

# استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

ترجمه و تألیف: محسن سهرابی  
عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

## ۱- استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی<sup>۱</sup>

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی رهنمودهای نظری در اجرای حسابرسی صورتهای مالی با ارزشهای تاریخی است. این استانداردها در شکل ۱-۲ ارائه شده است. استانداردها معیار سنجش کیفیت کار حسابرسان است.

فهرست ده استانداردهای متداول حسابرسی در ایران که در سال ۱۳۷۶ توسط کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی<sup>۲</sup> تدوین شده است، ترجمه محض ده استانداردهای پذیرفته شده انجمن حسابداران رسمی امریکا است. انجمن حسابداران رسمی امریکا نه استاندارد را در سال ۱۹۴۸ و استاندارد دهم را در سال ۱۹۴۹ تصویب

---

۱- آنچه تحت عنوان استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی در مقاله حاضر آمده است، ترجمه‌ای از کتاب Auditing تألیف Kiger and schinen چاپ ۱۹۹۸ است که با توجه به وضعیت حرفه حسابرسی در ایران تغییراتی متناسب با شرایط کشور در آن اعمال شده است.

۲- کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی از نمایندگان هیات عامل، کمیته فنی، مدیریت و آموزش و تحقیقات و مدیران ارشد و فنی حسابرسی به انتخاب هیات عامل سازمان حسابرسی تشکیل شده است. این کمیته تا تشکیل هیاتی به منظور تدوین استانداردهای ملی به کار خود ادامه می‌دهد.

نموده است. اگر چه بسیاری از این استانداردها در طول سالیان متمادی دستخوش تغییر شده است، ولی محتوای اولیه آن بدون تغییر مانده است.

### استانداردهای عمومی

استانداردهای عمومی به بیطرفی و سایر ویژگیهای حرفه‌ای حسابرسان مربوط می‌شود. استانداردهای این گروه عبارتند از:

#### استانداردهای عمومی

- ۱- حسابرس مستقل باید به عنوان یک فرد حرفه‌ای، دانش و تجربه تخصصی لازم را دارا باشد.
- ۲- حسابرس باید بیطرف و دارای استقلال رای باشد و مستقل نیز به نظر برسد.
- ۳- حسابرس مستقل باید در اجرای حسابرسی و خدمات مرتبط، مراقبتهای تخصصی و حرفه‌ای لازم را اعمال کند.

#### استانداردهای اجرای عملیات

- ۴- حسابرسی باید به میزان کافی و به گونه‌ای مناسب، برنامه‌ریزی شود و حسابرس باید بر کار همکاران خود نظارت و سرپرستی کند.
- ۵- سیستم کنترل داخلی باید مطالعه و ارزیابی شود تا مبنایی منطقی برای تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روشهای رسیدگی بدست آید.
- ۶- شواهد کافی و قابل اطمینان از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی بدست آید.

### استانداردهای گزارشگری

۷- گزارش باید انطباق یا عدم انطباق صورتهای مالی را با اصول متداول حسابداری به صراحت بیان کند.

۸- گزارش باید موارد عدم یکنواختی در کاربرد اصول و روشهای حسابداری را نسبت به سال قبل بیان کند.

۹- گزارش باید موارد عدم کفایت افشای اطلاعات را در صورتهای مالی، بیان کند.

۱۰- گزارش باید حاوی اظهار نظر حسابرسان درباره صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه، یا بیانگر این موضوع باشد که نظری نمی تواند اظهار شود.

### ۱-۱-۱ صلاحیت فنی و آموزش کافی

تحصیلات دانشگاهی در زمینه حسابداری و حسابرسی و کسب سوابق تجربی از جمله استانداردهای ورود به حرفه حسابداری است. سوابق تجربی همراه با تداوم آموزش، حسابرسان را در کسب مهارتهای فنی یاری خواهد کرد. از حسابرسان انتظار می رود که بتوانند موضوعات حسابداری و حسابرسی صنعت صاحبکار را بخوبی درک نمایند.

### ۱-۱-۲ استقلال

همانگونه که بیشتر بحث شد حسابرسان باید بیطرف باشند و در انجام حسابرسی از نظر فکری آزاد و فاقد تضاد منافع با واحد تجاری باشند. آیین رفتار حرفه ای در بردارنده احکامی است که استقلال حسابرسان را در برابر صاحبکاران تعریف می کند. اظهار نظر یک حسابرس نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی هنگامی دارای ارزش است که حسابرسان واقعاً مستقل باشند.

### ۳-۱-۱ بکارگیری مراقبت‌های حرفه‌ای

این استاندارد به معنای نگرش حرفه‌ای حساب‌رسان در اجرای هشیارانه و مجدانه وظایف حسابرسی در مراحل برنامه‌ریزی و همچنین گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی است. قصور در تکمیل یک روش حسابرسی یا چشم‌پوشی از یک تخلف صاحبکار در اجرای اصول پذیرفته شده به عنوان تخطی از مراقبت‌های حرفه‌ای محسوب می‌شود.

### ۲- استانداردهای اجرای عملیات

اجرای عملیات، روشهایی است که حساب‌رسان در گردآوری و ارزیابی شواهد در حسابرسی یک واحد تجاری از آن استفاده می‌کنند. استانداردهای اجرای عملیات به فرایند گردآوری و ارزیابی شواهد برای ارائه یک اظهار نظر مربوط می‌شود.

#### ۱-۲ برنامه‌ریزی کافی و سرپرستی مناسب

حسابرسی باید به خوبی برنامه‌ریزی شود و سرپرستی مناسب اعمال شود. برنامه‌ریزی به معنای کسب اطلاعاتی در مورد درستکاری مدیریت صاحبکار، فعالیت‌های صاحبکار و تعیین روشهای حسابرسی مناسب، تعیین زمان مناسب برای اجرای روشهای حسابرسی و تعیین همکاران حسابرسی برای انجام کار است. همکاران حسابرسی در رده‌های متفاوت از سوابق تجربی و علائق حرفه‌ای قرار دارند، آنها باید به قدر کافی سرپرستی شوند. سرپرستی به منظور جبران عدم مهارت‌های لازم کارکنان اعمال شود.

#### ۲-۲ کسب شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی

کنترل‌های داخلی شامل روشها، رویه‌ها و سیاستهایی است که توسط هیات مدیره، مدیران و کارکنان در یک واحد تجاری اعمال می‌شود تا نیل به هدفهای مربوط به عملیات، گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات اطمینانی منطقی فراهم آید.

حسابرسان به آن بخش از کنترل‌های داخلی که با فرایند گزارشگر مالی خارجی و قابلیت اتکای مدارک حسابداری ارتباط دارد، توجه خاص دارند. کنترل‌های داخلی موثر قابلیت اتکای مدارک حسابداری را افزایش می‌دهد. از این رو کنترل‌های داخلی احتمال وقوع تحریفات با اهمیت را کاهش می‌دهد. حسابرسان با ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار احتمال وقوع هرگونه تحریف با اهمیت را شناسایی می‌نمایند. و بدین ترتیب نوع، زمانبندی و میزان رسیدگی‌های نهایی را تعیین می‌کنند.

### ۲-۳ گردآوری شواهد کافی و قابل اطمینان

حسابرسی فرایندی است که با گردآوری شواهد همراه است. استانداردها بر کفایت شواهد گردآوری شده در ارائه اظهار نظر حسابرسان تاکید دارد. انواع شواهد حسابرسی از نظر قابلیت اطمینان یکسان ارزیابی نمی‌شوند. قابلیت اطمینان به موثق بودن شواهد اشاره دارد، در حالیکه کفایت به میزان شواهد گردآوری شده دلالت می‌کند. حسابرسان در ارزیابی شواهد از نظر کیفی و کمی از قضاوت‌های حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند.

### ۳- استانداردهای گزارشگری

استانداردهای گزارشگری راهنمای حسابرسان در تهیه گزارش حسابرسی است. ساختار گزارش حسابرسی بر مبنای ارزیابی حسابرسان از صورتهای مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری، عدم اعمال یکنواختی در بکارگیری اصول حسابداری، اطمینان از افشای کافی و یک اظهار نظر صریح نسبت به صورتهای مالی است.

#### ۳-۱ اصول متداول حسابداری

حسابرسان مطابقت صورتهایی مالی را با اصول متداول حسابداری در قالب یک نوع اظهار نظر ارائه می‌کنند. اصول متداول حسابداری، اصطلاحات فنی و تخصصی است که شامل مفروضات، قواعد و میثاقهایی است که ناظر بر اندازه گیریها و گزارشگری در حسابداری است، و توسط سازمان حسابرسی تدوین می‌شود.

## ۳-۲ یکنواختی

یکنواختی به معنای استفاده از اصول و روشهای حسابداری مشابه دوره قبل در تهیه صورتهای مالی دوره جاری است. به دلیل مقایسه صورتهای مالی در دورههای مالی متوالی توسط استفاده کنندگان، هر گونه تغییر در اصول و روشهای حسابداری در سال جاری نسبت به دورههای مالی قبل اگر تاثیر با اهمیت بر صورتهای مالی داشته باشد باید در گزارش افشا شود. طبق استانداردهای حسابرسی یکنواختی به معنای عدم تغییر همیشگی در روشهای حسابداری نیست، بلکه در صورت ضرورت انجام تغییر بلا مانع، ولی اثرات آن باید در یادداشتهای همراه صورتهای مالی به گونه ای مناسب افشا شود. حسابرسان در صورت وجود تغییر در روش که شامل افشا مناسب باشد موضوع تغییر را در گزارش تصریح می نمایند.

## ۳-۳ کفایت افشا

صورتهای مالی باید حاوی کلیه اطلاعات باشد که در تصمیم گیری استفاده کنندگان موثر واقع می شود. حسابرسان در ارزیابی اظهاریه های صورتهای مالی صاحبکار باید کفایت افشا را مد نظر قرار دهند. افشا در متن صورتهای مالی، یادداشتهای همراه صورتهای مالی، جداول مکمل صورت می پذیرد. طبق این استاندارد صورتهای مالی شامل افشا کافی است مگر آنکه خلاف آن در گزارش تصریح شود.

## ۳-۴ ارائه یک اظهار نظر

حسابرسان باید یک اظهار نظر کلی راجع به صورتهای مالی بیان نمایند، یا با ذکر دلایل کافی مشخص نمایند که امکان اظهار نظر وجود ندارد. هنگامی که نام یک حسابرس با صورتهای مالی مرتبط می شود، حسابرسان باید در گزارش ماهیت رسیدگیها و میزان مسئولیتشان را نیز بیان نمایند.