

استاندارد شماره ۴۳۱۰
استاندارد
حسابرسی رعایت

فهرست استاندارد ۴۳۱۰

۳۰۵	.....	مقدمه
۳۰۵	.....	صلاحیت استاندارد حسابرس رعایت
۳۰۶	.....	اشخاص دخیل در حسابرس رعایت
۳۰۷	.....	اجرای حسابرسی رعایت با توجه به اختیارات قضایی
۳۰۷	.....	هدف حسابرسی رعایت
۳۰۸	.....	ویژگی‌های اطمینان بخشی
۳۰۹	.....	گزارشگری مستقیم
۳۱۰	.....	گواهی دهی
۳۱۰	.....	شناسایی موضوع و دامنه حسابرسی
۳۱۱	.....	الزامات کلی حسابرسی رعایت
۳۲۲	.....	الزامات مرتبط با فرآیند برنامه ریزی حسابرسی رعایت
۳۳۰	.....	الزامات مرتبط با اجرای روش های حسابرسی برای رسیدگی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب ..
۳۳۶	.....	الزامات مرتبط با ارزیابی شواهد حسابرسی و نتیجه گیری
۳۳۷	.....	الزامات مرتبط با گزارشگری
۳۴۳	.....	ملاحظات مربوط به گزارش اقدامات مشکوک به غیرقانونی بودن
۳۴۴	.....	الزامات مرتبط با پیگیری

مقدمه

- ۱- استانداردهای حسابرسی و رهنمودها، با هدف قابل اتکا نمودن، برخورداری از شفافیت و کیفیت لازم و همچنین انجام حرفه‌ای حسابرسی و رسیدگی تدوین می‌شوند. استاندارد حسابرسی رعایت، رهنمودهایی حرفه‌ای به حساب‌برسان ارائه می‌نماید.
- ۲- استانداردهای حرفه‌ای کاربرد دوگانه دارند؛ رهنمودهایی برای اجرای مؤثر حسابرسی بخش عمومی محسوب می‌شوند و همچنین اعتماد ذی‌نفعان به نتایج گزارشات را تقویت می‌نمایند.
- ۳- حسابرسی رعایت بر اساس این استاندارد یک نوع حسابرسی مستقل محسوب می‌شود. البته برخی اصول آن تا حدودی تحت تأثیر حسابرسی مالی و عملکرد بوده و یا با آن‌ها مشترک می‌باشد.
- ۴- این استاندارد حاوی الزامات و توضیحات لازم‌الاجرا است. الزامات، حداقل‌های مورد نیاز برای اجرای حسابرسی با کیفیت بالا را بیان می‌سازند. الزامات دارای عبارت "باید" است و توضیحات، به بیان جزئیات الزامات می‌پردازند.
- ۵- در این استاندارد عبارت "حسابرسی" در مورد مسائل سازمانی به دیوان محاسبات کشور اشاره دارد.
- ۶- این استاندارد دارای چهار بخش است:
 - الف) بخش اول به بیان صلاحیت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی رعایت و نحوه ارجاع دادن به آن‌ها در گزارش‌های حسابرسی اختصاص دارد.
 - ب) بخش دوم به تعریف حسابرسی رعایت و اهداف آن پرداخته و اصول زیربنایی مفهوم حسابرسی رعایت را توضیح می‌دهد.
 - پ) بخش سوم به الزامات کلی حسابرسی رعایت می‌پردازد. این الزامات باید قبل از اجرای حسابرسی و طی آن مورد توجه قرار گیرند.
 - ت) بخش چهارم حاوی الزامات مرتبط با مراحل اصلی فرآیند حسابرسی است.

صلاحیت استاندارد حسابرسی رعایت

- ۷- این استاندارد تحت هیچ شرایطی ناقض قوانین و مقررات نخواهد بود و مانع انجام بررسی و

رسیدگی‌هایی که در این استاندارد به آن اشاره نشده است، نمی‌گردد.

۸- حسابرسی رعایت را می‌توان به تنهایی یا همراه با حسابرسی مالی یا عملکرد به صورت ترکیبی اجرا نمود. حسابرس باید در حسابرسی‌های ترکیبی، استاندارد را که مورد ارجاع واقع خواهد شد را تعیین نماید. هنگامی که حسابرسی رعایت با حسابرسی مالی ترکیب می‌گردد، اظهار نظر مربوط به جنبه‌های رعایت باید بطور کامل از اظهار نظر راجع به صورت‌های مالی مجزا گردد. قوانین و مقررات قابل اعمال شناسایی شده باید همه قوانین و مقررات اثرگذار بر خروجی‌های (ارقام) مبادلات مالی که در صورت‌های مالی درج می‌شود را شامل شود.

۹- الزامات و توضیحات این استاندارد در خصوص اجرای حسابرسی رعایت، به صورت مستقل، یا بخشی از حسابرسی مالی و عملکرد، قابل اعمال است.

۱۰- دیوان محاسبات کشور با توجه به شرح وظایف می‌تواند اقدام به فعالیت‌هایی نماید که لزوماً جنبه اطمینان بخشی ندارد. این استاندارد اینگونه موارد را شامل نمی‌شود و انجام فعالیت‌های مزبور تابع سایر مقررات است.

اشخاص دخیل در حسابرسی رعایت

۱۱- حسابرسی بخش عمومی با سه گروه ارتباط دارد: شخص مسئول، حسابرس و استفاده کننده یا ذینفع مورد نظر.

الف) گروه مسئول، عبارتست از کلیه دستگاه‌های اجرایی بر اساس تعاریف مندرج در قوانین و مقررات. در حسابرسی رعایت، گروه مسئول، مسئولیت موضوع بااهمیت حسابرسی یا اطلاعات موضوع بااهمیت حسابرسی را به عهده دارد. دامنه شمول حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی اشاره شده بر اساس قوانین و مقررات تعیین می‌شود.

ب) حسابرس مسئول جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب است تا مبنایی برای نتیجه‌گیری ایجاد نماید و میزان اعتماد استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر و گروه مسئول را با توجه به معیارهای مورد استفاده به موضوع مورد رسیدگی افزایش دهد.

پ) استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر افرادی می‌باشند که حسابرس گزارش حسابرسی رعایت را برای آنها تهیه می‌نماید. استفاده‌کنندگان می‌توانند قانون‌گذار، گروه‌های ناظر، افراد دارای مسئولیت

مدیریتی، مراجع قضایی و یا عموم مردم باشند. هر چند گروه مسئول، مخاطب گزارش حسابرسی نمی‌باشند، لیکن نتیجه گزارش می‌تواند از منظر بهبود عملکرد برای آن‌ها مفید باشد.

اجرای حسابرسی رعایت با توجه به اختیارات قضایی

۱۲- با توجه به اینکه دیوان محاسبات کشور دارای قدرت قضایی است می‌تواند در خصوص مسئولانی که قوانین و مقررات را رعایت ننموده‌اند، قضاوت و تصمیم‌گیری نماید. در این راستا دیوان محاسبات کشور مطابق قوانین و مقررات مربوط عمل می‌نماید و علاوه بر موارد مندرج در این استاندارد تابع قوانین و مقررات مربوطه است.

۱۳- در مواردی که عدم رعایت قوانین و مقررات متضمن ضرر، زیان و خسارت است، دیوان محاسبات کشور بر اساس سازوکار مقرر در قوانین و مقررات پیرامون جبران خسارت ناشی از سوءاستفاده یا تضییع بودجه یا دارایی‌های عمومی توسط فرد مسئول به ارزیابی پرداخته و نسبت به اعمال قانون تصمیم‌گیری می‌نمایند.

۱۴- دیوان محاسبات کشور از روش‌های حسابرسی توضیح داده شده در این استاندارد پیروی می‌نماید. البته در جریان برنامه‌ریزی، اجرا و جمع‌آوری شواهد امکان دارد موضوعات خاص منجر به پیگیری قانونی و صدور دادخواست در خصوص موارد عدم رعایت گردند. در این استاندارد پیرامون این موضوعات بحث نشده است و موارد مزبور تابع قوانین و مقررات مربوط است.

هدف حسابرسی رعایت

۱۵- هدف اصلی حسابرسی رعایت ارائه اطلاعات به استفاده‌کننده مورد نظر در خصوص رعایت قوانین، مقررات، قراردادهای، سیاست‌ها، دستورالعمل‌ها و موافقت‌نامه‌ها می‌باشد. این موارد، چارچوب قانونی حاکم بر موضوع با اهمیت یا دستگاه مورد حسابرسی را مشخص ساخته و منبع معیارهای حسابرسی را تشکیل می‌دهند. ویژگی‌های معیارهای حسابرسی در بند ۱۱۸ توصیف شده است.

۱۶- حسابرسی رعایت هم جنبه‌های قانونی را در بر دارد (انطباق با معیارهای رسمی از جمله قوانین، مقررات، موافقتنامه‌ها و قراردادهای) و هم جنبه‌های عرفی (رعایت اصول کلی مدیریت مالی و رفتار مسئولین بخش عمومی). حسابرس باید بدون توجه به منبع معیار حسابرسی، حسابرسی و نتیجه‌گیری را

در سطح اطمینان مورد نظر و منطبق با الزامات این استاندارد انجام دهد.

۱۷- معیارهای حسابرسی می‌توانند توسط قانون‌گذار تعریف شوند و یا با مطالعه و بررسی رویه‌های دستگاه مورد رسیدگی و قوانین و مقررات مربوط توسط دیوان محاسبات کشور تعریف شوند.

۱۸- حسابرسی رعایت به‌طور کلی به چند روش اجرا می‌شود:

الف) به‌صورت یک حسابرسی مستقل

ب) در ارتباط با حسابرسی مالی

پ) در ترکیب با حسابرسی عملکرد

۱۹- این استاندارد توضیحات تفصیلی برای نحوه انجام حسابرسی‌های ترکیبی ارائه نمی‌نماید.

۲۰- گزارش حسابرسی، اطلاعات بسیار با اهمیتی ارائه می‌دهد که مبنای تصمیم‌گیری قرار می‌گیرد. این اطلاعات بر مبنای شواهد حسابرسی کافی و مناسب ارائه می‌شوند. در هر حسابرسی نیازهای استفاده‌کنندگان و ذینفع مورد نظر در تعیین سطح اطمینان و سطح شواهد کافی و مناسب در نظر گرفته می‌شوند. حسابرس، حسابرسی را به‌گونه‌ای طراحی می‌کند که سطح معقول و یا محدودی از اطمینان تضمین گردد.

ویژگی‌های اطمینان بخشی

۲۱- حسابرسی رعایت یک فعالیت اطمینان بخش است. گزارش حسابرسی، اطمینان معقول یا محدود ایجاد می‌نماید.

۲۲- هر فعالیت اطمینان بخشی یا از نوع گواهی‌دهی است یا گزارش‌گری مستقیم. تفاوت فعالیت گزارش‌دهی و اطمینان بخشی بستگی به شخصی دارد که مسئول تعیین ارزیابی موضوع مورد رسیدگی است.

موضوع مورد رسیدگی بر اساس وظایف دیوان محاسبات کشور یا در راستای آن تعیین می‌گردد.

۲۳- فارغ از ویژگی‌های کار، معیارهای حسابرسی هر دو از قوانین و مقررات یا رویه‌هایی که بیانگر عرف معمول است، استخراج می‌شود.

اطمینان معقول

۲۴- اطمینان معقول بیانگر سطح بالای اطمینان است اما مطلق نیست. نتیجه گزارش به صورت اثباتی اظهار می‌شود. یعنی از نظر حسابرس، موضوع حسابرسی از همه جنبه‌های با اهمیت با معیارها یا انطباق دارد یا ندارد و اطلاعات موضوع مورد رسیدگی تصویری واقعی و منصفانه در ارتباط با معیارهای مورد استفاده، ارائه نموده یا نمی‌نماید.

۲۵- در حالت عادی، اطمینان معقول مستلزم شواهد حسابرسی بیشتری نسبت به اطمینان محدود است که معمولاً فرآیند حسابرسی گسترده‌تری را ایجاب می‌کند. برای مثال در مورد ارزیابی خطر، شناخت بهتر از قانون تشکیل و اهداف و وظایف دستگاه اجرایی و همچنین فضای دستگاه، ارزیابی ساختار نظام کنترل داخلی و غیره.

اطمینان محدود

۲۶- اطمینان محدود بیانگر این است که بر اساس فرآیند حسابرسی، نتایج بیانگر آن است که موردی حاکی از عدم انطباق موضوع حسابرسی با معیارهای استفاده شده مشاهده نگردیده است. اگر حسابرس بر این باور باشد که موضوع حسابرسی با معیارها انطباق ندارد، فرآیندهای محدودی اجرا می‌شود تا در خصوص انطباق یا عدم انطباق موضوع با معیارها تصمیم‌گیری شود.

۲۷- فرآیندهای اجراشده در حسابرسی با اطمینان محدود بسیار محدودتر از آن چیزی است که برای رسیدن به اطمینان معقول مورد نیاز است. انتظار می‌رود از نظر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، سطح اطمینان برای استفاده کننده مورد نظر معنی‌دار باشد. گزارش اطمینان محدود، بیانگر ماهیت محدود اطمینان داده شده است.

گزارش‌گری مستقیم

۲۸- در گزارش‌گری مستقیم، این حسابرس است که باید شواهد مربوط به موضوع حسابرسی را با معیارها مورد سنجش یا ارزیابی قرار دهد. حسابرس مسئول تهیه اطلاعات موضوع حسابرسی است. حسابرس موضوع حسابرسی و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و اهمیت انتخاب می‌کند. حسابرس می‌تواند با سنجش شواهد موضوع حسابرسی و معیارها

نتیجه‌گیری نماید. نتایج به صورت یافته‌ها، پاسخ به سؤالات حسابرسی خاص، توصیه‌ها و اظهارنظر بیان می‌شوند.

۲۹- در گزارش‌گری مستقیمی که با اطمینان معقول اجرا شده باشد، نتایج حسابرسی حاکی از آن است که از نظر حسابرس آیا موضوع حسابرسی با همه معیارها در تمام وجوه انطباق دارد یا خیر؟

۳۰- در موارد اطمینان محدود، نتایج بیانگر آن است که حسابرس موردی دال بر عدم انطباق یافته‌ها با معیارهای حسابرسی مشاهده ننموده است. زمانی که حسابرس از موارد عدم انطباق اطلاع داشته باشد، نتایج باید این موضوع را منعکس نماید.

گواهی دهی

۳۱- در موارد گواهی دهی، مسئولیت انطباق موضوع حسابرسی با معیارها و ارائه اطلاعات پیرامون موضوع مورد حسابرسی با گروه مسئول است و حسابرس مسئول جمع‌آوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی به منظور فراهم سازی زمینه مناسب برای اظهارنظر است. اظهارنظر در قالب یافته‌ها، نتایج، توصیه‌ها و یا پیشنهاد بیان می‌شوند.

۳۲- در موارد گواهی دهی با اطمینان معقول، نتیجه‌گیری حسابرس بیانگر نظر وی پیرامون انطباق یا عدم انطباق اطلاعات موضوع حسابرسی با معیارهای بکار گرفته شده است.

۳۳- در موارد گواهی دهی با اطمینان محدود، اظهارنظر حسابرس موید این موضوع است که بر اساس روش‌های اجرا شده، آیا مورد یا مواردی توجه وی را جلب نموده/نموده است که موجب شود او به این باور برسد که موضوع مورد رسیدگی، از تمام جنبه‌های اهمیت، با معیارهای استفاده شده انطباق ندارد.

شناسایی موضوع و دامنه حسابرسی

۳۴- با توجه به اینکه اجرای حسابرسی می‌تواند براساس شرح وظایف یا تقاضای مراجع ذیصلاح صورت گیرد، نحوه انتخاب موضوع حسابرسی بر رویکرد حسابرسی در خصوص شواهد و منابع تاثیرگذار خواهد بود.

۳۵- دامنه حسابرسی، موضوع حسابرسی و آنچه که باید رسیدگی شود را تعیین می‌سازد. دامنه به نیازهای استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر، سطح اطمینان تعیین شده، خطر ارزیابی شده و صلاحیت‌ها، اختیارات و منابع دیوان محاسبات کشور بستگی دارد.

الزامات کلی حسابرسی رعایت

بی طرفی و اخلاق حرفه ای:

الزامات:

۳۶- حسابرس باید مطابق رویه‌ها، روش‌ها و سیاست‌های بیانگر بی طرفی و اخلاق که منطبق با استانداردهای مرتبط با بی طرفی و اخلاق هستند، عمل نماید.

توضیحات:

۳۷- حسابرس باید رفتار حرفه‌ای را از خود بروز نماید، درستکار و بی طرف باشد، از شایستگی‌های حرفه‌ای لازم برخوردار باشد و مراقبت لازم را به کار گیرد. حسابرس باید استقلال حقیقی و ظاهری خود را حفظ نموده و در خصوص تمام جنبه‌های مربوط به موضوع حسابرسی رازداری را رعایت نماید.

۳۸- استانداردهای اصول استقلال و اصول اخلاق حرفه‌ای، رهنمودهایی در این زمینه ارائه می‌نماید.

الزامات:

۳۹- حسابرس باید از بی طرفی خود مراقبت نماید تا یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها هم بی طرفانه باشند و اشخاص ثالث نیز آن‌ها را بی طرفانه تشخیص دهند.

توضیحات:

۴۰- حسابرس باید در انتخاب اهداف حسابرسی و تعیین معیارها بی طرفی خود را نشان دهد. حسابرس باید اطمینان حاصل نماید ارتباط با اشخاص مرتبط با موضوع مورد رسیدگی، به بی طرفی دیوان محاسبات کشور خدشه وارد نمی‌سازد.

۴۱- در مواردی که موضوع و معیارهای حسابرسی توسط قانون‌گذار تعریف شوند یا از وظایف و مسئولیت‌های دستگاه مورد رسیدگی استخراج می‌شوند، امکان دارد دیوان محاسبات کشور قادر به تاثیرگذاری بر دامنه حسابرسی نباشد. این محدودیت بر بی طرفی دیوان محاسبات کشور تاثیرگذار نیست.

۴۲- حسابرس باید در تدوین گزارش متوازن از تاثیرگذاری غیر ضرور اشخاص مرتبط با موضوع مورد رسیدگی اجتناب ورزد و بی طرفی خود را حفظ کند تا فعالیت و گزارش او از منظر اشخاص ثالث معقول و مطلع، بی طرفانه به نظر آید.

ریسک حسابرسی

الزامات:

۴۳- حسابرس باید روش‌هایی به کار گیرد تا خطر نتیجه‌گیری نادرست تا سطح قابل قبولی کاهش یابد.

توضیحات:

۴۴- کاهش خطر حسابرسی شامل پیش‌بینی خطرهای احتمالی یا مشخص کار موردنظر و پیامدهای آن‌ها، ایجاد فرآیندهایی برای برخورد با خطرهای در طی رسیدگی و مستندسازی نحوه برخورد با هر خطر و خطرهایی که باید با آن‌ها برخورد شود. حسابرس باید تعیین کند آیا دامنه کار صورت گرفته کافی بوده است یا خیر؟ علاوه بر این، در هنگام نتیجه‌گیری، حسابرس باید در زمان انطباق موضوع حسابرسی با معیارها، کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهد.

۴۵- در موارد گواهی‌دهی، خطر از سه جزء تشکیل شده است:

الف) خطر ذاتی موضوع حسابرسی

ب) خطر کنترلی، که عبارتست از خطر نامناسب یا ناکارآمد بودن کنترل‌های داخلی مرتبط با خطر ذاتی

پ) خطر عدم کشف تحریفات، که عبارتست از خطر اینکه روش‌های به کار رفته توسط حسابرس منجر به نتیجه‌گیری و اظهارنظر ناصحیح گردند.

این سه جزء ریسک حسابرسی همه با هم در ارزیابی ریسک حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند.

۴۶- در کار گزارش‌گری مستقیم، حسابرس مسئول تهیه اطلاعات موضوع حسابرسی است. حسابرس ممکن است مدل خطر حسابرسی را در شکل‌گیری نتایج پیرامون موضوع مورد رسیدگی، به کار گیرد.

۴۷- حسابرس می‌تواند با شناسایی و ارزیابی خطرهای ذاتی و کنترلی دستگاه، ماهیت و دامنه روش‌های جمع‌آوری شواهد مورد نیاز برای تشخیص انطباق با معیارها تعیین نماید. بالاتر بودن میزان

خطر، دامنه بیشتر کار حسابرسی را در مقایسه با سطح پایین تر خطر برای دستیابی به سطح قابل قبول خطر حسابرسی موجب می شود.

۴۸- با توجه به ماهیت وظایف دیوان محاسبات کشور که متضمن فعالیت های قضایی نیز می باشد، در نظر گرفتن خطر حسابرسی می تواند شامل موارد زیر است:

- الف) شناسایی اشخاصی که مسئول فعالیت های بیانگر عدم انطباق با معیارها هستند.
- ب) شناسایی دوره زمانی که مسئولان بخش عمومی باید نسبت به آن پاسخگو باشند.
- پ) تعیین ضرر و زیان تحمیل شده

خطر تقلب

الزامات:

۴۹- حسابرس باید خطر تقلب را در طول فرآیند حسابرسی در نظر داشته باشد و نتایج ارزیابی را مستند سازد.

توضیحات:

۵۰- حسابرس باید خطر تقلب را تعیین و ارزیابی نماید و شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره خطر ارزیابی شده جمع آوری نماید.

۵۱- با توجه به محدودیت ذاتی حسابرسی، خطر عدم کشف اقدامات غیرقانونی از جمله تقلب وجود دارد و غیر قابل اجتناب است. خطر عدم کشف اقدام غیرقانونی ناشی از تقلب بیشتر از اقدام ناشی از خطا می باشد زیرا تقلب می تواند با برنامه های سازمان یافته برای مخفی سازی، ثبت نکردن عمدی مبادلات و افشاء غلط همراه باشد. کشف اقدامات صورت گرفته برای مخفی کردن تقلب هنگامی که با تبانی همراه باشند بسیار مشکل تر می گردد.

۵۲- حسابرس موظف است در طول رسیدگی تردید حرفه ای خود را حفظ نماید و این موضوع که امکان دارد روش های حسابرسی مؤثر برای تشخیص خطا در تشخیص تقلب مؤثر نباشند را مدنظر داشته باشد.

۵۳- هنگامی که تقلب احتمالی تشخیص داده می شود، حسابرس باید بر اساس شرح وظایف و شرایط

خاص موجود اقدامات مناسب را برای اطمینان از انجام مناسب وظایف اجرا نماید.

۵۴- مسئولیت اولیه پیشگیری و تشخیص تقلب با مدیریت دستگاه می‌باشد که باید از طریق طراحی، اعمال و نگهداری کنترل‌های داخلی مناسب به این امر پردازند. هرچند حسابرسی می‌تواند به عنوان پیشگیری از تقلب تلقی شود اما بطور معمول برای تشخیص تقلب طراحی نشده است.

انتخاب حوزه‌های بااهمیت برای استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر

الزامات:

۵۵- در مواردی که دیوان محاسبات کشور دارای اختیار تعیین سطح پوشش حسابرسی رعایت است باید حوزه‌هایی که برای استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر بااهمیت می‌باشند را شناسایی نماید.

توضیحات:

۵۶- برخی وظایف دیوان محاسبات کشور برای انجام حسابرسی رعایت منبعث از قوانین و مقررات است و الزامات مزبور توسط دیوان محاسبات کشور قابل تغییر نیست.

۵۷- در حسابرسی رعایت هنگام ارزیابی حوزه‌هایی که برای استفاده‌کنندگان و ذینفعان موردنظر دارای اهمیت می‌باشند، دیوان محاسبات کشور تصمیم می‌گیرد که رسیدگی موردنظر از نوع کار گواهی‌دهی باشد یا گزارشگری مستقیم.

۵۸- در مواردی که دیوان محاسبات کشور از اختیار تعیین پوشش حسابرسی رعایت برخوردار باشد، باید روش‌های لازم را به کار گیرد تا حوزه‌های بااهمیت یا حوزه‌های دارای خطر عدم رعایت را تشخیص دهد. در اجرای این روش‌ها، حسابرس می‌تواند هر کدام از موارد زیر را درنظر بگیرد:

الف) خواسته‌ها و انتظارات عموم و قانون‌گذاران

ب) تأثیر بر رفاه و رضایت شهروندان

پ) پروژه‌هایی که بطور قابل توجه از وجوه عمومی استفاده می‌کنند.

ت) ذی‌نفعان

ث) اهمیت بعضی احکام قانونی

- ج) اصول حاکمیت خوب (نیکو)
- چ) نقش بخش‌های مختلف بخش عمومی
- ح) حقوق شهروندان و گروه‌های بخش عمومی
- خ) ظرفیت نقض قوانین و سایر مقررات حاکم بر فعالیت‌های دستگاه‌های عمومی، بدهی عمومی، کسری بودجه و تعهدات خارجی
- د) رعایت نکردن کنترل‌های داخلی یا فقدان سیستم کنترل داخلی مناسب
- ذ) یافته‌های رسیدگی‌های سابق
- ر) خطر عدم رعایت اشاره شده از جانب اشخاص ثالث
- ۵۹- هنگام اجرای این فرآیندها، مطالعه شرح وظایف و قانون تشکیل دستگاه و همچنین بودجه، نشریات، گزارش‌ها و غیره می‌تواند برای حسابرس مفید باشد. شرکت در کنفرانس‌ها و جلسات نیز می‌تواند به حسابرس اطلاعات با ارزشی برای شکل‌دهی به مبانی تعیین موضوع حسابرسی و کاهش خطر رسیدگی به حوزه‌های کم‌خطر ارائه نماید.
- ۶۰- ممکن است حسابرس با مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات مرتبط با سایر انواع حسابرسی برخورد کند. گزارش این یافته‌ها به مرجع نظام ارزیابی خطر حسابرسی برای در نظر گرفتن این موارد در سال آتی، حائز اهمیت است.
- ۶۱- بعد از انتخاب حوزه‌های با اهمیت رسیدگی، حسابرس باید به تعیین سطح اهمیت پردازد (ارجاع: بند ۱۲۵).

قضاوت و تردید حرفه‌ای

الزامات:

۶۲- حسابرس باید در طول فرآیند حسابرسی قضاوت حرفه‌ای خود را به کار گیرد.

توضیحات:

۶۳- بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در طی فرآیند حسابرسی ضروری است. برای بروز قضاوت حرفه‌ای، حسابرس باید آموزش ببیند و در چارچوب استانداردهای حسابرسی و اخلاقی از دانش و تجربه موجود استفاده کند تا در تمام مراحل حسابرسی تصمیمات مناسب اخذ و گزارش‌ها از پویایی لازم و یافته‌ها و توصیه‌های مؤثر برخوردار باشد.

۶۴- حسابرس هنگام تعیین سطح اطمینان از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند. قضاوت حرفه‌ای در ارزیابی خطر و اهمیت، تعریف موضوع حسابرسی، دامنه و معیارهای حسابرسی نیز به کار می‌رود. همچنین، قضاوت حرفه‌ای جهت تعیین روش‌های لازم برای جمع‌آوری شواهد مناسب و کافی و ارزیابی آن‌ها نیز به کار می‌رود. بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در هنگام تجزیه و تحلیل شواهد حسابرسی و شکل‌دهی به نتایج ضروری است.

الزامات:

۶۵- در مواردی که پیرامون موضوع و مساله دشوار و بحث‌انگیزی تخصص لازم در گروه حسابرسی وجود ندارد، باید از مشاوره کارشناسان مربوط بهره گرفت.

توضیحات:

۶۶- گاهی موضوعات دشوار به صلاحیت و شایستگی و تجربه احتیاج دارند که در گروه حسابرسی موجود نیست. از جمله این موارد می‌توان به مسائل مربوط به کسب و کار خاص، قوانین یا روش‌شناسی اشاره نمود.

۶۷- بسیار اهمیت دارد که موضوعات بحث‌انگیز در بین اعضای گروه حسابرسی و همچنین بین گروه و سایر افراد دخیل در حسابرسی شفاف‌سازی شوند.

الزامات:

۶۸- حسابرس باید تردید حرفه‌ای را به کار گرفته و ذهنی باز و بی‌طرف داشته باشد.

توضیحات:

۶۹- تردید حرفه‌ای نگرشی است که مستلزم برخورداری از ذهن باز و بی‌طرف و هوشیاری نسبت به شرایطی است که ممکن است حاکی از احتمال عدم رعایت قوانین و مقررات ناشی از خطا یا تقلب باشد. تردید حرفه‌ای زمانی حائز اهمیت می‌گردد که برخی شواهد حسابرسی با دیگر شواهد حسابرسی در تناقض باشند یا اطلاعاتی وجود داشته باشد که قابل اعتماد بودن شواهد حسابرسی را زیر سؤال می‌برند.

۷۰- قضاوت حرفه‌ای برای حصول اطمینان از اجتناب حسابرس از جهت‌گیری شخصی و احتراز از کلی‌گویی هنگام نتیجه‌گیری، ضروری است. علاوه بر این، حسابرس معقولانه و بر اساس ارزیابی انتقادی از همه شواهد جمع‌آوری شده رفتار خواهد کرد.

کنترل کیفیت

الزامات:

۷۱- دیوان محاسبات کشور مسئولیت کیفیت حسابرسی با هدف اطمینان از انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و قوانین و مقررات و مناسب بودن گزارش‌ها با توجه به شرایط را بر عهده دارد.

توضیحات:

۷۲- دیوان محاسبات کشور می‌تواند در چارچوب دامنه روش‌های کنترل کیفیت، نظام تضمین کیفیت را ایجاد نماید تا از کیفیت حسابرسی اطمینان حاصل شود.

۷۳- روش‌های کنترل کیفیت می‌تواند در برگیرنده سرپرستی، رسیدگی، مشاوره و آموزش باشد و برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری را پوشش دهد. به هر حال کنترل کیفیت در نظام جامع باید منجر به اصلاح فرآیند حسابرسی و بهبود کیفیت گزارش‌ها گردد.

۷۴- نظام کیفیت جامع دیوان محاسبات کشور بستگی به شفاف تعریف شدن نقش‌ها و مسئولیت‌ها دارد.

۷۵- دیوان محاسبات کشور باید اطمینان حاصل نماید که روش‌های مناسب، اجرا شده و بررسی‌ها در طی فرآیند حسابرسی انجام می‌شود. کنترل کیفیت در پرونده حسابرسی مستندسازی می‌شود.

الزامات:

۷۶- دیوان محاسبات کشور باید از برخورداری گروه حسابرسی (در مجموع) از صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم برای انجام حسابرسی اطمینان حاصل نماید.

توضیحات:

۷۷- کنترل کیفیت شامل در نظر گرفتن این موضوع است که آیا گروه حسابرسی از کفایت لازم و مناسب برای اجرای حسابرسی برخوردار می‌باشد، آیا می‌تواند بدون جانب‌گیری معیارها را انتخاب نماید، آیا به اطلاعات دقیق به صورت کامل دسترسی دارد، آیا اطلاعات موجود در نظر گرفته شده‌اند و آیا زمان لازم برای کامل کردن فرآیند حسابرسی وجود داشته است؟

۷۸- اعضای گروه حسابرسی به گونه‌ای انتخاب می‌شوند که به صورت جمعی از کفایت، شایستگی، دانش، مهارت و تخصص لازم برای انجام حسابرسی در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای برخوردار باشند. بسته به موضوع حسابرسی این امر می‌تواند شامل:

الف) مهارت‌های حسابرسی و مهارت‌های مرتبط با جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات

ب) صلاحیت قانونی

پ) دانش، شناخت و تجربه عملی از نوع حسابرسی مورد اجرا

ت) برخورداری از دانش مربوط به استانداردها و قوانین و مقررات مرتبط

ث) شناخت از عملیات دستگاه مورد رسیدگی و تجربه مناسب در خصوص نوع دستگاه و عملیات تحت رسیدگی

ج) داشتن توانایی و تجربه اعمال قضاوت حرفه‌ای

چ) تدوین گزارش حسابرسی مناسب با توجه به شرایط

۷۹- دیوان محاسبات کشور باید نیروهای موجود که دارای مهارت کافی هستند را در مراحل از حسابرسی که نیاز باشد تخصیص دهد. در مواردی که تکنیک‌ها، روش‌ها و مهارت‌های تخصصی مورد نیاز در گروه حسابرسی یا دیوان محاسبات کشور موجود نباشد می‌توان از کارشناسان و متخصصین برون سازمانی به شیوه‌های مختلف استفاده کرد. در مواردی که به کارشناسان و متخصصین برون سازمانی نیاز باشد دیوان محاسبات کشور باید ارزیابی نماید که آیا کارشناسان و متخصصین از استقلال، کفایت، توانائی و بی‌طرفی لازم برخوردار می‌باشند؟ دیوان محاسبات کشور همچنین باید مناسب بودن تخصص ایشان را با هدف حسابرسی ارزیابی نماید. حتی اگر کارشناسان و متخصصان برون سازمانی وظایف حسابرسی را از طرف دیوان محاسبات کشور انجام داده باشند، مسئولیت نتایج مندرج در گزارش کماکان با دیوان محاسبات کشور است.

مستندسازی:

الزامات:

۸۰- حسابرس باید مستندات حسابرسی را به‌گونه‌ای با دقت کافی آماده نماید که شناخت کاملی از کار انجام شده، شواهد جمع‌آوری شده و نتایج حاصله ارائه نماید. حسابرس باید مستندات حسابرسی را به موقع آماده کرده و آنرا در طی رسیدگی به روز نگه دارد و قبل از صدور گزارش حسابرسی، مستندسازی شواهد پشتیبان یافته‌های حسابرسی را کامل سازد.

توضیحات:

۸۱- هدف از مستندسازی کار حسابرسی انجام شده به دو دلیل است، نخست ارتقاء کیفیت کار صورت گرفته و دوم ایجاد امکان و زمینه لازم در خصوص شناخت موضوعات با اهمیت برآمده طی حسابرسی و همچنین نتیجه‌گیری‌ها، اظهارنظرها و قضاوت‌های حرفه‌ای منتج به موارد مزبور برای حسابرس با تجربه‌ای که ارتباطی با کار حسابرسی انجام شده نداشته است.

مستندسازی شامل موارد زیر است:

الف) شرح موضوع حسابرسی

ب) ارزیابی ریسک، استراتژی و برنامه حسابرسی و مستندات مرتبط

پ) روش‌های بکار رفته و دامنه و دوره زمانی پوشش داده شده در حسابرسی

ت) ماهیت، زمان‌بندی و دامنه حسابرسی اجرا شده

ث) نتایج حاصل از مراحل حسابرسی اجرا شده و شواهد حسابرسی بدست آمده

ج) ارزیابی شواهد حسابرسی تشکیل دهنده یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، اظهارنظرها و توصیه‌ها

چ) قضاوت‌های انجام شده در مراحل حسابرسی از جمله مشاوره‌های حرفه‌ای و منطق مرتبط با آن

ح) ارتباط با دستگاه مورد حسابرسی و بازخورد دریافت شده از آن‌ها

خ) بررسی‌های سرپرستان و سایر تمهیدات اعمال شده برای کنترل کیفیت

۸۲- مستندسازی می‌بایست به حد کافی باشد تا نشان بدهد حسابرس چگونه اهداف حسابرسی، موضوع حسابرسی، معیارها و دامنه آن و همچنین دلیل انتخاب روش تحلیل بکار رفته را تعریف کرده است. برای این منظور مستندسازی باید سازمان یافته باشد تا ارتباط بین یافته‌ها و شواهد پشتیبان را به‌طور شفاف نشان دهد.

۸۳- در ارتباط با مرحله برنامه‌ریزی حسابرس بطور اخص، مستندات نگهداری شده توسط حسابرسی باید شامل موارد زیر باشد:

الف) اطلاعات مورد نیاز برای شناخت دستگاه مورد رسیدگی و محیط آن که ارزیابی ریسک را ممکن می‌سازد.

ب) ارزیابی اهمیت موضوع حسابرسی

پ) شناسایی منابع احتمالی شواهد

۸۴- حسابرس باید روش‌های مناسب را با هدف حفظ محرمانگی و حفاظت از اسناد حسابرسی به کار گیرد و برای یک دوره زمانی که نیازها و الزامات قانونی، مقرراتی، اجرائی و حرفه‌ای حفظ اسناد اقتضا کند و اقدامات پیگیری حسابرسی را ممکن سازد، نگهداری نماید.

۸۵- مستندسازی تصمیمات کلیدی اتخاذ شده در فرآیند تجزیه و تحلیل اطلاعات به منظور ارائه استقلال و بی طرفی حسابرس دارای اهمیت است. وجود موضوعات حساس، مستندسازی موارد بررسی شده توسط حسابرس در زمینه اقدامات به عمل آمده یا تصمیمات متخذه را اقتضاء می کند. بر این اساس، اقدامات و تصمیمات، توضیح داده شده و روشن می شود.

۸۶- مستندسازی موارد تخلف براساس الزامات دادسرای دیوان محاسبات کشور، مطابق مقررات مربوط است و موضوع این استاندارد نمی باشد.

الزامات:

۸۷- حسابرس باید طی فرآیند حسابرسی بطور مؤثر با دستگاه مورد رسیدگی و افرادی که مسئولیت مدیریتی دارند در ارتباط باشد.

توضیحات:

۸۸- موضوعاتی که بطور مکتوب به دستگاه انتقال داده می شود، شامل: موضوع حسابرسی، معیارهای حسابرسی، سطح اطمینان و دوره زمانی حسابرسی، می تواند به درک متقابل فرآیند حسابرسی و فعالیت های دستگاه مورد رسیدگی کمک نماید.

۸۹- شیوه ارتباط با افراد دارای مسئولیت مدیریتی در طی فرآیند حسابرسی باید با شرایط مطابقت داشته باشد. حسابرس می بایست زمان بندی ارتباط و شفاهی یا کتبی بودن آن و یا هر دو شیوه را مدنظر قرار دهد.

الزامات:

۹۰- موارد با اهمیت عدم رعایت، باید به سطح مناسبی از مدیریت و در صورت امکان به افرادی که دارای مسئولیت مدیریتی هستند، انتقال داده شود. موارد با اهمیت دیگری که از رسیدگی ناشی می شود و مستقیماً با دستگاه ارتباط دارند نیز منعکس می گردد.

توضیحات:

۹۱ - یافته‌هایی که با اهمیت تلقی نمی‌گردند یا لزوماً نباید در گزارش آورده شود نیز می‌توان طی رسیدگی به مدیریت انتقال داد. منعکس کردن این گونه یافته‌ها به دستگاه مورد رسیدگی کمک می‌کند تا موارد عدم رعایت را برطرف کرده و از بروز موارد مشابه در آینده جلوگیری نماید.

الزامات مرتبط با فرآیند برنامه‌ریزی حسابرسی رعایت**شناسایی استفاده‌کنندگان مورد نظر و گروه مسئول****الزامات:**

۹۲ - حسابرس باید صراحتاً استفاده‌کنندگان و ذینفعان موردنظر و همچنین گروه مسئول را شناسایی کرده و نقش آن‌ها را در نظر داشته باشد تا بتواند بطور مناسب حسابرسی را اجرا و ارتباطات را برقرار نماید.

توضیحات:

۹۳ - استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر افرادی می‌باشند که حسابرس برای آن‌ها گزارش حسابرسی رعایت را منتشر می‌نماید. استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر می‌توانند قانونگذاران، دستگاه‌های نظارتی، افرادی که در بخش عمومی مسئولیت مدیریتی دارند، رسانه‌ها و یا عموم مردم باشند. منظور از گروه مسئول، مسئول موضوع حسابرسی است.

۹۴ - هنگام برنامه‌ریزی برای حسابرسی، حسابرس باید اهمیت را با توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر تعیین نماید.

۹۵ - شناسایی گروه مسئول هنگام تعیین معیارهای حسابرسی اهمیت دارد. گروه مسئول باید با معیارهای حسابرسی برای مثال؛ قوانین، مقررات، قوانین بودجه و مقررات مالی موافق باشد. حسابرس همچنین باید طی چند نوبت با گروه مسئول در طی مراحل رسیدگی ارتباط برقرار نماید.

۹۶ - در تعیین سطح اطمینانی که باید داده شود و نحوه انتقال این اطمینان، حسابرس باید استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر و نیازهای آنان را شناسایی کند.

۹۷- برای بعضی از موضوعات حسابرسی می‌توان بیش از یک گروه مسئول در نظر گرفت. برای مثال، در مواردی که بیش از یک دستگاه در اجرای بودجه دخالت دارد. در اینگونه موارد استفاده‌کنندگان مورد نظر نیز افزایش می‌یابد.

تعریف کردن موضوع حسابرسی و معیارهای حسابرسی متناظر الزامات:

۹۸- در مواردی که دیوان محاسبات کشور از اختیار تعیین سطح پوشش حسابرسی‌های رعایت برخوردار باشد، حسابرس موضوع حسابرسی را تعریف خواهد کرد.

توضیحات:

۹۹- بر اساس حوزه‌های حسابرسی شناسائی شده (ارجاع: بند ۶۷) حسابرس موضوع حسابرسی را تعریف می‌نماید.

۱۰۰- موضوع حسابرسی باید قابل شناسایی بوده و با معیارهای حسابرسی مناسب قابل قیاس باشد. ماهیت آن باید به‌گونه‌ای باشد که حسابرس بتواند با سطح اطمینان مورد نیاز اظهارنظر نماید. این بدان معناست که شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری یا اظهارنظر جمع‌آوری گردد.

الزامات:

۱۰۱- در مواردیکه دیوان محاسبات کشور از اختیار تعیین سطح پوشش حسابرسی رعایت برخوردار باشد، حسابرس باید قبل از رسیدگی معیارهای حسابرسی مرتبط را شناسایی کرده و مبنایی برای نتیجه‌گیری و اظهارنظر در خصوص موضوع حسابرسی فراهم نماید.

توضیحات:

۱۰۲- موضوع و معیارهای حسابرسی با یکدیگر دارای ارتباط و انسجام هستند. لذا تعیین معیارهای حسابرسی مربوط به موضوع، فرآیندی متوالی و زنجیره‌ای محسوب می‌شود.

۱۰۳ - هنگام رسیدگی به موضوع حسابرسی، حسابرس باید اطمینان حاصل نماید که معیار حسابرسی مربوط وجود داشته باشد.

۱۰۴ - ممکن است موضوع حسابرسی و معیارهای حسابرسی مربوط در وظایف دیوان محاسبات کشور یا قوانین و مقررات تعیین شده باشد. در فرآیند گواهی دهی، معیارهای حسابرسی بطور ضمنی به هنگام ارائه اطلاعات موضوع حسابرسی تعیین می‌شود. در این گونه موارد، حسابرس باید معیارهای حسابرسی مربوط را با توجه به موضوع حسابرسی تعیین کند تا گروه مسئول بتواند در مورد صحت معیارهایی که بطور ضمنی در اطلاعات موضوع حسابرسی ارائه شده نتیجه‌گیری نماید.

۱۰۵ - معیارهای قانونی می‌تواند از منابع زیر استخراج شوند:

الف) قوانین و مقررات و موافقتنامه‌ها

ب) قراردادهای بین‌المللی و سایر توافقات

پ) بودجه و منابع و مصارف

ت) آیین‌های رفتاری

۱۰۶ - در برخی موارد، قوانین و مقررات مستلزم تفسیر بیشتر جهت استخراج معیارهای حسابرسی مربوط است. اگر شرایطی پیش آید که الزامات متضاد وجود داشته باشد یا در تفسیر قوانین و مقررات ابهام وجود داشته باشد، حسابرس می‌تواند به قصد و زمینه وضع قانون یا بخشی که مسئول قانونگذاری است و همچنین رویه‌های حقوقی دیوان محاسبات کشور (هیات عمومی، شورای حقوقی و ستاد مشاوره) مراجعه نماید. همچنین حسابرس می‌تواند به سوابق مرتبط نیز مراجعه نماید.

۱۰۷ - معیارهای حسابرسی مناسب باید ویژگی‌های زیر را داشته باشد:

الف) مربوط بودن: معیارهای مربوط، منجر به اطلاعاتی از موضوع حسابرسی می‌شود که به استفاده‌کنندگان موردنظر در تصمیم‌گیری کمک می‌کند.

ب) کامل بودن: معیارها هنگامی کامل می‌باشند که از اطلاعات موضوع حسابرسی تهیه شده بر اساس این معیارها، عوامل مرتبطی که به طور معقول انتظار می‌رود بر تصمیمات استفاده‌کنندگان تأثیرگذار باشد و تصمیمات بر اساس آن اطلاعات موضوعی حسابرسی اتخاذ شده‌اند، حذف نشده باشد.

پ) قابل اتکاء بودن: یعنی در صورت بررسی شدن توسط حسابرس دیگر، با همان شرایط و به همان طریق نتایجی یکسان حاصل گردد.

- ت) بی طرفی: معیارهای غیرجانبدارانه که منجر به ارائه اطلاعات پیرامون موضوع حسابرسی می شود، دچار سوگیری نمی باشد.
- ث) قابل فهم بودن: قابل فهم بودن معیارها منجر به ارائه اطلاعات موضوع حسابرسی قابل فهم برای استفاده کنندگان مورد نظر می شود.
- ج) مفید بودن: مفید بودن معیارها منجر به یافته ها و نتیجه گیری هایی می شود که نیازهای استفاده کنندگان از اطلاعات را برآورده می سازد.
- چ) قابل قیاس بودن: معیارهای قابل قیاس، با معیارهای بکار رفته در حسابرسی رعایت سایر دستگاهها یا فعالیت های مشابه یا رسیدگی های گذشته دستگاه مورد نظر در تناقض نمی باشد.
- ح) قابل قبول بودن: معیارهای قابل قبول، معیارهایی می باشند که متخصصین مستقل آن حوزه، دستگاه مورد رسیدگی، قانون گذار، رسانه ها و عموم مردم با آن موافق می باشند.
- خ) در دسترس بودن: معیارها به گونه ای در دسترس استفاده کنندگان مورد نظر می باشد که از ماهیت کار حسابرسی اجرا شده و مبنای گزارش حسابرسی شناخت کسب نماید.
- ۱۰۸- پس از آن که معیارهای مناسب بر اساس ویژگی های فوق الذکر شناسایی شدند، باید متناسب با شرایط هر حسابرسی، عملیاتی شوند تا نتایج معنی داری بدست آید.
- ۱۰۹- اگر حسابرس، حین حسابرسی متوجه عدم رعایت سایر معیارهای حسابرسی مناسب به غیر از معیارهای تعیین شده در مرحله برنامه ریزی شود، موظف است عدم رعایت را گزارش نماید.

تعیین سطح اطمینان

الزامات:

- ۱۱۰- حسابرس باید باتوجه به شرح وظایف دیوان محاسبات کشور، ویژگی های موضوع حسابرسی و نیازهای استفاده کنندگان مورد نظر، پیرامون این موضوع که حسابرسی منجر به اطمینان معقول می شود یا محدود، تصمیم گیری نماید.

توضیحات:

۱۱۱- هنگام ارزیابی سطح اطمینان، حسابرس باید نیازهای استفاده‌کنندگان موردنظر را در نظر داشته باشد. این امر می‌تواند از طریق برقراری ارتباط با استفاده‌کنندگان مورد نظر یا افرادی که مسئولیت مدیریتی دارند، صورت گیرد. امکان دارد با توجه به آیین رسیدگی دیوان محاسبات کشور و رویه‌هایی معمول حوزه داسرا و هیات‌های مستشاری، مواردی وجود داشته باشند که به حسابرس در تعیین سطح اطمینان کمک کند.

۱۱۲- ایجاد اطمینان معقول مستلزم کار حسابرسی بیشتر است (ارجاع: بند ۳۴).

تعیین اهمیت

الزامات:

۱۱۳- حسابرس با هدف شکل‌دهی به طرح کلی حسابرسی و ارزیابی مجدد آن در طی فرآیند حسابرسی، اهمیت را تعیین می‌کند.

توضیحات:

۱۱۴- اهمیت، نیازهای ارزیابی شده استفاده‌کنندگان موردنظر را منعکس می‌سازد (ارجاع: بند ۶۴). این نیازها باید هنگام برنامه‌ریزی شناسایی شود. بر اساس موضوع حسابرسی انتخاب شده، تعیین اهمیت از طریق شناسایی سطح عدم رعایت احتمالی که بر تصمیمات استفاده‌کنندگان موردنظر تاثیرگذار است، صورت می‌گیرد. حسابرس باید در تعیین اهمیت همان‌گونه که به تقلب توجه می‌نماید به حوزه‌های خاص مورد توجه قانون‌گذار، منافع یا انتظارات عمومی، تقاضاها و بودجه‌ها نیز توجه نماید.

۱۱۵- مفهوم اهمیت، ماهیت، محتوا و ارزش مبلغی را در بر دارد. اهمیت می‌تواند بر عوامل کمی از جمله تعداد افراد یا دستگاه‌های مورد حسابرسی یا مبالغ پولی یا سایر معیارهای کمی فارق از میزان آن، تمرکز داشته باشد. اهمیت معمولاً با توجه به ارزش در نظر گرفته می‌شود لکن ماهیت ذاتی یا ویژگی‌های یک قلم یا یک دسته از اقلام می‌تواند موضوعی را با اهمیت سازد. (عوامل کیفی)

۱۱۶- اهمیت هنگام برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و ارزیابی تأثیر موارد عدم رعایت اعمال می‌شود. در مرحله برنامه‌ریزی، ارزیابی اهمیت به حسابرس در تعیین پرسش‌های حسابرسی که برای استفاده‌کنندگان

موردنظر اهمیت دارند کمک می‌کند. در اجرای حسابرسی، حسابرس از اهمیت جهت تصمیم‌گیری راجع به تعیین روش‌های حسابرسی که باید اجرا شوند و ارزیابی شواهد حسابرسی، استفاده می‌کند. در ارزیابی و نتیجه‌گیری حسابرسی، حسابرس از اهمیت برای ارزشیابی حدود کار و سطح عدم رعایت با هدف تعیین میزان تأثیر آن بر نتیجه‌گیری و اظهارنظر استفاده می‌کند.

۱۱۷- تعیین اهمیت به صورت کمی با تخصیص بخشی (درصدی) از سنجه انتخاب شده شروع می‌شود (ارجاع: بند ۱۸۶). این امر به قضاوت حرفه‌ای احتیاج داشته و بیانگر مواردی می‌شود که از نظر استفاده‌کنندگان اطلاعات، احتمال دارد مهم تلقی شوند. اهمیت با رویکرد کمی بیشتر در موارد گواهی دهی استفاده می‌شود. هنگام اجرای این گونه حسابرسی‌ها، امکان دارد حسابرس به انتخاب سطوح اهمیت متفاوت برای طبقات مختلف معاملات و مانده‌هایی که از اهمیت بیشتری برای استفاده‌کنندگان برخوردارند و یا ماهیتاً از خطر عدم رعایت بالاتری برخوردار می‌باشند بپردازد.

۱۱۸- در برخی موارد، عوامل کیفی در مقایسه با عوامل کمی از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشند. انتظارات عمومی و منافع عمومی نمونه‌هایی از عوامل کیفی تاثیرگذار بر تعیین اهمیت است.

شناخت دستگاه اجرایی و محیط آن از جمله کنترل‌های داخلی

الزامات:

۱۱۹- حسابرس باید از دستگاه مورد رسیدگی و محیط آن، از جمله کنترل‌های داخلی شناخت کسب نماید تا حسابرسی به صورت مؤثر برنامه‌ریزی و اجرا شود.

توضیحات:

۱۲۰- حسابرس باید از دستگاه اجرایی، محیط آن و نحوه اثرگذاری آن بر موضوع حسابرسی و اطلاعات موضوع حسابرسی شناخت کسب نماید.

۱۲۱- حسابرس می‌تواند برای کسب شناخت از دستگاه و محیط آن، وظایف و مأموریت‌های دستگاه اجرایی و محیط عملیاتی آن، قوانین و مقررات، سایر عوامل بیرونی، ماهیت فعالیت‌های دستگاه، اهداف، راهبردها و سنجه‌های عملکرد را در نظر بگیرد. کسب شناخت در راهبرد حسابرسی مستند می‌شود.

۱۲۲- حسابرس باید از کنترل‌های داخلی مرتبط با رسیدگی شناخت کسب نماید. پس از تعیین

موضوع رسیدگی، حسابرس با هدف شناسایی ساز و کار دستگاه اجرایی برای کاهش خطر عدم انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارها و همچنین سوء افشاهای بااهمیت، کنترل‌های داخلی طراحی و اجرا شده را شناسایی می‌نماید. حسابرس با اعمال قضاوت حرفه‌ای در خصوص ارتباط کنترل‌ها و حسابرسی تصمیم‌گیری می‌نماید.

۱۲۳- سیستم کنترل‌های داخلی شامل سیاست‌ها، رویه‌ها، روش‌ها، فرآیندها، وظایف و ساختارهایی است که با هدف واکنش مناسب و به موقع به مخاطرات در دستگاه اجرایی شکل می‌گیرد. سیستم کنترل داخلی مؤثر می‌تواند از دارایی‌های دستگاه مورد رسیدگی محافظت کرده و گزارشگری داخلی و خارجی را تسهیل نماید و کمک کند تا دستگاه مورد رسیدگی قوانین و مقررات را رعایت نماید. حسابرس باید از تمام اجزاء سیستم کنترل داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی خطر دستگاه، سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های کنترلی مرتبط با رسیدگی و پایش و نظارت مرتبط با رسیدگی شناخت کسب نموده و ارزیابی خود را همراه با پیشنهادات با هدف تقویت آن ارائه نماید.

۱۲۴- برای کسب شناخت صحیح از کنترل‌های داخلی، ممکن است ترویج و به‌کارگیری ارزش‌های اخلاقی و درستکاری و همچنین تعهد به شایستگی و صلاحیت، مشارکت افراد دارای مسئولیت مدیریتی، فلسفه و شیوه عمل مدیریت، ساختار سازمانی، وجود و سطح فعالیت‌های حسابرسی داخلی، توزیع قدرت و مسئولیت و سیاست‌ها و ارزش‌های منابع انسانی نیز توجه شود.

راهبرد حسابرسی و برنامه حسابرسی

الزامات:

۱۲۵- حسابرس باید راهبرد حسابرسی و برنامه حسابرسی را تدوین و ارائه نماید که با هم به تشریح نحوه اجرای حسابرسی، تهیه گزارش مناسب، منابع مورد نیاز و برنامه‌زمانی حسابرسی بپردازد.

توضیحات:

۱۲۶- راهبرد حسابرسی مبنایی برای تصمیم‌گیری راجع به عملی بودن حسابرسی می‌باشد. راهبرد حسابرسی، فعالیت‌هایی که باید انجام شود را توصیف می‌کند و برنامه حسابرسی نحوه انجام آن‌ها را بیان می‌کند.

۱۲۷- هدف از راهبرد حسابرسی مستندسازی و طراحی تصمیمات کلی می‌باشد و می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

(الف) اهداف حسابرسی، موضوع حسابرسی، دامنه حسابرسی، معیارها و سایر ویژگی‌های حسابرسی رعایت با در نظر گرفتن وظایف و مسئولیت‌های دیوان محاسبات کشور

(ب) نوع کار (گواهی دهی یا گزارش‌گری مستقیم)

(پ) سطح اطمینان مورد نظر

(ت) ترکیب و کار تخصیص داده شده به گروه حسابرسی و همچنین هرگونه نیاز به کارشناسان و تاریخ‌های کنترل کیفیت

(ث) ارتباط با دستگاه مورد رسیدگی و افرادی که مسئولیت مدیریتی دارند.

(ج) مسئولیت‌های گزارشگری و نحوه آن به همراه فرد و زمانی که باید گزارش دهد.

(چ) دستگاه‌هایی که باید در رسیدگی پوشش داده شوند.

(ه) تعیین اهمیت

۱۲۸- حسابرس باید برای انجام حسابرسی رعایت، برنامه حسابرسی را تدوین نماید. راهبرد حسابرسی یکی از منابع ضروری برای تدوین برنامه حسابرسی است. برنامه حسابرسی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

(الف) ماهیت، زمانبندی و دامنه روش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده و زمان اجرای آن‌ها

(ب) ارزیابی خطر و کنترل‌های داخلی مربوط به رسیدگی

(پ) روش‌های حسابرسی طراحی شده در واکنش به خطر

(ت) شواهد حسابرسی بالقوه‌ای که باید طی رسیدگی جمع‌آوری شوند.

۱۲۹- حسابرس در طی رسیدگی بسته به نیاز، راهبرد و برنامه حسابرسی را به‌روز می‌نماید.

۱۳۰- موارد زیر باید هنگام برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی رعایت، در نظر گرفته شود:

(الف) افرادی که باید در قبال موارد عدم انطباق پاسخگو باشند.

(ب) دوره زمانی که مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت.

پ) تمایز بین مسئولیت فردی موارد عدم انطباق از مسئولیت اقدامات غیر قانونی (موارد مشکوک به تقلب)

۱۳۱- در برخی موارد امکان دارد حسابرسی رعایت به عنوان بخش جدایی ناپذیر از حسابرسی مالی اجرا شود. حسابرس می‌تواند راهبرد، برنامه و روش‌های حسابرسی مورد نیاز برای حسابرسی رعایت را در راهبرد و برنامه حسابرسی مالی درج نماید.

الزامات مرتبط با اجرای روش‌های حسابرسی برای رسیدن به شواهد حسابرسی کافی و مناسب الزامات:

۱۳۲- حسابرس باید برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی و نتیجه‌گیری بر اساس سطح اطمینان مورد نظر، به برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی بپردازد.

توضیحات:

۱۳۳- ماهیت و منبع شواهد حسابرسی مورد نیاز از طریق سطح اطمینان مطلوب، معیارها، اهمیت، موضوع حسابرسی و دامنه رسیدگی تعیین می‌گردد.

۱۳۴- شواهد حسابرسی کافی با سطح اطمینان ارتباط دارد. برای نتیجه‌گیری با اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد بیشتری نسبت به زمانی که اطمینان محدود مدنظر است، جمع‌آوری نماید. ماهیت شواهد حسابرسی این دو نوع حسابرسی نیز متفاوت است. در موارد اطمینان محدود، شواهد حسابرسی بیشتر شامل روش‌های تحلیلی و بازرسی است در حالیکه در اطمینان معقول، حسابرس معمولاً باید همه تکنیک‌های حسابرسی را بکار گیرد.

۱۳۵- کافی بودن، سنجه‌ای از کمیت شواهد مورد نیاز برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتایج است. در ارزیابی کفایت شواهد، حسابرس باید تعیین کند آیا شواهد کافی به گونه‌ای جمع‌آوری شده است که فردی آگاه را در مورد معقول بودن یافته‌ها قانع نماید؟

۱۳۶- مناسب بودن، سنجه‌ای از کیفیت شواهد بوده و مربوط، معتبر و قابل اعتماد بودن را در بر دارد. مربوط بودن به رابطه منطقی شواهد با موضوع مورد رسیدگی و اهمیت آن‌ها اشاره دارد. معتبر بودن به

این اشاره دارد که شواهد حسابرسی تا چه حد مبنایی معقول و معنی‌دار برای اندازه‌گیری موضوع مورد رسیدگی است. به عبارت دیگر، اعتبار به این مربوط می‌شود که شواهد تا چه حد معرف آنچه که باید، هستند. قابل اعتماد بودن اشاره به این دارد که شواهد حسابرسی تا چه حد با روش‌های شفاف و قابل تکرار جمع‌آوری و تولید شده‌اند.

۱۳۷- حسابرس باید اقدام به برنامه‌ریزی لازم برای واکنش‌های مناسب در قبال خطر ارزیابی شده نماید. واکنش به خطرهای ارزیابی شده شامل طراحی روش‌های حسابرسی با توجه به خطر، از قبیل روش‌های محتوایی و آزمون‌های کنترلی، می‌شود. روش‌های محتوایی شامل آزمون جزئیات و روش‌های تحلیلی می‌گردد. اگر حسابرس قصد داشته باشد بر اثرگذاری عملی کنترل‌ها تکیه نماید، باید هنگام تعیین ماهیت، زمان‌بندی و دامنه روش‌های محتوایی، شواهدی مبنی بر اینکه کنترل‌ها بطور مؤثر کار می‌کنند، جمع‌آوری نماید. طراحی و اجرای کنترل‌های کلیدی مرتبط با موضوع حسابرسی را باید مناسب ارزیابی کرد.

۱۳۸- فرآیند جمع‌آوری اطلاعات تا زمانی ادامه می‌یابد که حسابرس مطمئن شود شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری و اظهار نظر حسابرس در سطح اطمینان مشخص شده وجود داشته باشد.

۱۳۹- میزان شواهد مورد نیاز بستگی به خطر حسابرسی (هرچه خطر بیشتر باشد شواهد بیشتری نیز نیاز می‌باشد) و کیفیت این شواهد (هر چه کیفیت بیشتر باشد به شواهد کمتری احتیاج می‌باشد) دارد. در عین حال، میزان شواهد همیشه با توجه به تشخیص حسابرس، علاوه بر کیفیت و کمیت شواهد حسابرسی به ویژگی‌های خاص حسابرسی بستگی دارد. بر این اساس، کفایت و تناسب شواهد حسابرسی با هم همبستگی دارند.

۱۴۰- شواهد بیشتر نمی‌تواند کیفیت پایین شواهد را جبران سازد. قابل اعتماد بودن شواهد تحت تأثیر منبع و ماهیت آن است و به شرایط جمع‌آوری آن بستگی دارد. حسابرس باید مربوط بودن و قابل اعتماد بودن اطلاعاتی که به‌عنوان شواهد حسابرسی به کار می‌روند را در نظر داشته باشد.

الزامات:

۱۴۱- حسابرس باید روش‌هایی را با هدف جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب پیرامون ایفای وظایف و مسئولیت اشخاص مسئول بروز موارد تخلف یا نقض قوانین و مقررات، اجرا نماید.

۱۴۲- هنگام برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، باید شواهد کافی و مناسب پیرامون نقش اشخاصی که مسئول عدم رعایت قوانین و مقررات هستند، جمع‌آوری شود.

۱۴۳- فرآیند جمع‌آوری اطلاعات تا زمانی ادامه می‌یابد که حسابرس مطمئن شود شواهد کافی و مناسب با هدف ایجاد زمینه لازم برای نتیجه‌گیری حسابرس در خصوص مسئولیت اشخاصی که عدم رعایت قوانین و مقررات متوجه آن‌هاست و ضرر و زیان، سوءاستفاده یا هدررفت منابع عمومی را موجب شده‌اند، وجود دارد.

۱۴۴- حسابرس بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود باید ارزیابی کند که آیا شواهد کافی و مناسب وجود دارد که بتوان بر اساس آن‌ها مسئولان رسمی را شخصاً مسئول عدم رعایت قوانین و مقررات دانست؟

۱۴۵- قضاوت حرفه‌ای برای تعیین میزان مسئولیت اشخاص مسئول در قبال قوانین و مقرراتی که رعایت نشده‌اند، نیازمند بررسی موارد زیر است:

- الف) تعیین اینکه مسئولیت‌های مشخص شده در قانون، یا مندرج در شرح وظایف، چگونه انجام شده‌اند.
- ب) تعیین اینکه آیا اقدامات غیرقانونی موجب ضرر و زیان یا سوءاستفاده از وجوه یا کالاها شده است.
- پ) ارزیابی احتمال وجود شرایط و موقعیت‌هایی که موجب می‌شوند قوانین و مقررات ناگزیر نقض شوند. به عنوان مثال: محدودیت زمان و شرایط غیرقابل پیش‌بینی).
- ت) بررسی روابط بین مسئولان امور مالی و ذیحسابان و مسئولان رسمی و آثار احتمالی که موجب اقداماتی می‌شود که منجر به عدم رعایت قوانین و مقررات می‌گردد.

الزامات:

۱۴۶- حسابرس باید ترکیبی از تکنیک‌های حسابرسی را انتخاب کند تا بتواند با سطح اطمینان مورد نظر نتیجه‌گیری نماید.

توضیحات:

۱۴۷- حسابرس روش‌های حسابرسی مؤثر را در راستای برنامه حسابرسی اجرا می‌کند تا شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده و اهداف حسابرسی برآورده گردند. در اکثر موارد، حسابرس شواهد را از منابع

مختلف، ترکیب و مقایسه می‌نماید و از تکنیک‌های گوناگون استفاده می‌نماید تا الزامات کفایت و تناسب را برآورده سازد. برای مثال، حسابرس از طریق مصاحبه با مدیریت و کارکنان، می‌تواند از نحوه انتقال دیدگاه مدیریت در خصوص رویه‌ها و روش‌های دستگاه و اخلاق حرفه‌ای به کارکنان شناخت کسب نماید. سپس حسابرس می‌تواند اجرا و بکارگیری کنترل‌های مربوط را بررسی کند. حسابرس بر اساس دامنه حسابرسی، به جمع‌آوری شواهد کمی، کیفی و یا ترکیبی از هر دو می‌پردازد.

۱۴۸- شواهد حسابرسی به چند روش جمع‌آوری می‌شود:

الف) مشاهده

ب) بازرسی

پ) پرس و جو (مصاحبه)

ت) تاییدیه‌خواهی

ث) اجرای مجدد

ج) جمع‌آوری مجدد

چ) آزمون محتوا

ح) آزمون کنترل‌های کلیدی

خ) روش‌های تحلیلی

۱۴۹- مشاهده به معنای نظاره کردن مراحل و روش‌های اجرا شده توسط دیگران است. مشاهده منجر به شواهد حسابرسی اجرای مراحل و روش‌ها می‌گردد، اما محدود به نقطه‌ای از زمان که مشاهده در آن صورت گرفته می‌شود. در مورد مشاهده باید به این نکته توجه شود که مشاهده می‌تواند بر نحوه اجرای فرآیندها، اقدامات، فعالیت‌ها، عملیات و ... تأثیر بگذارد.

۱۵۰- بازرسی شامل بررسی دفاتر، حساب‌ها یا مستندات می‌شود. این بررسی می‌تواند داخلی یا خارجی، کاغذی یا الکترونیکی و یا بصورت فیزیکی باشد. حسابرس، قابل اعتماد بودن مستندات بررسی شده را بررسی می‌کند و نسبت به خطر تقلب و احتمال معتبر نبودن مستندات هوشیاری خود را حفظ می‌کند.

۱۵۱- پرس‌وجو به معنای درخواست اطلاعات از افراد درون و برون دستگاه مورد رسیدگی است. در بسیاری از موارد با توجه به موضوع و دامنه حسابرسی، انجام مصاحبه و پرس‌وجو شواهد کافی و مناسب

به حساب نمی‌آید. از روش‌های دیگر جمع‌آوری شواهد، مستندات مکتوب دستگاه مورد رسیدگی است. ۱۵۲- تاییدیه‌خواهی، عبارتست از شواهد حسابرسی ناشی از پاسخ مکتوب و مستقیم اشخاص ثالث به حسابرس.

۱۵۳- اجرای مجدد، یعنی اجرای مستقل روش‌های اجرا شده توسط دستگاه مورد رسیدگی و کنترل‌هایی که به‌عنوان کنترل‌های داخلی دستگاه اعمال شده‌اند. اجرای مجدد می‌تواند به‌صورت دستی و یا روش‌های حسابرسی کامپیوتری انجام شود. در مواردی که با تکنولوژی بالا ارتباط دارند می‌توان از کارشناسان بیرونی کمک گرفت.

۱۵۴- محاسبه مجدد، عبارتست از بررسی دقت ریاضیاتی اسناد و حساب‌ها. این کار می‌تواند به‌طور دستی یا الکترونیک صورت گیرد.

۱۵۵- آزمون محتوا، عبارتست از آزمون جزئیات مبادلات یا فعالیت‌ها، با توجه معیارهای حسابرسی. آزمون محتوا تقریباً همیشه در امور مربوط به گواهی دهی به کار می‌رود و باید در اینگونه موارد همیشه به عنوان یک تکنیک حسابرسی استفاده شود. البته اجرای آزمون محتوا تنها در موارد بسیار محدودی مؤثر واقع می‌شود و باید از این تکنیک همراه با تکنیک‌های حسابرسی دیگر استفاده نمود.

۱۵۶- آزمون کنترل‌های کلیدی شامل آزمون کنترل‌هایی می‌شود که مدیریت برای کاهش خطر عدم رعایت یا خطر تحریف بااهمیت اطلاعات موضوع حسابرسی به کار می‌گیرد. برای بیشتر موضوعات حسابرسی، آزمون کنترل‌های کلیدی شیوه مؤثری برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی است.

۱۵۷- روش‌های تحلیلی به عنوان بخشی از تجزیه و تحلیل خطر و همچنین هنگام جمع‌آوری شواهد حسابرسی استفاده می‌شوند. شواهد حسابرسی ناشی از روش‌های تحلیلی از طریق مقایسه داده‌ها، بررسی نوسانات یا تغییرات و همچنین شناسایی روابطی که با انتظارات ناهمگون است، ایجاد می‌شود. این‌گونه بررسی‌ها بر اساس اطلاعات تاریخی یا تجارب قبلی حسابرسی صورت می‌گیرد.

روش‌های تحلیلی هرگز نمی‌توانند تنها تکنیک مورد استفاده باشند. در هنگام اطمینان محدود، روش‌های تحلیلی و بازرسی‌ها معمولاً برای نتیجه‌گیری با اطمینان محدود کافی هستند، درحالی‌که اظهارنظر با اطمینان معقول باید بر اساس تکنیک‌های حسابرسی مطرح شده در بند ۱۵۸ صورت گیرد.

نمونه‌گیری حسابرسی

الزامات:

۱۵۸- حسابرس باید در موارد مناسب از نمونه‌گیری حسابرسی استفاده کند تا تعداد کافی از اقلام برای نتیجه‌گیری راجع به جامعه‌ای که نمونه از آن گرفته می‌شود به دست آورد. هنگام طراحی نمونه حسابرسی، حسابرس باید اهداف رسیدگی و ویژگی‌های جامعه‌ای که از آن نمونه گرفته می‌شود را در نظر داشته باشد.

توضیحات:

۱۵۹- نمونه‌گیری حسابرسی، عبارتست از اعمال روش‌های حسابرسی به کمتر از ۱۰۰ درصد از اقلام موجود از جامعه مد نظر حسابرسی.

۱۶۰- نمونه می‌تواند با توجه به دامنه حسابرسی و نیاز به اطلاعات مربوط به موضوع حسابرسی، کمی یا کیفی باشد.

۱۶۱- نمونه‌گیری کمی هنگامی به کار می‌رود که حسابرس سعی دارد با استفاده از نمونه‌گیری راجع به کل جامعه نتیجه‌گیری کند. در نمونه‌گیری کمی، خطر نمونه باید تا حد قابل قبولی کاهش داده شود. اگر گروه حسابرسی از مهارت لازم برای استفاده از تکنیک‌های آماری برخوردار نباشند، می‌تواند از یک متخصص آمار کمک گرفت.

۱۶۲- نمونه‌گیری کیفی یک فرآیند گزینشی بوده که به عنوان روشی آگاهانه و سیستماتیک برای شناسایی عوامل نمایانگر انحراف در موضوع حسابرسی استفاده می‌شود. حسابرس می‌تواند نمونه را بر مبنای ویژگی‌های اشخاص، گروه‌ها، فعالیت‌ها، فرآیندها و یا دستگاه مورد رسیدگی به‌طور کلی، انتخاب کند. نمونه‌گیری کیفی مستلزم ارزیابی دقیق و دانش کافی از موضوع حسابرسی است.

۱۶۳- هنگامی که حسابرس مواردی را برای بررسی عمیق انتخاب می‌کند، معمولاً منجر به نمونه‌های نسبتاً کوچک می‌شود تا قابلیت پاسخگویی به سؤالات اکتشافی بیشتری وجود داشته باشد و اطلاعات، تحلیل‌ها و بینش جدیدی از موضوع حسابرسی ارائه نماید.

۱۶۴- گاهی بهتر است هنگام انتخاب اقلام برای آزمون کردن، از نمونه‌گیری ریسک محور به جای رویکرد آماری استفاده شود. برای مثال، در موارد وجود ریسک قابل توجه.

الزامات مرتبط با ارزیابی شواهد حسابرسی و نتیجه‌گیری

الزامات:

۱۶۵- حسابرس باید شواهد حسابرسی بدست آمده را با معیارهای حسابرسی تعیین شده تطبیق نماید تا برای نتیجه‌گیری به یافته‌های موردنیاز دست یابد.

توضیحات:

۱۶۶- شواهد جمع‌آوری شده و دیدگاه‌های دستگاه با قضاوت و تردید حرفه‌ای ارزیابی می‌شوند.

۱۶۷- حسابرس در فرآیند ارزیابی، کفایت و تناسب شواهد حسابرسی برای نتیجه‌گیری را تعیین می‌کند.

۱۶۸- برای برخورداری از دیدگاهی متوازن و بی‌طرف، باید همه شواهد موجود مرتبط با یافته‌های حسابرسی در فرآیند ارزیابی در نظر گرفته شوند.

۱۶۹- حسابرسی با ارزیابی دامنه کارهای انجام شده، در مورد امکان نتیجه‌گیری تصمیم‌گیری می‌نماید. اگر دامنه کارها کافی نباشد، حسابرس می‌تواند از روش‌های بیشتری استفاده کند یا نظراتش را با محدود بودن دامنه تطبیق دهد.

الزامات:

۱۷۰- بر اساس یافته‌های حسابرسی و اهمیت، حسابرس باید نتیجه‌گیری کند که آیا موضوع حسابرسی از همه جنبه‌های بااهمیت با معیارهای استفاده شده منطبق می‌باشد یا خیر.

توضیحات:

۱۷۱- حسابرس بر اساس اهمیت باید ارزیابی کند که آیا یافته‌های حسابرسی به قدر کافی بااهمیت هستند که بتوان نتیجه‌گرفت موضوع حسابرسی از همه جنبه‌های بااهمیت با معیارهای حسابرسی در انطباق نمی‌باشد. با توجه به ویژگی‌های موضوع حسابرسی، حسابرس هم ارزش و هم ماهیت و زمینه را در نظر می‌گیرد. این بدان معناست که موارد عدم انطباق که برای استفاده‌کننده از گزارش از نظر ماهیت

یا زمینه بااهمیت تلقی می‌شوند، می‌توانند به اظهارنظر عدم انطباق منجر شوند.

۱۷۲- اهمیت از نظر ارزش می‌تواند با ارقام (مبالغ پولی) و یا سایر سنج‌های کمی همچون تعداد شهروندان یا دستگاه‌های دخیل، سطح آلاینده‌گی کربنی، تعداد روز تأخیر از زمان مقرر و غیره ارتباط داشته باشد.

۱۷۳- حسابرس همچنین می‌تواند موارد زیر را در نظر داشته باشد:

الف) قابل مشاهده و حساس بودن برنامه موردنظر (برای مثال، آیا مورد توجه جامعه می‌باشد، آیا قشر آسیب‌پذیر را تحت تأثیر قرار می‌دهد و غیره)

ب) نیازها و انتظارات قانون‌گذار، جامعه یا سایر استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی

ج) ماهیت قوانین و مقررات ذیربط

الزامات:

۱۷۴- حسابرس باید سطح اطمینان را بطور شفاف اطلاع‌رسانی نماید.

توضیحات:

۱۷۵- حسابرس باید استفاده‌کنندگان و ذینفعان از گزارش را از نتیجه حسابرسی مطمئن سازد. این امر از طریق توضیح این موضوع که یافته‌ها، معیارها و نتایج به طور متوازن و معقول بدست آمده‌اند و نتایج و اظهارنظرها بر اساس یافته‌ها می‌باشند، صورت می‌گیرد.

۱۷۶- در گزارشگری مستقیم، حسابرس باید بطور ضمنی این موضوع را که آیا نتایج دارای اطمینان محدود هستند یا معقول، بیان نماید.

الزامات مرتبط با گزارشگری

الزامات

۱۷۷- حسابرس باید نتایج گزارش حسابرسی را از طریق گزارش حسابرسی انتقال دهد. نتایج باید به صورت اظهارنظر، نتیجه‌گیری، پاسخ به سؤال حسابرسی خاص یا پیشنهاد باشد.

توضیحات:

۱۷۸- اظهارنظر عبارت از یک بیانیه کتبی به صورت استاندارد است که توسط حسابرس صادر شده و گاه نیز تعدیل می‌شود. در گزارش حسابرسی، فراگیر بودن موارد عدم انطباق باید بیان شود. اظهارنظر معمولاً در موارد گواهی دهی بکار می‌رود.

۱۷۹- هنگامی که موارد عدم انطباق با اهمیت شناسایی نشده باشند، اظهارنظر، غیرتعدیل شده خواهد بود. در زیر مثالی از یک شکل از اظهارنظر تعدیل نشده در موارد اطمینان معقول آورده شده است:

به نظر ما {موضوع حسابرسی} از همه جنبه‌های بااهمیت با (معیارهای استفاده شده) انطباق دارد.

۱۸۰- حسابرس اظهارنظر خود را در موارد زیر تعدیل می‌نماید:

الف) موارد بااهمیت عدم رعایت، به میزان عدم رعایت ارتباط دارد، که می‌تواند به موارد زیر منجر شود: اظهارنظر مشروط (اگر عدم رعایت با اهمیت باشند اما فراگیر نباشند):

بر اساس کار حسابرسی انجام شده به این نتیجه رسیدیم که به جز (توصیف موارد استثنایی) موضوع حسابرسی / دستگاه مورد رسیدگی از همه جنبه‌های بااهمیت با (معیارهای استفاده شده) ... انطباق دارد. اظهارنظر مردود (اگر عدم رعایت هم بااهمیت باشد و هم فراگیر):

به نظر ما (موضوع حسابرسی) از همه جنبه‌های بااهمیت با (معیارهای استفاده شده) انطباق ندارد و عدم رعایت فراگیر است.

ب) محدودیت دامنه. بسته به میزان محدودیت که ممکن است منجر به:

اظهارنظر مشروط (اگر حسابرسی نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب بدست آورد و آثار بالقوه آن بااهمیت باشند اما فراگیر نباشند):

از نظر ما به استثنای (توصیف استثنا) حسابرس نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب بدست آورد و آثار بالقوه بااهمیت می‌باشند اما فراگیر نیستند.

عدم اظهارنظر (اگر حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص رعایت قوانین و مقررات پیدا کند و آثار احتمالی آن بااهمیت و فراگیر باشند):

در خصوص موضوع نمی‌توان اظهارنظر کرد. ما نتوانسته‌ایم به شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌عنوان مبنایی برای اظهارنظر دست یابیم.

۱۸۱- در موارد اطمینان محدود، به عنوان یک مثال از اظهارنظر تعدیل نشده می توان این گونه بیان داشت:

براساس کارهای انجام شده که در این گزارش توصیف شده اند، موردی مشاهده نشده که به این نتیجه برسیم موضوع حسابرسی با (معیارهای استفاده شده)، از همه جنبه های بااهمیت انطباق ندارد. اظهارنظر تعدیل شده می تواند اینگونه بیان شود:

براساس کارهای صورت گرفته توصیف شده در این گزارش به استثنای (توصیف استثناء) موردی مشاهده نشده است که به این نتیجه برسیم موضوع حسابرسی با (معیارهای استفاده شده) از همه جنبه های بااهمیت انطباق ندارد.

۱۸۲- عبارت بندی اظهارنظر باید وظایف دیوان محاسبات کشور را منعکس سازد. لذا حسابرسی می تواند از واژه هایی چون «قانونی می باشد»، «مطابق مقررات می باشد» یا «مطابق احکام قانون» است، استفاده نماید.

۱۸۳- در موارد اطمینان معقول یا اظهارنظر تعدیل نشده، حسابرسی این موضوع را بیان می دارد که شواهد حسابرسی جمع آوری شده برای اظهارنظر، کافی و مناسب است.

۱۸۴- در موارد گواهی دهی، حسابرسی با بیان شفاف سطح اطمینان از طریق اظهارنظرها یا نتیجه گیری های استاندارد منجر به ایجاد اطمینان می گردد.

۱۸۵- در گزارشگری مستقیم، حسابرسی می توان به صورت زیر اطمینان دهد:

الف) بیان شفاف سطح اطمینان از طریق نتیجه گیری که در آن بطور صریح سطح اطمینان توضیح داده شده باشد.

ب) توضیح چگونگی دستیابی به یافته ها، معیارها و نتایج به شیوه ای متوازن و معقول و همچنین چگونگی ترکیب یافته ها و معیارها برای نتیجه گیری کلی یا ارائه پیشنهاد.

۱۸۶- در موارد اطمینان معقول، حسابرسی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را با این هدف جمع آوری می نماید تا بتواند در خصوص انطباق موضوع حسابرسی با معیارهای تعیین شده از تمام جنبه های با اهمیت نتیجه گیری کند و گزارشی به صورت اطمینان مثبت منتشر نماید.

۱۸۷- در موارد اطمینان محدود، حسابرسی با هدف تحقق اهداف حسابرسی، شواهد کافی و مناسب را جمع آوری می کند. البته روش های جمع آوری در مقایسه با زمانی که اطمینان معقول مد نظر است، بسیار

محدودتر خواهد بود. پس از آن در صورتیکه تناسب داشته باشد، حسابرس می‌تواند نتیجه‌گیری نماید موردی مشاهده نکرده است که به این نتیجه برسد موضوع حسابرسی با معیارهای تعیین شده انطباق ندارد.

الزامات:

۱۸۸- حسابرس باید گزارش حسابرسی را بر اساس اصول کامل بودن، بی‌طرفی، به‌موقع بودن، دقت و توجه به تناقض‌ها تهیه نماید.

توضیحات:

۱۸۹- در موارد گواهی‌دهی و گزارشگری مستقیم، نتایج باید به میزان کافی شفاف باشند تا خطر سوءتعبیر پیش نیاید.

۱۹۰- گزارشگری یکی از بخش‌های ضروری حسابرسی است. باید یک گزارش مکتوب حاوی یافته‌ها، پیشنهادات، نتیجه‌گیری و اظهارنظر به شکل مناسب در پایان هر حسابرسی تهیه شود.

۱۹۱- اصل کامل بودن مستلزم آن است که حسابرس همه یافته‌های مربوط حسابرسی را قبل از صدور گزارش در نظر بگیرد.

۱۹۲- اصل بی‌طرف بودن مستلزم آن است که حسابرس قضاوت و تردید حرفه‌ای را به کار گیرد تا اطمینان حاصل شود گزارش در واقع صحیح است و یافته‌ها و نتایج منصفانه و متوازن ارائه شده‌اند.

۱۹۳- اصل به‌موقع بودن یعنی گزارش باید به‌موقع تهیه شود تا برای استفاده‌کننده و ذینفع مورد نظر در اصلاح رویه‌های آتی مفید باشد.

۱۹۴- اصل دقت دلالت بر بررسی دقیق وقایع یا دستگاه مورد رسیدگی دارد.

۱۹۵- اصل توجه به تناقض‌ها به معنای ارائه پاسخ‌های دستگاه مسئول به‌طور مناسب، اظهارنظر پیرامون آن و ارزیابی پاسخ‌های مزبور دارد.

ساختار گزارش در رویکرد گزارش‌گری مستقیم

الزامات:

۱۹۶- گزارش حسابرسی باید اجزاء زیر را دربرداشته باشد (البته نه لزوماً به این ترتیب)

الف) عنوان

ب) تبیین استانداردهای حسابرسی

پ) خلاصه روش‌های به کار رفته (در صورتیکه مناسب باشد)

ت) توصیف موضوع و دامنه حسابرسی (اندازه و حدود حسابرسی)

ث) معیارهای حسابرسی

ج) توضیح و تشریح روش‌های به کار رفته

چ) یافته‌ها

ح) نتیجه‌گیری‌ها براساس پاسخ به سؤالات حسابرسی خاص یا اظهارنظر

خ) پاسخ دستگاه مورد رسیدگی (در صورتیکه مناسب باشد)

د) توصیه‌ها (در صورتیکه مناسب باشد)

۱۹۷- خلاصه کارهای انجام شده و روش‌های به کار رفته به استفاده‌کنندگان در درک بهتر نتایج حسابرسی کمک می‌کند. روش‌های مختلف و متنوعی برای اجرای حسابرسی بکار گرفته می‌شود و عملاً توضیح آن‌ها به صورت شفاف و ساده بسیار سخت است، بنابراین خلاصه کارهای صورت گرفته و روش‌های به کار رفته باید برای خواننده بیرونی توضیح مختصری از نحوه اجرای حسابرسی داشته باشد.

۱۹۸- بخش معیارهای حسابرسی باید قوانین و مقررات استفاده شده در حسابرسی را به‌طور صریح در گزارش حسابرسی ذکر نماید.

۱۹۹- بخش یافته‌ها از تطبیق شواهد به دست آمده با معیارهای تعیین شده شکل می‌گیرد.

۲۰۰- هنگامی که موارد عدم رعایت با اهمیت گزارش شده باشند، پیشنهادهایی در خصوص موضوعاتی که امکان و قابلیت بهبود در مورد آن‌ها متصور است ارائه می‌شود. برای استفاده‌کنندگان و ذینفعان، ارائه اینگونه موارد مفید خواهد بود.

۲۰۱- هر چند توصیه‌های سازنده و کاربردی به مدیریت مؤثر بخش عمومی کمک می‌کند اما حسابرس باید مراقب باشد توصیه‌های وی به گونه‌ای تفصیلی نباشد که نقش مدیریتی به خود بگیرد و بی‌طرفی وی را به خطر بیاندازد.

۲۰۲- توصیه‌ها را می‌توان مجزا از گزارش صادر کرد، چرا که معمولاً برای مدیریت دستگاه مورد رسیدگی نوشته می‌شوند. در این گونه موارد می‌توان توصیه‌ها را بطور مجزا در نامه‌ای به مدیریت اعلام نمود.

ساختار گزارش در رویکرد گواهی دهی

الزامات:

۲۰۳- گزارش حسابرسی باید موارد زیر را در بر داشته باشد (نه لزوماً به این ترتیب)

الف) عنوان

ب) مخاطب

پ) توصیف اطلاعات موضوع حسابرسی و در صورت لزوم موضوع حسابرسی

ت) دامنه و محدودیت‌های حسابرسی از جمله دوره زمانی پوشش داده شده

ث) مسئولیت‌های گروه مسئول و حسابرس

ج) معیارهای حسابرسی

چ) تبیین استانداردهای حسابرسی و سطح اطمینان

ح) خلاصه کارهای انجام شده و روش‌های به کار رفته

خ) اظهار نظر/نتیجه‌گیری

د) پاسخ‌های دستگاه مورد رسیدگی (در صورتیکه مناسب باشد)

ذ) تاریخ گزارش

ر) امضاء

۲۰۴- در مواردی که نتایج حسابرسی رعایت همراه با حسابرسی مالی گزارش می‌شود، باید اطمینان

حاصل شود که الزامات موضوع این استاندارد یا از طریق گزارش مجزای حسابرسی رعایت یا به‌عنوان بخشی از اجزاء حسابرسی مالی پوشش داده شوند.

۲۰۵- معمولاً توصیه‌ها در گزارش گواهی‌دهی آورده نمی‌شوند. توصیه‌ها می‌تواند بطور مجزا در نامه‌ای به مدیریت اعلام شود.

۲۰۶- الزامات مربوط به مستندسازی موارد تخلف برای ارجاع به دادسرای دیوان محاسبات کشور براساس دستورالعمل‌های مربوط صورت می‌گیرد.

ملاحظات مربوط به گزارش اقدامات مشکوک به غیرقانونی بودن الزامات:

۲۰۷- در هنگام اجرای حسابرسی رعایت، اگر حسابرس با مواردی از انحرافات که بیانگر اقدامات غیرقانونی یا تقلب باشند برخورد نماید، باید با اعمال مراقبت حرفه‌ای، این‌گونه موارد را به گروه مسئول انتقال دهد. همچنین باید مراقبت حرفه‌ای لازم صورت گیرد تا گزارش این‌گونه موارد منجر به تاثیرگذاری بر اقدامات و رسیدگی‌های قانونی آتی نشود.

توضیحات:

۲۰۸- هر چند شناسایی اقدامات غیرقانونی بالقوه، از جمله تقلب، هدف اصلی حسابرسی رعایت نمی‌باشد اما حسابرس در ارزیابی خطر، عوامل خطر تقلب را وارد می‌سازد و نسبت به نشانه‌های اقدامات غیرقانونی از جمله تقلب هوشیار می‌ماند.

۲۰۹- حسابرس می‌تواند با مشاوران حقوقی مناسب در مورد اقدامات مشکوک به غیرقانونی بودن مشورت نماید. همچنین باید موارد مشکوک را با سطح مناسب مدیریت و افراد دارای مسئولیت مدیریتی درمیان بگذارد و مشخص نماید که آیا اقدامات مناسب اتخاذ شده است یا خیر.

۲۱۰- در صورت احراز وقوع تخلف و یا وقوع جرم، بر اساس قانون دیوان محاسبات کشور عمل خواهد شد و علاوه بر رسیدگی به موضوع در دیوان محاسبات کشور، در صورت لزوم، موضوع از طریق دادسرای دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال می‌شود.

الزامات مرتبط با پیگیری

الزامات:

۲۱۱- حسابرس باید پیرامون پیگیری اظهارنظرها، نتایج و توصیه‌های مندرج در گزارش حسابرسی تصمیم‌گیری نماید.

توضیحات:

۲۱۲- یکی از نقش‌های مهم دیوان محاسبات کشور، پایش اقدامات صورت گرفته توسط گروه مسئول برای پیگیری موارد مندرج در گزارش حسابرسی است. پس از انتشار گزارش، طرحی برای پیگیری موارد مندرج در آن تهیه می‌شود و سؤالاتی در خصوص نحوه برخورد دستگاه اجرایی با موارد مطرح شده در گزارش مطرح می‌شود. اقدامات ناکافی یا ناموفق می‌تواند منجر به صدور گزارشات بعدی شود.

۲۱۳- فرآیند پیگیری، اعمال مؤثر اقدامات اصلاحی را تسهیل می‌سازد و بازخورد مفیدی به دستگاه مورد رسیدگی، استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی، عموم مردم و حسابرس برای استفاده در حسابرسی‌های آینده، ارائه می‌نماید.

۲۱۴- نیاز به پیگیری موارد عدم انطباق که قبلاً گزارش شده است با توجه به ماهیت موضوع حسابرسی، موارد عدم انطباق شناسایی شده و شرایط خاص حسابرسی تعریف می‌شود. در حسابرسی‌هایی که به‌طور منظم انجام می‌شوند، مراحل پیگیری می‌تواند بخشی از ارزیابی خطر در سال‌های بعد باشد. پیگیری شامل ارائه گزارش رسمی به قانون‌گذار، دستگاه مورد رسیدگی و سایر بخش‌های مناسب است. سایر مراحل پیگیری می‌تواند شامل گزارشات، مصاحبه‌های داخلی و ارزیابی‌های تهیه شده توسط دستگاه مورد رسیدگی و سایرین باشد.