

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

(لازم الاجرا برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۶ و پس از آن شروع می شود)

فهرست

بند	
۱-۵	کلیات
۶	تعاریف
۷-۸	ماهیت مستندات حسابرسی
۹-۲۴	شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی
۲۵-۳۰	تنظیم پرونده های نهایی حسابرسی
	تغییرات در مستندات حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرس به دلیل وجود
۳۱-۳۲	شرایط استثنایی
۳۳	تاریخ اجرا
	پیوست: الزامات و راهنماییهای مربوط به مستندسازی حسابرسی در سایر بخشها

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

استاندارد حسابرسی ۲۲۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم در ارتباط با مستندسازی است. فهرست سایر استانداردهای حاوی الزامات و راهنماییهای ویژه مستندسازی در پیوست ارائه شده است. قوانین و مقررات نیز ممکن است الزامات بیشتری را برای مستندسازی مقرر کند.

۲. حسابرس باید مستندات حسابرسی را به موقع و برای تأمین موارد زیر تهیه کند:

الف- مدارک کافی و مناسب پشتوانه گزارش حسابرس؛ و

ب- شواهد نشان دهنده انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی.

۳. تهیه به موقع مستندات حسابرسی کافی و مناسب به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می کند و بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج بدست آمده را پیش از نهایی کردن گزارش حسابرس، تسهیل می نماید. مستندات تهیه شده در زمان انجام کار معمولاً دقیقتر از مستنداتی است که پس از آن تهیه می شود.

۴. رعایت الزامات این بخش همراه با الزامات ویژه مستندسازی موجود در سایر بخشهای مربوط، معمولاً برای دستیابی به اهداف یاد شده در بند ۲ کافی است.

۵. علاوه بر اهداف این بخش، مستندات حسابرسی نیازهای دیگری چون موارد زیر را برآورده می کند:

الف- کمک به گروه حسابرسی در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی؛

ب- کمک به سرپرستان و مدیران حسابرسی در امر هدایت و سرپرستی کارحسابرسی و ایفای مسئولیتهای خود طبق استاندارد ۲۲۰؛

۱. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی"

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- پ- قادر ساختن گروه حسابرسی به پاسخگویی در مورد کار خود؛
- ت- نگهداری سابقه در مورد موضوعات مهم مربوط به حسابرسیهای آتی؛
- ث- قادر ساختن یک حسابرس با تجربه به بررسی کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی؛
- ج- قادر ساختن یک حسابرس با تجربه خارج از مؤسسه در انجام بررسیهای لازم طبق قوانین و مقررات یا سایر الزامات مربوط.

تعاریف

۶. در این استاندارد:

- الف- "مستندات حسابرسی" یعنی سوابق مربوط به روشهای حسابرسی اجرا شده (شامل برنامه ریزی حسابرسی)، شواهد حسابرسی کسب شده و نتایجی که حسابرس به آن رسیده است.
- ب- "حسابرس با تجربه" یعنی فردی (از درون یا برون مؤسسه حسابرسی) که شناختی معقول از موارد زیر دارد:
 - فرایندهای حسابرسی،
 - استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط،
 - محیط تجاری حوزه فعالیت واحد مورد رسیدگی، و
 - مسائل حسابرسی و گزارشگری مالی مربوط به صنعت واحد مورد رسیدگی.

ماهیت مستندات حسابرسی

- ۷. مستندات حسابرسی می تواند روی کاغذ، وسیله الکترونیکی یا دیگر ابزارها ثبت شود. مستندات حسابرسی، برای مثال، شامل برنامه های حسابرسی، تجزیه و تحلیلها، نکات حسابرسی، خلاصه نکات عمده، تأییدیه های برون سازمانی و تأییدیه مدیریت، چک لیستها و مکاتبات (شامل نامه الکترونیکی) مربوط به موضوعات با اهمیت است. خلاصه یا تصویر مدارک واحد مورد رسیدگی، برای مثال، قراردادها و موافقتنامه های عمده و ویژه،

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

در صورت مناسب بودن، می‌تواند جزء مستندات حسابرسی باشد. اما، مستندات حسابرسی، جانشین اسناد و مدارک حسابداری واحد مورد رسیدگی نمی‌باشد. مستندات حسابرسی مربوط به یک کار حسابرسی در پرونده(های) حسابرسی نگهداری می‌شود.

۸. در شرایط معمول، نگهداری پیش نویسه‌های اولیه کاربرگها و صورتهای مالی، یادداشتهای ناقص، نسخ قبلی اسناد اصلاح شده به دلیل اشتباهات تایپی، یا سایر اشتباهات و نسخ تکراری، ضرورت ندارد.

شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی

۹. حسابرس باید مستندات حسابرسی را چنان تهیه کند که یک حسابرس باتجربه و بدون هر گونه ارتباط قبلی با کار حسابرسی مورد نظر بتواند موارد زیر را درک کند:

الف- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی اجرا شده در رعایت استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط.

ب- نتایج حاصل از اجرای روشهای حسابرسی و شواهد حسابرسی کسب شده.

پ- نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی و نتیجه‌گیریهای مربوط.

۱۰. شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- ماهیت روشهای حسابرسی مورد اجرا.
- خطرهای تحریف بااهمیت شناسایی شده.
- میزان قضاوت مورد نیاز برای اجرای کار و ارزیابی نتایج.
- اهمیت شواهد حسابرسی کسب شده.
- ماهیت و میزان موارد استثنای شناسایی شده.
- نیاز به مستندسازی نتایج یا مبانی نتایجی که به آسانی از مستندات کار انجام شده یا شواهد حسابرسی کسب شده قابل تشخیص نیست.

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- متدولوژی و ابزار حسابرسی مورد استفاده.
- در هر حال، مستندسازی کلیه موضوعاتی که حسابرس در جریان حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد، نه ضروری است نه امکان پذیر.
- ۱۱. توضیحات شفاهی حسابرس، به تنهایی، پشتوانه‌ای مناسب برای کار حسابرسی اجرا شده یا نتایج بدست آمده نمی‌باشد، اما می‌تواند برای تشریح یا توضیح اطلاعات منعکس در مستندات حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.
- مستندسازی مشخصات اقلام خاص یا موضوعات مورد آزمون
- ۱۲. حسابرس در مستندسازی ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی مورد اجرا باید مشخصات اقلام خاص یا موضوعات مورد آزمون را ثبت کند.
- ۱۳. ثبت مشخصات یاد شده، هدفهای زیادی را برآورده می‌کند؛ برای مثال، گروه حسابرسی می‌تواند پاسخگوی کار خود باشد و بررسی موارد استثنا یا عدم یکنواختی آسان می‌شود. این مشخصات، بسته به ماهیت روشهای حسابرسی و قلم یا موضوع مورد آزمون متفاوت خواهد بود. برای مثال:
- در مورد آزمون جزئیات سفارشهای خرید واحد مورد رسیدگی، حسابرس می‌تواند با استفاده از تاریخ و شماره سفارش خرید، اقلام مورد آزمون را مشخص کند.
- در مورد روشی که مستلزم انتخاب یا بررسی همه اقلام بالاتر از مبلغی خاص از یک جامعه باشد، حسابرس دامنه روش را ثبت و جامعه را مشخص می‌کند (برای مثال، همه ثبتهای بالاتر از یک مبلغ خاص در دفاتر حسابداری).
- در مورد روشی که مستلزم نمونه‌گیری سیستماتیک از یک جامعه مستندات باشد، حسابرس با ثبت منبع مورد نظر، نقطه شروع و فاصله نمونه‌گیری اقلام انتخابی را مشخص می‌کند (برای مثال، نمونه‌گیری سیستماتیک از برگهای رسید کالا، انتخابی از

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

گزارشهای رسید کالای ثبت شده برای دوره از اول تیر تا پایان آذر، با شروع از رسید کالای شماره ۳۴۵ و انتخاباتهای بعدی با فاصله ۲۵).

- در مورد روشی که مستلزم پرس و جو از کارکنان مربوط در واحد مورد رسیدگی باشد، حسابرس تاریخهای پرس و جو و اسامی و عنوان شغلی کارکنان مورد نظر را ثبت می کند.
- در مورد روشی که مستلزم مشاهده باشد، حسابرس فرایند یا موضوع مورد مشاهده، افراد مربوط، مسئولیتهای ایشان و تاریخ و محل انجام مشاهده را ثبت می کند.

نکات عمده

۱۴. قضاوت در مورد عمده بودن یک موضوع، مستلزم تحلیل مناسب واقعیتها و شرایط موجود است. نکات عمده از جمله شامل موارد زیر است:

- موضوعاتی که به خطرهای عمده می انجامد (طبق تعریف استاندارد ۲۳۱۵).
- نتایج اجرای روشهای حسابرسی که (الف) احتمال تحریف با اهمیت صورتهای مالی، یا (ب) لزوم تجدید نظر در برآورد قبلی حسابرس از خطرهای تحریف با اهمیت و برخورد حسابرس با آن خطرها را نشان می دهد.
- شرایطی که مشکل عمده برای حسابرس در اجرای روشهای حسابرسی لازم، پدید می آورد.
- یافته هایی که می تواند به تعدیل گزارش حسابرس بینجامد.

۱۵. تهیه و نگهداری خلاصه نکات عمده به عنوان بخشی از مستندات حسابرسی، ضروری است. موضوعات عمده شناسایی شده در جریان حسابرسی و چگونگی پیگیری آنها، در این خلاصه درج و به سایر مستندات حسابرسی پشتوانه آنها عطف داده می شود. این خلاصه می تواند بررسی و بازبینی اثربخش و کارآمد مستندات حسابرسی، به ویژه

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت"

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- حسابرسیهای بزرگ و پیچیده را آسان کند و نیز حسابرس را در ارزیابی نکات عمده، یاری نماید.
۱۶. حسابرس باید مذاکرات خود را با مدیران اجرایی و سایرین در مورد نکات عمده، به موقع مستند کند.
۱۷. مستندات حسابرسی شامل یادداشتی از نکات عمده بحث شده، نام فرد طرف مذاکره و تاریخ مذاکره است. این مستندات به سوابق تهیه شده توسط حسابرس محدود نمی شود، بلکه می تواند شامل دیگر سوابق مناسبی چون خلاصه مذاکراتی باشد که کارکنان واحد مورد رسیدگی تهیه کرده اند. سایر اشخاصی که حسابرس ممکن است نکات عمده را با آنان مطرح کند شامل اعضای هیئت مدیره، سایر کارکنان واحد مورد رسیدگی و اشخاص برون سازمانی، مانند مشاوران حرفه ای واحد مورد رسیدگی است.
۱۸. چنانچه حسابرس اطلاعاتی بدست آورد که متناقض یا مغایر با نتیجه گیری نهایی وی درباره یک نکته عمده است باید چگونگی برخورد با موارد تناقض یا مغایرت برای نتیجه گیری نهایی را مستند کند.
۱۹. مستند سازی چگونگی برخورد با موارد متناقض یا مغایر، مستلزم نگهداری مستندات نادرست یا جایگزین شده نمی باشد.
- مستندسازی موارد انحراف از اصول بنیادی یا روشهای اساسی
۲۰. اصول بنیادی و روشهای اساسی در استانداردهای حسابرسی، برای کمک به حسابرس در رسیدن به هدف کلی حسابرسی طراحی شده است. از این رو، حسابرس جز در موارد استثنایی، تک تک اصول بنیادی و روشهای اساسی مرتبط با کار حسابرسی را رعایت می کند.
۲۱. در شرایط استثنایی، چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که انحراف از یک اصل بنیادی یا روش اساسی مرتبط با کار حسابرسی اجتناب ناپذیر است باید چگونگی دستیابی

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

به هدف حسابرسی با اجرای روشهای حسابرسی جایگزین و دلایل انحراف را مستند کند، مگر آن که دلایل انحراف، روشن باشد. این بدان معناست که حسابرس توجیحات خود را در باره کافی و مناسب بودن روشهای حسابرسی جایگزین اصول بنیادی یا روشهای اساسی مستند می کند.

۲۲. الزامات مستندسازی در مورد اصول بنیادی و روشهای اساسی غیرمرتبط با شرایط موجود کاربرد ندارد؛ برای مثال، هیچ یک از موارد استاندارد ۵۱۰^۳، در حسابرسیهای بعدی کاربرد ندارد. همچنین، اگر بکارگیری برخی الزامات یک استاندارد منوط به وجود شرایط خاصی باشد و در یک حسابرسی، آن شرایط وجود نداشته باشد، آن الزامات برای آن کار خاص کاربرد ندارد (برای مثال، الزام تعدیل گزارش حسابرس در موارد وجود محدودیت در دامنه رسیدگی).

مشخص کردن تهیه کننده و بررسی کننده

۲۳. حسابرس در مستندسازی ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی اجرا شده باید موارد زیر را ثبت کند:

الف- نام انجام دهنده کار حسابرسی و تاریخ تکمیل آن.

ب- نام بررسی کننده کار حسابرسی اجرا شده و تاریخ بررسی.

۲۴. مستندسازی مستلزم درج شواهد حاکی از بررسی کاربرگها و زمان انجام آن توسط بررسی کننده به گونه ای مناسب است.

تنظیم پرونده های نهایی حسابرسی

۲۵. حسابرس باید در مدت زمان مناسب پس از تاریخ گزارش حسابرس، پرونده های حسابرسی را منظم کند.

۳. استاندارد حسابرسی ۵۱۰، "حسابرسی نخستین - مانده های اول دوره"

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۲۶. معمولاً تا ۶۰ روز پس از تاریخ گزارش حسابرس، دوره زمانی مناسبی برای تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی است.
۲۷. تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرس، فرایندی اداری است که مشتمل بر اجرای روشهای حسابرسی جدید یا نتیجه گیریهای جدید نمی‌باشد. اما، تغییراتی که تنها ماهیت اداری داشته باشد می‌تواند در جریان تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی در مستندسازی به عمل آید. نمونه هایی از این گونه تغییرات به شرح زیر است:
- حذف مستندات جایگزین شده.
 - مرتب کردن و تکمیل عطف گذاری کاربرگها.
 - امضای چک لیستهای اختتام کار در ارتباط با تنظیم پرونده‌های نهایی.
 - مستندسازی شواهد حسابرسی که پیش از تاریخ گزارش حسابرس کسب و در باره آنها با اعضای مربوط گروه حسابرسی بحث و توافق شده است.
۲۸. پس از تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی، حسابرس نباید مستندات حسابرسی را پیش از پایان دوره نگهداری آن حذف کند.
۲۹. دوره نگهداری مستندات حسابرسی حداقل پنج سال از تاریخ گزارش حسابرس است.
۳۰. در مواردی که حسابرس تعدیل مستندات حسابرسی موجود یا افزودن مستندات حسابرسی جدید را پس از تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی ضروری تشخیص می‌دهد باید صرف نظر از ماهیت تعدیلات یا اضافات، موارد زیر را مستند کند:
- الف- نام فرد تعدیل کننده یا اضافه کننده مستندات جدید و تاریخ آن و، در موارد مقتضی، نام فرد بررسی کننده و تاریخ بررسی.
- ب- دلایل خاص انجام تعدیلات یا اضافات.
- پ- هر گونه اثر آن بر نتیجه گیریهای حسابرس.

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

تغییرات در مستندات حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرس به دلیل وجود شرایط استثنایی ۳۱. در مواردی که حسابرس به دلیل پدید آمدن شرایط استثنایی پس از تاریخ گزارش حسابرس به اجرای روشهای حسابرسی جدید یا اضافی ملزم می‌شود یا به نتیجه گیریهای جدید می‌رسد باید موارد زیر را مستند کند:

الف- شرایط پدید آمده.

ب- روشهای حسابرسی جدید یا اضافی اجرا شده، شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج بدست آمده.

پ- نام فرد انجام دهنده تغییر در مستندات حسابرسی و تاریخ آن و (در موارد مقتضی) نام فرد بررسی کننده و تاریخ بررسی.

۳۲. این گونه شرایط استثنایی شامل کشف واقعیهایی درباره اطلاعات مالی حسابرسی شده می‌شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته است و اگر حسابرس از آنها آگاه می‌شد، ممکن بود گزارش وی را تحت تأثیر قرار دهد.

تاریخ اجرا

۳۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۶ و پس از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

استاندارد حسابرسی ۲۳۰

مستندسازی

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیوست

الزامات و راهنماییهای مربوط به مستندسازی حسابرسی در سایر بخشها
بندهای اصلی حاوی الزامات و راهنماییهای مستندسازی حسابرسی در سایر استانداردها به شرح
زیراست:

- بند ۴ استاندارد ۲۱۰،
- بندهای ۱۱ تا ۱۴، ۱۶، ۲۵، ۲۷، ۳۰، ۳۱ و ۳۳ استاندارد ۲۲۰،
- بندهای ۴۵ و ۴۶ استاندارد ۲۴۰،
- بند ۲۷ استاندارد ۲۵۰،
- بندهای ۸، ۱۰ و ۱۲ استاندارد ۳۰۰،
- بندهای ۱۲۲ و ۱۲۳ استاندارد ۳۱۵،
- بند ۷۳ استاندارد ۳۳۰،
- بند ۳۳ استاندارد ۵۰۵،
- بند ۱۰ استاندارد ۵۸۰،
- بند ۱۴ استاندارد ۶۰۰،

۴. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، "قرارداد حسابرسی"

۵. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی"

۶. استاندارد حسابرسی ۲۵۰، "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی"

۷. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه ریزی"

۸. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی"

۹. استاندارد حسابرسی ۵۰۵، "تایید خواهی برون سازمانی"

۱۰. استاندارد حسابرسی ۵۸۰، "تاییدیه مدیریت"

۱۱. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "استفاده از خدمات حسابرس دیگر"