



استاندارد مستندسازی حسابرسی صورت‌های مالی

مقدمه

۱- این استاندارد رهنمودهایی پیرامون مسئولیت حسابرس نسبت به تهیه مستندات حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی ارائه می‌نماید.

ماهیت و هدف مستندسازی حسابرسی

۲- برای اینکه مستندسازی حسابرسی بیانگر رعایت الزامات این استاندارد و الزامات مستندسازی سایر استانداردهای حسابرسی مربوط باشد، باید دارای شرایط زیر باشد:

الف) شواهدی که حسابرس بر مبنای آن درباره میزان دستیابی به اهداف حسابرسی نتیجه‌گیری کرده است .
ب) شواهدی مبنی بر اینکه حسابرسی بر اساس استانداردها و الزامات قوانین و مقررات برنامه‌ریزی و اجرا شده است.

۳- مستندسازی حسابرسی اهداف زیر را نیز برآورده می‌سازد:

الف) کمک به گروه حسابرسی جهت برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی
ب) کمک به اعضای گروه حسابرسی که مسئول سرپرستی می‌باشند تا بتوانند بر کار حسابرسی نظارت و سرپرستی کنند.

پ) کمک به پاسخگویی گروه حسابرسی

ت) نگهداری سابقه موضوعاتی که برای حسابرسی‌های آتی با اهمیت می‌باشد.

ث) ممکن ساختن انجام بررسی‌های کنترل کیفیت و بازرسی یا رعایت الزامات موضوع قوانین و مقررات کشوری
ج) ممکن ساختن انجام بازرسی‌ها و تحقیق و تفحص‌های خارج از سازمان بر اساس قوانین، مقررات یا سایر الزامات

تاریخ اجرای این استاندارد

۴- این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره آغاز آن بعد از تاریخ می‌باشد، کاربرد دارد.

اهداف

۵- مستندات حسابرسی باید دارای ویژگی‌های زیر باشد:

الف) مبنای کافی و مناسب برای گزارش حسابرس باشد.

ب) شواهدی مبنی بر اینکه حسابرسی بر اساس استانداردها و الزامات مقرر در قوانین و مقررات برنامه‌ریزی و اجرا شده است، ارائه نماید.

تعاریف

۶- واژه‌های بکارفته در این استاندارد به این صورت تعریف می‌شوند:

مستندسازی حسابرسی به ثبت روش و شیوه حسابرسی اجرا شده، شواهد حسابرسی مربوط که جمع‌آوری شده و همچنین نتیجه‌گیری حسابرس، اطلاق می‌شود. (واژه‌هایی چون کاربرد نیز گاهی در این خصوص به کار می‌رود).
پرونده حسابرسی یک یا چند پوشه یا سایر وسایل ذخیره اطلاعات به صورت فیزیکی یا الکترونیکی که در برگزیده سوابق و مستندات یک حسابرسی خاص می‌شود.

حسابرس با تجربه شخصی است که تجربه عملی حسابرسی دارد و از موارد زیر شناخت دارد:

- روش‌های حسابرسی
- استانداردهای حسابرسی و الزامات قوانین و مقررات
- محیط کاری که دستگاه در آن فعالیت می‌کند.
- مسائل حسابرسی و گزارشگری مالی مرتبط با محیط دستگاه اجرایی

الزامات تهیه به موقع مستندات حسابرسی

۷- حسابرس باید مستندات حسابرسی را به موقع تهیه کند. (رک: بند ت - ۱)

مستندسازی روشهای حسابرسی بکار رفته و شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده

شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی

۸- حسابرس باید مستندات حسابرسی را به گونه‌ای تهیه کند که یک حسابرس با تجربه فاقد هر گونه ارتباط با حسابرسی انجام شده بتواند از موارد زیر شناخت کافی کسب نماید: (رک: بندهای ت-۲ لغایت ت-۵ و ت-۱۶ و ت-۱۷)
الف) ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی به کار گرفته شده به منظور انطباق با استانداردها و الزامات قوانین و مقررات (رک: بندهای ت-۶ و ت-۷)
ب) نتیجه روشهای حسابرسی به کار گرفته شده و شواهد حسابرسی بدست آمده
پ) موضوعات با اهمیتی که طی حسابرسی به دست آمده‌اند، نتیجه‌ای که حاصل شده است و قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیتی که در راستای دستیابی نتایج انجام شده است. (رک: بندهای ت-۸ لغایت ت-۱۱)

۹- در راستای مستندسازی ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی به کار گرفته شده، حسابرس باید موارد زیر را

ثبت کند:

- مشخصات ویژه اقلام یا موضوعات خاص آزمون شده (رک: بند ت - ۱۲)

- چه کسی کار حسابرسی را انجام داده است و زمانی که کار تکمیل شده است.

- چه کسی کار حسابرسی انجام شده را بررسی کرده است و زمان و میزان بررسی انجام شده (رک: بند ت - ۱۳)

۱۰- حسابرس باید مذاکرات و موضوعاتی که پیرامون موارد بااهمیت با مدیران دستگاه اجرایی و سایر اشخاص دارای

مسئولیت داشته است مستندسازی نماید، مواردی چون ماهیت موارد بااهمیت مطرح شده، تاریخ انجام مصاحبه و نام فردی که

مصاحبه شده باید درج شود. (رک: بند ت - ۱۴)

۱۱- اگر حسابرس اطلاعاتی را شناسایی کند که ناقض نتیجه‌گیری نهایی حسابرسی درباره موارد بااهمیت باشد،

حسابرس باید نحوه برخورد با موارد متناقض را مستند کند. (رک: بند ت - ۱۵)

فاصله گرفتن از یک الزام مربوط

۱۲- در شرایط خاص، اگر حسابرس بر اساس قضاوت به این نتیجه برسد که بایستی از یکی از الزامات استاندارد فاصله

گرفت، باید روش‌های حسابرسی جایگزین اجرا شده برای تحقق آن الزام و علت فاصله گرفتن از آن الزام را مستند نماید.

(رک: بندهای ت - ۱۸ و ت - ۱۹)

مسائلی که بعد از تاریخ گزارش حسابرسی اتفاق می‌افتند

۱۳- در شرایط خاص، اگر حسابرس از فرایندهای جدید و یا اضافی استفاده کند و یا بعد از تاریخ گزارش حسابرسی به

نتایج جدیدی دست یابد، بایستی موارد زیر را مستند کند: (رک بند ت - ۲۰)

الف) شرایط پیش‌آمده

ب) روشهای حسابرسی جدید یا اضافی بکار گرفته شده، شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده، نتایج حاصل شده و تاثیر آنها

بر گزارش حسابرسی

پ) چه زمانی، توسط چه کسی تغییرات اعمال شده بر مستندات حسابرسی صورت گرفته است و بررسی شده است.

تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی

۱۴- حسابرس باید مستندات حسابرسی را در یک پرونده حسابرسی تنظیم نماید و فرآیند اداری تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی را به موقع بعد از تاریخ گزارش حسابرسی تکمیل کند. (رک: بندهای ت - ۲۱ و ت - ۲۲)

۱۵- بعد از تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی، حسابرس نباید هیچگونه مستند حسابرسی را قبل از پایان دوره زمانی نگهداری اسناد و مدارک که بر اساس قوانین و مقررات مشخص می‌شود، حذف کند یا امحا نماید. (رک: بند ت - ۲۳)

۱۶- در شرایط رویارویی با مواردی غیر از آنچه در بند ۱۳ بیان شده است که حسابرسی ضروری می‌داند پس از تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی که تکمیل شده است، مستند موجود را اصلاح یا مستندات جدیدی را اضافه نماید، حسابرس باید بدون توجه به ماهیت اصلاحات یا اضافات، موارد زیر را مستند نماید: (رک: بند ت - ۲۴)

۱. دلایل خاص برای انجام این عمل

۲. زمان و شخصی که این عمل را انجام داده است و بررسی کرده است.

در هر حال اینگونه موارد منجر به تغییر در نتایج به دست آمده و گزارش حسابرسی منتشر شده نخواهد شد. (رک: بند ت-۲۴)

کاربرد و سایر موارد توضیحی

آماده‌سازی به موقع مستندات حسابرسی (رک: بند ۷)

ت - ۱. تهیه و تنظیم مناسب و کافی مستندات حسابرسی به صورت به هنگام به ارتقاء کیفیت حسابرسی کمک می‌کند و انجام بررسی‌های موثر و ارزیابی شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده و نتایج حاصله را قبل از نهایی شدن گزارش حسابرسی آسان می‌نماید. مستندسازی که بعد از انجام حسابرسی تهیه می‌شود در مقایسه با حالتی که مستندسازی در زمان حسابرسی صورت می‌گیرد، از دقت کمتری برخوردار است.

شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی (رک: بند ۸)

ت - ۲. شکل، محتوا و میزان مستندسازی حسابرسی به عواملی چون موارد زیر بستگی دارد:

- اندازه و پیچیدگی دستگاه مورد رسیدگی
- ماهیت فرایندهای حسابرسی اجرا شده
- خطرهای ارزیابی شده از انحرافات بااهمیت
- اهمیت شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده
- اهمیت و میزان استثناء‌های شناسایی شده
- الزام به مستندسازی یک نتیجه یا مبنای یک نتیجه که از مستندسازی کارهای انجام شده یا شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده قابل تعیین نباشد.
- روش شناسی حسابرسی و ابزارهایی که استفاده شده است.
- نامه‌های مدیریت

ت - ۳. مستندسازی حسابرسی را می‌توان به صورت کاغذی یا الکترونیکی انجام داد. مثال‌هایی از مستندات حسابرسی عبارتند از:

- برنامه‌های حسابرسی
- تحلیل‌ها
- مسائل و موارد تفاهم شده
- خلاصه موارد بااهمیت
- نامه‌های تاییدیه
- چک لیست‌ها
- مکاتبات در خصوص موارد بااهمیت

حسابرس می‌تواند خلاصه یا تصویر مدارک دستگاه (برای مثال قراردادها و توافقات با اهمیت) را به عنوان بخشی از مستندسازی ثبت نماید. در هر حال، مستندسازی حسابرسی جایگزینی برای سوابق حسابداری دستگاه اجرایی محسوب نمی‌شود.

ت - ۴. حسابرس لزومی ندارد پیش‌نویس‌های کاربرگ‌ها، صورتهای مالی، یادداشت‌هایی که نشان‌دهنده افکار اولیه و ناتمام می‌باشند، تصاویر قبلی از مستندات تصحیح شده برای اشتباهات تایپی یا انواع دیگر اشتباهات و مستندات تکراری را وارد مستندات حسابرسی نماید.

ت - ۵. توضیحات شفاهی حسابرس، به خودی خود، پشتیبان کننده کار انجام شده توسط حسابرس یا نتایج بدست آمده توسط حسابرس نمی‌باشد؛ بلکه برای توضیح یا شفاف‌سازی اطلاعات موجود در مستندسازی حسابرسی به کار گرفته می‌شوند.

مستندسازی انطباق با استانداردهای حسابرسی (رک: بند ۸ قسمت الف)

ت - ۶. در اصل، رعایت الزامات این استاندارد منتج به این می‌شود که مستندسازی حسابرسی با توجه به شرایط، کافی و مناسب باشند. استانداردهای دیگر که در آن الزامات مستندسازی خاص دیگری بیان شده است، نحوه اجرای این استاندارد را با توجه به شرایط خاص آن استاندارد توضیح می‌دهند. علاوه بر این، فقدان الزامات مستندسازی در هر استاندارد مشخص به این معنی نیست که مستندسازی صورت نخواهد گرفت.

ت - ۷. مستندسازی حسابرس شواهدی بر تایید انطباق حسابرسی با استانداردها فراهم می‌سازد. البته حسابرسی را با توجه به شرایط و موقعیت‌ها و محدودیت‌های حسابرسی مستندسازی می‌نماید. علاوه بر آن، ضروری است که حسابرس به طور مجزا (برای مثال به صورت چک لیست) موارد زیر را که در پرونده حسابرسی نشان داده می‌شوند، مستند کند:

- وجود برنامه حسابرسی به خوبی مستند سازی شده که نشان می‌دهد حسابرسی برنامه‌ریزی شده است.
- رعایت الزامات بیان نظر مقبول در خصوص صورتهای مالی بر اساس مفاد استانداردهای مربوط در مواردی که گزارش حسابرسی به صورت مقبول منتشر می‌گردد.
- الزاماتی که به طور کلی در تمام حسابرسی اعمال می‌شود؛ روشهای مختلفی برای نشان دادن رعایت این الزامات در پرونده نهایی حسابرسی وجود دارد:

- برای مثال، امکان دارد یک روش واحد برای مستندسازی تردید حرفه‌ای وجود نداشته باشد. اما مستندسازی حسابرسی می‌تواند شواهدی از اعمال تردید حرفه‌ای مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه نماید. این گونه

شواهد امکان دارد شامل برخی فرایندهای به کار گرفته شده برای تایید پاسخگویی مدیریت به پرسش‌های حسابرس باشد.

- همینطور، اینکه مدیرحسابرسی در راستای رعایت استانداردهای حسابرسی، مسئولیت، هدایت، سرپرستی و اجرای حسابرسی را قبول کرده باشد به چند صورت می‌توان شواهد آن را در مستندسازی آورد که شامل مستندسازی ورود به موقع حسابرس کل در جنبه‌هایی از حسابرسی همچون مشارکت در مباحث گروهی می‌شود.

مستندسازی موارد با اهمیت و قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیت مربوط (رک: بند ۸ جزء پ)

ت - ۸. قضاوت پیرامون اهمیت یک موضوع مستلزم تحلیل بی‌طرفانه از وقایع و شرایط است. نمونه‌هایی از موضوعات با اهمیت در ادامه عنوان شده است:

- موضوعاتی که خطرهای قابل توجهی متوجه آنهاست.

- نتایج روش‌های حسابرسی که دال بر موارد زیر باشد:

(الف) صورتهای مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت است؛ یا

(ب) نیاز به اصلاح ارزیابی قبلی حسابرس از خطر تحریف‌های با اهمیت و واکنش حسابرس به آن خطرها

- شرایطی که اعمال فرایندهای حسابرسی مورد نیاز را برای حسابرس با مشکل مواجه می‌سازد.

- یافته‌هایی که منتج به تعدیل اظهار نظر حسابرسی یا افزوده شدن یک بند تاکید بر موضوع خاص به گزارش حسابرسی شود.

ت - ۹. یک عامل بسیار مهم در تعیین شکل، محتوا و میزان مستندسازی حسابرسی موارد با اهمیت، میزان قضاوت

حرفه‌ای به کار گرفته شده در انجام کار و ارزیابی نتایج می‌باشد. مستندسازی قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده، در مواقعی که اهمیت داشته باشند، نتیجه‌گیری حسابرسی را توضیح می‌دهد و کیفیت قضاوت را بهبود می‌بخشد. این گونه موضوعات برای افرادی که مسئول بررسی مستندات حسابرسی می‌باشند از اهمیت خاصی برخوردار است به خصوص در بررسی موضوعات با اهمیتی که از پیش وجود داشته است برای افرادی که حسابرسی‌های بعدی را انجام می‌دهند.

ت - ۱۰. برخی مثال‌ها از شرایطی که بر اساس بند (۸)، بهتر است مستندات حسابرسی در خصوص بکارگیری قضاوت

حرفه‌ای پیرامون موضوعات و قضاوت‌هایی که با اهمیت بوده‌اند تهیه شود، عبارتند از:

- مبنای منطقی نتیجه‌گیری حسابرس زمانی که الزامات مقرر نموده باشد حسابرس باید «اطلاعات یا عوامل خاص را» در نظر بگیرد و موارد مد نظر قرار گرفته در چارچوب آن کار حسابرسی با اهمیت باشد.

- مبنای نتیجه‌گیری حسابرس درباره معقول بودن حوزه‌های قضاوت ذهنی (برای مثال معقول بودن برآوردهای با اهمیت حسابداری)

- مبنای نتیجه‌گیری حسابرس راجع به مستندات، هنگامی که در واکنش به شرایط شناسایی شده طی حسابرسی، حسابرس به این نتیجه برسد که مستندات ممکن است فاقد اعتبار باشد، حسابرس اقدام به بررسی بیشتر نماید (برای مثال استفاده صحیح از متخصصین یا فرایندهای تاییدیه‌خواهی)

ت - ۱۱. حسابرس ممکن است به عنوان بخشی از مستندسازی حسابرسی، خلاصه‌ای (گاهی به آن یادداشت‌های تکمیلی گفته می‌شود) که توصیف‌کننده موضوعات با اهمیت شناسایی شده طی حسابرسی، نحوه برخورد با آنها و یا اشاره به مستندات حسابرسی دیگری که این اطلاعات در آن موجود است، تهیه و نگهداری نماید. این خلاصه می‌تواند انجام بررسی‌ها و بازرسی‌های کارآمد و موثر مستندات حسابرسی را تسهیل سازد به خصوص برای حسابرسی‌های عظیم و پیچیده. در ضمن تهیه این خلاصه در بررسی موارد با اهمیت به حسابرس کمک می‌کند. همچنین به حسابرسی کمک می‌کند این موضوع را بررسی کند که با توجه به فرایندهای حسابرسی اجرا شده و نتایج بدست آمده، آیا هیچگونه هدف خاص مرتبط با استاندارد وجود دارد که حسابرس نتواند به آن دسترسی پیدا کند و باعث شود حسابرس نتواند اهداف کلی حسابرسی را برآورده سازد؟

شناسایی و تعیین موارد یا اقلام خاص و تهیه‌کننده و بررسی‌کننده (رک: بند ۹)

الف - ۱۲. ثبت ویژگی‌های شناسایی شده به منظور دستیابی به اهداف متعددی صورت می‌گیرد. برای مثال این امکان را فراهم می‌سازد که گروه حسابرسی نسبت به کار خود پاسخگو باشد و بررسی استثنایا یا مطابق نبودن اطلاعات با یکدیگر را تسهیل نماید. ویژگی‌های شناسایی شده تابع ماهیت روش حسابرسی و مورد یا موضوع آزمون شده است. برای مثال:

- برای آزمون سفارش‌های خرید انجام شده توسط دستگاه اجرایی، حسابرس می‌تواند از روی تاریخ و شماره سفارش خرید که منحصر به فرد می‌باشد، اسناد انتخابی را تعیین کند.
- برای فرایندی که مستلزم انتخاب یا بررسی همه اقلام بالاتر از یک مبلغ خاصی از یک جامعه مشخص است، حسابرس باید دامنه روش‌ها و تعیین جامعه را ثبت کند (برای مثال، تمامی ثبت‌های دفتر روزنامه از یک مبلغ مشخص که از دفتر روزنامه استخراج شده است).

- برای فرایند نیازمند نمونه‌گیری سیستماتیک از یک جامعه از اسناد، حسابرس می‌تواند اسناد انتخابی را از طریق ثبت منبع، زمان شروع و دوره‌های نمونه‌گیری آنها شناسایی کند. (برای مثال یک نمونه سیستماتیک از گزارشات ارسالی، انتخاب شده از دفتر ارسال و مراسلات برای دوره بین اول بهمن و پایان اسفند که از گزارش شماره ... شروع می‌شود.)

- برای فرایندهایی که نیازمند پرس و جو از کارکنان خاص دستگاه باشد، حسابرس باید تاریخ‌های پرس و جو و نام و پست کارکنان مورد نظر را ثبت کند.

- برای فرایند مشاهده، حسابرس باید فرآیند یا موضوعاتی که مورد مشاهده قرار می‌گیرند، اشخاص مربوط، مسئولیت‌های ایشان و زمان و مکان انجام مشاهده را ثبت کند.

ت-۱۳. حسابرس ملزم به بررسی کار حسابرسی انجام شده از طریق بررسی مستندات حسابرسی می‌باشد. الزام ثبت مشخصات فرد بررسی کننده کار حسابرسی انجام شده به این معنی نیست که باید مشخصات این شخص در هر کاربرد ثبت شود. این الزام به آن معنی است که با مستندسازی لازم مشخص شود کدام کار حسابرسی بررسی شده، فرد بررسی کننده کیست و چه زمانی بررسی صورت گرفته است.

مستندسازی مذاکره‌های صورت گرفته با مدیریت، افراد دارای مسئولیت و دیگران در خصوص موارد با اهمیت (رک: بند ۱۰)

ت-۱۴. مستندسازی محدود به اطلاعات ثبت شده توسط حسابرس نمی‌باشد بلکه شامل موارد دیگر همچون صورتجلسات تهیه شده توسط کارکنان دستگاه اجرایی از جلسات که مورد قبول حسابرس است نیز می‌شود. افراد دیگری که حسابرس می‌تواند در خصوص موارد با اهمیت با آنها صحبت کند شامل دیگر کارکنان دستگاه و افراد بیرون سازمان برای مثال افرادی که به دستگاه مشاوره تخصصی می‌دهند نیز می‌شود.

مستندسازی نحوه برخورد با موارد عدم تطابق (رک: بند ۱۱)

ت-۱۵. الزام و مستندسازی نحوه برخورد حسابرس با موارد عدم تطابق موجود در اطلاعات به این معنی نیست که حسابرس باید مستندات ناصحیح یا تاریخ گذشته را نگهداری کند.

ملاحظات خاص دستگاه‌های کوچک (رک: بند ۸)

ت - ۱۶. مستندسازی حسابرسی دستگاه‌های کوچک‌تر به طور کلی از گستردگی کمتری نسبت به دستگاه‌های بزرگ‌تر برخوردار می‌باشد. در مواردی که یک نفر از اعضای گروه حسابرسی، همه کار حسابرسی را انجام می‌دهد، مستندات، شامل مواردی نمی‌شود که صرفاً برای آگاهی یا راهنمایی اعضای گروه حسابرسی تهیه می‌شوند یا شواهدی را از بررسی توسط سایر اعضای گروه فراهم می‌نمایند. (برای مثال هیچ موضوعی در ارتباط با جلسات گروهی یا سرپرستی آورده نمی‌شوند) در هر صورت، حسابرس کل بایستی الزامات بند ۸ را رعایت کند و مستندات حسابرسی را به گونه‌ای تهیه کند که برای حسابرس باتجربه قابل درک باشد. زیرا مستندات حسابرسی ممکن است توسط گروه‌های برون سازمانی، با اهداف قانونی یا غیره، مورد بررسی قرار گیرند.

ت - ۱۷. هنگام تهیه مستندات حسابرسی، ممکن است ثبت جنبه‌های گوناگون حسابرسی در یک سند مفید و کارآمد به نظر برسد و در مواردی که نیاز باشد از ارجاع‌های متقابل کاربردها استفاده گردد. به عنوان مثال از مواردی که می‌توان با هم در مستندات حسابرسی دستگاه‌های کوچک آورد می‌توان به شناخت دستگاه و کنترل داخلی آن، راهبرد کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی، موارد با اهمیت تعیین شده بر اساس استاندارد مربوط به مخاطرات ارزیابی شده، موارد با اهمیت ذکر شده طی حسابرسی و نتایج بدست آمده اشاره کرد.

انحراف از یک الزام (رک: بند ۱۲)

ت - ۱۸. الزامات استانداردها با این هدف وضع شده‌اند تا به حسابرس کمک کنند که به اهداف مشخص شده در استانداردها و از آن طریق به اهداف حسابرسی دست یابند. بر همین اساس نیز در موارد خاص استانداردها خواستار رعایت شدن همه الزاماتی که با توجه به شرایط حسابرسی مربوط است، می‌باشند.

ت - ۱۹. الزامات مستندسازی تنها برای الزاماتی که با توجه به شرایط، مربوط می‌باشند قابل اعمال می‌باشد. یک الزام تنها در موارد زیر نامربوط محسوب می‌شود:

۱) کل استاندارد مربوط نباشد (برای مثال اگر دستگاهی فاقد بخش حسابرسی داخلی باشد هیچکدام از موارد استاندارد مربوط نمی‌باشد).

۲) الزام مشروط باشد و شرط آن برقرار نباشد (برای مثال الزام به اصلاح اظهار نظر حسابرس، در مواردی که امکان بدست آوردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب وجود نداشته باشد در حالیکه چنین ناتوانی در عمل وجود نداشته باشد)

مواردی که بعد از تاریخ گزارش حسابرسی روی می‌دهند (رک: بند ۱۳)

ت - ۲۰. اینگونه وضعیت‌ها و شرایط استثنایی، شامل وقایعی می‌شود که بعد از تاریخ گزارش حسابرسی برای حسابرس مشخص می‌شوند، در حالیکه در آن تاریخ وجود داشتند و اگر در آن تاریخ از آن آگاهی وجود داشت باعث اصلاح صورتهای مالی و یا تغییر اظهار نظر حسابرس در گزارش حسابرسی می‌شد. تغییرات منتج از این حالت در مستندسازی حسابرسی مطابق با مسئولیت‌های بررسی مذکور در استاندارد مربوط مورد بررسی قرار می‌گیرد. مسئولیت نهایی تغییرات با مدیرحسابرسی خواهد بود.

تهیه و تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی (رک: بندهای ۱۴ لغایت ۱۶)

ت - ۲۱. دیوان محاسبات کشور باید سیاست‌ها و رویه‌هایی برقرار نماید که تکمیل به موقع پرونده نهایی حسابرسی را موجب شوند. به طور معمول زمان مناسب برای تکمیل پرونده حسابرسی نهایی ظرف ۶۰ روز از تاریخ گزارش حسابرسی است.

ت - ۲۲. تکمیل فرآیند تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی بعد از تاریخ گزارش حسابرسی یک فرآیند اداری است که فرآیند حسابرسی جدید را متاثر نمی‌سازد و مستلزم انجام نتیجه‌گیری‌های جدید نمی‌باشد. در مرحله نهایی تهیه و تنظیم پرونده حسابرسی نیز می‌توان مستندسازی حسابرسی را تغییر داد مشروط بر اینکه ماهیت آن اداری باشد مثال‌های از این گونه تغییرات عبارتند از:

- حذف یا کنار گذاشتن مستندات کان لم یکن شده
- مرتب کردن، تلفیق کردن و ارجاع متقابل کاربرگها
- امضاء چک لیستهای تکمیلی در راستای فرآیند تهیه و تنظیم پرونده
- مستندسازی شواهد حسابرسی که حسابرس قبل از تاریخ گزارش حسابرسی جمع‌آوری نموده، در گروه حسابرسی به بحث گذاشته شده و مورد توافق واقع شده است.

ت - ۲۳. دیوان محاسبات کشور باید سیاست‌ها و فرایندهایی برای نگهداری مستندات حسابرسی برقرار نماید. دوره نگهداری مستندات حسابرسی معمولاً کمتر از پنج سال از تاریخ گزارش حسابرسی نمی‌باشد.

ت-۲۴. یک مثال از شرایطی که در آن ممکن است حسابرس لازم بداند مستندات حسابرسی موجود را اصلاح کند و یا مستندات جدید را بعد از تهیه و تنظیم پرونده به آن اضافه کند، ضرورت شفاف سازی مستندات موجود حسابرسی با توجه به نظرات دریافتی در خلال نظارت و بازرسی صورت گرفته توسط اشخاص داخل و خارج از سازمان است.

شیوه‌نامه استاندارد مستندسازی حسابرسی

مقدمه

شیوه‌نامه راهنمایی‌هایی پیرامون استاندارد مستندسازی حسابرسی ارائه می‌دهد و باید همراه با آن مورد استفاده قرار گیرد.

مقدمه‌ای بر استاندارد مستندسازی

استاندارد مستندسازی درباره مسئولیت حسابرسان نسبت به مستندسازی حسابرسی در فرآیند حسابرسی صورتهای مالی است. قوانین و مقررات می‌توانند الزامات مستندسازی دیگری نیز ایجاد کنند.

محتوای شیوه‌نامه

ش ۱ - توضیحات کاربردی رهنمودهای بیشتری در ارتباط با موارد زیر ارائه می‌نماید:

الف: مستندسازی روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده

ب: تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی

پ: موارد مربوط به شفافیت و اطلاعات طبقه‌بندی شده

ت: ملاحظات خاص درباره مستندسازی حسابرسی بخش عمومی با رویکرد قضایی

کاربرد استاندارد در بخش عمومی

ش ۲ - استاندارد مستندسازی حسابرسی برای حسابرسی بخش عمومی در ایفای نقش حسابرسی صورتهای مالی

کاربرد دارد.

مستندسازی فرآیند حسابرسی و شواهد حسابرسی

ش ۳ - جزء (پ) بند ۸ استاندارد، حسابرسان را ملزم می‌سازد مستندسازی حسابرسی را به نحو کافی انجام دهند به

گونه‌ای که حسابرس با تجربه فاقد هر گونه ارتباط پیشین با کار حسابرسی مورد نظر بتواند مسائل بااهمیت حسابرسی،

نتیجه‌گیری‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیت انجام شده برای رسیدن به آن نتایج را متوجه شود. بند ت - ۸ کاربرد و سایر

موارد توضیحی استاندارد توضیح می‌دهد که قضاوت راجع به اهمیت یک موضوع نیازمند تحلیل بی‌طرفانه وقایع و شرایط

می‌باشد و مثال‌هایی از موضوعات با اهمیت ارائه می‌نماید. ممکن است حسابرسان بخش عمومی ملزم باشند درباره دامنه

وسیعی از موضوعات با اهمیت که بخشی از گزارش حسابرسی مالی نمی‌باشند یا منتج به سوء افشاء با اهمیت اطلاعات مالی و افشاهای مرتبط دیگر نمی‌شوند اظهار نظر کنند به عنوان مثال می‌توان به عدم رعایت قوانین و مقررات، دستورالعمل‌های مصوب، مفاد قراردادها یا تفاهم‌نامه‌ها، مصرف وجوه در غیر محل خود، اجرا نکردن بودجه و تغییر در بودجه فاقد مجوز قانونی اشاره نمود.

تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی

ش - ۴. بند ۱۴ استاندارد، حسابرسان را ملزم می‌سازد مستندات حسابرسی را در یک پرونده حسابرسی گردآوری کنند و پرونده حسابرسی نهایی را به موقع بعد از تاریخ گزارش حسابرسی ارائه کنند. در بند ت - ۲۱ استاندارد بیان شده است که معمولاً تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی ظرف ۶۰ روز از تاریخ گزارش حسابرسی مناسب است. در بخش عمومی ممکن است فرآیند نهایی‌سازی پرونده حسابرسی طولانی شود که بخشی از آن ناشی از رویه‌های مشاوره‌ای اداری و رسمی است که با دستگاه اجرایی یا با دیگران انجام می‌شود. در هر صورت این موضوع نباید مانع از تهیه و تنظیم پرونده نهایی حسابرسی در موعد مقرر شود.

ش - ۵. بند ت - ۲۳ استاندارد که اشاره به استاندارد کنترل کیفیت دارد، دیوان محاسبات کشور را ملزم به برقراری سیاست‌ها و روش‌های نگهداری مستندات حسابرسی و تعیین یک دوره زمانی مشخص برای نگهداری مستندات حسابرسی می‌سازد. در بخش عمومی، امکان دارد الزامات خاصی برای نگهداری مستندات حسابرسی وجود داشته باشد. این الزامات می‌تواند به علت اهمیت تاریخی برخی مستندات باشد برای مثال امکان دارد نیاز باشد که مستندی به طور نامحدود در مرکز اسناد کشور نگهداری شود. امکان دارد الزامات دیگری نیز با توجه به طبقه‌بندی‌های امنیت ملی همچون نحوه ذخیره مستندات وجود داشته باشد. حسابرسان بخش عمومی باید با قوانین و مقررات مربوط به نگهداری مستندات آشنا باشند. در هر صورت مدت زمان نگهداری مستندات معمولاً کمتر از پنج سال نخواهد بود.

مسائل مربوط به محرمانه بودن و شفافیت

ش - ۶. هر چند استاندارد مستندسازی به مسائل محرمانه بودن، حراست، امانتداری، دسترسی و بازیابی مستندسازی در سطح رسیدگی نمی‌پردازد اما با این مسائل به عنوان مسئولیت‌های سازمانی سروکار دارد. کارکنان دیوان محاسبات کشور ملزم

به رعایت الزامات اخلاقی در همه اوقات در قبال محرمانه بودن اطلاعات موجود در مستندات می‌باشند. مگر آنکه دستگاه اجازه افشاء اطلاعات را داده باشد و یا وظیفه قانونی و حرفه‌ای آن را ایجاب کند.

ش ۷ - امکان دارد الزامات قانونی خاصی در بخش عمومی در خصوص محرمانه بودن وجود داشته باشد و اشخاص ثالث نیز به مستندات دسترسی داشته باشند. در بخش عمومی، نیاز دائم به ایجاد توازن بین محرمانه بودن و شفافیت و پاسخگویی وجود دارد.

ش ۸ - توازن بین محرمانه بودن و شفافیت، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای را الزامی می‌سازد تا اطمینان حاصل شود با مستندات دارای ماهیت محرمانه به نحو صحیح برخورد می‌شود و دسترسی مناسب داده می‌شود. بر این اساس، آشنایی حساب‌رسان با قوانین و مقررات و رویه‌های سازمانی در خصوص محرمانه بودن اسناد از اهمیت به‌سزایی برخوردار است.

ش ۹ - علاوه بر این، ممکن است حساب‌رسان بخش عمومی دارای مسئولیت‌های قانونی مرتبط با محرمانه بودن نیز باشند. این مسئولیت‌ها ممکن است ناشی از دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور یا قوانین و مقررات در برخی بخش‌ها همچون امور دفاعی، امور مالیاتی یا خدمات اجتماعی باشد. حساب‌رسان بخش عمومی باید با این گونه موارد آشنا باشند.

ش ۱۰ - همچنین، حساب‌رسان بخش عمومی باید با هرگونه قوانین و مقرراتی که اجازه دسترسی و بررسی مرسوله‌های حسابرسی، به عنوان مثال نامه‌های اداری یا الکترونیکی را به عموم می‌دهد، آشنا باشند. این نوع از مرسوله‌ها می‌تواند شامل نامه‌های وارده به یا صادره از دیوان محاسبات کشور برای دریافت شواهد حسابرسی باشد.

ش ۱۱ - در بخش عمومی، پاسخگویی به تقاضاهای اشخاص خارج از سازمان برای دستیابی به مستندات حسابرسی موضوعی غیرمعمول به شمار نمی‌رود. این موضوع زمانی از حساسیت برخوردار می‌گردد که اشخاص خارج از سازمان سعی می‌کنند اطلاعات را از دیوان محاسبات کشور بجای دریافت مستقیم از دستگاه مورد رسیدگی، دریافت نمایند.

ش ۱۲ - به عنوان یک اصل، هنگامی که دستگاه مورد رسیدگی دارای وظیفه قانونی جمع‌آوری و نگهداری اطلاعات خاصی باشد تقاضای گروه‌های خارجی برای دریافت این اطلاعات معمولاً به دستگاه مورد رسیدگی ارجاع می‌شود. در هر صورت، حساب‌رسان در این زمینه تابع رویه‌های وضع شده توسط دیوان محاسبات کشور خواهند بود.

ش ۱۳ - در مواقعی که حساب‌رسان بخش عمومی دسترسی به مستندات حسابرسی را صادر می‌کنند، معمولاً قبل از افشاء اطلاعات با گروه‌های مرتبط مشورت می‌کنند (از قبیل دستگاه مورد رسیدگی که تقاضا به او مربوط می‌شود). در اینگونه موارد، حساب‌رسان بخش عمومی باید اطمینان حاصل نماید که افراد دارای دسترسی، حداقل به اندازه حساب‌رسان بخش عمومی مسائل مربوط به محرمانه بودن را رعایت می‌کنند.

ش - ۱۴. در برخی مواقع، دیوان محاسبات کشور از حسابرسان بخش خصوصی برای انجام امور حسابرسی استفاده می‌نماید. پذیرش چنین موضوعی مستلزم آن است که حسابرس مورد نظر از این موضوع که مستندات حسابرسی مورد بررسی و ارزیابی قرار خواهد گرفت، آگاه باشد.

ملاحظات خاص مستندسازی در دیوان محاسبات کشور با توجه به نقش قضایی

ش - ۱۵. با توجه به اینکه بر اساس قوانین، دیوان محاسبات کشور دارای نقش قضایی می‌باشد، حسابرسان موظف به رعایت قوانین و مقرراتی می‌باشند که رعایت فرآیندهای مستندسازی بسیار دقیق را الزامی می‌سازد. حسابرسان باید با سیاست‌ها و فرآیندهایی که توضیحات اضافی درباره مستندسازی حسابرسی ارائه می‌نماید و با هدف تضمین انطباق با قوانین طراحی گردیده اند، آشنا باشند.

موارد زیر می‌تواند بر مستندسازی تاثیرگذار باشند و باید توسط حسابرس مدنظر قرار گیرند:

- قوانین و مقرراتی که موجب وضع الزامات اضافی بر مستندسازی حسابرسی می‌گردند.
- دامنه الزامات (به این معنا که آیا بر هر مستند از کار حسابرسی اعمال شوند یا اینکه باید بر مستند خاصی از یک کار حسابرسی معین اعمال شود).
- پردازش اضافی، تشریفات یا الزاماتی که مستندات حسابرسی باید طی کند.
- هدف از هر الزام اضافی، به عنوان ابزاری برای انجام فرآیند قانونی پس از هر گام حسابرسی
- هر گونه نقصی که ممکن است در مستندسازی حسابرسی روی دهد با توجه به نحوه خاص جمع‌آوری و تولید آن

ش - ۱۶. ممکن است در دیوان محاسبات کشور، مستندات حسابرسی به عنوان بخشی از مبنای احکام اداری مورد استفاده قرار گیرد. بر این اساس، فرآیندهای مشخص شده توسط قوانین و مقررات ممکن است الزامات خاص و بسیار سختگیرانه‌ای در خصوص محرمانه بودن مستندات در طی روند بررسی پرونده وضع نماید. علاوه بر این، امکان دارد الزامات دیگری برای نگهداری مستندات وجود داشته باشد که حسابرسان بخش عمومی موظف به رعایت آنها می‌باشند.

ش - ۱۷. حسابرسان باید با قوانین و مقررات مربوط به مستندسازی ناشی از وجه قضایی دیوان محاسبات کشور آشنا باشند.