



اصلاحیه استاندارد حسابرسی ۱۲۰۱:

نظارت بر کار حسابرسی

✍ معصومه امیری

اصلاحیه‌های این استاندارد به‌وسیله هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) انجام و به‌وسیله کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحد (US SEC) به تصویب رسیده است. اصلاحیه‌ها بر مقررات زیر اثر می‌گذارند: بندهای ۰۱، ۰۳ تا ۰۵، ۰۷ تا ۱۵ (جدید)، الف و الف ۲ (حذف‌شده)؛ تیتراهای بعد از بند ۰۶ و ۱۳ (که هر دو جدید هستند)؛ و عنوان پیوست الف. استاندارد آن‌گونه که اصلاح شده است، برای حسابرسی‌های صورتهای مالی سالهای مالی منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۲۴ یا پس از آن، لازم‌الاجرا خواهد بود.

مقدمه

۱- این استاندارد الزامهایی برای نظارت بر کار حسابرسی تدوین می‌کند؛ از جمله نظارت بر کار اعضای گروه حسابرسی.

هدف

۲- هدف حسابرس، نظارت بر کار حسابرسی است؛ از جمله نظارت بر کار اعضای گروه حسابرسی، تا کار آن‌گونه که جهت‌دهی شده، اجرا شود و از نتایج به‌دست‌آمده پشتیبانی کند.

حسابرسی معطوف کنند که در خلال حسابرسی پیش می‌آیند، تا بتوانند آن مسایل را ارزیابی و تعیین کنند که اقدامهای مناسب مطابق با استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در حال انجام هستند؛^۱

یادداشت: در به‌کار بستن مراقبت حرفه‌ای لازم، مطابق با استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵، هر عضو گروه کار حسابرسی، دارای مسئولیت در معطوف کردن توجه اشخاص مناسب به ناسازگاریها یا نگرانیهایی است که عضو گروه حسابرسی ممکن است در زمینه مسایل حسابداری و حسابرسی با آنها روبرو باشد و بر این باور باشد که فارغ از چگونگی پیش آمدن این ناسازگاریها و نگرانیها، برای صورتهای مالی یا گزارش حسابرس اهمیت دارند.

ج- کار اعضای گروه کار حسابرسی را بازنگری کنند، تا ارزیابی کنند که آیا:

- ۱- کار انجام شده و مستندسازی شده است؛
- ۲- هدفهای رویه‌ها برآورده شده‌اند؛ و
- ۳- نتایج کار از نتیجه‌گیریهایی به دست آمده پشتیبانی می‌کنند.^{۱۰}
- ۶- گستره نظارت لازم برای اعضای گروه کار حسابرسی

مسئولیت شریک کار حسابرسی در نظارت

۳- شریک کار حسابرسی

شریک کار حسابرسی^۱ مسئولیت کار حسابرسی و عملکرد را برعهده دارد. بر این اساس، شریک کار حسابرسی، مسئول نظارت مناسب بر کار اعضای گروه حسابرسی و رعایت استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، از جمله استانداردهای مربوط به استفاده از کارشناسان^۲، دیگر حسابرسان^۳، حسابرسان داخلی^۴ و دیگرانی است که در آزمون کنترلها دستی دارند^۵. بندهای ۰۵ تا ۰۶ از این استاندارد، ماهیت و گستره فعالیتهای ضروری نظارت برای انجام نظارت مناسب بر اعضای گروه کار حسابرسی را توصیف می‌کند.^۶

۴- شریک کار حسابرسی می‌تواند از اعضای مناسب گروه حسابرسی در انجام مسئولیتهای خود در حوزه این استاندارد، کمک بگیرد. آن دسته از اعضای گروه حسابرسی که به شریک حسابرسی در نظارت بر کار دیگر اعضای گروه حسابرسی کمک می‌کنند نیز باید الزامهای موجود در این استاندارد را با توجه به مسئولیتهای نظارتی که بر عهده آنها گذاشته شده است، رعایت کنند.

نظارت بر اعضای گروه کار حسابرسی

۵- شریک حسابرسی و دیگر اعضای گروه حسابرسی که فعالیتهای نظارتی را انجام می‌دهند، باید:

الف- اعضای گروه حسابرسی را از مسئولیتهای خود آگاه کنند^۷، از جمله:

- ۱- هدف رویه‌هایی که اجرا می‌کنند؛
- ۲- ماهیت، زمان‌بندی و گستره رویه‌هایی که اجرا می‌کنند؛ و
- ۳- رویدادهایی که ممکن است بر رویه‌هایی که اجرا می‌شوند یا بر ارزیابی نتایج آن رویه‌ها اثر بگذارند؛ از جمله جنبه‌های مربوط به شرکت، محیط شرکت و کنترلهای داخلی آن در زمینه گزارشگری مالی^۸، و مسایل ممکن در زمینه حسابداری و حسابرسی؛

ث- اعضای گروه حسابرسی را هدایت کنند تا توجه شریک حسابرسی یا دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که فعالیتهای نظارت را انجام می‌دهند را به آن دسته از مسایل حسابداری و

اصلاحیه‌های این استاندارد به‌وسیله

هیئت نظارت بر

حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)

به‌کار بسته شده و به‌وسیله

کمیسیون بورس اوراق بهادار

ایالات متحد (US SEC)

به تصویب رسیده است

به منظور انجام کار خود به شیوه‌ای که جهت‌دهی شده و رسیدن به نتیجه‌گیریهای مناسب را تعیین کنند، شریک حسابرسی و دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که فعالیتهای نظارت را انجام می‌دهند، باید موارد زیر را در نظر بگیرند:

الف- ماهیت شرکت، از جمله اندازه و پیچیدگی آن^{۱۱}؛
ب- ماهیت کار محول شده به هر کدام از اعضای گروه کار حسابرسی؛ از جمله:

- ۱- رویه‌هایی که باید اجرا شوند، و
- ۲- کنترلها یا حسابها و موارد افشایی که باید آزمون شوند؛
- ث- ریسکهای تحریف با اهمیت؛ و
- ج- دانش، مهارت و توانایی هر کدام از اعضای گروه کار حسابرسی^{۱۲}.

یادداشت: مطابق با بند ۰۵ الزامهای استاندارد حسابرسی ۲۳۰۱، گستره نظارت اعضای گروه کار حسابرسی باید با ریسکهای تحریف با اهمیت متناسب باشد^{۱۳}.

پیوست الف- تعریف

الف ۱ برای اهداف این استاندارد، عبارتهایی که در زیر فهرست شده‌اند، این گونه تعریف می‌شوند:

الف ۲ شریک کار حسابرسی- عضو گروه کار حسابرسی که مسئولیت اصلی حسابرسی بر عهده اوست.

پیوست ب- حفظ شده

پیوست پ- نظارت بر کار حسابرس- کارشناسان به کار گرفته شده

پ ۱ این پیوست، فعالیتهای نظارتی همراه با نظارت بر کار کارشناسی که در کار حسابرسی توسط حسابرس به کار گرفته شده را برای آن دسته از کارهای حسابرسی توصیف می‌کند که در آن، کارشناسی که به وسیله موسسه حسابرس به کار گرفته شده ("کارشناس به کار گرفته شده به وسیله حسابرس") به حسابرس در کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی، در مورد ادعای مربوط به یک حساب یا افشای درخور توجه کمک می‌کند. الزامهای موجود در این پیوست، الزامهای مطرح شده در بندهای ۰۵ تا ۰۶ این استاندارد را کامل می‌کند.

یادداشت: برای هدفهای این استاندارد، کارشناس شخصی است که مهارت یا دانش خاصی در یک رشته مشخص غیر از حسابداری یا حسابرسی دارد. از آنجا که مالیات بر درآمد و فناوری اطلاعات، حوزه‌های تخصصی شده حسابداری و حسابرسی هستند، این پیوست برای موقعیتهایی که در آن شخصی با مهارت یا دانش تخصصی شده در زمینه مالیات بر درآمد یا فناوری اطلاعات در حسابرسی شرکت می‌کند، کاربرد ندارد. بندهای ۰۳ تا ۰۶ این استاندارد، در آن موقعیتهای به کار می‌رود.

پ ۲ گستره لازم نظارت بر یک کارشناس که به وسیله حسابرس به کار گرفته شده است، به این موارد بستگی دارد، (۱) اهمیت کار کارشناس برای نتیجه‌گیری حسابرس، در زمینه ادعای مربوط؛ (۲) ریسک تحریف با اهمیت در ادعای مربوط؛ و (۳) دانش، مهارت و توانایی متخصص.

آگاهی بخشی به کارشناس به کار گرفته شده

به وسیله حسابرس درباره کاری که انجام می‌شود

پ ۳ شریک کار حسابرسی و دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که فعالیتهای نظارتی را انجام می‌دهند، باید کارشناس را درباره کاری که انجام می‌شود، آگاه کنند، که تدوین و مستندسازی یک درک متقابل با کارشناس درباره موارد زیر را دربر می‌گیرد:

الف- مسئولیتهای کارشناس، از جمله هدفهای کاری که قرار است انجام شود؛

ب- ماهیت کاری که قرار است کارشناس انجام دهد یا به انجام آن کمک کند (برای مثال، آزمون فرایندی که شرکت برای توسعه برآوردهای حسابداری از آن استفاده می‌کند؛ از جمله وقتی کارشناس یک شرکت در توسعه برآورد یا توسعه انتظار مستقل از یک برآورد، دستی دارد)؛

پ- درجه مسئولیت کارشناس در:

۱- آزمون داده‌های تولید شده به وسیله شرکت، یا ارزیابی مربوط بودن و اتکاپذیری داده‌های به دست آمده از منابع خارج از شرکت؛

۲- ارزیابی فرضهای درخور توجه استفاده شده به وسیله شرکت یا کارشناس شرکت، یا توسعه فرضهای خود؛ و

حسابرسی ۱۱۰۵ با عنوان «شواهد حسابرسی» و برای برآوردهای حسابداری بند ۱۹ از استاندارد حسابرسی ۲۵۰۱ است.

ارزیابی کار کارشناس به کار گرفته شده به وسیله حسابرس

پ۶ شریک کار حسابرسی و دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که فعالیتهای نظارتی را انجام می‌دهند، باید گزارش یا مستندسازی متناظر تهیه شده به وسیله کارشناس مطابق با بند پ۳ بالا را بازنگری و ارزیابی کنند که آیا کار کارشناس، شواهد مناسب کافی فراهم می‌کند یا خیر؛ به ویژه این که آیا: الف- کار و گزارش کارشناس، یا مستندسازی متناظر، مطابق با درک متقابل حسابرس و کارشناس هستند؛ و ب- یافته‌ها و نتیجه‌گیریهای کارشناس با نتایج کار انجام شده به وسیله کارشناس، دیگر شواهد کسب شده به وسیله حسابرس و درک حسابرس از شرکت و محیط آن، سازگار هستند. پ۷ اگر به نظر می‌رسد یافته‌ها یا نتیجه‌گیریهای کارشناس، ادعای مربوط را رد کرده یا کار کارشناس، شواهد مناسب کافی ارائه نمی‌کند، شریک حسابرسی و دیگر اعضای گروه کار

۳- ارزیابی روشهای استفاده شده به وسیله شرکت یا کارشناس شرکت، یا استفاده از روشهای خود.

ت- مسئولیت کارشناس در ارائه گزارش، یا مستندسازی متناظر به شریک حسابرسی و دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که فعالیتهای نظارتی را انجام می‌دهند، که این گزارش، کار انجام شده، نتایج کار و یافته‌ها یا نتیجه‌گیریهای به دست آمده به وسیله کارشناس را توصیف می‌کند.

پ۴ به دنبال بند ۰۵ الف (۳) از این استاندارد، شریک حسابرسی و دیگر اعضای گروه حسابرسی که فعالیتهای نظارتی را انجام می‌دهند، باید به کارشناس درباره رویدادهایی که ممکن است بر کار کارشناس اثر بگذارد، اطلاع‌رسانی کنند. این اطلاع‌رسانی در صورت وجود، شامل اطلاعاتی درباره شرکت و محیط آن، فرایندهای شرکت برای توسعه برآورد حسابداری مربوط، استفاده شرکت از کارشناس در توسعه برآورد، الزامهای مربوط در چارچوب گزارشگری مالی به کار گرفته شده، مسایل ممکن در زمینه حسابداری و حسابرسی و نیاز به به کار بستن تردید حرفه‌ای است.

پ۵ شریک کار حسابرسی و دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که فعالیتهای نظارتی را انجام می‌دهند، باید سنجه‌هایی را به کار بگیرند که مشخص کنند هماهنگی مناسبی بین کار کارشناس با کار دیگر اعضای مربوط گروه کار حسابرسی، برای دستیابی به یک ارزیابی مناسب از شواهد کسب شده در دستیابی به نتیجه‌گیری درباره ادعای مربوط، وجود دارد. این شامل موارد زیر است:

الف- اگر کارشناس، برای توسعه (یا کمک به توسعه) یک فرض مستقل از یک برآورد حسابداری به کار گرفته شود، واجد شرایط برای رعایت بندهای ۲۱ تا ۲۶ از استاندارد حسابرسی ۲۵۰۱ با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری، از جمله اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه» است؛

ب- اگر کارشناس، برای آزمون (یا کمک به آزمون) فرایندهای شرکت برای توسعه یک برآورد حسابداری به کار گرفته شود، واجد شرایط رعایت استاندارد حسابرسی بندهای ۰۹ تا ۱۸ از استاندارد حسابرسی ۲۵۰۱ است؛ و

پ- اگر کارشناس، برای ارزیابی کار یکی از کارشناسان شرکت به کار گرفته شود، واجد شرایط رعایت پیوست الف استاندارد

هدف حسابرس

نظارت بر کار حسابرسی است

از جمله نظارت بر

کار اعضای گروه حسابرسی

تا کار آن گونه که جهت‌دهی شده

اجرا شود و از نتایج

به دست آمده پشتیبانی کند.

شریک حسابرسی و

دیگر اعضای گروه کار حسابرسی که

فعالیت‌های نظارتی را انجام می‌دهند

باید به کارشناس درباره رویدادهایی که

ممکن است بر کار کارشناس اثر بگذارد

اطلاع‌رسانی کنند.

حسابرسی که فعالیت‌های نظارتی را انجام می‌دهند، باید آن‌گونه که برای رسیدگی به این مسئله نیاز است، رویه‌های اضافی اجرا کنند یا از کارشناس بخواهند که رویه‌های اضافی اجرا کند. **یادداشت:** نمونه‌هایی از موقعیت‌هایی که در آن به‌طور عادی، رویه‌های اضافی مورد نیاز است، از جمله موارد زیر است: (۱) کار کارشناس مطابق با ساختارهای حسابرس انجام نشده است؛ (۲) گزارش کارشناس یا مستندسازی متناظر، دارای محدودیت‌ها یا رفع مسئولیتی است که بر استفاده حسابرس از گزارش یا کار اثر می‌گذارد؛ (۳) یافته‌ها و نتیجه‌گیریهای کارشناس با (۱) نتایج کار انجام‌شده به‌وسیله کارشناس، (۲) دیگر شواهد کسب‌شده به‌وسیله حسابرس، یا (۳) درک حسابرس از شرکت و محیط آن ناسازگار است؛ (۴) کارشناس فاقد یک مبنای معقول برای داده‌ها یا فرض‌های درخور توجهی است که استفاده کرده است؛ و (۵) روش‌هایی که به‌وسیله کارشناس استفاده شده‌اند، مناسب نبوده‌اند.

پانوشتها (استاندارد حسابرسی ۱۲۰۱- نظارت بر کار

حسابرسی):

۱- عبارت‌های تعریف‌شده در پیوست الف با عنوان تعاریف، برای اولین بار که استفاده می‌شوند، پررنگ هستند.

۲- پیوست پ رویه‌های بیشتر برای اجرا، در زمینه نظارت بر کار کارشناس به‌کار گرفته شده به‌وسیله حسابرس، همراه با فعالیت‌های نظارتی لازم که در ادامه تعیین‌شده را توصیف می‌کند. استاندارد حسابرسی ۱۲۱۰ با عنوان «استفاده از کار یک کارشناس به‌کار گرفته شده به‌وسیله حسابرس»؛ و پیوست الف از استاندارد حسابرسی ۱۱۰۵ با عنوان «شواهد حسابرسی»، الزام‌هایی برای حسابرسی که از کار کارشناس به‌کار گرفته شده به‌وسیله حسابرس و کارشناس یک شرکت، به‌ترتیب در اجرای یک حسابرسی صورتهای مالی استفاده می‌کند، تهیه می‌کند.

۳- استاندارد حسابرسی ۱۲۰۵ با عنوان «بخشی از حسابرسی انجام‌شده به‌وسیله دیگر حساب‌رسان مستقل».

۴- استاندارد حسابرسی ۲۶۰۵ با عنوان «در نظر گرفتن عملکرد حسابرسی داخلی».

۵- بندهای ۱۶ تا ۱۹ از استاندارد حسابرسی ۲۲۰۱ با عنوان «حسابرسی کنترل داخلی بر گزارشگری مالی که با حسابرسی صورتهای مالی یکپارچه است».

۶- بند ۰۶ از استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ با عنوان «مراقبت حرفه‌ای لازم در اجرای کار» را نیز ببینید.

۷- بنا بر بند ۰۶ از استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ و بند ۰۵ از استاندارد حسابرسی ۲۳۰۱ با عنوان «پاسخ‌های حسابرس به ریسک‌های تحریف بااهمیت»، الزام‌هایی با توجه به انتصاب مناسب اعضای گروه کار حسابرسی تدوین می‌کند.

۸- استاندارد حسابرسی ۲۱۱۰ با عنوان «شناسایی و ارزیابی ریسک‌های تحریف بااهمیت»، مسئولیت‌های حسابرس برای کسب درک از شرکت، محیط آن و کنترل‌های داخلی‌اش پیرامون گزارشگری مالی را توصیف می‌کند.

۹- برای مثال، بند ۱۵ از استاندارد حسابرسی ۱۲۰۱ با عنوان «برنامه‌ریزی حسابرسی»، بند ۷۴ استاندارد حسابرسی ۲۱۱۰ و بندهای ۲۰ تا ۲۳ و ۳۵ تا ۳۶ استاندارد حسابرسی ۲۸۱۰ با عنوان «ارزیابی نتایج حسابرسی» را ببینید. ۱۰- استاندارد حسابرسی ۲۸۱۰ با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس در ارزیابی نتایج حسابرسی»، و استاندارد حسابرسی ۱۲۱۵ با عنوان «مستندسازی حسابرسی»، الزام‌هایی با توجه مستندسازی حسابرسی تدوین می‌کند.

۱۱- بند ۱۰ استاندارد حسابرسی ۲۱۱۰

۱۲- بند ۰۵ الف از استاندارد حسابرسی ۲۳۰۱ و بند ۰۶ از استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ را نیز ببینید.

۱۳- همان‌طور که بند ۰۵ ب نشان می‌دهد که گستره نظارت اعضای گروه کار حسابرسی، بخشی از پاسخ کلی حسابرس به ریسک‌های تحریف بااهمیت است.

منبع:

• <https://Pcaobus.Org/Oversight/Standards/Auditing-Standards/Details/As1201>