



# استاندارد شواهد حسابرسی

استاندارد شماره ۴۱۴۰

## پیش زمینه

در توضیحات کاربردی پیش رو راهنمایی‌هایی در خصوص استاندارد حسابرسی شماره ۴۱۴۰ با عنوان شواهد حسابرسی ارائه می‌شود و باید همراه استانداردهای حسابرسی مورد مطالعه قرارگیرد.

## مقدمه‌ای بر استاندارد حسابرسی

استاندارد حسابرسی شماره ۴۱۴۰ به تعریف شواهد حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی می‌پردازد و بر اساس آن حسابرس موظف است روش‌های حسابرسی را به گونه‌ای طراحی و اجرا کند که به شواهد حسابرسی مناسبی دست یابد به طوری که بتوان بر اساس آنها نتیجه‌گیری معقول انجام داد و اظهارنظر حسابرسی ارائه نمود. استاندارد حسابرسی شماره ۴۱۴۰ بر تمام شواهد جمع‌آوری شده در جریان حسابرسی کاربرد دارد. سایر استانداردهای حسابرسی به جنبه‌های خاصی از حسابرسی مربوط می‌شوند. بعضی از استانداردها به شواهد حسابرسی که درباره موضوع خاصی جمع‌آوری می‌شوند ارتباط دارند، بعضی از آنها به روش‌های خاص بدست آوردن شواهد حسابرسی مربوط می‌شوند، و بعضی دیگر به تشخیص اینکه آیا شواهد حسابرسی مناسب و کافی جمع‌آوری شده است می‌پردازند.

## محتوای توضیحات کاربردی

ت-۱. توضیحات کاربردی رهنمودهایی افزون بر استاندارد، در خصوص شواهد حسابرسی مناسب و کافی ارائه می‌نماید.

## اجرای بودن استاندارد حسابرسی در شماره ۴۳۰۰

ت-۲. استاندارد حسابرسی ۴۱۴۰ به حسابرسان بخش عمومی در ایفای نقش خود به عنوان حسابرسان صورتهای مالی کمک می‌کند.

## راهنمایی‌هایی درباره مسائل بخش عمومی

### شواهد حسابرسی مناسب و کافی

ت-۳. همانطور که در بند الف-۷ این استاندارد، بیان شده، برخی از شواهد حسابرسی از روش‌های حسابرسی که به منظور آزمون سوابق حسابداری انجام شده، کسب می‌شوند. شواهد حسابرسی، هم شامل اطلاعاتی می‌باشد که ادعاهای مدیریت را پشتیبانی و تایید می‌کند و هم شامل اطلاعاتی است که ناقض آنها می‌باشند. در بخش عمومی، مدیران درخصوص صورتهای مالی ادعا می‌کنند که مبادلات و رویدادهای مالی با رعایت قوانین و مقررات انجام شده‌اند. این گونه ادعاها را می‌توان در قالب حسابرسی مالی مورد رسیدگی قرار داد. حسابرسان باید استاندارد مربوط به رهنمودهای حسابرسی رعایت در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی را مورد توجه قرار دهند.

ت-۴. در راستای بند الف-۹ این استاندارد، اطلاعات بدست آمده از مقامی که دستگاه مورد نظر به آن پاسخگو است، از منابع مستقل برای کسب اطلاعات می‌باشد. برای مثال، دستگاه‌های دولتی که استقلال اجرایی دارند و به یک مرجع پاسخگو می‌باشند. سنجش اطلاعات در بخش عمومی می‌تواند شامل روش‌های گوناگونی از قبیل مقایسه کردن برنامه‌های مشابه یا شاخص‌های عملکرد باشد.

ت-۵. در راستای بند الف-۲ این استاندارد، حسابرسان بخش عمومی می‌توانند از شواهد کسب شده از حسابرسی‌های عملکرد یا سایر فعالیت‌های حسابرسی مرتبط با دستگاه استفاده کنند.

ت-۶. همانطور که در بند الف-۱۱ این استاندارد توضیح داده شده است، شواهد حسابرسی کسب شده از رسیدگی‌های گذشته، در شرایط خاص و در صورتی که حسابرس روش‌های حسابرسی لازم را برای تایید تداوم مربوط بودن شواهد مزبور اجرا کرده باشد، را می‌توان به عنوان شواهد حسابرسی بکاربرد. هنگام استفاده از شواهد حسابرسی کسب شده در حسابرسی‌های عملکرد گذشته، حسابرسان باید ارزیابی کنند که آیا ادعاهای مطرح شده و آزمونهای بکار رفته، اهداف حسابرسی صورتهای مالی را می‌توانند برآورده سازند؟

ت-۷. در مواردی که دستورکار حسابرسی، اهداف مرتبط با رعایت قوانین و مقررات در انجام معاملات باشد همانطور که در بند الف-۱۲ این استاندارد توضیح داده شده، حسابرسان باید ماهیت و زمانبندی روش‌های حسابرسی را در نظر بگیرند. گاهی گذر زمان تاثیر نامطلوبی بر امکان بکارگیری بعضی روش‌های حسابرسی در این خصوص یا اثربخشی کنترل‌ها دارد.

ت-۸. دستگاه‌های دولتی معمولاً، برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در معاملات، کنترل‌های داخلی مورد نیاز را طراحی و اعمال می‌کنند. البته در مواردی که دستگاه دولتی مسئول ارائه کمک‌های بلاعوض یا سایر خدمات مالی به گروه‌های دیگر می‌باشد، صحت معاملات تا حد زیادی به این بستگی دارد که گروه دیگر از شرایط لازم برای دریافت

آن خدمات برخوردار باشد. در این صورت باید شواهد مورد نیاز دال بر اقناع دستگاه از واجد شرایط بودن دریافت کنندگان این خدمات مالی وجود داشته باشد (همان طور که در ضمیمه ۱ این یادداشت گفته شده است).

ت-۹. حسابرسیان بخش عمومی، با توجه به راهنمایی‌های بند الف-۱۳ این استاندارد، باید در نظر داشته باشند که الزامات نگهداری اطلاعات تعیین کننده شواهد حسابرسی در دستگاه‌ها مختلف بخش عمومی، بسته به قوانین، مقررات، رویه‌ها و روشهای مربوطه مربوطه، می‌تواند متفاوت باشد. حسابرسیان بخش عمومی باید خود را با قوانین، مقررات، رویه‌ها و روشهای ذیربط آشنا سازند.

ت-۱۰. حسابرسیان ممکن است براساس قوانین و مقررات موجود ملزم به شناخت و پیروی از رویه‌های دقیقی در ارتباط با شواهد حسابرسی باشند. حسابرسیان باید خود را با اینگونه قواعد و رویه‌ها که به ارائه الزامات اضافه در خصوص شواهد حسابرسی می‌پردازند و انطباق با قوانین مربوطه را تضمین می‌کنند، آشنا باشند. برای مثال، ممکن است نیاز باشد حسابرسیان، موارد زیر را در خصوص جمع‌آوری شواهد در نظر بگیرند:

- قوانینی که الزامات اضافه‌تری پیرامون شواهد حسابرسی بیان می‌دارند.
- گستره الزامات اضافه (یعنی اینکه آیا باید بر تمامی مستندات حسابرسی اعمال شوند یا تنها بر مستندات خاصی که به موضوع بخصوصی مربوط می‌شوند؟).
- پردازش، تشریفات و یا الزامات اضافه‌تری که بایستی بر شواهد اعمال گردند.
- هدف هر الزام اضافه با توجه به فرآیند قانونی مرتبط با گامهای حسابرسی
- هرگونه محدودیت که با توجه به نحوه جمع‌آوری یا پردازش شواهد حسابرسی می‌توان بر آن اعمال کرد.

ضمیمه: منابع شواهد حسابرسی در ارتباط با مدیریت خطرهای قوانین و مقررات		
خطر	مشخصات	منابع ممکن برای شواهد حسابرسی
پیچیدگی قوانین و مقررات	هرچه مقررات پیچیده‌تر باشند احتمال خطا نیز پیچیده‌تر است. این امر ممکن است در اثر برداشت اشتباه یا تفسیر نادرست مقررات باشد و یا در اجرا خطایی واقع شود.	<ul style="list-style-type: none"> <li>● رویه‌های رسمی و مکتوب شده برای تبدیل الزامات قانونی به دستورات اجرایی.</li> <li>● طرح‌های کنترلی رسمی و مکتوب برای پایش فعالیت‌ها توسط مدیران.</li> <li>● گزارش‌های رسیدگی حسابرسی داخلی یا دیگر حسابرسی‌های مستقل.</li> </ul>
قوانین و مقررات جدید	قوانین و مقررات جدید ممکن است ایجاد روش‌های اجرایی و کنترلی جدید را الزامی سازد. این موضوع می‌تواند منجر به بروز خطا در طراحی	<ul style="list-style-type: none"> <li>● آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های رسمی و مکتوب برای اجرای نمودن قوانین و مقررات.</li> <li>● طرح‌های کنترلی رسمی و تجدید</li> </ul>

<p>نظریه‌های مستقل در دستورالعمل‌های اجرایی و طرح‌های کنترلی در مواردی که تدابیر و برنامه‌های جدید توسط قوانین و مقررات ایجاد می‌شود، می‌توانند به عنوان شواهد حسابرسی مد نظر قرار گیرند.</p>	<p>یا اجرای کنترل‌های مورد نیاز برای رعایت قوانین گردد.</p>	
<p>• منابع شواهد حسابرسی معرفی شده در بخش خطر پیچیدگی قوانین و مقررات می‌تواند برای اینگونه برنامه‌های تامین مالی نیز قابل اعمال باشند.</p>	<p>در مواردی که مقررات توسط اینگونه سازمانها بوجود می‌آیند، این خطر وجود دارد که مقررات و رهنمودهای مزبور در دستورالعمل‌های داخلی حذف یا به اشتباه تعبیر شوند.</p>	<p>برنامه‌های بین المللی (که توسط سازمان ملل یا سایر موسسات تامین مالی می‌شوند)</p>
<p>• قراردادهای و موافقتنامه‌های رسمی که بین دستگاه و اشخاص ثالث منعقد شده و روش‌های کنترلی در انجام و مدیریت خدمات را تعریف نموده است.</p> <p>• رویه‌ها و روش‌های مکتوب و مستندسازی شده و پیامدهای کنترل و پایش مدیریت بر فعالیتهای اشخاص ثالث.</p> <p>• گزارش‌های مربوط به بازدیدهای صورت گرفته توسط حسابرسان داخلی به منظور بررسی سیستمها و فرآیندها، از جمله موارد مرتبط با رعایت قوانین و مقررات.</p> <p>• گزارش حسابرسی مقبول از حسابرس شخص ثالث.</p>	<p>در مواردی که برنامه‌ها توسط اشخاص دیگر به نمایندگی انجام می‌شوند، میزان زیادی از کنترل‌های مستقیم قابل اعمال نخواهد بود و باید برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات به اشخاصی که به عنوان نماینده، انجام وظیفه می‌نمایند، متکی بود.</p>	<p>خدمات یا طرح‌های ارائه شده توسط اشخاص ثالث</p>
<p>• در دستورالعمل‌ها و رهنمودهای اداری معیارهای سنجش ادعاها به</p>	<p>توانایی دستگاه برای تایید رعایت مفاد اسناد می‌تواند محدود شود برای مثال،</p>	<p>دریافتها و پرداخت‌های صورت گرفته بر مبنای استحقاق یا گواهی‌ها</p>

<p>روشنی مشخص شده است.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● الزامات استاندارد برای مستند نمودن استحقاق دریافت کمک. (که می‌تواند شرایط پرداخت کمک بلاعوض و یا الزامات مربوط به بعد از اتمام فعالیت مورد پوشش آن کمک باشد).</li> <li>● گزارش‌های تهیه شده از بازرسی به عمل آمده از سوابق مدعی به منظور تایید واجد شرایط بودن.</li> <li>● روش‌های مکتوب برای ارزیابی واجد شرایط بودن متقاضی‌ها، قبل از اعطای کمک و برای پایش وجود شرایط لازم برای استحقاق.</li> <li>● گزارش حسابرسی منتشر شده توسط حسابرسی مستقل در خصوص استفاده از اعانه بیرونی.</li> </ul>	<p>در مواقعی که شاخص‌های مشخص شده برای دریافت کمک بلاعوض خود مورد تحقیق قرار نمی‌گیرند.</p>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	--

## کلیات

### دامنه کاربرد

۱. این استاندارد، شواهد حسابرسی مورد استفاده در حسابرسی صورتهای مالی را تشریح می‌کند، و به مسئولیت حسابرس درخصوص طراحی و اجرای روشهای حسابرسی جهت کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب می‌پردازد به گونه‌ای که این شواهد پشتوانه نتیجه‌گیریهای معقولی باشد که مبنای اظهارنظر وی قرار می‌گیرد.
۲. این استاندارد در مورد تمام شواهد حسابرسی کسب‌شده در جریان انجام حسابرسی کاربرد دارد. سایر استانداردهای حسابرسی به جنبه‌های خاصی از حسابرسی، شواهد حسابرسی کسب‌شده در ارتباط با موضوعی خاص، روشهای خاص کسب شواهد حسابرسی و ارزیابی اینکه آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب شده است یا خیر می‌پردازند.

### تاریخ اجرا

۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که از تاریخ ..... شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

### هدف

۴. هدف حسابرس، طراحی و اجرای روشهای حسابرسی به گونه‌ای است که بتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتوانه نتیجه‌گیریهای معقول که مبنای اظهارنظر وی قرار می‌گیرد، را کسب کند.

### تعاریف

۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
  - الف - سوابق حسابداری - ثبتهای حسابداری و سوابق پشتیبان نظیر مدارک دریافت و پرداخت و سوابق انتقالات الکترونیکی وجوه، صورتحسابها، قراردادهای، دفاتر روزنامه، کل، و معین، و سایر تعدیلات مربوط به صورتهای مالی که در دفاتر حسابداری منعکس نشده است، و سوابقی نظیر کاربرگهای دستی و الکترونیکی پشتیبان برای تخصیص هزینه‌ها، محاسبات، صورت تطبیق‌ها و موارد افشا.
  - ب - شواهد حسابرسی - اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتیجه‌گیریهایی است که مبنای اظهارنظر وی قرار می‌گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی و سایر اطلاعات می‌باشد.
  - پ - کارشناس واحد مورد رسیدگی - شخصی حقیقی یا حقوقی دارای تخصص در زمینه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی که کار او در آن زمینه توسط واحد مورد رسیدگی برای کمک به تهیه صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.
  - ت - کافی بودن (شواهد حسابرسی) - معیار کمیت شواهد حسابرسی است. کمیت شواهد حسابرسی مورد نیاز، متأثر از ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت و همچنین کیفیت آن شواهد است.

ث - مناسب بودن (شواهد حسابرسی) - معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به معنای مربوط بودن و قابل اتکا بودن شواهد حسابرسی در پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌هایی است که مبنای اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد.

## الزامات

### شواهد حسابرسی کافی و مناسب

۶. حسابرس باید روشهای حسابرسی را به‌گونه‌ای طراحی و اجرا کند که در شرایط موجود، با هدف کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، تناسب داشته باشد. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۲۵)

### اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی

۷. حسابرس هنگام طراحی و اجرای روشهای حسابرسی باید به مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی توجه کند. (رک: بندهای ت-۲۶ تا ت-۳۳)

۸. اگر اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی یا با استفاده از کار وی تهیه شده باشد، حسابرس در حد ضرورت و با توجه به میزان اهمیت کار آن کارشناس برای اهداف حسابرس باید: (رک: بندهای ت-۳۴ تا ت-۳۶)

الف - صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی آن کارشناس را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۳۷ تا ت-۴۳)

ب - از کار آن کارشناس شناخت کسب کند. (رک: بندهای ت-۴۴ تا ت-۴۷)

پ - مناسب بودن کار آن کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی پشتوانه ادعای مربوط را ارزیابی کند. (رک: بند ت-۴۸)

۹. حسابرس هنگام استفاده از اطلاعات تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی، باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا این اطلاعات برای اهداف حسابرس به اندازه کافی قابل اتکا می‌باشد یا خیر. وی حسب مورد می‌تواند با توجه به شرایط موجود، اقدامات زیر را انجام دهد:

الف - کسب شواهد حسابرسی در مورد صحت و کامل بودن اطلاعات مذکور، و (رک: بندهای ت-۴۹ و ت-۵۰)

ب - ارزیابی اینکه آیا اطلاعات مزبور برای اهداف حسابرس به میزان کافی دقیق و حاوی جزئیات می‌باشد یا خیر. (رک: بند ت-۵۱)

### انتخاب اقلام برای آزمون به منظور کسب شواهد حسابرسی

۱۰. هنگام طراحی آزمون کنترلها و آزمون جزئیات، حسابرس باید شیوه‌های انتخاب اقلام برای آزمون را به گونه‌ای تعیین کند که برای دستیابی به هدف روش حسابرسی، اثربخش باشند. (رک: بندهای ت-۵۲ تا ت-۵۶)



## تناقض در شواهد حسابرسی یا تردید نسبت به قابلیت اتکای آن

۱۱. چنانچه:

- الف - شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع با شواهد حسابرسی کسب شده از منابع دیگر در تناقض باشد، یا
- ب - حسابرس در مورد قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی تردید داشته باشد، حسابرس باید تعیین کند که چه تغییراتی (شامل تعدیل یا افزایش) در روشهای حسابرسی برای حل و فصل موضوع لازم است، و اثر احتمالی این موضوع را بر سایر جنبه‌های حسابرسی مورد توجه قرار دهد. (رک: بند ت-۵۷)

## توضیحات کاربردی

### شواهد حسابرسی کافی و مناسب (رک: بند ۶)

ت-۱. وجود شواهد حسابرسی برای پشتیبانی از اظهار نظر و گزارش حسابرس، ضروری است. شواهد حسابرسی ماهیت انباشت شونده دارند و اساساً با اجرای روشهای حسابرسی در جریان حسابرسی کسب می‌شوند. شواهد حسابرسی، همچنین ممکن است شامل اطلاعات کسب شده از سایر منابع، مانند حسابرسی‌های قبلی (مشروط به آن که حسابرس مشخص کند که آیا از زمان حسابرسی قبلی تغییراتی رخ داده است که بتواند مربوط بودن آن اطلاعات را برای حسابرسی جاری تحت تأثیر قرار دهد یا خیر). علاوه بر سایر منابع درون سازمانی و برون سازمانی، سوابق حسابداری واحد مورد رسیدگی، یکی از منابع مهم کسب شواهد حسابرسی است. همچنین اطلاعاتی که به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، ممکن است توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی یا با استفاده از کار وی تهیه شده باشد. شواهد حسابرسی هم شامل اطلاعاتی است که ادعاهای مدیریت را پشتیبانی و تأیید می‌کند، و هم شامل اطلاعاتی است که آن ادعاها را نقض می‌کند. به علاوه، در برخی موارد، عدم دسترسی به اطلاعات (برای مثال، خودداری مدیران اجرایی از تأیید موضوع درخواست شده) نیز توسط حسابرس به عنوان شواهد حسابرسی محسوب می‌شود.

ت-۲. کسب شواهد حسابرسی و ارزیابی آن، بخش عمده کار حسابرس را برای ارائه اظهار نظر تشکیل می‌دهد. روش‌های حسابرسی برای کسب شواهد می‌تواند علاوه بر پرس و جو، شامل واری، مشاهده، دریافت تأییدیه، محاسبه مجدد، اجرای مجدد، یا روشهای تحلیلی باشد که غالباً ترکیبی از این روش‌ها بکار گرفته می‌شود. اگرچه پرس و جو ممکن است شواهد حسابرسی مهمی فراهم کند، و حتی شواهدی از وجود یک تحریف به دست دهد، اما معمولاً به تنهایی فراهم‌کننده شواهد حسابرسی کافی از نبود تحریف با اهمیت در سطح ادعاها یا اثربخشی کارکرد کنترلها نیست.

ت-۳. اطمینان معقول زمانی بدست می‌آید که حسابرس شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای کاهش خطر حسابرسی، یعنی خطر اظهار نظر نامناسب حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، به یک سطح پایین قابل قبول کسب کند.

ت-۴. کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی با یکدیگر ارتباط متقابل دارند. کافی بودن، معیار کمیت شواهد حسابرسی است. مقدار شواهد حسابرسی مورد نیاز، تحت تأثیر ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت (هر قدر خطرهای ارزیابی شده بالاتر باشد، به احتمال زیاد، شواهد حسابرسی بیشتری لازم است) و همچنین کیفیت این شواهد (هر قدر کیفیت بالاتر باشد، ممکن است شواهد کمتری مورد نیاز باشد) قرار می‌گیرد. با این حال، کسب شواهد حسابرسی بیشتر، ممکن است کیفیت پایین شواهد را جبران نکند.

ت-۵. مناسب بودن، معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به معنای مربوط بودن و قابل اتکا بودن شواهد پشتیبان نتیجه‌گیری‌هایی است که مبنای اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد. قابلیت اتکای شواهد، تحت تأثیر ماهیت و منبع کسب شواهد است و به شرایط خاص کسب شواهد نیز بستگی دارد.

ت-۶. حسابرس باید درباره اینکه آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب شده است یا خیر، نتیجه‌گیری کند. ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب‌شده برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، و در نتیجه دستیابی حسابرس به نتیجه‌گیری‌های معقول به عنوان مبنای اظهارنظر، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد.

### **منابع شواهد حسابرسی**

ت-۷. برخی شواهد حسابرسی از طریق اجرای روش‌های حسابرسی مورد استفاده در آزمون سوابق حسابداری، نظیر تجزیه و تحلیل و بررسی، اجرای مجدد روشهای انجام شده در فرایند گزارشگری مالی و تطبیق انواع اطلاعات مرتبط و کاربردهای همان اطلاعات، کسب می‌شوند. حسابرس با اجرای چنین روشهایی ممکن است به این نتیجه برسد که سوابق حسابداری دارای سازگاری درونی هستند و با صورتهای مالی همخوانی دارند.

ت-۸. معمولاً شواهد حسابرسی سازگار کسب شده از منابع مختلف یا با ماهیت متفاوت، نسبت به شواهد حسابرسی که به تنهایی مورد توجه قرار می‌گیرند، اطمینان بیشتری فراهم می‌کنند. برای مثال، اطلاعات مؤید کسب شده از منبعی مستقل از واحد مورد رسیدگی ممکن است اطمینان حسابرس را نسبت به شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد مورد رسیدگی نظیر شواهد حاصل از سوابق حسابداری، خلاصه مذاکرات یا اظهارات مدیران اجرایی، افزایش دهد.

ت-۹. اطلاعات حاصل از منابع مستقل از دستگاه اجرایی که حسابرس می‌تواند از آنها به عنوان شواهد حسابرسی استفاده کند ممکن است شامل تأییدیه‌های دریافتی از اشخاص ثالث، گزارشهای تحلیلگران باشد.

### **روشهای حسابرسی برای کسب شواهد حسابرسی**

ت-۱۰. با اجرای روشهای زیر می‌توان به شواهد حسابرسی لازم برای کسب نتیجه‌گیری‌های معقولی که مبنای اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد، دست یافت:

الف - روشهای ارزیابی خطر، و

ب - روشهای حسابرسی لازم شامل:

۱. آزمون کنترلها، هنگامی که انجام آن طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است یا هنگامی که حسابرس به طور اختیاری آن را انجام می‌دهد، و

۲. آزمونهای محتوا، شامل آزمون جزئیات و روشهای تحلیلی.

ت-۱۱. روشهای حسابرسی توصیف شده در بندهای ت-۱۴ تا ت-۲۵، حسب مورد، می‌تواند به عنوان روشهای ارزیابی خطر، آزمون کنترلها یا آزمونهای محتوا، مورد استفاده قرار گیرد. در شرایطی که حسابرس بخواهد از شواهد حسابرسی کسب شده در حسابرسی‌های قبلی به عنوان شواهد حسابرسی مناسب برای دوره جاری استفاده کند باید روشهای حسابرسی لازم را برای اطمینان یافتن از استمرار سودمندی آن شواهد اجرا کند.

ت-۱۲. ماهیت و زمانبندی اجرای روشهای حسابرسی مورد استفاده ممکن است تحت تاثیر این واقعیت قرار گیرد که برخی داده‌های حسابداری و سایر اطلاعات ممکن است تنها به صورت الکترونیکی یا فقط در مقطع زمانی یا دوره‌های خاصی در دسترس باشد. برای مثال، مدارک اولیه، نظیر صورتحسابها و سفارشهای خرید، ممکن است هنگامی که واحد مورد رسیدگی از تجارت الکترونیکی استفاده می‌کند فقط به شکل الکترونیکی وجود داشته باشند، یا ممکن است هنگامی که واحد مورد رسیدگی از سیستمهای پردازش تصویری برای تسهیل ذخیره‌سازی و دسترسی استفاده می‌کند، بعد از اسکن شدن معدوم شوند.

ت-۱۳. برخی اطلاعات الکترونیکی ممکن است پس از گذشت دوره زمانی خاصی قابل بازیابی نباشند، برای مثال، در مواردی که پرونده‌ها تغییر می‌کنند و یا از پرونده‌های قبلی نسخه پشتیبان تهیه نمی‌شود. در این صورت، حسابرس ممکن است در اثر رویه‌های واحد مورد رسیدگی درخصوص حفظ داده‌ها، لازم بداند که از دستگاه اجرایی درخواست کند برخی از اطلاعات را برای بررسی وی نگهداری کند یا روشهای حسابرسی را در زمانی که اطلاعات در دسترس است، اجرا کند.

## وارسی

ت-۱۴. وارسی شامل رسیدگی به سوابق یا مدارک درون سازمانی یا برون سازمانی، اعم از سوابق یا مدارک به شکل کاغذی، الکترونیکی یا اشکال دیگر، و نیز بررسی فیزیکی داراییهاست. وارسی سوابق و مدارک، شواهد حسابرسی با درجات متفاوتی از قابلیت اتکا فراهم می‌کند. تفاوت در قابلیت اتکای شواهد به ماهیت و منبع آنها و در مورد سوابق و مدارک درون سازمانی به اثربخشی کنترلهای حاکم بر ایجاد آنها بستگی دارد. نمونه‌ای از کاربرد وارسی در آزمون کنترلها، وارسی سوابق یا مدارک برای کسب شواهد مربوط به تصویب معاملات است.

ت-۱۵. برخی مستندات مانند اوراق بهادار، شواهد حسابرسی مستقیمی از وجود یک دارایی فراهم می‌کند. وارسی این قبیل مستندات، لزوماً فراهم کننده شواهد حسابرسی مربوط به مالکیت یا ارزش نیست. افزون بر این، وارسی یک قرارداد می‌تواند شواهدی را درباره کاربرد رویه‌های حسابداری، مانند نحوه شناخت درآمد، فراهم آورد.

ت-۱۶. وارسی داراییهای مشهود می‌تواند شواهد حسابرسی قابل اتکایی را درباره وجود آنها فراهم کند، اما لزوماً نمی‌تواند در

مورد حقوق و تعهدات واحد مورد رسیدگی یا ارزشیابی داراییها، شواهد حسابرسی قابل اتکایی فراهم کند. واریسی ارقام موجودی مواد و کالا معمولاً همزمان با مشاهده شمارش آنها انجام می‌شود.

## مشاهده

ت-۱۷. مشاهده به معنای نظاره کردن یک فرایند یا روش در حال اجرا توسط دیگران است. نظارت حسابرس بر شمارش موجودی‌ها توسط کارکنان دستگاه اجرایی یا مشاهده اجرای فعالیتهای کنترلی، نمونه‌هایی از مشاهده است. مشاهده، شواهدی را درخصوص عملکرد یک فرایند یا روش فراهم می‌کند، اما، به دلیل محدود بودن آن به مقطع زمانی مشاهده و اثر احتمالی آن بر چگونگی اجرای فرایند یا روش مورد نظر (در زمان مشاهده)، با محدودیت همراه است.

## تأییدیه‌های برون‌سازمانی

ت-۱۸. تأییدیه‌های برون‌سازمانی بیانگر شواهد حسابرسی است که حسابرس به طور مکتوب و مستقیم از اشخاص ثالث (مخاطبان تأییدیه‌ها)، به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر کسب می‌کند. در بررسی ادعاهای مربوط به مانده حسابهای خاص و اجزای آنها، تأییدیه‌های برون‌سازمانی اغلب مربوط محسوب می‌شود. با این وجود، نباید این روش فقط محدود به مانده حسابها شود. برای مثال، حسابرس ممکن است در مورد شرایط قراردادهای یا معاملات واحد مورد رسیدگی با اشخاص ثالث، درخواست تأییدیه ارسال کند. درخواست تأییدیه ممکن است برای پاسخ به این موضوع طراحی شده باشد که آیا تغییراتی در قراردادهای انجام شده است یا خیر، و در صورت مثبت بودن پاسخ، جزئیات مربوط چیست. همچنین ممکن است به منظور کسب شواهد حسابرسی درخصوص نبود شرایط خاص، از تأییدیه‌های برون‌سازمانی استفاده شود.

## محاسبه مجدد

ت-۱۹. محاسبه مجدد عبارتست از کنترل صحت محاسبات ریاضی موجود در سوابق و مدارک. محاسبه مجدد ممکن است به صورت دستی یا الکترونیکی انجام شود.

## اجرای مجدد

ت-۲۰. اجرای مجدد شامل اجرای مستقل روشها یا کنترلهای واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس است.

## روشهای تحلیلی

ت-۲۱. روشهای تحلیلی شامل ارزیابی اطلاعات مالی از طریق تحلیل روابط منطقی بین داده‌های مالی و غیرمالی است. علاوه بر این، روشهای تحلیلی شامل بررسیهای لازم در صورت برخورد با نوسانات یا روابط مغایر با سایر اطلاعات مربوط یا متفاوت با مقادیر مورد انتظار به میزان قابل ملاحظه است.

## پرس و جو

ت-۲۲. پرس و جو به معنای جویاشدن اطلاعات از اشخاص آگاه مالی و غیرمالی درون سازمانی یا برون سازمانی است. پرس و جو روشی است که به طور گسترده‌ای در حسابرسی استفاده می‌شود و اغلب مکمل اجرای سایر روشهای حسابرسی است. پرس و جو می‌تواند طیفی از پرس و جوهای مکتوب رسمی تا پرس و جوهای شفاهی غیررسمی را در برگیرد. ارزیابی پاسخهای حاصل از پرس و جو، جزء لاینفک فرایند پرس و جو است.

ت-۲۳. پاسخ پرس و جوها ممکن است اطلاعات جدیدی را برای حسابرس فراهم کند یا شواهد حسابرسی مؤیدی را در اختیار وی قرار دهد. از طرف دیگر پاسخها ممکن است اطلاعاتی فراهم کند که با دیگر اطلاعات کسب شده توسط حسابرس تفاوت قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، برای مثال، پرس و جوها ممکن است فراهم کننده اطلاعاتی حاکی از زیرپا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی باشد. در برخی موارد، پاسخهای حاصل از پرس و جو می‌تواند مبنایی را برای تعدیل روشهای حسابرسی یا اجرای روشهای حسابرسی بیشتر فراهم کند.

ت-۲۴. اگرچه تأیید شواهد حاصل از پرس و جو، اغلب دارای اهمیت ویژه‌ای است اما درباره پرس و جوهای مربوط به مقاصد مدیران اجرایی، ممکن است اطلاعات در دسترس برای پشتیبانی از این مقاصد، محدود باشد. در این گونه موارد، آگاهی از عملکرد گذشته مدیران اجرایی از لحاظ اجرای مقاصد بیان شده آنها در خصوص داراییها یا بدهیها، دلایل ابراز شده توسط مدیران اجرایی برای انتخاب یک شیوه عمل خاص و توانایی مدیران اجرایی برای ادامه آن، می‌تواند اطلاعات مربوطی را برای تأیید شواهد کسب شده از طریق پرس و جو فراهم کند.

ت-۲۵. حسابرس درخصوص برخی موضوعات ممکن است دریافت تأییدیه کتبی از مدیران اجرایی و، در صورت لزوم، ارکان راهبری را برای تأیید پاسخهای داده شده به پرس و جوهای شفاهی ضروری تشخیص دهد.

## اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی

### مربوط بودن و قابل اتکا بودن (رک: بند ۷)

ت-۲۶. همانطور که در بند ۱- بیان شد، هر چند شواهد حسابرسی اساساً از روشهای حسابرسی اجرا شده در جریان حسابرسی کسب می‌شود، اما ممکن است همچنین شامل اطلاعات کسب شده از سایر منابع نظیر حسابرسیهای قبلی نیز باشد. کیفیت همه شواهد حسابرسی تحت تاثیر مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعاتی است که مبنا قرار می‌گیرد.

### مربوط بودن

ت-۲۷. مربوط بودن به وجود ارتباط منطقی با هدف روشهای حسابرسی و، در صورت لزوم، ادعای مورد نظر، یا تأثیرگذاری بر آن هدف یا ادعا، اشاره دارد. مربوط بودن اطلاعاتی که به عنوان شواهد حسابرسی استفاده می‌شود، ممکن است تحت تأثیر سمت و سوی آزمون باشد. برای مثال، در صورتیکه هدف روش حسابرسی، آزمون بیش‌نمایی درخصوص وجود یا ارزشیابی حسابهای پرداختنی باشد، آزمون حسابهای پرداختنی ثبت شده ممکن است یک روش حسابرسی مربوط به حساب آید. از سوی دیگر، اگر هدف آزمون کم‌نمایی درخصوص وجود یا ارزشیابی حسابهای پرداختنی باشد،

آزمون حسابهای پرداختی ثبت شده، مربوط نمی باشد اما آزمون اطلاعاتی نظیر پرداختهای بعدی، صورتحسابهای پرداخت نشده، تأییدیه های دریافتی از تأمین کنندگان کالا و خدمات و گزارشهای دریافت کالا ممکن است مربوط باشد.

ت-۲۸. یک مجموعه خاص از روشهای حسابرسی ممکن است فراهم کننده شواهد حسابرسی باشد که درخصوص ادعایی خاص مربوط و درخصوص ادعایی دیگر غیرمربوط باشد. برای مثال، واری اسناد مربوط به وصول حسابهای دریافتی پس از پایان دوره ممکن است شواهد حسابرسی را درخصوص وجود و ارزشیابی فراهم آورد، اما الزاماً به ادعای انقطاع زمانی مربوط نیست. به همین ترتیب، کسب شواهد حسابرسی درخصوص ادعایی خاص، برای مثال، وجود موجودیها جایگزینی برای کسب شواهد حسابرسی درخصوص ادعای دیگری مانند ارزشیابی آن موجودیها نمی باشد. از طرف دیگر، کسب شواهد حسابرسی از منابع مختلف یا با ماهیت متفاوت ممکن است اغلب برای یک ادعای خاص، مربوط باشد.

ت-۲۹. آزمون کنترلها برای ارزیابی اثربخشی کارکرد کنترلها در پیشگیری، یا کشف و اصلاح تحریفهای بااهمیت در سطح ادعا طراحی می شود. طراحی آزمون کنترلها برای کسب شواهد حسابرسی مربوط، هم شامل تشخیص شرایطی (ویژگیها یا خصوصیات) است که بیانگر عملکرد یک کنترل است، و هم شرایط مشخص کننده انحراف از عملکرد مناسب کنترلها است. سپس حسابرس می تواند وجود یا نبود این شرایط را آزمون کند.

ت-۳۰. آزمونهای محتوا برای کشف تحریفهای بااهمیت در سطح ادعا طراحی می شود. این آزمونها شامل آزمون جزئیات و روشهای تحلیلی است. طراحی آزمونهای محتوا شامل تشخیص شرایط مرتبط با هدف این آزمون است که شامل تحریف در ادعای مربوط می شود.

### **قابل اتکا بودن**

ت-۳۱. قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی و به تبع آن، شواهد حسابرسی، تحت تاثیر منبع و ماهیت و شرایط کسب آنها است و شامل کنترلهای حاکم بر تهیه و حفظ آنها، در موارد مربوط، می شود. بنابراین، در مورد قابل اتکا بودن انواع گوناگون شواهد حسابرسی می توان قواعد کلی را مطرح کرد، اما این قواعد همواره موارد استثنای مهمی دارد. حتی در مواردی که اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی از منابع برون سازمانی کسب می شود، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که بر قابل اتکا بودن آنها تأثیر بگذارد. برای مثال، اطلاعات کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی در شرایطی که آن منبع، از موضوع مورد نظر آگاه نیست نمی تواند شواهد قابل اتکایی باشد، یا کارشناس واحد مورد رسیدگی ممکن است فاقد بی طرفی باشد. با در نظر گرفتن احتمال وجود موارد استثنایی، قواعد کلی زیر در مورد قابل اتکا بودن شواهد حسابرسی می تواند سودمند باشد:

### **شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی قابل اتکاتر است.**

شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد مورد رسیدگی هنگامی قابل اتکاتر است که کنترلهای مرتبط با آن، که توسط واحد مورد رسیدگی مستقر شده است، از جمله کنترلهای حاکم بر تهیه و حفظ آنها، اثربخش باشد.

شواهد حسابرسی که مستقیماً توسط حسابرس کسب می شود (مانند مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اتکاتر از شواهد حسابرسی است که به طور غیرمستقیم یا از طریق استنتاج (مانند پرس و جو درباره اعمال یک کنترل) کسب می شود.

شواهد حسابرسی مستند اعم از کاغذی، الکترونیکی یا اشکال دیگر، قابل اتکاتر از شواهد کسب شده به صورت شفاهی است (مثلاً صورتجلسه‌ای که همزمان با برگزاری یک جلسه تهیه می‌شود قابل اتکاتر از توضیح شفاهی موضوعات بحث شده در جلسه است).

شواهد حسابرسی که با استفاده از اصل مدارک فراهم می‌شود، قابل اتکاتر از شواهد حسابرسی است که از طریق نسخه‌های کپی یا دورنگارها یا اسناد تبدیل شده به فیلم یا شکل دیجیتالی یا سایر اشکال الکترونیکی فراهم می‌شود، و قابل اتکا بودن آنها ممکن است به کنترل‌های حاکم بر تهیه و حفظ آنها بستگی داشته باشد.

### **قابل اتکا بودن اطلاعات تهیه شده توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی (رک: بند ۸)**

ت-۳۲. در تهیه صورتهای مالی دستگاه اجرایی ممکن است به تخصص در زمینه‌ای غیر از حسابداری یا حسابرسی، نظیر محاسبات اکچوئری، ارزشیابی، یا داده‌های مهندسی، نیاز باشد. دستگاه اجرایی ممکن است کارشناسی را در این زمینه‌ها بکار گیرد یا استخدام کند تا به تخصص مورد نیاز برای تهیه صورتهای مالی دست پیدا کند. نبود چنین کارشناسی، در صورت ضرورت آن، خطر تحریف بااهمیت را افزایش می‌دهد.

ت-۳۳. الزامات بند ۸ این استاندارد هنگامی کاربرد دارد که اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی با استفاده از کارشناس واحد مورد رسیدگی تهیه شده باشد. برای مثال، فرد یا سازمانی ممکن است در بکارگیری مدلها برای برآورد ارزش منصفانه اوراق بهادار در صورت نبود بازار فعال، برای آن اوراق تخصص داشته باشد. اگر این فرد یا سازمان، تخصص خود را برای انجام برآوردی بکار گیرد که واحد مورد رسیدگی در تهیه صورتهای مالی از آن استفاده می‌کند، آن فرد یا سازمان، کارشناس واحد مورد رسیدگی محسوب شده و رعایت الزام بند ۸ ضرورت می‌یابد. از سوی دیگر، اگر آن فرد یا سازمان صرفاً اطلاعاتی را در مورد قیمت به واحد مورد رسیدگی ارائه کند که با معاملات محرمانه‌ای که واحد مورد رسیدگی به آنها دسترسی ندارد، مرتبط است و واحد مورد رسیدگی از آنها در شیوه‌های برآورد خود استفاده کند، چنین اطلاعاتی در صورت استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، مشمول بند ۷ این استاندارد قرار می‌گیرد اما استفاده از کارشناس واحد مورد رسیدگی محسوب نمی‌شود.

ت-۳۴. ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی مرتبط با الزام مندرج در بند ۸ این استاندارد ممکن است متأثر از موضوعاتی نظیر موارد زیر باشد:

ماهیت و پیچیدگی موضوع ارجاع شده به کارشناس واحد مورد رسیدگی.

خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به موضوع مورد نظر.

قابلیت دسترسی به منابع جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی.

ماهیت، دامنه و اهداف کار کارشناس واحد مورد رسیدگی.

اینکه کارشناس واحد مورد رسیدگی در استخدام واحد مورد رسیدگی است یا شخصی است که صرفاً برای ارائه خدمات مورد نظر، توسط واحد مورد رسیدگی بکار گرفته شده است.

میزان کنترل یا نفوذ مدیران اجرایی بر کار کارشناس واحد مورد رسیدگی.

اینکه آیا کارشناس واحد مورد رسیدگی ملزم به رعایت استانداردهای فنی یا سایر الزامات واحد یا حرفه است یا خیر.

ماهیت و میزان هر گونه کنترل حاکم بر کار کارشناس واحد مورد رسیدگی توسط واحد مورد رسیدگی.

تجربه و شناخت حسابرس از حوزه تخصصی کارشناس واحد مورد رسیدگی.

تجربه قبلی حسابرس از کار کارشناس واحد مورد رسیدگی.

صلاحیت، تواناییها و بی طرفی کارشناس مورد رسیدگی (رک: بند ۸-الف)

ت-۳۵. صلاحیت به ماهیت و سطح تخصص کارشناس واحد مورد رسیدگی مربوط می شود. تواناییها به توان کارشناس واحد مورد رسیدگی در بکارگیری آن صلاحیت در شرایط موجود، مربوط می شود. عوامل مؤثر بر تواناییها ممکن است برای نمونه، شامل موقعیت جغرافیایی، و دسترسی به زمان و منابع باشد. بی طرفی به آثار احتمالی مربوط می شود که جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ سایرین ممکن است بر قضاوت حرفه‌ای یا تجاری کارشناس واحد مورد رسیدگی اثر بگذارد. صلاحیت، تواناییها و بی طرفی کارشناس واحد مورد رسیدگی، عوامل مهمی در رابطه با قابل اتکا بودن اطلاعات تهیه شده توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی است.

ت-۳۶. اطلاعات مربوط به صلاحیت، تواناییها و بی طرفی کارشناس واحد مورد رسیدگی ممکن است از منابع متفاوتی، نظیر موارد زیر، به دست آید:

تجربه شخصی حسابرس از کار قبلی آن کارشناس.

انجام مذاکره با آن کارشناس.

مذاکرات با افراد دیگری که با کار آن کارشناس آشنا هستند.

آگاهی از صلاحیتهای فنی کارشناس، عضویت وی در نهاد حرفه‌ای یا انجمن واحدهای مربوط، جواز کاری وی، یا سایر اشکال شناخت برون سازمانی.

مقالات یا کتب منتشر شده توسط آن کارشناس.

کارشناس حسابرس، در صورت وجود، که به حسابرس در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب با توجه به اطلاعات تهیه شده توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی کمک می کند.

ت-۳۷. موضوعات مرتبط با ارزیابی صلاحیت، تواناییها و بی طرفی کارشناس واحد مورد رسیدگی شامل این موارد است که آیا کار آن کارشناس طبق استانداردهای عملکرد فنی یا سایر الزامات واحد یا حرفه، برای مثال، استانداردهای اخلاقی و سایر الزامات عضویت در نهاد حرفه‌ای یا انجمن واحد مربوط، استانداردهای معتبر نهاد صادرکننده جواز، یا الزامات مقرر در قوانین یا مقررات است.

ت-۳۸. سایر موضوعاتی که ممکن است مربوط باشند، شامل موارد زیر است:



مربوط بودن صلاحیت کارشناس واحد مورد رسیدگی با موضوعی که برای آن، از کار کارشناس استفاده می‌شود، شامل هرگونه تخصصی که در حوزه تخصص آن کارشناس قرار می‌گیرد. برای مثال، یک متخصص اکچوئری خاصی ممکن است در زمینه بیمه اموال و سوانح تخصص داشته باشد اما در خصوص محاسبات حقوق بازنشستگی، تخصص محدودی داشته باشد.

صلاحیت کارشناس واحد مورد رسیدگی با توجه به الزامات حسابداری مرتبط، برای مثال، آگاهی از مفروضات و شیوه‌ها، شامل مدل‌هایی که با استانداردهای حسابداری انطباق دارد.

اینکه آیا رویدادهای غیرمنتظره، تغییرات در شرایط، یا شواهد حسابرسی کسب‌شده در نتیجه اجرای روشهای حسابرسی بیانگر امکان ضرورت بررسی مجدد ارزیابی اولیه از صلاحیت، تواناییها و بی‌طرفی کارشناس واحد مورد رسیدگی همزمان با پیشرفت فرایند حسابرسی باشد یا خیر.

ت-۳۹. طیف گسترده‌ای از شرایط نظیر تهدیدهای ناشی از منافع شخصی، تهدیدهای ناشی از جانب‌داری، تهدیدهای ناشی از دوستی، تهدیدهای ناشی از بررسی کار خود، و تهدیدهای ناشی از ترس ممکن است بی‌طرفی را تهدید کند. تدابیر ایمنی می‌تواند چنین تهدیدهایی را کاهش دهد، و ممکن است از طریق ساختارهای برون‌سازمانی (برای مثال، حرفه، قوانین یا مقررات کارشناس واحد مورد رسیدگی)، یا از طریق محیط کار کارشناس واحد مورد رسیدگی (برای مثال، روشها و سیاستهای کنترل کیفیت) ایجاد شود.

ت-۴۰. اگرچه تدابیر ایمنی نمی‌تواند همه تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی کارشناس واحد مورد رسیدگی را از میان ببرد، اما تهدیدهایی نظیر تهدیدهای ناشی از جانب‌داری ممکن است در مورد کارشناس بکار گرفته شده توسط واحد مورد رسیدگی نسبت به کارشناس در استخدام واحد مورد رسیدگی اهمیت کمتری داشته باشد، و اثربخشی تدابیر ایمنی نظیر روشها و سیاستهای کنترل کیفیت ممکن است بیشتر باشد. از آنجاکه تهدید مربوط به بی‌طرفی ایجادشده توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی همیشه وجود دارد، کارشناس در استخدام واحد مورد رسیدگی معمولاً به احتمال زیاد نمی‌تواند بی‌طرفتر از سایر کارکنان واحد مورد رسیدگی باشد.

ت-۴۱. هنگام ارزیابی بی‌طرفی کارشناس بکار گرفته شده توسط واحد مورد رسیدگی، ممکن است مذاکره با مدیران اجرایی و آن کارشناس در مورد منافع و روابط ایجادکننده تهدیدها در خصوص بی‌طرفی کارشناس و هرگونه تدابیر ایمنی مربوط (شامل هرگونه الزام حرفه‌ای که در مورد آن کارشناس کاربرد دارد)، و ارزیابی اینکه آیا تدابیر ایمنی کافی است یا خیر، مربوط باشد. منافع و روابط ایجادکننده تهدیدها می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- منافع مالی.
- روابط تجاری و شخصی.
- مفاد سایر خدمات.

### **کسب شناخت از کار کارشناس واحد مورد رسیدگی (رک: بند ۸-ب)**

ت-۴۲. شناخت از کار کارشناس واحد مورد رسیدگی شامل آگاهی از حوزه تخصصی وی می‌باشد. کسب شناخت از حوزه تخصصی مربوط ممکن است همزمان با تعیین این موضوع توسط حسابرس صورت گیرد که آیا وی برای ارزیابی کار کارشناس واحد مورد رسیدگی تخصص دارد یا خیر، یا آیا حسابرس برای دستیابی به این هدف به کارشناس حسابرس نیاز دارد یا خیر.

ت-۴۳. جنبه‌هایی از تخصص کارشناس واحد مورد رسیدگی که با شناخت حسابرس مرتبط است می‌تواند شامل موارد زیر باشد: اینکه آیا کارشناس دارای تخصص‌هایی است که به حسابرسی مربوط باشد یا خیر.

اینکه آیا کار کارشناس تابع استانداردهای حرفه‌ای یا سایر استانداردها، و الزامات قانونی یا مقرراتی است یا خیر.

چه مفروضات و شیوه‌هایی توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی مورد استفاده قرار می‌گیرد، و اینکه آیا آنها به طور کلی در حوزه تخصص کارشناس پذیرفته شده‌اند و برای اهداف گزارشگری مالی مناسب می‌باشند یا خیر.

ماهیت داده‌ها یا داده‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مورد استفاده توسط کارشناس واحد مورد رسیدگی.

ت-۴۴. در مورد کارشناس واحد مورد رسیدگی بکار گرفته شده توسط واحد مورد رسیدگی، معمولاً یک قرارداد یا توافقنامه بین واحد مورد رسیدگی و آن کارشناس وجود خواهد داشت. ارزیابی این قرارداد هنگام کسب شناخت از کار کارشناس واحد مورد رسیدگی می‌تواند به حسابرس در تعیین مناسب بودن موارد زیر از حیث اهداف حسابرس کمک کند:

- ماهیت، دامنه و اهداف کار آن کارشناس،
- مسئولیتها و نقشهای متقابل مدیران اجرایی و آن کارشناس، و
- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان ارتباط بین مدیران اجرایی و آن کارشناس، شامل شکل هرگونه گزارشی که توسط آن کارشناس ارائه خواهد شد.

ت-۴۵. در مورد کارشناس واحد مورد رسیدگی در استخدام واحد مورد رسیدگی، احتمال کمتری وجود دارد که چنین قرارداد یا توافقنامه‌ای وجود داشته باشد. پرس و جو از این کارشناس و دیگر مدیران اجرایی ممکن است مناسب‌ترین شیوه برای حسابرس جهت کسب شناخت لازم باشد.

### **ارزیابی مناسب بودن کار کارشناس واحد مورد رسیدگی (رک: بند ۸-پ)**

ت-۴۶. ملاحظات مربوط در زمان ارزیابی مناسب بودن کار کارشناس واحد مورد رسیدگی به عنوان شواهد حسابرسی مرتبط با ادعای مورد نظر، می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

مربوط بودن و معقول بودن یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های کارشناس، هماهنگی این یافته‌ها و نتیجه‌گیریها با سایر شواهد حسابرسی، و اینکه آیا آنها به‌گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است یا خیر،

اگر کار کارشناس شامل استفاده از مفروضات و شیوه‌های عمده باشد، مربوط بودن و معقول بودن این مفروضات و شیوه‌ها، و اگر کار کارشناس شامل استفاده عمده از داده‌های مبنا باشد، مربوط بودن، کامل بودن، و صحت آن داده‌ها.

### **اطلاعات تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی و استفاده شده برای اهداف حسابرس (رک: بندهای ۹-الف و ۹-ب)**

ت-۴۷. به منظور کسب شواهد حسابرسی قابل اتکا توسط حسابرس، لازم است اطلاعات مورد استفاده در اجرای روشهای حسابرسی به میزان کافی صحیح و کامل باشد. برای مثال، اثربخشی حسابرسی درآمد با اعمال نرخهای استاندارد نسبت به مقادیر فروش، تحت تأثیر صحت نرخهای فروش و صحت و کامل بودن مقادیر فروش قرار می‌گیرد. به همین ترتیب، اگر حسابرس بخواهد جامعه‌ای (برای مثال، پرداختها) را از حیث یک ویژگی خاص (برای مثال، وجود مجوز) آزمون کند، نتایج آزمون در صورت کامل نبودن جامعه‌ای که اقلام از آن انتخاب شده‌اند، از قابلیت اتکای کمتری برخوردار خواهد بود.

ت-۴۸. شواهد حسابرسی در خصوص صحت و کامل بودن چنین اطلاعاتی را می‌توان به طور همزمان با بکارگیری روشهای حسابرسی درباره این اطلاعات کسب نمود، به شرطی که کسب شواهد مذکور، بخش لاینفک از روشهای حسابرسی باشد. در شرایط دیگر، حسابرس ممکن است شواهد حسابرسی مربوط به صحت و کامل بودن چنین اطلاعاتی را از طریق آزمون کنترل‌های حاکم بر تهیه و حفظ آن اطلاعات کسب کرده باشد. با این حال، در برخی شرایط، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که اجرای روشهای حسابرسی بیشتری ضرورت دارد.

ت-۴۹. در برخی موارد، حسابرس ممکن است بخواهد از اطلاعات تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی برای سایر اهداف حسابرسی استفاده کند. برای مثال، حسابرس ممکن است بخواهد از معیارهای عملکرد واحد مورد رسیدگی برای اهداف روشهای تحلیلی، یا از اطلاعات تهیه شده برای فعالیتهای نظارتی واحد مورد رسیدگی، نظیر گزارشهای واحد حسابرسی داخلی استفاده کند. در چنین مواردی، مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب‌شده تحت تأثیر این موضوع است که آیا دقت و جزئیات این اطلاعات برای اهداف حسابرس کفایت دارد یا خیر. برای مثال، معیارهای عملکرد مورد استفاده مدیران اجرایی ممکن است برای کشف تحریفهای بااهمیت، به اندازه کافی دقیق نباشد.

### **انتخاب اقلام برای آزمون به منظور کسب شواهد حسابرسی (رک: بند ۱۰)**

ت-۵۰. یک آزمون اثربخش، شواهد حسابرسی مناسب را تا میزانی فراهم می‌آورد که، همراه با سایر شواهد حسابرسی کسب‌شده یا شواهدی که قصد کسب آنها وجود دارد، برای اهداف حسابرس کافی باشد. در انتخاب اقلام برای آزمون، حسابرس باید طبق الزامات بند ۷، مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی را تعیین کند، و توجه داشته باشد که سایر جنبه‌های اثربخشی (کافی بودن)، نکته مهمی در انتخاب اقلام برای آزمون است. شیوه‌هایی که حسابرس می‌تواند برای انتخاب اقلام جهت آزمون استفاده کند عبارتند از:

الف - انتخاب همه اقلام (رسیدگی ۱۰۰ درصد اقلام)،

ب - انتخاب اقلام خاص، و

پ - نمونه‌گیری حسابرسی.

بکارگیری هر یک از این شیوه‌ها یا ترکیبی از آنها ممکن است بسته به شرایط خاص، برای مثال، خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به ادعاهای مورد آزمون، و عملی بودن و اثربخشی شیوه‌هایی متفاوت، مناسب باشد.

### انتخاب همه اقلام

ت-۵۱. حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که مناسب‌ترین کار، رسیدگی کل اقلام جامعه‌ای است که تشکیل‌دهنده یک گروه معاملات یا مانده حسابها (یا طبقه‌ای از آن جامعه) می‌باشد. رسیدگی ۱۰۰ درصد در مورد آزمون کنترلها بعید به نظر می‌رسد، با این حال، برای آزمون جزئیات رایج‌تر است. رسیدگی ۱۰۰ درصد ممکن است، برای مثال، در موارد زیر مناسب باشد:

- جامعه شامل تعداد کمی از اقلام با ارزش باشد،
- خطر عمده‌ای وجود داشته باشد و سایر روشها نتوانند شواهد حسابرسی کافی و مناسب را فراهم بیاورند، یا
- ماهیت تکراری محاسبات یا سایر فرایندهای انجام شده به طور خودکار توسط سیستم اطلاعاتی، باعث شود که رسیدگی ۱۰۰ درصد اقلام، مقرون به صرفه باشد.

### انتخاب اقلام خاص

ت-۵۲. حسابرس ممکن است اقلام خاصی را از یک جامعه انتخاب کند. عوامل مربوط در انتخاب اقلام ممکن است شامل شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی، خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده، و ویژگیهای جامعه مورد آزمون باشد. انتخاب قضاوتی اقلام خاص تابعی از خطر غیرنمونه‌گیری است. اقلام خاص انتخاب شده ممکن است شامل موارد زیر باشند:

- اقلام با ارزش یا اقلام کلیدی. حسابرس ممکن است به دلیل بالا بودن ارزش یا دارا بودن سایر ویژگیها، اقلام خاصی را از جامعه انتخاب کند، برای مثال، اقلامی که مشکوک، غیرعادی، یا مستعد خطر هستند یا وقوع اشتباه در مورد آنها سابقه دارد.
- همه اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین. حسابرس ممکن است اقلامی را رسیدگی کند که مبلغ ثبت شده آنها بیشتر از یک مبلغ معین است تا بدین وسیله سهم بیشتری از مبلغ کل گروه معاملات یا مانده حسابها را رسیدگی کرده باشد.
- اقلام مورد نیاز برای کسب اطلاعات. حسابرس ممکن است برای کسب اطلاعات درخصوص موضوعاتی نظیر ماهیت واحد مورد رسیدگی یا ماهیت معاملات، اقلامی را مورد رسیدگی قرار دهد.

ت-۵۳. هر چند رسیدگی گزینشی اقلامی خاص از یک گروه معاملات یا مانده حسابها اغلب روشی کارا برای کسب شواهد حسابرسی است، اما این روش بیانگر نمونه‌گیری در حسابرسی نیست. نتایج روشهای حسابرسی بکارگرفته شده برای

اقلام انتخابی در این روش نمی‌تواند قابل تعمیم به کل جامعه مورد نظر باشد، بنابراین، رسیدگی گزینشی اقلام خاص، فراهم کننده شواهد حسابرسی در مورد باقیمانده جامعه نیست.

### **نمونه‌گیری حسابرسی**

ت-۵۴. نمونه‌گیری حسابرسی، به منظور تعمیم نتایج حاصل از آزمون نمونه‌های انتخابی، به کل جامعه طراحی می‌شود.

### **تناقض در شواهد حسابرسی با تردید نسبت به قابلیت اتکای آن (رک: بند ۱۱)**

ت-۵۵. کسب شواهد حسابرسی از منابع گوناگون یا دارای ماهیت متفاوت ممکن است بیانگر آن باشد که یک قلم خاص از شواهد حسابرسی قابل اتکا نیست، نظیر مواردی که شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع با شواهد کسب شده از منابع دیگر متناقض است. این حالت هنگامی مصداق می‌یابد که برای نمونه، پاسخ به پرس و جوها از مدیران اجرایی، حسابرسان داخلی، و سایر کارکنان با هم در تناقض باشد، یا هنگامی که پاسخ به پرس و جوها از ارکان راهبری با پاسخ به پرس و جوها از مدیران اجرایی در تناقض است. چنانچه حسابرس اطلاعاتی را شناسایی کند که با نتیجه‌گیری نهایی وی در خصوص یک موضوع عمده در تناقض باشد، باید طبق استاندارد مستندسازی حسابرسی الزامات خاصی را مورد توجه قرار دهد.