

**استاندارد ۳۲۰۰**  
**اصول بنیادی**  
**حسابرسی مالی**



# فهرست استاندارد ۳۲۰۰

۸۷.....	مقدمه
۸۷.....	هدف اصول بنیادی حسابرسی مالی
۸۷.....	چارچوب حسابرسی مالی
۹۱.....	اصول عمومی حسابرسی مالی
۹۳.....	اصول مرتبط با مفاهیم اساسی حسابرسی مالی
۹۷.....	اصول مرتبط با فرآیند حسابرسی
۱۰۳.....	ملاحظات مربوط به تقلب در حسابرسی مالی
۱۰۳.....	تداوم فعالیت
۱۰۴.....	ملاحظات مربوط به قوانین و مقررات در حسابرسی مالی
۱۰۵.....	شواهد حسابرسی
۱۰۶.....	رویدادهای بعد از صورت‌های مالی
۱۰۸.....	ارزیابی تحریف‌ها
۱۰۸.....	اظهارنظر حسابرس
۱۱۰.....	عناصر الزامی گزارش حسابرس
۱۱۱.....	تعدیل اظهارنظر حسابرس
۱۱۲.....	بندهای تاکید به موضوعات در گزارش حسابرس
۱۱۳.....	اطلاعات مقایسه‌ای و صورت‌های مالی مقایسه‌ای
۱۱۵.....	مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده
۱۱۵.....	ملاحظات خاص - حسابرسی صورت‌های مالی ارائه شده طبق چارچوب‌های با هدف خاص
۱۱۶.....	ملاحظات خاص - حسابرس یکی از صورت‌های مالی و یا یک قلم خاص از صورت‌های مالی
۱۱۷.....	ملاحظات مرتبط با حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی



## مقدمه

۱- وجود استانداردهای حرفه‌ای و رهنمودها برای برخورداری از اعتبار، کیفیت و نگرش حرفه‌ای، لازم و ضروری است. این استاندارد که با هدف تقویت و ارتقاء حسابرسی دیوان محاسبات کشور تهیه شده است، اصول بنیادی حسابرسی مالی در بخش عمومی را مطرح می‌کند. تمرکز حسابرسی مالی معطوف به این موضوع است که آیا اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی در چارچوب قانونی و بر اساس اصول و ضوابط گزارشگری مالی تهیه و به نحو صحیح ارائه شده است؟ اهداف و دامنه حسابرسی‌های مالی در بخش عمومی از طریق وظایف و اختیارات قانونی دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود؛ این اهداف عبارت‌اند از:

- حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی اعم از دستگاه‌های اجرایی و موضوعات مالی
- حسابرسی بودجه و بخش‌های بودجه‌ای و بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش‌های مالی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های اجرایی
- حسابرسی دریافت‌ها، پرداخت‌ها، دارائی‌ها و بدهی‌ها

## هدف اصول بنیادی حسابرسی مالی

۲- این استاندارد، نحوه حسابرسی مالی تهیه شده بر اساس استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی را ارائه می‌کند. همچنین این اصول در مورد حسابرسی هر یک از اجزاء، مانده حساب‌ها، گروه معاملات و اقلام صورت‌های مالی و یا صورت‌های مالی که بر اساس استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی خاص تهیه شده باشند نیز کاربرد دارد.

## چارچوب حسابرسی مالی

### هدف حسابرسی مالی

۳- هدف حسابرسی مالی، اطمینان بخشی به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است. این هدف از طریق اظهارنظر حسابرس حاصل می‌شود، به صورتی که یا صورت‌های مالی تهیه شده از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی تهیه شده و به شکل منصفانه و بی‌طرفانه ارائه شده است یا اینکه صورت‌های مالی تصویر مطلوب و صحیحی را طبق استانداردها و دستورالعمل‌های

گزارشگری مالی ارائه نمی‌دهند. قوانین و مقررات ممکن است واژه‌های دیگری را به این اظهارنظر اطلاق نمایند اما چنانچه حسابرسی بر اساس استانداردهای مبتنی بر اصول بنیادی حسابرسی مالی و پیش‌نیازهای اخلاقی مرتبط با آن انجام گرفته باشد، حسابرس قادر به اظهارنظر خواهد بود.

### پیش شرط‌های انجام حسابرسی مالی

۴- در حسابرسی مالی، طبق استانداردهای حسابرسی، فرض بر این است که حسابرسی در شرایط زیر انجام شود:

(الف) ضوابط مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی، به تأیید و تصویب مراجع ذیربط رسیده است.  
(ب) بالاترین مقام دستگاه مورد رسیدگی به مسئولیت‌های خود که در زیر اشاره شده است آگاهی کامل دارد:

- صورت‌های مالی مطابق استانداردهای حسابداری و چارچوب‌های مربوطه شفاف و بی‌طرفانه ارائه می‌شود.
- کنترل‌های داخلی که برای تهیه صورت‌های مالی نیاز است عاری از تحریفات با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه است.
- زمینه‌ای را فراهم می‌سازد تا حسابرس، به همه اطلاعات مرتبط با تهیه صورت‌های مالی، دسترسی نامحدود داشته باشد.

۵- استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی که مبنای تهیه صورت‌های مالی می‌باشد، ممکن است برای استفاده عموم یا اشخاصی خاص طراحی شده باشد؛ برخی استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی عموم استفاده‌کنندگان طراحی شده‌اند و برخی دیگر با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی یک استفاده‌کننده ویژه یا گروهی از استفاده‌کنندگان خاص طراحی شده‌اند. بدون استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی قابل قبول، مدیریت هیچ مبنای مناسبی برای تهیه صورت‌های مالی نخواهد داشت و حسابرس نیز معیار مناسبی برای حسابرسی آن‌ها نخواهد داشت. معیارهای مناسب باید رسمی باشد. برای مثال در تهیه صورت‌های مالی معیارها می‌توانند استانداردهای گزارشگری بخش عمومی یا دیگر استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری مالی باشد.

۶- نتایج معاملات مالی در برخی دستگاه‌ها ممکن است در قالب مقایسه بین مقادیر مصرف شده و

مقادیر بودجه‌ای ارائه شود. در صورتیکه در اینگونه دستگاه‌ها، صورت‌های مالی ارائه شده بر طبق چارچوب گزارشگری ارائه نشده باشد، چارچوب‌هایی که از طریق قوانین و مقررات ارائه شده است، مورد پذیرش حسابرسان بوده و لازم الاجرا است.

۷- افشای اطلاعات اضافی در صورت‌های مالی برای جلوگیری از گمراهی استفاده‌کنندگان ضروری است. بنابراین در گزارش حسابرس بر موضوعات مهمی که بیانگر اینگونه اطلاعات است، تاکید می‌شود. علاوه بر این، حسابرس باید تأثیر اطلاعات گمراه‌کننده صورت‌های مالی را بر گزارش حسابرسی خود ارزیابی نماید.

۸- در برخی موارد، حسابرسی با هدف تفریغ بودجه صورت می‌گیرد که غالباً شامل رسیدگی (آزمون) معاملات از حیث رعایت احکام و موضوعات بودجه‌ای است. در این موارد، حسابرسی معمولاً مبتنی بر خطر (ریسک) یا به صورت پوشش همه معاملات صورت می‌پذیرد. در چنین دستگاه‌هایی امکان دارد اطلاعات بر اساس چارچوب گزارشگری مالی معمول ارائه شود و حسابرس ممکن است نتیجه بگیرد که پیش شرط‌هایی که از طریق استانداردهای حسابرسی تدوین شده، مناسب نیست. در جایی که حکم حسابرسی (وظایف و اختیارات) به حسابرسی مالی بر می‌گردد و صورت‌های مالی بر اساس چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است، پیشنهاد می‌شود استانداردهای حسابرسی به عنوان بهترین رویه در دسترس استفاده شود. (در صورتی که روح کلی استاندارد با شرایط محیط‌های خاص مغایرت نداشته باشد.)

### **حسابرسی صورت‌های مالی که بر اساس استانداردها و دستورالعمل‌های گزارشگری با هدف خاص تهیه شده‌اند.**

۹- اصول این استاندارد برای حسابرسی صورت‌های مالی که بر اساس هر دو چارچوب با اهداف خاص و اهداف عمومی تهیه شده‌اند، قابل استفاده است. علاوه بر این، ممکن است تهیه صورت‌های مالی با هدف عمومی، صورت‌های مالی را برای گروه‌های دیگر (همچون مقامات دولتی و قانونگذاران) قابل استفاده نماید، لذا شایسته است صورت‌های مالی به نحوی تهیه شود که پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی خاص نیز باشد. اما، صورت‌های مالی تهیه شده برای یک هدف خاص، مناسب برای هدف‌های عمومی نیست. بنابراین، حسابرسان باید با اعمال دقت لازم این موضوع را بررسی نمایند که آیا چارچوب گزارشگری مالی با هدف پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی دامنه وسیعی از استفاده‌کنندگان عمومی طراحی شده است یا استفاده‌کنندگان خاص.

## حسابرسی یک صورت مالی، اجزاء خاص، حساب‌ها یا اقلام یک صورت مالی

۱۰- اصول این استاندارد برای حسابرسی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی که اطلاعات مالی خود را در قالب یک صورت مالی مجزا، اجزاء خاص، حساب‌ها یا اقلام یک صورت مالی تهیه و ارائه می‌نمایند نیز کاربرد دارد.

### عناصر (اجزاء) حسابرسی مالی

۱۱- حسابرسی مالی تحت عنوان خدمات اطمینان‌بخش تعریف می‌شود که حداقل سه گروه مجزا در آن مشارکت دارند: حسابرس، شخص مسئول و استفاده‌کنندگان ذی‌علاقه.

۱۲- در حسابرسی مالی، شخص مسئول یا مدیران دستگاه اجرایی، مسئول اطلاعات مورد رسیدگی است.

۱۳- استفاده‌کنندگان، کاربران نهایی صورت‌های مالی در بخش عمومی هستند. استفاده‌کننده مدنظر در درجه اول قوه مقننه و دولت در معنای عام است که اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی و همچنین اولویت‌بندی منابع و مصارف دولتی از طریق صورت‌های مالی به ایشان منتقل می‌شود. قوانین و مقررات می‌توانند نگرش و دیدگاه حسابرسی مالی در بخش عمومی را شکل دهند.

### معیار مناسب

۱۴- معیارها، قواعدی کلی هستند که برای ارزیابی صورت‌های مالی واحد رسیدگی استفاده می‌شوند و شامل الگوهایی برای شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای اطلاعات هستند.

### اطلاعات موضوع مورد رسیدگی

۱۵- مجموعه صورت‌های مالی حاصل بکارگیری استانداردها و دستورالعمل‌های حسابداری بخش عمومی برای شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای اطلاعات و داده‌های دستگاه اجرایی است. اصطلاح اطلاعات مورد رسیدگی اشاره به نتیجه و ماحصل ارزیابی و اندازه‌گیری موضوع مورد رسیدگی دارد. پیرامون اطلاعات مورد رسیدگی (صورت‌های مالی دستگاه مورد رسیدگی) این موضوع قابل ذکر است



که حسابرس، شواهد حسابرسی مناسب و کافی به منظور ایجاد مبنایی منطقی برای اظهارنظر در گزارش حسابرسی جمع‌آوری می‌نماید.

### کارکرد حسابرسی با اطمینان معقول

۱۶- رسیدگی صورت‌های مالی که بر طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌گیرد، نمایانگر کار حسابرسی با اطمینان معقول است. اطمینان معقول با توجه به محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، اطمینانی هرچند در سطح بالا ولی نسبی و نه قطعی به شمار می‌آید، به این معنا که اغلب شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده به وسیله حسابرس واجد ویژگی متقاعد کننده است تا قطعی، سطح اطمینان معقول منطقی، بالا بوده، اما مطلق نیست و محدودیت‌های تفکیک ناپذیر دارد. نتیجه این که بیشتر شواهد حسابرسی که از طریق حسابرسی به دست می‌آید متقاعد کننده خواهد بود. هنگامی که حسابرسی با اطمینان معقول برنامه ریزی می‌گردد، منجر به اعتباردهی می‌شود؛ برای نمونه «به نظر ما صورت‌های مالی از تمامی جنبه‌های با اهمیت، وضعیت مالی، عملکرد مالی و تغییرات در ارزش خالص را به شکل منصفانه ارائه می‌کند» یا در خصوص چارچوب حسابرسی رعایت "به نظر ما صورت‌های مالی از تمامی جنبه‌های با اهمیت مطابق با ... تهیه شده است".

۱۷- در مواردی که دامنه حسابرسی محدود می‌شود، مانند بررسی‌های اجمالی، حسابرسی از طریق استانداردهای خاص قابل اجرا خواهد بود. در این گونه موارد که اطمینان در سطح پایین‌تر از اطمینان معقول می‌باشد حسابرسان ممکن است از رهنمودهایی جز آنچه در استانداردهای حسابرسی آمده است استفاده کنند.

### اصول حسابرسی مالی

#### الف) اصول عمومی

#### اخلاق حرفه‌ای و استقلال حرفه‌ای

۱۸- حسابرس باید از استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و استقلال پیروی کند.

## کنترل کیفیت

۱۹- حسابرس باید از روش‌های کنترل کیفیت در سطح حسابرسی استفاده کند تا اطمینان معقولی را فراهم سازد که کار حسابرسی مطابق با استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات صورت گرفته و گزارش حسابرسی معقولی ارائه شده است. رئیس دیوان محاسبات کشور یا مقام مسئول از طرف او، مسئولیت کلی معرفی و نگهداری روش‌های کنترل کیفیت را برعهده دارد، هر چند ممکن است این مسئولیت برعهده افراد دیگری گذاشته شده باشد اما لازم است نکات زیر به درستی اجرا شود:

- حسابرسان باید مسئولیت کیفیت تمام کار حسابرسی را برعهده گیرند.
- سرپرست حسابرسی باید اطمینان دهد که اعضای گروه حسابرسی از اصول اخلاق حرفه‌ای پیروی می‌کنند.
- حسابرسان باید تعهد نمایند که از استاندارد اصول استقلال پیروی می‌کنند و تصمیمات مناسبی برای جلوگیری از عدم رعایت اصول استقلال اتخاذ نمایند تا تهدیدهای مربوط به این موضوع حذف گردد.
- سرپرست حسابرسی باید اطمینان دهد که گروه حسابرسی قابلیت‌ها و شایستگی مناسب دارد.
- سرپرست حسابرسی، باید مسئولیت کل عملکرد حسابرسی را به عهده گیرند، به خصوص:

۱- هدایت، نظارت و انجام کار حسابرسی

۲- اطمینان از اینکه شرایط برای ارائه یک گزارش مناسب فراهم است.

## مهارت‌ها و مدیریت گروه حسابرسی

۲۰- اعضای گروه حسابرسی و هر یک از متخصصان و کارشناسان خارج از سازمان که در فعالیت حسابرسی همکاری می‌نمایند، باید به طور گروهی از قابلیت‌ها و شایستگی‌های زیر برخوردار باشند:

الف) انجام حسابرسی مطابق استانداردهای مرتبط و قوانین و مقررات

ب) توانایی تهیه گزارش مناسب

۲۱- گروه حسابرسی ضمن برخورداری از مهارت‌ها و شایستگی‌های مورد انتظار به عنوان یک مجموعه بی‌عیب و نقص، باید به موضوعات زیر توجه کنند:

- ارتقاء مهارت و دانش حسابرسان از طریق آموزش حرفه‌ای مستمر و مناسب و استفاده از تجارب کسب شده از حسابرسی‌های با ماهیت و پیچیدگی مشابه.

- ماهیت و مفهوم استانداردهای حسابرسی و قوانین و مقررات.
- استفاده از تخصص فنی، شامل دانش و مهارت‌های فن‌آوری اطلاعات مربوط به حوزه‌های تخصصی حسابداری و حسابرسی.
- داشتن توانایی قضاوت حرفه‌ای.
- روش‌های کنترل کیفیت دیوان محاسبات کشور.
- اجرای برنامه حسابرسی با در نظر گرفتن شرایط و گزارش یافته‌های حسابرسی.

## ب) اصول مرتبط با مفاهیم اساسی حسابرسی مالی

### خطر حسابرسی

- ۲۲- حسابرسان باید خطر حسابرسی را با هدف کسب اطمینان معقول برای اظهارنظر تا آنجا که امکان دارد کاهش دهند.
- ۲۳- خطر حسابرسی در حسابرسی مالی، اشاره به احتمال نتیجه‌گیری نامناسب دارد. حسابرس، خطر حسابرسی را تا حد قابل قبولی کاهش خواهد داد تا به سطح اطمینان معقولی برای اظهارنظر دست یابد.
- ۲۴- خطرهای حسابرسی عبارت‌اند از:
- خطر ذاتی: احتمال وجود اطلاعات و اقلام نادرست با اهمیت در صورت‌های مالی با فرض اینکه کنترل‌های مرتبط وجود ندارند.
  - خطر کنترلی: احتمال رخداد تحریف با اهمیت در حالیکه کنترل‌های داخلی مربوط قادر به پیشگیری یا کشف و اصلاح آن نباشند.
  - خطر عدم کشف: خطری که حسابرس اقلام نادرست با اهمیت را کشف ننماید.
  - خطر حسابرسی: متأثر از خطرهای ذاتی، کنترلی و عدم کشف است.
- ۲۵- ارزیابی خطرها بر روش‌های حسابرسی که بوسیله آن اطلاعات مورد نیاز یک هدف خاص و همچنین شواهدی که در جریان حسابرسی جمع‌آوری می‌شود، مبتنی است. ارزیابی خطر از طریق قضاوت حرفه‌ای صورت می‌گیرد تا محاسبات دقیق. میزان هر یک از خطرهای حسابرسی که توسط حسابرسی در نظر گرفته می‌شود به شرایط حسابرسی بستگی دارد.

## قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای

۲۶- حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهد، زیرا ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که باعث شود صورت‌های مالی دارای تحریف‌های با اهمیت باشند. هنگام برنامه‌ریزی، اجرا، نتیجه‌گیری و گزارشگری، حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای داشته باشد.

۲۷- حسابرس در همه مراحل فرآیند حسابرسی قضاوت حرفه‌ای را به کار می‌گیرد. این مفهوم کاربرد آموزش، تجربه و دانش مرتبط را از طریق روش‌هایی که در کار حسابرسی مناسب هستند پوشش می‌دهد.

۲۸- قضاوت حرفه‌ای به طور خاص در موارد زیر ضروری است:

- اهمیت و خطر حسابرسی
- ماهیت، زمانبندی و دامنه (وسعت) روش‌های حسابرسی برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی
- ارزیابی تناسب و کفایت شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده به منظور دستیابی به اهداف کلی حسابرسی
- ارزیابی قضاوت مدیریت در استفاده از چارچوب گزارشگری مالی
- نتیجه‌گیری از شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده

۲۹- تردید حرفه‌ای پایه همه کارهای حسابرسی است. حسابرس فرآیند حسابرسی را با تردید حرفه‌ای اجرا می‌نماید به این معنا که ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که باعث شود صورت‌های مالی اساساً به شکل نادرست گزارش شود. بر این اساس، حسابرس با نگاه انتقادی و با ذهن پرسشگر، اعتبار (صحت) شواهد به دست آمده را ارزیابی می‌نماید. داشتن چنین نگرشی در تمامی فرآیند حسابرسی از این جهت ضروری می‌باشد که خطر نادیده گرفتن شرایط شک برانگیز، صادر نمودن حکم کلی در زمان نتیجه‌گیری حاصل از مشاهدات و استفاده از فرضیات غلط، کاهش یابد؛ به این منظور باید با در نظر گرفتن اینگونه موارد، ماهیت، زمانبندی و دامنه روش‌های جمع‌آوری شواهد مشخص شوند و نتایج مورد ارزیابی قرار گیرند.

## اهمیت

۳۰- حسابرس باید اهمیت را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی لحاظ نماید.

۳۱- ارائه نادرست اطلاعات در صورت‌های مالی چه به شکل مجزا و منفرد و چه زمانی که با دیگر ادعاهای نادرست همراه شده باشد، در صورتی که بر تصمیمات استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اثر گذارد و از جنبه‌های کیفی و کمی برخوردار باشد، دارای اهمیت است. در بخش دولتی، مفهوم اهمیت به تصمیمات اقتصادی از سوی استفاده‌کنندگان محدود نمی‌شود، بلکه شامل تصمیمات مربوط به برنامه‌های عمومی معین یا تأمین منابع مالی و مصرف آن نیز می‌شود. جنبه‌های کیفی اهمیت عموماً نقشی اساسی‌تر در بخش عمومی نسبت به دیگر جنبه‌ها دارند. ارزیابی اهمیت، بررسی حساسیت و دیگر عوامل کیفی، موضوعات مهمی برای قضاوت حسابرس هستند.

۳۲- در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرس باید صورت‌های مالی را به عنوان یک مجموعه کامل ارزیابی نماید. زیرا ممکن است یک یا گروهی از معاملات، مانده حساب‌ها یا افشاها و ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی بطور مجزا کم اهمیت باشد در صورتیکه به عنوان مجموعه کامل، بر تصمیمات استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تاثیرگذار باشند. بنابراین حسابرس باید سطح یا سطوح اهمیت را برای گروه معاملات، مانده حساب‌ها یا افشاها تعیین نماید.

۳۳- مفهوم اهمیت به وسیله حسابرس در مراحل برنامه‌ریزی، اجرای حسابرسی و اظهارنظر مشخص می‌شود. اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل است، بنابراین حسابرس مسئول کشف ارائه نادرست اطلاعات که بی‌اهمیت بوده و بطور کلی مهم نیستند، نمی‌باشد. اما، حسابرس باید ارائه اطلاعات نادرست و بی‌اهمیت را شناسایی و مستند سازد زیرا ممکن است به جهت ماهیت آن‌ها یا زمان جمع‌آوری مهم باشند.

## اطلاع‌رسانی

۳۴- حسابرس باید درون ساختار سازمانی واحد مورد رسیدگی، اشخاصی را که دارای مسئولیت پاسخگویی هستند شناسایی و حوزه برنامه‌ریزی شده، زمانبندی حسابرسی و یافته‌های مهم حاصل از حسابرسی را به اطلاع ایشان برساند.

۳۵- حسابرس باید با مدیریت یا کسانی که مسئولیت به ایشان تفویض شده است، ارتباط برقرار نماید.

این موضوع از این جهت دارای اهمیت است که ارتباط دو طرفه مفید و موثرتر است، و اثربخشی را بالا می‌برد.

۳۶- چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی شفاهی کافی نیست، اطلاع‌رسانی باید مکتوب باشد. ممکن است لازم شود به گروه‌های برون سازمانی مانند قانونگذار، ناظران یا مراجع تأمین مالی اطلاع‌رسانی شود، در اینگونه موارد رویه‌های دیوان محاسبات کشور ملاک عمل خواهد بود.

۳۷- حسابرسان ممکن است به اطلاعات واحدهای مورد رسیدگی دیگری، دسترسی داشته باشند، مانند اشتباهات مهم در معاملات انجام گرفته، که بر دیگر واحدهای مورد رسیدگی مؤثر است. ارائه این اطلاعات به اشخاص ذیصلاح باید طبق قوانین و مقررات و با رعایت پیش نیازهای اخلاقی صورت پذیرد.

### مستندسازی

۳۸- حسابرس باید مستندات حسابرسی را آماده نماید به نحوی که این مستندات در زمان مناسب آماده و به اندازه کافی باشند و این توانایی را به حسابرس بدهند که از ماهیت، زمانبندی و دامنه روش‌های حسابرسی که انجام شده شناخت کسب نماید و از استانداردهای مرتبط و قوانین و مقررات پیروی نماید. همچنین، مستندات حسابرسی باید زمینه‌ای را فراهم سازد که حسابرس بتواند اظهارنظر حرفه‌ای نماید.

۳۹- مستندسازی حسابرسی باید ویژگی‌های زیر را داشته باشد:

پشتوانه اظهارنظرها و گزارش‌های حسابرس باشد.

● از آن بتوان به عنوان یک منبع اطلاعات برای آماده سازی گزارش‌ها یا پاسخ دهی به استعلامات استفاده کرد.

● نشان دهد که حسابرس از استانداردهای حسابرسی پیروی می‌کند.

● برنامه ریزی، نظارت و بازنگری را تسهیل نماید.

● به ارتقاء تجارب حرفه‌ای حسابرس کمک کند.

● کمک کند تا از اجرای رضایت‌بخش عملیات حسابرسی اطمینان حاصل شود.

● شواهدی برای ارجاع کار در آینده فراهم شود.

## پ) اصول مرتبط با فرآیند حسابرسی

### برنامه‌ریزی

۴۰- حسابرس باید طرح کلی حسابرسی را مشتمل بر دامنه رسیدگی، زمانبندی اجرا و مسیر حسابرسی را مشخص و رهنمودهای لازم برای تدوین برنامه حسابرسی ارائه نماید.

۴۱- طرح کلی حسابرسی، حسابرس را در جهت اجرا و تکمیل حسابرسی هدایت می‌کند. برای اجرای حسابرسی، حسابرس باید موارد زیر را در طرح حسابرسی لحاظ نماید:

- ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی را که بر دامنه کار حسابرسی موثرند، شناسایی نماید.
  - اهداف گزارشگری حسابرسی را معلوم نماید، به این منظور برنامه زمانبندی حسابرسی و تعیین ماهیت اطلاعات رسانی و ارتباطات لازم را مشخص کند.
  - عواملی را که در قضاوت حرفه‌ای حسابرس و هدایت گروه حسابرس مهم هستند مدنظر قرار دهد.
  - برای انجام کار حسابرسی، ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان منابع مورد نیاز را تعیین نماید.
  - نتایج و دانش کسب شده از حسابرسی‌های عملکرد و دیگر فعالیت‌های حسابرسی مرتبط با واحد مورد رسیدگی را که مشتمل بر مصادیق توصیه‌های قبلی است مورد بررسی قرار دهد.
  - انتظارات قانونگذار و دیگر استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد.
- ۴۲- حسابرس باید کار حسابرسی را به شکل صحیح و مناسب برنامه‌ریزی نماید و اطمینان دهد کار حسابرسی به شکل اثربخش و مؤثر انجام شده است.
- ۴۳- برنامه جامع حسابرسی باید موارد زیر را در برداشته باشد:
- ماهیت، زمانبندی و میزان روش‌های ارزیابی خطر.
  - ماهیت، زمانبندی و میزان روش‌های حسابرسی لازم در سطح ادعاها.

● سایر موارد برنامه‌ریزی شده برای نشان دادن اینکه کار حسابرسی از استانداردهای قابل اعمال، پیروی می‌نماید. این موارد ممکن است شامل موضوعاتی از این قبیل گردد: مرور چارچوب قانونی برای حسابرسی، توصیف مختصر از فعالیت واحدی که باید رسیدگی شود، دلایلی برای انجام کار حسابرسی، عواملی که بر حسابرسی اثرگذار هستند، اهداف و حوزه حسابرسی، رویکرد حسابرسی، ویژگی‌های شواهد حسابرسی که باید جمع‌آوری شود و روش‌هایی برای جمع‌آوری شواهد و تحلیل آن‌ها، منابع ضروری، جدول زمانبندی حسابرسی و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس.

## شناخت واحد مورد رسیدگی

۴۴- حسابرس باید از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شناخت داشته باشد. این شناخت، شامل رویه‌های کنترل داخلی مرتبط با حسابرسی نیز است.

۴۵- شناخت جنبه‌های مختلف واحد مورد رسیدگی و محیط آن، حسابرس را قادر می‌سازد تا به شکل اثربخشی حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا نماید. شناخت شامل موارد زیر است:

- محیط عملیاتی، مقررات، عوامل خارجی و معیارهای گزارشگری مالی.
- ماهیت وجودی واحد مورد رسیدگی، سبک عملیاتی آن، ساختار مدیریتی، رویه‌ها و روش‌های حسابداری و ساختار تأمین مالی که این امکان را ایجاد می‌نماید تا حسابرس طبقات معاملات، مانده‌های حساب و افشاهایی را که در صورت‌های مالی انتظار می‌رود شناسایی نماید.
- اندازه‌گیری و بازنگری عملکرد مالی واحد مورد رسیدگی
- تصمیماتی که خارج از واحد مورد رسیدگی در نتیجه فرآیندهای سیاسی همچون برنامه‌های جدید یا محدودیت‌های بودجه‌ای صورت می‌گیرد.
- قوانین و مقررات خاص موضوع واحد مورد رسیدگی و اثر عدم رعایت این قوانین و مقررات.
- مأموریت‌ها، راهبردها و اهداف واحد مورد رسیدگی که مصادیقی برای ارزیابی خطر محسوب می‌شوند.
- ساختارهای حاکمیتی واحد مورد رسیدگی، برای مثال واحد مورد رسیدگی جزء کدامیک از انواع دستگاه‌های اجرایی می‌باشد.

۴۶- برای شناخت محیط کنترلی توجه به این موارد ضروری است:

- بررسی نحوه ارتباطات در واحد مورد رسیدگی
- درستکاری (صداقت) و ارزش‌های اخلاقی
- صلاحیت آن‌هایی که از طریق مدیریت مأمور شده‌اند یا به ایشان وظایف تفویض شده است.
- فلسفه مدیریت، سبک عملیاتی
- ساختار سازمانی
- سطح فعالیت حسابرسی داخلی



- شیوه تعیین وظایف و اختیارات
  - مسئولیت‌ها
  - خط‌مشی‌ها و سیاست‌های دستگاه در حوزه منابع انسانی
- ۴۷- شواهد حسابرسی می‌تواند از رویه‌های ارزیابی خطر همچون بررسی استعلامات یا از طریق مشاهده یا بازرسی مستندات حاصل گردد. برای مثال، ممکن است حسابرس با انجام مصاحبه با مدیریت و کارکنان، از این موضوع که چگونه مدیریت دیدگاه‌هایش را با کارکنان دستگاه اجرایی در خصوص رفتار اخلاقی و رویه‌های عملیاتی به اشتراک می‌گذارد، شناخت کسب نماید.
- ۴۸- برای شناخت واحد مورد رسیدگی، حسابرس باید بررسی نماید که آیا واحد مورد رسیدگی رویه‌ای مشخص برای شناسایی خطرهای مرتبط با اهداف گزارشگری مالی دارد و اهمیت آن خطرات را از طریق ارزیابی احتمال وقوع آن‌ها برآورد می‌نماید؟ اگر چنین رویه‌ای وجود داشته باشد، حسابرس باید در باره آن موضوع و نتایج آن شناخت داشته باشد.
- ۴۹- شناخت حسابرس از کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی شامل موارد زیر است:
- طبقات معاملات واحد مورد رسیدگی که در صورت‌های مالی مهم هستند.
  - رویه‌ها و روش‌ها، شامل دستورالعمل‌ها و چگونگی استفاده از فناوری اطلاعات که از طریق آن‌ها فرآیند انجام معاملات (آغاز معاملات، ثبت، پردازش و اصلاح و گزارش آن در صورت‌های مالی) انجام می‌شود.
  - ثبت‌های حسابداری موید، اطلاعات و سرفصل‌های صورت‌های مالی که از طریق آن‌ها فرآیند انجام معاملات از آغاز معاملات، ثبت، پردازش و اصلاح و گزارش آن در صورت‌های مالی انجام می‌شود و همچنین روش‌های مربوط به اصلاح اطلاعات اشتباه و انتقال اطلاعات به دفتر کل.
  - چگونگی دریافت رویدادها و وضعیت‌هایی غیر از معاملات با اهمیت توسط سیستم اطلاعاتی
  - فرآیند گزارشگری مالی شامل روش‌های اندازه‌گیری، افشا و برآوردهای حسابداری که بر اساس آن صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی تهیه و ارائه می‌شود.
  - کنترل‌های مربوط به ثبت در دفتر روزنامه
  - کنترل‌های مربوط به حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات
  - کنترل‌های مربوط به رعایت احکام بودجه‌ای

- کنترل‌های مربوط به انتقال منابع بودجه به دیگر واحدها
- کنترل‌های مربوط به ملاحظات امنیتی و اطلاعات طبقه‌بندی شده مانند مالیات، اطلاعات شخصی و...
- کنترل‌های خارج از واحد مورد رسیدگی شامل:

الف) تبعیت از قوانین و مقررات

ب) اجرای بودجه

پ) پاسخگویی مدیریت

### ارزیابی خطر

۵۰- حسابرس باید خطرهای ارائه نادرست اطلاعات با اهمیت را در صورت‌های مالی و معاملات، مانده حساب‌ها و افشاها ارزیابی کند تا مبنایی برای روش‌های حسابرسی فراهم نماید.

۵۱- روش‌های ارزیابی خطر ممکن است شامل:

- استعلام (شامل مصاحبه و تأییدیه خواهی) از مدیریت و کارکنان درون واحد مورد رسیدگی برای این که بتواند به قضاوت حسابرس در شناسایی خطرات ارائه نادرست اطلاعات یا تقلب یا اشتباه کمک نماید.

- روش‌های تحلیلی

- مشاهده و بازرسی

۵۲- حسابرس باید برای اینکه مبنایی برای طراحی و اجرای بهتر روش‌های حسابرسی فراهم شود خطرات تحریفات بااهمیت اطلاعات را در سطح صورت‌های مالی و سطح ادعاهای گروه معاملات، مانده حساب‌ها و افشاها شناسایی و ارزیابی نماید. به این منظور باید:

- خطراتی را که در تمامی فرآیند شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط عملیاتی آن وجود دارد و از طریق آزمون کنترل‌ها که مربوط به خطرات و بررسی گروه معاملات، مانده‌های حساب و افشاها در صورت‌های مالی می‌شود شناسایی نماید.

- خطرات شناسایی شده را ارزیابی می‌نماید که آیا به صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل مرتبط هستند؟ و آیا می‌توانند به شکل بالقوه تعداد زیادی از ادعاها را تحت تأثیر قرار دهند؟

- با توجه به سطح اهمیت اطلاعات، احتمال ارائه نادرست اطلاعات را بررسی نماید.
- ۵۳ - به عنوان بخشی از فرآیند ارزیابی خطر، حسابرس باید بر اساس قضاوت حرفه‌ای تعیین نماید که خطرات شناسایی شده با اهمیت هستند. در قضاوت پیرامون این موضوع، باید اثر کنترل‌های تعیین شده مرتبط با خطر مزبور نادیده گرفته شود. پس از اینکه خطر با اهمیت تشخیص داده شده، باید حداقل موارد زیر بررسی شود:
  - آیا خطر، خطر حاصل از تقلب است؟
  - آیا خطر، مرتبط با پیشرفت‌ها و مسائل جدید در حوزه حسابداری و اقتصاد یا دیگر موضوعاتی از این قبیل می‌شود که مستلزم توجه خاص است؟
  - آیا خطر مرتبط با پیچیدگی معاملات می‌باشد؟
  - آیا خطر مرتبط با انجام معاملات با اهمیت با اشخاص وابسته وجود دارد؟
  - میزان بی‌طرفی در روش‌های اندازه‌گیری اطلاعات مالی مرتبط با خطر به خصوص روش‌هایی که دامنه وسیعی از نااطمینانی اندازه‌گیری را در بر دارد.
  - آیا خطر مربوط به معاملات با اهمیتی است که در شرایط عادی یا غیر عادی خارج از واحد مورد رسیدگی روی داده‌اند؟
  - آیا خطر بر موضوع رعایت قوانین و مقررات تأثیر می‌گذارد؟
- ۵۴ - تعیین و ارزیابی خطر تحریفات با اهمیت در سطح صورت‌های مالی و ادعاها و کنترل‌های مربوط که حسابرس از آن‌ها شناخت کسب نموده است باید مستندسازی شوند.

### واکنش به خطرهای ارزیابی شده

- ۵۵ - حسابرس باید به واکنش مناسبی در قبال خطرهای ارزیابی شده ناشی از تحریف‌های با اهمیت اطلاعات در صورت‌های مالی داشته باشد.
- ۵۶ - واکنش به خطرهای ارزیابی شده، شامل طراحی روش‌های حسابرسی برای مواجهه با خطرهای مزبور همچون اجرای آزمون‌های محتوا و کنترل است. آزمون‌های محتوا شامل آزمون جزئیات و تحلیل محتوایی معاملات، مانده‌های حساب و موارد افشا شده، می‌شود.

۵۷- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌گردد که برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح ادعاها مناسب باشد. در طراحی روش‌های ضروری حسابرسی، حسابرس باید دلایلی برای خطرهای ارزیابی شده، تحریف‌های بااهمیت در سطح ادعاهای مربوط به هر طبقه معاملات، مانده حساب‌ها و افشا ارائه نماید. چنین دلایلی شامل خطر ذاتی و خطر کنترلی معاملات است.

۵۸- آزمون خطر کنترل مستلزم این است که حسابرس شواهدی برای اثربخش بودن کنترل‌ها تهیه کند (به این دلیل که حسابرس در نظر دارد بر اثربخشی کنترل‌ها زمانی که ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آزمون‌های محتوا را تعیین می‌کند، اتکا نماید).

۵۹- آزمون‌های کنترل با هدف جمع‌آوری مناسب و کافی شواهد طراحی و اجرا می‌گردند، بنابراین حسابرس باید در نظر داشته باشد که اعتماد بیشتر به اثربخشی کنترل‌ها، مستلزم دستیابی به شواهد متقاعدکننده‌تری است.

۶۰- حسابرس باید روش‌های مناسبی را برای هر طبقه از معاملات، مانده حساب‌ها و ارائه نادرست اطلاعات مهم، بدون توجه به خطرهای ارزیابی شده طراحی و اجرا نماید.

۶۱- حسابرس باید همواره برخی آزمون‌های محتوا را بدون در نظر گرفتن اینکه کنترل‌ها آزمون شده‌اند اجرا نماید. علاوه بر این، اگر حسابرس تشخیص داده باشد که خطر ارائه نادرست اطلاعات، معنی‌دار است باید آزمون‌های محتوای جزئیات را انجام دهد.

۶۲- ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی بر مبنای توجه به مخاطرات ارزیابی شده از تحریف‌های بااهمیت در سطح ادعاها تعیین می‌گردد. در طراحی روش‌های ضروری حسابرسی، حسابرس بایستی علل خطر تحریف‌های بااهمیت را در سطح ادعاهای مربوط به هر طبقه از معاملات، مانده حساب‌ها و افشاها بررسی کند. علل مذکور ممکن است ناشی از خطر ذاتی معاملات (احتمال تحریف بااهمیت مربوط به ویژگی‌های خاص طبقه معاملات، مانده حساب‌ها یا افشاها) و خطر کنترلی (با در نظر گرفتن خطر ارزیابی شده کنترل‌های مربوط) باشد.

۶۳- آزمون خطر کنترل مستلزم این است که حسابرس شواهدی در خصوص عمل نمودن کنترل‌ها به صورت اثر بخش تهیه کند.

### ملاحظات مربوط به تقلب در حسابرسی مالی

۶۴- حسابرس باید خطر تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی ناشی از تقلب را شناسایی و ارزیابی، شواهد حسابرسی مناسب و کافی درباره خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب را جمع‌آوری نماید و به طور مناسب با تقلب یا موارد مشکوک به تقلب شناسایی شده در جریان حسابرسی برخورد نماید.

۶۵- مسئولیت اولیه برای جلوگیری و کشف تقلب بر عهده رئیس دستگاه مورد رسیدگی و یا افرادی که از طرف او مأمور شده‌اند یا امور به ایشان تفویض شده است، می‌باشد. اما حسابرس مسئول این است که اطمینان معقولی نسبت به عاری بودن صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل از هر نوع تحریف با اهمیت، ناشی از اشتباه یا تقلب، کسب نماید.

۶۶- انتظار می‌رود علیرغم تجارب پیشین در خصوص صداقت و درستکاری مدیریت، حسابرس تردید حرفه‌ای را در تمامی فرآیند حسابرسی بکار گیرد و حسابرسی را با احتمال تحریف با اهمیت ناشی از تقلب در سطح صورت‌های مالی و سطح ادعاها مربوط به طبقات معاملات، مانده‌های حساب و افشاها، بکار گیرد. هنگامی که حسابرس روش‌های ارزیابی خطر و فعالیت‌های مرتبط را اجرا می‌نماید تا از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شناخت به دست آورد، باید در جستجوی دستیابی به اطلاعاتی باشد که می‌تواند در تعیین خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب مورد استفاده قرار گیرد.

۶۷- حسابرسان باید در اطلاع رسانی موارد تقلب به اشخاص خارج از واحد مورد رسیدگی مطابق قوانین و مقررات و روش‌های دیوان محاسبات کشور عمل نمایند.

### تداوم فعالیت

۶۸- صورت‌های مالی به طور عادی بر این فرض تهیه می‌شوند که واحد مورد رسیدگی دارای فعالیت است و به فعالیت خود ادامه خواهد داد مگر اینکه قانونگذار و مراجع ذیصلاح تصمیم گرفته باشد تا واحد مورد رسیدگی را منحل یا ادغام نماید و عملیات آن را متوقف سازد.

۶۹- حسابرس باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی را درباره تناسب استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه و ارائه صورت‌های مالی به جمع‌آوری نماید و به این نتیجه برسد که واحد مورد رسیدگی توانایی ادامه فعالیت دارد، اما اگر صورت‌های مالی بر اساس فرض تداوم فعالیت تهیه شده باشند و بر اساس قضاوت حسابرس، فرض تداوم فعالیت مناسب نباشد، باید اظهار نظر مردود بیان شود. اگر حسابرس

به این نتیجه برسد که فرض تداوم فعالیت، در صورت‌های مالی به صورت رضایت‌بخش افشا شده است، اما عدم اطمینان با اهمیت وجود دارد، حسابرس باید اظهارنظر مشروط ارائه نماید که شامل بند تاکید بر موضوع می‌شود.

۷۰- در زمان اجرای روش‌های ارزیابی خطر، حسابرس باید این موضوع توانایی واحد مورد رسیدگی برای تداوم فعالیت را بررسی نماید. به این منظور، حسابرس باید دو عامل زیر که مجزا هستند اما گاهی اوقات هم پوشانی دارند را آزمون کند:

- خطرهایی که بیشتر معمول است و ناشی از تغییر در سیاست‌ها می‌باشد (برای مثال، هنگام تغییر در دولت)
- خطرهایی که کمتر معمول است: خطر عملیاتی (برای مثال، در مواردی که واحد مورد رسیدگی از توانایی لازم برای ادامه فعالیت در سطح موجود برخوردار نباشد).

### ملاحظات مربوط به قوانین و مقررات در حسابرسی مالی

۷۰- حسابرس باید خطرات تحریف‌های با اهمیت مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات را تعیین نماید. تعیین چنین خطرهایی براساس شناخت کلی از محیط نظارتی و قانونی ناظر بر عملیات دستگاه مورد رسیدگی حاصل می‌شود. بنابراین، حسابرس باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی را پیرامون پیروی از قوانین و مقررات که تأثیر مهم در تعیین مقادیر با اهمیت و افشاها در صورت‌های مالی دارند، جمع‌آوری نماید.

۷۲- حسابرس باید اطمینان معقول حاصل نماید که صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه کامل با رعایت قوانین و مقررات تنظیم و عاری از هر گونه تحریف با اهمیت، تقلب و اشتباه، هستند.

۷۳- ممکن است دستگاه اجرایی دارای قوانین و مقررات خاصی باشد که بر صورت‌های مالی اثر مستقیم بگذارد. اغلب، چارچوب گزارشگری مالی شامل اطلاعاتی پیرامون اثرات مالی قوانین و مقررات مذکور نیز می‌باشد. هنگامی که صورت‌های مالی چنین اطلاعاتی را در بر داشته باشد، حسابرس باید قوانین و مقررات خاصی را که می‌تواند صورت‌های مالی را مستقیم یا غیر مستقیم تحت تأثیر قرار دهد، لحاظ نماید.

۷۴- اطلاع‌رسانی مواردی که بیانگر عدم رعایت قوانین و مقررات است، مطابق قوانین و مقررات و رویه‌های دیوان محاسبات کشور صورت پذیرد.

## شواهد حسابرسی

- ۷۵- حسابرس باید روش‌های حسابرسی را به شیوه‌ای اجرا نماید تا بتواند شواهد حسابرسی مناسب و کافی جمع‌آوری نماید، زیرا شواهد حسابرسی مبنای اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس را شکل می‌دهند.
- ۷۶- شواهد حسابرسی باید مناسب و کافی باشند. کفایت معیاری است که شواهد را از بعد کمی مورد سنجش قرار می‌دهد، در حالیکه مناسب بودن به کیفیت شواهد مربوط می‌شود که اشاره به مربوط بودن و قابل اعتماد بودن شواهد دارد.
- ۷۷- شواهد حسابرسی باید مناسب و کافی و به موقع باشند. حسابرس باید هر دو عامل مربوط بودن و قابل اعتماد بودن اطلاعات را بررسی نماید تا به عنوان شواهد حسابرسی، از آن بهره‌برد.
- ۷۸- قابل اعتماد بودن شواهد تحت تأثیر ماهیت و منبع آن است و وابسته به شرایط خاصی است که شواهد در آن شرایط جمع‌آوری شده است. در خصوص قابل اعتماد بودن شواهد نکات زیر را باید در نظر گرفت:
- شواهد زمانی قابلیت اعتماد بیشتری دارند که از منابع مستقل بیرون از واحد مورد رسیدگی جمع‌آوری شده باشد.
  - هنگامی که کنترل‌های مربوط مؤثر باشند شواهدی که از درون واحد مورد رسیدگی به دست می‌آید قابلیت اعتماد بیشتری دارد.
  - شواهدی که مستقیماً به وسیله حسابرس به دست آمده از شواهدی که غیر مستقیم یا بوسیله استنباط حاصل شده است، قابلیت اعتماد بیشتری دارد.
  - شواهدی بیشتر قابل اعتماد است که به شکل مستند، خواه به شکل کاغذی، الکترونیک، و یا دیگر ابزارهای جمع‌آوری شواهد گردآوری شده باشد. برای مثال، صورت‌جلسه مکتوب از یک جلسه مطمئن‌تر از گزارش شفاهی آن است.
  - شواهدی که از طریق مستندات اصلی حاصل شده است از شواهدی که از طریق رونوشت‌ها یا تصاویر نامه‌ها تهیه شده مطمئن‌تر است.
- ۷۹- شواهدی که از منابع مختلف جمع‌آوری می‌شوند از شواهدی که صرفاً از یک منبع جمع‌آوری می‌شود مطمئن‌تر است. جمع‌آوری شواهد از منابع مختلف امکان آن را فراهم می‌کند تا شواهدی که قابل اعتماد نیستند، شناسایی گردد.

۸۰- شواهد حسابرسی ممکن است از طریق آزمون ثبت‌های حسابداری به دست آید. همینطور اطلاعاتی که ادعاهای مدیریت را تأیید یا نقض می‌نماید باید مورد توجه قرار گیرد. در مورد صورت‌های مالی، مدیریت ممکن است اعلام نماید که معاملات و رویدادها با توجه به قوانین و مقررات یا به دستور مرجع قانونی انجام گرفته است، در اینگونه موارد، موضوع باید به نحو مطلوب مورد توجه قرار گیرد.

۸۱- روش‌های کسب شواهد حسابرسی شامل موارد زیر است:

- واریس سوابق و مدارک
- مشاهده
- پرس و جو
- تأییدیه خواهی
- محاسبه مجدد
- اجرای مجدد
- روش‌های تحلیلی

۸۲- در صورتیکه براساس قوانین و مقررات، روش‌های مشخصی برای شواهد تعیین می‌گردد یا نوع خاصی از شواهد بیان می‌شود، حسابرسان باید با روش‌های مزبور که پیش نیازهای اضافی مربوط به شواهد حسابرسی را توصیف می‌نماید آشنا باشند، زیرا این پیش نیازها برای این طراحی شده‌اند تا اطمینان حاصل گردد که قوانین و مقررات اجرا می‌گردد.

### رویدادهای بعد از صورت‌های مالی

۸۳- حسابرس باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی را درباره همه رویدادهایی که بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ گزارش حسابرسی رخ داده و نیاز به تعدیل و افشا در صورت‌های مالی دارند جمع‌آوری نماید.

۸۴- روش‌های حسابرسی باید در نزدیک‌ترین زمان ممکن به گزارش حسابرسی اجرا گردد و فاصله زمانی بین تاریخ صورت‌های مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی را پوشش دهد. انتظار نمی‌رود تا حسابرس روش‌های حسابرسی اضافی را در خصوص موضوعاتی که روش‌های حسابرسی قبلی، نتیجه‌گیری‌های رضایت بخشی را فراهم آورده است اجرا نماید. صورت‌های مالی ممکن است پی در پی تحت تأثیر انواع



معین رویدادها قرار گیرد (آنهایی که بعد از تاریخ صورت‌های مالی اتفاق می‌افتد). به طور معمول، دو رویداد قابل شناسایی است:

- رویدادهایی که شواهد مربوط به شرایطی را فراهم می‌سازد که در تاریخ صورت‌های مالی وجود دارد.
- رویدادهایی که شواهد مربوط به شرایطی را فراهم می‌سازد که بعد از تاریخ صورت‌های مالی به وجود می‌آیند.

۸۵- در مورد رویدادهای بعد از تاریخ صورت‌های مالی، روش‌های کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- استعلام از مدیریت
- توجه دقیق به صورت جلسات
- توجه دقیق به تازه‌ترین صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای
- درک فرآیندهای ایجاد شده توسط مدیریت به منظور کسب اطمینان از شناسایی رویدادهای بعدی
- توجه به قوانین و مقرراتی که می‌توانند مؤثر باشند.

۸۶- حسابرس نسبت به اجرای روش‌های حسابرسی بعد از تاریخ گزارش حسابرسی درخصوص صورت‌های مالی تعهدی ندارد. اما اگر حسب موضوعیت، بعد از تاریخ گزارش حسابررس و قبل از انتشار صورت‌های مالی، حسابرس از موضوعی آگاه شود که در تاریخ گزارش حسابررس، این موضوع مشخص نبوده و افشای آن باعث بهبود گزارش حسابررس می‌شود، باید اقدام مناسب اتخاذ گردد. در اتخاذ اقدام مناسب، به موارد زیر نیز توجه می‌شود:

- برگزاری جلسه پیرامون موضوع با مدیریت یا با افرادی که مأمور شده‌اند.
- بررسی موضوع اصلاح صورت‌های مالی با توجه به رویداد مربوط و در صورت نیاز به اصلاح، استعلام از مدیریت در خصوص تدابیر اتخاذ شده برای اصلاح صورت‌های مالی

## ارزیابی تحریفها

۸۷- حسابرس، باید تحریفهایی را که در طی دوره حسابرسی شناسایی شده‌اند به شکل کامل ثبت نماید و به مدیریت و یا آنهایی که از سوی او مأمور شده‌اند یا امور به ایشان تفویض شده است، انتقال دهد.

۸۸- تحریفهای اصلاح نشده از طرف دستگاه اجرایی از حیث اهمیت به شکل انفرادی یا جمعی باید ارزیابی گردد تا تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرس مشخص شود.

۸۹- حسابرس باید اصلاح تحریفها را از مدیریت درخواست و اگر مدیریت از اصلاح بعضی یا همه تحریفهایی که اعلام شده اجتناب ورزد، باید به دنبال چرایی این موضوع باشد و دلیل امتناع مدیریت را مشخص نماید و تحریفهای با اهمیت اصلاح نشده در طبقات معاملات، مانده حسابها یا افشاها را شناسایی کرده، طبق قوانین و مقررات به مراجع ذیربط گزارش نماید.

۹۰- تحریفهایی که آشکارا جزئی و بی اهمیت هستند نیاز به گزارش ندارند، مگر جاییکه حسابرس بر اساس قوانین و مقررات ملزم است تا همه موارد تحریف را گزارش نماید. حسابرس باید تعیین نماید آیا تحریفهای اصلاح نشده به تنهایی و یا در مجموع با اهمیت هستند؟  
همچنین موارد زیر باید بررسی شود:

- اثر تحریفها بر صورت‌های مالی به عنوان مجموعه کامل و همچنین طبقات خاص معاملات، مانده حسابها یا افشاها و همچنین میزان و ماهیت تحریف و شرایط خاص وقوع آنها.
- اثر تحریفهای اصلاح نشده دوره‌های قبل بر روی صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل و همچنین طبقات مربوط به معاملات، مانده حسابها یا افشاها.

## اظهارنظر حسابرس

۹۱- حسابرس باید اظهارنظر مکتوبی را بر اساس یافته‌های حاصل از شواهد حسابرسی با این مضمون که صورت‌های مالی به عنوان مجموعه کامل، بر طبق قوانین و مقررات و معیارهای گزارشگری مالی تهیه شده‌اند، ارائه نماید.

۹۲- اهداف حسابرسی مالی در بخش دولتی اغلب گسترده تر (فراتر) از بیان یک اظهارنظر با مضمون تهیه صورت‌های مالی از همه جنبه‌های با اهمیت مطابق چارچوب‌های گزارشگری مالی، است. قوانین

و مقررات می‌تواند حاوی موضوعاتی باشد که با اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی از نظر اهمیت برابر باشند. این موضوعات ممکن است شامل حسابرسی و گزارشگری مسئولیت‌های مربوط باشد.

۹۳- حسابرس در زمان اظهار نظر باید به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل عاری از اطلاعات نادرست با اهمیت، چه به صورت تقلب و چه به صورت اشتباه باشند و نتیجه‌گیری باید با توجه به موارد ذیل صورت گیرد:

(الف) آیا شواهد مناسب و کافی به دست آمده است؟

(ب) آیا ارائه اطلاعات نادرست اصلاح نشده به طور انفرادی یا به شکل جمعی با اهمیت هستند؟

(ج) ارزیابی‌های حسابرسی از نکات زیر به هنگام اظهار نظر:

• آیا صورت‌های مالی از همه جنبه‌های با اهمیت مطابق معیارهای گزارشگری مالی و قوانین و مقررات تهیه شده‌اند؟

• آیا صورت‌های مالی به اندازه کافی رویه‌های مهم حسابداری را که انتخاب و به کار گرفته شده‌اند افشا می‌نماید؟

• آیا رویه‌های حسابداری انتخاب شده، سازگار با معیارهای گزارشگری مالی و متناسب با آن هستند؟

• آیا برآوردهای حسابداری صورت پذیرفته از سوی مدیریت معقول و منطقی هستند؟

• آیا اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل درک هستند؟

• آیا صورت‌های مالی، اطلاعات را به طور رضایت‌بخشی افشا می‌نماید تا استفاده‌کنندگان مورد نظر قادر باشند تأثیر معاملات و رویدادهای مهم را روی اطلاعات صورت‌های مالی درک کنند؟

• آیا عناوین و عبارات استفاده شده در صورت‌های مالی، مناسب عنوان هر یک از صورت‌های مالی است؟

• آیا صورت‌های مالی به قدر کافی منطبق با معیارهای گزارشگری مالی می‌باشد؟

(د) آیا صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست از نظر ساختار و محتوا، بی‌طرفانه و منصفانه تهیه شده‌اند؟

## شکل اظهارنظر

۹۴- اگر حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی از همه جنبه‌های با اهمیت، بر طبق قوانین و مقررات و معیارهای مربوط تهیه شده است باید اظهارنظر قابل قبول ارائه نماید. اما اگر حسابرس نتیجه‌گیری نماید که بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده، صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل، دارای اطلاعات نادرست می‌باشد، باید اظهارنظر مندرج در گزارش را طبق بخش تعیین نوع تعدیل اظهار نظر حسابرس (بندهای ۹۷ تا ۱۰۰) تعدیل نماید.

## عناصر الزامی گزارش حسابرس

۹۵- گزارش حسابرس باید به شکل مکتوب و دارای قسمت‌های ذیل باشد:

۱- عنوانی که مشخص نماید گزارش متعلق به حسابرس مستقل است.

۲- داشتن آدرس دقیق و مشخص از محیط کار حسابرسی.

۳- بند مقدمه که شامل موارد زیر باشد:

الف) عنوان دستگاه اجرایی که صورت‌های مالی متعلق به آن می‌باشد.

ب) بیان این موضوع که صورت‌های مالی رسیدگی شده است.

پ) عنوان مشخص هر صورت مالی

ت) رویه‌های حسابداری با اهمیت که در دستگاه مورد رسیدگی بکار گرفته شده و اطلاعات توضیحی مربوط به آن‌ها

ث) تاریخ و دوره زمانی صورت‌های مالی واحد

۴- قسمتی با عنوان "مسئولیت مدیریت در قبال صورت‌های مالی" که نشان دهد مدیریت، مسئول ارائه صورت‌های مالی بر طبق چارچوب گزارشگری مالی و همچنین مسئول کنترل‌های داخلی جهت ممانعت از تحریف با اهمیت، تقلب و اشتباه می‌باشد.

۵- قسمتی دیگر با عنوان "مسئولیت حسابرس" که نشان می‌دهد، مسئولیت حسابرس، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی است و حسابرسی را به عنوان فعالیتی توصیف می‌نماید که روش‌هایی در بردارد تا شواهد حسابرسی درباره مقادیر و افشای اطلاعات در صورت‌های مالی جمع‌آوری نماید. همچنین تصریح

می‌شود که روش‌های انتخاب شده وابسته به قضاوت حسابرس است.

۶- قسمتی با عنوان "اظهار نظر" که باید عین یکی از عبارات زیر در زمان ارائه اظهار نظر مقبول پیرامون صورت‌های مالی که بر اساس استانداردها و معیارهای گزارشگری مالی و قوانین و مقررات ناظر بر آن تهیه و ارائه شده است، درج گردد.

• صورت‌های مالی، از همه جنبه‌های با اهمیت، مطابق قوانین و مقررات و معیار گزارشگری تهیه و به نحو مطلوب ارائه شده است.

• صورت‌های مالی تصویری صحیح و منصفانه از اطلاعات ارائه می‌کنند و طبق چارچوب گزارشگری مالی تهیه و ارائه شده‌اند.

• هنگامی که اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی قابل قبول باشد، اظهار نظر حسابرس باید بدین نحو باشد که صورت‌های مالی از همه جنبه‌های با اهمیت، بر اساس استانداردهای حسابداری و معیارهای گزارشگری مالی تهیه و ارائه شده‌اند.

۷- در صورت لزوم و یا به تشخیص حسابرس، بخشی با عنوان "گزارش مربوط به سایر الزامات قانون و مقررات" در نظر گرفته شود و در آن به مسئولیت‌های گزارشگری حسابرسی که فراتر از گزارش حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشد، پرداخته شود.

#### ۸- امضای حسابرس

۹- تاریخی که در آن تاریخ، جمع‌آوری شواهد مناسب و کافی توسط حسابرس تکمیل شده باشد و مبنای اظهار نظر حسابرسی صورت‌های مالی قرار گرفته است.

۱۰- محل فعالیت حسابرس در دیوان محاسبات کشور

### تعدیل اظهار نظر حسابرس

۹۶- اگر حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل عاری از تحریف نیستند، یا اگر حسابرس قادر نمی‌باشد تا شواهد حسابرسی مناسب و کافی را به دست آورد تا نتیجه بگیرد که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه کامل عاری از تحریف نیست، باید اظهار نظر موجود در گزارش حسابرس را اصلاح و یا تعدیل نماید. حسابرسان ممکن است سه نوع اظهار نظر تعدیل شده را انتشار دهند: اظهار نظر مشروط، اظهار نظر مردود و عدم اظهار نظر.

### تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده

۹۷- تصمیم در مورد اینکه آیا نوع اظهارنظر تعدیل شده مناسب است بستگی دارد به اینکه:

- ماهیت موضوعی که باعث تعدیل شده است؛ آیا صورتهای مالی حاوی تحریفهای با اهمیت است یا به گونه‌ای است که حسابرس نمی‌تواند شواهد کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف با اهمیت جمع‌آوری نماید.
  - قضاوت حسابرس درباره دامنه و میزان آثار احتمالی موضوع موجب تعدیل بر صورتهای مالی.
- ۹۸- حسابرس در صورتی اظهارنظر مشروط ارائه می‌نماید که:

الف) با جمع‌آوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی، به این نتیجه برسد که تحریفها به تنهایی یا در مجموع نسبت به صورتهای مالی، با اهمیت هستند، ولی فراگیر نمی‌باشند.

ب) حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی نیست اما به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می‌تواند با اهمیت باشد ولی فراگیر نیست.

۹۹- حسابرس زمانی اظهارنظر مردود ابراز می‌نماید که با داشتن شواهد حسابرسی مناسب و کافی، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنهایی یا در مجموع نسبت به صورتهای مالی بااهمیت و فراگیر (اساسی) است.

۱۰۰- حسابرس زمانی از ابراز نظر خودداری می‌نماید که قادر نبوده است شواهد حسابرسی مناسب و کافی جمع‌آوری نماید. اگر بعد از پذیرش کار حسابرسی، حسابرس از این موضوع آگاه گردد که مدیریت محدودیتی را بر حوزه حسابرسی تحمیل نموده است که حسابرس احتمال می‌دهد این موضوع منتج به اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر درخصوص صورتهای مالی می‌گردد، حسابرس باید درخواست دهد که مدیریت این محدودیت را مرتفع نماید.

### بندهای تاکید بر موضوعات در گزارش حسابرس

۱۰۱- اگر حسابرس تشخیص دهد، ضروری است توجه استفاده‌کنندگان را به موضوع با اهمیت که در صورتهای مالی ارائه شده، معطوف نماید و شواهد مناسب و کافی وجود دارد که این موضوع اساساً در صورتهای مالی اشتباه گزارش یا اظهار نشده است، حسابرس باید موضوع را به عنوان یک بند تأکیدی در گزارش حسابرس بگنجانند. بندهای تأکیدی بر یک موضوع باید تنها به اطلاعات ارائه شده یا آشکار

شده در صورت‌های مالی برگردد.

۱۰۲- بند تاکید بر موضوع باید:

- بلافاصله بعد از اظهارنظر قرار گیرد.
- استفاده از عنوان "تاکید موضوع" یا عنوان مناسب دیگر.
- به موضوعات مورد تاکید به وضوح ارجاع داده شود و پیرامون این موضوع که در کدام بخش صورت‌های مالی، افشا به همراه توضیحات کامل صورت گرفته است، توضیح لازم داده شود.
- تصریح گردد که اظهارنظر حسابرسان از بابت موضوعی که مورد تاکید قرار گرفته، تعدیل نشده است.
- ۱۰۳- اگر حسابرسان بر اساس قضاوت حرفه‌ای تشخیص دهد که اعلام موضوعی ضرورت دارد (به استثنای آن‌هایی که در صورت‌های مالی ارائه شده‌اند که مرتبط با منافع استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی است) و از نظر قوانین و مقررات منعی وجود نداشته باشد، باید مطالب مذکور با عنوان "سایر موارد" یا عنوان مناسب دیگر بلافاصله بعد از اظهارنظر و بند تاکیدی، گزارش شود.

### اطلاعات مقایسه‌ای و صورت‌های مالی مقایسه‌ای

۱۰۴- اطلاعات مقایسه‌ای اشاره به مقادیر و افشاهای صورت گرفته در صورت‌های مالی مربوط به یک یا چند دوره زمانی دارد. حسابرسان باید پیرامون وجود اینگونه اطلاعات بر اساس چارچوب‌های گزارشگری و همچنین طبقه‌بندی صحیح آن‌ها اعلام نظر نماید. برای دستیابی به این هدف، موارد زیر باید ارزیابی شود:

- آیا اطلاعات مقایسه‌ای با مقادیر و افشاهای دیگری که در دوره قبلی ارائه شده‌اند مطابقت دارند؟
- آیا رویه‌های حسابداری در اطلاعات مقایسه‌ای با آن‌هایی که در دوره جاری به کار گرفته شده‌اند سازگار هستند؟
- اگر تغییراتی در رویه‌های حسابداری صورت گرفته، آیا این تغییرات به شکل درستی لحاظ شده‌اند و به قدر کافی ارائه و افشاکننده اطلاعات هستند؟
- ۱۰۵- اگر حسابرسان در دوره جاری، از موارد تحریف با اهمیت در اطلاعات مقایسه‌ای آگاه شود، باید روش‌های حسابرسی اضافی را برای تهیه شواهد کافی اجرا نماید.

۱۰۶- اطلاعات مقایسه‌ای ممکن است در قالب ارقام مقایسه‌ای که جزء لاینفک صورت‌های مالی دوره جاری محسوب می‌گردند ارائه شود و صرفاً پیرامون مقادیر و اطلاعات افشا شده دوره جاری باشند. در هنگام ارائه اطلاعات مزبور، نباید به آن‌ها در اظهارنظر حسابرس اشاره‌ای شود مگر در موارد زیر:

- چنانچه گزارش حسابرسی در دوره قبلی، اظهارنظر مشروط، عدم اظهارنظر یا اظهارنظر مردود بوده و موارد مطرح شده در گزارش حسابرس که قبلاً منتشر شده است، اصلاح نشده باشند، حسابرس باید اظهارنظر مشروط یا مردود در خصوص صورت‌های مالی دوره جاری با توجه به اطلاعات مزبور ارائه نماید.

- اگر حسابرس شواهدی کسب نماید که موید وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی دوره قبل با اظهارنظر مقبول باشد، و ارقام مربوط تصحیح نشده باشد یا افشاهای مناسب صورت نگرفته باشد، حسابرس باید اظهارنظر مشروط یا مردود نسبت به صورت‌های مالی دوره جاری ارائه نماید.

- اگر صورت‌های مالی دوره قبلی حسابرسی نشده‌اند، حسابرس باید در بند سایر موارد به موضوع اشاره نماید.

- اگر صورت‌های مالی مقایسه‌ای ارائه شده باشد، حسابرس باید به دوره‌ای که صورت‌های مالی تهیه شده اظهارنظر نماید.

۱۰۷- در مواردی که اظهارنظر حسابرس در سال جاری در مورد اقلام سال قبل با اظهارنظر سال قبل متفاوت است، حسابرس باید دلایل تفاوت را در بند سایر موارد بیان نماید.

۱۰۸- اگر صورت‌های مالی دوره توسط شخصی دیگر حسابرسی شده باشد، علاوه بر اظهارنظر صورت‌های مالی دوره جاری، حسابرس باید در بند سایر موارد زیر را بیان نماید:

- صورت‌های مالی دوره گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است.

- تاریخ گزارش قبلی

۱۰۹- اگر حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی دوره قبلی که حسابرس پیشین بدون تعدیل گزارش کرده، حاوی تحریف‌های با اهمیت است، حسابرس باید تحریف‌ها را به مدیریت و آن‌هایی که از طرف وی مأمور شده‌اند منعکس نماید. اگر صورت‌های مالی دوره قبلی اصلاح شده باشد و حسابرس پیشین موافقت نماید تا یک گزارش جدید پیرامون صورت‌های مالی اصلاح شده صادر نماید، حسابرس باید صرفاً در مورد دوره فعلی اظهارنظر نماید.



## مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده

۱۱۰- حسابرس باید سایر اطلاعات را به منظور شناسایی مغایرت‌های با اهمیت یا اطلاعات ارائه شده با اهمیت در ارتباط با واقعیت صورت‌های مالی حسابرسی شده، بررسی نماید. اگر به هنگام بررسی اطلاعات دیگر، حسابرس مغایرتی با اهمیت یا اطلاعات با اهمیتی را شناسایی نماید، اقدامی که حسابرس می‌بایستی اتخاذ نماید ممکن است تعدیل اظهارنظر حسابرس، مطلع نمودن مدیریت دستگاه اجرایی یا درج در بند سایر موارد باشد.

## ملاحظات خاص - حسابرسی صورت‌های مالی ارائه شده طبق چارچوب‌های با هدف خاص

۱۱۱- حسابرس باید قابل قبول بودن چارچوب‌های گزارشگری مالی را که بر اساس آن صورت‌های مالی تهیه و ارائه شده است، مشخص نماید. در حسابرسی صورت‌های مالی با هدف خاص، حسابرس باید شناختی از موارد زیر داشته باشد:

- اهداف تهیه صورت‌های مالی
- استفاده‌کنندگان مد نظر گزارشگری
- اقداماتی که مدیریت انجام می‌دهد تا تعیین نماید که چارچوب گزارشگری مالی، قابل قبول است.
- ۱۱۲- در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی با هدف خاص، حسابرس باید تعیین نماید که آیا شرایط کار حسابرسی، به ملاحظه خاصی نیاز دارد یا خیر؟
- ۱۱۳- در هنگام اظهارنظر و گزارشگری پیرامون صورت‌های مالی با هدف خاص، حسابرس باید از همان پیش‌نیازهایی که برای صورت‌های مالی با هدف عمومی به کار گرفته است، پیروی نماید. گزارش حسابرس پیرامون صورت‌های مالی با هدف خاص باید:
- هدفی را که بر اساس آن صورت‌های مالی آماده شده‌اند توصیف نماید.
- برای ارزیابی قابل استفاده بودن معیارهای گزارشگری مالی، مسئولیت مدیریت و شاخص‌های آن مشخص گردد.

۱۱۴- حسابرس موضوع تهیه صورت‌های مالی بر اساس چارچوب با هدف خاص و مناسب نبودن آن

برای سایر اهداف را باید در یک بند جداگانه و به عنوان بند تأکیدی در گزارش تصریح نماید.

## ملاحظات خاص - حسابرسی یکی از صورت‌های مالی و یا یک قلم خاص از صورت‌های مالی

۱۱۵- در مورد حسابرسی یکی از صورت‌های مالی یا یک قلم خاص از صورت‌های مالی، حسابرس باید در ابتدا تعیین نماید که آیا حسابرسی قابل اجرا است؟ در این موارد، اصول بنیادی، برای حسابرسی یکی از صورت‌های مالی یا یک قلم خاص نیز به کار گرفته می‌شود، بدون توجه به اینکه حسابرس مشغول حسابرسی صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی است. اگر حسابرس مشغول حسابرسی مجموعه صورت‌های مالی به طور کامل نمی‌باشد، باید تعیین نماید آیا حسابرسی یکی از صورت‌های مالی یا یک قلم خاص، بر اساس اصول بنیادی امکان‌پذیر است؟

۱۱۶- حسابرس باید تعیین نماید که آیا کاربرد استانداردهای حسابداری و چارچوب گزارشگری مالی منتج به ارائه گزارش به نحوی که افشای کافی را فراهم سازد، خواهد شد؟ و همچنین موجب کسب شناخت از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی یا اقلام مندرج در آن و اثر معاملات و رویدادهای با اهمیت توسط استفاده‌کنندگان می‌شود؟

۱۱۷- حسابرس باید موضوع انطباق و سازگاری اظهارنظر به عمل آمده با مبانی و پیش‌نیازهای گزارشگری را در نظر داشته باشد.

۱۱۸- اگر حسابرس مسئول تهیه گزارش برای صورت مالی مجزا، یا قلم خاص از صورت‌های مالی در رابطه با حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی است، حسابرس باید اظهارنظر مجزا برای هر کار حسابرسی ارائه نماید.

۱۱۹- اگر اظهارنظر در گزارش حسابرس پیرامون صورت‌های مالی کامل واحد مورد رسیدگی، تعدیل شده است، یا گزارش بند تأکیدی یا بند دیگری را در بردارد، حسابرس باید اثری را که این بند ممکن است روی گزارش حسابرس و روی صورت‌های مالی مجزا یا قلم خاص از صورت‌های مالی داشته باشد تعیین نماید. حسابرس باید اظهارنظر را تعدیل نماید و یا با درج بند تأکیدی در گزارش حسابرس درباره صورت‌های مالی یا قلم خاص صورت مالی اظهارنظر نماید.

۱۲۰- اگر حسابرس نتیجه‌گیری نماید که ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر درباره

مجموعه صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی ضرورت دارد، ممکن است اظهارنظر حسابرسی مقبول پیرامون صورت مالی مجزا یا قلم خاص از آن ارائه ننماید. این موضوع به این دلیل است که اظهارنظر مقبول با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر پیرامون مجموعه صورت‌های مالی در تناقض است.

### ملاحظات مرتبط با حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی (شامل صورت‌های مالی کل دولت)

۱۲۱- اصول این استاندارد برای همه حسابرسی‌های مالی بخش دولتی قابل استفاده است. در موقعیت‌هایی که حسابرس مشغول حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی است، همچون حساب‌های دولت، از پیش نیازهای خاص و ملاحظات مربوط بهره می‌برد. در اینگونه موارد، حسابرس باید بر اساس طرح حسابرسی تلفیقی عمل نماید و برنامه حسابرسی تلفیقی را تدوین و اجرا نماید. اصول شناخت واحد باید شامل شناخت گروه حساب‌ها، اجزاء آن و محیط باشد و در بردارنده کنترل‌های تلفیقی و فرآیندها به صورت یکپارچه باشد. شناخت باید کافی باشد تا شناسایی عناصری که احتمالاً برای صورت‌های مالی تلفیقی با اهمیت هستند تأیید یا بازبینی نماید و خطرات ارائه اطلاعات نادرست با اهمیت را که به خاطر تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی تلفیقی منجر شده، ارزیابی نماید.

۱۲۲- صورت‌های مالی تلفیقی به دلایل زیر مورد بررسی قرار می‌گیرند:

- به جهت اهمیت مالی واحدهای گزارشگر
- به جهت ماهیت خاص یا شرایطی که احتمالاً خطرات مهم اظهارنظر نادرست با اهمیت صورت‌های مالی تلفیقی را در بردارند.
- به جهت اهمیت موضوع که باعث حساسیت عمومی شود، مانند موضوعات امنیت ملی، پروژه‌هایی که منابع مالی آن اهدا شده، یا گزارشگری درآمد بر مالیات.

۱۲۳- در بخش دولتی، تصمیم‌گیری پیرامون این موضوع که عملیات مالی کدام دستگاه اجرایی در صورت‌های مالی تلفیقی درج شود با موقعیت‌های پیچیده و دشوار روبرو است. قوانین و مقررات، معیارها و چارچوب گزارشگری مالی در اینگونه موارد می‌تواند راهنما باشد. در برخی موارد ممکن است معیارها و چارچوب‌های گزارشگری مانع از درج اطلاعات یک دستگاه اجرایی در صورت‌های مالی تلفیقی شود. در چنین مواردی، اگر حسابرس بر این باور باشد که این موضوع منجر به ارائه اشتباه صورت‌های مالی تلفیقی

می‌شود، باید موضوع را بررسی نماید و نتیجه را به مراجع ذی‌صلاح انتقال دهد.

۱۲۴- در موارد مشخص، استانداردهای حسابداری و چارچوب گزارشگری مالی ممکن است راهنمایی خاصی برای شمول یا عدم شمول یک دستگاه اجرایی خاص در صورت‌های مالی تلفیقی فراهم نکند. در چنین مواردی، حسابرس ممکن است در جلسات یا مذاکرات فی‌مابین مدیریت گروه و مدیریت اعضای گروه، در خصوص مطلوبیت شمول اطلاعات مالی واحد گزارشگر در صورت‌های مالی تلفیقی، شرکت نماید.