

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

فهرست

بند	کلیات
1	دامنه کاربرد
3-2	جایگاه تأییدیه‌های برون سازمانی
4	تاریخ اجرا
5	هدف
6	تعاریف الزامات
7	کسب تأییدیه‌های برون سازمانی
9-8	ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه
14-10	نتایج کسب تأییدیه‌های برون سازمانی
15	تأییدیه‌های منفی
16	ارزیابی شواهد کسب شده توضیحات کاربردی
ت-1 تا ت-7	کسب تأییدیه‌های برون سازمانی
ت-8 تا ت-10	ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه
ت-11 تا ت-22	نتایج کسب تأییدیه‌های برون سازمانی
ت-23	تأییدیه‌های منفی
ت-24 تا ت-25	ارزیابی شواهد کسب شده

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی 200 "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

کلیات

دامنه کاربرد

1. در این استاندارد، نحوه استفاده حسابرس از تأییدیه‌های برون سازمانی برای کسب شواهد حسابرسی طبق الزامات استاندارد 1330 و استاندارد 2500 مطرح می‌شود. این استاندارد، رهنمودی درخصوص پرس‌وجو راجع به دعاوی حقوقی و ادعاها ارائه نمی‌کند. در استاندارد 3501، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب از طریق این پرس‌وجوها مطرح شده است.

جایگاه تأییدیه‌های برون سازمانی

2. استاندارد 500 بیان می‌کند که قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط خاص کسب آن شواهد نیز بستگی دارد. همچنین استاندارد 500 شامل قواعد کلی زیر در مورد شواهد حسابرسی است:<sup>4</sup>

- شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی، قابل اعتمادتر است.
- شواهد حسابرسی که حسابرس مستقیماً کسب می‌کند (مانند مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی است که بطور غیرمستقیم یا با استنتاج کسب می‌شود (مانند پرس‌وجو درباره اعمال یک کنترل).
- شواهد حسابرسی مستند (اعم از کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر)، قابل اعتمادتر است.

بنابراین، با توجه به شرایط کار، شواهد حسابرسی حاصل از تأییدیه‌های برون سازمانی که حسابرس مستقیماً از مخاطبان تأییدیه دریافت می‌کند می‌تواند قابل اعتمادتر از شواهدی باشد که در درون واحد تجاری ایجاد می‌شود. هدف این استاندارد کمک به حسابرس در طراحی، ارسال و ارزیابی تأییدیه‌های برون سازمانی برای کسب شواهد حسابرسی قابل اعتماد و مربوط است.

3. اهمیت تأییدیه‌های برون سازمانی به‌عنوان شواهد حسابرسی در سایر استانداردها مورد تأکید قرار گرفته است، برای مثال:

- در استاندارد 330، مسئولیت حسابرس برای طراحی و اعمال برخوردهای کلی با خطرهای تحریف بااهمیت در سطح صورتهای مالی و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم به‌گونه‌ای که ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آنها برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت در سطح ادعاها مناسب باشد، مطرح شده است.<sup>5</sup> به علاوه، استاندارد 330 حسابرس را ملزم می‌کند صرفنظر از خطرهای

1. استاندارد حسابرسی 330، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده 1393)"

2. استاندارد حسابرسی 500، "شواهد حسابرسی (تجدید نظر شده 1384)"

3. استاندارد حسابرسی 501، "شواهد حسابرسی- اقلام خاص"

4. استاندارد حسابرسی 500، بند 9

5. استاندارد حسابرسی 330، بندهای 4 تا 9

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

ارزیابی شده تحریف بااهمیت، آزمونهای محتوا را برای موارد با اهمیت گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا، طراحی و اجرا کند. حسابرس همچنین ملزم است این موضوع را مورد توجه قرار دهد که آیا کسب تأییدیه برون سازمانی به‌عنوان آزمون محتوا ضرورت دارد یا خیر<sup>6</sup>.

● استاندارد 330، حسابرس را ملزم می‌کند تا برای مواردی که خطر آن بالاتر ارزیابی شده است، شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری کسب کند<sup>7</sup>. بدین منظور، حسابرس می‌تواند میزان شواهد حسابرسی را افزایش دهد و یا شواهد مربوطتر یا قابل اعتمادتر کسب کند. برای مثال، حسابرس ممکن است بر کسب شواهد به صورت مستقیم از اشخاص ثالث یا کسب شواهد مؤید از چند منبع مستقل تأکید بیشتری داشته باشد. همچنین طبق استاندارد 330، تأییدیه‌های برون سازمانی می‌تواند به حسابرس در کسب شواهد حسابرسی قابل اعتمادتری که برای برخورد با خطرهای عمده تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه ضروری است، کمک کند<sup>8</sup>.

● طبق استاندارد 240 حسابرس ممکن است درخواستهای تأییدیه را طوری طراحی کند که اطلاعات مؤید بیشتری برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در سطح ادعاها را کسب نماید<sup>9</sup>.

● طبق استاندارد 500 اطلاعات مؤید کسب شده از یک منبع مستقل از واحد تجاری مانند تأییدیه‌های برون سازمانی ممکن است میزان اطمینان حسابرس را نسبت به شواهد حاصل از سوابق حسابداری یا اظهارات مدیران اجرایی، افزایش دهد<sup>10</sup>.

تاریخ اجرا

4. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین 1393 و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

هدف

5. هدف حسابرس از بکارگیری تأییدیه‌های برون سازمانی، کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد است.

تعاریف

6. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

6. استاندارد حسابرسی 330، بندهای 9 و 49

7. استاندارد حسابرسی 330، بند 11

8. استاندارد حسابرسی 330، بند 51

9. استاندارد حسابرسی 240، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده 1384)"، پیوست شماره 2، ملاحظات کلی

10. استاندارد حسابرسی 500، بندهای 9 و 12

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

- الف. تأییدیه برون سازمانی- شواهد حسابرسی که حسابرس به طور مکتوب و مستقیم از اشخاص ثالث (مخاطبان تأییدیه‌ها)، به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر کسب می‌کند.
- ب. درخواست تأییدیه مثبت- درخواستی که به موجب آن از مخاطب تأییدیه خواسته می‌شود به طور مستقیم موافقت یا مخالفت خود را با اطلاعات مندرج در درخواست تأییدیه اعلام یا اینکه اطلاعات درخواست شده را برای حسابرس ارسال کند.
- پ. درخواست تأییدیه منفی- درخواستی که به موجب آن از مخاطب تأییدیه خواسته می‌شود تنها در صورتی پاسخ مستقیم خود را به حسابرس ارائه کند که با اطلاعات مندرج در درخواست، موافق نباشد.
- ت. درخواست بدون پاسخ- خودداری مخاطب تأییدیه از ارائه پاسخ یا پاسخ کامل به درخواست تأییدیه مثبت، یا برگشت درخواست تأییدیه تحویل داده نشده.
- ث. مغایرت- پاسخی که نشان‌دهنده وجود اختلاف بین اطلاعات درخواست شده برای تأیید یا اطلاعات موجود در سوابق واحد تجاری با اطلاعات ارائه شده توسط مخاطب تأییدیه است.

الزامات

کسب تأییدیه‌های برون سازمانی

7. حسابرس برای استفاده از تأییدیه‌های برون سازمانی باید کنترل‌های زیر را در خصوص درخواست‌های تأییدیه اعمال کند:

الف. تعیین اطلاعاتی که باید تأیید یا درخواست شود، (رک: بند ت-1)

ب. انتخاب مخاطب مناسب، (رک: بند ت-2)

پ. طراحی درخواست‌های تأییدیه، از جمله درج مناسب مخاطب تأییدیه و اطلاعات لازم برای ارسال مستقیم پاسخها به نشانی حسابرس، و (رک: بندهای ت-3 تا ت-6)

ت. ارسال درخواستها برای مخاطبان تأییدیه و در صورت لزوم پی‌گیری آنها. (رک: بند ت-7)

ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه

8. اگر مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه توسط حسابرس ممانعت کنند، حسابرس باید:

الف. از مدیران اجرایی در مورد دلایل ممانعت آنان پرس و جو و شواهد حسابرسی را درباره معتبر و منطقی بودن آن دلایل کسب کند، (رک: بند ت-8)

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

ب. پیامدهای ممانعت مدیران اجرایی را بر ارزیابی خود از خطر تحریف بااهمیت (از جمله خطر تقلب) و بر ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان سایر روشهای حسابرسی، ارزیابی کند، و (رک: بند ت-9)

پ. روشهای حسابرسی جایگزین را برای کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد طراحی و اجرا کند. (رک: بند ت-10)

9. چنانچه حسابرس نسبت به منطقی بودن دلایل مدیران اجرایی برای ممانعت از ارسال درخواست تأییدیه متقاعد نشود یا نتواند شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد را از طریق روشهای حسابرسی جایگزین به دست آورد، باید موضوع را به ارکان راهبری واحد تجاری اطلاع دهد<sup>11</sup>. حسابرس همچنین باید آثار این محدودیت را بر حسابرسی و اظهار نظر حسابرس، طبق استاندارد 705 مشخص کند<sup>12</sup>.

نتایج کسب تأییدیه‌های برون سازمانی

*قابلیت اعتماد تأییدیه‌های دریافتی*

10. چنانچه حسابرس عواملی را شناسایی کند که منجر به ایجاد تردیدهایی درباره قابلیت اعتماد تأییدیه‌های دریافتی می‌شود باید شواهد حسابرسی لازم برای برطرف کردن این تردیدها را کسب کند. (رک: بندهای ت-11 تا ت-16)

11. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که تأییدیه‌های دریافتی، قابل اعتماد نیست، باید آثار آن را بر ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت (از جمله خطر تقلب) و ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان سایر روشهای حسابرسی مربوط، ارزیابی کند. (رک: بند ت-17)

*درخواستهای بدون پاسخ*

12. در خصوص درخواستهای بدون پاسخ، حسابرس باید روشهای حسابرسی جایگزین را برای کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد اجرا کند. (رک: بندهای ت-18 و ت-19)

*ضرورت دریافت تأییدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب*

13. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که دریافت تأییدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، ضروری است، در این صورت روشهای حسابرسی جایگزین، شواهد حسابرسی مورد نیاز حسابرس را فراهم نخواهد کرد. اگر حسابرس چنین تأییدیه‌ای را به دست نیآورد باید آثار این محدودیت را بر حسابرسی و اظهار نظر حسابرس، طبق استاندارد 705 تعیین کند. (رک: بند ت-20)

11. استاندارد حسابرسی 260، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند 16  
12. استاندارد حسابرسی 705، "اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های پرون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

مغایرتها

14 . حسابرس باید مغایرتها را برای تعیین اینکه آیا آنها نشان دهنده تحریف هستند یا خیر، بررسی کند. (رک: بندهای ت-21 و ت-22)

تأییدیه‌های منفی

15 . تأییدیه‌های منفی نسبت به تأییدیه‌های مثبت، شواهد حسابرسی با میزان متقاعدکنندگی کمتری فراهم می‌آورد. بنابراین، حسابرس نباید از درخواستهای تأییدیه منفی به عنوان تنها آزمون محتوای حسابرسی برای برخورد با خطر ارزیابی شده تحریف با اهمیت در سطح ادعاها استفاده کند مگر اینکه همه موارد زیر وجود داشته باشد: (رک: بند ت-23)

الف. حسابرس خطر تحریف با اهمیت را پایین ارزیابی کرده و شواهد حسابرسی کافی و مناسب درخصوص اثر بخشی کنترل‌های مربوط به ادعاها را کسب کرده باشد،

ب. جامعه اقلامی که برای آنها درخواست تأییدیه منفی ارسال می‌شود شامل تعداد زیادی مانده حساب، یا معاملات کوچک و همگن باشد،

پ. انتظار رود تعداد مغایرتها بسیار کم باشد، و

ت. حسابرس از شرایط یا وضعیت‌هایی که منجر به بی‌توجهی مخاطبان به درخواستهای تأییدیه منفی می‌شود، آگاهی نداشته باشد.

ارزیابی شواهد کسب شده

16 . حسابرس باید ارزیابی کند که آیا اطلاعات حاصل از تأییدیه‌های پرون سازمانی، شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد فراهم می‌کند یا خیر، یا اینکه آیا شواهد حسابرسی بیشتری لازم است یا خیر. (رک: بندهای ت-24 و ت-25)

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

توضیحات کاربردی

کسب تأییدیه‌های برون سازمانی

تعیین اطلاعاتی که باید تأیید یا درخواست شود (رک: بند 7-الف)

ت-1. تأییدیه‌های برون سازمانی اغلب برای تأیید یا درخواست اطلاعات درخصوص مانده حسابها و جزئیات آنها کسب می‌شود. از تأییدیه‌ها همچنین می‌توان برای تأیید شرایط توافقیها، قراردادهای یا معاملات بین واحد تجاری و سایر اشخاص یا برای تأیید نبود شرایط خاص مانند توافقیهای جنبی، استفاده کرد.

انتخاب مخاطب مناسب (رک: بند 7-ب)

ت-2. تأییدیه زمانی شواهد حسابرسی مربوطتر و قابل اعتمادتری فراهم می‌آورد که برای شخص مناسب و مطلع از اطلاعات مورد نظر ارسال شود.

طراحی درخواستهای تأییدیه (رک: بند 7-پ)

ت-3. نحوه طراحی درخواست تأییدیه می‌تواند مستقیماً میزان پاسخ به درخواستها و قابلیت اعتماد و ماهیت شواهد حسابرسی حاصل از پاسخها را تحت تأثیر قرار دهد.

ت-4. عواملی که باید هنگام طراحی درخواستهای تأییدیه مورد توجه قرار گیرد عبارتند از:

- ادعاهای مورد نظر.
- خطرهای تحریف با اهمیت شناسایی شده، شامل خطرهای تقلب.
- شکل ارائه درخواست تأییدیه.
- تجربه قبلی در مورد آن کار حسابرسی یا کارهای مشابه.
- روش برقراری ارتباط (برای مثال، به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر).
- مجوز مدیران اجرایی به مخاطبان تأییدیه یا ترغیب آنها برای پاسخ به حسابرس. مخاطبان ممکن است تنها به درخواستهای تأییدیه‌ای که همراه با مجوز مدیران اجرایی است، پاسخ دهند.
- توانایی مخاطبان تأییدیه برای تأیید یا ارائه اطلاعات درخواست شده (برای مثال، مبلغ هر یک از صورتحسابها یا کل مانده).

ت-5. در درخواست تأییدیه مثبت از مخاطب تأییدیه خواسته می‌شود موافقت یا مخالفت خود را با اطلاعات مندرج در درخواست تأییدیه اعلام یا با ارائه اطلاعات



استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

درخواستی، به حسابرس پاسخ دهد. معمولاً انتظار می‌رود که پاسخ به درخواست تأییدیه مثبت، شواهد حسابرسی قابل اعتمادی فراهم کند. با این حال، این خطر وجود دارد که مخاطب بدون بررسی صحت اطلاعات، به درخواست تأییدیه پاسخ دهد. حسابرس می‌تواند این خطر را با ارسال درخواست تأییدیه مثبت بدون درج مبلغ (یا اطلاعات دیگر) و درخواست از مخاطب تأییدیه برای درج مبلغ یا ارائه سایر اطلاعات، کاهش دهد. از سوی دیگر، استفاده از این نوع درخواست تأییدیه (تأییدیه سفید) به دلیل نیاز به تلاش بیشتر مخاطبان تأییدیه، ممکن است منجر به دریافت پاسخهای کمتری شود.

ت-6. برای کسب اطمینان از درستی نشانی مخاطبان تأییدیه، صحت نشانی برخی از مخاطبان یا همه آنها، قبل از ارسال درخواستهای تأییدیه، بررسی می‌شود.

پیگیری درخواستهای تأییدیه (رک: بند 7-ت)

ت-7. چنانچه پاسخ درخواست تأییدیه در مدت معقولی دریافت نشود، حسابرس ممکن است درخواست تأییدیه دیگری ارسال کند. برای مثال، حسابرس ممکن است ضمن بررسی مجدد نشانی اولیه و کسب اطمینان از صحت آن، درخواست تأییدیه دیگر یا نامه پیرو ارسال کند.

ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه

منطقی بودن دلایل مدیران اجرایی (رک: بند 8-الف)

ت-8. ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه توسط حسابرس، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی محسوب می‌شود. بنابراین، لازم است حسابرس درباره دلایل اعمال این محدودیت، پرس و جو کند. یک دلیل رایج، وجود یک دعوای حقوقی یا در جریان بودن مذاکره با مخاطب مورد نظر است که ارسال یک درخواست تأییدیه در زمان نامناسب می‌تواند حل و فصل آن موضوع را با مشکل مواجه سازد. حسابرس باید درباره معتبر و منطقی بودن دلایل ذکر شده توسط مدیران اجرایی، شواهد حسابرسی لازم را کسب کند زیرا این خطر وجود دارد که مدیران اجرایی از این طریق بخواهند از دسترسی حسابرس به شواهد حسابرسی که می‌تواند نشان دهنده تقلب یا اشتباه باشد، جلوگیری کنند.

پیامدهای ممانعت مدیران اجرایی بر ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت (رک: بند 8-ب)

ت-9. حسابرس ممکن است از ارزیابی مطرح شده در بند 8 (ب) به این نتیجه برسد که تجدید نظر در ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح ادعاها و تعدیل

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

روشهای حسابرسی برنامه ریزی شده طبق استاندارد 315، مناسب باشد<sup>13</sup>. برای مثال، اگر خواسته مدیران اجرایی برای ارسال نشدن درخواست تأییدیه، منطقی نباشد، ممکن است نشان دهنده وجود عامل خطر تقلب باشد که مستلزم ارزیابی طبق استاندارد 240 است<sup>14</sup>.

روشهای حسابرسی جایگزین (رک: بند 8-پ)

ت-10. روشهای حسابرسی جایگزین در این حالت ممکن است مشابه روشهای مناسب برای وضعیت عدم دریافت پاسخ درخواست تأییدیه به شرح بندهای ت-18 و ت-19 این استاندارد باشد. در طراحی و اجرای این روشها، نتایج حاصل از ارزیابی حسابرس به شرح بند 8 (ب) این استاندارد، نیز مورد توجه قرار می‌گیرد.

نتایج کسب تأییدیه‌های برون سازمانی

قابلیت اعتماد تأییدیه‌های دریافتی (رک: بند 10)

ت-11. طبق استاندارد 500، حتی اگر شواهد حسابرسی از منابع برون سازمانی کسب شود، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که قابلیت اعتماد آن شواهد را تحت تأثیر قرار دهد<sup>15</sup>. همه پاسخهای دریافتی در معرض مداخله شخص ثالث، دستکاری یا تقلب قرار دارند. این خطرها، صرف‌نظر از این که پاسخها به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر دریافت شود، وجود دارد. عواملی که ممکن است ایجادکننده تردید نسبت به قابلیت اعتماد پاسخهای دریافتی باشد عبارتند از:

- پاسخها به‌طور غیر مستقیم توسط حسابرس دریافت شده باشد، یا
- این‌گونه به نظر آید که پاسخ توسط مخاطب مورد نظر ارائه نشده است.

ت-12. قابلیت اعتماد پاسخهای دریافتی از طریق وسایل الکترونیکی مانند دورنگار یا پست الکترونیکی، در معرض خطر است زیرا اثبات اصالت و صلاحیت پاسخ دهنده و کشف دستکاری پاسخها ممکن است مشکل باشد. چنانچه فرایند مورد استفاده توسط حسابرس و مخاطب تأییدیه بتواند محیط امنی را برای پاسخهای دریافتی به صورت الکترونیکی ایجاد کند ممکن است این خطرها کاهش یابد. اگر حسابرس قانع شود که چنین فرایندی ایمن است و به درستی کنترل می‌شود، قابلیت اعتماد این پاسخها افزایش می‌یابد. فرایند الکترونیکی کسب تأییدیه می‌تواند شامل

13. استاندارد حسابرسی 315، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده 1393)"، بند 31

14. استاندارد حسابرسی 240، بند 30

15. استاندارد حسابرسی 500، بند 9

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

تکنیکهای گوناگونی برای تأیید هویت فرستنده اطلاعات باشد (برای مثال، با استفاده از رمزگذاری، امضاهای دیجیتالی و روشهایی برای تأیید اعتبار تارنما).

ت-13 اگر مخاطب تأییدیه از شخص ثالثی برای هماهنگی و تهیه پاسخ به درخواست تأییدیه استفاده کند، حسابرس ممکن است روشهایی را برای برخورد با خطرهای زیر اجرا کند:

الف. احتمال ارائه پاسخ توسط اشخاص غیرمرتبط،

ب. احتمال آنکه پاسخ دهنده دارای اختیارات لازم برای پاسخ نباشد، و

پ. احتمال انتقال نادرست اطلاعات.

ت-14 طبق استاندارد 500، حسابرس ملزم است در مورد تعدیل یا افزودن روشهایی برای برطرف کردن تردید نسبت به قابلیت اعتماد اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، تصمیم‌گیری کند<sup>16</sup>. حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که برای اثبات منبع و محتوای تأییدیه، با مخاطب تأییدیه تماس بگیرد. برای مثال، زمانی که مخاطب تأییدیه از طریق پست الکترونیکی پاسخ می‌دهد، حسابرس ممکن است از طریق تماس تلفنی با مخاطب تأییدیه، از ارسال پاسخ توسط وی مطمئن شود. زمانی که پاسخ به صورت غیرمستقیم توسط حسابرس دریافت شده باشد (برای مثال، به دلیل اینکه مخاطب تأییدیه پاسخ را به اشتباه، به نشانی واحد تجاری ارسال کرده است نه به نشانی حسابرس)، حسابرس ممکن است از مخاطب تأییدیه بخواهد پاسخ را به صورت کتبی و مستقیم برای وی ارسال کند.

ت-15 پاسخ شفاهی به یک درخواست تأییدیه به خودی خود در قالب تعریف تأییدیه برون سازمانی قرار نمی‌گیرد زیرا یک پاسخ کتبی مستقیم به حسابرس نیست. حسابرس ممکن است در صورت دریافت پاسخ شفاهی به یک درخواست تأییدیه، با توجه به شرایط، از مخاطب تأییدیه بخواهد، پاسخ را به صورت کتبی و مستقیم برای وی ارسال کند. اگر چنین پاسخی (کتبی و مستقیم) دریافت نشود، حسابرس طبق بند 12، برای پشتیبانی از پاسخ شفاهی دریافتی، شواهد حسابرسی دیگری را کسب می‌کند.

ت-16 مخاطب تأییدیه ممکن است محدودیتهایی را برای استفاده از تأییدیه مطرح کند. چنین محدودیتهایی لزوماً قابلیت اعتماد تأییدیه را به عنوان شواهد حسابرسی مخدوش نمی‌کند.

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

پاسخهای غیرقابل اعتماد (رک: بند 11)

ت-17. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که پاسخ دریافتی قابل اعتماد نیست، ممکن است نیاز باشد طبق استاندارد 315، در ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح ادعا تجدید نظر کند و متعاقب آن روشهای حسابرسی برنامه‌ریزی شده را تعدیل نماید<sup>17</sup>. برای مثال، یک پاسخ غیر قابل اعتماد ممکن است بیانگر وجود خطر تقلب باشد که مستلزم ارزیابی طبق استاندارد 240 است<sup>18</sup>.

درخواستهای بدون پاسخ (رک: بند 12)

ت-18. نمونه‌هایی از روشهای حسابرسی جایگزین که حسابرس می‌تواند اجرا کند عبارتند از:

- برای مانده حسابهای دریافتی- آزمون دریافتیهای نقدی پس از پایان دوره مالی، مستندات حمل و فروشهای نزدیک به پایان دوره.
- برای مانده حسابهای پرداختی- آزمون پرداختیهای نقدی یا مکاتبات پس از پایان دوره مالی با اشخاص ثالث و دیگر مستندات، مانند برگ رسید کالا.

ت-19. ماهیت و میزان روشهای حسابرسی جایگزین به حساب و ادعای مورد نظر بستگی دارد. عدم پاسخ به یک درخواست تأییدیه ممکن است نشان‌دهنده وجود خطر تحریف بااهمیتی باشد که قبلاً شناسایی نشده است. در چنین شرایطی، حسابرس ممکن است طبق استاندارد 315 در ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در سطح ادعا تجدید نظر و روشهای حسابرسی برنامه‌ریزی شده را تعدیل کند<sup>19</sup>. برای مثال، تعداد پاسخهای کمتر از حد مورد انتظار یا بیش از حد مورد انتظار ممکن است بیانگر وجود عامل خطر تقلبی باشد که قبلاً شناسایی نشده و مستلزم ارزیابی طبق استاندارد 240 است<sup>20</sup>.

ضرورت دریافت تأییدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب (رک: بند 13)

ت-20. در شرایط خاصی حسابرس ممکن است خطر تحریف بااهمیتی را در سطح یک یا چند ادعا شناسایی کند که به دلیل آن، دریافت تأییدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، ضرورت یابد. چنین شرایطی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

17. استاندارد حسابرسی 315، بند 31

18. استاندارد حسابرسی 240، بند 30

19. استاندارد حسابرسی 315، بند 31

20. استاندارد حسابرسی 240، بند 30

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

- اطلاعات لازم برای تأیید یک یا چند ادعای مدیران اجرایی، تنها در خارج از واحد تجاری در دسترس باشد.
- عوامل خاص خطر تقلب مانند خطر زیر پاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی یا خطر تبانی بین کارکنان و یا مدیران اجرایی، مانع از اتکای حسابرس به شواهد درون سازمانی شود.

مغایرتها (رک: بند 14)

ت-21. مغایرت‌های حاصل از تأییدیه‌ها می‌تواند نشان‌دهنده وجود تحریف‌های بالفعل یا بالقوه در صورتهای مالی باشد. زمانی که تحریف شناسایی می‌شود، حسابرس طبق استاندارد 240 ملزم به ارزیابی این موضوع است که آیا آن تحریف، نشانه تقلب است یا خیر<sup>21</sup>. مغایرت‌ها می‌تواند مبنایی برای تعیین کیفیت پاسخ‌های دریافتی از مخاطبان مشابه یا حساب‌های مشابه باشد. مغایرت‌ها همچنین ممکن است نشان‌دهنده وجود نارسایی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی واحد تجاری باشد.

ت - 22. برخی مغایرت‌ها نشان‌دهنده تحریف نیست. برای مثال، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که وجود مغایرت در تأییدیه‌ها، ناشی از تفاوت مقاطع زمانی، تفاوت مبانی اندازه‌گیری یا اشتباهات انسانی در روش‌های کسب تأییدیه برون‌سازمانی است.

تأییدیه‌های منفی (رک: بند 15)

ت- 23. عدم دریافت پاسخ يك درخواست تأییدیه منفی، به طور صریح نشان‌دهنده دریافت آن توسط مخاطب مورد نظر یا تأیید صحت اطلاعات مندرج در آن نیست. بنابراین عدم پاسخ به يك درخواست تأییدیه منفی نسبت به پاسخ به درخواست تأییدیه مثبت، به طور قابل توجهی شواهد حسابرسی با میزان متقاعدکنندگی کمتر فراهم می‌کند. همچنین ممکن است هنگامی که اطلاعات مندرج در درخواست تأییدیه به

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

نفع مخاطبان نباشد احتمال بیشتری وجود دارد که آنها برای نشان دادن مخالفت خود با اطلاعات موجود در آن، به درخواست تأییدیه پاسخ دهند و برعکس اگر اطلاعات به نفع آنها باشد احتمال کمتری وجود دارد که به درخواست تأییدیه، پاسخ دهند. برای مثال، اگر مانده حساب دارندگان سپرده بانکی در درخواست تأییدیه کمتر از میزان واقعی باشد، احتمال بیشتری دارد که آنها به درخواست تأییدیه پاسخ دهند ولی اگر مانده حساب آنها در درخواست تأییدیه بیشتر از میزان واقعی باشد، احتمال کمتری دارد که به درخواست تأییدیه پاسخ دهند. بنابراین استفاده از تأییدیه منفی برای سپرده‌های بانکی زمانی می‌تواند مفید باشد که احتمال رود این مانده‌ها کمتر از میزان واقعی باشد ولی اگر حسابرس در جستجوی شواهدی درخصوص مانده‌های بیش از واقع باشد، احتمال کمتری دارد که تأییدیه منفی مؤثر باشد.

ارزیابی شواهد کسب شده (رک: بند 16)

ت-24. حسابرس ممکن است به منظور ارزیابی اطلاعات حاصل از تأییدیه‌های برون سازمانی، طبقه بندی زیر را انجام دهد:

الف. پاسخهای دریافتی که نشان دهنده موافقت مخاطبان با اطلاعات مندرج در درخواست تأییدیه است یا اطلاعات خواسته شده را بدون مغایرت ارائه کرده‌اند،

ب. پاسخهایی که غیرقابل اتکا به نظر می‌رسد،

پ. درخواستهای بدون پاسخ، یا

ت. پاسخهای نشان دهنده مغایرت.

ت-25. ارزیابی حسابرس از اطلاعات حاصل از تأییدیه‌ها باتوجه به اجرای سایر روشهای حسابرسی می‌تواند در تعیین کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده یا

استاندارد حسابرسی 505  
تأییدیه‌های برون سازمانی  
(تجدید نظر شده 1392)

ضرورت اجرای روشهای حسابرسی بیشتر طبق استاندارد 330 به حسابرس کمک  
کند<sup>22</sup>.