

استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

(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 - ۱۷	نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا
۱۸	تأییدیه بدهکاران - جایگزین شده با استاندارد ۵۰۵
۱۹ - ۲۵	پرس و جو درباره دعاوی حقوقی و ادعاها
۲۶ - ۲۹	ارزشیابی و افشای سرمایه‌گذاریهای بلندمدت
۳۰ - ۳۳	اطلاعات قسمتها
۳۴	تاریخ اجرا

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

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهایی علاوه بر آنچه در متن استاندارد شواهد حسابرسی آمده است، درباره برخی از اقلام خاص صورتهای مالی و سایر موارد افشا می‌باشد.
۲. بکارگیری این استانداردها و راهنماییها، حسابرس را در کسب شواهد حسابرسی درباره برخی از اقلام خاص مندرج در صورتهای مالی و سایر موارد افشا در صورتهای مزبور یاری می‌رساند.

نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا

۳. مدیریت عموماً روشهایی را برای شمارش (حداقل سالی یکبار) موجودی مواد و کالا، که از این پس موجودیها نامیده می‌شود، برقرار می‌کند تا مبنایی برای تهیه صورتهای مالی یا تعیین قابلیت اعتماد سیستم ثبت دائمی موجودیها بدست آورد.
۴. در مواردی که موجودیها از لحاظ صورتهای مالی با اهمیت است، حسابرس باید از طریق نظارت بر شمارش موجودیها شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره وجود و وضعیت آنها بدست آورد، مگر آن که چنین کاری عملی نباشد. چنین نظارتی حسابرس را قادر می‌سازد تا موجودیها را واریسی کند، رعایت دستورالعملهای مدیریت را درباره ثبت و کنترل نتایج شمارش موجودیها مشاهده نماید و شواهدی را درباره قابلیت اعتماد روشهای مدیریت بدست آورد.
۵. چنانچه حسابرس به دلیل شرایط پیش‌بینی نشده نتواند بر شمارش موجودیها در تاریخ تعیین شده نظارت کند باید برخی از موجودیها را در تاریخی دیگر شمارش یا برشمارش آنها نظارت نماید و در صورت لزوم، معاملات بین این دو تاریخ را آزمون کند.

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

۶. در موارد استثنایی، چنانچه نظارت بر شمارش موجودیها به دلیل عواملی چون ماهیت و محل استقرار موجودیها عملی نباشد، حسابرس باید به منظور پیشگیری از ایجاد محدودیت در دامنه رسیدگی، امکان کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب مربوط به وجود و وضعیت موجودیها را از راههای دیگر ارزیابی کند. برای مثال، مستندات فروش یا مصرف بعدی موجودیهایی که پیش از تاریخ شمارش تحصیل شده ممکن است شواهد حسابرسی کافی و مناسب را فراهم کند.

۷. حسابرس در برنامه‌ریزی برای نظارت بر شمارش موجودیها یا اجرای سایر روشهای حسابرسی باید موارد زیر را در نظر گیرد:

- ماهیت سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی موجودیها.
- خطرهای ذاتی، کنترل و عدم کشف و اهمیت مربوط به موجودیها.
- پیش‌بینی برقراری روشهای کافی و صدور دستورالعملهای مناسب برای شمارش موجودیها.
- زمان‌بندی شمارش موجودیها.
- محل استقرار موجودیها.
- ضرورت استفاده از کارشناس.

۸. در مواردی که قرار است مقدار موجودیها از طریق شمارش تعیین شود و حسابرس در زمان شمارش آنها حضور می‌یابد، یا در مواردی که واحد مورد رسیدگی از سیستم ثبت دائمی موجودیها استفاده می‌کند و حسابرس یک یا چند بار در طول سال در زمان شمارش موجودیها حضور یافته است، حسابرس معمولاً برای اجرای روشهای شمارش موجودیها نظارت و برخی از موجودیها را به طور آزمایشی شمارش می‌کند.

۹. چنانچه واحد مورد رسیدگی روشهایی را برای برآورد مقادیر موجودیها، مانند برآورد توده‌ای از مواد معدنی، بکار می‌گیرد، حسابرس لازم است از منطقی بودن آن روشها اطمینان یابد.

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

۱۰. در مواردی که موجودیها در چند محل نگهداری می‌شود، حسابرس با توجه به اهمیت موجودیها و برآورد خطرهای ذاتی و کنترل مربوط به هر محل نگهداری، ضرورت حضور و نظارت در محل (های) مناسب را تعیین می‌کند.

۱۱. حسابرس دستورالعملهای مدیریت را از لحاظ موارد زیر بررسی می‌کند:

الف- بکارگیری روشهای کنترل؛ برای مثال، جمع‌آوری برگهای شمارش موجودیها، مشخص کردن وضعیت برگهای شمارش استفاده نشده و روشهای شمارش اول و دوم موجودیها.

ب - تشخیص دقیق درجه تکمیل کالاهای در جریان ساخت، موجودیهای کم‌گردش، ناباب یا معیوب و موجودیهای متعلق به اشخاص ثالث؛ مثلا، کالای امانی.

پ - پیش‌بینی تدابیر لازم درباره نقل و انتقال موجودیها بین انبارها و دریافت و صدور مواد و کالا پیش از تاریخ شمارش، حین شمارش و پس از آن.

۱۲. حسابرس به منظور کسب اطمینان از اجرای کافی و مناسب دستورالعمل مدیریت توسط کارکنان، بر شمارش موجودیها نظارت می‌کند و شمارشهای آزمایشی را انجام می‌دهد. حسابرس در انجام شمارشهای آزمایشی خود با ردیابی تعدادی از اقلام انتخابی از بین سوابق شمارش موجودیها به عین موجودیها و ردیابی تعدادی از اقلام موجودیها به سوابق شمارش آنها، هم‌کامل بودن سوابق شمارش موجودیها و هم‌صحت آنها را آزمون می‌کند. حسابرس درباره مدتی که سوابق شمارش موجودیها باید برای انجام آزمونها و مقایسه‌های بعدی نگهداری شود، تصمیم می‌گیرد.

۱۳. حسابرس همچنین اجرای روشهای آزمون انقطاع زمانی را مورد توجه قرار می‌دهد (شامل گردآوری شواهد مربوط به نقل و انتقال موجودیها پیش از شمارش، در طول شمارش و پس از آن، به گونه‌ای که امکان رسیدگی بعدی به آنها فراهم شود).

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

۱۴. شمارش موجودیها ممکن است بنا به دلایلی در تاریخی غیر از پایان دوره مالی انجام شود. چنین مواردی معمولاً تنها در شرایطی برای مقاصد حسابرسی کفایت دارد که خطر کنترل در سطح پایین یا متوسط برآورد شده باشد. حسابرس با اجرای روشهای مناسب، از درستی ثبت تغییرات موجودیها در فاصله زمانی بین تاریخ شمارش و تاریخ پایان دوره مالی، اطمینان می‌یابد.
۱۵. در مواردی که واحد مورد رسیدگی از سیستم ثبت دائمی استفاده و از طریق آن، مانده موجودیهای پایان دوره را تعیین می‌کند، حسابرس لازم است با اجرای روشهای بیشتر، موجه بودن دلایل هرگونه مغایرت عمده بین موجودی عینی و مانده این موجودیها طبق سوابق ثبت دائمی را ارزیابی و از اصلاح سوابق مزبور اطمینان پیدا کند.
۱۶. حسابرس لیست نهایی موجودیها را آزمون می‌کند تا از انعکاس صحیح موجودیهای شمارش شده اطمینان یابد.
۱۷. در مواردی که موجودیها نزد اشخاص ثالث نگهداری و کنترل می‌شود، حسابرس معمولاً از شخص ثالث درباره مقادیر و وضعیت موجودیهای مزبور تأییدیه مستقیم دریافت می‌کند. بسته به اهمیت این گونه موجودیها، حسابرس موارد زیر را نیز مدنظر قرار می‌دهد:
- درستکاری و استقلال اشخاص ثالث.
 - نظارت بر شمارش موجودیهای امانی نزد اشخاص ثالث یا برنامه‌ریزی برای نظارت بر شمارش آنها توسط حسابرس دیگر.
 - دریافت گزارش از حسابرسان اشخاص ثالث درباره کفایت و کارایی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی آنان به منظور اطمینان یافتن از شمارش صحیح و حفاظت کافی از موجودیهای امانی.
 - واریسی مستندات مربوط به کالای امانی؛ مثلاً، رسیدهای انبار یا دریافت تأییدیه از اشخاص ثالث در مواردی که موجودیهای مزبور نزد آنان به وثیقه گذارده شده است.

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

تأییدیه بدهکاران

۱۸. استاندارد ۵۰۵، جایگزین این قسمت شده است.

پرس و جو درباره دعاوی حقوقی و ادعاها

۱۹. دعاوی حقوقی و ادعاهایی که واحد مورد رسیدگی درگیر آن می شود ممکن است آثار با اهمیتی بر صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی داشته باشد و از این رو، ممکن است مستلزم افشا و یا تامین ذخیره در صورتهای مالی باشد.

۲۰. حسابرس به منظور آگاهی از وجود دعاوی حقوقی و ادعاهایی که ممکن است آثار با اهمیتی بر صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی داشته باشد باید روشهایی را اجرا کند. برخی از این روشها شامل موارد زیر است:

- پرس و جو از مدیریت، شامل دریافت تأییدیه از مدیریت.
- بررسی صورتجلسات هیئت مدیره و مکاتبات با وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی.
- رسیدگی به حساب هزینههای حقوقی.
- استفاده از اطلاعات کسب شده درباره فعالیت واحد مورد رسیدگی، شامل اطلاعات بدست آمده از مذاکره با دایره حقوقی آن.

۲۱. حسابرس در مواردی که دعاوی حقوقی یا ادعاهای شناسایی شده وجود دارد یا بر این باور است که می تواند وجود داشته باشد باید مستقیماً با وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی مکاتبه کند. چنین مکاتبه ای به حسابرس کمک می کند تا شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره آگاهی مدیریت از وجود دعاوی حقوقی و ادعاهای بالقوه با اهمیت و قابل اعتماد بودن برآورد مدیریت از آثار مالی آنها، شامل هزینههای مربوط، بدست آورد.

۲۲. در نامه ای که باید توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تهیه و توسط حسابرس ارسال شود، باید از وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی خواسته شود پاسخ را مستقیماً برای حسابرس بفرستد. چنانچه احتمال رود وکیل حقوقی به پرسشهای کلی پاسخ نخواهد داد، نامه مزبور معمولاً باید حاوی موارد زیر باشد:

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

- فهرست دعاوی حقوقی و ادعاهای شناسایی شده و آخرین وضعیت هریک.
- ارزیابی مدیریت از نتیجه دعاوی حقوقی و ادعاها و برآوردی از آثار مالی آنها، شامل مخارج مرتبط.
- درخواست از وکیل حقوقی برای ارائه نظر در مورد منطقی بودن ارزیابیهای مدیریت و در صورت تشخیص نقص یا نارسایی در آن فهرست، ارائه اطلاعات تکمیلی.

۲۳. حسابرِس، وضعیت مسایل حقوقی واحد مورد رسیدگی را تا تاریخ گزارش خود ارزیابی می‌کند. در برخی موارد، حسابرِس ممکن است بهنگام کردن اطلاعات خود را از طریق وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی، ضروری تشخیص دهد.

۲۴. در برخی شرایط مانند موارد پیچیده یا وجود اختلاف نظر بین مدیریت واحد مورد رسیدگی و وکیل حقوقی، حسابرِس ممکن است ناگزیر از مذاکره حضوری با وکیل حقوقی درباره نتایج احتمالی دعاوی حقوقی و ادعاها باشد. این گونه مذاکرات باید با اجازه مدیریت واحد مورد رسیدگی و ترجیحا با حضور نماینده مدیریت انجام شود.

۲۵. چنانچه مدیریت از مکاتبه و مذاکره حسابرِس با وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی جلوگیری کند، این موضوع به منزله محدودیت در دامنه رسیدگی خواهد بود و معمولا باید به ارائه نظر مشروط یا عدم اظهار نظر منجر شود. چنانچه وکیل حقوقی از ارائه پاسخ مناسب خودداری ورزد و حسابرِس نیز نتواند با اجرای سایر روشهای حسابرسی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بدست آورد، لازم است نسبت به لزوم تلقی این موضوع به عنوان محدودیت در دامنه رسیدگی که به ارائه نظر مشروط یا عدم اظهار نظر می‌انجامد، تصمیم‌گیری کند.

ارزشیابی و افشای سرمایه‌گذاریهای بلند مدت

۲۶. حسابرِس در مواردی که مبلغ سرمایه‌گذاریهای بلند مدت از لحاظ صورتهای مالی با اهمیت است باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره ارزشیابی و افشای آنها بدست آورد.

استاندارد حسابرسی ۵۰۱

شواهد حسابرسی - اقلام خاص

۲۷. روشهای حسابرسی سرمایه‌گذاریهای بلند مدت معمولاً شامل ارزیابی شواهد مربوط به توانایی واحد مورد رسیدگی در حفظ و نگهداری سرمایه‌گذاریهای مزبور در بلند مدت، مذاکره با مدیریت در مورد قصد واحد مورد رسیدگی برای نگهداری آنها و دریافت تأییدیه مدیریت در این باره است.

۲۸. سایر روشهای حسابرسی معمولاً شامل مطالعه و بررسی صورتهای مالی مربوط و اطلاعات دیگری چون قیمت‌های بازار (بورس) که نشانه‌ای از ارزش آنها را بدست می‌دهد و مقایسه این گونه ارزشها، تا تاریخ گزارش حسابرسی، با مبالغ دفتری سرمایه‌گذاریهاست.

۲۹. اگر این گونه ارزشها از مبالغ دفتری سرمایه‌گذاریها کمتر باشد، حسابرسی ضرورت کاهش ارزش آنها را مورد توجه قرار می‌دهد. چنانچه نسبت به بازیافت مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها تردیدی وجود داشته باشد، حسابرسی لازم است مشخص کند که تعدیل و یا افشای لازم صورت گرفته است یا خیر.

اطلاعات قسمتها

۳۰. در مواردی که اطلاعات قسمتها از لحاظ صورتهای مالی با اهمیت است، حسابرسی باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب را در رابطه با افشای اطلاعات طبق استانداردهای حسابداری کسب کند.

۳۱. حسابرسی اطلاعات قسمتها را نسبت به کلیت صورتهای مالی ارزیابی می‌کند و معمولاً ملزم به بکارگیری روشهای حسابرسی لازم برای اظهارنظر نسبت به اطلاعات قسمتها به طور جداگانه نمی‌باشد. به هر حال، مفهوم اهمیت هم دربرگیرنده عوامل کمی و هم عوامل کیفی است و این موضوع در روشهای حسابرسی نیز در نظر گرفته می‌شود.

۳۲. روشهای حسابرسی مربوط به اطلاعات قسمتها معمولاً شامل روشهای تحلیلی و سایر آزمونهای حسابرسی متناسب با شرایط موجود است.

استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

۳۳. حسابرس درباره روشهای استفاده شده برای تعیین اطلاعات قسمتها با مدیریت مذاکره می کند و این موضوع که آیا این روشها به افشای اطلاعات طبق استانداردهای حسابداری منجر می شود یا خیر را ارزیابی می کند، ضمن این که بکارگیری این روشها را آزمون می کند. حسابرس، فروش، انتقالات و هزینه های بین قسمتها، حذف مبالغ درون قسمتی، مقایسه ارقام واقعی با بودجه ها و سایر نتایج مورد انتظار (برای نمونه، درصد سود عملیاتی نسبت به فروش)، و تخصیص داراییها و مخارج بین قسمتها شامل ثبات رویه نسبت به دوره های گذشته و کفایت افشا در رابطه با تفاوت رویه ها با دوره های گذشته را ارزیابی می کند.

تاریخ اجرا

۳۴. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۵ و پس از آن شروع شود، لازم الاجراست.