

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

فهرست

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

پیوست ۱: نمونه‌هایی از اجزای یک صورت مالی

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

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

کلیات

دامنه کاربرد

۱. استانداردهای ۱۰۰ تا ۷۰۰، در حسابرسی صورتهای مالی کاربرد دارد و باید برای حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی حسب ضرورت متناسب با شرایط موجود تعدیل شود. در این استاندارد، ملاحظات خاص در بکارگیری آن استانداردها در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، مطرح می‌شود. یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، ممکن است بر اساس یک چارچوب با مقاصد عمومی یا با مقاصد خاص تهیه شود. اگر اطلاعات مذکور بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص تهیه شود، استاندارد ۸۰۰^۱ نیز برای حسابرسی آن به کار برده می‌شود. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۴)

۲. این استاندارد برای گزارش حسابرس بخش کاربرد ندارد. گزارش مذکور نتیجه کار حسابرس بخش در مورد اطلاعات مالی یک بخش است که به درخواست تیم حسابرسی گروه، به منظور استفاده در حسابرسی صورتهای مالی گروه تهیه می‌شود. (رک: استاندارد ۶۰۰^۲)

۳. این استاندارد، الزامات سایر استانداردها را نفی نمی‌کند و به همه ملاحظات خاص مرتبط با شرایط کار حسابرسی این گونه اطلاعات، نمی‌پردازد.

۱. استاندارد حسابرسی ۸۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده براساس چارچوب‌های با مقاصد خاص".

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

تاریخ اجرا

۴. این استاندارد برای حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی که دوره مالی آن از ۱۳۹۱/۱/۱ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. در مورد حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی که به تاریخ معین تهیه می‌شود، مفاد این استاندارد برای حسابرسی این‌گونه اطلاعات که به تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۳۰ و پس از آن تهیه شده باشد، لازم‌الاجراست.

هدف

۵. هدف حسابرس از بکارگیری استانداردهای حسابرسی در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، توجه به ملاحظات خاص در رابطه با موارد زیر است:

الف. پذیرش کار؛

ب. برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی؛ و

پ. گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی.

تعاریف

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

الف. اجزای یک صورت مالی. به معنی "طبقات اصلی و فرعی، حساب یا قلم خاص از یک صورت مالی" است.

ب. یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی شامل یادداشتهای توضیحی مربوط است. یادداشتهای توضیحی مربوط معمولاً شامل خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و دیگر اطلاعات توضیحی مربوط به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی است.

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

الزامات

ملاحظات پذیرش کار

بکارگیری استانداردهای حسابرسی

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

قابل قبول بودن چارچوب گزارشگری مالی

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

شکل اظهارنظر

۹. بر اساس استاندارد ۲۱۰، در قرارداد حسابرسی، باید شرایط انجام کار شامل شکل مورد انتظار هرگونه گزارشی که توسط حسابرس صادر خواهد شد، مشخص شود.^۴ در

۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی"، بند ۹.

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس باید مناسب بودن شکل مورد انتظار اظهارنظر در شرایط موجود را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۷ و ت-۸)

ملاحظات برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی

۱۰. بر اساس استاندارد ۲۰۰، استانداردهای حسابرسی برای حسابرسی صورتهای مالی بکار گرفته می‌شوند.^۶ این استانداردها باید در صورت ضرورت برای حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی، به نحو مناسب تعدیل شود. در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس باید کلیه استانداردهای حسابرسی مرتبط با کار را حسب ضرورت با توجه به شرایط کار تعدیل نماید. (رک: بندهای ت-۹ تا ت-۱۳)

ملاحظات گزارشگری

۱۱. حسابرس باید در گزارشگری نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، الزامات استاندارد ۷۰۰^۷ را که حسب ضرورت با توجه به شرایط کار تعدیل می‌شود، رعایت کند. (رک: بندهای ت-۱۴ و ت-۱۵)

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

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

۱۳. یک صورت مالی حسابرسی شده یا اجزای حسابرسی شده از یک صورت مالی ممکن است همراه با مجموعه کامل صورتهای مالی حسابرسی شده واحد تجاری منتشر شود. اگر

۵. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بندهای ۱ و ۳.

۶. استاندارد حسابرسی ۲۰۰- بند ۳۰، توضیح می‌دهد که اصطلاح "صورتهای مالی" معمولاً در مورد مجموعه کامل صورتهای مالی بکار می‌رود، اما در مورد یک صورت مالی، مانند ترازنامه یا صورت درآمدها و هزینه‌ها و یادداشت‌های توضیحی مرتبط با آن نیز می‌تواند استفاده شود.

۷. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی".

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

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

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

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

۱۵. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری به عنوان یک مجموعه واحد ضروری است، حسابرس در همان گزارشی که نسبت به صورتهای مالی صادر می‌کند، نباید نسبت به یکی از صورتهای مالی آن مجموعه یا اجزای آن که بخش عمده‌ای از صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد، اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند؛ زیرا ارائه چنین اظهارنظر تعدیل نشده‌ای با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد در تناقض خواهد بود. (رک: بند ت-۱۷)

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

۱۶. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد ضروری است، ولی با این حال در ارتباط با حسابرسی جداگانه اجزای آن صورتهای مالی ارائه اظهارنظر تعدیل نشده مناسب است، حسابرس باید تنها در شرایط زیر نسبت به آن جزء خاص اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند:

الف. گزارش حسابرس نسبت به جزء خاص صورتهای مالی همراه با گزارش حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی، که حاوی اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر است، منتشر نشود؛ و

ب. آن جزء خاص، بخش عمده‌ای از مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری را تشکیل ندهد.

۱۷. اگر حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، نباید نسبت به یکی از صورتهای مالی آن مجموعه اظهارنظر تعدیل نشده ارائه نماید. حتی اگر گزارش حسابرس نسبت به یک صورت مالی، همراه با گزارش حسابرس نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، که حاوی اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر است، منتشر نشود، باز هم حسابرس نباید نسبت به یکی از صورتهای مالی آن مجموعه اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند، زیرا فرض غالب این است که یک صورت مالی، بخش عمده‌ای از مجموعه کامل صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد.

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

توضیحات کاربردی

دامنه کاربرد (رک: بند ۱)

ت-۱. منظور از اصطلاح "اطلاعات مالی تاریخی" اطلاعاتی در رابطه با وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی گذشته یک واحد تجاری است که اساساً از سیستم حسابداری آن واحد، استخراج می‌شود.

ت-۲. اصطلاح "صورت‌های مالی" به معنای ارائه اطلاعات مالی به صورت سازمان یافته، شامل یادداشتهای توضیحی مربوط، به قصد ارائه اطلاعات در مورد منابع اقتصادی و تعهدات واحد تجاری در یک مقطع زمانی و تغییرات آنها در یک دوره زمانی براساس یک چارچوب گزارشگری مالی است. این اصطلاح معمولاً به مجموعه کامل صورت‌های مالی اشاره دارد که براساس الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط مشخص می‌شود.^۸

ت-۳. استانداردهای حسابرسی برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی تدوین شده است.^۹ این استانداردها، در صورت لزوم، هنگام حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی از قبیل یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی تعدیل می‌شود. این استاندارد به انجام این کار کمک می‌کند. (در پیوست ۱، نمونه‌هایی از سایر اطلاعات مالی تاریخی، ارائه شده است.)

ت-۴. خدمات اطمینان بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی، براساس استانداردهای ۳۹۹۹-۳۰۰۰ انجام می‌شود.^{۱۰}

۸. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۳۰.

۹. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۳.

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

ملاحظات پذیرش کار

بکارگیری استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۷)

ت-۵. براساس استاندارد ۲۰۰ حسابرس باید الف) الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی صورتهای مالی شامل الزامات مرتبط با استقلال، و ب) کلیه استانداردهای حسابرسی مرتبط با هر کار حسابرسی را رعایت کند. افزون براین، طبق استاندارد ۲۰۰ حسابرس باید همه الزامات یک استاندارد را رعایت کند مگر اینکه باتوجه به شرایط کار حسابرسی، کل استاندارد نامربوط باشد یا الزام خاصی به دلیل شرایط بکارگیری آن، نامربوط باشد. در شرایط استثنایی، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که برای دستیابی به هدف الزام خاصی از یک استاندارد، انحراف از آن الزام و اجرای روشهای حسابرسی جایگزین ضروری است.^{۱۱}

ت-۶. رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی مرتبط با حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی ممکن است در مواردی که حسابرس، مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری را حسابرسی نمی کند، امکان پذیر نباشد. در چنین مواردی، حسابرس اغلب از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی همانند حسابرسی که مجموعه کامل صورتهای مالی را حسابرسی می کند، شناخت ندارد. حسابرس همچنین درباره کیفیت کلی سوابق حسابداری یا سایر اطلاعات حسابداری که در حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری کسب می شود، شواهد حسابرسی در اختیار ندارد. بنابراین، حسابرس ممکن است برای تأیید شواهد حسابرسی بدست آمده از سوابق حسابداری، به شواهد بیشتری نیاز داشته باشد. در مورد حسابرسی اجزای یک صورت مالی، بکارگیری برخی استانداردهای حسابرسی ممکن است مستلزم انجام کارهایی باشد که متناسب با جزء مورد حسابرسی نیست. برای مثال، اگر چه ممکن است الزامات استاندارد ۵۷۰^{۱۲}

۱۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بندهای ۴، ۶ و ۹.

۱۲. استاندارد حسابرسی ۵۷۰، "تداوم فعالیت".

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

برای حسابرسی صورت‌ریز حسابهای دریافتی، مربوط باشد ولی ممکن است رعایت الزامات آن استاندارد به دلیل میزان کار مورد نیاز، عملی نباشد. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی براساس استانداردهای حسابرسی امکان‌پذیر نیست، می‌تواند درباره اینکه آیا انجام خدمتی دیگر به جای حسابرسی می‌تواند عملی‌تر باشد یا خیر، با مدیریت مذاکره کند.

شکل اظهارنظر (رک: بند-۹)

ت-۷. شکل اظهارنظر حسابرس به چارچوب گزارشگری مالی مربوط و هرگونه قوانین یا مقررات مربوط بستگی دارد.^{۱۳} طبق استاندارد ۷۰۰^{۱۴}، حسابرس هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری از عبارت "... صورتهای مالی... از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد" استفاده می‌کند (مگر در مواردی که ترتیب دیگری توسط قوانین یا مقررات الزامی شده باشد).

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

۱۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بندهای ۳۹ و ۴۰.

۱۴. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۲۸.

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

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

- اینکه آیا یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی:

- به طور کامل با تمامی الزامات چارچوب برای آن صورت مالی یا آن اجزا مطابقت دارد، و ارائه آن صورت مالی یا آن اجزا شامل یادداشتهای لازم می‌باشد، یا خیر.

- حسب ضرورت و به منظور ارائه مطلوب، حاوی اطلاعاتی فراتر از اطلاعات الزامی شده به طور مشخص در چارچوب است یا خیر.

تصمیم حسابرس درباره شکل مورد انتظار اظهارنظر، نیازمند اعمال قضاوت حرفه‌ای است.

ملاحظات برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی (رک: بند ۱۰)

ت-۹. مربوط بودن هریک از استانداردهای حسابرسی مستلزم بررسی دقیق است. حتی زمانی که تنها اجزای یک صورت مالی، حسابرسی می‌شود، استانداردهایی چون استاندارد ۱۵۲۴۰^{۱۵}، ۱۶۵۵۰ و ۵۷۰ اساساً، مربوط تلقی می‌شوند، زیرا آن اجزا می‌تواند در اثر تقلب، معاملات با اشخاص وابسته یا بکارگیری نادرست فرض تداوم فعالیت، تحریف شود.

ت-۱۰. علاوه بر این، استانداردهای حسابرسی که برای حسابرسی صورتهای مالی تدوین شده‌است، باید در صورت لزوم هنگام حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، تعدیل شوند. برای نمونه، تاییدیه‌های کتبی دریافتی از مدیریت درباره مجموعه کامل صورتهای مالی با تاییدیه‌های کتبی درباره ارائه یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی براساس چارچوب گزارشگری مالی مربوط، جایگزین می‌شود.

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

۱۶. استاندارد حسابرسی ۵۵۰، "اشخاص وابسته".

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

ت-۱۱. هنگام حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی همراه با حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری، حسابرس ممکن است بتواند از شواهد حسابرسی بدست آمده در اجرای بخشی از حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری، در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی استفاده کند. با این حال، استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند تا حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نسبت به آنها، بدست آورد.

ت-۱۲. هر یک از صورتهای مالی منعکس در مجموعه کامل صورتهای مالی و بسیاری از اجزای آن صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی مربوط، به همدیگر مرتبط هستند. بنابراین، هنگام حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی، حسابرس ممکن است نتواند به صورت مجزا آن صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی را مورد رسیدگی قرار دهد. در نتیجه، ممکن است نیاز باشد حسابرس روشهایی را در رابطه با اقلام مرتبط به هم برای دستیابی به هدف حسابرسی اجرا کند.

ت-۱۳. علاوه بر این، سطح اهمیت تعیین شده برای یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی ممکن است پایین تر از سطح اهمیت مشخص شده برای مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری باشد، که این موضوع بر ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی و ارزیابی تحریفهای اصلاح نشده تأثیر خواهد داشت.

ملاحظات گزارشگری (رک: بند ۱۱)

ت-۱۴. طبق استاندارد ۷۰۰، حسابرس هنگام اظهارنظر، به ارزیابی این مطلب می‌پردازد که آیا صورتهای مالی حاوی موارد افشای کافی هست تا استفاده‌کنندگان مورد نظر بتوانند تأثیر معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات منعکس در آن صورتهای مالی را درک کنند.^{۱۷} در مورد یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی توجه به این موضوع مهم است که آن صورت مالی یا آن اجزا، شامل یادداشتهای توضیحی مربوط، با توجه به

۱۷. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۲(ث).

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، حاوی موارد افشای کافی باشد تا استفاده‌کنندگان مورد نظر بتوانند اطلاعات آن صورت مالی یا جزء خاص و تأثیر معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات منعکس در آن صورت مالی یا آن اجزا را درک کنند.

ت-۱۵. پیوست ۲ این استاندارد در برگیرنده نمونه‌هایی از گزارش حسابرسی نسبت به یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی است.

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

ت-۱۶. حتی اگر اظهارنظر تعدیل شده نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی واحد تجاری، "بند تأکید بر مطلب خاص" یا "سایر بندهای توضیحی"، به صورت مالی یا آن اجزای حسابرسی شده مربوط نباشد حسابرسی ممکن است کماکان بر این باور باشد که اشاره به موضوعات مذکور در "سایر بندهای توضیحی" گزارش حسابرسی نسبت به یک صورت مالی یا آن اجزا، مناسب است زیرا از نظر حسابرسی، ذکر آن برای درک استفاده‌کنندگان از آن صورت مالی یا جزء حسابرسی شده یا گزارش حسابرسی، سودمند است. (رک: استاندارد ۷۰۶)^{۱۸}

ت-۱۷. در شرایط بسیار نادر، در گزارش حسابرسی نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی، ممکن است ارائه عدم اظهارنظر نسبت به نتایج عملیات و جریانهای نقدی و اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی، مناسب باشد، زیرا عدم اظهارنظر تنها نسبت به نتایج عملیات و جریانهای نقدی ارائه می‌شود، نه صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد.^{۱۹}

۱۸. استاندارد حسابرسی ۷۰۶، "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی مستقل"، بند ۶.

۱۹. استاندارد حسابرسی ۵۱۰، "حسابرسی نخستین - مانده‌های ابتدای دوره"، بند ۱۱ و استاندارد ۷۰۵ "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل"، بند ۱۵.

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

پیوست ۱

(رک: بندت-۳)

نمونه‌هایی از اجزای یک صورت مالی

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

پیوست ۲

(رک: بند ت-۱۵):

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

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

مثال ۱:

مفروضات:

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

گزارش حسابرس مستقل

[مخاطب گزارش]

ترازنامه شرکت نمونه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است. این صورت مالی توسط هیئت‌مدیره شرکت تهیه شده است.

مسئولیت هیئت‌مدیره در قبال صورت مالی

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

مسئولیت حسابرس

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

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

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر نسبت به صورت مالی یاد شده، کافی و مناسب است.

اظهارنظر

به نظر این مؤسسه، صورت مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه را در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

مثال ۲:

مفروضات:

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

گزارش حسابرس مستقل

[مخاطب گزارش]

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

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورت مالی

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

مسئولیت حسابرس

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

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

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر نسبت به صورت مالی یاد شده، کافی و مناسب است.

اظهارنظر

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

تأکید بر مطلب خاص

این مؤسسه، بدون تعدیل اظهارنظر خود، توجه استفاده‌کنندگان را به یادداشت توضیحی صورت مالی که مبنای حسابداری را توصیف کرده است، جلب می‌کند. صورت مالی مذکور

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

به منظور فراهم آوردن اطلاعات برای ... تهیه شده است. بنابراین، صورت مالی مذکور ممکن است برای مقاصد دیگر، مناسب نباشد.

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

مثال ۳:

مفروضات:

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

گزارش حسابرس مستقل

[مخاطب گزارش]

صورت ریز مطالبات شرکت نمونه از ... به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است. این صورت‌ریز، توسط هیئت‌مدیره و براساس الزامات گزارشگری مالی تدوین شده توسط ... تهیه شده است.

مسئولیت هیئت‌مدیره در قبال صورت ریز مطالبات

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

مسئولیت حسابرس

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

استاندارد حسابرسی ۸۰۵

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

(۱۳۹۰)

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت ریز مزبور است. انتخاب روشهای حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطراتی تحریف با اهمیت صورت ریز ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرات، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت ریز به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه این صورت ریز است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورت ریز مطالبات، کافی و مناسب است.

اظهار نظر

به نظر این مؤسسه، اطلاعات مالی مندرج در صورت ریز مطالبات شرکت نمونه از ... به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق الزامات گزارشگری مالی تدوین شده توسط تهیه شده است.

تأکید بر مطلب خاص

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

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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