

استاندارد حسابرسی ۵۸۰

تأییدیه کتبی مدیران

(تجدید نظر شده ۱۳۹۶)

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱-۲	دامنه کاربرد
۳-۴	تأییدیه کتبی مدیران به عنوان شواهد حسابرسی
۵	تاریخ اجرا
۶	اهداف
۷-۸	تعاریف
	الزامات
۹	مدیران اجرایی که تأییدیه کتبی از آنها درخواست می شود
۱۰-۱۲	تأییدیه کتبی مرتبط با مسئولیت های مدیران اجرایی
۱۳	سایر تأییدیه های کتبی
۱۴	تاریخ و دوره (های) تحت پوشش تأییدیه کتبی مدیران
۱۵	شکل تأییدیه کتبی مدیران
۱۶-۲۰	تردید نسبت به قابلیت اتکای تأییدیه کتبی ارائه شده، و تأییدیه کتبی درخواست شده ای که ارائه نشده است
	توضیحات کاربردی
ت-۱	تأییدیه کتبی مدیران به عنوان شواهد حسابرسی
ت-۲ تا ت-۶	مدیران اجرایی که تأییدیه کتبی از آنها درخواست می شود
ت-۷ تا ت-۹	تأییدیه کتبی مرتبط با مسئولیت های مدیران اجرایی
ت-۱۰ تا ت-۱۳	سایر تأییدیه های کتبی
ت-۱۴	اطلاع رسانی مبلغ آستانه به مدیران اجرایی
ت-۱۵ تا ت-۱۸	تاریخ و دوره (های) تحت پوشش تأییدیه کتبی مدیران
ت-۱۹	اطلاع رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری
ت-۲۰ تا ت-۲۴	تردید نسبت به قابلیت اتکای تأییدیه کتبی ارائه شده، و تأییدیه کتبی درخواست شده ای که ارائه نشده است

پیوست ۱: فهرست استانداردهای حاوی الزامات در خصوص تأییدیه کتبی مدیران
پیوست ۲: نمونه تأییدیه کتبی مدیران

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

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در رابطه با کسب تأییدیه کتبی از مدیران اجرایی و، در صورت لزوم، ارکان راهبری مطرح می شود.
۲. در پیوست ۱، استانداردهای دیگری که حاوی الزامات خاصی در ارتباط با تأییدیه کتبی مدیران است، فهرست شده اند. الزامات مذکور، کاربرد این استاندارد را محدود نمی کند.

تأییدیه کتبی مدیران به عنوان شواهد حسابرسی

۳. تمام اطلاعات استفاده شده توسط حسابرس به منظور دستیابی به نتیجه گیریهای مبنای اظهار نظر وی، شواهد حسابرسی هستند.^۱ تأییدیه کتبی مدیران، اطلاعاتی ضروری است که حسابرس، کسب آن را در حسابرسی صورتهای مالی واحد تجاری لازم می داند. بنابراین، تأییدیه کتبی مدیران نیز، همانند نتایج حاصل از پرس و جوها، جزو شواهد حسابرسی است. (رک: بند ۱-۱)
۴. اگر چه تأییدیه کتبی مدیران، فراهم کننده شواهد حسابرسی ضروری است ولی به تنهایی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای موضوعات مورد نظر را فراهم نمی کند. به علاوه، این واقعیت وجود دارد که ارائه تأییدیه کتبی قابل اتکا توسط مدیران اجرایی، بر ماهیت و میزان سایر شواهد حسابرسی که حسابرس درباره انجام مسئولیت های مدیران اجرایی یا ادعاهای خاص کسب می کند، اثری ندارد.

تاریخ اجرا

۵. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از فروردین ۱۳۹۶ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

اهداف

۶. اهداف حسابرسی عبارت است از:
 - الف. کسب تأییدیه کتبی از مدیران اجرایی و، در صورت لزوم، ارکان راهبری مبنی بر این که آنها معتقدند مسئولیت های خود را در قبال تهیه صورتهای مالی و کامل بودن اطلاعات ارائه شده به حسابرس، ایفا کرده اند،
 - ب. تکمیل سایر شواهد حسابرسی مرتبط با صورتهای مالی یا ادعاهای خاص در صورتهای مالی با استفاده از تأییدیه کتبی مدیران، در مواردی که حسابرس انجام این کار را ضروری می داند یا در سایر استانداردهای الزامی شده باشد، و
 - پ. واکنش مناسب نسبت به تأییدیه کتبی ارائه شده توسط مدیران اجرایی و، در صورت لزوم، ارکان راهبری، یا مواردی که اشخاص مذکور از ارائه تأییدیه کتبی درخواست شده توسط حسابرس خودداری کرده اند.

تعاریف

۷. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاح زیر با معنی مشخص شده برای آن بکار رفته است:

تأییدیه کتبی مدیران - اظهارات کتبی مدیران اجرایی خطاب به حسابرس است که موضوعات خاصی را تأیید یا از سایر شواهد حسابرسی پشتیبانی می کند. تأییدیه کتبی مدیران شامل صورتهای مالی، ادعاهای مندرج در آن، یا دفاتر و سوابق پشتیبان نمی باشد.
۸. برای اهداف این استاندارد، اصطلاح "مدیران اجرایی" باید معادل "مدیران اجرایی و، در صورت لزوم، ارکان راهبری" در نظر گرفته شود. علاوه بر این، مدیران اجرایی در قبال تهیه و ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط مسئولیت دارند.

الزامات

مدیران اجرایی که تأییدیه کتبی از آنها درخواست می شود

۹. حسابرس باید از مدیران اجرایی که مسئولیت های مشخصی در قبال صورتهای مالی دارند و از موضوعات مورد نظر آگاه هستند، تأییدیه کتبی درخواست کند. (رک: بندهای ۲- تا ۶-)

تأییدیه کتبی مرتبط با مسئولیت های مدیران اجرایی

تهیه صورتهای مالی

۱۰. حسابرس باید از مدیران اجرایی درخواست کند که تأییدیه ای کتبی مبنی بر ایفای مسئولیت خود در خصوص تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، ارائه کنند و در صورتی که موضوعیت داشته باشد، ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب طبق شرایط مندرج در قرارداد حسابرسی نیز در تأییدیه مزبور درج شود.^۱ (رک: بندهای ۷- تا ۹-، ۱۴-، و ۱۹-)

۱. استاندارد حسابرسی ۵۰۰، "شواهد حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بند ۵-ب

۲. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، "قرارداد حسابرسی"

اطلاعات ارائه شده و کامل بودن معاملات و سایر رویدادها

۱۱. حسابرس باید از مدیران اجرایی بخواهد تأییدیه‌ای کتبی مبنی بر موارد زیر، ارائه کنند:

- الف - تمام اطلاعات مربوط ارائه شده و امکان دسترسی به آنها طبق شرایط مندرج در قرارداد حسابرسی، برای حسابرس فراهم شده است،^۱ و
ب - تمام معاملات و سایر رویدادها، ثبت شده و در صورتهای مالی منعکس گردیده‌اند. (رک: بندهای ت-۷ تا ت-۹، ت-۱۴، و ت-۱۹)

تشریح مسئولیت‌های مدیران اجرایی در تأییدیه کتبی مدیران

۱۲. با توجه به الزامات مقرر در بندهای ۱۰ و ۱۱، مسئولیت‌های مدیران اجرایی باید در تأییدیه کتبی مدیران، به گونه‌ای که در قرارداد حسابرسی ذکر شده است، تشریح شود.

سایر تأییدیه‌های کتبی

۱۳. سایر استانداردها نیز حسابرس را ملزم به درخواست تأییدیه کتبی مدیران کرده است. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که علاوه بر تأییدیه مذکور، دریافت یک یا چند تأییدیه کتبی دیگر برای پشتیبانی از سایر شواهد حسابرسی مرتبط با صورتهای مالی یا یک یا چند ادعای خاص در صورتهای مالی ضرورت دارد، باید این تأییدیه‌های کتبی را درخواست کند. (رک: بندهای ت-۱۰ تا ت-۱۳، ت-۱۴، و ت-۱۹)

تاریخ و دوره(های) تحت پوشش تأییدیه کتبی مدیران

۱۴. تاریخ تأییدیه کتبی مدیران باید تا حد امکان به تاریخ گزارش حسابرسی نسبت به صورتهای مالی نزدیک باشد، ولی نباید پس از آن تاریخ باشد. تأییدیه کتبی مدیران باید تمام صورتهای مالی و دوره‌های اشاره شده در گزارش حسابرسی را دربرگیرد. (رک: بندهای ت-۱۵ تا ت-۱۸)

شکل تأییدیه کتبی مدیران

۱۵. تأییدیه کتبی مدیران باید خطاب به حسابرس باشد. در پیوست ۲، نمونه‌ای از یک تأییدیه کتبی مدیران ارائه شده است.

تردید نسبت به قابلیت اتکای تأییدیه کتبی ارائه شده، و تأییدیه کتبی درخواست شده‌ای که ارائه نشده است

تردید نسبت به قابلیت اتکای تأییدیه کتبی ارائه شده

۱۶. چنانچه حسابرس نسبت به صلاحیت، درستکاری، ارزشهای اخلاقی یا جدیت مدیران اجرایی، یا پابندی آنها به موارد مزبور یا بکارگیری این موارد توسط مدیران اجرایی، نگرانی داشته باشد، باید اثر احتمالی این قبیل نگرانی‌ها را بر قابلیت اتکای تأییدیه مدیران اجرایی (اعم از شفاهی یا کتبی) و به طور کلی بر شواهد حسابرسی تعیین کند. (رک: بندهای ت-۲۱ و ت-۲۲)
۱۷. در شرایطی که تأییدیه کتبی مدیران با سایر شواهد حسابرسی در تناقض باشد، حسابرس برای حل و فصل این موضوع باید روشهای حسابرسی مناسبی را اجرا کند. چنانچه موضوع حل و فصل نشود، حسابرس باید ارزیابی خود از صلاحیت، درستکاری، ارزشهای اخلاقی یا جدیت مدیران اجرایی، یا پابندی آنها به موارد مزبور یا بکارگیری این موارد توسط مدیران اجرایی را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد و اثر احتمالی آنها را بر قابلیت اتکای تأییدیه مدیران اجرایی (اعم از شفاهی یا کتبی) و به طور کلی بر شواهد حسابرسی تعیین کند. (رک: بند ت-۲۰)
۱۸. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که تأییدیه کتبی مدیران، قابل اتکا نیست، باید با در نظر گرفتن الزامات بند ۲۰ این استاندارد، اقدامات مناسبی را، شامل تعیین اثر احتمالی موضوع بر اظهار نظر حسابرسی در گزارش حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۵، انجام دهد.

تأییدیه کتبی درخواست شده‌ای که ارائه نشده است

۱۹. در صورتی که مدیران اجرایی، در مورد یک یا چند موضوع درخواست شده، تأییدیه کتبی ارائه نکنند، حسابرس باید:

- الف - درباره موضوع با مدیران اجرایی مذاکره کند،
ب - درستکاری مدیران اجرایی را مجدداً ارزیابی کند و اثر احتمالی آن بر قابلیت اتکای تأییدیه مدیران اجرایی (اعم از شفاهی یا کتبی) و به طور کلی بر شواهد حسابرسی را ارزیابی کند، و
پ - با در نظر گرفتن الزامات بند ۲۰ این استاندارد، اقدامات مناسبی، شامل تعیین اثر احتمالی موضوع بر اظهار نظر حسابرسی در گزارش حسابرسی را طبق استاندارد ۷۰۵، انجام دهد.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۱۰

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل"

تأییدیه کتبی مرتبط با مسئولیت‌های مدیران اجرایی

۲۰. طبق استاندارد ۷۰۵، حسابرس باید در موارد زیر، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهار نظر ارائه کند:
- الف - حسابرس به این نتیجه برسد که تردید کافی نسبت به درستکاری مدیران اجرایی وجود دارد، به گونه‌ای که تأییدیه کتبی مقرر شده در بندهای ۱۰ و ۱۱ قابل اتکا نیست، یا
- ب - مدیران اجرایی، تأییدیه کتبی مقرر شده در بندهای ۱۰ و ۱۱ را ارائه نکنند. (رک: بندهای ت-۲۳ و ت-۲۴)

توضیحات کاربردی

تأییدیه کتبی مدیران به عنوان شواهد حسابرسی (رک: بند ۳)

ت-۱. تأییدیه کتبی مدیران منبع مهمی از شواهد حسابرسی محسوب می‌شود. چنانچه مدیران اجرایی، تأییدیه کتبی درخواستی را جرح و تعدیل کنند یا اصلاً ارائه نکنند، این موضوع ممکن است حسابرس را نسبت به احتمال وجود یک یا چند موضوع عمده هشیار کند. علاوه بر این، درخواست تأییدیه به صورت کتبی، به جای شفاهی، در بسیاری از موارد ممکن است مدیران اجرایی را ترغیب کند تا به چنین موضوعاتی به صورت جدی‌تر توجه کنند، که این خود موجب افزایش کیفیت تأییدیه می‌شود.

مدیران اجرایی که تأییدیه کتبی از آنها درخواست می‌شود (رک: بند ۹)

- ت-۲. تأییدیه کتبی مدیران از اشخاص مسئول تهیه صورتهای مالی درخواست می‌شود. این اشخاص ممکن است با توجه به ساختار راهبری واحد تجاری، و قوانین و مقررات مربوط، متفاوت باشند.
- ت-۳. به دلیل دخیل بودن مدیران اجرایی در تهیه صورتهای مالی، و مسئولیتهای آنها در قبال عملکرد واحد تجاری، انتظار می‌رود مدیران اجرایی در رابطه با فرآیند تهیه صورتهای مالی و ادعاهای مطرح شده در آن که مبنای تأییدیه کتبی مدیران قرار می‌گیرد، اطلاع کافی داشته باشند.
- ت-۴. با این وجود، در برخی موارد، مدیران اجرایی ممکن است از سایر اشخاصی که در تهیه و ارائه صورتهای مالی و ادعاهای مطرح شده در آن مشارکت دارند، پرس و جو کنند. این پرس و جو از اشخاصی انجام می‌شود که دارای دانش تخصصی در رابطه با موضوعات درخواست شده در تأییدیه کتبی مدیران هستند. این اشخاص ممکن است شامل موارد زیر باشند:
- یک متخصص اکچوئری که مسئول برآوردهای حسابداری انجام شده به روش اکچوئری است.
 - مهندسان واحد تجاری که ممکن است مسئول برآورد تعهدات زیست محیطی باشند یا در مورد آن دانش تخصصی داشته باشند.
 - کارکنان دفتر حقوقی واحد تجاری که ممکن است اطلاعات ضروری درخصوص ذخایر مربوط به دعاوی قانونی را فراهم کنند.
- ت-۵. در برخی موارد، مدیران اجرایی ممکن است در تأییدیه کتبی از عبارت شرطی مبنی بر اینکه تأییدیه‌ها برحسب بیشترین اطلاع و اعتقاد آنها تهیه شده است، استفاده کنند. پذیرش اینگونه عبارات از جانب حسابرس موضوعی منطقی است، مشروط به آنکه قانع شود تأییدیه کتبی مدیران توسط اشخاص دارای مسئولیتهای مرتبط و اطلاعات مناسب از موضوعات مطرح شده در تأییدیه، تهیه شده است.
- ت-۶. حسابرس ممکن است به منظور مجاب کردن مدیران اجرایی برای تهیه تأییدیه آگاهانه، از آنها بخواهد تا در تأییدیه کتبی مدیران اذعان نمایند که برای تهیه تأییدیه کتبی درخواست شده، پرس و جوهای لازم را تا حدی که مناسب موقعیت بوده است، انجام داده‌اند. انتظار نمی‌رود این گونه پرس و جوها در حالت معمول، به یک فرایند درون‌سازمانی رسمی، فراتر از آنچه که از قبل در واحد تجاری برقرار بوده است، نیازمند باشد.

تأییدیه کتبی مرتبط با مسئولیت‌های مدیران اجرایی (رک: بندهای ۱۰ و ۱۱)

- ت-۷. شواهد حسابرسی کسب شده در جریان کار حسابرسی مبنی برانجام مسئولیتهای مقرر شده در بندهای ۱۰ و ۱۱ توسط مدیران اجرایی، بدون اخذ تأییدیه از مدیران اجرایی مبنی بر اینکه آنها خود معتقدند مسئولیتهای مزبور را انجام داده‌اند، کافی نیست. این کار به این دلیل انجام می‌شود که حسابرس صرفاً بر مبنای سایر شواهد حسابرسی نمی‌تواند در این مورد قضاوت کند که مدیران اجرایی براساس اطلاع از مسئولیتهایشان و اذعان به انجام آنها، صورتهای مالی را تهیه و ارائه و اطلاعات را برای حسابرس فراهم کرده‌اند. برای مثال، حسابرس نمی‌تواند بدون سؤال از مدیران اجرایی، و دریافت تأییدیه از آنها، مبنی بر ارائه تمام اطلاعات مورد توافق در قرارداد حسابرسی، نتیجه‌گیری کند که مدیران اجرایی چنین اطلاعاتی را برای وی فراهم کرده‌اند یا خیر.
- ت-۸. تأییدیه کتبی مقرر شده در بندهای ۱۰ و ۱۱، اطلاع مدیران اجرایی از مسئولیتهایشان و اذعان به انجام آنها را به شرح مفاد قرارداد حسابرسی، با درخواست تأییدیه مبنی بر انجام آن مسئولیتهای محقق می‌سازد. همچنین حسابرس ممکن است از مدیران اجرایی بخواهد تا شناخت خود از مسئولیتهایشان و اذعان به انجام آنها را مجدداً در تأییدیه کتبی مدیران، تأیید نمایند. دریافت چنین تأییدیه‌ای، امری عادی است ولی در برخی شرایط، مانند شرایط زیر، انجام این کار مناسب و ویژه‌ای دارد:
- اشخاصی که قرارداد حسابرسی را از طرف واحد تجاری امضا کرده‌اند، دیگر دارای مسئولیتهای مربوط نباشند.
 - قرارداد حسابرسی در سال قبل تهیه شده باشد،

استاندارد حسابرسی ۵۸۰

تأییدیه کتبی مدیران

(تجدید نظر شده ۱۳۹۶)

- نشانه‌هایی وجود داشته باشد که مدیران اجرایی، آن مسئولیت‌ها را به درستی درک نکرده‌اند، یا
 - تغییر در شرایط وجود داشته باشد، به نحوی که دریافت چنین تأییدیه‌ای را ايجاب کند.
- چنین تأیید مجددی در خصوص اطلاع مدیران اجرایی از مسئولیت‌هایشان و اذعان به انجام آنها، نمی‌تواند شامل عبارت شرطی نظیر عبارت یاد شده در بند ۵- باشد.

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت-۹. ضوابط حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی ممکن است گسترده‌تر از سایر واحدهای تجاری باشد. در نتیجه، فرض اساسی مرتبط با مسئولیت‌های مدیران اجرایی که بر مبنای آن، حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی انجام می‌شود، ممکن است منجر به اخذ تأییدیه‌های کتبی بیشتری گردد. این تأییدیه‌ها ممکن است شامل تأیید انجام معاملات و سایر رویدادها طبق قوانین، مقررات یا سایر الزامات باشد.

سایر تأییدیه‌های کتبی (رک: بند ۱۳)

تأییدیه‌های کتبی بیشتر در رابطه با صورتهای مالی

ت-۱۰. حسابرس ممکن است علاوه بر تأییدیه کتبی مقرر شده در بند ۱۰، لازم بداند تأییدیه‌های کتبی دیگری را در رابطه با صورتهای مالی درخواست کند. اینگونه تأییدیه‌های کتبی ممکن است به صورت مکمل تأییدیه کتبی مقرر شده در بند ۱۰ باشد، ولی بخشی از آن نیست. این تأییدیه‌های کتبی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- اینکه آیا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری مناسب است یا خیر، و
- اینکه آیا موضوعاتی نظیر موارد زیر، در صورت موضوعیت داشتن در چارچوب گزارشگری مالی مربوط، طبق آن چارچوب شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه یا افشا شده است یا خیر:
 - 0 برنامه‌ها یا مقاصدی که ممکن است بر مبلغ دفتری یا طبقه بندی داراییها و بدهیها تأثیر گذار باشند،
 - 0 بدهیهای قطعی و احتمالی،
 - 0 مالکیت یا کنترل داراییها، حق نگهداری داراییها تا زمان تسویه بدهیهای مربوط، حق تصرف داراییهایی که به وثیقه گرفته شده، و داراییهای به وثیقه گذارده شده، و
 - 0 جنبه‌هایی از قوانین، مقررات و قراردادها و موافقتنامه‌ها که ممکن است بر صورتهای مالی، تأثیر گذار باشند، شامل موارد عدم رعایت مفاد آنها.

تأییدیه‌های کتبی بیشتر در رابطه با اطلاعات ارائه شده به حسابرس

ت-۱۱. علاوه بر تأییدیه کتبی مقرر شده در بند ۱۱، ممکن است از نظر حسابرس ضرورت داشته باشد تا از مدیران اجرایی تأییدیه‌ای مبنی بر این موضوع درخواست شود که تمام ضعفهای کنترل‌های داخلی که مدیران اجرایی از آنها آگاه هستند، به اطلاع حسابرس رسیده است.

تأییدیه‌های کتبی در رابطه با ادعاهای خاص

ت-۱۲. حسابرس ممکن است هنگام کسب شواهد حسابرسی درباره قضاوتها و مقاصد مدیران اجرایی یا ارزیابی آنها، یک یا چند مورد زیر را مورد توجه قرار دهد:

- سابقه قبلی واحد تجاری در دستیابی به مقاصد اعلام شده.
- دلایل واحد تجاری برای انتخاب یک نحوه عمل خاص.
- توانایی واحد تجاری برای پی‌گیری یک نحوه عمل خاص.
- وجود یا فقدان هرگونه اطلاعات دیگری که ممکن است در جریان کار حسابرسی کسب شود و می‌تواند با قضاوت یا قصد مدیران اجرایی سازگار نباشد.

ت-۱۳. علاوه بر این، ممکن است از نظر حسابرس ضرورت داشته باشد تا از مدیران اجرایی درخواست شود تأییدیه‌های کتبی درباره ادعاهای خاص مندرج در صورتهای مالی را، به ویژه، برای پشتیبانی از شناخت کسب شده توسط حسابرس از سایر شواهد حسابرسی مربوط به قضاوت یا قصد مدیران اجرایی در رابطه با یک ادعای خاص یا کامل بودن آن ادعا، ارائه کنند. برای مثال، چنانچه قصد مدیران اجرایی عاملی بااهمیت درخصوص تعیین مبنای ارزشیابی سرمایه‌گذارها باشد، امکان کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بدون دریافت تأییدیه‌های کتبی درباره مقاصد مدیران اجرایی، وجود ندارد. اگر چه اینگونه تأییدیه‌های کتبی، فراهم کننده شواهد حسابرسی ضروری هستند، ولی به خودی خود فراهم کننده شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد ادعای مورد نظر نیستند.

ت-۱۴. اطلاع رسانی مبلغ آستانه به مدیران اجرایی (رک: بندهای ۱۰، ۱۱ و ۱۳)
طبق استاندارد ۴۵۰، حسابرس باید تحریفهای مشخص شده در جریان حسابرسی را، غیر از مواردی که مشخصاً ناچیز است، گردآوری کند. حسابرس ممکن است آستانه‌ای را تعیین کند که تحریفهای بالاتر از آن را نتوان مشخصاً ناچیز تلقی کرد. به همین ترتیب، حسابرس ممکن است در راستای مقاصد دریافت تأییدیه‌های کتبی، سطح آستانه‌ای را به مدیران اجرایی ابلاغ کند.

تاریخ و دوره(های) تحت پوشش تأییدیه کتبی مدیران (رک: بند ۱۴)

ت-۱۵. با توجه به اینکه تأییدیه کتبی مدیران، جزو شواهد حسابرسی ضروری است، نظر حسابرس نمی‌تواند قبل از تاریخ تأییدیه کتبی مدیران اظهار شود و گزارش حسابرس نیز نمی‌تواند قبل از آن تاریخ، تاریخ‌گذاری شود. علاوه بر این، از آنجا که حسابرس در ارتباط با رویدادهای واقع شده تا تاریخ گزارش حسابرس که ممکن است مستلزم تعدیل یا افشا در صورتهای مالی باشد، مسئولیت دارد، تأییدیه کتبی مدیران تا حد امکان نزدیک به تاریخ گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی، نه بعد از آن، تاریخ‌گذاری می‌شود.

ت-۱۶. در برخی شرایط ممکن است کسب تأییدیه کتبی درباره یک ادعای خاص مندرج در صورتهای مالی، در جریان انجام حسابرسی مناسب باشد. در این موارد، ممکن است درخواست به روز رسانی تأییدیه کتبی ضرورت یابد.

ت-۱۷. تأییدیه کتبی مدیران همه دوره‌های ذکر شده در گزارش حسابرس را دربرمی‌گیرد، زیرا لازم است مدیران اجرایی مجدداً تأیید کنند که تأییدیه کتبی که قبلاً برای دوره‌های گذشته ارائه کرده‌اند، همچنان مناسب است. حسابرس و مدیران اجرایی ممکن است درخصوص شکل تأییدیه کتبی که تأییدیه‌های دوره‌های گذشته را به‌روز می‌کند، توافق کنند، به این ترتیب که آیا تغییراتی در مورد این تأییدیه‌های کتبی وجود داشته است، و اگر وجود داشته، شامل چه تغییراتی بوده است.

ت-۱۸. شرایطی ممکن است پیش آید که در آن، مدیران اجرایی فعلی در همه دوره‌های ذکر شده در گزارش حسابرس، حضور نداشته‌اند. چنین اشخاصی ممکن است اظهار کنند که نمی‌توانند برخی یا همه تأییدیه‌های کتبی را ارائه کنند، زیرا آنها طی دوره مورد نظر در آن جایگاه نبوده‌اند. با این حال، این واقعیت، مسئولیت این اشخاص در قبال صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد را کاهش نمی‌دهد. بنابراین، الزام حسابرس به درخواست تأییدیه کتبی مدیران که همه دوره‌های مربوط را شامل شود، همچنان به قوت خود باقی است.

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری (رک: بندهای ۱۰، ۱۱ و ۱۳)

ت-۱۹. طبق استاندارد ۲۶۰، حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی تأییدیه کتبی درخواست شده از مدیران اجرایی، به ارکان راهبری واحد تجاری می‌باشد.^۲

تورید نسبت به قابلیت اتکای تأییدیه کتبی ارائه شده، و تأییدیه کتبی درخواست شده‌ای که ارائه نشده است

تورید نسبت به قابلیت اتکای تأییدیه کتبی ارائه شده (رک: بندهای ۱۶ و ۱۷)

ت-۲۰. در مواردی که بین یک یا چند تأییدیه کتبی مدیران و شواهد حسابرسی کسب شده از سایر منابع، تناقض وجود دارد، حسابرس ممکن است مناسب بودن ارزیابی خطر را مورد بررسی قرار دهد و در صورت مناسب نبودن آن، ارزیابی خطر را بازبینی و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم را برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده تعیین کند.

ت-۲۱. نگرانی حسابرس نسبت به صلاحیت، درستکاری، ارزشهای اخلاقی یا جدیت مدیران اجرایی، یا پایبندی آنها به موارد مزبور یا بکارگیری این موارد توسط مدیران اجرایی، ممکن است منجر به این نتیجه‌گیری توسط حسابرس شود که خطر تحریف صورتهای مالی ارائه شده توسط مدیران اجرایی به گونه‌ای است که انجام حسابرسی این صورتهای مالی امکانپذیر نیست. در چنین مواردی، در صورتی که طبق قوانین یا مقررات، کناره‌گیری از کار منعی نداشته باشد، حسابرس ممکن است از کار حسابرسی کناره‌گیری کند، مگر اینکه ارکان راهبری واحد تجاری، اقدامات اصلاحی مناسبی را انجام دهند. با این وجود، اقدامات مزبور ممکن است برای ارائه اظهار نظر تعدیل نشده توسط حسابرس کافی نباشد.

ت-۲۲. طبق استاندارد ۲۳۰، حسابرس ملزم به مستندسازی موضوعات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی، نتیجه‌گیریهای انجام شده در مورد آنها، و قضاوت‌های حرفه‌ای عمده در دستیابی به آن نتیجه‌گیریها می‌باشد.^۳ حسابرس ممکن است موضوعات عمده‌ای را درباره صلاحیت، درستکاری، ارزشهای اخلاقی یا جدیت مدیران اجرایی، یا پایبندی آنها نسبت به موارد مزبور یا بکارگیری این موارد توسط مدیران اجرایی تشخیص دهد، ولی با این حال، به این نتیجه برسد که تأییدیه کتبی مدیران قابل اتکا است. در چنین مواردی، موضوعات عمده مذکور طبق استاندارد ۲۳۰، مستند می‌شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بند ۵

۲. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند ۱۶-ب-۲

۳. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بندهای ۸-پ و ۱۰

تأییدیه کتبی مرتبط با مسئولیت‌های مدیران اجرایی (رک: بند ۲۰)

ت-۲۳. همانگونه که در بند ت-۷ تشریح شده است، حسابرس نمی‌تواند تنها براساس سایر شواهد حسابرسی، راجع به اینکه آیا مدیران اجرایی مسئولیتهای مقرر شده در بندهای ۱۰ و ۱۱ را انجام داده‌اند یا خیر، قضاوت کند. بنابراین، همانطور که در بند ۲۰-الف توضیح داده شد، اگر حسابرس به این نتیجه برسد که تأییدیه کتبی درباره این موضوعات، قابل اتکا نیست، یا چنانچه مدیران اجرایی، تأییدیه کتبی مورد نظر را ارائه نکنند، حسابرس نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند. آثار احتمالی این موضوع بر صورتهای مالی، محدود به عناصر، حسابها یا اقلام خاصی از صورتهای مالی نخواهد بود، و از این رو، آثار فراگیری دارد. طبق استاندارد ۷۰۵، در چنین شرایطی، حسابرس ملزم به ارائه عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی می‌باشد!

ت-۲۴. تعدیل یک تأییدیه کتبی توسط مدیران اجرایی نسبت به آنچه که حسابرس درخواست کرده است، لزوماً به معنی عدم ارائه تأییدیه کتبی توسط مدیران اجرایی نیست. با این حال، دلیل چنین تعدیلی ممکن است بر اظهارنظر حسابرس اثر بگذارد. برای مثال:

- مدیران اجرایی ممکن است در تأییدیه کتبی راجع به ایفای مسئولیت‌های خود در تهیه صورتهای مالی چنین اظهار کنند که به اعتقاد آنها، صورتهای مالی، به استثنای یک مورد عدم رعایت بااهمیت از یک الزام خاص چارچوب گزارشگری مالی مربوط، طبق آن چارچوب تهیه شده است. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که مدیران اجرایی تأییدیه کتبی قابل اتکایی تهیه کرده‌اند، الزام مقرر شده در بند ۲۰ کاربرد ندارد. با این حال، حسابرس ملزم است طبق استاندارد ۷۰۵، اثر آن مورد عدم رعایت را بر اظهار نظر خود مورد توجه قرار دهد.
- در تأییدیه کتبی مربوط به مسئولیت مدیران اجرایی در قبال ارائه تمام اطلاعات مربوط مورد توافق در مفاد قرارداد حسابرسی به حسابرس، ممکن است چنین قید شده باشد که به اعتقاد مدیران اجرایی، به استثنای اطلاعات از بین رفته در اثر آتش‌سوزی، تمامی اطلاعات مورد نظر به حسابرس ارائه شده است. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که مدیران اجرایی تأییدیه کتبی قابل اتکایی تهیه کرده‌اند، الزام مقرر شده در بند ۲۰ کاربرد ندارد. با این حال، حسابرس باید فراگیری آثار اطلاعات از بین رفته در اثر آتش‌سوزی را بر صورتهای مالی و اظهارنظر خود طبق استاندارد ۷۰۵، مورد توجه قرار دهد.

پیوست ۱ (رک: بند ۲)

فهرست استانداردهای حاوی الزامات در خصوص تأییدیه کتبی مدیران

در این پیوست، بندهایی از سایر استانداردهای حسابرسی که تأییدیه‌های کتبی خاصی را الزامی کرده‌اند، مشخص شده است. این فهرست، جایگزین الزامات و توضیحات کاربردی مندرج در استانداردها نیست.

- استاندارد ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"، بند ۳۹
- استاندارد ۲۵۰، "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"، بند ۱۶
- استاندارد ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بند ۱۴
- استاندارد ۵۰۱، "ملاحظات خاص در حسابرسی برخی از اقلام (تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)"، بند ۱۲
- استاندارد ۵۴۰، "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"، بند ۲۲
- استاندارد ۵۵۰، "اشخاص وابسته (تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)"، بند ۲۵
- استاندارد ۵۶۰، "رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۶)"، بند ۹
- استاندارد ۵۷۰، "تداوم فعالیت (تجدیدنظر شده ۱۳۸۳)"، بند ۲۵

نمونه‌ای از تأییدیه کتبی الزامی طبق این استاندارد و سایر استانداردهای حسابرسی در ادامه ارائه شده است. در این نمونه فرض بر این است که چارچوب گزارشگری مالی بکار گرفته شده، استانداردهای حسابداری است؛ الزام مقرر شده در استاندارد ۵۷۰^۱ برای دریافت تأییدیه کتبی، مصداق ندارد؛ و مدیران اجرایی هیچ استثنایی را در پاسخ به تأییدیه کتبی درخواست شده، مطرح نکرده‌اند. چنانچه موارد استثنایی وجود داشته باشد، لازم است تأییدیه کتبی برای انعکاس آن موارد تعدیل شود.

سرپرک واحد تجاری

به:.....(نام حسابرس).....
تاریخ:.....
این تأییدیه در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی شرکت ... برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۱، با هدف اظهارنظر نسبت به این که صورتهای مالی مزبور از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، تهیه شده است.
اینجانبان بر حسب اطلاع و اعتقاد خود و بررسیهایی که به منظور ارائه آگاهانه این تأییدیه، انجام آن را ضروری تشخیص داده‌ایم، موارد زیر را تأیید می‌کنیم:

صورتهای مالی

- مسئولیت‌های خود را برای تهیه صورتهای مالی، طبق مفاد قرارداد حسابرسی مورخ.....، انجام داده‌ایم، خصوصاً اینکه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است.
- مفروضات عمده مورد استفاده در برآوردهای حسابداری، شامل مواردی که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شده‌اند، معقول هستند. (استاندارد ۵۴۰)
- روابط و معاملات با اشخاص وابسته طبق الزامات استانداردهای حسابداری به نحو مناسب مشخص و در صورتهای مالی افشا شده است. (استاندارد ۵۵۰)
- تمام رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابداری تعدیل یا افشا در صورتهای مالی را ایجاب می‌کنند، اعمال شده‌اند. (استاندارد ۵۶۰)
- آثار تحریفهای اصلاح نشده، به تنهایی و در مجموع، بر صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، بی‌اهمیت است. فهرست تحریفهای اصلاح نشده به پیوست این تأییدیه ارائه شده است. (استاندارد ۴۵۰)
- [هر موضوع دیگری که حسابرس آنها را ضروری تشخیص می‌دهد (بند ت-۱۰ این استاندارد را ملاحظه نمایید).]

اطلاعات ارائه شده

- موارد زیر برای آن مؤسسه مهیا شده است:
 - دسترسی به تمام اطلاعاتی که بنابر آگاهی اینجانبان در تهیه صورتهای مالی مربوط محسوب می‌شود، نظیر سوابق، مستندات و سایر موضوعات،
 - اطلاعات بیشتری که برای مقاصد حسابرسی، درخواست کرده‌اید، و
 - دسترسی نامحدود به آن دسته از کارکنان واحد تجاری که به نظر شما باید از آنها، شواهد حسابرسی کسب شود.
- ثبت تمام معاملات در سوابق حسابداری و انعکاس آنها در صورتهای مالی
- افشای نتایج ارزیابی اینجانبان از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی. (استاندارد ۲۴۰)
- افشای تمام اطلاعات مربوط به موارد تقلب یا مشکوک به تقلب که از آنها مطلع شده‌ایم و بر واحد تجاری تأثیرگذار است، و اشخاص زیر درگیر آن بوده‌اند:
 - مدیران اجرایی،
 - کارکنان دارای نقش کلیدی در کنترلهای داخلی، یا
 - سایر اشخاص، در مواردی که تقلب می‌تواند اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد. (استاندارد ۲۴۰)
- افشای تمام اطلاعات مرتبط با مصادیق تقلب، یا موارد مشکوک به تقلب، که صورتهای مالی واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند و توسط کارکنان فعلی، کارکنان قبلی، تحلیل‌گران، مراجع نظارتی یا سایر اشخاص اطلاع رسانی شده است. (استاندارد ۲۴۰)
- افشای تمام موارد مشخص شده عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات که آثار آنها باید در تهیه صورتهای مالی مورد توجه قرار گیرد. (استاندارد ۲۵۰)
- افشای هویت اشخاص وابسته و تمام روابط و معاملات با اشخاص وابسته که از آن اطلاع داشته‌ایم. (استاندارد ۵۵۰)
- [هر موضوع دیگری که حسابرس آنها را ضروری تشخیص می‌دهد (بند ت-۱۱ این استاندارد را ملاحظه نمایید).]

[اسامی و امضای مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری]