

استاندارد حسابرسی 500
شواهد حسابرسی
(تجدید نظر شده 1395)



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابرسی 500
شواهد حسابرسی
(تجدیدنظر شده 1395)

فهرست

بند	کلیات
1 - 2	دامنه کاربرد
3	تاریخ اجرا
4	هدف
5	تعاریف
	الزامات
6	شواهد حسابرسی کافی و مناسب
7 - 9	اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی
10	انتخاب اقلام برای آزمون به منظور کسب شواهد حسابرسی
11	تناقض در شواهد حسابرسی یا تردید نسبت به قابلیت اتکای آن
	توضیحات کاربردی
ت-1 تا ت-25	شواهد حسابرسی کافی و مناسب
ت-26 تا ت-51	اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی
ت-52 تا ت-56	انتخاب اقلام برای آزمون به منظور کسب شواهد حسابرسی
ت-57	تناقض در شواهد حسابرسی یا تردید نسبت به قابلیت اتکای آن

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

استاندارد حسابرسی 500
شواهد حسابرسی
(تجدید نظر شده 1395)

استاندارد حسابرسی 500
شواهد حسابرسی
(تجدیدنظر شده 1395)

کلیات

دامنه کاربرد

1. این استاندارد، شواهد حسابرسی مورد استفاده در حسابرسی صورتهای مالی را تشریح می‌کند، و به مسئولیت حسابرس در خصوص طراحی و اجرای روشهای حسابرسی جهت کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب می‌پردازد به گونه‌ای که این شواهد پشتوانه نتیجه‌گیریهای معقولي باشد که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد.
2. این استاندارد در مورد تمام شواهد حسابرسی کسب‌شده در جریان انجام حسابرسی کاربرد دارد. سایر استانداردهای حسابرسی به جنبه‌های خاصی از حسابرسی (برای مثال، استاندارد 1315)، شواهد حسابرسی کسب‌شده در ارتباط با موضوعی خاص (برای مثال، استاندارد 2570)، روشهای خاص کسب شواهد حسابرسی (برای مثال، استاندارد 3520)، و ارزیابی اینکه آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب شده است یا خیر (استانداردهای 4200 و 5330) می‌پردازند.

تاریخ اجرا

3. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین 1395 و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

هدف

4. هدف حسابرس، طراحی و اجرای روشهای حسابرسی به گونه‌ای است که بتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتوانه نتیجه‌گیریهای معقول که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد، را کسب کند.

تعاریف

5. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
 - الف - سوابق حسابداری- ثبتهای حسابداری و سوابق پشتیبان نظیر مدارک دریافت و پرداخت و سوابق انتقالات الکترونیکی و جوه، صورت‌حسابها، قراردادهای، دفاتر روزنامه، کل، و معین، و سایر تعدیلات مربوط به صورتهای مالی که در دفاتر حسابداری منعکس نشده است، و سوابقی نظیر کاربرگهای دستی و الکترونیکی پشتیبان برای تخصیص هزینه‌ها، محاسبات، صورت تطبیق‌ها و موارد افشا.
 - ب - شواهد حسابرسی - اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتیجه‌گیریهای است که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی و سایر اطلاعات می‌باشد.
 - پ - کارشناس واحد تجاری - شخصی حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در زمینه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی که کار او در آن زمینه توسط واحد تجاری برای کمک به تهیه صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.
 - ت - کافی بودن (شواهد حسابرسی) - معیار کمیت شواهد حسابرسی است. کمیت شواهد حسابرسی مورد نیاز، متأثر از ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت و همچنین کیفیت آن شواهد است.
 - ث - مناسب بودن (شواهد حسابرسی) - معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به معنای مربوط بودن و قابل اتکا بودن شواهد حسابرسی در پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌هایی است که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد.

الزامات

شواهد حسابرسی کافی و مناسب

6. حسابرس باید روشهای حسابرسی را به گونه‌ای طراحی و اجرا کند که در شرایط موجود، با هدف کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، تناسب داشته باشد. (رک: بندهای ت-1 تا ت-25)
- اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی
7. حسابرس هنگام طراحی و اجرای روشهای حسابرسی باید به مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی توجه کند. (رک: بندهای ت-26 تا ت-33)
8. اگر اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، توسط کارشناس واحد تجاری یا با استفاده از کار وی تهیه شده باشد،

1. استاندارد حسابرسی 315، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده 1393)"
2. استاندارد حسابرسی 570، "تداوم فعالیت (تجدیدنظر شده 1383)"
3. استاندارد حسابرسی 520، "شواهد حسابرسی- روشهای تحلیلی (تجدیدنظر شده 1395)"
4. استاندارد حسابرسی 200، "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدیدنظر شده 1391)"
5. استاندارد حسابرسی 330، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدیدنظر شده 1393)"

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

حسابرس در حد ضرورت و با توجه به میزان اهمیت کار آن کارشناس برای اهداف حسابرس باید: (رک: بندهای ت-34 تا ت-36)

الف - صلاحیت، تواناییها و بی طرفی آن کارشناس را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-37 تا ت-43)

ب - از کار آن کارشناس شناخت کسب کند. (رک: بندهای ت-44 تا ت-47)

پ - مناسب بودن کار آن کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی پشتوانه ادعای مربوط را ارزیابی کند. (رک: بند ت-48)

9. حسابرس هنگام استفاده از اطلاعات تهیه شده توسط واحد تجاری، باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا این اطلاعات برای اهداف حسابرس به اندازه کافی قابل اتکا می باشد یا خیر. وی حسب مورد می تواند با توجه به شرایط موجود، اقدامات زیر را انجام دهد:

الف - کسب شواهد حسابرسی در مورد صحت و کامل بودن اطلاعات مذکور، و (رک: بندهای ت-49 و ت-50)

ب - ارزیابی اینکه آیا اطلاعات مزبور برای اهداف حسابرس به میزان کافی دقیق و حاوی جزئیات می باشد یا خیر. (رک: بند ت-51)

انتخاب اقلام برای آزمون به منظور کسب شواهد حسابرسی

10. هنگام طراحی آزمون کنترلها و آزمون جزئیات، حسابرس باید شیوه های انتخاب اقلام برای آزمون را به گونه ای تعیین کند که برای دستیابی به هدف روش حسابرسی، اثربخش باشند. (رک: بندهای ت-52 تا ت-56)

تناقض در شواهد حسابرسی یا تردید نسبت به قابلیت اتکای آن

11. چنانچه:

الف - شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع با شواهد حسابرسی کسب شده از منابع دیگر در تناقض باشد، یا

ب - حسابرس در مورد قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی تردید داشته باشد، حسابرس باید تعیین کند که چه تغییری (شامل تعدیل یا افزایش) در روشهای حسابرسی برای حل و فصل موضوع لازم است، و اثر احتمالی این موضوع را بر سایر جنبه های حسابرسی مورد توجه قرار دهد. (رک: بند ت-57)

توضیحات کاربردی

شواهد حسابرسی کافی و مناسب (رک: بند 6)

ت-1. وجود شواهد حسابرسی برای پشتیبانی از اظهار نظر و گزارش حسابرس، ضروری است. شواهد حسابرسی ماهیت انباشت شونده دارند و اساساً با اجرای روشهای حسابرسی در جریان حسابرسی کسب می شوند. شواهد حسابرسی، همچنین ممکن است شامل اطلاعات کسب شده از سایر منابع، مانند حسابرسیهای قبلی (مشروط به آن که حسابرس مشخص کند که آیا از زمان حسابرسی قبلی تغییری رخ داده است که بتواند مربوط بودن آن اطلاعات را برای حسابرسی جاری تحت تأثیر قرار دهد یا خیر¹) یا روشهای کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی برای پذیرش صاحبکار جدید یا ادامه همکاری با صاحبکار قبلی باشد. علاوه بر سایر منابع درون سازمانی و برون سازمانی، سوابق حسابداری واحد تجاری، یکی از منابع مهم کسب شواهد حسابرسی است. همچنین اطلاعاتی که به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار می گیرد، ممکن است توسط کارشناس واحد تجاری یا با استفاده از کار وی تهیه شده باشد. شواهد حسابرسی هم شامل اطلاعاتی است که ادعاهای مدیریت را پشتیبانی و تأیید می کند، و هم شامل اطلاعاتی است که آن ادعاها را نقض می کند. به علاوه، در برخی موارد، عدم دسترسی به اطلاعات (برای مثال، خودداری مدیران اجرایی از تأیید موضوع درخواست شده) نیز توسط حسابرس به عنوان شواهد حسابرسی محسوب می شود.

ت-2. کسب شواهد حسابرسی و ارزیابی آن، بخش عمده کار حسابرس را برای ارائه اظهار نظر تشکیل می دهد. روشهای حسابرسی برای کسب شواهد می تواند علاوه بر پرس و جو، شامل واریسی، مشاهده، دریافت تأییدیه، محاسبه مجدد، اجرای مجدد، یا روشهای تحلیلی باشد که غالباً ترکیبی از این روشها بکار گرفته می شود. اگرچه پرس و جو ممکن است شواهد حسابرسی مهمی فراهم کند، و حتی شواهدی از وجود یک تحریف به دست دهد، اما معمولاً

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

به تنهایی فراهم‌کننده شواهد حسابرسی کافی از نبود تحریف بااهمیت در سطح ادعاها یا اثربخشی کارکرد کنترلها نیست.

ت-3. همانطور که در استاندارد 1200 تشریح شده است، اطمینان معقول زمانی بدست می‌آید که حسابرس شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای کاهش خطر حسابرسی، یعنی خطر اظهار نظر نامناسب حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف بااهمیت، به یک سطح پایین قابل قبول کسب کند.

ت-4. کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی با یکدیگر ارتباط متقابل دارند. کافی بودن، معیار کمیت شواهد حسابرسی است. مقدار شواهد حسابرسی مورد نیاز، تحت تأثیر ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت (هر قدر خطرهای ارزیابی شده بالاتر باشد، به احتمال زیاد، شواهد حسابرسی بیشتری لازم است) و همچنین کیفیت این شواهد (هر قدر کیفیت بالاتر باشد، ممکن است شواهد کمتری مورد نیاز باشد) قرار می‌گیرد. با این حال، کسب شواهد حسابرسی بیشتر، ممکن است کیفیت پایین شواهد را جبران نکند.

ت-5. مناسب بودن، معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به معنای مربوط بودن و قابل اتکا بودن شواهد پشتوانه نتیجه‌گیری است که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد. قابلیت اتکای شواهد، تحت تأثیر ماهیت و منبع کسب شواهد است و به شرایط خاص کسب شواهد نیز بستگی دارد.

ت-6. طبق استاندارد 330، حسابرس باید درباره اینکه آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب شده است یا خیر، نتیجه‌گیری کند². ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب‌شده برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، و در نتیجه دستیابی حسابرس به نتیجه‌گیریهای معقول به عنوان مبنای اظهار نظر، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد. استاندارد 200 شامل مطالبی راجع به موضوعاتی نظیر ماهیت روشهای حسابرسی، به موقع بودن گزارشگری مالی و توازن بین هزینه و منفعت است که هنگام اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابرس در مورد کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب‌شده، عواملی مربوط تلقی می‌شوند.

منابع شواهد حسابرسی

ت-7. برخی شواهد حسابرسی از طریق اجرای روشهای حسابرسی مورد استفاده در آزمون سوابق حسابداری، نظیر تجزیه و تحلیل و بررسی، اجرای مجدد روشهای انجام شده در فرایند گزارشگری مالی و تطبیق انواع اطلاعات مرتبط و کاربردهای همان اطلاعات، کسب می‌شوند. حسابرس با اجرای چنین روشهایی ممکن است به این نتیجه برسد که سوابق حسابداری دارای سازگاری درونی هستند و با صورتهای مالی همخوانی دارند.

ت-8. معمولاً شواهد حسابرسی سازگار کسب شده از منابع مختلف یا با ماهیت متفاوت، نسبت به شواهد حسابرسی که به تنهایی مورد توجه قرار می‌گیرند، اطمینان بیشتری فراهم می‌کنند. برای مثال، اطلاعات مؤید کسب شده از منبعی مستقل از واحد تجاری ممکن است اطمینان حسابرس را نسبت به شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد تجاری نظیر شواهد حاصل از سوابق حسابداری، خلاصه مذاکرات یا اظهارات مدیران اجرایی، افزایش دهد.

ت-9. اطلاعات حاصل از منابع مستقل از واحد تجاری که حسابرس می‌تواند از آنها به عنوان شواهد حسابرسی استفاده کند ممکن است شامل تأییدیه‌های دریافتی از اشخاص ثالث، گزارشهای تحلیلگران، و داده‌های قابل مقایسه در مورد رقبا باشد.

روشهای حسابرسی برای کسب شواهد حسابرسی

ت-10. همانطور که در استانداردهای 315 و 330 الزامی شده و توضیحات بیشتری نیز ارائه شده است، با اجرای روشهای زیر می‌توان به شواهد حسابرسی لازم برای کسب نتیجه‌گیریهای معقولی که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد، دست یافت:

الف - روشهای ارزیابی خطر، و

ب - روشهای حسابرسی لازم شامل:

1. آزمون کنترلها، هنگامی که انجام آن طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است یا هنگامی که حسابرس به طور اختیاری آن را انجام می‌دهد، و

1. استاندارد حسابرسی 200، بند 5

2. استاندارد حسابرسی 330، بند 26

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

2. آزمونهای محتوا، شامل آزمون جزئیات و روشهای تحلیلی.

ت-11. روشهای حسابرسی توصیف شده در بندهای ت-14 تا ت-25، حسب مورد، می‌تواند به عنوان روشهای ارزیابی خطر، آزمون کنترلها یا آزمونهای محتوا، مورد استفاده قرار گیرد. همانطور که در استاندارد 330 تشریح شده است، در شرایطی که حسابرس بخواهد از شواهد حسابرسی کسب شده در حسابرسی‌های قبلی به عنوان شواهد حسابرسی مناسب برای دوره جاری استفاده کند باید روشهای حسابرسی لازم را برای اطمینان یافتن از استمرار سودمندی آن شواهد اجرا کند 1.

ت-12. ماهیت و زمانبندی اجرای روشهای حسابرسی مورد استفاده ممکن است تحت تاثیر این واقعیت قرار گیرد که برخی داده‌های حسابداری و سایر اطلاعات ممکن است تنها به صورت الکترونیکی یا فقط در مقطع زمانی یا دوره‌های خاصی در دسترس باشد. برای مثال، مدارک اولیه، نظیر صورتحسابها و سفارشهای خرید، ممکن است هنگامی که واحد تجاری از تجارت الکترونیکی استفاده می‌کند فقط به شکل الکترونیکی وجود داشته باشند، یا ممکن است هنگامی که واحد تجاری از سیستمهای پردازش تصویری برای تسهیل ذخیره‌سازی و دسترسی استفاده می‌کند، بعد از اسکن شدن معدوم شوند.

ت-13. برخی اطلاعات الکترونیکی ممکن است پس از گذشت دوره زمانی خاصی قابل بازیابی نباشند، برای مثال، در مواردی که پرونده‌ها تغییر می‌کنند و یا از پرونده‌های قبلی نسخه پشتیبان تهیه نمی‌شود. در این صورت، حسابرس ممکن است در اثر رویه‌های واحد تجاری در خصوص حفظ داده‌ها، لازم بداند که از واحد تجاری درخواست کند برخی از اطلاعات را برای بررسی وی نگهداری کند یا روشهای حسابرسی را در زمانی که اطلاعات در دسترس است، اجرا کند.

وارسی

ت-14. واریسی شامل رسیدگی به سوابق یا مدارک درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی، اعم از سوابق یا مدارک به شکل کاغذی، الکترونیکی یا اشکال دیگر، و نیز بررسی فیزیکی داراییهاست. واریسی سوابق و مدارک، شواهد حسابرسی با درجات متفاوتی از قابلیت اتکا فراهم می‌کند. تفاوت در قابلیت اتکای شواهد به ماهیت و منبع آنها و در مورد سوابق و مدارک درون‌سازمانی به اثربخشی کنترلهای حاکم بر ایجاد آنها بستگی دارد. نمونه‌ای از کاربرد واریسی در آزمون کنترلها، واریسی سوابق یا مدارک برای کسب شواهد مربوط به تصویب معاملات است.

ت-15. برخی مستندات مانند اوراق بهادار، شواهد حسابرسی مستقیمی از وجود یک دارایی فراهم می‌کند. واریسی این قبیل مستندات، لزوماً فراهم‌کننده شواهد حسابرسی مربوط به مالکیت یا ارزش نیست. افزون بر این، واریسی یک قرارداد می‌تواند شواهدی را درباره کاربرد رویه‌های حسابداری، مانند نحوه شناخت درآمد، فراهم آورد.

ت-16. واریسی داراییهای مشهود می‌تواند شواهد حسابرسی قابل اتکایی را درباره وجود آنها فراهم کند، اما لزوماً نمی‌تواند در مورد حقوق و تعهدات واحد تجاری یا ارزشیابی داراییها، شواهد حسابرسی قابل اتکایی فراهم کند. واریسی اقلام موجودی مواد و کالا معمولاً همزمان با مشاهده شمارش آنها انجام می‌شود.

مشاهده

ت-17. مشاهده به معنای نظاره کردن یک فرایند یا روش در حال اجرا توسط دیگران است. نظارت حسابرس بر شمارش موجودی مواد و کالا توسط کارکنان واحد تجاری یا مشاهده اجرای فعالیتهای کنترلی، نمونه‌هایی از مشاهده است. مشاهده، شواهدی را در خصوص عملکرد یک فرایند یا روش فراهم می‌کند، اما، به دلیل محدود بودن آن به مقطع زمانی مشاهده و اثر احتمالی آن بر چگونگی اجرای فرایند یا روش مورد نظر (در زمان مشاهده)، با محدودیت همراه است. راهنمایی بیشتر درباره نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا در استاندارد 2501، ارائه شده است.

تأییدیه‌های برون‌سازمانی

ت-18. تأییدیه‌های برون‌سازمانی بیانگر شواهد حسابرسی است که حسابرس به طور مکتوب و مستقیم از اشخاص ثالث (مخاطبان تأییدیه‌ها)، به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر کسب می‌کند. در بررسی ادعاهای مربوط به

1. استاندارد حسابرسی 330، بند ت-35
1. استاندارد حسابرسی 501، "شواهد حسابرسی - ملاحظات خاص در حسابرسی برخی از اقلام (تجدیدنظر شده 1395)"

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

مانده حسابهای خاص و اجزای آنها، تأییدیه‌های برون‌سازمانی اغلب مربوط محسوب می‌شود. با این وجود، نباید این روش فقط محدود به مانده حسابها شود. برای مثال، حسابرس ممکن است در مورد شرایط قراردادها یا معاملات واحد تجاری با اشخاص ثالث، درخواست تأییدیه ارسال کند. درخواست تأییدیه ممکن است برای پاسخ به این موضوع طراحی شده باشد که آیا تغییراتی در قراردادها انجام شده است یا خیر، و در صورت مثبت بودن پاسخ، جزئیات مربوط چیست. همچنین ممکن است به منظور کسب شواهد حسابرسی در خصوص نبود شرایط خاص، از تأییدیه‌های برون‌سازمانی استفاده شود. برای مثال، نبود "توافق جنبی" که ممکن است بر شناخت درآمد اثر بگذارد. در این خصوص راهنمایی‌های بیشتری در استاندارد 1505 ارائه شده است.

محاسبه مجدد

ت-19. محاسبه مجدد عبارتست از کنترل صحت محاسبات ریاضی موجود در سوابق و مدارک. محاسبه مجدد ممکن است به صورت دستی یا الکترونیکی انجام شود.

اجرای مجدد

ت-20. اجرای مجدد شامل اجرای مستقل روشها یا کنترل‌های واحد تجاری توسط حسابرس است.

روشهای تحلیلی

ت-21. روشهای تحلیلی شامل ارزیابی اطلاعات مالی از طریق تحلیل روابط منطقی بین داده‌های مالی و غیرمالی است. علاوه بر این، روشهای تحلیلی شامل بررسیهای لازم در صورت برخورد با نوسانات یا روابط مغایر با سایر اطلاعات مربوط یا تفاوت با مقادیر مورد انتظار به میزان قابل ملاحظه است. در این خصوص راهنمایی‌های بیشتری در استاندارد 520 ارائه شده است.

پرس و جو

ت-22. پرس‌وجو به معنای جویاشدن اطلاعات از اشخاص آگاه مالی و غیرمالی درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی است. پرس‌وجو روشی است که به‌طور گسترده‌ای در حسابرسی استفاده می‌شود و اغلب مکمل اجرای سایر روشهای حسابرسی است. پرس‌وجو می‌تواند طیفی از پرس‌جوهای مکتوب رسمی تا پرس‌جوهای شفاهی غیررسمی را در برگیرد. ارزیابی پاسخی حاصل از پرس‌وجو، جزء لاینفک فرایند پرس‌وجو است.

ت-23. پاسخ پرس‌وجوها ممکن است اطلاعات جدیدی را برای حسابرس فراهم کند یا شواهد حسابرسی مؤیدی را در اختیار وی قرار دهد. از طرف دیگر پاسخها ممکن است اطلاعاتی فراهم کند که با دیگر اطلاعات کسب شده توسط حسابرس تفاوت قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، برای مثال، پرس و جوها ممکن است فراهم‌کننده اطلاعاتی حاکی از زیرپا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی باشد. در برخی موارد، پاسخی حاصل از پرس و جو می‌تواند مبنایی را برای تعدیل روشهای حسابرسی یا اجرای روشهای حسابرسی بیشتر فراهم کند.

ت-24. اگرچه تأیید شواهد حاصل از پرس‌وجو، اغلب دارای اهمیت ویژه‌ای است اما درباره پرس‌جوهای مربوط به مقاصد مدیران اجرایی، ممکن است اطلاعات در دسترس برای پشتیبانی از این مقاصد، محدود باشد. در این‌گونه موارد، آگاهی از عملکرد گذشته مدیران اجرایی از لحاظ اجرای مقاصد بیان شده آنها در خصوص داراییها یا بدهیها، دلایل ابراز شده توسط مدیران اجرایی برای انتخاب یک شیوه عمل خاص و توانایی مدیران اجرایی برای ادامه آن، می‌تواند اطلاعات مربوطی را برای تأیید شواهد کسب شده از طریق پرس‌وجو فراهم کند.

ت-25. حسابرس در خصوص برخی موضوعات ممکن است دریافت تأییدیه کتبی از مدیران اجرایی و، در صورت لزوم، ارکان راهبری را برای تأیید پاسخی داده شده به پرس و جوهای شفاهی ضروری تشخیص دهد. در این خصوص، راهنمایی‌های بیشتری در استاندارد 2580 ارائه شده است.

اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی

مربوط بودن و قابل اتکا بودن (رک: بند 7)

1. استاندارد حسابرسی 505، "تأییدیه‌های برون‌سازمانی (تجدیدنظر شده 1392)"

2. استاندارد حسابرسی 580، "تأییدیه مدیران"

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

ت-26. همانطور که در بند ت-1 بیان شد، هر چند شواهد حسابرسی اساساً از روشهای حسابرسی اجرا شده در جریان حسابرسی کسب می‌شود، اما ممکن است همچنین شامل اطلاعات کسب‌شده از سایر منابع نظیر حسابرسیهای قبلی، در شرایط خاص، و روشهای کنترل کیفیت مؤسسه برای پذیرش و ادامه کار نیز باشد. کیفیت همه شواهد حسابرسی تحت تاثیر مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعاتی است که مبنا قرار می‌گیرد.

مربوط بودن

ت-27. مربوط بودن به وجود ارتباط منطقی با هدف روشهای حسابرسی و، در صورت لزوم، ادعای مورد نظر، یا تاثیرگذاری بر آن هدف یا ادعا، اشاره دارد. مربوط بودن اطلاعاتی که به عنوان شواهد حسابرسی استفاده می‌شود، ممکن است تحت تاثیر سمت و سوی آزمون باشد. برای مثال، در صورتیکه هدف روش حسابرسی، آزمون بیش‌نمایی در خصوص وجود یا ارزشیابی حسابهای پرداختی باشد، آزمون حسابهای پرداختی ثبت‌شده ممکن است یک روش حسابرسی مربوط به حساب آید. از سوی دیگر، اگر هدف آزمون کم‌نمایی در خصوص وجود یا ارزشیابی حسابهای پرداختی باشد، آزمون حسابهای پرداختی ثبت‌شده، مربوط نمی‌باشد اما آزمون اطلاعاتی نظیر پرداختهای بعدی، صورت‌حسابهای پرداخت نشده، تأییدیه‌های دریافتی از تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و گزارشهای دریافت کالا ممکن است مربوط باشد.

ت-28. یک مجموعه خاص از روشهای حسابرسی ممکن است فراهم کننده شواهد حسابرسی باشد که در خصوص ادعایی خاص مربوط و در خصوص ادعایی دیگر غیرمربوط باشد. برای مثال، واریاسیون اسناد مربوط به وصول حسابهای دریافتی پس از پایان دوره ممکن است شواهد حسابرسی را در خصوص وجود و ارزشیابی فراهم آورد، اما الزاماً به ادعای انقطاع زمانی مربوط نیست. به همین ترتیب، کسب شواهد حسابرسی در خصوص ادعایی خاص، برای مثال، وجود موجودیها جایگزینی برای کسب شواهد حسابرسی در خصوص ادعای دیگری مانند ارزشیابی آن موجودیها نمی‌باشد. از طرف دیگر، کسب شواهد حسابرسی از منابع مختلف یا با ماهیت متفاوت ممکن است اغلب برای یک ادعای خاص، مربوط باشد.

ت-29. آزمون کنترلها برای ارزیابی اثربخشی کارکرد کنترلها در پیشگیری، یا کشف و اصلاح تحریفهای بااهمیت در سطح ادعا طراحی می‌شود. طراحی آزمون کنترلها برای کسب شواهد حسابرسی مربوط، هم شامل تشخیص شرایطی (ویژگیها یا خصوصیات) است که بیانگر عملکرد یک کنترل است، و هم شرایط مشخص‌کننده انحراف از عملکرد مناسب کنترلها است. سپس حسابرس می‌تواند وجود یا نبود این شرایط را آزمون کند.

ت-30. آزمونهای محتوا برای کشف تحریفهای بااهمیت در سطح ادعا طراحی می‌شود. این آزمونها شامل آزمون جزئیات و روشهای تحلیلی است. طراحی آزمونهای محتوا شامل تشخیص شرایط مرتبط با هدف این آزمون است که شامل تحریف در ادعای مربوط می‌شود.

قابل اتکا بودن

ت-31. قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی و به تبع آن، شواهد حسابرسی، تحت تاثیر منبع و ماهیت و شرایط کسب آنها است و شامل کنترلهای حاکم بر تهیه و حفظ آنها، در موارد مربوط، می‌شود. بنابراین، در مورد قابل اتکا بودن انواع گوناگون شواهد حسابرسی می‌توان قواعد کلی را مطرح کرد، اما این قواعد همواره موارد استثنای مهمی دارد. حتی در مواردی که اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی از منابع برون‌سازمانی کسب می‌شود، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که بر قابل اتکا بودن آنها تأثیر بگذارد. برای مثال، اطلاعات کسب‌شده از منابع مستقل برون‌سازمانی در شرایطی که آن منبع، از موضوع مورد نظر آگاه نیست نمی‌تواند شواهد قابل اتکایی باشد، یا کارشناس واحد تجاری ممکن است فاقد بی‌طرفی باشد. با در نظر گرفتن احتمال وجود موارد استثنایی، قواعد کلی زیر در مورد قابل اتکا بودن شواهد حسابرسی می‌تواند سودمند باشد:

- شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون‌سازمانی قابل اتکاتر است.
- شواهد حسابرسی ایجادشده در واحد تجاری هنگامی قابل اتکاتر است که کنترلهای مرتبط با آن، که توسط واحد تجاری مستقر شده است، از جمله کنترلهای حاکم بر تهیه و حفظ آنها، اثربخش باشد.
- شواهد حسابرسی که مستقیماً توسط حسابرس کسب می‌شود (مانند مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اتکاتر از

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

شواهد حسابرسی است که به طور غیرمستقیم یا از طریق استنتاج (مانند پرس و جو درباره اعمال یک کنترل) کسب می‌شود.

● شواهد حسابرسی مستند اعم از کاغذی، الکترونیکی یا اشکال دیگر، قابل اتکاتر از شواهد کسب شده به صورت شفاهی است (مثلاً، صورتجلسه‌ای که همزمان با برگزاری یک جلسه تهیه می‌شود قابل اتکاتر از توضیح شفاهی موضوعات بحث شده در جلسه است).

● شواهد حسابرسی که با استفاده از اصل مدارک فراهم می‌شود، قابل اتکاتر از شواهد حسابرسی است که از طریق نسخه‌های کپی یا دورنگارها یا اسناد تبدیل شده به فیلم یا شکل دیجیتالی یا سایر اشکال الکترونیکی فراهم می‌شود، و قابل اتکا بودن آنها ممکن است به کنترل‌های حاکم بر تهیه و حفظ آنها بستگی داشته باشد.

ت-32. در استاندارد 520 راهنمایی‌های بیشتری در مورد قابل اتکا بودن داده‌های مورد استفاده برای اهداف طراحی روشهای تحلیلی به عنوان آزمونه‌های محتوا ارائه شده است.¹

ت-33. در استاندارد 240 شرایطی مطرح شده است که در صورت وجود، حسابرس ممکن است نسبت به اعتبار یک سند، مشکوک شود.²

قابل اتکا بودن اطلاعات تهیه شده توسط کارشناس واحد تجاری (رک: بند 8)

ت-34. در تهیه صورتهای مالی واحد تجاری ممکن است به تخصص در زمینه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی، نظیر محاسبات اکچوئری، ارزشیابی، یا داده‌های مهندسی، نیاز باشد. واحد تجاری ممکن است کارشناسانی را در این زمینه‌ها بکار گیرد یا استخدام کند تا به تخصص مورد نیاز برای تهیه صورتهای مالی دست پیدا کند. نبود چنین کارشناسانی، در صورت ضرورت آن، خطر تحریف بااهمیت را افزایش می‌دهد.

ت-35. الزامات بند 8 این استاندارد هنگامی کاربرد دارد که اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی با استفاده از کار کارشناس واحد تجاری تهیه شده باشد. برای مثال، فرد یا سازمانی ممکن است در بکارگیری مدلهای برای برآورد ارزش منصفانه اوراق بهادار در صورت نبود بازار فعال، برای آن اوراق تخصص داشته باشد. اگر این فرد یا سازمان، تخصص خود را برای انجام برآوردی بکار گیرد که واحد تجاری در تهیه صورتهای مالی از آن استفاده می‌کند، آن فرد یا سازمان، کارشناس واحد تجاری محسوب شده و رعایت الزام بند 8 ضرورت می‌یابد. از سوی دیگر، اگر آن فرد یا سازمان صرفاً اطلاعاتی را در مورد قیمت به واحد تجاری ارائه کند که با معاملات محرمانه‌ای که واحد تجاری به آنها دسترسی ندارد، مرتبط است و واحد تجاری از آنها در شیوه‌های برآورد خود استفاده کند، چنین اطلاعاتی در صورت استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، مشمول بند 7 این استاندارد قرار می‌گیرد اما استفاده از کار کارشناس واحد تجاری محسوب نمی‌شود.

ت-36. ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی مرتبط با الزام مندرج در بند 8 این استاندارد ممکن است متأثر از موضوعاتی نظیر موارد زیر باشد:

- ماهیت و پیچیدگی موضوع ارجاع شده به کارشناس واحد تجاری.
- خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به موضوع مورد نظر.
- قابلیت دسترسی به منابع جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی.
- ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس واحد تجاری.
- اینکه کارشناس واحد تجاری در استخدام واحد تجاری است یا شخصی است که صرفاً برای ارائه خدمات مورد نظر، توسط واحد تجاری بکار گرفته شده است.
- میزان کنترل یا نفوذ مدیران اجرایی بر کار کارشناس واحد تجاری.
- اینکه آیا کارشناس واحد تجاری ملزم به رعایت استانداردهای فنی یا سایر الزامات صنعت یا حرفه است یا خیر.
- ماهیت و میزان هر گونه کنترل حاکم بر کار کارشناس واحد تجاری توسط واحد تجاری.

1. استاندارد حسابرسی 520، بند 5-الف

2. استاندارد حسابرسی 240، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده 1394)"، بند 13

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

• تجربه و شناخت حسابرس از حوزه تخصصی کارشناس واحد تجاری.

• تجربه قبلی حسابرس از کار کارشناس واحد تجاری.

صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی کارشناس واحد تجاری (رک: بند 8-الف)

ت-37. صلاحیت به ماهیت و سطح تخصص کارشناس واحد تجاری مربوط می‌شود. تواناییها به توان کارشناس واحد تجاری در بکارگیری آن صلاحیت در شرایط موجود، مربوط می‌شود. عوامل مؤثر بر تواناییها ممکن است برای نمونه، شامل موقعیت جغرافیایی، و دسترسی به زمان و منابع باشد. بی‌طرفی به آثار احتمالی مربوط می‌شود که جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ سایرین ممکن است بر قضاوت حرفه‌ای یا تجاری کارشناس واحد تجاری اثر بگذارد. صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی کارشناس واحد تجاری، عوامل مهمی در رابطه با قابل اتکا بودن اطلاعات تهیه شده توسط کارشناس واحد تجاری است.

ت-38. اطلاعات مربوط به صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی کارشناس واحد تجاری ممکن است از منابع متفاوتی، نظیر موارد زیر، به دست آید:

• تجربه شخصی حسابرس از کار قبلی آن کارشناس.

• انجام مذاکره با آن کارشناس.

• مذاکرات با افراد دیگری که با کار آن کارشناس آشنا هستند.

• آگاهی از صلاحیتهای فنی کارشناس، عضویت وی در نهاد حرفه‌ای یا انجمن صنعت مربوط، جواز کاری وی، یا سایر اشکال شناخت برون‌سازمانی.

• مقالات یا کتب منتشر شده توسط آن کارشناس.

• کارشناس حسابرس، در صورت وجود، که به حسابرس در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب با توجه به اطلاعات تهیه شده توسط کارشناس واحد تجاری کمک می‌کند.

ت-39. موضوعات مرتبط با ارزیابی صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی کارشناس واحد تجاری شامل این موارد است که آیا کار آن کارشناس طبق استانداردهای عملکرد فنی یا سایر الزامات صنعت یا حرفه، برای مثال، استانداردهای اخلاقی و سایر الزامات عضویت در نهاد حرفه‌ای یا انجمن صنعت مربوط، استانداردهای معتبر نهاد صادرکننده جواز، یا الزامات مقرر در قوانین یا مقررات است.

ت-40. سایر موضوعاتی که ممکن است مربوط باشند، شامل موارد زیر است:

• مربوط بودن صلاحیت کارشناس واحد تجاری با موضوعی که برای آن، از کار کارشناس استفاده می‌شود، شامل هرگونه تخصصی که در حوزه تخصص آن کارشناس قرار می‌گیرد. برای مثال، یک متخصص اکچوئری خاصی ممکن است در زمینه بیمه اموال و سوانح تخصص داشته باشد اما در خصوص محاسبات حقوق بازنشستگی، تخصص محدودی داشته باشد.

• صلاحیت کارشناس واحد تجاری با توجه به الزامات حسابداری مرتبط، برای مثال، آگاهی از مفروضات و شیوه‌ها، شامل مدلهایی که با استانداردهای حسابداری انطباق دارد.

• اینکه آیا رویدادهای غیرمنتظره، تغییرات در شرایط، یا شواهد حسابرسی کسب‌شده در نتیجه اجرای روشهای حسابرسی بیانگر امکان ضرورت بررسی مجدد ارزیابی اولیه از صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی کارشناس واحد تجاری همزمان با پیشرفت فرایند حسابرسی باشد یا خیر.

ت-41. طیف گسترده‌ای از شرایط نظیر تهدیدهای ناشی از منافع شخصی، تهدیدهای ناشی از جانبداری، تهدیدهای ناشی از دوستی، تهدیدهای ناشی از بررسی کار خود، و تهدیدهای ناشی از ترس ممکن است بی‌طرفی را تهدید کند. تدابیر ایمنی می‌تواند چنین تهدیدهایی را کاهش دهد، و ممکن است از طریق ساختارهای برون‌سازمانی (برای مثال، حرفه، قوانین یا مقررات کارشناس واحد تجاری)، یا از طریق محیط کار کارشناس واحد تجاری (برای مثال، روشها و سیاستهای کنترل کیفیت) ایجاد شود.

ت-42. اگرچه تدابیر ایمنی نمی‌تواند همه تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی کارشناس واحد تجاری را از میان ببرد، اما تهدیدهایی نظیر تهدیدهای ناشی از جانبداری ممکن است در مورد کارشناس بکار گرفته شده توسط واحد تجاری

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

نسبت به کارشناس در استخدام واحد تجاری اهمیت کمتری داشته باشد، و اثربخشی تدابیر ایمنی نظیر روشها و سیاستهای کنترل کیفیت ممکن است بیشتر باشد. از آنجاکه تهدید مربوط به بی‌طرفی ایجادشده توسط کارکنان واحد تجاری همیشه وجود دارد، کارشناس در استخدام واحد تجاری معمولاً به احتمال زیاد نمی‌تواند بی‌طرفتر از سایر کارکنان واحد تجاری باشد.

ت-43. هنگام ارزیابی بی‌طرفی کارشناس بکار گرفته شده توسط واحد تجاری، ممکن است مذاکره با مدیران اجرایی و آن کارشناس در مورد منافع و روابط ایجادکننده تهدیدها درخصوص بی‌طرفی کارشناس و هرگونه تدابیر ایمنی مربوط (شامل هرگونه الزام حرفه‌ای که در مورد آن کارشناس کاربرد دارد)، و ارزیابی اینکه آیا تدابیر ایمنی کافی است یا خیر، مربوط باشد. منافع و روابط ایجادکننده تهدیدها می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- منافع مالی.
- روابط تجاری و شخصی.
- مفاد سایر خدمات.

کسب شناخت از کار کارشناس واحد تجاری (رک: بند 8-ب)

ت-44. شناخت از کار کارشناس واحد تجاری شامل آگاهی از حوزه تخصصی وی می‌باشد. کسب شناخت از حوزه تخصصی مربوط ممکن است همزمان با تعیین این موضوع توسط حسابرسان صورت گیرد که آیا وی برای ارزیابی کار کارشناس واحد تجاری تخصص دارد یا خیر، یا آیا حسابرسان برای دستیابی به این هدف به کارشناس حسابرسان نیاز دارد یا خیر¹.

ت-45. جنبه‌هایی از تخصص کارشناس واحد تجاری که با شناخت حسابرسان مرتبط است می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- اینکه آیا کارشناس دارای تخصص‌هایی است که به حسابرسانی مربوط باشد یا خیر.
- اینکه آیا کار کارشناس تابع استانداردهای حرفه‌ای یا سایر استانداردها، و الزامات قانونی یا مقرراتی است یا خیر.
- چه مفروضات و شیوه‌هایی توسط کارشناس واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد، و اینکه آیا آنها به طور کلی در حوزه تخصص کارشناس پذیرفته شده‌اند و برای اهداف گزارشگری مالی مناسب می‌باشند یا خیر.
- ماهیت داده‌ها یا داده‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مورد استفاده توسط کارشناس واحد تجاری.

ت-46. در مورد کارشناس واحد تجاری بکار گرفته شده توسط واحد تجاری، معمولاً یک قرارداد یا توافقنامه بین واحد تجاری و آن کارشناس وجود خواهد داشت. ارزیابی این قرارداد هنگام کسب شناخت از کار کارشناس واحد تجاری می‌تواند به حسابرسان در تعیین مناسب بودن موارد زیر از حیث اهداف حسابرسان کمک کند:

- ماهیت، دامنه و اهداف کار آن کارشناس،
- مسئولیتها و نقشهای متقابل مدیران اجرایی و آن کارشناس، و
- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان ارتباط بین مدیران اجرایی و آن کارشناس، شامل شکل هرگونه گزارشگری که توسط آن کارشناس ارائه خواهد شد.

ت-47. در مورد کارشناس واحد تجاری در استخدام واحد تجاری، احتمال کمتری وجود دارد که چنین قرارداد یا توافقنامه‌ای وجود داشته باشد. پرس و جو از این کارشناس و دیگر مدیران اجرایی ممکن است مناسب‌ترین شیوه برای حسابرسان جهت کسب شناخت لازم باشد.

ارزیابی مناسب بودن کار کارشناس واحد تجاری (رک: بند 8-پ)

ت-48. ملاحظات مربوط در زمان ارزیابی مناسب بودن کار کارشناس واحد تجاری به عنوان شواهد حسابرسانی مرتبط با ادعای مورد نظر، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- مربوط بودن و معقول بودن یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های کارشناس، هماهنگی این یافته‌ها و نتیجه‌گیریها با سایر شواهد حسابرسانی، و اینکه آیا آنها به‌گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است یا خیر،
- اگر کار کارشناس شامل استفاده از مفروضات و شیوه‌های عمده باشد، مربوط بودن و معقول بودن این

1. استاندارد حسابرسانی 620، "استفاده از نتایج کار کارشناس"، بند 7

استاندارد حسابرسی 500
شواهد حسابرسی
(تجدیدنظر شده 1395)

مفروضات و شیوه‌ها، و

• اگر کار کارشناس شامل استفاده عمده از داده‌های مینا باشد، مربوط بودن، کامل بودن، و صحت آن داده‌ها.

اطلاعات تهیه شده توسط واحد تجاری و استفاده شده برای اهداف حسابرسی (رک: بندهای 9-الف و 9-ب)

ت-49. به منظور کسب شواهد حسابرسی قابل اتکا توسط حسابرس، لازم است اطلاعات مورد استفاده در اجرای روشهای حسابرسی به میزان کافی صحیح و کامل باشد. برای مثال، اثربخشی حسابرسی درآمد با اعمال نرخهای استاندارد نسبت به مقادیر فروش، تحت تأثیر صحت نرخهای فروش و صحت و کامل بودن مقادیر فروش قرار می‌گیرد. به همین ترتیب، اگر حسابرس بخواهد جامعه‌ای (برای مثال، پرداختها) را از حیث یک ویژگی خاص (برای مثال، وجود مجوز) آزمون کند، نتایج آزمون در صورت کامل نبودن جامعه‌ای که اقلام از آن انتخاب شده‌اند، از قابلیت اتکای کمتری برخوردار خواهد بود.

ت-50. شواهد حسابرسی در خصوص صحت و کامل بودن چنین اطلاعاتی را می‌توان به طور همزمان با بکارگیری روشهای حسابرسی درباره این اطلاعات کسب نمود، به شرطی که کسب شواهد مذکور، بخش لاینفک از روشهای حسابرسی باشد. در شرایط دیگر، حسابرس ممکن است شواهد حسابرسی مربوط به صحت و کامل بودن چنین اطلاعاتی را از طریق آزمون کنترلهای حاکم بر تهیه و حفظ آن اطلاعات کسب کرده باشد. با این حال، در برخی شرایط، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که اجرای روشهای حسابرسی بیشتری ضرورت دارد.

ت-51. در برخی موارد، حسابرس ممکن است بخواهد از اطلاعات تهیه شده توسط واحد تجاری برای سایر اهداف حسابرسی استفاده کند. برای مثال، حسابرس ممکن است بخواهد از معیارهای عملکرد واحد تجاری برای اهداف روشهای تحلیلی، یا از اطلاعات تهیه شده برای فعالیتهای نظارتی واحد تجاری، نظیر گزارشهای واحد حسابرسی داخلی استفاده کند. در چنین مواردی، مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده تحت تأثیر این موضوع است که آیا دقت و جزئیات این اطلاعات برای اهداف حسابرسی کفایت دارد یا خیر. برای مثال، معیارهای عملکرد مورد استفاده مدیران اجرایی ممکن است برای کشف تحریفهای بااهمیت، به اندازه کافی دقیق نباشد.

انتخاب اقلام برای آزمون به منظور کسب شواهد حسابرسی (رک: بند 10)

ت-52. یک آزمون اثربخش، شواهد حسابرسی مناسب را تا میزانی فراهم می‌آورد که، همراه با سایر شواهد حسابرسی کسب شده یا شواهدی که قصد کسب آنها وجود دارد، برای اهداف حسابرسی کافی باشد. در انتخاب اقلام برای آزمون، حسابرس باید طبق الزامات بند 7، مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی را تعیین کند، و توجه داشته باشد که سایر جنبه‌های اثربخشی (کافی بودن)، نکته مهمی در انتخاب اقلام برای آزمون است. شیوه‌هایی که حسابرس می‌تواند برای انتخاب اقلام جهت آزمون استفاده کند عبارتند از:

الف - انتخاب همه اقلام (رسیدگی 100 درصد اقلام)،

ب - انتخاب اقلام خاص، و

پ - نمونه‌گیری حسابرسی.

بکارگیری هر یک از این شیوه‌ها یا ترکیبی از آنها ممکن است بسته به شرایط خاص، برای مثال، خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به ادعاهای مورد آزمون، و عملی بودن و اثربخشی شیوه‌هایی متفاوت، مناسب باشد.

انتخاب همه اقلام

ت-53. حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که مناسبترین کار، رسیدگی کل اقلام جامعه‌ای است که تشکیل‌دهنده یک گروه معاملات یا مانده حسابها (یا طبقه‌ای از آن جامعه) می‌باشد. رسیدگی 100 درصد در مورد آزمون کنترلهای بعید به نظر می‌رسد، با این حال، برای آزمون جزئیات رایج‌تر است. رسیدگی 100 درصد ممکن است، برای مثال، در موارد زیر مناسب باشد:

• جامعه شامل تعداد کمی از اقلام با ارزش باشد،

• خطر عمده‌ای وجود داشته باشد و سایر روشها نتوانند شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بیاورند، یا

• ماهیت تکراری محاسبات یا سایر فرایندهای انجام شده به طور خودکار توسط سیستم اطلاعاتی، باعث شود که رسیدگی 100 درصد اقلام، مقرون به صرفه باشد.

انتخاب اقلام خاص

استاندارد حسابرسی 500

شواهد حسابرسی

(تجدیدنظر شده 1395)

ت-54. حسابرس ممکن است اقلام خاصی را از یک جامعه انتخاب کند. عوامل مربوط در انتخاب اقلام ممکن است شامل شناخت حسابرس از واحد تجاری، خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده، و ویژگیهای جامعه مورد آزمون باشد. انتخاب قضاوتی اقلام خاص تابعی از خطر غیرنمونه‌گیری است. اقلام خاص انتخاب شده ممکن است شامل موارد زیر باشند:

- اقلام با ارزش یا اقلام کلیدی. حسابرس ممکن است به دلیل بالا بودن ارزش یا دارا بودن سایر ویژگیها، اقلام خاصی را از جامعه انتخاب کند، برای مثال، اقلامی که مشکوک، غیرعادی، یا مستعد خطر هستند یا وقوع اشتباه در مورد آنها سابقه دارد.

- همه اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین. حسابرس ممکن است اقلامی را رسیدگی کند که مبلغ ثبت شده آنها بیشتر از یک مبلغ معین است تا بدین وسیله سهم بیشتری از مبلغ کل گروه معاملات یا مانده حسابها را رسیدگی کرده باشد.

- اقلام مورد نیاز برای کسب اطلاعات. حسابرس ممکن است برای کسب اطلاعات در خصوص موضوعاتی نظیر ماهیت واحد تجاری یا ماهیت معاملات، اقلامی را مورد رسیدگی قرار دهد.

ت-55. هر چند رسیدگی گزینشی اقلامی خاص از یک گروه معاملات یا مانده حسابها اغلب روشی کارا برای کسب شواهد حسابرسی است، اما این روش بیانگر نمونه‌گیری در حسابرسی نیست. نتایج روشهای حسابرسی بکارگرفته شده برای اقلام انتخابی در این روش نمی‌تواند قابل تعمیم به کل جامعه مورد نظر باشد، بنابراین، رسیدگی گزینشی اقلام خاص، فراهم کننده شواهد حسابرسی در مورد باقیمانده جامعه نیست.

نمونه‌گیری حسابرسی

ت-56. نمونه‌گیری حسابرسی، به منظور تعمیم نتایج حاصل از آزمون نمونه‌های انتخابی، به کل جامعه طراحی می‌شود. نمونه‌گیری حسابرسی در استاندارد 1530 مورد بحث قرار گرفته است.

تناقض در شواهد حسابرسی یا تردید نسبت به قابلیت اتکای آن (رک: بند 11)

ت-57. کسب شواهد حسابرسی از منابع گوناگون یا دارای ماهیت متفاوت ممکن است بیانگر آن باشد که یک قلم خاص از شواهد حسابرسی قابل اتکا نیست، نظیر مواردی که شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع با شواهد کسب شده از منابع دیگر متناقض است. این حالت هنگامی مصداق می‌یابد که برای نمونه، پاسخ به پرس و جوها از مدیران اجرایی، حسابرسان داخلی، و سایر کارکنان با هم در تناقض باشد، یا هنگامی که پاسخ به پرس و جوها از ارکان راهبری با پاسخ به پرس و جوها از مدیران اجرایی در تناقض است. چنانچه حسابرس اطلاعاتی را شناسایی کند که با نتیجه‌گیری نهایی وی در خصوص یک موضوع عمده در تناقض باشد، باید طبق استاندارد 230، الزامات مستندسازی خاصی را مورد توجه قرار دهد.²

1. استاندارد حسابرسی 530، "نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون (تجدیدنظر شده 1383)"
2. استاندارد حسابرسی 230، "مستندات حسابرسی (تجدیدنظر شده 1395)"، بندهای 8 تا 11 و ت - 6