

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱-۳	دامنه کاربرد
۴	تاریخ اجرا
۵	هدف
۶	تعاریف
	الزامات
۷-۹	ملاحظات پذیرش کار
۱۰	ملاحظات برنامه ریزی و اجرای حسابرسی
۱۱-۱۷	ملاحظات گزارشگری
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۴	دامنه کاربرد
ت-۵ تا ت-۸	ملاحظات پذیرش کار
ت-۹ تا ت-۱۳	ملاحظات برنامه ریزی و اجرای حسابرسی
ت-۱۴ تا ت-۱۷	ملاحظات گزارشگری

پیوست ۱: نمونه‌هایی از اجزای یک صورت مالی
پیوست ۲: نمونه‌هایی از گزارش حسابرسان نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

کلیات

دامنه کاربرد

۱. استانداردهای ۱۰۰ تا ۷۰۰، در حسابرسی صورتهای مالی کاربرد دارد و باید برای حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی حسب ضرورت متناسب با شرایط موجود تعدیل شود. در این استاندارد، ملاحظات خاص در بکارگیری آن استانداردها در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، مطرح می‌شود. یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، ممکن است بر اساس یک چارچوب با مقاصد عمومی یا با مقاصد خاص تهیه شود. اگر اطلاعات مذکور بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص تهیه شود، استاندارد ۸۰۰^۱ نیز برای حسابرسی آن به کار برده می‌شود. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۴)
۲. این استاندارد برای گزارش حسابرسی بخش کاربرد ندارد. گزارش مذکور نتیجه کار حسابرسی بخش در مورد اطلاعات مالی یک بخش است که به درخواست تیم حسابرسی گروه، به منظور استفاده در حسابرسی صورتهای مالی گروه تهیه می‌شود. (رک: استاندارد ۶۰۰^۲)
۳. این استاندارد، الزامات سایر استانداردها را نفی نمی‌کند و به همه ملاحظات خاص مرتبط با شرایط کار حسابرسی این گونه اطلاعات، نمی‌پردازد.

تاریخ اجرا

۴. این استاندارد برای حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۹۱ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. در مورد حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی که به تاریخ معین تهیه می‌شود، مفاد این استاندارد برای حسابرسی این گونه اطلاعات که به تاریخ سی‌ام اسفند ۱۳۹۱ و پس از آن تهیه شده باشد، لازم‌الاجراست.

هدف

۵. هدف حسابرسی از بکارگیری استانداردهای حسابرسی در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، توجه به ملاحظات خاص در رابطه با موارد زیر است:
 - الف - پذیرش کار؛
 - ب - برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی؛ و
 - پ - گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی.

تعاریف

۶. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
 - الف - **اجزای یک صورت مالی**. به معنی "طبقات اصلی و فرعی، حساب یا قلم خاص از یک صورت مالی" است.
 - ب - یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی شامل یادداشتهای توضیحی مربوط است. یادداشتهای توضیحی مربوط معمولاً شامل خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و دیگر اطلاعات توضیحی مربوط به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی است.

الزامات

ملاحظات پذیرش کار

بکارگیری استانداردهای حسابرسی

۷. براساس الزامات استاندارد ۲۰۰، حسابرسی باید کلیه استانداردهای حسابرسی مربوط به هر کار حسابرسی را رعایت کند.^۳ در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، این الزام صرف‌نظر از اینکه حسابرسی، حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری را نیز انجام می‌دهد یا خیر، کاربرد دارد. اگر حسابرسی، حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی را عهده‌دار نباشد باید امکان انجام حسابرسی یک صورت مالی یا جزء خاصی از یک صورت مالی براساس استانداردهای حسابرسی را مشخص کند. (رک: بندهای ت-۵ و ت-۶)

۱. استاندارد حسابرسی ۸۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده براساس چارچوب‌های با مقاصد خاص (تجدید نظر شده ۱۳۹۰)"

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

۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)، بند ۱۸

قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی

۸. حسابرس باید قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی بکار رفته در تهیه صورتهای مالی را تعیین کند. در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی باید این موضوع بررسی شود که آیا بکارگیری آن چارچوب گزارشگری مالی منجر به افشای کافی، به گونه‌ای می‌شود که استفاده‌کنندگان مورد نظر بتوانند اطلاعات آن صورت مالی یا جزء خاص آن و همچنین تأثیر معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات منعکس در آن صورت مالی یا جزء خاص آن را درک کنند.

شکل اظهارنظر

۹. بر اساس استاندارد ۲۱۰، در قرارداد حسابرسی، باید شرایط انجام کار شامل شکل مورد انتظار هرگونه گزارشی که توسط حسابرس صادر خواهد شد، مشخص شود.^۱ در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس باید مناسب بودن شکل مورد انتظار اظهارنظر در شرایط موجود را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۷ و ت-۸)

ملاحظات برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی

۱۰. بر اساس استاندارد ۲۰۰، استانداردهای حسابرسی برای حسابرسی صورتهای مالی بکار گرفته می‌شوند.^۲ این استانداردها باید در صورت ضرورت برای حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی، به نحو مناسب تعدیل شود. در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس باید کلیه استانداردهای حسابرسی مرتبط با کار را حسب ضرورت با توجه به شرایط کار تعدیل نماید. (رک: بندهای ت-۹ تا ت-۱۳)

ملاحظات گزارشگری

۱۱. حسابرس باید در گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، الزامات استاندارد ۷۰۰^۴ را که حسب ضرورت با توجه به شرایط کار تعدیل می‌شود، رعایت کند. (رک: بندهای ت-۱۴ و ت-۱۵)

گزارشگری نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی و یک صورت مالی یا اجزای آن صورتهای مالی

۱۲. اگر حسابرس ملزم باشد گزارش نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی را توأم با گزارش نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی ارائه کند باید در هر مورد اظهارنظر جداگانه‌ای ارائه نماید.

۱۳. یک صورت مالی حسابرسی شده یا اجزای حسابرسی شده از یک صورت مالی ممکن است همراه با مجموعه کامل صورتهای مالی حسابرسی شده واحد تجاری منتشر شود. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که آن صورت مالی یا آن جزء خاص یک صورت مالی به اندازه کافی از مجموعه کامل صورتهای مالی متمایز نیست باید از مدیریت بخواهد اصلاحات لازم را انجام دهد. با توجه به بندهای ۱۵ و ۱۶، حسابرس همچنین باید اظهارنظر خود نسبت به یک صورت مالی و یا اجزای یک صورت مالی را از اظهارنظر خود نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی متمایز سازد. مادامی که حسابرس درخصوص متمایز بودن اطلاعات مذکور قانع نشده باشد، نباید گزارشی صادر کند که در آن نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی اظهارنظر شده باشد.

اظهارنظر تعدیل شده، بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی

۱۴. اگر اظهارنظر حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی، تعدیل شده باشد یا گزارش وی حاوی "بند تأکید بر مطلب خاص" یا "سایر بندهای توضیحی" باشد، حسابرس باید آثار احتمالی مبانی تعدیل و بندهای مذکور را بر گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی یا اجزای آن صورتهای مالی، مشخص کند. در مواقع مقتضی، حسابرس باید اظهارنظر خود را نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی تعدیل کند یا "بند تأکید بر مطلب خاص" یا "سایر بندهای توضیحی" به گزارش حسابرس اضافه کند. (رک: بند ت-۱۶)

۱. استاندارد حسابرسی ۲۱۰ "قرارداد حسابرسی"، بند ۵

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۲

۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳-ر، توضیح می‌دهد که اصطلاح "صورتهای مالی" معمولاً به مجموعه کامل صورتهای مالی که طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط تعیین شده است اشاره دارد ولی می‌تواند به یک صورت مالی منفرد نیز اطلاق شود

۴. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

۱۵. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری به عنوان یک مجموعه واحد ضروری است، طبق استاندارد ۷۰۵ حسابرس در همان گزارشی که نسبت به صورتهای مالی صادر می کند، نباید نسبت به یکی از صورتهای مالی آن مجموعه یا اجزای آن که بخش عمده‌ای از صورتهای مالی را تشکیل می دهد، اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند؛ زیرا ارائه چنین اظهارنظر تعدیل نشده‌ای با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد در تناقض خواهد بود. (رک: بند ت-۱۷)
۱۶. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد ضروری است، ولی با این حال در ارتباط با حسابرسی جداگانه اجزای آن صورتهای مالی ارائه اظهارنظر تعدیل نشده مناسب است، حسابرس باید تنها در شرایط زیر نسبت به آن جزء خاص اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند:
- الف - گزارش حسابرس نسبت به جزء خاص صورتهای مالی همراه با گزارش حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی، که حاوی اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر است، منتشر نشود؛ و
- ب - آن جزء خاص، بخش عمده‌ای از مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری را تشکیل ندهد.
۱۷. اگر حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، نباید نسبت به یکی از صورتهای مالی آن مجموعه اظهارنظر تعدیل نشده ارائه نماید. حتی اگر گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی، همراه با گزارش حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، که حاوی اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر است، منتشر نشود، باز هم حسابرس نباید نسبت به یکی از صورتهای مالی آن مجموعه اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند، زیرا فرض غالب این است که یک صورت مالی، بخش عمده‌ای از مجموعه کامل صورتهای مالی را تشکیل می دهد.

توضیحات کاربردی

دامنه کاربرد (رک: بند ۱)

- ت-۱. منظور از اصطلاح "اطلاعات مالی تاریخی" اطلاعاتی در رابطه با وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی گذشته یک واحد تجاری است که اساساً از سیستم حسابداری آن واحد، استخراج می شود.^۱
- ت-۲. اصطلاح "صورتهای مالی" به معنای ارائه اطلاعات مالی به صورت سازمان یافته، شامل یادداشتهای توضیحی مربوط، به قصد ارائه اطلاعات در مورد منابع اقتصادی و تعهدات واحد تجاری در یک مقطع زمانی و تغییرات آنها در یک دوره زمانی براساس یک چارچوب گزارشگری مالی است. این اصطلاح معمولاً به مجموعه کامل صورتهای مالی اشاره دارد که براساس الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط مشخص می شود.^۲
- ت-۳. استانداردهای حسابرسی برای حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی تدوین شده است.^۳ این استانداردها، در صورت لزوم، هنگام حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی از قبیل یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی تعدیل می شود. این استاندارد به انجام این کار کمک می کند. (در پیوست ۱، نمونه‌هایی از سایر اطلاعات مالی تاریخی، ارائه شده است.)
- ت-۴. خدمات اطمینان بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی، براساس استانداردهای ۳۹۹۹-۳۰۰۰ انجام می شود.^۴

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳-ب

۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳-ر

۴. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۲

۵. استانداردهای ۳۹۹۹-۳۰۰۰، "خدمات اطمینان بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی"

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

ملاحظات پذیرش کار

بکارگیری استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۷)

ت-۵. براساس استاندارد ۲۰۰ حسابرسی باید الف) الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی صورتهای مالی شامل الزامات مرتبط با استقلال، و ب) کلیه استانداردهای حسابرسی مرتبط با هر کار حسابرسی را رعایت کند. افزون بر این، طبق استاندارد ۲۰۰ حسابرسی باید همه الزامات یک استاندارد را رعایت کند مگر اینکه با توجه به شرایط کار حسابرسی، کل استاندارد نامربوط باشد یا الزام خاصی به دلیل شرایط بکارگیری آن، نامربوط باشد. در شرایط استثنایی، حسابرسی ممکن است به این نتیجه برسد که برای دستیابی به هدف الزام خاصی از یک استاندارد، انحراف از آن الزام و اجرای روشهای حسابرسی جایگزین ضروری است^۱.

ت-۶. رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی مرتبط با حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی ممکن است در مواردی که حسابرسی، مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری را حسابرسی نمی کند، امکان پذیر نباشد. در چنین مواردی، حسابرسی اغلب از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی همانند حسابرسی که مجموعه کامل صورتهای مالی را حسابرسی می کند، شناخت ندارد. حسابرسی همچنین درباره کیفیت کلی سوابق حسابداری یا سایر اطلاعات حسابداری که در حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری کسب می شود، شواهد حسابرسی در اختیار ندارد. بنابراین، حسابرسی ممکن است برای تأیید شواهد حسابرسی به دست آمده از سوابق حسابداری، به شواهد بیشتری نیاز داشته باشد. در مورد حسابرسی اجزای یک صورت مالی، بکارگیری برخی استانداردهای حسابرسی ممکن است مستلزم انجام کارهایی باشد که متناسب با جزء مورد حسابرسی نیست. برای مثال، اگر چه ممکن است الزامات استاندارد ۲۵۷۰^۲ برای حسابرسی صورت ریز حسابهای دریافتی، مربوط باشد ولی ممکن است رعایت الزامات آن استاندارد به دلیل میزان کار مورد نیاز، عملی نباشد. اگر حسابرسی به این نتیجه برسد که حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی براساس استانداردهای حسابرسی امکان پذیر نیست، می تواند درباره اینکه آیا انجام خدمتی دیگر به جای حسابرسی می تواند عملی تر باشد یا خیر، با مدیریت مذاکره کند.

شکل اظهارنظر (رک: بند ۹)

ت-۷. شکل اظهارنظر حسابرسی به چارچوب گزارشگری مالی مربوط و هرگونه قوانین یا مقررات مربوط بستگی دارد.^۳ طبق استاندارد ۷۰۰^۴، حسابرسی هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری از عبارت "... صورتهای مالی...، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد" استفاده می کند (مگر در مواردی که ترتیب دیگری توسط قوانین یا مقررات الزامی شده باشد).

ت-۸. چارچوب گزارشگری مالی مربوط ممکن است در مورد یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی صراحتاً به نحوه ارائه آن صورت مالی یا جزء خاص اشاره نکند. این موضوع ممکن است زمانی پیش آید که چارچوب گزارشگری مالی مربوط، بر مبنای یک چارچوب گزارشگری مالی تدوین شده توسط یک مرجع مجاز یا شناخته شده برای تهیه مجموعه کامل صورتهای مالی (برای مثال، استانداردهای حسابداری ایران)، باشد. بنابراین، حسابرسی این مطلب را بررسی خواهد کرد که آیا شکل مورد انتظار اظهارنظر، با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، مناسب است یا خیر. استفاده از عبارت "از تمام جنبه های بااهمیت... به نحو مطلوب نشان می دهد" در اظهارنظر حسابرسی، می تواند متأثر از عوامل زیر باشد:

- اینکه آیا در چارچوب گزارشگری مالی مربوط به طور صریح یا ضمنی اشاره شده است که آن چارچوب صرفاً برای تهیه مجموعه کامل صورتهای مالی کاربرد دارد یا خیر.
- اینکه آیا یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی:

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بندهای ۱۴، ۱۸، ۲۲ تا ۲۳

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

۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۸

۴. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۲۸

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

- به طور کامل با تمامی الزامات چارچوب برای آن صورت مالی یا آن اجزا مطابقت دارد، و ارائه آن صورت مالی یا آن اجزا شامل یادداشتهای لازم می‌باشد، یا خیر.
 - حسب ضرورت و به منظور ارائه مطلوب، حاوی اطلاعاتی فراتر از اطلاعات الزامی شده به طور مشخص در چارچوب است یا خیر.
- تصمیم حسابرس درباره شکل مورد انتظار اظهارنظر، نیازمند اعمال قضاوت حرفه‌ای است.

ملاحظات برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی (رک: بند ۱۰)

- ت-۹. مربوط بودن هر یک از استانداردهای حسابرسی مستلزم بررسی دقیق است. حتی زمانی که تنها اجزای یک صورت مالی، حسابرسی می‌شود، استانداردهایی چون استاندارد ۲۴۰، ۵۵۰ و ۵۷۰ اساساً، مربوط تلقی می‌شوند، زیرا آن اجزا می‌تواند در اثر تقلب، معاملات با اشخاص وابسته یا بکارگیری نادرست فرض تداوم فعالیت، تحریف شود.
- ت-۱۰. علاوه بر این، استانداردهای حسابرسی که برای حسابرسی صورتهای مالی تدوین شده‌است، باید در صورت لزوم هنگام حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، تعدیل شوند. برای نمونه، تاییدیه‌های کتبی دریافتی از مدیریت درباره مجموعه کامل صورتهای مالی با تاییدیه‌های کتبی درباره ارائه یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی براساس چارچوب گزارشگری مالی مربوط، جایگزین می‌شود.
- ت-۱۱. هنگام حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی همراه با حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری، حسابرس ممکن است بتواند از شواهد حسابرسی به دست آمده در اجرای بخشی از حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری، در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی استفاده کند. با این حال، استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند تا حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نسبت به آنها، به دست آورد.
- ت-۱۲. هر یک از صورتهای مالی منعکس در مجموعه کامل صورتهای مالی و بسیاری از اجزای آن صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی مربوط، به همدیگر مرتبط هستند. بنابراین، هنگام حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس ممکن است نتواند به صورت مجزا آن صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی را مورد رسیدگی قرار دهد. در نتیجه، ممکن است نیاز باشد حسابرس روشهایی را در رابطه با اقلام مرتبط به هم برای دستیابی به هدف حسابرسی اجرا کند.
- ت-۱۳. علاوه بر این، سطح اهمیت تعیین شده برای یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی ممکن است پایین‌تر از سطح اهمیت مشخص شده برای مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری باشد، که این موضوع بر ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی و ارزیابی تحریفهای اصلاح نشده تأثیر خواهد داشت.

ملاحظات گزارشگری (رک: بند ۱۱)

- ت-۱۴. طبق استاندارد ۷۰۰، حسابرس هنگام اظهارنظر، به ارزیابی این مطلب می‌پردازد که آیا صورتهای مالی حاوی موارد افشای کافی هست تا استفاده کنندگان مورد نظر بتوانند تأثیر معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات منعکس در آن صورتهای مالی را درک کنند.^۳ در مورد یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی توجه به این موضوع مهم است که آن صورت مالی یا آن اجزا، شامل یادداشتهای توضیحی مربوط، با توجه به الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، حاوی موارد افشای کافی باشد تا استفاده کنندگان مورد نظر بتوانند اطلاعات آن صورت مالی یا جزء خاص و تأثیر معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات منعکس در آن صورت مالی یا آن اجزا را درک کنند.
- ت-۱۵. پیوست ۲ این استاندارد در برگیرنده نمونه‌هایی از گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی است.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"

۲. استاندارد حسابرسی ۵۵۰، "اشخاص وابسته (تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)"

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۲-ا

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

اظهار نظر تعدیل شده، بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی (رک: بندهای ۱۴ و ۱۵)

ت-۱۶. حتی اگر اظهار نظر تعدیل شده نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری، "بند تأکید بر مطلب خاص" یا "سایر بندهای توضیحی"، به صورت مالی یا آن اجزای حسابرسی شده مربوط نباشد حسابرسی ممکن است کماکان بر این باور باشد که اشاره به موضوعات مذکور در "سایر بندهای توضیحی" گزارش حسابرسی نسبت به یک صورت مالی یا آن اجزا، مناسب است زیرا از نظر حسابرسی، ذکر آن برای درک استفاده کنندگان از آن صورت مالی یا جزء حسابرسی شده یا گزارش حسابرسی، سودمند است. (رک: استاندارد ۷۰۶)^۱

ت-۱۷. در شرایط بسیار نادر، در گزارش حسابرسی نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی، ممکن است ارائه عدم اظهار نظر نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی و اظهار نظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی، مناسب باشد، زیرا عدم اظهار نظر تنها نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی ارائه می شود، نه صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد.^۲

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۶، "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی مستقل"، بند ۶
۲. استاندارد حسابرسی ۵۱۰، "حسابرسی نخستین - مانده های اول دوره (تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)"، بند ت-۸ و استاندارد حسابرسی ۷۰۵، بند ۱۵

پیوست ۱: (رک: بندت-۳)

نمونه‌هایی از اجزای یک صورت مالی

- حسابهای دریافتنی، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، موجودی مواد و کالا، بدهی مزایای طرح بازنشستگی، مبلغ دفتری داراییهای نامشهود، یا بدهی بابت "خسارات واقع شده و گزارش نشده" در شرکتهای بیمه، شامل یادداشتهای توضیحی مربوط.
- صورت ریز داراییهای امانی نزد دیگران شامل یادداشتهای توضیحی مربوط.
- صورت ریز مبلغ دفتری داراییهای ثابت مشهود، شامل یادداشتهای توضیحی مربوط.
- صورت ریز مخارج صرف شده برای اموال اجاره شده، شامل یادداشتهای توضیحی.

پیوست ۲: (رک: بندت-۱۵)

نمونه‌هایی از گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

- مثال ۱: گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی تهیه شده طبق یک چارچوب با مقاصد عمومی.
- مثال ۲: گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی تهیه شده طبق یک چارچوب با مقاصد خاص.
- مثال ۳: گزارش حسابرس نسبت به اجزای یک صورت مالی تهیه شده طبق یک چارچوب با مقاصد خاص.

مثال ۱:

مفروضات:

- حسابرسی ترازنامه (یک صورت مالی).
- ترازنامه توسط هیئت‌مدیره واحد تجاری طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- حسابرس به این نتیجه رسیده است که استفاده از عبارت "از تمام جنبه‌های بااهمیت، ... به‌نحو مطلوب نشان می‌دهد" در اظهارنظر حسابرس مناسب است.

گزارش حسابرس مستقل

[مخاطب گزارش]

ترازنامه شرکت نمونه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است. این صورت مالی توسط هیئت‌مدیره شرکت تهیه شده است.

مسئولیت هیئت‌مدیره در قبال صورت مالی

مسئولیت تهیه صورت مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت‌مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت مالی است به‌گونه‌ای که این صورت‌گیری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت مالی مزبور، اطمینان معقول کسب شود.

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

اظهارنظر

به نظر این مؤسسه، صورت مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه را در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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

مثال ۲:

مفروضات:

- حسابرسی صورت دریافته‌ها و پرداختهای نقدی (به عنوان یک صورت مالی).
- صورت مالی مزبور توسط هیئت مدیره واحد تجاری و بر مبنای حسابداری نقدی، در پاسخ به درخواست یک اعتبار دهنده درباره اطلاعات جریان نقدی، تهیه شده است.
- حسابرسی به این نتیجه رسیده است که استفاده از عبارت "از تمام جنبه‌های بااهمیت، ... به نحو مطلوب نشان می‌دهد" در اظهارنظر حسابرسی مناسب است.
- توزیع یا استفاده از گزارش حسابرسی، محدود نشده است.

گزارش حسابرسی مستقل

[مخاطب گزارش]

صورت دریافته‌ها و پرداختهای نقدی شرکت نمونه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است. این صورت مالی توسط هیئت مدیره شرکت و بر مبنای حسابداری نقدی توصیف شده در یادداشت توضیحی ... تهیه شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورت مالی

مسئولیت تهیه صورت مالی یاد شده بر مبنای حسابداری نقدی توصیف شده در یادداشت توضیحی ...، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل توجیه قابل قبول بودن مبنای یاد شده برای تهیه صورت مالی در شرایط موجود و طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت مالی است به گونه‌ای که این صورت عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرسی

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

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

اظهارنظر

به نظر این مؤسسه، صورت مالی یاد شده، دریافته‌ها و پرداختهای نقدی شرکت نمونه را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، از تمام جنبه‌های بااهمیت، بر مبنای حسابداری نقدی توصیف شده در یادداشت توضیحی ...، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تأکید بر مطلب خاص

این مؤسسه، بدون تعدیل اظهارنظر خود، توجه استفاده کنندگان را به یادداشت توضیحی ... صورت مالی که مبنای حسابداری را توصیف کرده است، جلب می‌کند. صورت مالی مذکور به منظور فراهم آوردن اطلاعات برای ... تهیه شده است. بنابراین، صورت مالی مذکور ممکن است برای مقاصد دیگر، مناسب نباشد.

[امضای حسابرسی]

[تاریخ گزارش حسابرسی]

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی

مثال ۳:

مفروضات:

- حسابرسی مطالبات شرکت نمونه از ... (یک جزء از یک صورت مالی).
- اطلاعات مالی توسط هیئت مدیره واحد تجاری و طبق الزامات گزارشگری مالی تدوین شده توسط ... تهیه شده است.
- توزیع گزارش حسابرسی، محدود شده است.

گزارش حسابرسی مستقل

[مخاطب گزارش]

صورت ریز مطالبات شرکت نمونه از ... به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است. این صورت ریز، توسط هیئت مدیره و براساس الزامات گزارشگری مالی تدوین شده توسط ... تهیه شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورت ریز مطالبات

مسئولیت تهیه صورت ریز یاد شده طبق الزامات گزارشگری مالی تدوین شده توسط ...، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورت ریز مطالبات است به گونه ای که این صورت ریز عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرسی

مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت ریز یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه ای را رعایت و حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت ریز مزبور، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره میالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت ریز مزبور است. انتخاب روشهای حسابرسی به قضاوت حسابرسی، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورت ریز ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت ریز به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه این صورت ریز است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر نسبت به صورت ریز مطالبات، کافی و مناسب است.

اظهارنظر

به نظر این مؤسسه، اطلاعات مالی مندرج در صورت ریز مطالبات شرکت نمونه از ... به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق الزامات گزارشگری مالی تدوین شده توسط ...، تهیه شده است.

تأکید بر مطلب خاص

این مؤسسه، بدون تعدیل اظهارنظر خود، توجه استفاده کنندگان را به یادداشت توضیحی ... صورت ریز که مبنای تهیه صورت ریز مطالبات را توصیف کرده است، جلب می نماید. صورت ریز مزبور برای استفاده شرکت نمونه به منظور ... تهیه شده است. بنابراین، این صورت ریز ممکن است برای مقاصد دیگر، مناسب نباشد. این گزارش صرفاً برای شرکت نمونه و ... تهیه شده است و نباید بین اشخاص دیگر توزیع شود.

[امضای حسابرسی]

[تاریخ گزارش حسابرسی]

[نشانی حسابرسی - می تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]