

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

(لازم‌الاجرا برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۵ و پس از آن

شروع می‌شود.)

فهرست

بند	
۱ - ۲	کلیات
۳ - ۶	مفهوم شواهد حسابرسی
۷ - ۱۴	شواهد حسابرسی کافی و مناسب
۱۵ - ۱۸	استفاده از ادعاهای مدیریت در کسب شواهد حسابرسی
۱۹ - ۳۸	روشهای کسب شواهد حسابرسی
۲۶ - ۲۷	وارسی سوابق یا مدارک
۲۸	وارسی داراییهای مشهود
۲۹	مشاهده
۳۰ - ۳۴	پرس و جو
۳۵	تاییدخواهی
۳۶	محاسبه مجدد
۳۷	اجرای مجدد
۳۸	روشهای تحلیلی
۳۹	تاریخ اجرا

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره انواع شواهد حسابرسی، کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و روشهای کسب این گونه شواهد در حسابرسی صورتهای مالی است.
۲. حسابرس برای این که بتواند به نتیجه گیری منطقی دست یابد و بر این اساس نظر حرفه ای خود را اظهار کند باید شواهدی کافی و مناسب به دست آورد.

مفهوم شواهد حسابرسی

۳. شواهد حسابرسی، یعنی همه اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی براساس آن اظهار می شود. شواهد حسابرسی شامل اطلاعاتی است که از سوابق حسابداری زیربنای صورتهای مالی و از منابع دیگر کسب می شود. از حسابرس انتظار نمی رود تمام اطلاعات موجود را بررسی کند. شواهد حسابرسی، که ماهیت انباشت شونده دارد، شامل شواهدی است که با اجرای روشهای حسابرسی کسب می شود و می تواند شواهد کسب شده از دیگر منابعی چون حسابرسیهای قبلی و روشهای کنترل کیفیت مؤسسه برای پذیرش و حفظ صاحبکار را نیز دربر گیرد.

۴. سوابق حسابداری عموماً شامل موارد زیر است :

- سوابق ثبت اولیه و سوابق پشتیبان آن از قبیل رسیدهای دریافت و پرداخت و سوابق انتقال الکترونیکی وجوه؛
- قراردادهای فاکتورهای خرید و فروش؛
- دفاتر کل و معین، ثبتهای دفتر روزنامه و اصلاحات طبقه بندی که در دفاتر قانونی ثبت نمی شود؛ و
- سوابقی چون کاربرگهای الکترونیکی مورد استفاده برای تخصیص هزینه ها، انجام محاسبات، تهیه صورت مغایرتها و موارد افشا.

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

سوابق حسابداری می‌تواند به صورت الکترونیکی شروع، ثبت، پردازش و گزارش شود. افزون بر این، سوابق حسابداری می‌تواند بخشی از سیستم‌های یکپارچه‌ای باشد که ضمن فراهم کردن امکان استفاده مشترک از داده‌ها، از همه اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه‌های گزارشگری مالی، عملیاتی و رعایتی پشتیبانی کند.

۵. مسئولیت تهیه صورتهای مالی بر پایه سوابق حسابداری واحد مورد رسیدگی با مدیریت است. حسابرس برخی از شواهد حسابرسی را با آزمون سوابق حسابداری مانند تجزیه و تحلیل و بررسی، اجرای مجدد روشهای مورد عمل در فرایند گزارشگری مالی و مطابقت انواع اطلاعات مرتبط با موضوعی واحد، کسب می‌کند. حسابرس با اجرای این قبیل روشهای حسابرسی، می‌تواند سازگاری درونی سوابق حسابداری و تطبیق آنها با صورتهای مالی را معین نماید. با این وجود، چون سوابق حسابداری به تنهایی شواهد حسابرسی کافی، برای اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی فراهم نمی‌کند، لذا حسابرس شواهد حسابرسی دیگری کسب می‌کند.

۶. اطلاعات دیگری که حسابرس می‌تواند به‌عنوان شواهد حسابرسی کسب کند عبارت است از صورتجلسات هیئت‌مدیره؛ تأییدیه‌های برون سازمانی؛ گزارشهای تحلیلگران؛ اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به رقبا؛ دستورالعمل کنترل‌های داخلی؛ اطلاعات حاصل از اجرای روشهای حسابرسی چون پرس و جو؛ مشاهده و واریسی؛ و اطلاعات دیگری که به حسابرس اجازه می‌دهد با دلایل منطقی به نتیجه‌گیری لازم برسد.

شواهد حسابرسی کافی و مناسب

۷. کفایت، معیار سنجش کمیت شواهد حسابرسی است. مناسب بودن، معیار سنجش کیفیت شواهد حسابرسی است؛ یعنی، مربوط بودن و قابلیت اعتماد شواهد برای پشتیبانی از گروههای معاملات، مانده حسابها، موارد افشا و ادعاهای مرتبط، یا کشف تحریف در آنها. مقدار شواهد مورد نیاز حسابرسی به خطر تحریف (که با افزایش آن کسب شواهد حسابرسی بیشتر، احتمالاً ضرورت می‌یابد) و کیفیت شواهد حسابرسی (که هرچه کیفیت

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

شواهد بالاتر باشد احتمالاً مقدار شواهد کمتری مورد نیاز است)، بستگی دارد. بنابراین، کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی، دو موضوع مرتبط است. اما، تنها با کسب شواهد حسابرسی بیشتر، کیفیت ضعیف آن لزوماً جبران نمی‌شود.

۸. اجرای مجموعه‌ای مشخص از روشهای حسابرسی ممکن است شواهد حسابرسی مربوط به برخی ادعاها و نه همه ادعاها را فراهم کند. برای مثال، واریسی سوابق و مستندات مربوط به وصول حسابهای دریافتی پس از پایان دوره، اگرچه می‌تواند شواهد حسابرسی مربوط به ادعاهای وجود و ارزشیابی را فراهم کند، اما لزوماً این شواهد در مورد مناسب بودن انقطاع زمانی در پایان دوره، جوابگو نخواهد بود. از سوی دیگر، حسابرس اغلب شواهدی را از منابع مختلف و یا با ماهیتهای متفاوت درباره یک ادعا کسب می‌کند. برای مثال، حسابرس ممکن است با تحلیل جدول سنی حسابهای دریافتی و پیگیری وصول آنها در دوره مالی بعد، شواهدی را درباره تعیین میزان ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول کسب کند. افزون بر این، کسب شواهد حسابرسی مرتبط با یک ادعای خاص، مثلاً وجود عینی موجودی مواد و کالا، نمی‌تواند جایگزین کسب شواهد حسابرسی مربوط به ادعای دیگری، چون ارزشیابی موجودی مواد و کالا باشد.

۹. قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد. قواعد کلی درباره قابلیت اعتماد انواع مختلف شواهد حسابرسی می‌تواند مطرح شود، اما این قواعد همواره با استثنایهای مهمی همراه است. حتی در مواردی که شواهد حسابرسی از منابع مستقل برون سازمانی کسب می‌شود، شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که بر قابلیت اعتماد اطلاعات کسب شده، اثر گذارد. برای مثال، شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع مستقل برون سازمانی در شرایطی که آن منبع، از موضوع مورد نظر آگاه نیست نمی‌تواند شواهد قابل اعتمادی باشد. با در نظر داشتن احتمال وجود شرایط استثنایی، قواعد کلی زیر درباره قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی می‌تواند سودمند باشد:

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

- شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی قابل اعتمادتر است.
 - شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد مورد رسیدگی، در صورت اثربخش بودن کنترل‌های داخلی آن واحد، قابل اعتمادتر است.
 - شواهد حسابرسی که حسابرس مستقیماً کسب می‌کند (مانند، مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی است که به‌طور غیرمستقیم یا با استنتاج (مانند پرس و جو درباره اعمال یک کنترل)، کسب می‌شود.
 - شواهد حسابرسی که به شکلی مستند اعم از کاغذی، الکترونیکی و هر شکلی دیگر باشد، قابل اعتمادتر است (مثلاً، صورتجلسه‌ای که همزمان با برگزاری یک جلسه تهیه می‌شود قابل اعتمادتر از توضیح شفاهی موضوعات بحث شده در جلسه است).
 - شواهد حسابرسی که با استفاده از اصل مدارک فراهم می‌شود، از شواهد حسابرسی که با استفاده از تصویر مدارک یا دورنگار فراهم می‌گردد، قابل اعتمادتر است.
۱۰. حسابرس به ندرت درگیر تشخیص اصالت مستندات می‌شود، چون نه برای این کار آموزش دیده است و نه از وی انتظار می‌رود چنین تخصصی را دارا باشد. با این وجود، حسابرس قابلیت اعتماد اطلاعات مورد استفاده به‌عنوان شواهد حسابرسی، چون تصویر مدارک، دورنگارها، فیلم، اسناد الکترونیکی و در صورت لزوم، کنترل‌های حاکم بر تهیه و نگهداری این مستندات را مورد توجه قرار می‌دهد.
۱۱. هرگاه حسابرس برای اجرای روشهای حسابرسی از اطلاعات تهیه شده در واحد مورد رسیدگی استفاده کند، باید شواهد حسابرسی درباره صحت و کامل بودن آن اطلاعات کسب کند. به منظور کسب شواهد حسابرسی قابل اعتماد توسط حسابرس، لازم است اطلاعات زیربنای اجرای روشهای حسابرسی به میزان کافی صحیح و کامل باشد. برای مثال، در حسابرسی فروش، حسابرس با اعمال نرخهای مصوب نسبت به مقادیر فروش طبق سوابق، صحت مبلغ فروش و صحت و کامل بودن مقادیر فروش را ارزیابی می‌کند. کسب شواهد حسابرسی درباره صحت و کامل بودن اطلاعات تهیه شده به‌وسیله

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

سیستم اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی را می‌توان همزمان با بکارگیری روشهای حسابرسی درباره این اطلاعات به انجام رساند، البته به این شرط که کسب شواهد مذکور، بخشی لاینفک از روشهای حسابرسی باشد. در شرایط دیگر، حسابرس ممکن است شواهد حسابرسی مربوط به صحت و کامل بودن اطلاعات را از طریق آزمون کنترل‌های حاکم بر تهیه و نگهداری آن اطلاعات کسب کرده باشد. به هر حال، در برخی موارد، این امکان وجود دارد که حسابرس اعمال روشهای حسابرسی بیشتری را ضروری تشخیص دهد. برای مثال، حسابرس می‌تواند از تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه برای محاسبه مجدد اطلاعات استفاده کند.

۱۲. حسابرس معمولاً از شواهد حسابرسی هماهنگ به دست آمده از منابع گوناگون یا با ماهیتهای متفاوت، در مقایسه با بررسی جداگانه هریک از آن شواهد، اطمینان بیشتری کسب می‌کند. افزون بر این، کسب شواهد حسابرسی از منابع گوناگون یا با ماهیت متفاوت ممکن است بیانگر قابل اعتماد نبودن یکی از شواهد حسابرسی باشد. برای مثال، اطلاعات مؤید کسب شده از یک منبع مستقل برون سازمانی می‌تواند اطمینان حسابرس را درباره تاییدیه مدیریت افزایش دهد. برعکس، هرگاه شواهد کسب شده از یک منبع با شواهد کسب شده از منبع دیگر ناهماهنگ باشد حسابرس برای رفع این ناهماهنگی، روشهای حسابرسی بیشتر مورد نیاز را مشخص می‌کند.

۱۳. حسابرس رابطه هزینه کسب شواهد حسابرسی را با سودمندی اطلاعات حاصل از آن، مورد توجه قرار می‌دهد. اما، دشواری کسب شواهد یا هزینه آن، به خودی خود، مبنایی معتبر برای حذف یک روش حسابرسی بدون جایگزین نمی‌باشد.

۱۴. حسابرس برای رسیدن به اظهارنظر حسابرسی، همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند، زیرا معمولاً می‌تواند با استفاده از روشهای نمونه‌گیری و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون نیز به نتیجه برسد. همچنین، حسابرس معمولاً ناگزیر است بر شواهدی اتکا کند که متقاعدکننده است و نه قطعی؛ از این رو، حسابرس برای کسب اطمینان معقول، با شواهدی

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

که متقاعدکننده نباشد، قانع نمی‌شود. حسابرس برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه، کافی و مناسب بودن آن به‌عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرسی، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند و تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرد.

استفاده از ادعاهای مدیریت در کسب شواهد حسابرسی

۱۵. مسئولیت ارائه مطلوب صورتهای مالی با مدیریت است. مدیریت برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری (یا دیگر مبانی جامع حسابداری) به‌طور ضمنی یا به روشنی ادعاهایی را درباره شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورتهای مالی و موارد افشای مربوط ابراز می‌کند.

۱۶. حسابرس باید از ادعاهای مدیریت در ارتباط با گروههای معاملات، مانده حسابها و ارائه و افشا با چنان جزئیاتی استفاده کند که مبنایی برای ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم بدست آورد. حسابرس با در نظر گرفتن انواع مختلف تحریفهای ممکن، از ادعاهای مدیریت برای ارزیابی خطرهای استفاده می‌کند و به طراحی روشهای حسابرسی متناسب با خطرهای ارزیابی شده می‌پردازد. شرایطی خاص که در آن حسابرس ملزم به کسب شواهد حسابرسی در سطح ادعاهای مدیریت است، در سایر استانداردهای حسابرسی مطرح شده است.

۱۷. ادعاهای مدیریت که توسط حسابرس مورد استفاده قرار می‌گیرد به‌شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:

الف- ادعاهای مربوط به گروههای معاملات و رویدادهای واقع شده در دوره مورد رسیدگی:

(۱) وقوع - معاملات و رویدادهای ثبت شده، رخ داده و مربوط به واحد مورد رسیدگی است.

(۲) کامل بودن - همه معاملات و رویدادهایی که باید ثبت شود، ثبت شده است.

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

- (۳) صحیح بودن - مبالغ و دیگر اطلاعات مرتبط با معاملات و رویدادهای ثبت شده، به درستی ثبت شده است.
- (۴) انقطاع زمانی - معاملات و رویدادها، در دوره مالی مربوط ثبت شده است.
- (۵) طبقه‌بندی - معاملات و رویدادها در حسابهای درست ثبت شده‌اند.
- ب - ادعاهای مربوط به مانده حسابها در پایان دوره :
- (۱) وجود - داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه وجود دارد.
- (۲) حقوق مالکانه و تعهدات - حقوق مترتب بر داراییها، متعلق به واحد مورد رسیدگی و در کنترل آن است و بدهیها، تعهدات واحد مورد رسیدگی است.
- (۳) کامل بودن - تمام داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه که باید ثبت شود، ثبت شده است.
- (۴) ارزشیابی و تخصیص - داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه به مبالغ درست در صورتهای مالی منعکس و هرگونه تعدیل ناشی از ارزشیابی یا تخصیص، به نحو مناسب ثبت شده است.
- پ - ادعاهای مربوط به ارائه و افشا:
- (۱) وقوع و حقوق مالکانه و تعهدات - رویدادها، معاملات و دیگر موضوعات افشا شده، رخ داده و مربوط به واحد مورد رسیدگی است.
- (۲) کامل بودن - همه مواردی که باید در صورتهای مالی افشا می‌شد، افشا شده است.
- (۳) طبقه‌بندی و قابل فهم بودن - اطلاعات مالی به نحو مناسبی ارائه و توصیف و موارد افشا به روشنی بیان شده است.
- (۴) صحت و ارزشیابی - اطلاعات مالی و غیرمالی به نحو مطلوب و با مبالغ درست افشا شده است.

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

۱۸. حسابرس می‌تواند از ادعاهای مدیریت همان‌گونه‌ای که در بالا توصیف شده یا به نحوی دیگر، با این شرط که همه جنبه‌های موصوف پوشش داده شود، استفاده کند. برای مثال، حسابرس می‌تواند ادعاهای مربوط به معاملات و رویدادها را با ادعاهای مربوط به مانده حسابها ترکیب کند. یا به عنوان مثالی دیگر، چنانچه ادعاهای مربوط به وقوع و کامل بودن، شامل ارزیابی مناسب ثبت معاملات در دوره مالی صحیح باشد، ادعای جداگانه مربوط به انقطاع زمانی می‌تواند قابل طرح نباشد.

روشهای کسب شواهد حسابرسی

۱۹. حسابرس با اجرای روشهای حسابرسی در موارد زیر، شواهد حسابرسی لازم را برای نتیجه‌گیریهای معقولی که مبنای اظهارنظر حسابرسی قرار می‌گیرد، بدست می‌آورد:

الف- کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، از جمله کنترلهای داخلی آن، برای برآورد خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاها (در استانداردهای حسابرسی، روشهای حسابرسی که به این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً "روشهای برآورد خطر" نامیده می‌شود).

ب- آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها در پیشگیری یا کشف و اصلاح تحریفهای با اهمیت در سطح ادعاها، در صورت ضرورت یا به تشخیص حسابرس (در استانداردهای حسابرسی، روشهای حسابرسی که به این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً "آزمون کنترلها" نامیده می‌شود).

پ- کشف تحریفهای با اهمیت در سطح ادعاها (در استانداردهای حسابرسی، روشهای حسابرسی که با این منظور اجرا می‌شود، اصطلاحاً "آزمونهای محتوا" نامیده می‌شود. این آزمونها شامل آزمون جزئیات گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا و نیز روشهای تحلیلی می‌باشد).

۲۰. حسابرس به منظور فراهم نمودن مبنایی قانع‌کننده برای برآورد خطر در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاها، همواره روشهای برآورد خطر را اجرا می‌کند. با این وجود،

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

روشهای برآورد خطر، به خودی خود، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را برای اظهارنظر حسابرس فراهم نمی‌کند و از این رو، با دیگر روشهای حسابرسی، مانند آزمون کنترلها، در صورت ضرورت و آزمونهای محتوا کامل می‌شود.

۲۱. آزمون کنترلها در دو حالت ضروری است. هرگاه برآورد حسابرس از خطر، حاکی از اثربخشی کارکرد کنترلها باشد، آنگاه حسابرس ملزم است برای پشتیبانی از برآورد خطر، آن کنترلها را آزمون کند. افزون بر این، هرگاه آزمونهای محتوا، به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را فراهم نکنند، حسابرس برای کسب شواهد حسابرسی درباره اثربخشی کارکرد کنترلها ملزم به انجام آزمون کنترلها می‌باشد.

۲۲. حسابرس، آزمونهای محتوا را متناسب با برآورد خطرهای تحریف با اهمیت مربوط (شامل نتایج آزمون کنترلها، در صورت اجرا) برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند. اما، برآورد حسابرس از خطر، قضاوتی است و ممکن است از دقت کافی برای شناسایی تمام خطرهای تحریف با اهمیت برخوردار نباشد. افزون بر این، کنترلهای داخلی دارای محدودیتهای ذاتی است که از جمله می‌توان به خطر زیر پا گذاشتن کنترلها توسط مدیریت، احتمال اشتباهات انسانی و آثار تغییرات سیستمها اشاره کرد. بنابراین، اجرای آزمونهای محتوا درباره موارد با اهمیت گروههای معاملات، مانده حسابها و موارد افشا جهت کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، همواره الزامی است.

۲۳. حسابرس از یک یا چند نوع از روشهای حسابرسی موصوف در بندهای ۲۶ تا ۳۸ استفاده می‌کند. هریک از این روشها یا ترکیبی از آنها را می‌توان به‌عنوان روشهای برآورد خطر، آزمون کنترلها یا آزمونهای محتوا مورد استفاده قرار داد. نحوه استفاده از این روشها توسط حسابرس، به زمینه کاربرد آنها بستگی دارد. در برخی شرایط، شواهد حسابرسی کسب شده در حسابرسیهای قبلی نیز می‌تواند شواهد حسابرسی مناسبی را فراهم کند به شرطی که حسابرس درباره تداوم مربوط بودن این شواهد، روشهای حسابرسی لازم را اجرا کرده باشد.

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

۲۴. ماهیت و زمان بندی روشهای حسابرسی مورد استفاده ممکن است تحت تاثیر این واقعیت قرار گیرد که بعضی از اطلاعات حسابداری و سایر اطلاعات، تنها به شکل الکترونیکی یا صرفاً در یک مقطع یا دوره زمانی خاص، در دسترس قرار دارد. پیامهای الکترونیکی ممکن است جایگزین مدارک اولیه نظیر سفارشهای خرید، بارنامه‌ها، فاکتورها و چکها شود. برای مثال، واحدهای تجاری ممکن است از تجارت الکترونیکی یا سیستمهای تصویرپردازی استفاده کنند. در تجارت الکترونیکی، واحد تجاری و مشتریان آن یا تأمین کنندگان مواد و کالا برای انجام معاملات الکترونیکی از رایانه‌های متصل در یک شبکه عمومی، مانند اینترنت، استفاده می‌کنند. عملیات خرید، حمل، صدور فاکتور و دریافت و پرداخت وجه، اغلب به‌طور کامل با تبادل پیامهای الکترونیکی صورت می‌گیرد. در سیستمهای تصویرپردازی، مدارک به تصاویر الکترونیکی مبدل می‌شود تا نگهداری و دسترسی به آنها تسهیل شود و ممکن است مدارک اولیه پس از تبدیل، نگهداری نشود. برخی اطلاعات الکترونیکی ممکن است در یک مقطع زمانی خاص موجود باشد، اما، پس از گذشت مدت زمانی معین، در صورت ایجاد تغییر در پرونده‌ها و عدم تهیه نسخه پشتیبان، قابل بازیابی نباشد. سیاستهای واحد مورد رسیدگی در زمینه نگهداری اطلاعات ممکن است حسابرس را وادار کند که خواستار نگهداری برخی اطلاعات برای رسیدگی شود یا در زمان وجود اطلاعات، روشهای حسابرسی را اجرا کند.

۲۵. هرگاه اطلاعات به شکل الکترونیکی نگهداری شود، حسابرس می‌تواند بعضی از روشهای حسابرسی موصوف در بندهای ۲۶ تا ۳۸ را با استفاده از "تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه" اجرا کند.

وارسی سوابق یا مدارک

۲۶. وارسی شامل رسیدگی به سوابق یا مدارک درون سازمانی یا برون‌سازمانی است، اعم از آن که این سوابق و مدارک به شکل کاغذی، الکترونیکی یا اشکال دیگر باشد. وارسی سوابق و مدارک، شواهد حسابرسی با درجات متفاوتی از قابلیت اعتماد فراهم می‌کند. تفاوت در

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

قابلیت اعتماد شواهد به ماهیت و منبع آن و درمورد سوابق و مدارک درون سازمانی به اثربخشی کنترل‌های حاکم بر ایجاد آن بستگی دارد. نمونه‌ای از کاربرد واریسی در آزمون کنترلها، واریسی سوابق یا مدارک برای کسب شواهد مربوط به مجوز انجام معاملات است.

۲۷. برخی مدارک مانند اوراق بهادار مستقیماً شواهدی حاکی از وجود یک دارایی فراهم می‌کند. واریسی این قبیل مدارک، لزوماً فراهم‌کننده شواهد حسابرسی لازم درباره مالکیت یا ارزش آن نیست. افزون بر این، واریسی یک قرارداد اجرا شده می‌تواند شواهدی را درباره کاربرد رویه‌های حسابداری، مانند شناسایی درآمد فراهم آورد.

واریسی داراییهای مشهود

۲۸. واریسی داراییهای مشهود شامل مشاهده عینی آنهاست. واریسی داراییهای مشهود می‌تواند شواهد حسابرسی قابل اعتمادی را درباره وجود آنها فراهم کند، اما لزوماً نمی‌تواند در مورد حقوق مالکانه و تعهدات واحد مورد رسیدگی یا ارزش آن داراییها، شواهد حسابرسی فراهم کند. واریسی اقلام موجودی مواد و کالا معمولاً همزمان با مشاهده شمارش آنها انجام می‌شود.

مشاهده

۲۹. 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 مورد رسیدگی یا مشاهده اجرای فعالیتهای کنترلی، نمونه‌هایی از مشاهده است. مشاهده، شواهدی را درخصوص 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 ۵۰۱، ارائه شده است.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۰۱، "شواهد حسابرسی - اقلام خاص"

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

پرس و جو

۳۰. پرس و جو به معنای جویاشدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون سازمانی یا برون سازمانی است. پرس و جو روشی است که به طور گسترده‌ای در حسابرسی استفاده می‌شود و اغلب مکمل اجرای سایر روشهای حسابرسی است. پرس و جو می‌تواند طیفی از پرس و جوهای مکتوب رسمی تا پرس و جوهای شفاهی غیررسمی را در برگیرد. ارزیابی پاسخهای حاصل از پرس و جو، جزء لاینفک فرایند پرس و جو است.

۳۱. پاسخ پرس و جوها 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 مدیریت باشد. در برخی موارد، پاسخهای حاصل از پرس و جو می‌تواند مبنایی را برای تعدیل روشهای حسابرسی یا اجرای روشهای بیشتر فراهم کند.

۳۲. حسابرس علاوه بر استفاده از پرس و جو، سایر روشهای حسابرسی را برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب اجرا می‌کند. معمولاً پرس و جو به تنهایی نمی‌تواند شواهد کافی برای کشف تحریف بااهمیت در سطح ادعاها فراهم نماید. افزون بر این، پرس و جو به تنهایی برای آزمون اثر بخشی کارکرد کنترلها کفایت ندارد.

۳۳. اگرچه تایید شواهد حاصل از پرس و جو، اغلب دارای اهمیت ویژه‌ای است اما درباره پرس و جوهای مربوط به مقاصد مدیریت، ممکن است اطلاعات در دسترس برای پشتیبانی از این مقاصد محدود باشد. در این گونه موارد، شناخت عملکرد گذشته مدیریت از لحاظ اجرای مقاصد بیان شده آن در رابطه با داراییها یا بدهیها، دلایل ابراز شده توسط مدیریت برای انتخاب یک شیوه عمل خاص و توانایی مدیریت برای ادامه آن، می‌تواند اطلاعات مربوطی را درباره مقاصد مدیریت فراهم کند.

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

۳۴. حسابرس درباره برخی موضوعات به منظور تأیید پاسخهای شفاهی مدیریتی به پرس و جوها، تاییدیه کتبی از آنان دریافت می‌کند. برای مثال، در مواردی که دسترسی به سایر شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره موضوعات با اهمیت، به‌طور معقول مورد انتظار نباشد یا دیگر شواهد کسب شده از کیفیت پایبندی برخوردار باشد، حسابرس معمولاً تاییدیه کتبی از مدیریت دریافت می‌کند. راهنمایی بیشتر درباره تاییدیه مدیران در استاندارد ۵۸۰، ارائه شده است.

تاییدخواهی

۳۵. تاییدخواهی که گونه‌ای خاص از پرس و جو می‌باشد عبارتست از فرایند کسب تاییدیه در مورد اطلاعات یا شرایط موجود از راه مکاتبه مستقیم با اشخاص ثالث. برای مثال، درباره حسابهای دریافتی، حسابرس می‌تواند از راه مکاتبه با بدهکاران، مستقیماً تاییدیه دریافت کند. تاییدیه‌ها اغلب در ارتباط با مانده حسابها و اجزای تشکیل‌دهنده آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما لزوماً به این موارد محدود نمی‌شود. برای مثال، حسابرس می‌تواند درباره شرایط قراردادهای یا معاملات واحد مورد رسیدگی با اشخاص ثالث، تاییدیه دریافت کند. در این تاییدیه‌ها از اشخاص ثالث پرسیده می‌شود که آیا قراردادهای تعدیل شده است یا خیر و در صورت هرگونه تعدیل، جزئیات آن را اعلام کند. برای کسب شواهد حسابرسی درباره نبود شرایط خاص، مثلاً نبود "توافقات جانبی" که می‌تواند شناسایی درآمد را تحت تأثیر قرار دهد، نیز از تاییدیه استفاده می‌شود. راهنمایی بیشتر درباره تاییدخواهی در استاندارد ۵۰۵، ارائه شده است.

۲. استاندارد حسابرسی ۵۸۰، "تاییدیه مدیران"

۳. استاندارد حسابرسی ۵۰۵، "تاییدخواهی برون سازمانی"

استاندارد حسابرسی ۵۰۰

شواهد حسابرسی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

محاسبه مجدد

۳۶. محاسبه مجدد عبارتست از کنترل صحت محاسبات ریاضی موجود در سوابق و مدارک. محاسبه مجدد می‌تواند با استفاده از فناوری اطلاعات، مثلاً دریافت پرونده‌های الکترونیکی واحد مورد رسیدگی و استفاده از تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه برای کنترل صحت محاسبات پرونده‌ها اجرا شود.

اجرای مجدد

۳۷. اجرای مجدد به معنای اجرای روشها یا کنترل‌های مورد استفاده در سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی به صورت مستقل توسط حسابرس است. اجرای مجدد یا به صورت دستی یا با تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه انجام می‌شود، مانند اجرای مجدد تجزیه سنی حسابهای دریافتنی.

روشهای تحلیلی

۳۸. روشهای تحلیلی عبارتست از ارزیابی اطلاعات مالی با استفاده از بررسی روابط منطقی بین اطلاعات مالی، اطلاعات غیرمالی یا هر دو و نیز پی‌جویی نوسانات شناسایی شده و روابطی که با دیگر اطلاعات مربوط، ناسازگار است یا از مبالغ پیش‌بینی شده، انحراف عمده‌ای دارد. راهنمایی بیشتر درباره روشهای تحلیلی در استاندارد ۵۲۰^۴، ارائه شده است.

تاریخ اجرا

۳۹. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۵ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۴: استاندارد حسابرسی ۵۲۰، "روشهای تحلیلی"