهداف مستندات حسابرسی

۲. مستندات حسابرسی که در تهیه آنها الزامات این استاندارد و الزامات ویژه سایر استانداردهای مربوط رعایت شده باشد، شواهد زیر را فراهم می کند:

- الف - شواهد پشتوانه نتیجه گیری حسابرس در خصوص دستیابی به اهداف کلی حسابرس<sup>۱</sup>، و
  - ب - شواهد انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط.
۳. مستندات حسابرسی منجر به دستیابی به اهداف دیگری، از جمله موارد زیر، می شود:
- کمک به تیم حسابرسی در برنامه ریزی و انجام حسابرسی.
  - کمک به سرپرست تیم حسابرسی برای هدایت و سرپرستی کار، و ایفای مسئولیتهای بررسی کار طبق استاندارد ۲۲۰.
  - قادر ساختن تیم حسابرسی به پاسخگویی در مورد کار خود.
  - نگهداری سوابق موضوعات عمده مربوط برای حسابرسیهای آتی.
  - امکان پذیر کردن بازبینی و بررسی کنترل کیفیت طبق استاندارد کنترل کیفیت ۳۱.
  - امکان پذیر کردن بازبینی برون سازمانی طبق الزامات قانونی و مقرراتی یا سایر الزامات مربوط.

##### تاریخ اجرا

۴. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۵ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

##### هدف

۵. هدف حسابرس از تهیه مستندات حسابرسی تأمین موارد زیر است:
- الف - مدارک کافی و مناسب پشتوانه گزارش حسابرس، و
  - ب - شواهد برنامه ریزی و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط.

##### تعاریف

۶. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
- الف - **پرونده حسابرسی** - یک یا چند پوشه یا سایر ابزارهای ذخیره سازی داده ها، به شکل فیزیکی یا الکترونیکی، که شامل سوابقی است که مستندات یک کار حسابرسی را تشکیل می دهد.
  - ب - **حسابرس با تجربه** - فردی که دارای تجربه عملی حسابرسی، و شناخت معقولی از موارد زیر است:
    ۱. فرایندهای حسابرسی،
    ۲. استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط،
    ۳. محیط تجاری حوزه فعالیت واحد تجاری، و
    ۴. موضوعات حسابرسی و گزارشگری مالی مربوط به صنعت واحد تجاری.
  - پ - **مستندات حسابرسی** - مدارک مربوط به روشهای حسابرسی اجرا شده، شواهد حسابرسی کسب شده، و نتایج به دست آمده توسط حسابرس (گاهی اوقات اصطلاح "کاربرگهای حسابرسی" نیز برای مستندات حسابرسی استفاده می شود).

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)"، بند ۱۱

۲. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)"، بندهای ۲۱ تا ۲۹

۳. استاندارد کنترل کیفیت ۱، "کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط"، بندهای ۴۵ تا ۴۹، ۶۶ تا ۶۸ و ۸۴ تا ۹۷

## استاندارد حسابرسی ۲۲۰

### مستندات حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)



### الزامات

#### تهیه به موقع مستندات حسابرسی

۷. حسابرس باید مستندات حسابرسی را به موقع تهیه کند. (رک: بند ت-۱)

#### مستندات روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی کسب شده

#### شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی

۸. حسابرس باید مستندات حسابرسی را به گونه‌ای تهیه کند که برای درک موارد زیر توسط یک حسابرس با تجربه، بدون هیچ گونه ارتباط قبلی با کار حسابرسی مورد نظر، کافی باشد: (رک: بندهای ت-۲ تا ت-۵، ت-۱۶ و ت-۱۷)
- الف - ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی اجرا شده طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط، (رک: بندهای ت-۶ و ت-۷)
- ب - نتایج حاصل از روشهای حسابرسی اجرا شده، و شواهد حسابرسی کسب شده، و
- پ - موضوعات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی، نتیجه‌گیری انجام شده در مورد آنها و قضاوت‌های حرفه‌ای عمده در دستیابی به آن نتایج. (رک: بندهای ت-۸ تا ت-۱۱)
۹. در مستندسازی ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی اجرا شده باید موارد زیر ثبت شود:
- الف - ویژگیهای معرف ارقام یا موضوعات خاص آزمون شده، (رک: بند ت-۱۲)
- ب - نام شخص انجام‌دهنده کار حسابرسی و تاریخ تکمیل آن کار، و
- پ - نام شخص بررسی‌کننده کار حسابرسی و تاریخ و میزان این بررسی. (رک: بند ت-۱۳)
۱۰. حسابرس باید مذاکراتی که با مدیران اجرایی، ارکان راهبری، و سایر اشخاص درخصوص موضوعات عمده، شامل ماهیت موضوعات عمده مورد مذاکره و زمان مذاکره و شخص مذاکره شونده داشته است را مستند کند. (رک: بند ت-۱۴)
۱۱. چنانچه حسابرس اطلاعاتی کسب کند که با نتیجه‌گیری نهایی وی درباره یک موضوع عمده در تناقض باشد، باید نحوه برخورد با این تناقض را مستند کند. (رک: بند ت-۱۵)

#### انحراف از یک الزام مربوط

۱۲. در شرایط استثنایی، چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که انحراف از یک الزام مربوط در یک استاندارد، اجتناب‌ناپذیر است باید نحوه دستیابی به هدف آن الزام از طریق اجرای روشهای حسابرسی جایگزین، و همچنین دلایل انحراف از الزام مذکور را مستند کند. (رک: بندهای ت-۱۸ و ت-۱۹)

#### وقایع پس از تاریخ گزارش حسابرس

۱۳. در شرایط استثنایی، چنانچه حسابرس پس از تاریخ گزارش حسابرس، روشهای حسابرسی جدید یا اضافی را اجرا کند یا به نتایج جدیدی برسد، باید موارد زیر را مستند کند: (رک: بند ت-۲۰)
- الف - شرایط پیش آمده،
- ب - روشهای حسابرسی جدید یا بیشتر اجرا شده، شواهد حسابرسی کسب شده، و نتیجه‌گیری انجام شده، و اثر آنها بر گزارش حسابرس، و
- پ - نام فرد تغییر دهنده مستندات حسابرسی و تاریخ آن، و نام فرد بررسی کننده این تغییرات و تاریخ بررسی.

#### تنظیم نهایی پرونده حسابرسی

۱۴. حسابرس باید مستندات حسابرسی را در پرونده حسابرسی نگهداری کند و فرایند اداری تنظیم نهایی پرونده حسابرسی را در مدت زمان مناسب پس از تاریخ گزارش حسابرس، به انجام رساند. (رک: بندهای ت-۲۱ و ت-۲۲)
۱۵. پس از تنظیم نهایی پرونده حسابرسی، حسابرس نباید مستندات حسابرسی را پیش از پایان دوره نگهداری آن حذف یا امحا کند. (رک: بند ت-۲۳)
۱۶. در مواردی به جز موارد مطرح شده در بند ۱۳، اگر به نظر حسابرس، تعدیل مستندات حسابرسی فعلی یا افزودن مستندات حسابرسی جدید بعد از تنظیم نهایی پرونده حسابرسی، ضرورت یابد، باید صرفنظر از ماهیت تعدیلات یا اضافات، موارد زیر را مستند کند: (رک: بند ت-۲۴)
- الف - دلایل خاص انجام تعدیلات یا اضافات، و
- ب - نام فرد تعدیل کننده یا اضافه کننده و تاریخ آن، و نام فرد بررسی کننده و تاریخ بررسی این تعدیلات.

\*\*\*

## توضیحات کاربردی

تهیه به موقع مستندات حسابرسی (رک: بند ۷)

ت-۱. تهیه به موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می کند و بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج به دست آمده را پیش از نهایی شدن گزارش حسابرسی، تسهیل می نماید. مستندات تهیه شده در زمان انجام کار حسابرسی معمولاً بهتر از مستنداتی است که پس از آن تهیه می شود.

### مستندات روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی کسب شده

شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی (رک: بند ۸)

ت-۲. شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- اندازه و پیچیدگی واحد تجاری.
- ماهیت روشهای حسابرسی که قرار است اجرا شود.
- خطرهای تحریف بااهمیت مشخص شده.
- اهمیت شواهد حسابرسی کسب شده.
- ماهیت و میزان موارد استثنای مشخص شده.
- نیاز به مستندسازی نتیجه گیری یا مبانی نتیجه گیری که به آسانی از مستندات کار انجام شده یا شواهد حسابرسی کسب شده قابل تشخیص نیست.
- روش اجرای حسابرسی و ابزارهای استفاده شده.

ت-۳. مستندات حسابرسی را می توان به صورت کاغذی، الکترونیکی یا روشهای دیگر تهیه کرد. نمونه هایی از مستندات حسابرسی عبارتند از:

- برنامه های حسابرسی.
- تجزیه و تحلیلها.
- شرح موضوعات شامل نکات حسابرسی.
- خلاصه موضوعات عمده.
- تأییدیه های برون سازمانی و تأییدیه مدیران.
- چک لیستها.
- مکاتبات (شامل پست الکترونیکی) مربوط به موضوعات عمده.

خلاصه یا تصویر مدارک واحد تجاری (برای مثال، قراردادها و موافقتنامه های عمده و ویژه) می تواند جزء مستندات حسابرسی باشد. اما، مستندات حسابرسی نمی تواند جایگزین اسناد و مدارک حسابداری واحد تجاری شود.

ت-۴. نیازی نیست حسابرسی پیش نویس های اولیه کاربرگها و صورتهای مالی، یادداشت های ناقص یا مقدماتی، نسخه های قبلی مستندات اصلاح شده به دلیل اشتباهات تایپی یا سایر اشتباهات، و نسخه های تکراری را به عنوان مستندات حسابرسی نگهداری کند.

ت-۵. توضیحات شفاهی حسابرسی، به تنهایی، پشتوانه ای کافی برای کار حسابرسی انجام شده یا نتایج به دست آمده نمی باشد، اما می تواند برای تشریح یا شفاف سازی اطلاعات منعکس در مستندات حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

مستندات رعایت استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۸-الف)

ت-۶. در اصل، رعایت الزامات این استاندارد باعث می شود مستندات حسابرسی با توجه به شرایط موجود، کافی و مناسب باشد. سایر استانداردهای حسابرسی در برگزیده الزاماتی در خصوص مستندات است که هدف آنها شفاف سازی کاربرد این استاندارد در شرایط خاص مربوط به آن استانداردها است. الزامات مربوط به مستندات مطرح شده در سایر استانداردها، کاربرد این استاندارد را محدود نمی کند. علاوه بر این، نبود الزامات مربوط به مستندات در یک استاندارد خاص، توجیهی برای عدم تهیه مستندات مربوط به رعایت آن استاندارد نیست.

ت-۷. مستندات حسابرسی فراهم کننده شواهدی مبنی بر انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی است. اما مستندسازی تمام موضوعات بررسی شده، یا قضاوت های حرفه ای انجام شده در حسابرسی، نه ضروری و نه عملی است. علاوه بر این، ضرورت ندارد حسابرسی موضوعاتی که مستندات موجود در پرونده حسابرسی اثبات کننده انجام آنها است را به صورت جداگانه (برای مثال، در یک چک لیست) مستند کند. برای مثال:

- وجود مستندات کافی مربوط به طرح کلی حسابرسی، انجام برنامه ریزی توسط حسابرسی را اثبات می کند.

- وجود قرارداد حسابرسی امضا شده در پرونده حسابرسی، شرایط توافق شده بین مؤسسه حسابرسی و مدیران اجرایی و در صورت لزوم ارکان راهبری واحد تجاری را اثبات می کند.
- گزارش حسابرس حاوی اظهار نظر مشروط، رعایت الزامات مربوط به اظهار نظر مشروط طبق شرایط مشخص شده در استانداردهای حسابرسی مربوط را اثبات می کند.
- در ارتباط با الزاماتی که عموماً در جریان حسابرسی کاربرد دارند، ممکن است روشهای متعددی برای اثبات رعایت آنها در پرونده حسابرسی وجود داشته باشد. برای مثال:
  - برای اثبات اینکه تردید حرفه‌ای حسابرس مستند شده است، ممکن است تنها یک روش وجود نداشته باشد. با این وجود، مستندات حسابرسی ممکن است فراهم کننده شواهدی در خصوص اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی باشد. چنین شواهدی ممکن است در برگیرنده روشهای خاص اجرا شده برای تأیید پاسخهای مدیران اجرایی به سؤالات حسابرس باشد.
  - همچنین، شواهد مربوط به رعایت استانداردهای حسابرسی توسط مدیر مسئول کار حسابرسی در ایفای مسئولیت هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی، ممکن است به چندین روش مستند شود. این امر ممکن است شامل مستندات مشارکت به موقع مدیر مسئول کار حسابرسی در جنبه‌های مختلف کار حسابرسی، از قبیل مشارکت در مذاکرات اعضای تیم حسابرسی طبق الزامات استاندارد ۳۱۵<sup>۱</sup> باشد.

مستندات موضوعات عمده و قضاوت‌های حرفه‌ای مربوط (رک: بند ۸-ب)

ت-۸. قضاوت در مورد عمده بودن یک موضوع، مستلزم تحلیل بی طرفانه واقعیتها و شرایط موجود است. نمونه‌هایی از موضوعات عمده شامل موارد زیر است:

- موضوعاتی که به خطرهای عمده (طبق تعریف استاندارد ۳۱۵<sup>۲</sup>) می‌انجامد.
- نتایج حاصل از اجرای روشهای حسابرسی که بیانگر (الف) احتمال تحریف بااهمیت صورتهای مالی، یا (ب) لزوم تجدیدنظر در ارزیابی قبلی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت و برخورد حسابرس با آن خطرها باشد.
- شرایطی که در اجرای روشهای حسابرسی لازم، برای حسابرس مشکل عمده‌ای پدید می‌آورد.
- یافته‌هایی که می‌تواند به ارائه اظهار نظر تعدیل شده یا افزودن بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس منجر شود.
- ت-۹. یکی از عوامل مهم در تعیین شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی برای موضوعات عمده، میزان قضاوت حرفه‌ای اعمال شده در انجام کار حسابرسی و ارزیابی نتایج است. مستندات قضاوت‌های حرفه‌ای عمده به تشریح نتایج حسابرسی و افزایش کیفیت قضاوت کمک می‌کند. این موضوعات برای افراد مسئولی که مستندات حسابرسی را بررسی می‌کنند، از جمله افرادی که در حسابرسیهای بعدی، تداوم عمده بودن این نکات را بررسی می‌کنند (برای مثال، زمانی که برآوردهای حسابداری قبلی مورد بررسی مجدد قرار می‌گیرد) قابل استفاده است.
- ت-۱۰. نمونه‌هایی از شرایطی که در آن، طبق الزامات بند ۸، تهیه مستندات حسابرسی مربوط به استفاده از قضاوت حرفه‌ای، از جمله در مواردی که موضوعات و قضاوتها عمده هستند، مناسب است، عبارتند از:
  - دلایل نتیجه‌گیری حسابرس زمانی که طبق یک الزام خاص، باید به اطلاعات یا عوامل معینی توجه کند، و این توجه در ارتباط با یک کار خاص، مهم تلقی می‌شود.
  - مبنای نتیجه‌گیری حسابرس در مورد معقول بودن قضاوت‌های ذهنی (برای مثال، معقول بودن برآوردهای حسابداری عمده).
  - مبنای نتیجه‌گیری حسابرس درباره اعتبار یک سند در مواردی که با توجه به شرایط مشخص شده در جریان حسابرسی، حسابرس به این نتیجه برسد که آن سند اعتبار ندارد و انجام بررسیهای بیشتر، نظیر استفاده از کار یک کارشناس یا دریافت تأییدیه، لازم باشد.
- ت-۱۱. حسابرس ممکن است تهیه و نگهداری خلاصه‌ای از موضوعات عمده به عنوان بخشی از مستندات حسابرسی را مفید بداند. در این خلاصه، موضوعات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی و نحوه برخورد با آنها توصیف می‌شود یا اینکه به سایر مستندات حسابرسی که حاوی این اطلاعات است، عطف داده می‌شود. چنین خلاصه‌ای می‌تواند به ویژه در کارهای حسابرسی بزرگ و پیچیده، باعث تسهیل بازبینی و بررسی اثربخش و کارآمد مستندات حسابرسی گردد. علاوه بر این، تهیه این خلاصه در ارزیابی موضوعات عمده به حسابرس کمک می‌کند. این خلاصه همچنین می‌تواند حسابرس را در تصمیم‌گیری نسبت به اینکه آیا با توجه به روشهای حسابرسی اجرا شده و نتایج به دست آمده، اهداف استانداردهای حسابرسی خاصی وجود داشته که قابل دستیابی نبوده و این امر منجر به عدم دستیابی به اهداف کلی حسابرس شده است یا خیر، یاری کند.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"، بند ۱۰

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۴-ث

## استاندارد حسابرسی ۲۲۰

### مستندات حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

- مشخص کردن ارقام یا موضوعات خاص آزمون شده، و افراد تهیه کننده و بررسی کننده (رک: بند ۹)
- ت-۱۲. ثبت ویژگیهای مشخص کننده ارقام یا موضوعات خاص آزمون شده، و افراد تهیه کننده و بررسی کننده، اهداف متعددی را برآورده می کند. برای مثال، تیم حسابرسی را قادر به پاسخگویی در مقابل کار خود می کند و بررسی موارد استثنا یا تناقض را تسهیل می کند. این ویژگیها، بسته به ماهیت روشهای حسابرسی و قلم یا موضوع مورد آزمون متفاوت خواهد بود. برای مثال:
- در مورد آزمون جزئیات سفارشیهای خرید واحد تجاری، حسابرس می تواند با استفاده از تاریخ و شماره سفارشیهای خرید، ارقام مورد آزمون را مشخص کند.
  - در مورد روشی که مستلزم انتخاب یا بررسی همه ارقام بزرگتر از مبلغ معینی از یک جامعه آماری باشد، حسابرس ممکن است دامنه روش را ثبت و جامعه را مشخص کند (برای مثال، همه ثبتهای بزرگتر از یک مبلغ معین در دفاتر حسابداری).
  - در مورد روشی که مستلزم نمونه گیری منظم از یک جامعه مدارک باشد، حسابرس ممکن است مدارک انتخابی را با ثبت منبع آنها، نقطه شروع و فاصله نمونه گیری مشخص کند (برای مثال، نمونه گیری منظم از برگهای رسید کالا، انتخابی از گزارشهای رسید کالای ثبت شده برای فاصله زمانی از اول تیر تا پایان آذر، با شروع از برگ رسید کالای شماره ۳۴۵ و فاصله نمونه گیری ۲۵).
  - در مورد روشی که مستلزم پرس و جو از کارکنان مربوط در واحد تجاری باشد، حسابرس ممکن است تاریخهای پرس و جو و اسامی و عنوان شغلی کارکنان مورد نظر را ثبت کند.
  - در مورد روشی که مستلزم مشاهده باشد، حسابرس ممکن است فرایند یا موضوع مورد مشاهده، افراد مربوط، مسئولیتهای آنها، و تاریخ و محل انجام مشاهده را ثبت کند.
- ت-۱۳. طبق استاندارد ۲۲۰، حسابرس ملزم است از طریق بررسی مستندات حسابرسی، کار حسابرسی انجام شده را بررسی کند. الزام به مستند کردن نام فرد بررسی کننده بدین معنی نیست که در تمام کاربرگهای حسابرسی شواهدی از انجام بررسی وجود داشته باشد، با این حال، الزام مذکور بدین معنی است که کار بررسی شده، شخص بررسی کننده، و تاریخ بررسی باید مستند شود.
- مستندات مذاکرات با مدیران اجرایی، ارکان راهبری، و اشخاص دیگر درخصوص موضوعات عمده (رک: بند ۱۰)
- ت-۱۴. مستندات محدود به سوابق تهیه شده توسط حسابرس نیست بلکه می تواند شامل دیگر سوابق مناسب نظیر خلاصه مذاکراتی باشد که توسط کارکنان واحد تجاری تهیه و مورد قبول حسابرس واقع شده است. سایر اشخاصی که حسابرس ممکن است درباره موضوعات عمده با آنها مذاکره کند می تواند شامل سایر کارکنان واحد تجاری، و اشخاص برون سازمانی، مانند مشاوران حرفه ای واحد تجاری باشد.
- مستندات نحوه برخورد با موارد متناقض (رک: بند ۱۱)
- ت-۱۵. الزام به مستندسازی نحوه برخورد حسابرس با موارد متناقض در اطلاعات به این معنی نیست که حسابرس باید مستندات نادرست یا مازاد و بلااستفاده را نگهداری کند.
- ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک (رک: بند ۸)
- ت-۱۶. معمولاً مستندات حسابرسی، در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، کمتر از مستندات حسابرسی در حسابرسی سایر واحدهای تجاری است. علاوه بر این، در مواردی که کل کار حسابرسی توسط مدیر مسئول کار انجام می شود، مستندات شامل موضوعاتی نمی شود که ممکن است صرفاً باید برای آگاهی، و هدایت اعضای تیم حسابرسی، یا به منظور فراهم آوردن شواهدی مبنی بر انجام بررسی توسط سایر اعضای تیم مستند شوند (برای مثال، در شرایطی که درخصوص مذاکرات یا سرپرستی تیم، هیچگونه موضوعی جهت مستندسازی وجود ندارد). با این وجود، مدیر مسئول کار، طبق الزامات بند ۸، مستندات حسابرسی را به گونه ای تهیه می کند که برای یک حسابرس با تجربه قابل درک باشد. مستندات حسابرسی ممکن است توسط اشخاص خارج از مؤسسه با اهداف نظارتی یا سایر اهداف مورد بررسی قرار گیرد.
- ت-۱۷. حسابرس یک واحد تجاری کوچک ممکن است در تهیه مستندات حسابرسی، به این نتیجه برسد که ثبت جنبه های مختلف حسابرسی به صورت یکجا و در یک کاربرگ و در صورت لزوم، همراه با عطف متقابل به کاربرگهای پشتیبان، مفید و مؤثر است. نمونه هایی از موضوعاتی که ممکن است در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، به صورت یکجا مستند شود شامل شناخت واحد تجاری و کنترل های داخلی آن، طرح کلی و برنامه حسابرسی، سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد ۳۲۰، خطرهای ارزیابی شده، موضوعات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی، و نتایج به دست آمده است.

انحراف از یک الزام مربوط (رک: بند ۱۲)

ت-۱۸. الزامات استاندارد های حسابرسی برای کمک به حسابرس در دستیابی به اهداف مشخص شده در این استانداردها، و در نتیجه، دستیابی به اهداف کلی حسابرس طراحی شده است. از این رو، حسابرس جز در موارد استثنایی، باید الزامات تمام استانداردهای حسابرسی که بسته به شرایط، مربوط تلقی می شوند را رعایت کند.

ت-۱۹. الزامات مربوط به مستندات تنها در مورد الزاماتی کاربرد دارد که بسته به شرایط، مربوط تلقی می شوند. تنها در شرایط زیر، یک الزام خاص، مربوط تلقی نمی شود:

الف - کل استاندارد، مربوط تلقی نشود (برای مثال، اگر واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی نباشد، هیچ یک از الزامات استاندارد ۲۶۱۰<sup>۲</sup> مربوط نخواهد بود)، یا

ب - چنانچه بکارگیری برخی الزامات یک استاندارد منوط به وجود شرایط خاصی باشد و در یک حسابرسی، آن شرایط وجود نداشته باشد (برای مثال، الزام به ارائه اظهار نظر تعدیل شده در صورت وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، و نبود چنین محدودیتی در کار حسابرسی مورد نظر).

وقایع پس از تاریخ گزارش حسابرسی (رک: بند ۱۳)

ت-۲۰. نمونه هایی از شرایط استثنایی شامل واقعیهایی است که حسابرس پس از تاریخ گزارش حسابرس از آن مطلع شده است اما در تاریخ گزارش وجود داشته است و چنانچه حسابرس از آن واقعیهها آگاه می شد، ممکن بود صورتهای مالی اصلاح یا نظر حسابرس تعدیل شود.<sup>۳</sup> تغییرات حاصل در مستندات حسابرسی طبق مسئولیتهای مرتبط با بررسی کار که در استاندارد ۲۲۰<sup>۴</sup> مطرح شده است، مورد بررسی قرار می گیرد. مسئولیت نهایی تغییرات به عهده مدیر مسئول کار است.

تنظیم نهایی پرونده حسابرسی (رک: بندهای ۱۴ تا ۱۶)

ت-۲۱. طبق استاندارد کنترل کیفیت ۱، مؤسسات حسابرسی ملزم هستند سیاستها و روشهایی را برای تنظیم به موقع پرونده حسابرسی تعیین کنند.<sup>۵</sup> معمولاً حداکثر تا ۶۰ روز پس از تاریخ گزارش حسابرس، دوره زمانی مناسبی برای تنظیم نهایی پرونده حسابرسی است.<sup>۶</sup>

ت-۲۲. تنظیم نهایی پرونده حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرس، فرایندی اداری است که مشتمل بر اجرای روشهای حسابرسی جدید یا نتیجه گیریهای جدید نمی باشد. با این حال، در جریان تنظیم نهایی پرونده حسابرسی می توان تغییراتی را در مستندات اعمال نمود که صرفاً ماهیت اداری دارند. نمونه هایی از اینگونه تغییرات به شرح زیر است:

- حذف یا امحا کردن مستندات مازاد و بلااستفاده.
- مرتب کردن، منظم کردن و عطف گذاری متقابل کاربرگها.
- امضای چک لیستهای تکمیل کار در ارتباط با فرایند تنظیم نهایی پرونده حسابرسی.
- مستندسازی شواهد حسابرسی که پیش از تاریخ گزارش حسابرس کسب شده یا درباره آنها با اعضای مربوط تیم حسابرسی مذاکره و توافق شده است.

ت-۲۳. طبق استاندارد کنترل کیفیت ۱، مؤسسات حسابرسی ملزم هستند سیاستها و روشهایی را برای نگهداری مستندات کار حسابرسی تعیین کنند.<sup>۷</sup> دوره نگهداری مستندات حسابرسی حداقل ۳ سال بعد از تاریخ گزارش حسابرس، یا تاریخ گزارش حسابرس گروه، است.<sup>۸</sup>

ت-۲۴. یک نمونه از شرایطی که ممکن است حسابرس تعدیل مستندات حسابرسی موجود یا افزودن مستندات حسابرسی جدید را پس از تنظیم نهایی پرونده حسابرسی ضروری تشخیص دهد، نیاز به توضیح بیشتر در مورد مستندات موجود است که ناشی از بررسی مطالبی است که از طریق بررسیهای اشخاص درون سازمانی و برون سازمانی کسب می شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۲۲

۲. استاندارد حسابرسی ۶۱۰،<sup>۳</sup> استفاده از کار حسابرسان داخلی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)، بند ۲

۳. استاندارد حسابرسی ۵۶۰، "رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۶)"، بند ۱۴

۴. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، بندهای ۲۶ و ۲۷

۵. استاندارد کنترل کیفیت ۱، بند ۷۳

۶. استاندارد کنترل کیفیت ۱، بند ۷۴

۷. استاندارد کنترل کیفیت ۱، بند ۸۰

۸. استاندارد کنترل کیفیت ۱، بند ۸۱

## استاندارد حسابرسی ۲۳۰

### مستندات حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

پیوست (رک: بند ۱)

#### الزامات سایر استانداردهای حسابرسی در رابطه با مستندات

در این پیوست بندهایی از سایر استانداردهای حسابرسی که حاوی الزامات مربوط به مستندات در حسابرسی صورتهای مالی است، مطرح می شود. فهرست زیر جایگزین ملاحظات مربوط به الزامات مذکور، بکارگیری آنها و توضیحات کاربردی ارائه شده در استانداردهای مربوط نیست.

استاندارد حسابرسی ۲۱۰، "قرارداد حسابرسی"، بند ۴

استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)", بندهای ۱۱ تا ۱۴، ۱۶، ۲۵، ۲۷، ۳۰، ۳۱ و ۳۳

استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۴)", بندهای ۴۴ تا ۴۷

استاندارد حسابرسی ۲۵۰، "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۴)", بند ۲۹

استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاعرسانی به ارکان راهبری"، بند ۲۳

استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)", بند ۱۲

استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)", بند ۳۲

استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)", بند ۱۳

استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)", بندهای ۲۸ تا ۳۰

استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بند ۱۵

استاندارد حسابرسی ۵۴۰، "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)", بند ۲۳

استاندارد حسابرسی ۵۵۰، "اشخاص وابسته (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)", بند ۲۷

استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش) (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)", بند ۵۰

استاندارد حسابرسی ۶۱۰، "استفاده از کار حسابرسان داخلی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)", بندهای ۳۴ و ۳۵