

۲	سرمقاله
۴	نمونه گیری در آزمونهای کنترل و محتوا مترجم: محمد رضا منانی
۲۶	رهنمود های حسابرسی رعایت در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی (ISSAI # ۴۲۰۰) مترجم: محمد صابری
۶۶	استاندارد بین المللی موسسات عالی حسابرسی استاندارد شماره ۱۵۳۰ «نمونه گیری در حسابرسی» مترجم: ابوالفضل یوسف نژاد
۸۶	اخبار دیوان محاسبات کشور
۹۰	معرفی وب سایت
۹۲	فراخوان
۹۳	پرسشهای چهار گزینه ای استخراج شده از مقالات
۹۶	راهنمای تدوین و ضوابط پذیرش مقاله

صاحب امتیاز: دیوان محاسبات کشور
مدیر مسئول: دکتر محمدعلی عبدالله زاده
سردبیر: حسن بابائی کشتلی
شورای سیاستگذاری (به ترتیب الفبا): محمد صابری، علی
کیانی، فاطمه عبدوس، علی اکبر محمدی
مدیر امور ترجمه: فاطمه عبدوس
مدیر مسئول چاپ و انتشارات: احمد رحمانی گمارودی
ویراستار تخصصی: علی کیانی
مجری طرح: کانون تبلیغات نقش نما
چاپ و صحافی: چاپ و نشر بازرگانی / ۸۰ - ۶۶۴۲۳۷۸
نشانی: خیابان سید جمال الدین اسدآبادی، نبش خیابان
۴۶، پلاک ۳۶۲
تلفن: ۸۸۰۵۱۴۰۰ داخلی ۱۱۷ فکس: ۸۸۰۵۱۴۰۵
پست الکترونیکی: motaleat@dmk.ir



یادآوری

- به منظور انجام متمرکز امور ترجمه، جلوگیری از موازی کاری و دوباره کاری، قبل از انجام ترجمه با دفتر مجله تماس حاصل فرمائید.
- مترجم باید به متن ترجمه شده، چکیده و واژگان کلیدی اضافه نماید (به استثنای استانداردهای حسابرسی و حسابداری که دارای شاکله خاص خود است).
- فایل متن ترجمه شده باید ویرایش شده و بدون غلط املایی به همراه متن انگلیسی به واحد ترجمه ارسال گردد. در غیر این صورت در نوبت چاپ قرار نخواهد گرفت.
- با توجه به اینکه امتیاز ترجمه، به شخص مترجم تعلق می گیرد صحت مطالب مندرج و کیفیت ترجمه به عهده شخص مترجم است.
- چاپ مقاله به معنای همسویی ماهنامه با نظرات نویسندگان نیست. دفتر ماهنامه در ویرایش ادبی مقاله ها و یکدست کردن رسم الخط آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی با نویسندگان مشورت خواهد کرد.
- مسئولیت سرقت ادبی مطالب چاپ شده به عهده تهیه کننده مطلب است.

رویکرد علمی و حرفه ای به فرآیند رسیدگی، در حسابرسی دستگاههای بودجه ای تحت نظارت دیوان محاسبات کشور، ره آورد اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور و تفاوت آن با ممیز حسابی ابتدای دهه ۱۳۶۰ و قبل از آن می باشد. در گذشته، فرآیند کسالت آور و خسته کننده عملیات ممیزی، انبوهی از اسناد و مدارک مالی دستگاههای تحت رسیدگی، توسط ممیز حسابان دیوان محاسبات کشور با رویکرد تمام رسی، آن هم در یک مدت زمان بسیار محدود و با نیروی انسانی اندک باعث می شد تا ممیزان دقت در معاینه و بررسی اسناد و مدارک را از دست داده و در دامنه زمانی تعیین شده، تنها این امکان را یابند تا کلیه اسناد و مدارک مالی دستگاهها را ممهور به مهر "ممیزی شد" نمایند. تغییر در رویکرد نظارت و رسیدگی از ممیزی به حسابرسی با اصلاح ساختار دیوان محاسبات کشور در قانون اساسی باعث شد تا رسیدگی های دیوان محاسبات کشور شکل حرفه ای به خود بگیرد و به تدریج اصول و قواعد علمی و حرفه ای ادبیات حسابرسی، حاکم بر رسیدگی های حسابرسان دیوان محاسبات کشور گردد. یکی از تغییرات بوجود آمده در رسیدگی های دیوان بعد از تغییر رویکرد نظارت، تغییر از تمام رسی به نمونه رسی، و استفاده از تکنیکهای علم آمار و احتمالات در فرآیند حسابرسی بوده است. حسابرسی یک فرآیند نظام مند است که شاکله و محور اصلی آن جمع آوری و ارزیابی شواهد می باشد. شواهد گردآوری شده فرض حسابرسان را در ارتباط با موضوع مورد رسیدگی تأیید یا رد می کند. فرآیند کلی رسیدگی های حسابرسان شامل دو مرحله اساسی می باشد. این دو مرحله عبارتند از: ارزیابی سیستم کنترل های داخلی از طریق آزمون کنترلها و انجام آزمون محتوا. در مرحله ارزیابی کنترل های داخلی دستگاه تحت رسیدگی، حسابرسان باید شناختی از سیستم کنترل های داخلی بدست آورده و از طریق انجام آزمون کنترلها، اثربخشی آن را مورد ارزیابی قرار دهند، تا بدین طریق بتوانند نوع، زمان بندی و اندازه آزمونهای محتوایی که باید انجام شود را تعیین نمایند. در مرحله آزمون معاملات، عملیات و مانده حسابها که مرحله آزمون محتوا می باشد، حسابرسان به بررسی عملیات، معاملات و مانده حسابها می پردازند و از این طریق، رعایت قوانین و مقررات موضوعه در فرآیند اجرای عملیات و منصفانه و درست

بودن حسابها و اقلام صورتهای مالی دستگاه تحت رسیدگی را مورد ارزیابی قرار می دهند. در هر دو مرحله آزمون کنترلها و آزمون محتوا، بدلیل گستردگی حجم عملیات دستگاهها، محدودیت در زمان و نیروی انسانی و ملاحظات منفعت و هزینه، رسیدگی های نمونه ای اجتناب ناپذیر است. بنابراین آزمونهای حسابرسی بر روی نمونه های انتخابی انجام شده و نتیجه گیری های حسابرسان نیز مبتنی بر نتایج بدست آمده از آزمون این نمونه ها خواهد بود. با این اوصاف حسابرسان باید به فنون نمونه گیری اشراف کامل داشته باشند تا بتوانند نمونه هائی را برای انجام آزمونهای خود (چه آزمون کنترلها، چه آزمون محتوا) انتخاب کنند که ویژگیهای جامعه مورد رسیدگی را داشته و نتایج حاصل از آزمون، قابل تعمیم به کل اقلام باشد. فرایند نمونه گیری در حسابرسی از چنان اهمیتی برخوردار است که در بند حدود رسیدگی گزارش حسابرسی به طور صریح به آن اشاره می شود. بدلیل اهمیت نمونه گیری در حسابرسی، استاندارد بین المللی شماره ۵۳۰ توسط آیفک، استاندارد بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی شماره ۱۵۳۰ از سوی اینتوسای و استاندارد حسابرسی شماره ۵۳ ایران از سوی سازمان حسابرسی به این موضوع اختصاص داده شده است. صرف نظر از تفاوت های بسیار ناچیز بین این سه استاندارد، هر سه آنها به نمونه گیری در آزمون کنترلها و آزمون محتوا پرداخته اند. در این شماره، استاندارد بین المللی شماره ۱۵۳۰ مؤسسات عالی حسابرسی (ISSAI#۱۵۳۰) و استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰ (ISA#۵۳۰) تحت عنوان نمونه گیری حسابرسی به همراه یک مقاله تحت عنوان «اصول نمونه گیری» به چاپ رسیده است. محتوای مقاله ارائه شده، با رویکردی عملی تدوین شده و دارای مثالهای متنوع و کاربردی درباره نمونه گیری حسابرسی می باشد تا خوانندگان محترم با مطالعه آن در کنار استاندارد حسابرسی مرتبط بتوانند با مباحث فنی نمونه گیری در حسابرسی آشنا شوند. همچنین پرسشهایی چهار گزینه ای، از متن استاندارد و مقاله مزبور طراحی و در بخش مربوط به سؤالات درج شده است که پاسخگویی به آنها می تواند باعث اشراف کامل خوانندگان محترم به مبحث نمونه گیری گردد.

مرکز آموزش و برنامه ریزی

نمونه گیری در آزمونهای کنترل و محتوا

مترجم: محمدرضا زمانی / کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تهران

چکیده

این مقاله، شامل مباحث مطرح شده در کارگاه آموزشی آسوسای در سال ۲۰۰۸ می باشد. در این مقاله، ابتدا به توصیف روشهای مختلف نمونه گیری شامل نمونه گیریهای تصادفی، منظم، سلولی، بی نظم، بر مبنای صفت و نمونه گیری بر اساس واحد پولی می پردازیم. سپس، با استفاده از این روشهای نمونه گیری و نیز روشهای آماری، تعداد نمونه های مورد نیاز برای انجام اطمینان بخش آزمونهای کنترل و محتوا را تعیین می کنیم و بدین گونه، حسابرس بر اساس ریسک مورد نظر خود، به اطمینانی منطقی دست خواهد یافت. قضاوت حسابرس، ریسک و اطمینان مورد نظر وی از انجام آزمونهای کنترل و محتوا، بعنوان متغیرهای تعیین کننده در میزان نمونه مورد نیاز است.

واژگان کلیدی: نمونه گیری، آزمون محتوا، آزمون کنترل، نمونه گیری بر مبنای صفت، نمونه گیری بر اساس واحد پولی.

مقدمه:

در دنیای تجاری و پیچیده امروز، رسیدگی صد درصدی به معاملات، امری هزینه بر و بیهوده می باشد. با استفاده از روشهای آماری، می توان بر اساس احتمالات، نمونه گیریایی را صورت داد که این نمونه گیریها، اطمینانی منطقی از معرف جامعه بودن نمونه ها را بوجود می آورند. بنابراین، بجای رسیدگی به کل جامعه، می توان بر اساس روشهای آماری بر نمایندگان جامعه (نمونه ها) اتکا نمود.

یکی از اجزا برنامه حسابرسی، اندازه نمونه است. به منظور تصمیم گیری در مورد میزان رویه های کنترلی و آزمونهای محتوای مورد نیاز، اندازه گیری تعداد نمونه امری ضروریست. در این مقاله، در ابتدا برخی از مفاهیم اساسی نمونه گیری حسابرسی را مطرح نموده و سپس، نحوه محاسبه اندازه نمونه و ارزیابی نتایج با استفاده از نمونه گیری براساس صفت را توضیح داده و نهایتاً، نحوه محاسبه اندازه نمونه و پیش بینی خطاهای احتمالی با استفاده از نمونه گیری بر اساس واحد پولی^۱ برای آزمونهای محتوا را مورد بحث قرار خواهیم داد.

• تعاریف:

برخی از مفاهیم مهمی که در این مقاله مورد استفاده قرار خواهند گرفت، بطور خلاصه در زیر آورده شده اند:

۱) نمونه گیری حسابرسی:

نمونه گیری حسابرسی بصورت زیر تعریف می گردد:

"کاربرد آزمون رعایت روشها یا آزمونهای محتوا در کمتر از ۱۰٪ اقلام مورد رسیدگی در سطح مانده حساب یا گروهی از معاملات که حسابرس را قادر می سازد تا در مورد ویژگیهای مانده یک حساب یا گروهی از معاملات مدرکی بدست آورده و آنها را ارزیابی نماید و یک نتیجه گیری درباب این ویژگیها شکل دهد و یا در شکل دهی آن کمک نماید." بعبارت ساده تر، ارزیابی جامعه بوسیله آزمون بخشی از جامعه، نمونه گیری حسابرسی نامیده می شود.

نمونه گیری (آماری یا قضاوتی) در حسابرسی، امری اجتناب ناپذیر است، چرا که رسیدگی به کل جامعه (رسیدگی صد درصدی) در صورتهای مالی، برای حسابرسان عملی نمی باشد. رسیدگی به کل جامعه، نه تنها بسیار هزینه بر و زمان بر می باشد، بلکه غیرضروری نیز هست، چرا که وظیفه حسابرس بدست آوردن

شواهد مناسب و کافی جهت انجام اظهار نظر (بدست آوردن اطمینان منطقی، نه کامل) می باشد.

۲) نمونه گیری آماری:

نمونه گیری حسابرسی، می تواند در بردارنده هر دو نوع نمونه گیری آماری و غیر آماری باشد. نمونه گیری آماری را می توان به این صورت تعریف نمود: "هر روش نمونه گیری که از قوانین احتمال در اندازه گیری خطر نمونه گیری (که همواره در نمونه گیری حسابرسی وجود دارد) استفاده می کند." برای مثال، اگر حسابرس اظهار کند، ۹۵٪ اطمینان دارد که بیشترین خطای احتمالی در ارزشیابی دارایی ثابت شرکت، مربوط به یک ارزشیابی بیش از واقع به میزان ۷۷۱،۱۴۰ دلار می باشد، بدان معناست که وی از نمونه گیری آماری استفاده کرده است. در نمونه گیری غیر آماری، حسابرس نمی تواند این نتیجه گیری را در قالب سطح اطمینان بیان کند.

۳) خطایا استثناء:

شواهد مشاهده شده در یک قلم نمونه خاص، مبنی بر انحراف از یک رویه کنترلی کلیدی که حسابرس بر آن تکیه نموده است را خطایا استثناء می گویند. برای مثال اگر حقوق و دستمزد با توجه به رهنمون مدیریت تهیه نشده باشد و حسابرس تصمیم بگیرد که از تهیه حقوق و دستمزد براساس رهنمونهای مدیریت، اطمینان کسب کند، خطایا استثناء رخ خواهد داد.

۴) ضریب خطای مورد انتظار^۲:

ضریب خطای مورد انتظار، میزان خطایی است که حسابرس در نمونه انتظار دارد. این نرخ براساس تجربیات گذشته تعیین می گردد. این میزان می تواند برحسب تعداد یا درصد بیان شود.

۵) خطای قابل تحمل^۳:

خطای قابل تحمل (TE)، حداکثر اشتباهی است که حسابرس حاضر به پذیرش آن می باشد، درحالیکه هنوز معتقد است که کنترلها، اطمینان مورد انتظار وی را برآورد می سازند. برای مثال ممکن است حسابرس تصمیم بگیرد که میزان خطای قابل تحمل برای مبلغ اضافه کاری خارج از کارت ساعت رانندگان اتوبوس را ۳٪ در نظر بگیرد؛ این بدان معنی است که اگر حداکثر خطای ممکن که براساس نتایج واقعی نمونه محاسبه شده است بیش از ۳٪ باشد، در آن صورت ممکن است حسابرس نتیجه بگیرد که اطمینان مورد انتظارش از رویه های کنترلی برآورده نمی شود.

۶) رویه‌های کنترلی:

رویه‌های کنترلی، آزمونی هدایت شده جهت ارزیابی کنترل‌های داخلی است. هدف رویه‌های کنترلی، جستجوی اشتباهات ریالی نیست، بلکه هدف آن جستجوی اشتباهات/استثنائات با توجه به ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی است. اگر تعداد اشتباهات/استثنائات کشف شده، مساوی یا کمتر از تعداد انحراف مجاز باشد، حسابرس می‌تواند نتیجه بگیرد که سطح اطمینان برنامه‌ریزی شده در طراحی کنترل‌های داخلی برآورده شده است. بنابراین، نتیجه رویه‌های کنترلی هم می‌تواند این باشد که کنترل‌ها کار می‌کنند یا کار نمی‌کنند. بعبارت دیگر نتیجه آزمون را می‌توان بصورت صفت بیان نمود. (پذیرش یا رد). نمونه‌گیری براساس صفت را، برآورد نسبیتی از جامعه که در بردارنده یک صفت خاص هست یا نیست، نیز تعریف می‌کنند. بنابراین هنگامی که کنترل‌ها به شکل مؤثری کار کنند یا کار نکنند، برای اندازه‌گیری از این تعریف استفاده می‌شود.

۷) حداکثر خطای قابل تحمل^۴ یا MLE:

MLE، برآوردی از خطا در جامعه است. MLE براساس تجربیات گذشته برآورد گردیده و در تعیین اندازه نمونه مورد استفاده قرار می‌گیرد. پس از انجام آزمونهای محتوا، MLE بر اساس نتایج نمونه واقعی برنامه‌ریزی می‌شود و در گردآوری نتایج حسابرسی بکار برده می‌شود.

۸) دقت اولیه^۵ یا BP:

BP حد مجاز خطاهایی است که وجود دارند و امکان دارد که در نمونه یافت نشوند. BP به سطح اطمینان و اندازه نمونه بستگی دارد و حتی وقتی خطایی در نمونه یافت نمی‌شود وجود دارد.

۹) فاصله دقت^۶ یا PGW:

PGW که ناشی از خطای نمونه‌گیری بوده و حد مجاز اضافی‌ایست که باید باتوجه به دقت اولیه (BP)، در نظر گرفته شود.

۱۰) دقت برنامه‌ریزی شده^۷ یا PP:

دقت برنامه‌ریزی شده یا PP تفاوت حد بالای خطا و MLE است. بعبارت دیگر:

$$PP = \text{Materiality} - MLE = BP + PGW$$

۱۱) اقلام با ارزش و کلیدی^۸

ممکن است حسابرس تصمیم بگیرد که تمام اقلام/ مبادلاتی را که بیش از یک ارزش پولی خاص هستند حسابرسی نماید. این اقلام را اقلام با ارزش می نامند. برای مثال ممکن است حسابرس تصمیم بگیرد تمام اقلامی که بالای یک میلیون ریال هستند را بطور کامل حسابرسی کند. همچنین ممکن است حسابرس براساس قضاوت خود تصمیم بگیرد تعدادی از اقلامی را که ماهیتاً مستعد بروز خطا هستند، حسابرسی نماید. چنین اقلامی را اقلام کلیدی می نامند. برای مثال اگر کنترلها در یک محدوده حساب کاملاً از کار افتاده باشند ممکن است حسابرس، تمام اقلام مربوط به این محدوده حساب را به عنوان اقلام کلیدی در نظر گرفته و تمام اقلام را بررسی کند. به یاد داشته باشید که برای دستیابی به جامعه ای مطلوب برای نمونه گیری، تمام اقلام با ارزش و کلیدی از جامعه اولیه حذف می شوند.

۱۲) حد بالای خطا^۹ یا UEL:

حداکثر خطای برآوردی ممکن در جامعه را که از آزمون محتوای نمونه ها بدست می آید، حد بالای خطا (UEL)، می گویند. اگر حد بالای خطا (UEL) بیش از آستانه اهمیت باشد، حسابرس برای اطمینان از عدم وجود خطای با اهمیت، آزمونهای اضافی محتوا را انجام می دهد.

۱۳) ناخالصی^{۱۰}:

درصد خطاهای کشف شده در یک نمونه برحسب واحد پولی را ناخالصی گویند. برای مثال اگر مانده حسابهای دریافتنی شخص X، برحسب صورتهای مالی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و براساس یافته های حسابرس ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد آنوقت ناخالصی معادل ۲۰٪ خواهد بود.

$$۲۰\% = (۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۸,۰۰۰,۰۰۰) \div ۱۰,۰۰۰,۰۰۰$$

۱۴) جامعه و واحدهای نمونه گیری:

جامعه عبارتست از کل مبادلات/ حسابهای که حسابرس قصد دارد، بوسیله آنها نتیجه گیری نماید. برای مثال، اگر حسابرس بخواهد این موضوع را بررسی کند که آیا "حسابهای دریافتنی معادل ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال بیش از واقع ارزیابی شده اند"، در این صورت جامعه عبارت است از ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال. واحدهای نمونه گیری، تک تک اقلامی هستند که جامعه را بوجود می آورند. در مثال فوق، هر ریال، یک واحد نمونه گیری می باشد.

• نیاز به نمونه گیری:

برای استفاده از روشهای نمونه گیری نسبت به رسیدگی به کل جامعه، دلایل مشخصی وجود دارد. دلایل اصلی استفاده از نمونه گیری عبارتند از:

- صرفه جویی در زمان
- صرفه جویی در هزینه
- ممکن است در برخی موارد، رسیدگی صد درصدی امکانپذیر نباشد، مانند آزمایش خون یا چشیدن مزه غذا.
- در برخی موارد، نمونه گیری نتیجه بهتری نسبت به رسیدگی ۱۰۰٪ حسابها بعمل می آورد، چراکه ممکن است رسیدگی به تمام مبادلات خسته کننده و یکنواخت شود و به خطاهایی منجر گردد.

• کاربرد نمونه گیری:

انتخاب بین نمونه گیری آماری و غیر آماری، یک تصمیم هزینه-منفعت است. نمونه گیری آماری بدلالی که پیشتر بیان شد، روشی گران تر می باشد. هرچند، نمونه گیری آماری، موجب عینیت بیشتر در انتخاب نمونه و نتایج حسابرسی می گردد. عینیت بیشتر به مفهوم ماشینی یا عاری از قضاوت بودن این روش نمونه گیری نیست. در حقیقت، در روش های آماری، قضاوتها باید آگاهانه تر و صریح تر صورت گیرند. تصمیم در مورد روش آماری انتخابی به این بستگی دارد که آیا مزایای ناشی از عینیت بیشتر، قابل توجه هستند یا خیر. اگر مزایای حاصل از افزایش میزان عینیت، قابل توجه نباشد، ممکن است حسابرس از نمونه گیری غیر آماری استفاده کند. بعنوان مثال، اگر حساب مورد رسیدگی مهم نباشد، حسابرس می تواند از نمونه گیری غیر آماری استفاده کند.

عامل دیگری که در انتخاب روش نمونه گیری مربوط می باشد، حجم مبادلات و امکان استفاده از کامپیوتر است. اگر مبادلات حجیم باشند و در یک سیستم دستی نگهداری شوند، استفاده از نمونه گیری آماری بسیار سخت خواهد بود.

• روشهای انتخاب نمونه:

اگر چه روشهای نمونه گیری زیادی وجود دارد، اما در این جا، پنج روش مهم نمونه گیری را که مکرراً مورد استفاده قرار می گیرد، آورده ایم:

۱) انتخاب تصادفی^{۱۱}:

انتخاب تصادفی، روش نمونه گیری است که هر قلم، شانس مساوی برای انتخاب شدن دارد. برای مثال، اگر بخواهیم در یک جامعه هزار تایی، پنج قلم انتخاب کنیم، اقلام انتخابی می توانند ۱ تا ۵ بوده یا ۹۹۸، ۱۶، ۱۵، ۱۴ و ۹۹۹ باشند. می توان اعداد را با استفاده از جداول اعداد تصادفی و یا از طریق کامپیوترها انتخاب نمود.

۲) انتخاب منظم^{۱۲}:

در این روش، یک یا دو قلم بطور تصادفی انتخاب گردیده و سایر اقلام، با اضافه نمودن فاصله نمونه گیری به اقلام انتخابی تصادفی، انتخاب می شوند. برای مثال، اگر بخواهیم پنج قلم انتخاب کنیم و فاصله نمونه گیری ۲۰۰ باشد، اقلام انتخابی می توانند ۱۴ و ۲۱۴ و ۴۱۴ و ۶۱۴ و ۸۱۴ باشند. اولین قلم (۱۴) بصورت تصادفی انتخاب گردید و اقلام بعدی از طریق اضافه نمودن فاصله نمونه گیری (۲۰۰) به آنها بدست آمد. بزرگترین مزیت این روش آن است که وقتی از آن در نمونه گیری واحدهای پولی (MUS) استفاده می شود، بطور خودکار این اطمینان را بوجود می آورد که تمام اقلام بزرگتر از فاصله نمونه گیری انتخاب می شوند. وقتی اعداد ثابت به گروههای مختلف مبادلات (که حسابها را تشکیل می دهند) اختصاص داده می شوند، از این روش نمی توان استفاده نمود، چرا که ممکن است تمام اقلام یک گروه خاص انتخاب شوند و یا همگی نادیده گرفته شوند. برای مثال فرض کنید که دو رقم پایانی شماره سفرهای (بلیط های) به مقصد X به ۲۱ تا ۳۰ ختم شوند و میانگین فاصله نمونه گیری نیز ۱۰۰ باشد و اولین رقم انتخابی ۲۴ است، بنابراین اقلام انتخابی ۲۴، ۱۲۴، ۲۲۴، ۳۲۴، ... خواهند بود. در این مورد، تمام سفرهای انتخابی برای حسابرسی سفرهایی هستند که به مقصد X ختم می شوند و به این صورت، نمونه دچار سوگیری خواهد شد.

۳) انتخاب سلولی^{۱۳}:

در این روش، جامعه به تعدادی سلول تقسیم شده و از هر سلول، یک قلم بصورت تصادفی انتخاب می شود. برای مثال، اگر فاصله نمونه گیری ۲۰۰، اندازه نمونه ۵ و کل جامعه ۱۰۰۰ باشد، جامعه به

سلولهای ۱ تا ۲۰۰، ۲۰۱ تا ۴۰۰، ۴۰۱ تا ۶۰۰، ۶۰۱ تا ۸۰۰ و ۸۰۱ تا ۱۰۰۰ تقسیم شده و از هر سلول یک قلم انتخاب می شود. این روش، اشکال روش نمونه گیری سیستماتیک در تخصیص اعداد ثابت به گروه های مختلف مبادلات را با حفظ مزیت آن (انتخاب تمام اقلام بزرگتر از فاصله نمونه گیری) رفع می نماید. اشکال روش سلولی، زمان بر بودن آن نسبت به روش نمونه گیری منظم است.

۴) انتخاب بی نظم^{۱۴}:

این روش انتخاب نمونه را انتخاب نمونه قضاوتی نیز می گویند، چرا که در این روش اقلام براساس قضاوت حسابرس انتخاب می گردند. این روش، در مقایسه با روشهای دیگر ذهنی تر بوده و بیشتر مستعد سوگیری است. ابزارهای مختلفی برای انتخاب نمونه ها وجود دارد. مرسوم ترین این ابزارها، جداول اعداد تصادفی و کامپیوترها هستند. جداول اعداد تصادفی در نمونه گیری تصادفی و منظم بسیار کاربردی هستند. در نمونه گیری سلولی، می توان از کامپیوترها، هم در تفکیک جامعه و هم در انتخاب اقلام هر سلول، استفاده نمود. نرم افزارهای پیشرفته حسابرسی همانند IDEA^{۱۵} در انجام نمونه گیری های پیچیده بسیار عالی عمل می کنند.

۵) نمونه گیری براساس صفت^{۱۵}:

نمونه گیری براساس صفت، نوعی نمونه گیری است که در آن، «مانده یک حساب» بعنوان واحد نمونه گیری تعریف می شود. مانده یک حساب، بعنوان واحد نمونه گیری تعریف می شود. مانده یک حساب می تواند شامل فاکتور خرید، قلم مندرج در فاکتور فروش و یا ترکیبی از سایر اقلام حسابداری دارای مفهوم فیزیکی یا غیرفیزیکی باشد. نمونه گیری براساس صفت به برآورد نسبتی از جامعه که دربردارنده یک صفت خاص هست یا نیست، می پردازد.

بعنوان مثال برای پرداخت دو حالت متصور است، مجوز داشتن یا نداشتن و در مورد بدهی نیز سررسید شدن یا نشدن. در هر دو مورد، برای هر قلم نمونه تنها دو حالت امکان دارد: بله یا خیر، درست یا غلط، قبول یا رد. نمونه گیری براساس صفت به نرخ وقوع^{۱۶} بستگی دارد و از دید حسابرسی، به نرخ خطا نیز بستگی دارد.

۶) نمونه گیری براساس واحد پولی (MUS):

MUS یک روش نمونه گیری است که واحد نمونه گیری آن یک فاکتور یا سایر واحدهای فیزیکی نمی باشند، بلکه واحد نمونه گیری آن یک ریال (واحد پولی) می باشد. وقتی یک واحد پولی انتخاب می گردد، حسابرس تنها آن واحد پولی خاص را مورد بررسی قرار نمی دهد، بلکه واحد پولی مانند قلابی

عمل می کند که تمام فاکتورهای مربوط به آن واحد ریالی خاص را به دنبال خود می کشد. برای مثال اگر نتیجه نمونه گیری نشان دهد که باید X واحد پولی برای آزمون انتخاب شود و اگر این رقم (X) در سند شماره Y بیفتد، در آن صورت آن سند حسابرسی خواهد شد.

فرض کنید که ۶ قلم داریم که از بین آنها می خواهیم ۲ قلم را انتخاب کنیم. ارزش این اقلام عبارتند از ۱۰۰، ۲۰۰، ۳۰۰، ۴۰۰، ۵۰۰ و ۱۰۰۰ ریال. اگر از نمونه گیری براساس صفت استفاده کنیم آنوقت شانس تمام اقلام جامعه برای انتخاب شدن برابر خواهد بود، اما اگر از روش نمونه گیری MUS استفاده کنیم، ارزش کل شش قلم معادل ۲۵۰۰ دلار (جمع اقلام) خواهد بود. به عبارت دیگر، در این صورت ۲۵۰۰ واحد نمونه گیری وجود دارد. چنانچه بخواهیم از بین شش قلم مذکور، تنها دو قلم انتخاب کنیم فاصله نمونه گیری ۱۲۵۰ ریال ($2500 \div 2$) خواهد بود. این بدان معنی است که باید یک ریال از هر ۱۲۵۰ ریال انتخاب گردد. در این مورد شانس انتخاب قلم ۱۰۰۰ ریالی، ۱۰ برابر بیشتر از قلم ۱۰۰ ریالی است. بنابراین، MUS به سمت اقلام با ارزش بیشتر سوگیری دارد.

• MUS و ارتباط آن با آزمونهای محتوا:

آزمونهای محتوا، آزمونهایی هستند که به بررسی مبادلات و مانده حسابها، جهت بدست آوردن مدرکی دال بر وجود دقت و اعتبار اطلاعات در صورتهای مالی، می پردازند. آزمونهای محتوا قصد دارند تاثیر پولی (ریالی) خطاها بر صورتهای مالی را اندازه بگیرند. برای مثال هدف آزمونهای محتوای حسابهای دریافتنی می تواند بررسی مبلغی باشد که مانده حسابهای دریافتنی بیش از واقع نشان می دهند. در آزمونهای محتوای جزئیات (حسابرسی مبادلات منحصر به فرد) برای انتخاب اقلام منحصر به فرد جهت آزمون، باید از نمونه گیری استفاده شود. چنانچه قبلاً گفته شد در MUS هر ریال به عنوان یک واحد نمونه گیری در نظر گرفته می شود. با استفاده از نتایج ناشی از آزمونهای نمونه، مقادیر MLE و UEL تعیین می گردند.

• مزایای MUS :

مهمترین مزایای MUS عبارتند از:

(۱) اندازه نمونه در این روش کمتر از سایر روشهای نمونه گیری است.

- (۲) با استفاده از این روش، بیان یک نتیجه براساس واحد پولی امکانپذیر است.
- (۳) کاربرد MUS مشروط به داشتن اندازه جامعه نیست. (اندازه جامعه در این روش اهمیت ندارد) این مزیت، اجازه انتخاب نمونه قبل از دانستن ارزش جامعه نهایی را می دهد. چنانچه بعداً توضیح خواهیم داد، بدون دانستن جزئیات اندازه جامعه، می توان فاصله نمونه گیری را تعیین نمود.
- (۴) در این روش نیازی به طبقه بندی ریالی وجود ندارد، چرا که این کار بطور خودکار صورت می گیرد. بنابراین مشکلات اندازه گیری بهینه حد طبقات و تخصیص اندازه نمونه در بین طبقات در این روش وجود ندارد.
- (۵) در مقایسه با سایر روشهای نمونه گیری، نسبتاً راحت تر می باشد.
- (۶) چون تمام اقلام بزرگتر از فاصله نمونه گیری انتخاب می شوند، مشکل کشف خطاهای نادر اما بزرگ در این روش وجود ندارد.

• محدودیتهای MUS:

- اشکالات اصلی MUS عبارتند از:
 - (۱) حسابها/ اقلام صفر نیز شانس انتخاب شدن دارند.
 - (۲) هر چه که یک قلم بیشتر زیر ارزش واقعی اش ارزشیابی شود، احتمالاً شانس انتخاب کمتری دارد؛ بنابراین MUS در یافته هایی که کمتر از واقع ارزشیابی شده باشند کاربرد کمتری دارد.
 - (۳) درصد خطای بزرگ در یک مبادله کوچک می تواند حد خطای محاسبه شده را به شکل با اهمیتی افزایش دهد.
 - (۴) استفاده از روش MUS در محیط غیر کامپیوتری بسیار سخت و پیچیده است.
 - (۵) MUS نسبت به سایر روشهای نمونه گیری زمان بیشتری مصرف می کند. به عنوان مثال، تعداد واحدهای نمونه گیری در MUS (ریال) بیشتر از واحدهای نمونه گیری براساس صفت (واحد فیزیکی مثل سند یا چک) است.

■ شباهتهای نمونه گیری MUS و نمونه گیری براساس صفت:

- ویژگیهای اساسی انتخاب نمونه، حصول اطمینان از موارد زیر است:

I. عاری بودن نمونه از سوگیری

II. کفایت اندازه نمونه برای اظهار نظر حسابرسی

هر دو ویژگی فوق، توسط نمونه گیری آماری و غیر آماری با میزان متفاوتی از عینیت، قابل دستیابی هستند

• شباهتهای مهم دو روش نمونه گیری عبارتند از:

I. تعداد داده هایی که هر دو روش جهت اظهار نظر مورد آزمون قرار می دهند، کمتر از تعداد کل داده هاست.

II. هر دو روش در برنامه ریزی و انجام رویه های نمونه گیری و نیز ارزیابی نتایج کلی، نیازمند قضاوت حسابرس هستند.

III. رویه های حسابرسی آزمون اقلام انتخاب شده در نمونه، در هر دو روش یکسان هستند.

■ تفاوت های نمونه گیری MUS و نمونه گیری براساس صفت:

تفاوت های قابل توجه میان دو روش نمونه گیری عبارتند از:

- ۱) کاربرد مناسب نمونه گیری غیر آماری به اندازه کاربرد نمونه گیری آماری مؤثر می باشد، اما یکی از ویژگی های مهم نمونه گیری آماری، توسط نمونه گیری غیر آماری برآورده نمی شود. این ویژگی مهم، توانایی اندازه گیری خطر نمونه گیری روشهای نمونه گیری است.
- ۲) در نمونه گیری آماری، انتخاب نمونه عینی تر بوده و بنابراین نتایج حسابرسی قابل اتکاتر می باشند.
- ۳) اندازه نمونه در نمونه گیری آماری کوچکتر از نمونه گیری غیر آماری است.
- ۴) نمونه گیری آماری مستلزم هزینه های اضافی مانند آموزش حسابرسان، طراحی نمونه های منحصر بفرد و انتخاب اقلام است.

• نمونه گیری جهت آزمونهای کنترل:

تا بحال موضوع بحث به مفاهیم اصلی نمونه گیری حسابرسی و ملاحظات کلی نمونه گیری اختصاص داشت. در این بخش، به منظور انجام برنامه های حسابرسی بر یکی از روشهای اصلی نمونه گیری به نام نمونه گیری بر مبنای صفت و کاربرد آن در رویه های کنترلی تمرکز خواهیم کرد.

■ مراحل نمونه‌گیری براساس صفت:

مراحل نمونه‌گیری براساس صفت دارای چهار مرحله می‌باشد که عبارتند از:

الف) تعیین اندازه نمونه

ب) انتخاب نمونه

ج) انجام رویه‌های کنترلی

د) ارزیابی نتایج آزمون

صرف‌نظر از اینکه آیا از نمونه‌گیری استفاده می‌شود یا آزمون صددرصدی (تمام رسی) انجام می‌گیرد، انجام رویه‌های کنترلی، در این بخش مورد بحث قرار نمی‌گیرد. بعلاوه انجام رویه‌های کنترلی، به مهارت‌های کلی حسابرسی مرتبط است تا مهارت‌های نمونه‌گیری. سایر مراحل به تفصیل توضیح داده شده‌اند:

الف) تعیین اندازه نمونه:

تعیین اندازه نمونه، تصمیمی است که در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی گرفته می‌شود. رویه محاسبه اندازه نمونه به شرح زیر است:

(I) تعریف جامعه‌ای که می‌خواهید در آن نتیجه‌گیری نمایید، تعیین کنترلهایی که قصد اتکا کردن بر آنها را دارید و تعریف آنچه که موجب اشتباه/استثنا می‌گردد.

(II) تعیین خطای (اشتباه) قابل تحمل (TE). چنانکه پیشتر توضیح دادیم، TE حداکثر انحرافی است که حسابرس حاضر به پذیرش آن است، درحالی‌که هنوز معتقد است که کنترلها، اطمینان مورد انتظار وی را برآورده می‌سازند. این رقم براساس سطح اطمینانی که حسابرس قصد دارد در کنترلهای داخلی اعمال کند، محاسبه می‌گردد. جداول آماری، سطوح اطمینان ممکن برای اندازه نمونه را با توجه به نرخهای متفاوت خطا، نشان می‌دهند.

(III) تعیین ضریب وقوع مورد انتظار یا عبارتی ضریب خطاها/استثنائاتی که حسابرس در نمونه انتظار

دارد

(IV) انتخاب جدول آماری مربوط به سطح اطمینان لازم

(V) تعیین خطای قابل تحمل در بالای جدول

(VI) پیدا کردن تقاطع ستون فوق و سطری که در بردارنده ضریب وقوع مورد انتظار و استخراج اندازه

نمونه مورد استفاده از طریق آن باشد.

انتخاب اندازه نمونه با یک مثال در زیر توضیح داده شده است:

یک حسابرس در حال بازبینی پرونده بلیت‌های صادر شده برای مسافران است تا از رعایت ضوابط در اعمال بلیت‌ها اطمینان حاصل کند. حسابرس در نظر دارد اگر نرخ بلیت‌های ارائه شده به افراد فاقد شرایط در سطح اطمینان ۹۰٪، بیش از ۴٪ نباشد، به سیستم فروش بلیت اتکا کند. تجربیات گذشته نشان می‌دهد که نرخ اشتباه ۲٪ بوده است. با استفاده از جداول آماری، می‌توان اندازه نمونه را محاسبه نمود. بر اساس جداول آماری، تعداد نمونه مورد نظر در سطح اطمینان ۹۰٪ و خطای (اشتباه) قابل تحمل ۴٪ معادل ۱۹۸ عدد است.

ب) انتخاب نمونه:

در بخشهای قبل شش روش انتخاب نمونه توضیح داده شد. هریک از این شش روش، می‌توانند جهت انتخاب نمونه استفاده شوند. اگر از روش بی نظم استفاده نمائیم، باید اطمینان پیدا کنیم که هیچگونه سوگیری در انتخاب نمونه وجود ندارد.

ج) ارزیابی نتایج نمونه:

وقتی رویه‌های کنترلی اعمال می‌شوند، اطمینان از مؤثر بودن رویه‌های کنترلی، نتایج آزمون باید مورد ارزیابی قرار گیرند. فرآیند ارزیابی نتایج آزمون به صورت زیر صورت می‌گیرد:

(I) انتخاب جدول آماری مربوط به سطح اطمینان مورد نظر

(II) رقم واقعی نمونه را در ستون انتهایی (از چپ) قرار داده و رقم سمت راست را بخوانید

(III) تعداد خطاهای واقعی کشف شده را بعنوان شماره ستون در نظر گرفته و سطر مربوطه را بخوانید

(IV) تقاطع مراحل I و III را تعیین کنید. نتیجه حاصله، خطا (اشتباه) قابل تحمل محاسبه شده (CTE)

را نشان می‌دهد

(V) خطا (اشتباه) قابل تحمل محاسبه شده (CTE) را با TE مقایسه کنید. اگر $CTE < TE$ باشد،

حسابرس می‌تواند نتیجه بگیرد که اطمینانی که وی از رویه‌های کنترلی انتظار داشته، برآورده شده است. از طرف دیگر، اگر $CTE > TE$ باشد، اطمینانی که حسابرس از رویه‌های کنترلی انتظار داشته، برآورده نشده است. در برخی موارد، حسابرس می‌تواند رویه‌های کنترلی اضافی را برای اطمینان از دستیابی به سطح

اطمینان برنامه‌ریزی شده، تدارک ببیند. راه دیگر آن است که حسابرس اطمینان برنامه‌ریزی شده برای رویه‌های کنترلی را کاهش دهد و متقابلاً اطمینان آزمونهای محتوا را افزایش دهد که نیازمند انجام آزمونها محتوای بیشتری می‌باشد.

رویه فوق با ارائه مثال زیر تشریح می‌کنیم:

فرض کنید که در مثال قبل، حسابرس در نمونه ۲۰۰ تایی دو مورد انحراف کشف کند. در این صورت با استفاده از جدول، CTE بصورت زیر محاسبه می‌شود:

(I) تقاطع ردیف در بردارنده اندازه نمونه (۲۰۰) و ستون در بردارنده تعداد واقعی خطاهای کشف شده (۲) را پیدا کنید. نقطه تقاطع ۲/۶٪ را نشان می‌دهد.

(II) حسابرس می‌تواند ادعا کند که:

• او ۹۰٪ اطمینان دارد که نرخ خطای صحیح جامعه بیش از ۲/۶٪ نیست یا

• ریسک آماری بیشتر بودن نرخ خطای صحیح جامعه از ۲/۶٪، معادل ۱۰٪ است.

(III) در تمام موارد چون (CTE) $2/6\% < 4\%$ (TE) است، اتکا بر رویه‌های کنترلهای داخلی، اطمینان موردنظر را تأمین می‌کند.

بنابراین، واضح است که نمونه‌گیری براساس صفت، هم در مرحله برنامه‌ریزی نمونه‌گیری و هم در مرحله ارزیابی نتایج نمونه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

• نمونه‌گیری جهت انجام آزمونهای محتوا

تا اینجا در مورد کاربرد نمونه‌گیری براساس صفت در رویه‌های کنترلی صحبت کردیم. در این بخش، نوع دیگری از نمونه‌گیری بنام نمونه‌گیری واحد پولی را توضیح داده و کاربرد نمونه‌گیری واحد پولی در آزمونهای محتوا را بیان می‌کنیم.

نمونه‌گیری واحد پولی (MUS) در دو زمینه زیر مورد استفاده قرار می‌گیرند:

✓ آزمونهای محتوا

✓ اثبات مانده حساب

■ مراحل نمونه گیری MUS:

MUS شامل ۴ مرحله زیر می باشد:

الف) تعیین اندازه نمونه

ب) انتخاب نمونه

ج) انجام آزمون محتوا

د) ارزیابی نتایج آزمون نمونه

الف) تعیین اندازه نمونه:

(۱) تعیین حد بالای خطا UEL (بیشتر اوقات معادل سطح اهمیت می باشد).

(۲) MLE برآوردی را از آن کسر کنید (معمولاً MLE، بر تجربیات گذشته مبتنی است. عبارت دیگر MLE را می توان براساس نتایج حسابرسی آخرین سال تعیین نمود. در صورتی که تجربیات گذشته وجود نداشته باشد، معادل تقریبی بین ۱۵٪ تا ۱۰۰٪ سطح اهمیت در نظر گرفته می شود)

(۳) PGW را از نتیجه مرحله قبل کسر کنید. (PGW تقریبی معادل ۱۰٪ سطح اهمیت است، اما به تعداد و بزرگی خطاهای مورد انتظار و سطح اطمینان نیز بستگی دارد)

(۴) BP را محاسبه کنید: $PGW - MLE - UEL = BP$

(۵) با استفاده از جدول سطح اطمینان عامل BP را در سطح اطمینان مورد نظر بدست آورید.

(۶) با استفاده از فرمول زیر فاصله نمونه گیری^{۱۷} را محاسبه کنید.

(عامل Bp factor) $ASI = BP \div BP \text{ factor}$

(۷) جهت دستیابی به جامعه معرف آزمون، مقادیر با ارزش (High Value) و اقلام کلیدی (Key Value) را از جامعه کل کسر می نمائیم.

(۸) با استفاده از فرمول زیر، اندازه نمونه را محاسبه کنید:

اندازه نمونه = جامعه معرف ÷ فاصله نمونه گیری

برای روشن شدن موضوع، فرض کنید که یک حسابرس در حال انجام آزمونهای محتوای ارزشیابی اتوبوسهای شرکت است. جمع ارزش ناوگان اتوبوسرانی شرکت ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. سطح اهمیت در نظر گرفته شده برای حسابرسی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. حسابرس براساس تجربیات گذشته خطای مورد انتظار را ۲۵۰,۰۰۰ ریال پیش‌بینی می‌کند. همچنین حسابرس PGW را ۱۵۰,۰۰۰ ریال برآورد می‌کند. حسابرس قصد دارد که با انجام آزمونهای محتوا، نسبت به مانده حسابها، ۹۰٪ اطمینان کسب نماید. همچنین وی اقلام با ارزش و کلیدی‌ای را شناسایی کرده است که ارزش هر یک از آنها به ترتیب معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ و ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. با استفاده از BP و عاملهای PGW مقادیر BP و فاصله

نمونه‌گیری و اندازه نمونه معرف جامعه به صورت زیر محاسبه می‌شود

۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال	(۱) UEL (معادل سطح اهمیت)
۲۵۰,۰۰۰ ریال	(۲) کسر می‌شود: MLE
۷۵۰,۰۰۰	(۳) دقت برآوردی (۱-۲)
۱۵۰,۰۰۰	(۴) کسر می‌شود: PGW
۶۰۰,۰۰۰ (A)	(۵) BP (۳-۴)

نحوه محاسبه فاصله نمونه‌گیری:

۶۰۰,۰۰۰	(۱) BP
۹۰٪	(۲) سطح اطمینان مورد انتظار
۲/۳	(۳) عامل BP (استخراجی از جدول برای ۹۰٪)
۲۶۱,۰۰۰ (B)	(۴) فاصله نمونه‌گیری (۱÷۳)

نحوه محاسبه اندازه نمونه:

۲۶,۰۰۰	(۱) فاصله نمونه‌گیری
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	(۲) کل جامعه
۱,۰۰۰,۰۰۰	(۳) کسر می‌شود: اقلام با ارزش
۵۰۰,۰۰۰	(۴) کسر می‌شود: اقلام کلیدی
۲۳/۵۰۰,۰۰۰	(۵) جامعه معرف آزمون (نمونه‌گیری)
۹۰	(۶) اندازه نمونه معرف جامعه (۵÷۱)

بنابراین اندازه نمونه برای آزمون محتوا، ۹۰ نمونه خواهد بود.

ب) انتخاب نمونه:

بجز چهار روش نمونه‌گیری که قبلاً توضیح داده شدند، دو روش دیگر در MUS بکار گرفته می‌شوند که عبارتند از انتخاب سیستماتیک و انتخاب سلولی. در انتخاب سیستماتیک یک یا دو قلم بطور تصادفی انتخاب می‌کردند و برای دستیابی به قلم انتخابی بعدی، فاصله نمونه‌گیری به آن اضافه می‌شود. در انتخاب سلولی، جامعه به سلولهای مختلفی تقسیم شده و از هر سلول یک قلم انتخاب می‌گردد. انتخاب سلولی اطمینان می‌دهد که تمام اقلامی که دارای ارزشی بیشتر از فاصله نمونه‌گیری هستند، بطور خودکار انتخاب خواهند شد.

ج) ارزیابی نتایج آزمون محتوای:

مراحل ارزیابی نتایج آزمون محتوای عبارتند از:

۱) درصدهای ناخالصی هریک از اقلام را محاسبه کنید.

۲) درصدهای ناخالصی هر یک از اقلام را برای دستیابی به درصد ناخالصی ویژه با هم جمع کنید.

۳) با استفاده از فرمول زیر MLE را محاسبه کنید.

$$ASI \times \text{درصد ناخالصی ویژه MLE} =$$

۴) برای دستیابی به MLE، کل خطاهای مربوط به اقلام با ارزش و کلیدی را به MLE اضافه می‌کنیم.

۵) ناخالصی‌ها را با توجه به درصدشان و به تفکیک ناخالصیهای مربوط به ارزشیابی بیش از واقع و کمتر

از واقع و بصورت نزولی، مرتب کنید. این مرتب‌سازی تنها ناخالصیهای حاصل از نمونه‌ها را دربرمی‌گیرد و

ناخالصیهای مربوط به اقلام کلیدی و با ارزش از این قاعده مستثنی هستند.

۶) ناخالصیهای تعدیل شده هر یک از اقلام قسمت قبل را بصورت زیر محاسبه کنید:

$$\text{عامل PGW} \times \text{درصد ناخالصی} = \text{ناخالصی تعدیل شده}$$

۷) PGW را برای ارزیابی‌های بیش از واقع و کمتر از واقع بطور جداگانه محاسبه کنید.

$$\text{مجموع ناخالصیهای تعدیل شده} = ASI = PGW \times$$

۸) UEL‌ها را برای ارزیابی‌های بیش از واقع و کمتر از واقع بطور جداگانه محاسبه کنید.

$$UEL = PGW + BP + MLE \text{ (ارزشیابی بیش از واقع)}$$

$$UEL = pGW + Bp + MLE \text{ (ارزشیابی کمتر از واقع)}$$

در ادامه مثال قبل فرض کنید که حسابرس، خطاهای زیر را شناسایی نموده است:

ارزش حسابرسی شده	ارزش دفتری	شماره قلم	
۳۰۰۰	۵۰۰۰	۱۴	نمونه‌های عادی:
۱۵۰۰	۷۵۰۰	۲۴	
۶۰۰۰	۴۰۰۰	۱۶	
			اقلام با ارزش:
۲۱,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۲۸	

با استفاده از جداول BP و PGW و مقادیر UEL، TMLE (Total MLE) و نتیجه حسابرسی را به صورت زیر محاسبه می‌کنیم.

■ نحوه محاسبه TMLE:

(۱) ناخالصی ویژه، بصورت زیر محاسبه می‌شود:

شماره قلم	ارزش دفتری	ارزش حسابرسی	خطا	ناخالصی	نحوه محاسبه ناخالصی
۱۴	۵۰۰۰	۳۰۰۰	۲۰۰۰	۴۰٪	$۲۰۰۰ \div ۵۰۰۰ = ۴۰\%$
۲۴	۷۵۰۰	۱۵۰۰	۶۰۰۰	۸۰٪	$۶۰۰۰ \div ۷۵۰۰ = ۸۰\%$
۱۶	۴۰۰۰	۶۰۰۰	(۲۰۰۰)	(۵۰٪)	$۴۰۰۰ \div (۲۰۰۰) = (۵۰\%)$
ناخالصی			۷۰٪		

(۲) MLE خالص نیز بصورت زیر محاسبه شود:

جمع درصد خالص ناخالصیها $\times$ فاصله نمونه‌گیری = MLE خالص

$$۱۸۲,۷۰۰ \text{ ریال} = ۲۶۱,۰۰۰ \times ۷۰\%$$

(۳)

$$۹۰۰۰ = ۳۰,۰۰۰ - ۲۱,۰۰۰ = \text{خطای موجود در اقلام با ارزش}$$

(۴)

$$TMLE = ۱۹۱۷۰۰ (\text{حاصل جمع } ۱۸۲,۷۰۰ + ۹۰۰۰)$$

■ محاسبه UEL :

(۱) ناخالصی تعدیل شده :

(الف) ارزیابی های بیش از واقع :

ناخالصی تعدیل شده	عامل PGW	رتبه براساس اندازه	ناخالصی
$40\% \times 0.43 = 0.172$	۰/۴۳	۲	۴۰٪
$80\% \times 0.59 = 0.472$	۰/۵۹	۱	۸۰٪

(ب) ارزیابی های کمتر از واقع :

ناخالصی تعدیل شده	عامل PGW	رتبه براساس اندازه	ناخالصی
$50\% \times 0.59 = 0.295$	۰/۵۹	۱	۵۰٪

(۲) PGW :

ASI × جمع ناخالصیهای تعدیل شده = PGW

$PGW = 0.644 \times 261,000 = 167,040$: ارزیابی بیش از واقع (الف)

$PGW = 0.295 \times 261,000 = 76,995$: ارزیابی کمتر از واقع (ب)

(۳) UEL :

BP محاسبه شده در مثال قبل ۶۰۰,۰۰۰ ریال بود.

ارزیابی کمتر از واقع	ارزیابی بیش از واقع	
(۶۰۰,۰۰۰)	۶۰۰,۰۰۰	BP
(۷۶,۹۹۵)	۱۶۷,۰۴۰	PGW
(۶۷۶,۹۹۵)	۷۶۷,۰۴۰	دقت کل (TP)
۱۹۱,۷۰۰	۱۹۱,۷۰۰	بعلاوه: TMLE
(۴۸۵,۲۹۵)	۹۵۸,۷۴۰	UEL

■ نتایج حسابرسی :

MLE جامعه، ارزیابی بیش از واقع ۱۹۱,۷۰۰ ریالی را نشان می دهد. UEL ها در ۹۰٪ سطح اطمینان،

نشان می دهند که حداکثر ارزیابی بیش از واقع و کمتر از واقع می توانند بترتیب ۹۵۸,۷۴۰ و ۴۸۵,۲۹۵

ریال باشند. اگر UEL کمتر از سطح اهمیت باشد، حسابرس می‌تواند نتیجه بگیرد که خطای با اهمیتی وجود ندارد. اگر UEL بیش‌تر از سطح اهمیت باشد، حسابرس نتیجه می‌گیرد که اشتباه با اهمیت در ارزیابی حسابها وجود دارد و وی باید میزان آزمون‌های محتوای را افزایش دهد.

بنابراین MUS هم در مرحله برنامه‌ریزی اندازه نمونه و هم در مرحله ارزیابی نتایج آزمونهای محتوا بکار می‌رود.

ضمیمه

1-Table of Basic Precision and Precision Gap Widening Factors

Confidence level	60%	65%	70%	75%	80%	85%	90%	92%	94%	95%	96%	97%	98%	99%
BP factor	0.92	1.05	1.20	1.39	1.61	1.90	2.30	2.53	2.81	3.00	3.22	3.51	3.91	4.61
Error	Precision Gap Widening Factors													
1 st	0.10	0.17	0.24	0.31	0.39	0.48	0.59	0.64	0.71	0.75	0.79	0.85	0.92	1.03
2 nd	0.09	0.13	0.18	0.23	0.29	0.35	0.43	0.47	0.52	0.55	0.59	0.62	0.69	0.77
3 rd	0.07	0.10	0.14	0.18	0.24	0.29	0.36	0.39	0.44	0.46	0.49	0.53	0.56	0.64
4 th	0.07	0.10	0.13	0.17	0.21	0.25	0.31	0.35	0.38	0.40	0.42	0.45	0.50	0.56
5 th	0.05	0.08	0.12	0.15	0.19	0.23	0.28	0.30	0.34	0.36	0.38	0.41	0.45	0.50
6 th	0.05	0.08	0.10	0.13	0.17	0.21	0.26	0.29	0.31	0.33	0.35	0.38	0.41	0.47
7 th	0.05	0.07	0.10	0.13	0.16	0.19	0.24	0.26	0.29	0.31	0.33	0.35	0.38	0.42
8 th	0.04	0.07	0.09	0.12	0.15	0.18	0.22	0.24	0.27	0.29	0.30	0.32	0.35	0.41
9 th	0.04	0.06	0.09	0.11	0.14	0.17	0.21	0.23	0.25	0.27	0.29	0.31	0.34	0.38
10 th	0.04	0.06	0.08	0.11	0.13	0.16	0.20	0.22	0.23	0.26	0.27	0.29	0.32	0.36

2-Statistical table for evaluation of results

Table 1: 95% confidence level

Sample size	Actual number of errors found								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8
25	11.3	17.6							
30	9.5	14.9	19.5						
35	8.2	12.9	16.9						
40	7.2	11.3	14.9	18.3					
45	6.4	10.1	13.3	16.3	19.2				
50	5.8	9.1	12.1	14.8	17.4	19.9			
55	5.3	8.3	11.0	13.5	15.9	18.1			
60	4.9	7.7	10.1	12.4	14.6	16.7	18.8		
65	4.5	7.1	9.4	11.5	13.5	15.5	17.4	19.3	
70	4.2	6.6	8.7	10.7	12.6	14.4	16.2	18.0	19.7
75	3.9	6.2	8.2	10.0	11.8	13.5	15.2	16.9	18.4
80	3.7	5.8	7.7	9.4	11.1	12.7	14.3	15.8	17.3
90	3.3	5.2	6.8	8.4	9.9	11.3	12.7	14.1	15.5
100	3.0	4.7	6.2	7.6	8.9	10.2	11.5	12.7	14.0
125	2.4	3.7	4.9	6.1	7.2	8.2	9.3	10.3	11.3
150	2.0	3.1	4.1	5.1	6.0	6.9	7.7	8.6	9.4
200	1.5	2.3	3.1	3.8	4.5	5.2	5.8	6.5	7.1

Table 2: 90% confidence level

Sample size	Actual number of errors found								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8
20	10.9	18.1							
25	8.8	14.7	19.9						
30	7.4	12.4	16.8						
35	6.4	10.7	14.5	18.1					
40	5.6	9.4	12.8	15.9	19.0				
45	5.0	8.4	11.4	14.2	17.0	19.6			
50	4.5	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8			
55	4.1	6.9	9.4	11.7	14.0	16.2	18.4		
60	3.8	6.3	8.6	10.8	12.9	14.9	16.9	18.8	
70	3.2	5.4	7.4	9.3	11.1	12.8	14.6	16.2	17.9
80	2.8	4.8	6.5	8.3	9.7	11.3	12.8	14.3	15.7
90	2.5	4.3	5.8	7.3	8.7	10.1	11.4	12.7	14.0
100	2.3	3.8	5.2	6.6	7.8	9.1	10.3	11.5	12.7
120	1.9	3.2	4.4	5.5	6.6	7.6	8.6	9.6	10.6
160	1.4	2.4	3.3	4.1	4.9	5.7	6.5	7.2	8.0
200	1.1	1.9	2.6	3.3	4.0	4.6	5.2	5.8	6.4

3-Statistical table for determination of sample size

Table 1: 95% confidence level

Expected occurrence rate (%)	Tolerable error rate								
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
0.00	149	99	74	59	49	42	36	32	29
0.50		157	117	93	78	66	58	51	46
1.00			156	93	78	66	58	51	46
1.50			192	124	103	66	58	51	46
2.00				181	127	88	77	68	46
2.50					150	109	77	68	61
3.00					195	129	95	84	61
4.00							146	100	89
5.00								158	116
6.00									179

Table 2: 90% confidence level

Expected occurrence rate (%)	Tolerable error rate								
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
0.00	114	76	57	45	38	32	28	25	22
0.50	194	129	96	77	64	55	48	42	38
1.00		176	96	77	64	55	48	42	38
1.50			132	105	64	55	48	42	38
2.00			198	132	88	75	48	42	38
2.50				158	110	75	65	58	38
3.00					132	94	65	58	52
4.00						149	98	72	65
5.00							160	115	78
6.00								182	116

پی نوشت ها:

- 1- Monetary Unit Sampling (MUS)
- 2- Expected occurrence rate
- 3- Telerable error
- 4- Most likely Error
- 5- Basic Precision
- 6- Precision Gap Widening
- 7- Planned Precision
- 8- High Value & Key Items
- 9-Upper Error Limit
- 10- Tainting
- 11- Random Selection
- 12- Systematic selection
- 13- Cell selection
- 14- Haphazard
- 15- Attribute sampling
- 16- rate of occurrence
- 17- Average sampling interval

رهنمودهای حسابرسی رعایت در رابطه با حسابرسی صورت‌های مالی (ISSAI # 4200)

مترجم: محمد صابری / مستشار دیوان محاسبات کشور

پایله

مفهوم حسابرسی رعایت در تعریف مندرج در بخش «هدف حسابرسی بخش عمومی» در بیانیه لیما بدین صورت بیان شده است که: «مفهوم و فلسفه وجودی حسابرسی بخش عمومی در مدیریت وجوه عمومی نهفته است و مدیریت وجوه عمومی نمادی از اعتماد به امین می‌باشد. حسابرسی فی نفسه هدف و غایت نهائی نیست، بلکه خود جزئی تفکیک‌ناپذیر از نظام نظارتی و کنترلی است که مطلوب نهائی آن آشکار نمودن بموقع انحرافات صورت گرفته از استانداردهای پذیرفته شده و تخطی مدیریت مالی از رعایت مقررات قانونی، کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است، بنحوی که بتوان مسئولان را پاسخگو نموده و اقدامات جبرانی و مراحل ضروری برای پیشگیری از تکرار و حداقل دشوار نمودن وقوع دوباره نقض مقررات را فراهم و میسر نمود.»

حسابرسی رعایت در پی دستیابی به میزان رعایت قواعد، قوانین و مقررات، سیاست‌ها، ضوابط و استاندارد‌های جاری و معتبر یا شرایط مورد توافق، مانند شرایط قرارداد و یا شرایط موافقت نامه تامین مالی توسط دستگاه حسابرسی شونده است.

در بخش عمومی، مفاهیم شفافیت، پاسخگویی، مباشرت و راهبری (حاکمیت) خوب، اصول اساسی و مهم هستند. قوانین و مقررات مشخص می‌کنند که کدام یک از واحدهای بخش عمومی چه فعالیت‌هایی را برای شهروندان انجام می‌دهند و محدودیت‌ها و موانع اجرائی فعالیت‌ها و اهداف کلی مورد نظر کدامند؟ و چگونه حقوق لازم‌الرعایه شهروندان بالحاظ معیارهای عدالت و انصاف، محافظت می‌شود. علاوه بر این، وجوه عمومی بصورت امانت و برای مدیریت شایسته به سازمان‌های بخش عمومی سپرده شده‌اند. مسئولیت واحدهای بخش عمومی و کارکنان منصوب از طرف آنها شفافیت در مورد اقدامات خود، پاسخگوبودن به شهروندان در قبال وجوه (بودجه) سپرده شده به آنها، و اعمال اقدامات مباشرتی خوب نسبت به آن وجوه، می‌باشد.

نیاز به پایش فعالیت‌های سازمان‌های بخش عمومی از نظر مطابقت با قوانین و مقررات و اختیارات مربوطه آنها و اینکه آیا در این فعالیت‌ها حقوق لازم‌الرعایه شهروندان بالحاظ معیارهای عدالت و انصاف و بطریق مقتضی مورد حمایت و حفاظت قرار می‌گیرد؛ از اهم وظایف کنترلی بخش عمومی هستند. از طریق انجام حسابرسی در بخش عمومی به طور کلی و انجام حسابرسی رعایت به طور خاص، حسابسان بخش عمومی برای پایش نحوه اجرای اصول برشمرده در عملیات اجرائی، کمک می‌کنند. اجرای این مسئولیت در زمینه حسابرسی رعایت، تعیین می‌کند که آیا اطلاعات مربوط به یک موضوع خاص نشانگر آن است که در موضوع مورد رسیدگی، از تمام جنبه‌های با اهمیت؛ قوانین، مقررات، دستورالعمل‌ها، ضوابط و شروط مقرر در قراردادها و موافقت نامه‌ها، و دیگر موارد مشابه رعایت شده‌اند یا خیر. نتیجه حسابرسی به واحد حسابرسی شونده و قانون‌گذار (قوه مقننه) گزارش می‌شود و معمولاً در دسترس عموم مردم قرار می‌گیرد. این کار برای حمایت از انجام مسئولیت پاسخگویی و شفاف‌سازی در بخش عمومی است.

در نظام حاکمیتی دموکراتیک، پاسخگویی به مردم و به خصوص به نمایندگان منتخب آنان، جنبه مهم و بُعد غالب مدیریت سازمان‌ها و عنصر و مولفه ضروری و اساسی حاکمیت (راهبری) مطلوب در بخش عمومی است. واحد‌های بخش عمومی معمولاً توسط قانون ایجاد شده‌اند و فعالیت‌ها و عملیات

خود را توسط اختیارات ناشی از قوانین و مقررات مختلف اداره و راهبری می کنند. مدیریت سازمان های بخش عمومی نسبت به رعایت مفاد قوانین مربوطه، و دیگر مقررات و اختیارات حاکم بر آنها در انجام امور و عملیات، پاسخگو می باشند. از آنجا که قوانین و مقررات و اختیارات و صلاحیت های ناشی از آنها، ابزار اصلی قانونگذاران برای کنترل جمع آوری وجوه و هزینه توسط بخش عمومی می باشند، حسابرسی رعایت با اختیارات و صلاحیت های مرتبط و لازم معمولاً بخش مهم و جدایی ناپذیر از حسابرسی مالی واحدهای بخش عمومی می باشد. به علت تنوع و تعدد قوانین و مقررات و اختیارات، ممکن است منجر به برداشتهای و تفسیرهای متفاوت گردد. لذا، ارزیابی انطباق اقتدار و اختیار با اقدام در بخش عمومی، نیاز به قضاوت حرفه ای دارد و از اهمیت خاص برخوردار است.

این رهنمود (ISSAI # ۴۲۰۰)، موقعیت هائی را در نظر می گیرد که در آن حسابرسی رعایت با حسابرسی صورتهای مالی انجام می شود.

واژگان کلیدی: ادعا، حسابرسی رعایت، اظهار نظر حسابرسی، اطمینان معقول، کنترل کیفیت

تعاریف

در این استاندارد اصطلاحات زیر با معانی مشخص به این شرح مورد استفاده قرار گرفته است:

Assertion (ادعاها یا گزاره های صریح یا ضمنی): که در فعالیت ها، معاملات و اطلاعات مالی مربوط به واحد حسابرسی شونده، نمود دارد و در بررسی انواع انحرافات بالقوه توسط حسابرس مورد توجه قرار می گیرد. ادعاها یا گزاره ها ممکن است بطور ضمنی و در قالب اطلاعات موضوع مورد رسیدگی توسط موسسه حسابرسی شونده، و یا با اظهار صریح در نامه مدیریت بیان شود.

Authorities (قوانین و مقررات و اختیارات): قوانین یا مصوبات و تصمیمات قوه مقننه و یا سایر احکام و اسناد الزام آور، دستورالعمل ها و آئین نامه های صادره توسط مقامات مجاز و مسئول بخش عمومی، که انتظار بر آن است واحد حسابرسی شونده آنها را رعایت نموده و منطبق با آنها اقدام کند.

Compliance audit (حسابرسی رعایت): به این موضوع می پردازد که واحد حسابرسی شونده تا چه حدی از قواعد و مقررات، قوانین، آئین نامه ها، سیاست ها و خط مشی ها، نظامنامه های جاری و معتبر، شروط و توافقات قراردادی و دیگر موارد مشابه، پیروی و تبعیت می کند. به طور کلی، هدف از حسابرسی رعایت این است که برای کاربران و ذینفعان از نتایج سنجش و ارزیابی انطباق موضوع مورد حسابرسی با معیارهای مناسب، اطمینان حاصل شود. در انجام حسابرسی رعایت در زمینه و بر مبنای اصول اساسی حسابرسی اینتوسای، دو مفهوم مرتبط با موضوع قابل توجه است:

الف) Regularity (انضباط قانونی و تبعیت از قوانین و مقررات)

ب) Propriety (برازندگی و شایستگی رفتاری مطابق آداب و رسوم اخلاقی): که به معنی، اصول عمومی ناظر بر مدیریت مالی سالم و آئین و آداب رفتاری کارکنان بخش عمومی است.

Compliance deviation (انحراف رعایتی/عدم رعایت): قصور واحد حسابرسی شونده در پیروی و تبعیت از: الف) قوانین و مقررات و اختیارات ب) اصول عمومی مدیریت مالی سالم در بخش عمومی و آئین و آداب رفتاری کارکنان بخش عمومی، در حسابرسی رعایت اصول و آداب رفتاری و اخلاقی.

Conclusion (نتیجه گیری): گزارش حسابرس در مورد موضوعات رعایتی به طور معمول شامل نتیجه گیری، بر اساس کار حسابرسی انجام شده است و می تواند به شکل اظهار نظر و یا بصورت تفصیلی و با پاسخ های مشروح به پرسش های ویژه حسابرسی تهیه شود.

Legislature (مرجع قانون گذاری مثل مجلس): در زمینه و مفهوم حسابرسی رعایت ، قوه مقننه و قانون گذاری می تواند مراجع ذیصلاح و دارای اختیار تصویب مقررات و یا اخذ تصمیم برای قانون بودجه را هم شامل شود.

Opinion (اظہار نظر حسابرسی): گزارش حسابرسی صورتهای مالی ،علاوه بر اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی ، حاوی بخش اظهار نظر رعایتی صریح و مکتوب هم می باشد. اظهار نظر مقبول در شرایطی ارائه می شود که حسابرس نتیجه گیری می کند که فعالیت ها، معاملات و اطلاعات مالی منعکس شده در صورتهای مالی، از تمام جنبه های با اهمیت در انطباق با قوانین و مقررات و اختیارات ذی ربط و ناظر بر آنها می باشند یا خیر.

Stakeholders (ذینفعان): شامل افراد، گروهها، سازمان ها، موسسات و دیگر نهادهای ذی علاقه و ذی نفع در فعالیت ها و عملیات بخش عمومی.

دامنه و ماهیت حسابرسی رعایت

هنگامی که موسسات عالی حسابرسی با صلاحیت و اختیارات قانونی ، حسابرسی رعایت را انجام می دهند معمولا مرجع تعیین دامنه و ماهیت و روشهای حسابرسی خود موسسات می باشند؛ هر چند که در برخی موارد، هیئت قانون گذاری مانند مجلس ، ممکن است از موسسات عالی حسابرسی انجام نوع خاصی از حسابرسی را درخواست کند که در هر حال در اجابت چنین درخواست هایی باید استقلال حسابرس محفوظ بماند.

مسائل و موضوعات مورد حسابرسی رعایت ، محدوده و گستره وسیعی را در بر می گیرد و حسابرسان بخش عمومی با برنامه ریزی، گستره و ماهیتی از کار را انتخاب و حسابرسی می کنند که بتوانند یک گزارش مفید و راهگشا نسبت به موضوع تهیه وبه اشخاص ذی نفع و ذی ربط ارائه کنند.

عواملی که می توانند بر تعیین دامنه و موضوع حسابرسی رعایت توسط حسابرسان بخش عمومی موثر باشند ، عبارتند از :

الف) الزامات مقرر در احکام قانون اختیارات و صلاحیت موسسه عالی حسابرسی و یا قوانین و مقررات مربوطه مانند قانون بودجه و اعتبارات مصوب و یا قانون تدارکات و خرید ها

ب) موارد عدم رعایت شناسائی شده در حسابرسی های قبلی

ج) یافته ها و توصیه های مندرج در گزارشات حسابرسی که توسط حسابرسانی غیر از حسابرسانِ موسسات عالی حسابرسی ، تهیه شده اند

د) ارزیابی های ریسک انجام شده در ارتباط با حسابرسی های عملکرد یا مالی که احتمال خطر عدم رعایت را در محدوده های خاص نشان می دهند (به عنوان مثال در سراسر بخش هایی از قبیل خرید و پشتیبانی و تدارکات ، و یا برنامه های خاص در زمینه هایی از قبیل جمع آوری درآمدها ، مزایای رفاهی)
ه) علائق ، منافع و انتظارات عمومی (به عنوان مثال موارد مشکوک به تقلب ، سوء مدیریت یا محدوده هایی از عدم رعایت مقررات که توسط رسانه ها تعیین و اعلام شده)
و) موضوعات و محدوده های ویژه ای که مورد توجه قوه مقننه/ قانون گذار می باشند (به عنوان مثال مسائل زیست محیطی و الزامات رعایتی مطابق با تفاهم نامه بین المللی محیط زیست)

ز) درخواست مراجع قانونگذاری، بنگاه ها و موسسات اعتباری و مالی و سازمان های کمک دهنده (برای مثال شرایط و مفاد توافق نامه های تامین مالی)

ح) وجوه قابل ملاحظه ای توسط واحد حسابرسی شونده از سازمان های کمک کننده دریافت و ادامه کمک های مالی منوط و مشروط به انطباق اقدامات دریافت کننده در مصرف وجوه با شرایط مندرج در قرارداد یا موافقت نامه گردیده است .

در شرایطی که تعیین گستره و ماهیت حسابرسی رعایت نتیجه مستقیم تبعیت از الزامات قانونی نبوده و بر اساس قضاوت و استنباط حرفه ای حسابرس معین می شود ، بهتر است واحد حسابرسی شونده به صورت کتبی از گستره و ماهیت حسابرسی آگاه گردد. این اقدام می تواند به شفاف سازی و کسب شناخت روشن و صحیح از نقش و مسئولیت های اشخاص مختلف ، گستره تحت پوشش حسابرسی و هر نوع محدودیت احتمالی ناشی از آن ، اطلاعات مورد نیاز که باید تهیه شود ، نوع گزارش حسابرسی ، کسانی که مقرر است گزارش به آنها ارائه گردد ، جدول زمانی حسابرسی و دیگر موارد مشابه کمک کند.

بر اساس اهداف این دستورالعمل ، اگر هریک از شرایط زیر وجود داشته باشند، حسابرسی رعایت انجام و گزارش آن با گزارش حسابرسی صورتهای مالی ارائه می شود:

الف) اظهار نظر حسابرسی رعایت ، بخشی از گزارش حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی را تشکیل دهد یا
ب) صورتهای مالی مطابق با چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده باشند که ضوابط حاکم بر آن چارچوب،

رعایت قوانین و مقررات در صورتهای مالی را الزامی نموده باشد.

اطمینان معقول در مقابل اطمینان محدود

طبق اصول اساسی، حسابرسی رعایت باید بدین منظور برنامه ریزی شود که دستیابی به اطمینان معقول از کشف و تشخیص خطاها و اشتباهات، تخلفات و اعمال خلاف قانون که بطور با اهمیت و قابل توجهی اهداف حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهند، فراهم گردد.

در حسابرسی ها، دو نوع سطح اطمینان مطرح می شود: اطمینان معقول (مثبت) و اطمینان محدود (منفی). اطمینان معقول، اطمینانی با درجه بالا است، اما اطمینان مطلق نیست. با توجه به محدودیتهای ذاتی حسابرسی بطور کلی، حسابرسی های با هدف اطمینان معقول آنچنان برنامه ریزی می شوند که نتیجه حسابرسی در قالب اظهار نظر یا نتیجه گیری مثبت، بیان شود. بطور نمونه باین صورت: "به نظر ما در موضوع مورد رسیدگی، از تمام جنبه های با اهمیت، ضوابط و معیار های معین رعایت شده / نشده است." اقدامات انجام شده برای ارائه اطمینان محدود را نمی توان بعنوان حسابرسی تلقی نمود، بلکه اغلب بررسی توافقی سطحی مشخص از فعالیت های واحد تحت رسیدگی است. این بررسی، سطح اطمینانی بادرجه اطمینان کمتر از حسابرسی فراهم می کند و برای ارائه نتیجه رسیدگی به شکل منفی برنامه ریزی می شود؛ مثلاً باین شکل که "در موضوع مورد رسیدگی، از تمام جنبه های با اهمیت، موردی حاکی از عدم رعایت ضوابط و معیارهای...، مشاهده نگردید."

در هر دو مورد "حسابرسی با هدف اطمینان معقول" و "بررسی با هدف اطمینان محدود"، درک و شناخت موضوع، جمع آوری و تهیه شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی و حمایت از نظر حسابرس بخش عمومی، ضروری است. حسابرسی با هدف ارائه اطمینان معقول شامل، ارزیابی ریسک ها، اجرای روشهای حسابرسی مناسب باریسک های ارزیابی شده، و ارزیابی کفایت و تناسب شواهد به دست آمده می باشد. در انجام بررسی های با هدف اطمینان محدود، معمولاً روشهای اجرائی رسیدگی، به روشهای تحلیلی و پرس و جو محدود می گردند. در هر دو مورد ماهیت، زمانبندی و دامنه (حدود) روشهای رسیدگی بر مبنای قضاوت حرفه ای حسابرسان بخش عمومی تعیین می شوند. بررسی با هدف اطمینان محدود مسائل و موضوعات خاص خارج از سازمان ها را هم در بر می گیرد که می تواند مسائلی پیچیده تر از موضوعات درونی یک واحد را شامل گردد.

این رهنمودها در زمینه "حسابرسی های با هدف اطمینان معقول" نوشته شده است و هنگامی که بررسی رعایتی با هدف اطمینان محدود با حسابرسی صورتهای مالی با هدف اطمینان معقول ترکیب می شود، مسئولیت های مختلف حسابرس باید به وضوح شرح داده شود.

گزارشگری نسبت به ادعاهای مدیریت

ادعاهای رعایتی مدیریت نهاد حسابرسی شونده ممکن است به صورت صریح ادعا یا به صورت ضمنی و تلویحی مطرح و بیان شود.

به عنوان مثال، مدیریت بطور ضمنی با ارائه صورتهای مالی، ادعاهای خود نسبت به گزارشگری مالی را چنین مطرح می کند که: در تهیه صورتهای مالی چارچوب پذیرفته شده گزارشگری مالی استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، رعایت شده اند؛ دارایی ها وجود داشته و به درستی ارزیابی شده، و در مالکیت واحد حسابرسی شونده می باشند. بطریق مشابه، ممکن است که مدیریت نسبت به موارد رعایت حدود اختیارات و اجازه های قانونی، ادعا یا گزاره تلویحی مطرح کند. در بسیاری از حسابرسی های بخش عمومی، مدیریت هیچ ادعا و گزاره تصریحی خاصی به ذینفعان و استفاده کنندگان از صورتهای مالی، نسبت به رعایت حدود اختیارات و اجازه های قانونی ارائه نمی کند، بلکه اطلاعات موضوع مورد رسیدگی، چه بشکل داده/اطلاعات و چه بصورت ادعای ضمنی در گزارش حسابرس منعکس می باشد. این نوع حسابرسی به عنوان حسابرسی گزارش مستقیم، خوانده می شود.

فرآیند حسابرسی رعایت

فرایند معمول در اجرای حسابرسی رعایت در شکل نشان داده شده است:

فرآیند حسابرسی رعایت

رهنمود های حسابرسی رعایت در رابطه با حسابرسی ...

مستند سازی ، ارتباطات ، کنترل کیفیت

ملاحظات و بررسی های

مقدماتی و اولیه

- تعیین هدف و دامنه حسابرسی رعایت
- رعایت اصول اخلاقی با اهمیت (مثل استقلال و بیطرفی)
- حصول اطمینان از روشهای کنترل داخلی جاری

برنامه ریزی حسابرسی

- تعیین مبانی قانونی و اشخاص ذی مدخل
- تعیین موضوع و معیار ها
- شناخت واحد حسابرسی شونده و محیط آن
- تعیین راهبرد و برنامه حسابرسی
- شناخت کنترل داخلی
- تعیین اهمیت برای مقاصد برنامه ریزی
- ارزیابی و برآورد ریسک
- برنامه ریزی روشهای حسابرسی با هدف دستیابی به اطمینان

اجرای حسابرسی و

جمع آوری شواهد

- جمع آوری شواهد بطرق مختلف
- به روز رسانی مستمر برنامه ریزی و ارزیابی ریسک
- استقرار مستند سازی ، ارتباطات و کنترل کیفیت دائمی
- توجه به عدم رعایت های نشانگر و محتمل بر اقدامات غیر قانونی و جرایم

ارزشیابی شواهد و

نتیجه گیری

- ارزیابی کفایت و تناسب شواهد جمع آوری شده
- توجه به اهمیت برای مقاصد گزارشگری
- نتیجه گیری
- دریافت تائیدیه های مکتوب حسب مورد
- شناسایی و بررسی رویداد های پس از تاریخ ترازنامه حسب ضرورت و لزوم

گزارش دهی

- تهیه گزارش حسابرسی
- لحاظ پاسخ های دریافتی از واحد حسابرسی شونده و توصیه ها و پیشنهادات حسابرس
- پیگیری موارد مهم مندرج در گزارشات قبلی حسب ضرورت

ملاحظات و بررسی های اولیه و مقدماتی

اهداف مورد نظر

در حسابرسی صورتهای مالی، هدف حسابرس دستیابی به این اطمینان معقول است که آیا صورتهای مالی به عنوان یک کل فاقد تحریف با اهمیت هستند و آیا در صورت تقلب یا اشتباه، حسابرس می تواند اظهار نظر کند که صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت با رعایت چارچوب گزارشگری مالی ذی ربط تهیه شده و براساس یافته های حسابرس از قابلیت انتشار، برخوردار است؟

براساس اختیارات و صلاحیت های ناشی از قوانین، اهداف کلی حسابرسان بخش عمومی در انجام حسابرسی رعایت همراه با حسابرسی صورتهای مالی عبارتند از:

الف) حصول اطمینان معقول در مورد اینکه آیا فعالیت ها، معاملات انجام شده و اطلاعات مالی منعکس شده در صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت، در انطباق با قوانین و مقررات و اختیارات مربوطه هستند یا خیر، و ب) گزارش یافته ها و نتیجه گیری به قوه مقننه و یا دیگر مراجع حسب مورد و اقتضا.

برای موسسات عالی حسابرسی دارای نظام دیوان محاسباتی، علاوه بر اهداف فوق، اعلام انحرافات رعایتی به اشخاص و مراجع ذی ربط، یا طرح دعوا و ارجاع به مرجع قضائی صالحه در جنبه های مربوط به دادگاه ها برای صدور حکم رسمی، مانند تعیین هر جرم بالقوه و شناسائی و تشخیص مرجع و مقام مسئول و عامل ذی ربط نیز از اهداف هستند.

ملاحظات اخلاقی اصول اساسی حسابرسی مجموعه ای از اصول اخلاقی با اهمیت را مورد توجه قرار داده که لازم است قبل از شروع حسابرسی مد نظر قرار گیرند. این اصول مربوط هستند به:

الف) استقلال موسسات عالی حسابرسی و حسابرس، از جمله بی طرفی سیاسی

ب) اجتناب از تضاد منافع بین حسابرس و واحد حسابرسی شونده

ج) ضرورت برخورداری حسابرس و موسسه عالی حسابرسی از مهارت ها و شایستگی های بایسته و لازم

د) اعمال مراقبت و دقت حرفه ای در متابعت از اصول اساسی حسابرسی توسط حسابرس و موسسه عالی حسابرسی.

اگر به دلایلی، موسسات عالی حسابرسی یا حسابرس در موقعیت و شرایطی قرار نداشته باشند که

بتوانند از اصول اساسی حسابرسی دارای اهمیت اخلاقی تبعیت و پیروی کنند، باید تمهیدات و اقدامات

مناسبتی انجام شود تا اطمینان حاصل گردد که تهدیدهای ناشی از عدم رعایت اصول، قبل از شروع حسابرسی شناسائی و مقابله و حذف شده اند. این تمهیدات و اقدامات به عنوان مثال می تواند شامل تجدید نظر در انتصاب اعضای هیات حسابرسی، آموزش های اضافی حسابرسان یا استفاده از کارشناسان و صاحب نظران خبره باشد.

کنترل کیفیت

همانند دیگر انواع حسابرسی ها، در انجام حسابرسی رعایت هم لازم است تا موسسات عالی حسابرسی برای حصول اطمینان از اینکه کار حسابرسی انجام شده از کیفیت کافی برخوردار است و حسابرسان بخش عمومی مجری حسابرسی از شایستگی ها و مهارت های لازم برخوردارند، و کار گروهی حسابرسی به طرز مناسب و بایسته تحت نظارت و مدیریت و سرپرستی و بازبینی قرار داشته، فرآیند ها و روشهای لازم را اعمال کنند. اصول اساسی حسابرسی اینتوسای برای محک زنی کیفیت کار حسابرسی، رهنمود ها و معیارهایی را تدوین کرده است.

برنامه ریزی و طراحی حسابرسی رعایت

اصول اساسی حسابرسی مقرمی دارد که حسابرس باید حسابرسی را به شیوه ای برنامه ریزی کند که اطمینان حاصل گردد، حسابرسی با کیفیت بالا و با لحاظ مولفه های رعایت صرفه اقتصادی، کارائی، اثربخشی و بموقع بودن اجرا شده است و کسانی که برنامه ریزی حسابرسی را بعهده دارند باید از الزامات رعایتی واحد حسابرسی شونده آگاه و مطلع باشند. حسابرسان بخش عمومی حسابرسی را با نگرشی مبتنی بر شک و تردید حرفه ای برنامه ریزی و اجرا می کنند.

شناسائی طرف های ذی نفع و مبانی قانونی ذی ربط

حسابرسان بخش عمومی باید اطمینان حاصل کنند که پیش شرط های لازم به منظور اجرای اثربخش و موثر حسابرسی وجود دارد. فراهم بودن مبانی قانونی اجرای حسابرسی از جمله وجود اختیارات قانونی

موسسه عالی حسابرسی، شامل مسئولیت ها و اختیارات حسابرسان بخش عمومی، جایگاه اختیارات موسسه عالی حسابرسی در قانون اساسی و دیگر قوانین، و مسئولیت های واحد حسابرسی شونده از اهم موارد مرتبط می باشند.

شکل و محتوای گزارش موثر، تحت تاثیر قضاوت حرفه ای حسابرس قرار دارد چون نیاز های استفاده کنندگان از گزارش، مثل قانون گذار، موسسه تامین مالی، سازمان کمک دهنده، شهروندان و یا سایر ذینفعان، متفاوت از یکدیگر می باشد.

موضوع حسابرسی و اطلاعات مرتبط با آن

تعیین موضوع حسابرسی و اطلاعات مرتبط با آن، یکی از گام های اولیه در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی رعایت است.

موضوعات حسابرسی از نظر ماهیت می توانند بصورت "کلی و عمومی" یا "خاص و ویژه" باشند. بعضی کمی بوده و به سهولت قابل اندازه گیری می باشند (مثل عملکرد و وضعیت مالی)، در حالیکه بعضی دیگر کیفی و ماهیتاً ذهنی (مثل موضوعات رفتاری) می باشند. با وجود این، موضوع حسابرسی باید قابل تعیین باشد و بتوان آن را با معیارهای مناسب مورد ارزیابی و سنجش قرار داد و باید ماهیتاً چنان باشد که درباره اطلاعات مرتبط با آن و به منظور پشتیبانی از گزارش ارائه شده و برای ارائه اظهار نظر اطمینان معقول بتوان شواهد کافی، جمع آوری نمود.

موضوع حسابرسی ممکن است در قانون یا اختیارات قانونی حسابرسی های مربوط به موسسه عالی حسابرسی تعیین شده و یا بصورت یک گزینه راهبردی و مبتنی بر ارزیابی ریسک و قضاوت حرفه ای، توسط SAI یا حسابرس بخش عمومی تعیین گردد.

وقتی حسابرسی رعایت در ارتباط با حسابرسی صورت های مالی انجام می شود، موضوع حسابرسی رعایت معمولاً بررسی موارد زیر می باشد:

- تصمیم ها و مدیریت امور مالی مرتبط با استفاده از وجوه اختصاصی و نحوه اجرای بودجه مصوب
- ارزیابی می کند که آیا فعالیت ها، تراکنش ها و اطلاعات مالی منعکس در صورت های مالی (اطلاعات

مرتبط با موضوع حسابرسی) در انطباق با اختیارات و مجوزهای قانونی موجود (به عنوان ضوابط و معیار) بوده است یا خیر.

آیا درآمد و هزینه واحد حسابرسی شونده منطبق با اهداف مورد نظر قانون گذار تحقق یافته و با اهداف و فعالیت های برنامه های قانونی و مصوب واحد حسابرسی شونده مطابقت دارند ؟

معیارها

برای سنجش و مقایسه موضوع حسابرسی ، معیارها و محک هایی باید تعیین شوند. تعیین معیارها گام اساسی در فرایند برنامه ریزی است.

معیارها می توانند رسمی باشند ، مثل قوانین و مقررات ، دستورالعمل وزارتی یا شروط یک قرارداد یا توافق نامه و می توانند کمتر رسمی هم باشند ، مثل آیین رفتاری یا اصول سلوک و رفتار اداری ، انتظارات مرسوم نسبت به رفتار اداری مثل، رفتار قابل قبول در گروه خاص از مسافرت ها یا پذیرائی ها در هزینه های دولتی ، بشرطی که محدودیت ها به طور صریح در جای دیگری از معیارهای رسمی، بیان نشده باشد. رهنمود ها و آئین نامه های اداری به عنوان معیار ، باید موافق قوانین و مقررات باشند. تعیین منابع و مبانی معیارهای حسابرسی فی نفسه می تواند قسمتی از رسیدگی های حسابرسی رعایت باشند.

معیارها با دارا بودن ویژگی های زیرباید مناسب و مربوط باشند:

الف- مربوط بودن- معیارهای مربوط ، نقش ووظیفه مهمی نسبت به رفع نیازهای اطلاعاتی و تصمیم گیری استفاده کنندگان خاص و مورد نظر از گزارش حسابرسی، ایفا می کنند.

ب- قابلیت اتکاء- معیارهای قابل اتکاء، در ثبات و پایداری و مقبولیت نتایج، نمود پیدا می کنند، بطوری که با استفاده حسابرس دیگر از همان معیارها و در همان شرایط ، همان نتایج می تواند به دست آید.

ج- کامل بودن- کامل بودن معیارها یعنی داشتن کفایت برای اهداف حسابرسی و نداشتن نقص از بابت کمبودعوامل موثر ومربوط. این معیارها امکان بررسی ،ارائه نگرش اطلاعاتی کاربردی و رفع نیازهای تصمیم گیری استفاده کنندگان از گزارش را فراهم می کند.

د- عینیت و بی طرفی- معیارهای عینی ، خنثی بوده و جهت گیری خاص نسبت به سوی حسابرس

یا سوی مدیریت واحد حسابرسی شونده ندارند. ارزیابی اطلاعات موضوع حسابرسی با معیارهای ذهنی منجر به نتیجه ای می شود که اگر حسابرس دیگر بخش عمومی با همان معیارها اقدام به ارزیابی مشابه کند، احتمالاً به نتایج بسیار متفاوت از آن برسد.

ه- قابلیت فهم و درک- معیارهای قابل فهم و درک ، معیارهایی هستند که به طور روشن بیان شده اند و در نتیجه گیری روشن و صریح ، مؤثر بوده و به دور از قابلیت تفسیر و برداشت تعبیر مختلف هستند.

و- قابلیت مقایسه- معیارهای قابل مقایسه از ثبات لازم برای استفاده در حسابرسی های مشابه در واحدها یا فعالیت های مشابه و مقایسه به آنچه که در حسابرسی های قبلی نتیجه شده ، برخوردار هستند.

ز- قابلیت پذیرش- معیارهای قابل پذیرش آنهایی هستند که برای کارشناسان خبره و مستقل ، واحدهای حسابرسی شونده ، قانون گذار ، رسانه ها و عامه مردم عموماً قابل قبول هستند.

ح- در دسترس بودن- معیارها باید برای مراجعه و بررسی کاربران و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی در دسترس باشند تا آنان بتوانند ماهیت حسابرسی انجام شده و مبنای تهیه گزارش حسابرسی را بفهمند.

معیارها باید بتوانند آثار چشمگیری روی اهداف یک حسابرسی خاص داشته باشند. بنابراین ، در اجرای حسابرسی رعایت ، حسابرسان بخش عمومی باید تعیین کنند که کدام معیارها مناسب و مربوط به موضوع تحت رسیدگی بوده و برای اهداف حسابرسی خاص و مورد نظر، قابل اعمال و اجرا هستند. وقتی معیارهای مناسب مبتنی بر ویژگی های فوق الذکر مشخص شدند، باید به طریق درخور و بایسته، برای انطباق با شرایط ویژه هر حسابرسی "عملیاتی و کاربردی" شوند تا از قابلیت دستیابی به نتایج مورد نظر حسابرسی ، برخوردار باشند.

وقتی رفتار درست اخلاقی ، موضوع رسیدگی حسابرسی رعایت باشد ، تعیین معیارها بسیار سخت خواهد بود، چون معیار حالت غیر رسمی داشته و طیفی از انتظارات عمومی نسبت به اعمال و رفتار کارکنان بخش عمومی را می تواند در بر گیرد. ضرورت تعیین و شناسایی معیارهای مناسب، در صورت ایجاد شرایط، نمی تواند مانعی برای گزارش موارد شناسایی شده از نقض اصول پذیرفته شده رفتاری که در اعمال کارکنان ذی ربط شناسایی شده اند ، باشد .

در فرایند شناسائی و تعیین معیارهای مناسب ، اهمیت مرتبط با ریسک بالقوه عدم رعایت برای هر عنوان وموضوع حسابرسی را (قانون بودجه ، دیگر قوانین خاص ، شروط قرارداد ها ... بعلاوه کارهای درست اخلاقی هر جاکه مربوط باشد) باید مورد توجه قرارداد. مسائل و موضوعات مربوط به اهمیت ، جنبه های کمی (مقداری) و کیفی (ماهیتی و ویژگی ها) را در بر می گیرد.

در مواردی رعایت مفادو موضوع وحکم قوانین مرتبط ممکن است دارای ابهام باشد ، مثلاً وقتی قانون مصوب حکم می کند که شروط ویژه و ضوابط اجرایی خاص آن قانون باید توسط هیأت و مرجع ذی ربط اجرایی تدوین گردد و این مفاد و شروط هنوز شکل نگرفته و یا با وجود تدوین در مواردی دارای ابهام باشند، که در گزارش حسابرسی ضمن درج آن مورد و حکم خاص اعلان می کنند که دامنه حسابرسی بنا به چه دلائلی و چگونه محدود شده و عدم وضوح و شفافیت کافی قانون یا مصوبه چگونه معیارهای کاربردی را محدود نموده و چه اقدام های ترمیمی و اصلاحی توسط قانونگذار لازم است تا برای رفع ابهام اعمال شود. رهیافت و شیوه هائی که به شناسائی و تعیین معیارهای مناسب در این دشواری ها و معضل ها می تواند کمک کند ، عبارتند از :

الف) استفاده از شیوه (رهیافت) نظری ، با استفاده از نظرات کارشناسان رشته مربوطه ، در ارائه پاسخ به سؤالاتی از قبیل : ”نتایج ایده آل تحت شرایط کامل و با اعمال تفکری منطقی با به کارگیری بهترین نوع الگو یا نمونه قابل قیاس چه می تواند باشد؟“ یا

ب) استفاده از رهیافت تجربی با تعیین و شناسائی و جمع آوری مدارک پشتیبان کافی و لازم برای معیارهای منطقی و مبتنی بر اساس و پایه محکم ، به وسیله مباحثات با ذی نفعان و تصمیم گیران. دامنه حسابرسی باید محدود و دقیق باشد ، آنچنانکه معیارهای کاملاً مشخص و قابل تعیین را بتوان به کار گرفت و استفاده کرد.

معیارها باید برای استفاده کنندگان و کاربران مورد نظر و دیگر افراد مرتبط قابل دسترس باشند. با درج کردن معیارها در گزارش حسابرسی یا با ارجاع دادن به معیارهای قابل دسترس در آن گزارش، این هدف می تواند محقق شود.

شناخت واحد حسابرسی شونده و محیط آن

فرایند تعیین موضوع و معیارها، حسابرسان بخش عمومی را در دستیابی به شناخت از واحد حسابرسی شونده و شرایط محیط بر حسابرسی ملزم می سازد. این شناخت حسابرسان بخش عمومی را به چارچوب وساختاری مجهز می کند که بعنوان یک مرجع در اعمال قضاوت حرفه ای و در سرتاسر فرایند حسابرسی از جمله در تعیین اهمیت و ارزیابی ریسک در حسابرسی مورد استفاده قرار می گیرد. حسابرسی رعایت همه سطوح حکومت را تحت پوشش قرار می دهد لذا، مسئولیت حسابرس (حسابرسان) نسبت به حسابرسی در واحدها باید به طور صریح و آشکار بیان شود.

راهبرد و برنامه حسابرسی

هم راهبرد حسابرسی و هم برنامه حسابرسی باید به صورت مکتوب مستند شود. برنامه ریزی مرحله و گام متمایز و مشخصی ازبقیه مراحل حسابرسی نیست، بلکه فرایندی مداوم و مکرر در سرتاسر حسابرسی می باشد. راهبرد جامع و کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی در سرتاسر اجرای حسابرسی بر حسب نیاز به روز رسانی شده مراحل هدایت، سرپرستی و بررسی فعالیت های گروه حسابرسی را در بر می گیرد. در تدوین راهبرد جامع حسابرسی موارد زیر را مد نظر قرار می دهند:

(الف) اهداف، دامنه، موضوع، معیارها، اختیارات قانونی و مؤلفه ها و ارکان تعریف حسابرسی رعایت

(ب) اهداف و مسئولیت های گزارشگری تا مشخص گردد، به چه کسی و چه موقعی و در چه قالب و شکلی آن گزارشات باید ارائه شود.

(ج) عوامل مهمی که می توانند مسیر و جهت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند

(د) اهمیت و ارزیابی ریسک حسابرسی

(ه) آگاهی و دانش مکسبیه از حسابرسی های مرتبط یا قبلی

(و) ترکیب و تخصیص نیروها و سازماندهی گروه حسابرسی با لحاظ نیازهای احتمالی به استفاده از

کارشناسان

(ز) زمان بندی حسابرسی.

راهبرد حسابرسی و ضرورت لحاظ آن در تدوین برنامه حسابرسی رعایت بشرح زیر مورد تأکید است:
الف) شرحی بر معیارهای مرتبط با دامنه و ویژگی های حسابرسی رعایت و چارچوب قانونی و مقرراتی و خاصه های بودجه ای و اعتباری مرتبط با آن

ب) شرحی از ماهیت (نوع) ، زمانبندی و دامنه روش های ارزیابی ریسک عدم رعایت
ج) شرحی از ماهیت ، زمان بندی و حدود روش های حسابرسی برنامه ریزی شده، مرتبط با معیارهای مختلف حسابرسی رعایت

د) کسب شناخت کلی از چارچوب قوانین و مقررات و بودجه به علاوه ، شروط و ضوابط مورد توافق و قابل لحاظ در دامنه حسابرسی و قابل رعایت توسط واحد حسابرسی شونده

ه) کسب شناخت از ارزیابی مدیریت نسبت به قوانین و مقررات ذی ربط از قبیل کنترل های داخلی مدیریت که برای اطمینان از رعایت احکام و اختیارات و مجوزها به کار گرفته می شوند

و) شناخت اختیارات و مجوزهای مربوطه از قبیل ، مقررات و احکام و قوانین و خط مشی ها، آیین نامه ها، قراردادهای مهم یا توافق نامه های اعطاء کمک و

ز) برای انجام حسابرسی اعمال و رفتار مبتنی بر اصول درست اخلاقی - شناخت از اصول مدیریت مالی سالم و انتظارات از رفتار کارکنان بخش عمومی.

شناخت کنترل های داخلی در واحد حسابرسی شونده

شناخت کنترل داخلی معمولاً جزء لازم و بایسته شناخت واحد حسابرسی شونده و موضوع حسابرسی مرتبط با آن است. اصول اساسی حسابرسی چنین بیان می کند که در اجرای حسابرسی، حسابرسان بخش عمومی، کنترل داخلی را باید شناخته و قابلیت اعتماد به آن را ارزیابی کنند. در حسابرسی رعایت این مورد شامل شناخت و ارزشیابی کنترل هائی است که در رعایت قوانین و مقررات به مدیریت کمک و مساعدت می کنند.

انواع خاص کنترل ها بر حسب موضوع، ماهیت و دامنه هر حسابرسی رعایت ویژه ای ، مورد ارزشیابی قرار می گیرند. حسابرسان ریسکی را مورد ارزیابی قرار می دهند که ساختار کنترلی ممکن است نتواند مانع وقوع آن شده یا عدم رعایت با اهمیت را کشف و شناسائی کند. نظام کنترل داخلی در یک واحد تحت حسابرسی ، شامل کنترل هائی هم می شود که به منظور اصلاح موارد عدم رعایت شناسائی شده ،

برنامه ریزی شده اند. اطمینان حاصل از ارزیابی کنترل های داخلی، به حسابرسان کمک می کند تا سطح اطمینان و دامنه اجراء (به کارگیری) روشهای حسابرسی را تعیین کنند.

اهمیت

اهمیت در برگیرنده هر دو عامل کمی و کیفی است و برای موارد زیر تعیین می گردد:

(الف) مقاصد برنامه ریزی (اهداف برنامه ریزی)

(ب) اهداف ارزشیابی شواهد حسابرسی جمع آوری شده و آثار موارد عدم رعایت شناسائی شده

(ج) اهداف گزارشگری نتایج حسابرسی

همان طور که در اصول اساسی حسابرسی گفته شد، اهمیت غالباً برحسب ارزش پولی مورد توجه قرار می گیرد؛ ولی ماهیت ذاتی یا ویژگی های یک مورد یا گروهی از موارد (اقدام) هم می تواند موضوع اهمیت واقع شود. در فرایند برنامه ریزی، و به منظور ارزیابی ریسک و تعیین سطوح اهمیت به کارگیری روش های حسابرسی مناسب، اطلاعات لازم در مورد واحد مورد حسابرسی جمع آوری می شود. شواهد جمع آوری شده باید مورد ارزشیابی قرار گیرند تا مبنائی برای تحقق اهداف شکل دهی به نتایج و گزارشگری فراهم آید. "اهمیت" برای این ارزشیابی بسیار مهم است.

از جمله موارد با اهمیت شرایطی است که قانون یا مقررات یا شروط مورد توافق، الزامات بی قید و شرط و مطلق را برای رعایت مقرر می دارند.

موضوعات دیگری که با اهمیت هستند، ولی از سطح ارزشی یا سطح وقوع پائین تر از اهمیت کلی تعیین شده قرار می گیرند عبارتند از:

(الف) تقلب

(ب) اقدامات غیر قانونی یا عدم رعایت های عمدی

(ج) اطلاعات نادرست یا ناقص ارائه شده به مدیریت، حسابرس یا قانون گذار (اخذ/یا کتمان حقیقت)

(د) عدم توجه عمدی به پیگیری درخواست های مدیریت و مراجع ذی صلاح یا حسابرسان

(ه) معاملات و رویدادهائی که علی رغم آگاهی از فقد مبنائی قانونی انجام شده اند.

در موارد دیگر، معمولاً تعیین اهمیت، موضوعی در قلمرو و حیطه قضاوت حرفه ای است. در موقع ارزیابی شواهد جمع آوری شده، تعیین اهمیت ممکن است تحت تأثیر عوامل کمی از قبیل تعداد اشخاص یا واحدهای تحت تأثیر موضوع خاص مورد رسیدگی، یا مبالغ پولی قرار گیرد. در بعضی از موارد، عوامل کیفی مهم تر از عوامل کمی هستند. ماهیت، میزان توجه عام به مورد، و حساسیت موضوع یا مناطق تحت پوشش برنامه خاص، در این مورد نقش عمده ای دارند. تأکیدی که کاربران و ذی نفعان، کمیته یا کمیسیون محاسبات عمومی یا دیگر کمیسیون های قانون گذاری یا مراجع تدوین مقررات بر موضوع خاصی دارند، اهمیت را تحت تأثیر قرار می دهد. انتظارات عامه مردم، و منافع عمومی هم جزو عوامل کیفی هستند که می توانند تعیین اهمیت توسط حسابرسان بخش عمومی را تحت تأثیر قرار دهند. جدی بودن مورد عدم رعایت هم باید مد نظر قرار گیرد.

ارزیابی ریسک

به علت محدودیت های ذاتی حسابرسی، حسابرسی رعایت نمی تواند تضمین یا اطمینان مطلق نسبت به کشف همه موارد عدم رعایت ارائه دهد. محدودیت های ذاتی حسابرسی رعایت، به عواملی از قبیل موارد زیر بستگی دارد:

(الف) اعمال قضاوت مدیریت در تفسیر و برداشت از قوانین و مقررات

(ب) رویدادهای ناشی از خطاها و اشتباهات انسانی

(ج) برنامه ریزی نامناسب یا کارکرد غیر مؤثر و ناکارآمد سیستم ها

(د) کنترل ها دور زده شوند و نادیده گرفته شوند

(ه) شواهد مخفی شده یا افشا نشوند.

در اجرای حسابرسی بطور مداوم ارزیابی ریسک و اجرای روش های حسابرسی متناسب با آن ها را بر حسب ضرورت انجام می دهند تا در مجموع ریسک حسابرسی را در شرایط خاص موجود، به سطح پائین و قابل قبول برسانند، آنچنان که رسیدن به اطمینان معقول بعنوان مبنای اظهار نظرو نتیجه گیری حسابرسی، مقدور می باشد.

بطور معمول حسابرسان بخش عمومی، سه مؤلفه ریسک حسابرسی (ریسک ذاتی، ریسک کنترلی و ریسک عدم کشف) را در ارتباط با موضوع مورد رسیدگی و شرایط خاص محیط بر آن و احتمال رخداد و نتایج و آثار محتمل ناشی از وقوع را، در ارزیابی ریسک مورد توجه قرار می دهند.

ارزیابی ریسک در مورد تقلب

حسابرسان بخش عمومی بعنوان قسمتی از حسابرسی، ریسک تقلبات را شناسایی و ارزیابی نموده و شواهد کافی و مناسب مرتبط با ریسک های تقلبات شناسایی شده را، با اجرای روش های مناسب حسابرسی، جمع آوری می کنند.

ریسک های تقلبات و ارزیابی اهمیت مرتبط با آن ها، زمینه هائی گسترده تر از حسابرسی بخش عمومی را در بر می گیرد. نمونه هائی از محدوده ها و وضعیت هائی که عموماً می تواند به افزایش وقوع تقلبات در بخش عمومی منجر شود، به قرار زیر است:

الف) هدایا و کمک های بلاعوض و دیگر کمک های مالی دولت به اشخاص ثالث

ب) کارپردازی و تدارکات

ج) اعمال قدرت و اختیار توسط کارکنان بخش عمومی در انجام وظایف

د) ارائه نادرست و تحریف عمدی نتایج یا اطلاعات

ه) خصوصی سازی واحدهای دولتی

و) ارتباطات بین کارکنان یا واحدهای بخش دولتی

ارزیابی ریسک در خصوص روابط بین واحد های بخش عمومی

در ارزیابی ریسک حسابرسی مخصوصاً ارزیابی ریسک تقلبات یا عدم رعایت ها، روابط و ارتباطات بین واحدهای مختلف بخش عمومی مورد توجه قرار می گیرد. برای نمونه، ریسک هائی در ارتباطات، و قدرت اعمال نفوذ یک واحد بر واحد دیگر در انجام اقدامات نامناسب، می تواند نمود پیدا می کند. نتیجه چنین اقداماتی، به عدم رعایت اجازه ها و اختیارات قانونی و در بعضی محدوده ها و موارد به ارتکاب اقدامات غیر قانونی، منجر خواهد شد. علاوه بر این، در بخش عمومی ممکن است الزامات ویژه ای برای فعالیت ها و معاملات بین واحد های مختلف وجود داشته باشند که باید در رسیدگی لحاظ شوند.

برنامه ریزی روش های حسابرسی

برنامه ریزی روش های حسابرسی، شامل تدوین و تبیین و تعیین روش های مناسب برای پاسخ به ریسک های عدم رعایت شناسائی شده می باشد. جزئیات ماهیت (نوع)، زمانبندی و دامنه روش های حسابرسی قابل اجرا، از یک حسابرسی به حسابرسی دیگر، به طرز چشمگیری تغییر خواهد کرد. با این حال، روش های عمومی حسابرسی رعایت، تدوین معیارهای مناسب و مربوط، براساس قوانین و مقررات مرتبط با راهبری واحد حسابرسی شونده، و سپس سنجش اطلاعات مناسب و در خور موضوع مورد رسیدگی با آن معیار ها را شامل می شود.

اجرای حسابرسی رعایت و جمع آوری شواهد

اصول اساسی حسابرسی مقرر می دارد که حسابرسان بخش عمومی گام ها و روش های حسابرسی را باید آنچنان انتخاب و اجرا کند که با قضاوت حرفه ای آن ها نسبت به شرایط موجود متناسب بوده و برای جمع آوری شواهد کافی و معتبر (قابل قبول و قابل اتکاء) و مربوط باید برنامه ریزی شود تا مبنای معقول برای قضاوت و نتیجه گیری حسابرسی فراهم آید. ارزشیابی نظام کنترل داخلی واحد حسابرسی شونده و ارزیابی ریسک هائی که نظام های کنترلی ممکن است نتوانند مانع وقوع آن ها شده یا موارد عدم رعایت را کشف کند، از بخش های متعارف و عادی اجرای حسابرسی های رعایت است.

روش های حسابرسی معینی برای اجرای موضوع خاص حسابرسی، به اتکاء و بر مبنای معیارهای تعیین شده و اعمال قضاوت حرفه ای حسابرس، تعیین می گردد. روش های حسابرس باید به وضوح با ریسک های شناسائی شده مرتبط باشند. وقتی که ریسک عدم رعایت مهم و چشمگیر باشد و حسابرسان بخش عمومی تصمیم به اتکاء به کنترل های موجود بگیرند، آن کنترل ها باید آزمون شوند. وقتی کنترل ها قابل اتکاء تشخیص داده شوند، حسابرسان بخش عمومی، روش های آزمون محتوایی را برنامه ریزی و اجرا می کنند تا نسبت به ریسک های شناسائی شده واکنش لازم را نشان داده باشند. علاوه بر آن وقتی که ریسک های مهم نسبت به عدم رعایت وجود داشته باشند، باید روش های آزمون محتوای اضافی، اجرا شود. اگر روش (رهیافت) حسابرسی فقط شامل روش های آزمون محتوا باشد، آزمون جزئیات علاوه بر آزمون های تحلیلی هم اجرا می شود.

در مواردی که جمع آوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای نتیجه گیری مشکل یا به طور سرسام آور هزینه بر باشد، باید روابط بین هزینه ها و منافع جمع آوری شواهد و همینطور تبعات فقد شواهد کافی و مناسب در نیل به اهداف حسابرسی و گزارش حسابرس، مورد توجه قرار گیرد. مشکلات جمع آوری شواهد یا هزینه بری بالای آن، حتی اگر هیچ روش جایگزین و اقتناع کننده دیگری هم نباشد، فی نفسه زمینه کافی برای حذف روش های برنامه ریزی شده جمع آوری شواهد را فراهم نمی کند.

جمع آوری و ارزشیابی شواهد

در حسابرسی با هدف کسب اطمینان معقول، حسابرسان بخش عمومی برای فراهم نمودن مبنایی برای نتیجه گیری، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جمع آوری می نمایند. اصول اساسی حسابرسی مقرر می دارد که به منظور پشتیبانی از قضاوت حسابرس و نتایج حاصل از حسابرسی نسبت به سازمان، برنامه، فعالیت یا وظیفه واحد تحت حسابرسی، "شواهد معتبر، مربوط و معقول و قانع کننده باید جمع آوری شود".

کفایت شواهد به کمیت آن ها مربوط است. اعتبار و قابل قبول بودن شواهد، مربوط بودن، قابلیت اتکاء و مناسب بودن به کیفیت شواهد مربوط است. حسابرسان بخش عمومی در تعیین کفایت و مناسب بودن شواهد در سراسر فرایند جمع آوری شواهد قضاوت حرفه ای اعمال می کنند.

جمع آوری شواهد حسابرسی فرایندی نظام مند و مستمر و مکرر بوده و شامل موارد زیر است:

الف- جمع آوری شواهد حسابرسی با اجرای روش های حسابرسی مناسب

ب- ارزشیابی شواهد جمع آوری شده از منظر کفایت کمی و مناسب بودن کیفی

ج- ارزیابی مجدد ریسک و جمع آوری شواهد بیشتر در صورت لزوم

فرایند جمع آوری شواهد تا مرحله رضایت مندی حسابرس بخش عمومی از کفایت و مناسبیت وجود شواهد برای فراهم بودن مبنای نتیجه گیری، استمرار خواهد داشت.

در بیشتر موارد، به عنوان ابزار آزمون کشف موارد عدم رعایت قوانین و مقررات، از نمونه گیری حسابرسی استفاده می شود. به کارگیری فنون حسابرسی IT هم در اغلب موارد مفید بوده و جزء لاینفکی

از حسابرسی رعایت به شمار می رود.

جمع آوری شواهد حسابرسی، با استفاده از فنون متنوع و متعددی (از قبیل مشاهده، بازرسی، پرس و جو، واگردانی، تائیدیه خواهی و روشهای تحلیلی) انجام می شود.

روش های جمع آوری شواهد حسابرسی معمولاً در دو گروه عمده (الف-آزمون کنترل ها و ب-آزمون های محتوا از قبیل روش های تحلیلی یا آزمون های جزئیات) طبقه بندی می شوند.

مشاهده

مشاهده یعنی، نگاه کردن و بررسی یک فرایند یا روش در حال اجرا؛ برای نمونه مطالعه و بررسی عینی اینکه چگونه یک فرایند شرکت در مناقصه یا مزایده یا، چگونه فرایند پرداخت کمک های مالی شکل می گیرد.

بازرسی

بازرسی یعنی، رسیدگی به دفاتر، مدارک و پرونده ها یا دارائی های فیزیکی. در اجرای حسابرسی رعایت، رسیدگی به دفاتر و مدارک و مقایسه نحوه حسابداری آن با شروط و ضوابط مندرج در موافقت نامه پروژه و همینطور بررسی و مطالعه پرونده های موضوعی.

حسابرسان بخش عمومی قابلیت اتکاء و اعتماد هر سندی را مورد بازرسی قرار می دهند و ریسک تقلب و احتمال عدم اصالت اسناد مورد بازرسی را مدنظر قرار می دهند.

پرس و جو

پرس و جو یعنی جستجوی اطلاعات از اشخاص ذی ربط و آگاه در درون یا برون از واحد حسابرسی شونده که در جایگاه اختیار و مسئولیت قرار دارند. پرس و جو دامنه ای از استعلام های مکتوب رسمی تا گفتگوهای شفاهی و غیر رسمی را دربر می گیرد. پرس و جو می تواند بصورت تهیه و ارسال پرسشنامه یا نظر خواهی هم صورت گیرد. پرس و جو بصورت خیلی گسترده در سرتاسر حسابرسی استفاده می شود و مکملی است برای دیگر روش های حسابرسی. مثلاً، در مورد مشاهده اجرای فرایندها مثل فرایند پرداخت کمک های مالی که فوقاً مورد اشاره واقع شد، غالباً پرس و جو از اشخاص و با این منظور انجام می شود که

قانون خاصی توسط مجریان چگونه تغییرات و به‌روزرسانی‌ها را شامل شده و چگونه مورد تفسیر و اجرا قرار گرفته است. نتایج پرس و جو ممکن است حاکی از این باشد که فرایندها در مناطق مختلف بطرق و روش‌های گوناگون اجرا می‌شوند که نشانگر مواردی از عدم رعایت می باشد.

تائیدیه خواهی

تائیدیه خواهی، نوعی پرس و جو است که دستیابی به پاسخ و تهیه جواب از شخص ثالث و مستقل از واحد حسابرسی شونده را راجع به اطلاعات خاصی میسر می‌سازد. در حسابرسی های رعایت، تائیدیه خواهی می‌تواند دریافت بازخور مستقیم حسابرسی باشد، از ذی نفعان دریافت کمک‌ها یا دیگر وجوهی که واحد حسابرسی شونده ادعای پرداخت آن‌ها را دارد یا تأیید اینکه وجوه برای دستیابی به هدف و مقصود خاص و به شرح مندرج در شروط قرارداد کمک یا تأمین مالی، به مصرف رسیده است. - از مدیریت واحد حسابرسی شونده نسبت به ادعاهای شفاهی مطرح شده در طول حسابرسی هم می‌شود تائیدیه مکتوب گرفت - تائیدیه‌های مکتوب مدیریت برای نمونه می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

الف- تائیدیه مدیریت در خصوص رعایت قسمت خاصی از قانون، شروط یک قرارداد و موارد مشابه

ب- افشای همه موارد عدم رعایت که مدیریت از آن آگاه است

ج- نسبت به این موضوع که مدیریت همه اطلاعات کامل درباره موضوع حسابرسی را در دسترس و اختیار حسابرس قرار داده است.

واگردانی/ اجرای دوباره

واگردانی، انجام مستقل همان روشی است که توسط واحد حسابرسی شونده اجرا شده است و می‌تواند بصورت دستی یا با استفاده از فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر انجام شود (CAAT). مثلاً، مورد پژوهی سوابق و مدارک یک پرونده برای آزمون این که آیا واحد حسابرسی شونده تصمیم‌های صحیح نسبت به مورد گرفته، و یا آیا معیارهای معین و مناسب را در خدمات ارائه شده رعایت کرده یا خیر. مراحل اجرایی فرایند خاصی می‌تواند مورد آزمون واگردانی قرار گیرد تا مناسبت و بایستگی رویدادهای خاصی مثل،

اجازه های اقامت صادره یا اجرا و اعمال احکام قانون بودجه مشخص گردد. اگر پرداخت ها شامل کمک هزینه اولاد ، پرداخت به والدین دارای فرزندان زیر یک سن خاص را شامل می شود ، دریافت کنندگان از پایگاه داده های عمومی واحد حسابرسی شونده می توانند توسط حسابرسان بخش عمومی و با استفاده از فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر مورد آزمون قرار گیرند تا صحت فرایند انتخاب افراد ذی حق مشخص گردد. همینطور، فرایند انتخاب پیشنهادات دریافت شده برای یک مناقصه ، باید به اتکاء رعایت معیارهای معین باشد، فرایند انتخاب برنده مناقصه می تواند برای آزمون صحت پیشنهادات انتخاب شده، مورد واگردانی قرار گیرد. مواردی که موضوعات با درجه بالای فنی مثل محاسبات حقوق مستمری و بازنشستگی یا مدل های مهندسی ، مورد رسیدگی باشد ، از کارشناسان ذی ربط می توان استفاده کرد.

روش های تحلیلی

روش های تحلیلی عبارت است از مقایسه داده ها یا تحقیق و بررسی (زمینه یابی) نوسانات و تغییرات یا نسبت هائی که می توانند حاکی از بی ثباتی و ناهماهنگی باشند. در حسابرسی رعایت ، چنان روش هائی می توانند برای مثال بصورت مقایسه افزایش در پرداخت مزایای بازنشستگی از سالی به سال دیگر با آمار و اطلاعات جمعیتی از قبیل تعداد شهروندان رسیده به سن بازنشستگی در سال قبل ، باشد. اگر معیارهای منسوب و منتسب به دوره های اجرای توافق نامه ای که مثلاً مقرر می دارد تأمین مالی پروژه بر اساس سطوح عملکردی خاص مثل تعداد مشاغل ایجاد شده باشد، و بالتبع هر تغییری در وجوه تأمین شده برای پروژه باید با تغییرات در آمار اشتغال مقایسه گردد.

روش های تحلیلی رگرسیون یا دیگر فنون ریاضی می توانند در مقایسه نتایج مورد انتظار با عملکرد واقعی به حسابرسان بخش عمومی کمک کنند.

مستند سازی

اصول اساسی حسابرسی مقرر می دارد که شواهد جمع آوری شده باید بصورت متقاعد کننده ای مستند سازی شوند. مستند سازی در رابطه با حسابرسی رعایت شامل موضوعات مرتبط با کفایت مستندسازی

است که در تهیه شواهد پشتیبان نتایج بدست آمده و گزارش منتشره از اهمیت چشمگیری برخوردار است. مستند سازی حسابرسی باید از نظر کفایت کامل و دارای جزئیات لازم باشد تا هر حسابرس با تجربه‌ای که فاقد ارتباط قبلی با حسابرسی مورد نظر باشد بتواند دریابد که چه کاری برای پشتیبانی از نتایج حسابرسی انجام شده است.

مستند سازی در تمام فرایند حسابرسی جریان داشته و اجرا می شود. حسابرسان بخش عمومی مستند سازی حسابرسی رعایت را بر مبنای زمانی و از مدارک و مستندات مربوط به معیارهای مورد استفاده، کارهای انجام شده، شواهد جمع آوری شده، قضاوت های صورت گرفته و بازبینی ها، تهیه و برای مدت زمان معین نگهداری می کنند. مستند سازی باید قبل از انتشار گزارش حسابرسی انجام شود.

ارتباطات

داشتن ارتباطات حسنه و خوب با واحد حسابرسی شونده در فرایند حسابرسی، می تواند به اثربخش تر شدن و مفیدتر و سازنده تر شدن فرایند کمک کند. ارتباطات در مراحل مختلف برنامه ریزی، اجرا و گزارشگری و در سطوح متعدد برقرار می شود مثلاً:

الف- در مرحله ابتدائی و اولیه برنامه ریزی، شامل مباحثات و گفتگوهای صورت گرفته با سطوح مختلف مدیریت و کسانی است که وظیفه راهبری، زمان بندی، پشتیبانی و تدارکات، تعیین مسئولیت ها، تعیین معیارهای مناسب حسابرسی و دیگر مؤلفه های برنامه ریزی را در محدوده قوانین و مقررات موجود عهده دار هستند.

ب- در مرحله عملیاتی در سرتاسر حسابرسی (جمع آوری شواهد و استعلام از اشخاص ذی ربط و مناسب) جریان دارد. مشکلات مهم رو در روی اجرای حسابرسی، علاوه بر موارد مهم عدم رعایت سریعاً به سطوح مناسب مدیریت یا به افرادی که در راهبری مسئولیت دارند اطلاع داده می شود. دیگر یافته های کم اهمیت که مهم بنظر نمی رسند، یا توجیهی برای قرار گرفتن در گزارش حسابرسی بخش عمومی را ندارند، می توانند به مدیریت در خلال حسابرسی به مدیریت اعلام گردند. اعلام چنان یافته هایی می تواند به واحد حسابرسی شونده در کاهش و تقلیل موارد عدم رعایت و اجتناب از موارد مشابه در آتی، کمک کند. به این دلیل، اغلب تمام موارد شناسائی شده مربوط به عدم رعایت را به مدیریت دستگاه حسابرسی

شونده اعلام می کنند.

ج- در مرحله گزارشگری، که شامل انتشار گزارشات مكتوب در مواعد مقرر به استفاده کنندگان مشخص و واحد حسابرسی شده و دیگران بر حسب مورد می باشد.

نکات مربوط به گزارشگری اعمال و اقدامات محتمل و مشکوک به غیر قانونی

هرچند که کشف اعمال بالقوه غیر قانونی شامل تقلبات، معمولاً هدف اصلی انجام حسابرسی رعایت نیست، ولی حسابرسان بخش عمومی عوامل ریسک (مخاطره) تقلبات را در ارزیابی ریسک لحاظ می کنند، و نسبت به علائم و ادله نشانگر اعمال غیر قانونی از قبیل تقلبات در طول انجام حسابرسی، کاملاً آگاهانه عمل نموده و موارد را نادیده نمی انگارند.

در انجام حسابرسی عملکرد، اگر حسابرسان بخش عمومی (بطور اتفاقی) به مواردی از عدم رعایت که نشانگر اعمال و اقدامات غیر قانونی یا تقلبات است، برخورد کنند، مراقبت حرفه ای و دقت لازم را اعمال خواهند کرد، آن گونه که مانع جریان رسیدگی و بازرسی قانونی آتی نشود. حسابرسان بخش عمومی می توانند مشورت با مشاور حقوقی یا مراجع ذی صلاح قانونی را مورد توجه قرار دهند. علاوه براین، موارد سوءظن و شک و تردید خود را به سطوح مدیریت مربوطه و یا مسئولین موظف در راهبری واحد حسابرسی شونده انتقال و اعلام می نمایند و سپس تا مرحله اعمال اقدامات لازم، در آن مورد تحقیق و پیگیری می کنند. به دلیل محدودیت های ذاتی حسابرسی، ریسک غیر قابل اجتناب احتمال وقوع اعمال غیر قانونی مثل تقلبات، فساد مالی، یا سرقت و عدم کشف وجود دارد. تقلبات شامل اعمالی عمدی است که برای اختفای خود، طراحی می شوند. تبانی بین مدیریت، کارکنان یا اشخاص ثالث یا حساب سازی و تحریف اسناد می تواند وجود داشته باشد. البته، منطقی نیست که انتظار داشته باشیم حسابرسان بخش عمومی مستندات مجعول و سند سازی شده در پشتیبانی از ادعاهای پرداخت کمک ها و مزایا را شناسائی کند، مگر اینکه، جعل و سند سازی به طور معقول، آشکار و بین باشند. بعلاوه، حسابرسان بخش عمومی معمولاً، از قدرت و اختیار بازرسی یا حقوق قانونی در دستیابی و راهیابی به اشخاص یا سازمان ها برای اقامه دعوی مستقیم، برخوردار نیستند.

اعمال غیر قانونی مهم معمولاً در قسمت نتایج تعدیل شده گزارش حسابرسی درج می شوند.

ارزشیابی شواهد و شکل گیری نتایج

نکات کلی

حسابرسان بخش عمومی شواهد جمع آوری شده را ارزیابی می کنند که آیا از کفایت و تناسب لازم برای تقلیل ریسک حسابرسی به سطح پایین قابل قبول برخوردارند یا خیر. در این ارزشیابی قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای اعمال می شود و شواهد از هر دو بعد پشتیبانی از اطلاعات مرتبط با موضوع حسابرسی یا نقض و رد آن‌ها مورد بررسی قرار می گیرند.

شواهد جمع آوری شده در رابطه با سطوح اهمیت تعیین شده به منظور شناسائی موارد بالقوه موجود عدم رعایت‌های بااهمیت، مورد ارزشیابی قرار می گیرند. یافته‌های حسابرسی‌های رعایت، باید در تناسب با عوامل دیگر مرتب شود، مثلاً موارد عدم رعایت گزارش شده ممکن است بر تعداد موارد عدم رعایت یا ارزش پولی مرتبط با آن‌ها گزارش گردد. مؤسسات عالی حسابرسی با ساختار دیوان محاسبات از اختیار و صلاحیت قانونی قضاوت نسبت به امور محاسبات برخوردار هستند و در موارد برخورد با عدم رعایت‌ها این اختیار منجر به وادار نمودن به استرداد وجوه، اعمال جرایم یا دیگر مجازات‌ها می گردد.

حسابرسان بخش عمومی بر اساس شواهد جمع آوری شده ارزیابی می کنند که آیا اطمینان معقول وجود دارد که اطلاعات موجود از تمام جنبه‌های بااهمیت با معیارهای تعیین شده مطابقت دارند یا خیر. به علت محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، از حسابرسان بخش عمومی انتظار نمی رود که تمام رویداد‌های عدم رعایت را کشف کنند.

ارزیابی حسابرسان بخش عمومی از عدم رعایت‌ها، موردی از قضاوت حرفه‌ای بوده و زمینه‌هایی از جنبه‌های کمی و کیفی معاملات یا موضوعات مورد رسیدگی را در مواردی بشرح زیر در بر می گیرد:

الف- اهمیت مقادیر (مبالغ پولی یا اندازه‌های کمی از قبیل شمار شهروندان یا واحدهای ذی ربط، گستره پخش کربن در محیط زیست، میزان تأخیر زمانی از زمان انقضای مهلت مقرر، و موارد مشابه)

ب- اوضاع و شرایط

ج- ماهیت عدم رعایت

د- علت عدم رعایت

ه- آثار و تبعات احتمالی ناشی از عدم رعایت

- و- میزان توجه عام و درجه حساسیت نسبت به برنامه مورد نظر (مثلاً، آیا برنامه از نظر منافع عمومی اهمیت دارد؟ آیا اثری بر شهروندان و افشار آسیب پذیر دارد؟)
- ز- خواسته ها و انتظارات قانون گذار، مردم یا دیگر استفاده کنندگان از گزارش حسابرس
- ح- ماهیت (نوع) اختیارات و اجازه های مربوطه
- ط- گستره و ارزش پولی عدم رعایت

تائیدیه های مکتوب

در ارزشیابی شواهد و شکل گیری نتایج، همان طور که در تحلیل اوضاع و شرایط مورد ملاحظه قرار گرفت، برای پشتیبانی از شواهد حسابرسی جمع آوری شده توسط حسابرسان بخش عمومی، حسب مورد باید تائیدیه های مکتوب دریافت شود. این تائیدیه ها می توانند نشان دهند که فعالیت ها معاملات و اطلاعات مالی منعکس و مندرج در صورت های مالی واحد حسابرسی شونده با مجوز ها و اختیارات قانونی برای راهبری واحد مطابقت داشته یا نظام های کنترلی ویژه ای به صورت اثربخش در سراسر دوره مالی تحت حسابرسی، مستقر و فعال بوده است.

رویداد های پس از تاریخ ترازنامه

حسابرسان بخش عمومی، برای تعیین رویدادهایی که پس از اتمام عملیات اجرائی حسابرسی شده و تا تاریخ انتشار گزارش حسابرسی رعایت اتفاق افتاده اند و ممکن است منجر به عدم رعایت با اهمیت شده باشند و نیاز دارند تا بصورت ویژه افشاء شده و یا نتیجه گیری و گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند، از روش های حسابرسی استفاده می کنند. این روش ها بطور معمول پرس و جو، دریافت تائیدیه های مدیریت، بررسی مکاتبات مرتبط، مراجعه به صورتجلسات نشست های صورت گرفته، گزارشات منتشر شده، یا اطلاعات مالی دوره های زمانی آتی (ماهانه، سه ماهه و ...) را در بر می گیرد. میزان کار انجام شده در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه به ماهیت موضوعات مرتبط و فاصله زمانی بین اتمام عملیات اجرائی حسابرسی و انتشار گزارش حسابرسی، بستگی دارد.

گزارشگری

گزارشگری یکی از بخش های مهم حسابرسی بخش عمومی است و شامل گزارشگری انحرافات و تخطی هایی است که به تبع آن امکان اعمال اقدامات اصلاحی میسر شده و مسئولین مرتبط با آن ها را در قبال اعمال خود پاسخگو می نماید. اصول اساسی حسابرسی، مقرر می دارد که گزارش حسابرسی باید بصورت مکتوب و حاوی شرحی از یافته های حسابرسی بوده و در شکل مناسب در پایان هر حسابرسی تهیه شود. رعایت اصول کامل بودن، بی طرفی، و بموقع بودن در گزارشگری حسابرسی های رعایت، از اهمیت برخوردارند. حسابرسان بخش عمومی، مراقبت لازم را معمول می دارند تا مطمئن شوند که گزارشات منتشره از نظر واقعیات و اطلاعات صحیح و درست بوده و یافته های منتشره در گزارش در ظاهر و آرایه مناسب و به شیوه ای متوازن ارائه شده اند. این منظور با بکارگیری اصل تناقض محقق می گردد، به این صورت که وقایع و اطلاعات رویدادهای واحد حسابرسی شونده با پاسخ های مسئولین ذی ربط در ارتباط با موضوع، مقابله و کنترل می گردند.

شکل و محتوای گزارش های حسابرسی رعایت

شکل گزارش مکتوب بر حسب شرایط تغییر می کند. با وجود این، ثبات و یکنواختی در گزارش حسابرس می تواند به استفاده کنندگان از گزارش در فهم کار حسابرسی انجام شده و نتایج بدست آمده و شناسائی شرایط غیر عادی در موقع بروز آن ها، کمک کند.

عوامل متعددی در شکل گزارش حسابرسی رعایت، مؤثر هستند. اختیارات قانونی SAI، قوانین و مقررات مربوطه، هدف حسابرسی رعایت خاص، عرف معمول در گزارشگری و پیچیدگی موضوع مورد گزارش و نیازهای استفاده کنندگان، از عوامل قابل ذکر هستند هرچند که تنها عوامل محسوب نمی گردند. برحسب عوامل مذکور، مؤسسه عالی حسابرسی می تواند تشخیص دهد که آیا گزارش بشکل کوتاه مناسب است یا به شکل تفصیلی و مبسوط. گزارشات تفصیلی و مبسوط که در بعضی مواقع به عنوان گزارشات ویژه حسابرسی رعایت نامیده می شوند، معمولاً شرح جزئیات یافته ها و نتایج حسابرسی و آثار و تبعات بالقوه ناشی از آن ها و پیشنهادات و توصیه های سازنده را در بر می گیرد، در حالیکه گزارشات

مختصر و موجز ، خلاصه شده بوده و معمولاً در قالب استانداردتری ارائه می گردند. موقعی که حسابرسی رعایت مرتبط با حسابرسی صورت های مالی انجام می شود ، اظهار نظر نسبت به رعایت، قسمتی از گزارش حسابرسی صورت های مالی را تشکیل خواهد داد. در این قبیل موارد ، اظهار نظر رعایتی بصورتی مشخص و مجزا از اظهار نظر نسبت به صورت های مالی ارائه شده و در قسمت ” گزارش دیگر موارد لازم الرعایه قوانین و مقررات “ درج می شود.

بخش های گزارشات حسابرسی رعایت

بطور معمول، در گزارش حسابرسی رعایت، بخش های زیر – البته نه الزاماً به ترتیبی که ارائه شده –

وجود دارند :

۱- عنوان

۲- مخاطب

۳- اهداف و دامنه حسابرسی شامل دوره زمانی تحت پوشش

۴- شرح و شناسائی اطلاعات مرتبط با موضوع حسابرسی و در صورت لزوم تشریح موضوع مورد حسابرسی

۵- ویژگی های معیارهای معین

۶- مسئولیت های اشخاص مختلف بر مبنای قوانین

۷- تعیین استاندارد های حسابرسی بکار برده شده در انجام حسابرسی

۸- خلاصه ای از کارهای انجام شده

۹- اظهار نظر

۱۰- پاسخ های دریافتی از دستگاه حسابرسی شونده (حسب ضرورت)

۱۱- پیشنهادات و توصیه ها (حسب ضرورت)

۱۲- تاریخ گزارش

۱۳- امضاء

معیارهای معین

معیارهایی که موضوع مورد حسابرسی، با آنها مورد سنجش و ارزیابی قرار می گیرد، در گزارش حسابرس مشخص می شود. اعلام ویژگی ها و شناسائی روشن و واضح معیارها در گزارش حسابرسی رعایت از این منظر بسیار اهمیت دارد و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی می توانند بدینوسیله از مبانی کار انجام شده حسابرسان بخش عمومی و نتایج حاصله، درک صحیح بدست بیاورند. معیارها می توانند در گزارش حسابرسی درج شوند یا در صورتیکه در گزاره ها (ادعاهای) مدیریت یا به طرق دیگری از منابع قابل دسترس و قابل اتکائی می توانند به راحتی (سادگی) بدست آیند. در گزارش حسابرسی مورد ارجاع قرار می گیرند.

در مواردی که معیارها به راحتی و سادگی قابل شناسائی و تعیین نباشند یا باید از منابع مربوطه استخراج شوند، باید بطور روشن در بخش مربوطه در گزارش حسابرس بیان شود

اظهار نظر ها و نتایج

اقدام مورد آزمون رعایت بر مبنای حسابرسی با هدف اطمینان معقول، و نتیجه حسابرسی به وضوح و بصورت روشن و در قالب گزاره اطمینان مثبت در گزارش ارائه می شود. موقعی که حسابرسی رعایت توأم با حسابرسی صورت های مالی انجام می شود، نتیجه ممکن است به شکل یک اظهار نظر، در گزارش درج شود. ماهیت یا نوع واژه آرائی، تحت تأثیر قانون و اختیارات مؤسسه عالی حسابرسی و چارچوب قانونی که حسابرسی در قالب آن انجام می شود قرار دارد.

اگر هیچ موردی از عدم رعایت با اهمیت شناسائی نشده باشد، نتیجه غیر مشروط (مقبول) خواهد بود و به طور نمونه بدین شکل ارائه می شود (مواردی که به تناسب و بر حسب موارد خاص قابل تنظیم می باشند در داخل کרוشه درج شده اند):

"براساس حسابرسی انجام شده، ما به این نتیجه رسیدیم که [اطلاعات مرتبط با موضوع مورد حسابرسی واحد حسابرسی شونده] از تمام جنبه های با اهمیت، با [معیارهای مناسب و معین] منطبق می باشند."

حسابرسان بخش عمومی نتیجه گیری های خود را متناسب با موارد زیر تعدیل خواهند کرد :

الف- موارد با اهمیت عدم رعایت. بر حسب دامنه و گستره عدم رعایت، بصورت زیر اقدام می شود :

I. اظهار نظر یا نتیجه گیری مشروط:

("بر اساس حسابرسی انجام شده ، ما به این نتیجه رسیدیم که به استثنای [موارد استثناء شرح داده شود] اطلاعات مرتبط با موضوع مورد حسابرسی در واحد حسابرسی شونده ، از تمام جنبه های با اهمیت مطابق با معیارهای معین [شرح داده شود] ... می باشد") ، یا

II. اظهار نظر یا نتیجه گیری مردود:

("بر اساس حسابرسی انجام شده ، ما به این نتیجه رسیدیم که اطلاعات مرتبط با موضوع حسابرسی در انطباق با نمی باشد") یا

ب- محدودیت در حیطه رسیدگی. بر اساس دامنه و گستره محدودیت به شرح زیر اقدام می شود :

I. اظهار نظر یا نتیجه مشروط :

("بر اساس حسابرسی انجام شده ، ما به این نتیجه رسیدیم که، به استثناء [شرح موارد استثناء] اطلاعات مرتبط با موضوع مورد حسابرسی از تمام جنبه های با اهمیت با [معیارهای معین] ... منطبق می باشد. ") ، یا

II. عدم اظهار نظر :

("بر اساس حسابرسی انجام شده ، ما نمی توانیم نظری ارائه دهیم یا نتیجه گیری کنیم که ") .

حسابرسان بخش عمومی اطلاعات مربوط به دلایل نتایج تعدیل شده را، جمع آوری و با توضیح موارد خاص با اهمیت عدم رعایت در گزارش مثلاً در یک فراز یا بخشی قبل از نتیجه گیری درج می کنند.

حسابرسان موضوعات ویژه ای را که اثری بر اظهار نظر یا نتیجه رعایت ندارد، ولی برای اطلاع ذی نفعان ضروری باشد را بصورت زیر زیر افشا می کنند :

الف- با درج در بند تأکیدی گزارش (وقتی که موضوع در صورت های مالی ارائه و افشا شده و بصورت با اهمیت نادرست بیان نشده است ، مثلاً برای برجسته نمودن ضعف های سیستماتیک یا عدم قطعیت در اتکاء به وقایع آتی از قبیل موقعی که مرجع ذیصلاح باید تعیین کند که یک قلم وفق قانون می باشد) ، یا

ب- در دیگر بند های موضوعی گزارش (برای موضوعاتی غیر از آن هایی که در صورت های مالی ارائه و افشا شده اند و بر اظهار نظر یا نتیجه رعایت مؤثر نیستند مثلاً ، نیاز به اقدام مرجع قانون گذار در مواردی که تعارض بین منابع مختلف قانون شناسایی شده باشد) .

پاسخ های واحد حسابرسی شونده

انعکاس پاسخ های دریافتی از واحد حسابرسی شونده در گزارش ، در راستای رعایت اصل تناقض بوده و ارائه یافته های حساس و مهم به شیوه ای است که انجام اقدامات اصلاحی نسبت به آنها را در کانون توجه تصمیم گیران برای اقدام قرار می دهد. این موارد شامل ، نکات مورد پذیرش و مورد توافق نسبت به واقعیات و رخداد های واحد حسابرسی شونده می باشد و به حصول اطمینان از اینکه ، آن رخداد ها و واقعیات بصورتی کامل ، دقیق ، و منصفانه (مطلوب) ارائه شده اند ، کمک می کند و می تواند بر حسب مورد در برگیرنده پاسخ های دریافتی از واحد حسابرسی شونده نسبت به موارد مواجه شده باشد که یا بصورت کلمه به کلمه و دقیق یا به شکل خلاصه شده ، در گزارش درج شود .

ارائه پیشنهادها و توصیه های مفید و راهگشا

اصول اساسی حسابرسی ، موضوع نیاز به گزارشات سازنده و راهگشا را مورد تأکید قرار می دهد. به این مفهوم که، گزارش حسابرسی می تواند بر حسب مورد شامل پیشنهاداتی سازمان یافته برای نیل به اصلاح امور و دستیابی به پیشرفت در واحد حسابرسی شونده باشد ، ولی نباید از آن چنان جزئیاتی برخوردار باشند که به بی طرفی حسابرس بخش عمومی صدمه زده و (در حسابرسی های بعدی) آن را تخریب کند.

تاریخ گزارش

گزارش حسابرسی ، زودتر از تاریخی که حسابرسان بخش عمومی شواهد حسابرسی مناسب و کافی را برای پشتیبانی از نظرات و نتایج بدست آمده جمع آوری کرده اند ، تاریخ گذاری نمی شود.

امضاء گزارش

گزارش حسابرسی توسط شخص با اختیار مناسب به عنوان نماینده مؤسسه عالی حسابرسی امضاء می‌شود. این شخص می‌تواند رئیس کل مؤسسه عالی حسابرسی، حسابرس مسئول با اختیارات مشخص، یا با امضای مشترک دو مأمور مسئول با تفویض اختیار لازم، باشد.

گزارشات با هدف اطمینان محدود

این رهنمود ها از منظر حسابرسی های با ارائه اطمینان معقول نوشته شده اند ، با وجود این ، با استثنائاتی ، می توانند بر حسب مورد و پس از جرح و تعدیل هائی برای بررسی های با هدف ارائه اطمینان محدود به کار برده شوند. همان طور که در بخش دامنه رسیدگی شرح داده شد ، در بررسی با هدف ارائه اطمینان محدود ، (با عبارت بندی مناسب در داخل کروشه ها بر حسب مورد) نتیجه گیری بطور معمول بدین شرح بیان می گردد :

"موردی که بتوانیم نتیجه بگیریم [اطلاعات مرتبط با موضوع مورد بررسی] از تمام جنبه های با اهمیت منطبق با [معیارهای معین] نیستند ، مشاهده نگردید."

بررسی های با هدف اطمینان محدود برای اظهار نظر وارائه نتیجه، نیاز به رسیدگی های کافی دارند - هر چند که این کار از میزان کارمورد نیاز برای نتیجه گیری با هدف اطمینان معقول کمتر باشد. با وجود این ، حسابرسان بخش عمومی ، باید ارزیابی کنند که آیا شواهد مناسب و کافی جمع آوری شده تا نتیجه اطمینان محدود قابل ارائه باشد یا خیر .

در شرایط و اوضاع ویژه ، وقتی کار حسابرسی رعایت با هدف اطمینان محدود بعنوان جزئی از حسابرسی صورت های مالی با هدف اطمینان معقول انجام می شود ، اطمینان محدود رعایتی ، به صورتی مجزا از اظهار نظر نسبت به صورت های مالی در گزارش حسابرسی درج شده و به طور روشن و دقیق بیان می شود.

یافته های فرعی (ضمنی)

حسابرسان بخش عمومی ممکن است در خلال انجام انواع دیگر حسابرسی ها ، با مواردی از عدم

رعایت مواجه شوند. هر چند که حسابرس بطور جدی به دنبال و در جستجوی وجود یا فقد شرایط ویژه‌ای نیست، اما برای گزارش یافته‌های ضمنی (فرعی) حاکی از عدم رعایت، انتظارات عمومی باید در تصمیم متخذه تأثیرگذار باشد. با وجود آنکه حسابرسان بخش عمومی ممکن است آن یافته‌ها را گزارش کنند، ولی این یافته‌ها خارج از حیطه و دامنه حسابرسی رعایت قرار دارند و مادامی که دامنه رسیدگی‌ها تجدید ارزیابی نشده و یافته‌های ضمنی و فرعی در محدوده حسابرسی رعایت در حال انجام لحاظ نشوند، حسابرس نسبت به وجود یا فقد یافته‌های فرعی (ضمنی) اطمینان معقول ارائه نخواهد کرد؛ هرچند که ممکن است بتواند حسب ضرورت و در شرایط موجود، نتیجه‌ای مبتنی بر اطمینان محدود، بیان کند. در هر صورت، وقتی چنان وضعیت هائی گزارش شوند، ضروری است که خواننده از سطح اطمینان مرتبط با اظهار نظر بر حسب مورد (معقول یا محدود) آگاه شود.

گزارشگری حسابرسی رعایت در ارتباط با حسابرسی صورت های مالی

در انجام حسابرسی رعایت در رابطه با حسابرسی صورت های مالی، نتیجه رعایت موارد قانونی، می‌تواند به عنوان نظر رعایتی، در گزارش حسابرس نسبت به صورت های مالی درج شود.

اظهار نظر های رعایتی تعدیل نشده

وقتی حسابرسان بخش عمومی نتیجه‌گیری می‌کنند که فعالیت‌ها، اطلاعات و معاملات مالی منعکس شده و مندرج در صورت های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، منطبق با قوانین و مقررات و اختیارات قانونی راهبران و تصمیم‌گیران واحد حسابرسی شونده می‌باشند، نظر تعدیل نشده ارائه می‌کنند.

اظهار نظر های تعدیل شده رعایتی

وقتی حسابرسان بخش عمومی نتیجه‌گیری می‌کنند که انحرافات با اهمیت رعایتی وجود دارد، باید اظهار نظر ی به یکی از این دو نحو ارائه کنند :

الف- مشروط (اگر انحرافات رعایتی مهم بوده، ولی فراگیر و رایج نباشند و یا؛ اگر حسابرسان بخش

عمومی ناتوان از جمع آوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی بوده و آثار احتمالی مهم، ولی فراگیر و رایج نباشند)، یا

ب- مردود (اگر انحرافات رعایتی با اهمیت بوده و فراگیر و رایج باشند).

وقتی حسابرسان بخش عمومی قادر نباشند که شواهد حسابرسی مناسب و کافی در ارتباط با رعایت مقررات و اختیارات جمع آوری کنند و آثار احتمالی آن با اهمیت بوده و فراگیر و رایج باشد، حسابرسان بخش عمومی نسبت به رعایت، عدم اظهار نظر ارائه می کنند.

وقتی اظهار نظر رعایتی تعدیل می شود، دلایل تعدیل در بندی با عنوان "مبانی تعدیل اظهار نظر" درج می گردد.

وقتی نظر رعایتی تعدیل می شود، حسابرسان بخش عمومی پیامدها و عواقب وسیع و گسترده آن را برای صورت های مالی به عنوان یک کل در مجموع، برای اظهار نظر مورد توجه قرار می دهند.

فرآیندهای پیگیری

اصول اساسی حسابرسی بر گزارشگری پیشنهادات و توصیه های سازنده و راهگشا و پیگیری های لازم نسبت به نحوه اصلاحات و اقدامات انجام شده مبتنی بر موارد ضعف گزارش شده، تأکید دارند. نیاز به پیگیری موارد عدم رعایت گزارش شده قبلی، حسب ماهیت هر عدم رعایت و شرایط خاص وقوع آن، تغییر می کند. این پیگیری شامل موارد مندرج در گزارشگری های رسمی ارائه شده به مرجع قانونگذاری و به واحد حسابرسی شونده، یا به دیگر اشخاص ذی ربط می گردد. فرایندهای پیگیری دیگر، می تواند گزارشات، بررسی های ارزیابی های داخلی انجام شده توسط واحد حسابرسی شونده یا دیگران، حسابرسی مجزای با هدف پیگیری آن موارد، همایش های برگزار شده برای یا بوسیله واحد حسابرسی شونده، را در برگیرد. بطور معمول، فرایندهای پیگیری، اجرای مؤثر عملیات و اقدامات اصلاحی را تسهیل نموده و به واحد حسابرسی شونده و استفاده کنندگان از گزارش و به حسابرسان بخش عمومی در برنامه ریزی حسابرسی های آتی، بازخورد مفید فراهم می کند. فرایندهای پیگیری ممکن است در احکام و اختیارات قانونی مؤسسه عالی حسابرسی، بیان شده باشد.

رهنمودهای بیشتر برای حسابرسان بخش عمومی در ساختار دیوان محاسبات

بسته به حیطه صلاحیت و اختیارات قانونی داده شده به مؤسسه عالی حسابرسی که به شکل ساختار دیوان محاسبات انجام وظیفه می کنند، آن مؤسسات می توانند از قدرت اعمال قضاوت، صدور رای و اعمال قانون نسبت به امور محاسباتی و اشخاص مسئول مثل حسابداران و مدیران برخوردار باشند.

انجام حسابرسی در دیوان محاسبات

علاوه بر انجام حسابرسی های رعایت نسبت به صورتهای مالی / صورتحسابهای دریافت و پرداخت یک دستگاه دولتی خاص یا بودجه کل کشور، حسابرسان بخش عمومی در محیط دیوان محاسباتی موارد زیر را هم انجام می دهند:

الف- اطمینان معقول به دست می آورند که اطلاعات ارائه شده در یک صورتحساب دریافت و پرداخت دولتی، در معاملات مرتبط با آن ها آیا از تمام جنبه های با اهمیت در انطباق با مجوز ها و اختیارات قانونی مرتبط با آن ها هستند یا خیر

ب- تعیین می کنند که آیا از تمام جنبه های با اهمیت، بودجه کل کشور با رعایت قوانین و مقررات مرتبط اجرا شده و با صورت حساب دریافت و پرداخت دستگاه دولتی خاص، انطباق دارد یا خیر، و

ج- گزارش یافته ها به اشخاص ذی ربط

وضعیت خاص صلاحیت قانونی دیوان که در بالا شرح داده شد، نیاز به توجه بیشتر حسابرسان بخش عمومی را در موقع برنامه ریزی و انجام حسابرسی های رعایت در دیوان محاسبات طلب می کند. این موارد می توانند به شرح زیر باشند:

الف- شناسائی اشخاص مسئول اقدامات عدم رعایت به علت الزامات قانونی بالقوه، که رأی دیوان محاسبات می تواند بر علیه آن اشخاص صادر شود. کارکنان بخش دولتی ممکن است شخصاً متعهد زیان و ضرر وارده به وجوه دولتی باشند که رأی دیوان می تواند به جبران تمام مبلغ در هر مورد از ضرر و زیان وارده توسط آن اشخاص باشد.

ب- توجه به حقوق ناشی از مرور زمان، انجام اقدامات لازم برای تشخیص انقطاع مرور زمان نسبت به

تعهدات و مسئولیت های شخصی و دوره زمانی کامل مسئولیت کارکنان دولتی

ج- تشخیص مسئولیت شخصی نسبت به عدم رعایت های ناشی از اعمال خلاف قانون (مشکوک به تقلب) ، با تاکید این نکته که برای هر مورد از اقدامات خلاف قانون نیاز، به اجرای روش های حسابرسی اضافی وجود دارد.

د- تماس با دادستان و پلیس حسب مورد، در مراحل شناخت واحد حسابرسی شونده و محیط آن ، ارزیابی ریسک عدم رعایت در صورت برخورد و مواجهه با موارد عدم رعایت حاکی از تقلب ، و گزارش آن ها. ه- بررسی نیاز به کنترل کیفیت در سطوح بیشتر ، و یا اعمال روش های رسیدگی با تشریفات قانونی بیشتر و- انجام پرس و جو به صورت مکتوب (در مقابل پرس و جوهای شفاهی)

ز- اطمینان یافتن از اینکه مستند سازی حسابرسی منطبق است با قواعد ناظر بر جمع آوری شواهد ح- برقراری ارتباطات در شکل و شیوه بسیار قانونی

ط- لحاظ نمودن معیارها و ضوابط مشخص و روشن در گزارش حسابرسی ، که برای متعهد و ملزم نمودن کارکنان دولتی نسبت به استرداد یا جبران مبالغ احتمالی ذی مدخل، ملاک سنجش قرار می گیرند. ی- بررسی و توجه به مناسب ترین شکل نتیجه گیری شامل، توصیه ها و پیشنهادات، تعیین خسارت ها، احکام دادگاهی مربوط به تبرئه قانونی در مقابل ایفای مسئولیت ها یا تعیین قانونی میزان بدهی ها .

اعلام عدم رعایت ها و اعمال قانون

حسابرسان بخش عمومی در مؤسسات عالی حسابرسی با ساختار دیوان محاسبات، ادعاها و اتهامات رعایتی را که ممکن است منجر به اقدام قانونی، خسارت خواهی، یا دادرسی و پیگرد کیفری شود به مقام رسمی و قانونی دارای اختیار قضاوت (قاضی)، وکیل، محکمه یا بخش ذیربط و مسئول رسیدگی و اتخاذ تصمیم (صدور حکم) اعلام می نمایند. دیوان محاسبات علاوه بر آن، اظهار نظرهای عمومی تر و کلی تر یا با ماهیت صرفاً اطلاع رسانی را از نتایج کار حسابرسی، به مسئولین واحد حسابرسی شونده منتقل می کند.

فرایندهای اجرائی

در مؤسسات عالی حسابرسی به صورت دیوان محاسبات، کارهای انجام شده می‌تواند شامل مراحل متعددی باشد، از قبیل: حسابرسی، رهنمودها و تذکرات، و صدور حکم قانونی (اداری).

بعضی از مؤسسات عالی حسابرسی که با ساختار دیوان محاسبات فعالیت می‌کنند، از فرایند حسابرسی همان‌گونه که در این رهنمودها بیان شده، تبعیت می‌کنند. با وجود این، باتبعیت از عوامل برنامه‌ریزی، اجراء و جمع‌آوری شواهد می‌توانند موضوعات ویژه دیگری را هم بررسی کنند که فرایندهای رهنمودی و تذکری و یا محاکمه و دادرسی قانونی و نهائی از آن جمله هستند.

مرجع رسمی و قانونی دارای اختیار قضاوت (قاضی) یا وکیل، با تشکیل پرونده با هدف جمع‌آوری شواهد کافی در رابطه با گناهکاری (تقصیر)، یا بی‌گناهی کارمند دولتی بر حسب ادعای مطروحه بر علیه‌اش دادرسی قانونی را انجام می‌دهد.

در بعضی از مؤسسات عالی حسابرسی که با ساختار دیوان محاسبات فعالیت می‌کنند، حساب‌رسان می‌توانند در نقش شبیه به قضات عمل کنند، و قانوناً از اقتدار و صلاحیت حسابرسی و صدور رای و حکم نسبت به ادعاها، برخوردار می‌باشند. در این موارد، مرحله جمع‌آوری اطلاعات نسبت به ادعای مطروحه بعنوان رهنمودهای لازم برای اجرای دادرسی، جزء لاینفک مرحله برنامه‌ریزی، رسیدگی و جمع‌آوری شواهد می‌باشد؛ و بدین ترتیب، حسابرسی طوری برنامه‌ریزی می‌شود که بتواند تمام این مراحل را پوشش دهد.

سخنران رئیس کل دیوان محاسبات کشور
دکتر عبدالرؤف رحمانی فضلی

آنچه که ما به عنوان حقوق بشر از آن یاد می‌کنیم، همان مبانی است که پیامبر اکرم (ص) به آن اشاره داشتند. قوی‌ترین اندیشه‌ها و تفکرات در قرآن و سیره معصومین وجود دارد. داشتن چنین سیره‌ها، اندیشه‌ها و الگوهای ما را اغنا و از سایر جهان بینی‌ها، الگوها و اندیشه‌ها بی‌نیاز ساخته و بدان مباحثات می‌کنیم.

استاندارد بین المللی موسسات عالی حسابرسی استاندارد شماره ۱۵۳۰ «نمونه گیری در حسابرسی»

مترجم: ابوالفضل یوسف نژاد/رئیس اداره دوم حسابرسی و بازبینی فنی

بخش اول

استانداردهای بین المللی موسسات عالی حسابرسی (ISSAIs) دارای دو بخش است:

بخش اول انطباق استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISA) با حسابرسی بخش عمومی و کاربرد استانداردهای مزبور را در بخش عمومی تشریح می کند. این انطباق توسط سازمان اینتوسای به تدریج انجام و در کنگره سه سالانه سازمان مذکور (اینکوسای) به تصویب رسیده و جهت اجرا به موسسات عالی حسابرسی عضو سازمان اینتوسای در پهنه جغرافیای جهانی ابلاغ شده است.

بخش دوم این مجموعه نیز به اصل استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISA) اختصاص دارد که این استانداردها توسط هیأت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) تهیه و توسط فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) که مرجعی عالی تر از هیأت پیش گفته می باشد، به تصویب رسیده و ابلاغ شده است.

استاندارد پیش رو، تحت عنوان «نمونه گیری حسابرسی» با رویکرد پیش گفته تهیه و تنظیم و ارائه شده است. بخش اول در ارتباط با انطباق استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰ با عنوان «نمونه گیری در حسابرسی» با حسابرسی بخش عمومی می باشد که عصاره تلاش اینتوسای در به کارگیری استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰ در بخش عمومی می باشد که تحت عنوان استاندارد بین المللی موسسات عالی حسابرسی شماره ۱۵۳۰ (ISSAI#۱۵۳۰) نام گذاری شده است.

در بخش دوم نیز مشروح استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰ (ISA#۵۳۰) تحت عنوان «نمونه گیری در حسابرسی» مصوب IFAC ارائه شده است.

بخش اول

مقدمه

این استاندارد، رهنمودی تکمیلی در خصوص استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰ (نمونه گیری در حسابرسی) فراهم می کند. این استاندارد با لحاظ استانداردهای بین المللی حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. استاندارد شماره ۵۳۰ برای حسابرسی صورتهای مالی مربوط به دوره مالی تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ به بعد لازم الاجرا است.

آشنایی با این استاندارد

استاندارد شماره ۵۳۰ زمانی کاربرد دارد که حسابرس تصمیم به استفاده از روش نمونه گیری در جریان اجرای روشهای حسابرسی گرفته باشد. و با کاربرد نمونه گیری آماری و غیر آماری در حین طراحی و انتخاب نمونه حسابرسی و اجرای آزمون کنترلها و آزمون های محتوا^۱ و نهایتاً ارزیابی نتایج حاصل از نمونه گیری سروکار دارد.

استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰، استاندارد شماره ۵۰۰ را تکمیل می کند. این استاندارد مسئولیت های حسابرس را در ارتباط با طراحی و اجرای روشهای حسابرسی بیان می کند که حسابرس بتواند با کسب شواهد مناسب حسابرسی، نتایج معقولی بدست آورد و براساس نتایج حاصله بتواند اظهار نظر حسابرسی نماید. استاندارد شماره ۵۰۰ رهنمودهایی در زمینه روش های قابل دسترس حسابرس و انتخاب اقلام نمونه برای آزمون ارائه می کند که یکی از این ابزارها، نمونه گیری است.

کاربرد استاندارد حسابرسی بین المللی ۵۳۰ در حسابرسی بخش عمومی

پاراگراف ۲. استاندارد ۵۳۰ برای حسابرسی صورتهای مالی دستگاه های اجرایی بخش عمومی قابلیت کاربرد دارد.

ملاحظات کلی

پاراگراف ۳. اهداف حسابرسی مالی در بخش عمومی اغلب فراتر از اظهار نظرهای مرسوم مبنی بر

اینکه صورتهای مالی از همه جوانب با اهمیت، منطبق با استانداردهای گزارشگری مالی تهیه و ارائه شده می باشد. صلاحیت های حسابرسی، الزامات حاکم بر مؤسسات بخش عمومی، برخاسته از قوانین، مقررات، بخشنامه ها، خط مشی ها و مصوبات دولتی می تواند اهداف بیشتری را متصور نماید. این اهداف اضافی ممکن است شامل مسئولیت های حسابرسی و گزارشگری نیز باشد. مثلاً گزارش اینکه آیا حسابرسان بخش عمومی مواردی از انحراف عملکرد مسئولان در ارتباط با پاسخگویی و بودجه یافته اند یا نه. و یا گزارش در خصوص اثربخشی کنترل های داخلی. در نتیجه، کاربرد نمونه گیری توسط حسابرس نیز می تواند متأثر از این مسائل باشد. حسابرسان ممکن است ابزار نمونه گیری را در کنار وظیفه اظهار نظر بر روی صورت های مالی، در ارتباط با مسئولیت های یادشده نیز مورد استفاده قرار دهد.

پاراگراف ۴. کاربرد نمونه گیری در آزمون رعایت الزامات قانونی توسط مسئولان، مشابه سایر موارد کاربرد آن در حسابرسی بخش عمومی می باشد که در آن حسابرسان:

● طراحی نمونه و پارامترهای حسابرسی شامل اهمیت، سطح اطمینان مطلوب و روش انتخاب نمونه را مشخص می نمایند

● روشهای حسابرسی مناسب را روی هریک از اقلام انتخاب شده، اعمال می کنند

● ماهیت و علل انحراف و عدم مطابقت با قوانین و مقررات را بررسی می نمایند

● نتایج را مورد ارزیابی قرار می دهند، از جمله اینکه اگر نمونه حسابرسی با استفاده از روشهای آماری انتخاب شده باشد، نتایج حاصله را در جامعه آماری مورد توجه قرار می دهند.

طراحی نمونه، اندازه و انتخاب اقلام برای آزمون

پاراگراف ۵. در طراحی یک نمونه حسابرسی، موضوع الزام پاراگراف ششم این استاندارد، حسابرسان بخش عمومی مسئولیت های بیشتری براساس وظایف قانونی خود دارند و این موضوع در پاراگراف فوق (پاراگراف ۳) بیان شده است. در چنین شرایطی، حسابرسان بخش عمومی می توانند سطوح متفاوتی از پارامترها و عوامل را تعیین نمایند؛ از جمله سطح اهمیت و سطح اطمینان بالاتر، و این اهمیت می تواند اندازه نمونه انتخابی را تحت تأثیر قرار دهد. حسابرسان بخش عمومی اغلب از نمونه گیری برای آزمون اثربخشی کنترل های داخلی و آزمون های محتوا رعایت الزامات قانونی استفاده می نمایند. حسابرسان موصوف ممکن است نمونه های مجزایی طراحی نمایند. برای آزمون جداگانه کنترل های داخلی و رعایت الزامات لازم

الاتباع و یا حتی با طراحی یک نمونه، هردو موضوع را مورد آزمون قرار دهند. برای مثال، یک نمونه از پرداخت ها می تواند هم برای آزمون وضعیت کنترل های موجود در فرآیند هزینه کرد و هم برای آزمون رعایت الزامات قانونی مورد استفاده قرار گیرد.

پاراگراف ۶. توجه به ضرورت نمونه گیری از اطلاعات غیرمالی، در میان حسابرسان بخش عمومی بیشتر از حسابرسان بخش خصوصی است. به دلیل اهداف گسترده تر بخش عمومی، از قبیل آزمون رعایت قوانین و مقررات و بررسی اطلاعات غیرمالی مندرج در صورت های مالی، حسابرسان بخش عمومی به این موضوع توجه دارند که آیا نمونه گیری در آزمون اطلاعات غیرمالی مندرج در صورت های مالی مفید خواهد بود یا خیر؟. برای مثال، اگر در صورت های مالی یک بیمارستان دولتی از تعداد بیماران مداوا شده برای محاسبه شاخص های بااهمیت عملکردی استفاده شود (شاخص هایی چون بهای تمام شده هر بیمار)، حسابرسان بخش عمومی می توانند از نمونه گیری برای آزمون صحت و کامل بودن تعداد بیماران گزارش شده استفاده نمایند.

پاراگراف ۷. ممکن است حسابرسان بخش عمومی موظف باشند راجع به اطلاعات بیشتری درباره نمونه گیری حسابرسی گزارش نمایند. در این صورت، حسابرسان باید روشهای نمونه گیری مورد استفاده را در گزارش تهیه شده قید نمایند و نیز باید متذکر شوند آیا نتایج نمونه قابل تعمیم به کل جامعه می باشد یا نه. و در صورت امکان تعمیم، نتیجه آن را در گزارش بیاورند. حسابرسان بخش عمومی می توانند الزامات اشاره شده را حین تصمیم گیری درخصوص کاربرد رویکرد آماری یا غیر آماری مورد ملاحظه قرار دهند. پاراگراف ۸. رهنمود تعیین سطح اهمیت برای حسابرسان بخش عمومی در استاندارد ۱۳۲۰ در دسترس می باشد.

ماهیت و علت انحراف، اشتباه یا تحریف

پاراگراف ۹. در زمان تحلیل انحرافات و اشتباهات یا تحریفات شناسایی شده که در پاراگراف ۱۷A این استاندارد بیان شد، حسابرسان بخش عمومی این موضوع را مورد توجه قرار می دهند که ممکن است دامنه مسئولیت حسابرسی و گزارشگری آنها فساد و تقلب را نیز در بر گیرد. استاندارد ۱۲۴۰ در ارتباط با فساد و تقلب اطلاعات تکمیلی بیشتری فراهم می نماید.

تعمیم اشتباهات یا تحریفات

پاراگراف ۱۰. در یک آزمون محتوا، تعمیم صریح و شفاف اشتباهات یا تحریفات به جامعه ضروری است. پاراگراف A ۲۰ این استاندارد بیان می دارد که برای آزمون های کنترل، تعمیم صریحی از انحرافات لازم نیست. زیرا ضریب انحراف نمونه هم به کل جامعه قابل تعمیم است. هنگام نمونه گیری برای آزمون های کنترل، حسابرسان بخش عمومی ممکن است لازم باشد که ضریب انحراف را به جامعه تعمیم دهند و نیز نتایج نمونه را وفق پاراگراف هفت (۷) فوق الذکر گزارش نمایند. در برخی محیط های حسابرسی نظیر دیوان محاسبات برخی کشورها، ممکن است لازم باشد توضیح در خصوص ضریب انحراف، ضعف کنترل های داخلی یا عدم رعایت قوانین و مقررات نیز در گزارشگری مورد توجه قرار گیرد.

ارزیابی نتایج نمونه گیری

پاراگراف ۱۱. علاوه بر رهنمود پاراگراف A ۲۳، حسابرسان بخش عمومی مسئولیت های ناشی از صلاحیت و اختیارات قانونی خود را در مواردی که مدیریت دستگاه اجرایی پاسخ و توضیح کافی برای انحراف از مقررات قانونی و اشتباهات یا تحریفات ندارد، مورد توجه قرار می دهند. برای مثال حسابرسان بخش عمومی در محیط یک دیوان محاسبات، ممکن است لازم باشد بررسی بیشتری نسبت به دلایل فقدان اطلاعات بعمل آورند و مسئول آن را شناسایی نمایند.

پاراگراف ۱۲. علاوه بر رهنمود پاراگراف A ۲۳، حسابرسان بخش عمومی هرگونه مسئولیت اضافی در گزارش اثربخشی کنترل های داخلی و عدم رعایت قوانین و مقررات را مورد توجه قرار می دهند.

بخش دوم

استاندارد بین المللی حسابرسی شماره ۵۳۰: «نمونه گیری حسابرسی»

مقدمه

دامنه شمول این استاندارد

۱. این استاندارد وقتی کاربرد پیدا می کند که حسابرس تصمیم به استفاده از نمونه گیری در اجرای حسابرسی گرفته باشد. با کاربرد روشهای آماری و غیر آماری حسابرس به طراحی و انتخاب نمونه حسابرسی،

اجرای آزمون کنترل ها و آزمون های محتوا و ارزیابی نتایج حاصل از نمونه ها می پردازد.

۲. این استاندارد، استاندارد شماره ۵۰۰ را تکمیل می کند. استاندارد اخیر با مسئولیت های حسابرس درباره طراحی و اجرای روشهای حسابرسی برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسبی که مبنای قابل اتکایی برای نتیجه گیری معقول و براساس آن، ارائه اظهارنظر حسابرسی باشد، سروکار دارد. استاندارد شماره ۵۰۰ رهنمودهایی درخصوص روش های در دسترس حسابرس برای انتخاب اقلام آزمون فراهم می کند که یکی از این ابزارها، نمونه گیری در فرآیند حسابرسی است.

تاریخ اجرای این استاندارد

۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی ای که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ شروع می شود، کاربرد دارد.

هدف

۴. هدف حسابرس از کاربرد نمونه گیری در حسابرسی، این است که مبنای معقولی برای حسابرس فراهم کند تا نتایج معقولی درباره جامعه هدفی که نمونه از آن جامعه انتخاب شده، بدست آید.

تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs)، مورد استفاده قرار گرفته و معانی به شرح ذیل دارند:

- (a) نمونه گیری - کاربرد روشهای حسابرسی برای اقلام کمتر از ۱۰۰٪ جامعه هدف حسابرسی به گونه ای که همه اقلام درون نمونه، شانس انتخاب یکسانی داشته، به نحوی که حسابرس بتواند براساس نمونه معقول منتخب، نتیجه گیری مناسبی در ارتباط با کل جامعه هدف داشته باشد:
- (b) جامعه - کل مجموعه داده هایی که نمونه از آن انتخاب می شود و حسابرس درصدد است با انجام نمونه گیری، در مورد آن نتیجه گیری کند.
- (c) ریسک نمونه گیری - ریسک تفاوت محتمل میان نتیجه گیری حسابرس براساس اعمال روشهای

حسابرسی روی نمونه منتخب با نتیجه گیری حسابرس براساس اعمال روش های حسابرسی روی کل جامعه هدف. ریسک نمونه گیری ممکن است به دو نوع نتیجه اشتباه منتهی شود:

(i) در نتیجه اعمال آزمون کنترل ها، کنترل ها اثربخش تر از واقع می نمایند. یا در صورت اعمال آزمون محتوا، چنین می نماید که اشتباه یا تحریف با اهمیتی وجود ندارد، حال آنکه وجود دارد. حسابرس ابتدا نگران این نوع نتیجه گیری اشتباه است، زیرا کارایی حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده و به اظهار نظر نامناسب توسط حسابرس منتهی می شود.

(ii) در صورت اعمال آزمون کنترلی، اثربخشی کنترل ها کمتر از واقعیت موجود می نماید. یا در صورت اعمال آزمون محتوا، برخلاف واقعیت موجود، چنین می نماید که اشتباه یا تحریف با اهمیت وجود دارد. این نوع نتیجه گیری اشتباه، کارایی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد. زیرا معمولاً کار مضاعفی می طلبد تا اثبات شود نتایج اولیه ناصحیح بوده اند.

(d) ریسک غیر مرتبط با نمونه گیری - ریسکی که حسابرس به هر دلیل غیر مرتبط با نمونه گیری، به یک نتیجه گیری اشتباه می رسد. (به پاراگراف A۱ مراجعه شود)

(e) اشتباه غیر معمول - انحراف یا تحریفی که به نحو آشکاری معرف و نماینده اظهارات غلط و انحرافات موجود در یک جامعه نمی باشد.

(f) واحد نمونه گیری - اقلام منفرد تشکیل دهنده یک جامعه (به پاراگراف A۲ مراجعه شود)

(g) نمونه گیری آماری - رویکردی در نمونه گیری که مشخصات زیر را دارد:

(i) انتخاب تصادفی اقلام نمونه

(ii) استفاده از تئوری احتمالات برای ارزشیابی نمونه نتایج، از جمله اندازه گیری ریسک نمونه گیری هر رویکرد نمونه گیری که فاقد ویژگی های (i) و (ii) باشد، نمونه گیری غیر آماری محسوب می شود.

(h) طبقه بندی - فرآیند تقسیم جامعه به جوامع فرعی، که هر کدام گروهی از واحدهای نمونه گیری

است که ویژگی های مشابهی دارند (اغلب ارزش پولی مشابه دارند):

(i) اشتباه یا تحریف قابل تحمل - مقدار پولی که توسط حسابرس تعیین می شود و حسابرس به دنبال

به دست آوردن سطح مناسبی از اطمینان است که اشتباه یا تحریف واقعی موجود در جامعه، از آن مقدار پول تعیین شده توسط وی تجاوز نکند.

(j) ضریب انحراف قابل تحمل - میزان انحراف از روشهای کنترل داخلی توصیه شده توسط حسابرس که در رابطه با آن، حسابرس به دنبال به دست آوردن سطح مناسبی از اطمینان است که ضریب واقعی انحراف در جامعه از ضریب انحراف تعیین شده توسط وی تجاوز نکند. (درمورد آزمون کنترلها)

الزامات

- طراحی نمونه ، حجم و انتخاب اقلام برای آزمون
۶. هنگام طراحی نمونه حسابرسی ، حسابرس باید هدف از روش حسابرسی و ویژگی های جمعیتی را که از آن نمونه گرفته است ، مورد توجه قرار دهد. (به پاراگراف A۴-A۹ مراجعه شود)
۷. حسابرس باید حجم نمونه ای را انتخاب نماید که خطر نمونه گیری را تا سطح مشخص قابل قبولی کاهش دهد. (به پاراگراف A۱۰-A۱۱ مراجعه شود)
۸. حسابرس باید اقلامی را برای نمونه به گونه ای انتخاب کند که هر واحد نمونه گیری در جامعه شانس انتخاب داشته باشد. (به پاراگراف A۱۲-A۱۳ مراجعه شود)

انجام روشهای حسابرسی

۹. حسابرس باید روشهای حسابرسی را متناسب با هدف، روی هر یک از اقلام انتخاب شده انجام دهد.
۱۰. اگر روش حسابرسی قابل انطباق با مورد انتخاب شده نباشد ، حسابرس باید آن روش را روی یک مورد جایگزین انجام دهد. (به پاراگراف A۱۴ مراجعه شود)
۱۱. اگر حسابرس نتواند روش های حسابرسی طراحی شده، و یا روش های جایگزین مناسب را در خصوص یک مورد انتخاب شده به کار گیرد، باید با آن مورد به عنوان انحراف از کنترل تجویز شده، در مورد آزمون کنترلها، و یا اشتباه یا تحریف ، در مورد آزمون محتوا برخورد نماید. (به پاراگراف A۱۵-A۱۶ مراجعه شود)

ماهیت و علت انحرافات و تحریفات

۱۲. حسابرس باید ماهیت و علت هر گونه انحراف و یا اشتباهات یا تحریفات شناسایی شده را بررسی و اثر احتمالی آنها را بر هدف روش حسابرسی و دیگر حوزه های حسابرسی ارزیابی نماید. (به پاراگراف A۱۷

مراجعه شود)

۱۳. در شرایط بسیار نادر که حسابرس اشتباه یا تحریف یا انحراف کشف شده ای را در یک نمونه ناهنجار تلقی می نماید ، حسابرس باید به درجه بالایی از اطمینان برسد که چنین اشتباه یا تحریف و یا انحرافی معرف و نماینده جامعه نیست.
۱۴. حسابرس با انجام روشهای حسابرسی اضافی و بمنظور کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، باید به درجه ای از یقین برسد که آن اشتباه یا تحریف یا انحراف بر باقی مانده جامعه تاثیر نمی گذارد.
۱۵. برای آزمون محتوا ، حسابرس باید اشتباه یا تحریف یافته شده در نمونه را به جامعه تعمیم دهد. (به پاراگراف A۲۱-A۲۲ مراجعه شود)

ارزیابی نتایج نمونه گیری در حسابرسی

۱۶. حسابرس باید ارزیابی کند:

- (a) نتایج نمونه (به پاراگراف A۲۱-A۲۲ مراجعه شود)؛ و
- (b) این که آیا استفاده از نمونه حسابرسی پایه معقولی برای نتیجه گیری در مورد جامعه مورد آزمون فراهم آورده است. (به پاراگراف A۲۳ مراجعه شود)

کاربرد و سایر مطالب توضیحی

تعاریف

ریسک غیرنمونه گیری (به پاراگراف d)۵ (مراجعه شود)

A۱. نمونه هایی از خطر غیر نمونه گیری، استفاده از روشهای حسابرسی نامناسب یا تفسیر اشتباه از شواهد حسابرسی و عدم موفقیت در تشخیص اشتباه یا تحریف یا انحراف را شامل می شود.

واحد نمونه گیری (به پاراگراف f)۵ (مراجعه شود)

A۲. واحد های نمونه گیری ممکن است اقلام فیزیکی باشند (مثل چک های فهرست شده در اوراق واریزی ، ثبت های بستانکاری در صورتحساب های بانکی ، فاکتورهای فروش یا مانده های بدهکاران) و یا واحدهای پولی.

اشتباه یا تحریف قابل اغماض (به پاراگراف ۵ (i) مراجعه شود)

A۳. هنگام طراحی یک نمونه، حسابرس اشتباه یا تحریف قابل اغماض را مشخص می‌نماید. به منظور مقابله با این خطر که مجموعه‌ای از اشتباهات یا تحریفات غیرمهم و جداگانه ممکن است منجر به صورت‌های مالی حاوی اشتباه یا تحریف بااهمیت شده و حاشیه‌ای برای اشتباهات یا تحریفات نیافته احتمالی فراهم نماید. اشتباه یا تحریف قابل تحمل، عبارتست از استفاده از سطح اهمیت عملکردی، همانطور که در استاندارد شماره ۳۲۰ به روش نمونه‌گیری خاص تعریف شده است. اشتباه یا تحریف قابل تحمل ممکن است همان مقدار اهمیت عملکردی و یا مقدار کمتر از آن باشد.

طراحی نمونه، حجم و انتخاب اقلام برای آزمون

طراحی نمونه (به پاراگراف ۶ مراجعه شود)

A۴. نمونه‌گیری حسابرسی، حسابرس را قادر می‌سازد تا در مورد برخی از خصوصیات اقلام انتخاب شده، شواهد حسابرسی به دست آورده و شواهد بدست آمده را ارزیابی کند تا بتواند در مورد جامعه‌ای که از آن نمونه گرفته، نتیجه‌گیری نماید.

A۵. هنگام طراحی نمونه حسابرسی، ملاحظات حسابرس عبارتند از هدف مورد نظر و ترکیبی از روشهای حسابرسی برای نیل به این هدف، به بهترین نحو. توجه به ماهیت شواهد حسابرسی و انحراف ممکن یا شرایط اشتباه یا تحریف یا خصوصیات دیگر مربوط به شواهد حسابرسی، به حسابرس در تعریف آنچه یک انحراف یا اشتباه یا تحریف را تشکیل می‌دهد، و نیز در انتخاب جامعه برای نمونه‌گیری کمک می‌نماید. در راستای الزامات پاراگراف دهم استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰ (ISA ۵۰۰)، حسابرس درحین نمونه‌گیری حسابرسی، روشهای حسابرسی را اجرا می‌نماید تا شواهدی به دست آورد مبنی بر اینکه جامعه‌ای که از آن نمونه گرفته، کامل است.

A۶. توجه حسابرس به هدف روش حسابرسی، همانطور که در پاراگراف ۶ الزام می‌شود، شامل درک روشنی است از آنچه که یک انحراف یا اشتباه یا تحریف را تشکیل می‌دهد، به طوری که بررسی انحرافات یا تعمیم تحریفات، همه شرایط مربوط به هدف روش حسابرسی را دربر می‌گیرد. برای مثال، در آزمون محتوای مربوط به وجود حسابهای دریافتنی، مانند تایید پرداخت‌های انجام شده توسط مشتری قبل از

تاریخ تأییدیه، اما مدت کوتاهی پس از آن تاریخ، بعنوان یک اشتباه یا تحریف تلقی نمی شوند. همچنین، یک اشتباه بین حساب های مشتری، بر مانده کل حسابهای دریافتنی تاثیر نمی گذارد، لذا ممکن است مناسب نباشد که آن را در ارزیابی نتایج نمونه ای این روش حسابرسی خاص بعنوان اشتباه یا تحریف در نظر گرفت، اگرچه ممکن است اثر مهمی روی دیگر حوزه های حسابرسی، مانند ارزیابی خطر تقلب یا کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول نداشته باشد.

A۷. در توجه به ویژگی های جامعه برای آزمون های کنترل، حسابرس بر اساس شناخت خود از کنترل های مربوطه و یا بر اساس بررسی تعداد کمی از اقلام جامعه، میزان انحراف مورد انتظار را ارزیابی می نماید. این ارزیابی به منظور طراحی نمونه حسابرسی و تعیین حجم نمونه انجام می شود. برای مثال، اگر میزان انحراف مورد انتظار به طرز غیر قابل قبولی بالاست، معمولاً حسابرس برای انجام آزمون های کنترل تصمیم گیری نمی کند. به طور مشابه، برای آزمون محتوا^۲، حسابرس اشتباه یا تحریف مورد انتظار در جامعه را ارزیابی می نماید. اگر اشتباه یا تحریف مورد انتظار بالا باشد، حین انجام آزمون محتوا، رسیدگی با استفاده از حجم بزرگ نمونه مناسب می باشد.

A۸. با توجه به ویژگی های جامعه ای که از آن نمونه گرفته می شود، حسابرس ممکن است طبقه بندی یا انتخاب براساس ارزش وزنی را مناسب تشخیص دهد. پیوست ۱ توضیح بیشتری در مورد طبقه بندی و انتخاب براساس ارزش وزنی ارائه می نماید.

A۹. تصمیم برای استفاده از روش نمونه گیری آماری و یا غیر آماری برای قضاوت حسابرس با اهمیت است. به هر تقدیر، حجم نمونه معیار معتبری برای تمییز میان روش های آماری و غیر آماری نمیباشد. حجم نمونه (به پاراگراف ۷ مراجعه شود)

A۱۰. سطح ریسک نمونه گیری که حسابرس حاضر به پذیرش می باشد، بر حجم نمونه مورد نیاز تأثیر می گذارد. هرچه خطری که حسابرس حاضر به پذیرش آن است کمتر باشد، به همان نسبت حجم نمونه بزرگتری لازم است.

A۱۱. حجم نمونه را می توان با استفاده از فرمول مبتنی بر آمار یا از طریق قضاوت حرفه ای مشخص نمود. ضائیم ۲ و ۳ تاثیراتی را که عوامل مختلف به طور معمول روی تعیین اندازه نمونه دارند، نشان می دهند. هنگامی که شرایط مشابه اند، تاثیر عوامل بر حجم نمونه، از قبیل تاثیرات شناسایی شده در ضائیم

۲ و ۳ مشابه خواهد بود ، صرفنظر از اینکه روش های آماری و غیر آماری انتخاب شده باشد.

انتخاب اقلام برای آزمون (به پاراگراف ۸ مراجعه شود)

A۱۲. با نمونه گیری آماری ، اقلام نمونه به روشی انتخاب می شوند که هر واحد نمونه گیری ، احتمال معینی برای انتخاب شدن دارد. با نمونه گیری غیر آماری ، قضاوت برای انتخاب نمونه مورد استفاده قرار می گیرد. از آنجا که هدف نمونه گیری، فراهم نمودن مبنایی منطقی است برای حسابرس، به منظور نتیجه گیری در مورد جامعه ای که از آن نمونه انتخاب شده، بنابراین، مهم است که حسابرس با انتخاب اقلام نمونه با ویژگی های معمول جامعه، نمونه معرفی را انتخاب کند که جانبدارانه و منحرف نباشد.

A۱۳. روشهای اصلی انتخاب نمونه ها با استفاده از انتخاب تصادفی، انتخاب منظم و انتخاب اتفاقی انجام می گیرند. هر کدام از این روش ها در پیوست ۴ بحث می شود.

انجام روشهای حسابرسی (به پاراگراف ۱۱-۱۰ مراجعه شود)

A۱۴. یک مثال برای زمانی که لازم است مراحل روی یک مورد جایگزینی انجام شود، وقتی است که برای آزمون مدارک دستور پرداخت، یک چک بی اعتبار انتخاب شده باشد. اگر حسابرس اِقناع شده که چک به درستی بی اعتبار و ابطال شده، به طوری که انحرافی در کار وجود نداشته، جایگزینی مناسب انتخاب و مورد بررسی قرار می گیرد.

A۱۵. یک مثال برای زمانی که حسابرس قادر به استفاده از روشهای حسابرسی طراحی شده در مورد یک آیتم انتخاب شده نیست، وقتی است که مستندات مربوط به آن آیتم مفقود شده باشد.

A۱۶. بررسی رسیدهای نقدی به همراه مدارک منابع آنها و نیز مواردی که بناست با رسیدهای مورد نظر تسویه حساب شوند، می تواند یک نمونه روش جایگزین مناسب باشد، البته زمانی که هیچ پاسخی برای درخواست تاییدیه مثبت دریافت نشود.

ماهیت و علل انحراف و اشتباه یا تحریف (به پاراگراف ۱۲ مراجعه شود)

A۱۷. در تجزیه و تحلیل انحرافات و اشتباهات یا تحریفات کشف شده ، حسابرس ممکن است مشاهده نماید که بسیاری از آنها ویژگی مشترک دارند، مثل نوع معامله ، محل ، خط تولید و یا زمان تولید

محصول. در چنین شرایطی، حسابرس می تواند تصمیم به شناسایی همه اقلام جامعه ای که ویژگی مشترکی دارند، گرفته و روشهای حسابرسی را به این اقلام گسترش دهد. علاوه بر این، چنین اشتباهات یا تحریفات و یا انحرافات می ممکن است عمدی بوده، و ممکن است نشانه تقلب باشد.

تعمیم اشتباهات و یا تحریفات (به پاراگراف ۱۴ مراجعه شود)

A۱۸۰ حسابرس موظف است اشتباهات یا تحریفات را به جامعه تعمیم دهد تا دیدگاه گسترده ای از مقیاس اشتباه یا تحریف بدست آورد، اما این تعمیم ممکن است برای تعیین مبلغی که قرار است ثبت شود، کافی نباشد.

A۱۹. هنگامی که اشتباه یا تحریف به عنوان اشتباه غیر معمول شناخته شود، ممکن است هنگام تعمیم اشتباهات یا تحریفات به جامعه، حذف شود. با این حال، اثر هر گونه اشتباه یا تحریف اینچنینی، در صورت اصلاح نشدن، علاوه بر تعمیم به موارد عادی، هنوز هم باید مورد ملاحظه قرار گیرد.

A۲۰. برای آزمون کنترلها، هیچ تعمیم صریح و روشنی از انحرافات لازم نیست، زیرا میزان انحراف نمونه نیز بازتابی از ضریب انحراف جامعه به عنوان یک کل می باشد. استاندارد ISA ۳۳۰ برای وقتی که انحراف از کنترل ها که حسابرس بر آنها اتکا دارد، کشف می شود، رهنمودهایی فراهم می کند.

ارزیابی نتایج حاصل از نمونه گیری حسابرس (به پاراگراف ۱۵ مراجعه شود)

A۲۱. برای آزمون کنترلها، ضریب انحراف بالا و غیر منتظره نمونه ممکن است به افزایش در ریسک اشتباه یا تحریف بااهمیت منجر شود، مگر اینکه شواهد حسابرسی بیشتری که ارزیابی اولیه راتأیید کند، به دست آید. برای آزمون محتوا، در غیاب شواهد حسابرسی بیشتر که هیچ اشتباه یا تحریف بااهمیتی وجود ندارد، میزان بالا و غیر منتظره اشتباه یا تحریف در نمونه ممکن است حسابرس را به این باور برساند که گروهی از معاملات یا مانده حساب ها به طور قابل ملاحظه ای خلاف واقع اظهار شده اند.

A۲۲. در صورت آزمون محتوا، اشتباه یا تحریف تعمیم داده شده به علاوه اشتباه یا تحریف غیر عادی، اگر وجود داشته باشد، بهترین برآورد حسابرس از اشتباه یا تحریف موجود در جامعه می باشد. هنگامی که اشتباه یا تحریف تعمیم داده شده به علاوه اشتباه یا تحریف غیر عادی - اگر وجود داشته باشد - از اشتباه

یا تحریف قابل تحمل فراتر رود، نمونه یک مبنای منطقی برای نتیجه گیری در مورد جامعه تحت آزمون فراهم نمی کند. هرچه اشتباه یا تحریف تعمیم داده شده به علاوه اشتباه یا تحریف غیر عادی به اشتباه یا تحریف قابل تحمل نزدیک تر باشد، بیشتر احتمال دارد که اشتباه یا تحریف واقعی در جامعه از اشتباه یا تحریف قابل تحمل تجاوز نماید. همچنین اگر اشتباه یا تحریف تعمیم داده شده بیش از اشتباه یا تحریف مورد انتظار حسابرس و مورد استفاده در تعیین حجم نمونه باشد، حسابرس ممکن است نتیجه گیری کند که خطر نمونه گیری غیر قابل قبول می باشد که اشتباه یا تحریف واقعی در جامعه بیش از اشتباه یا تحریف قابل تحمل است. توجه به نتایج حاصل از دیگر روشهای حسابرسی، به حسابرس کمک می کند تا خطر افزایش اشتباه یا تحریف واقعی بیش از اشتباه یا تحریف قابل تحمل در جامعه را ارزیابی نماید و اگر شواهد حسابرسی بیشتری به دست آید، ممکن است خطر کاهش یابد.

A۲۳. اگر حسابرس نتیجه گیری کند که نمونه حسابرسی مبنای منطقی برای نتیجه گیری در مورد جامعه مورد آزمون فراهم نکرده، آنگاه ممکن است:

- حسابرس از مدیریت درخواست بررسی تحریف کشف شده و تحریفات محتمل بیشتر و نیز درخواست هر گونه تعدیل لازم را نماید. یا
- حسابرس ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی اضافی را تغییر دهد تا به بهترین نحو به اطمینان لازم برسد. مثلاً در صورت آزمون کنترلی، حسابرس ممکن است اندازه نمونه را افزایش دهد، کنترل های جایگزین را آزمون کند و یا تغییر رویه های اساسی مربوطه را اصلاح کند.

پیوست ۱ (به پاراگراف A۸ مراجعه شود)

طبقه بندی و انتخاب وزنی نمونه

حسابرس با در نظر گرفتن ویژگی های جامعه ای که از آن نمونه گرفته می شود، ممکن است طبقه بندی یا انتخاب ارزش وزنی را مناسب تشخیص دهد. این ضمیمه رهنمودی را برای حسابرس در استفاده از طبقه بندی یا فنون نمونه گیری بر مبنای ارزش وزنی فراهم می نماید.

طبقه بندی

۱. اگر حسابرس جامعه را به جامعه های فرعی گسسته که هر یک مشخصه ای تعیین کننده دارند، تقسیم و طبقه بندی کند کار آیی حسابرسی بهبود می یابد. تقسیم و طبقه بندی کند، هدف از طبقه بندی کاهش تنوع اقلام داخل هر طیف می باشد که در نتیجه، اندازه نمونه بدون افزایش خطر نمونه گیری، کاهش می یابد.
۲. هنگام انجام آزمون محتوا جامعه، اغلب براساس ارزش پولی طبقه بندی و طبقه بندی می شود. این امر باعث می شود تا تلاش های حسابرسی بیشتری به سوی اقلام با مقادیر بزرگتر معطوف شود، زیرا این موارد ممکن است بزرگترین اشتباه یا تحریف ممکن از حیث اغراق را شامل شود. به همین ترتیب، جامعه ممکن است با توجه به مشخصه خاصی که خطر بالاتری از اشتباه یا تحریف نشان می دهد، طبقه بندی شود. مثلاً هنگام آزمون ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ارزیابی حساب های دریافتنی، مانده ها ممکن است از نظر سن طبقه بندی شوند.
۳. نتایج روشهای حسابرسی انجام شده نسبت به نمونه های اقلام هر طبقه، تنها می تواند به اقلام موجود در همان طبقه تعمیم داده شود که آن طبقه را تشکیل می دهند. برای نتیجه گیری درخصوص کل جامعه، لازم است حسابرس در رابطه با طبقه هایی که کل جامعه را تشکیل می دهند، خطر ابتلا به اشتباه یا تحریف با اهمیت را مورد توجه قرار دهد. برای مثال، ممکن است ۲۰ درصد از اقلام یک جامعه، ۹۰ درصد ارزش مانده حساب را تشکیل دهند. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد نمونه ای از این اقلام را مورد بررسی قرار دهد. حسابرس نتایج حاصل از این نمونه را ارزیابی نموده و در خصوص ۹۰ درصد از ارزش، مجزا از بقیه ۱۰ درصد (که درخصوص این بخش، یک نمونه اضافی و یا از سایر روش های جمع آوری شواهد حسابرسی استفاده خواهد شد و یا می توان به دلیل عدم اهمیت، از آن اِغماض نمود) به نتیجه می رسد.
۴. اگر یک رسته از تراکنش ها یا مانده حساب بوده به طبقاتی تقسیم شده باشد، اشتباه یا تحریف به هر لایه به صورت جداگانه تعمیم داده می شود. آنگاه اشتباهات یا تحریفات تعمیم داده شده به هر قشر، با توجه به اثر احتمالی آنها در کل تراکنش ها یا مانده حساب، ترکیب می شوند.

انتخاب براساس ارزش وزنی

۵. هنگام اجرای آزمون محتوا، اگر واحد نمونه گیری را به عنوان واحدهای پولی منفرد تشکیل دهند

جامعه، تعیین کنیم، ممکن است باعث کارآمدی بیشتر شود. با انتخاب واحدهای پولی خاص از درون جامعه، مثل مانده حساب های دریافتنی، حسابرس ممکن است اقلام خاصی از آن را مثل مانده های منفرد، مورد رسیدگی قرار دهد که شامل واحدهای پولی است. یکی از مزایای این روش تعریف واحد نمونه گیری آن است که تلاش های حسابرسی به اقلامی با ارزش بزرگتر معطوف است، زیرا آنها شانس انتخاب بیشتری دارند که به نمونه هایی در اندازه های کوچکتر منتهی می شود. این روش ممکن است همراه با استفاده از روش نظام مند انتخاب نمونه (که در پیوست ۴ توضیح داده شده) مورد استفاده قرار گیرد و لذا این روش برای انتخاب اقلام بر مبنای انتخاب تصادفی، کارآترین روش می باشد.

پیوست ۲ (به پاراگراف A۱۱ مراجعه شود)

مثال هایی از عوامل موثر بر اندازه نمونه برای آزمون کنترل ها

موارد زیر عواملی هستند که حسابرس ممکن است در تعیین حجم نمونه برای آزمون کنترل ها مورد توجه قرار دهد. این عوامل که لازم است باهم مورد لحاظ واقع شوند، براین فرض مبتنی است که حسابرس ماهیت یا زمان بندی آزمون کنترل ها را اصلاح نمی نماید و یا در صورت اصلاح، رویکرد به آزمون های محتوا را در پاسخ به ریسک های ارزیابی شده، تغییر می دهد.

عامل	اثر عامل روی اندازه نمونه	
۱. افزایش تا حدی که حسابرس در ارزیابی ریسک ، کنترل های مربوطه را در نظر می گیرد	افزایش	هرچه حسابرس قصد کسب اطمینان بیشتری از اثربخشی عملیاتی کنترل ها را داشته باشد ، ارزیابی حسابرس از خطر ابتلا به اشتباه یا تحریف بااهمیت پایین تر خواهد بود و لازم است حجم نمونه بزرگتر باشد. زمانی که ارزیابی حسابرس از خطر ابتلا به اشتباه یا تحریف بااهمیت در سطح اظهارنظر شامل انتظار اثربخشی کنترل ها باشد، لازم است حسابرس آزمون کنترل ها را انجام دهد. در صورتی که پارامترهای دیگر برابر باشند، هرچه حسابرس در ارزیابی ریسک، اطمینان بیشتری از اثربخشی عملیاتی کنترل ها داشته باشد، گستره آزمون کنترل ها بیشتر خواهد بود (و لذا، حجم نمونه افزایش می یابد).
۲. افزایش در میزان انحراف قابل تحمل	کاهش	هرچه ضریب قابل تحمل انحراف کمتر باشد ، حجم نمونه باید بزرگتر شود.
۳. افزایش در میزان انحراف مورد انتظار در جامعه تحت آزمون	افزایش	حسابرس در موقعیتی است که بنا دارد از میزان واقعی انحراف برآورد معقولی نماید. عوامل مرتبط با توجه حسابرس به میزان مورد انتظار انحراف عبارتند از درک حسابرس از کسب و کار(به طور خاص ، روشهای انجام شده ارزیابی ریسک برای کسب درک درستی از کنترل داخلی)، تغییرات در پرسنل و تغییرات یا در کنترل داخلی، نتایج روشهای حسابرسی اعمال شده در دوره های قبل و نتایج حاصل از دیگر روشهای حسابرسی های انحراف زیاد مورد انتظار در کنترل ها، معمولاً کاهش اندکی راه در صورت وجود، در ارزیابی خطر ابتلا به اشتباه یا تحریف بااهمیت نشان می دهد.
۴. افزایش در سطح اطمینان مطلوب حسابرس، از اینکه ضریب واقعی انحراف در جامعه از میزان انحراف قابل تحمل بیش تر نیست	افزایش	هرچه سطح اطمینان مطلوب حسابرس برای اینکه نتایج نمونه در واقع نشان دهندده رخداد واقعی انحراف در جامعه باشد، بیشتر شود، حجم نمونه بزرگتر لازم است.
۵. افزایش تعداد واحدهای نمونه گیری از جامعه	اثر ناچیز	برای جامعه های بزرگ ، اندازه واقعی جامعه اثر اندکی، در صورت وجود ، بر حجم نمونه دارد. با این حال، برای جامعه های کوچک ، نمونه گیری حسابرسی ممکن است به اندازه روش های جایگزین کسب شواهد حسابرسی، کارآمد نباشد.

پیوست ۳ (به پاراگراف A۱۱ مراجعه شود)

مثال هایی از عوامل موثر بر اندازه نمونه برای آزمون محتوا

موارد زیر عواملی هستند که حسابرس ممکن است در تعیین حجم نمونه برای آزمون های محتوا مورد توجه قرار دهد. این عوامل که لازم است باهم مورد لحاظ واقع شوند، براین فرض مبتنی است که حسابرس ماهیت یا زمان بندی آزمون کنترل ها را اصلاح نمی نماید و یا در صورت اصلاح، رویکرد به آزمون های محتوا را در پاسخ به ریسک های ارزیابی شده، تغییر می دهد.

عامل	اثر عامل روی اندازه نمونه	
۱. افزایش در ریسک اشتباه یا تحریف ^۲ بااهمیت که توسط حسابرس ارزیابی می شود	افزایش	هرچه ارزیابی حسابرس از ریسک اشتباه یا تحریف بااهمیت بالاتر باشد، حجم نمونه باید بزرگتر شود. ارزیابی حسابرس از ریسک اشتباه یا تحریف بااهمیت از ریسک کنترلی و ریسک ذاتی تأثیر می پذیرد. برای مثال، اگر حسابرس آزمون کنترل ها انجام ندهد، ارزیابی ریسک حسابرس برای عملکرد اثربخش کنترل های داخلی، با توجه به تاکید خاص، نمی تواند کاهش یابد. لذا، به منظور کاهش خطر حسابرسی به سطحی پایین و قابل قبول، حسابرس نیازمند ریسک عدم کشف پایین است و بیشتر بر آزمون های محتوا تکیه خواهد نمود. هرچه شواهد حسابرسی بدست آمده از آزمون های محتوا بیشتر باشد (که به مفهوم ریسک عدم کشف پایین تر می باشد)، حجم نمونه مورد نیاز بزرگتر خواهد بود.
۲. افزایش استفاده از سایر روشهای اساسی معطوف به همان اظهارنظر	کاهش	حسابرس برای کاهش خطر تشخیص تا سطح قابل قبول، در جمعیتی خاص، هرچه بیشتر بر دیگر روشهای اساسی تکیه کند (آزمون های محتوا یا روش های تحلیلی اساسی)، اطمینان مورد نیاز حسابرس از نمونه گیری کمتر خواهد شد. بنابراین، حجم نمونه می تواند کوچک تر شود.
۳. افزایش در سطح اطمینان مورد نظر حسابرس، از اینکه اشتباه یا تحریف واقعی در جامعه از اشتباه یا تحریف قابل تحمل بیشتر نباشد	افزایش	هرچه سطح اطمینان مطلوب حسابرس برای اینکه نتایج نمونه در واقع نشان دهنده میزان واقعی اشتباه یا تحریف در جامعه باشد، بیشتر شود، حجم نمونه بزرگتر لازم است.
۴. افزایش در اشتباه یا تحریف قابل تحمل	کاهش	هرچه اشتباه یا تحریف قابل تحمل پایین تر باشد، حجم نمونه بزرگتر لازم است.

عامل	اثر عامل روی اندازه نمونه	
۵. افزایش در میزان اظهار خلاف واقعی که حسابرسان انتظار دارد در جامعه پیدا کند بیشتر باشد، حجم نمونه باید بزرگتر باشد تا بتوان از میزان واقعی اشتباه یا تحریف موجود در جامعه برآورد منطقی نمود. عوامل مرتبط با تصور حسابرسان از مقدار مورد انتظار اشتباه یا تحریف عبارتست از حدودی که ارزش اقلام به صورت ذهنی تعیین می شود. نتایج حاصل از روشهای ارزیابی ریسک، نتایج آزمون کنترل ها، نتایج روشهای حسابرسانی اعمال شده در دوره قبل، و نتایج حاصل از دیگر روشهای اساسی	افزایش	
۶. طبقه بندی جامعه در زمان مناسب	کاهش	هنگامی که طیفی گسترده (تنوع) در اندازه پولی اقلام درون جامعه وجود دارد، ممکن است طبقه بندی جامعه مفید باشد. وقتی جامعه ای به صورت مناسب طبقه بندی می شود، مجموع اندازه نمونه های طیف ها معمولاً کمتر از اندازه نمونه ای خواهد بود که برای رسیدن به سطح مشخصی از ریسک نمونه گیری مورد نیاز است، اگر یک نمونه از کل جامعه گرفته باشیم.
۷. تعداد واحدهای نمونه گیری در جامعه	اثر ناچیز	برای جامعه های بزرگ، اندازه واقعی جامعه اثر اندکی، در صورت وجود، بر حجم نمونه دارد. با این حال، برای جامعه های کوچک، نمونه گیری حسابرسان ممکن است به اندازه روش های جایگزین کسب شواهد حسابرسان، کارآمد نباشد. (با این حال، هنگام استفاده از نمونه گیری واحدهای پولی، افزایش در ارزش پولی جامعه، اندازه نمونه را افزایش می دهد، مگر اینکه با افزایش متناسب در سطح اهمیت، برای صورتهای مالی به صورت کلی جبران شود).

پیوست ۴ (به پاراگراف A۱۳ مراجعه شود)

روش های انتخاب نمونه

روشهای گوناگونی برای انتخاب نمونه وجود دارد. روشهای اصلی به شرح آتی می باشند:

انتخاب تصادفی (با کاربرد مولدهای عدد تصادفی، به عنوان مثال، جداول عدد تصادفی)

انتخاب نظام مند، که در آن تعداد واحد نمونه گیری در جامعه، بر حجم نمونه تقسیم می شود تا فاصله نمونه گیری بدست آید. مثلاً ۵۰، و با داشتن نقطه شروع در ۵۰ عدد اول، هر پنجاهمین واحد نمونه گیری بعد از آن انتخاب می شود. اگر چه ممکن است نقطه شروع به صورت تصادفی تعیین شود، اما نمونه با احتمال بیشتری واقعا تصادفی خواهد بود. البته به شرط اینکه با استفاده از مولد عدد تصادفی کامپیوتری یا جدول عدد تصادفی تعیین شود. هنگام انتخاب نظام مند، حسابرسان لازم است احراز کنند که تعیین

واحد‌های نمونه‌گیری داخل جامعه، به گونه‌ای ساختاربندی نشده‌اند که فاصله نمونه‌گیری مطابق با یک الگوی خاص در جامعه باشد.

نمونه‌گیری براساس واحد پولی نوعی انتخاب براساس ارزش وزنی است (همانگونه که در پیوست ۱ توضیح داده شد) که در آن حجم نمونه، انتخاب و ارزیابی، منتهی به نتیجه‌گیری براساس مبالغ پولی می‌شود. انتخاب بی‌نظم، که در آن حسابرس نمونه را بدون استفاده از روشی ساخت یافته انتخاب می‌نماید. در صورتی که هیچ روش ساخت یافته‌ای استفاده نشده باشد، با وجود این حسابرس از هرگونه اعمال سلیقه آگاهانه یا قابل پیش‌بینی پرهیز خواهد نمود (مثل اجتناب از اینکه همیشه اولین یا آخرین ثبت‌های یک صفحه انتخاب شود) و به این ترتیب تلاش می‌نماید اطمینان حاصل کند از اینکه همه اقلام در جامعه (جامعه) شانس انتخاب دارند. روش انتخاب بی‌نظم در نمونه‌گیری آماری مناسب نیست.

انتخاب بلوکی شامل یک بلوک یا بلوک‌هایی از اقلام پیاپی از درون جامعه. انتخاب بلوکی معمولاً نمی‌تواند در نمونه‌گیری برای حسابرسی استفاده شود. به دلیل اینکه اکثر جامعه‌ها به گونه‌ای ساخت یافته‌اند که انتظار می‌رود اقلام پشت سرهم، خصوصیات مشابه به هم، اما اقلام نقاط دیگر جامعه، خصوصیات متفاوتی داشته باشند. اگر چه در برخی شرایط، ممکن است یک روش حسابرسی برای بررسی یک بلوک از اقلام مناسب باشد، اما وقتی حسابرس در نظر دارد استنتاج معتبری در مورد کل جامعه بر اساس نمونه داشته باشد، این روش به ندرت، روش مناسبی برای انتخاب نمونه خواهد بود.

پی‌نوشت‌ها:

1- tests of controls and tests of details

۲- آزمون جزئیات

3- misstatement

سخنان رئیس کل دیوان محاسبات کشور
دکتر عبدالرحمانی فضلی

در اسلام الگوهای داریم که این الگوها در گستره زمان پایداری دارند، نه از یاد می‌روند و نه از اندیشه‌ها محو می‌شوند. هر قدر علم، اندیشه و توان تفکر انسان قوی‌تر می‌شود، بیشتر به حقانیت این الگوها و ویژگی‌های آنها پی می‌برد.

اخبار دیوان محاسبات کشور

قانون مصوب شورای اقتصادی واجتماعی (ECOSOC) سازمان ملل متحد، استقلال مؤسسات عالی حسابرسی را تقویت می کند.

شورای اجتماعی اقتصادی سازمان ملل متحد (ECOSOC) قانونی را به تصویب رساند که در بخشی از متن قانون مستقیماً به بیانیه‌های مکزیک و لیما اینتوسای در باره استقلال مؤسسات عالی حسابرسی پرداخته است و به صراحت محتوای این بیانیه‌ها را تایید و مورد حمایت قرار داده است. شورای اجتماعی و اقتصادی (ECOSOC) یکی از شش رکن اصلی سازمان ملل متحد و مرکزی برای مطرح نمودن، بررسی، تبادل و تصویب نظرات کشورهای عضو می باشد. این اولین بار است که یکی از ارکان اصلی سازمان ملل متحد رسماً اینتوسای و اصول اساسی حسابرسی دولتی آن را مورد توجه قرار داده است. پاراگراف مربوط به قانون تصویب شده که مستقیماً به بیانیه‌های معروف لیما و مکزیک اینتوسای در مورد استقلال اشاره دارد، به شرح زیر است:

ECOSOC از فعالیت‌های اینتوسای در ارتقاء هر چه بیشتر شفافیت، پاسخگوئی و کارائی و اثربخشی در بکارگیری منابع، اموال عمومی در جهت منافع عمومی، قدردانی و حمایت می نماید. همچنین این شورا از بیانیه ۱۹۷۷ لیما تحت عنوان «مفاهیم حسابرسی» و بیانیه ۲۰۰۷ مکزیک تحت عنوان «استقلال مؤسسات عالی حسابرسی» که اصول استقلال را در حسابرسی دولتی تعیین و مورد تاکید قرار داده و موجب اشاعه این اصول شده است، حمایت می نماید.

این مصوبه ECOSOC که از اینتوسای و فعالیت‌های آن قویاً حمایت می کند، نشانه ورود به یک مرحله مؤثر در ایجاد یک چارچوب ضروری برای فعالیت‌های اثربخش تر مؤسسات عالی حسابرسی است. تصمیم اینتوسای برای مطرح کردن این مسئله در کنفرانس مشترک اینتوسای-سازمان ملل متحد بدلیل اعلام نگرانی‌های بسیاری از مؤسسات عالی حسابرسی عضو اینتوسای در ارتباط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی بوده است.

سومین نشست پروژه تحقیقاتی آسوسای با حضور نمایندگان یازده کشور عضودر مالزی برگزار گردید.

سومین نشست نهمین پروژه تحقیقاتی آسوسای تحت عنوان «ارزیابی و بهبود سیستم حسابرسی داخلی و ارتباط بین واحدهای حسابرسی داخلی (IAUs) و مؤسسات عالی حسابرسی (IAUs)» در کوالالامپور مالزی در روزهای ۱۶ و ۱۷ ژوئن ۲۰۱۱ برگزار گردید. این نشست با حضور ۱۷ نفر از نمایندگان ۱۰ مؤسسه عالی حسابرسی مشارکت کننده در این پروژه تحقیقاتی صورت پذیرفت. مؤسسات عالی حسابرسی عضو این پروژه تحقیقاتی، شامل ایران، هند، اندونزی، عراق، کره، کویت، مالزی، پاکستان، روسیه و ویتنام می باشد. میزبان نشست این دوره مؤسسه عالی حسابرسی کشور مالزی بوده است. در این نشست دو نفر از نمایندگان دیوان محاسبات ایران (آقایان محمدحسینی و مجیدعلیجانی) حضور داشتند که دستاوردها و نتایج تحقیقات انجام شده تیم تحقیقاتی دیوان محاسبات کشورمان توسط ایشان در نشست مزبور ارائه گردید. موضوعات مورد بحث در این نشست عبارت از نتایج بررسی پرسشنامه مقدماتی و چارچوب گزارش نهائی، بحث و بررسی درباره مقالات ارائه شده توسط اعضای پروژه و نقشه راه تجدیدنظر شده، بوده است. نتایج بدست آمده از این پروژه تحقیقاتی در نهایت رهنمودهای مفیدی را برای کمک به ارتقاء راهبرد در سیستم های حسابرسی داخلی و نیز بهبود ارتباط واحد حسابرسی داخلی با مؤسسات عالی حسابرسی ارائه خواهد نمود. چهارمین نشست اعضای این پروژه قرار است در سپتامبر ۲۰۱۱ در کشور کویت برگزار گردد.

بیست و یکمین کنفرانس حسابرسان بخش عمومی کشورهای مشترک المنافع برگزار شد.

بیست و یکمین کنفرانس حسابرسان بخش عمومی کشورهای مشترک المنافع در شهر ویندهوک نامیبیا در روزهای دهم تا سیزدهم آوریل ۲۰۱۱ برگزار گردید. در این کنفرانس مقالات بیش از بیست مؤسسه عالی حسابرسی که در ارتباط با موضوعات اصلی همایش تهیه گردیده بود، ارائه شد. موضوعات محوری این کنفرانس به شرح زیر بوده است:

- تقویت و بهبود مدیریت مالی در بخش عمومی، به ریاست مؤسسه عالی حسابرسی کایمن ایسلند
- همسان سازی ظرفیت سازمانی و عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی به ریاست مؤسسه عالی حسابرسی گامبیا

- توسعه بین‌المللی ظرفیت سازی در مؤسسات عالی حسابرسی؛ نقش کشورهای مشترک‌المنافع، به ریاست مؤسسه عالی حسابرسی بریتانیای کبیر
سومین موضوع کنفرانس به دلیل اهمیت آن در کارگاه آموزشی نیز ارائه گردید. در این کنفرانس که ۵۴ نماینده از حساب‌برسان کل مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای مشترک‌المنافع دعوت شده بودند ۳۸ نفر حضور یافتند.

مونیکا جونز کوز رئیس برنامه راهبری اینتوسای در رابطه با پیشرفت‌های اخیر اینتوسای سخنرانی کرد. محورهای سخنرانی ایشان، فعالیت‌های اینتوسای برای تقویت استقلال، بیست‌ویکمین سپوزیوم اینتوسای- سازمان ملل متحد در جولای ۲۰۱۱ در ارتباط با حامیان مالی اینتوسای و همچنین گزارشی کوتاه از بیستمین کنگره بین‌المللی اینتوسای (اینکوسای ۲۰۱۰) که در شهر ژوهانسبورگ آفریقای جنوبی برگزار شده بود، را شامل می‌شد.

از آنجا که تعدادی از شرکت‌کنندگان در این کنفرانس به ویژه نمایندگان مؤسسات عالی حسابرسی منطقه آفریقا و اقیانوس آرام جنوبی نگرانی‌های زیادی در باره استقلال مؤسسات عالی حسابرسی داشتند، اینتوسای تصمیم گرفت بیانیه‌های مکزیک و لیما که در ارتباط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی هستند را در کنفرانس مشترک اینتوسای سازمان ملل مطرح نموده، در متن یکی از قوانین ECOSOC به تصویب رساند. این کار قرار است به مسئولیت دبیرکل اینتوسای انجام شود که حضور فعالی در کنفرانس مزبور دارد. تصویب محتوای بیانیه‌های لیما و مکزیک در قانون سازمان ملل منافع زیادی را برای مؤسسات عالی حسابرسی ایجاد خواهد کرد.

کنفرانس دوروزه تقویت حسابرسی عمومی خارجی اینتوسای در پارلمان استرالیا برگزار شد.

اینتوسای میزبان کنفرانس دوروزه‌ای با حضور نمایندگانی از کارگروه‌های منطقه‌ای هفت‌گانه (آفروسای، عرب‌سای، آسوسای، کاروسای، یوروسای، اولاسف، پاسای)، نمایندگان سازمان ملل متحد، بانک جهانی، اتحادیه بین‌المجالس، جامعه حامیان مالی و متخصصین خارجی با محوریت «تقویت حسابرسی عمومی خارجی» بود. در اولین روز کنفرانس، سخنرانان به موضوع «نقش و مسئولیت‌های حسابرسی عمومی خارجی» پرداختند. موضوعات مورد بحث در این خصوص به این شرح بوده است.

- نقش مؤثری که مؤسسات عالی حسابرسی می‌توانند در نظارت و ایجاد توازن قدرت در یک جامعه دمکراتیک ایفا کنند.

- نقش مؤسسات عالی حسابرسی در ایجاد اطمینان از کارآئی، شفافیت، پاسخگوئی دولت و بهبود راهبرد مطلوب.

- نقش مؤسسات عالی حسابرسی به عنوان ابزاری مؤثر برای مبارزه با تقلب و فساد برای دستیابی به اهداف توسعه‌ای که توسط سازمان ملل متحد ترسیم شده است.

- هویدا شدن نقش و اهمیت مؤسسات عالی حسابرسی بعد از بحران اقتصادی و مالی جهانی.

یکی از محورهای اساسی بحث و سخنرانی در روز اول کنفرانس تاکید سخنرانان به استقلال مؤسسات عالی حسابرسی به عنوان یک پیش شرط اصلی در انجام وظایف‌شان به طور اثربخش بوده است. بنابراین اصول اساسی و استقلال مؤسسات عالی حسابرسی که در بیانیه‌های مکزیک و لیما بدان پرداخته شده است، محور بحث قرار گرفت. بعلاوه نقش اساسی استانداردها و رهنمودهای اینتوسای در ارتباط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی شناسائی و امکان تصویب آن در قوانین بین‌المللی سازمان ملل متحد مورد بررسی قرار گرفت.

در دومین روز کنفرانس محور سخنرانی‌ها در ارتباط با «ظرفیت‌سازی مؤسسات عالی حسابرسی» بود و در این ارتباط موضوعات زیر بحث گردید:

همکاری اینتوسای و جامعه حامیان مالی برای ظرفیت‌سازی سازمانی در کشورهای جهان سوم و در حال توسعه، فعالیت‌های جاری سازمان طرح توسعه اینتوسای (IDI) در این حوزه و نقش IDI در زمینه همکاری بین‌اینتوسای و جامعه حامیان مالی.

در پایان کنفرانس براساس نیازها و چالش‌های شناسائی شده در ارتباط با موضوعات زیر جمع‌بندی انجام گرفت و بیانیه‌ای صادر شد. استقلال، ظرفیت‌سازی سازمانی، تدوین و بکارگیری استانداردها و رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی، آموزش و توسعه، تبادل و انتقال دانش و تجربیات، تبیین ارزش و منافع مؤسسات عالی حسابرسی مستقل.

معرفی وب سایت

نام وب سایت:

International Journal Of Government Auditing

آدرس وب سایت:

<http://www.intosaijournal.org>

وب سایت مورد نظر، مربوط به سازمان بین المللی موسسات عالی حسابرسی (اینیتوسای) می باشد. این وب سایت ابعاد اطلاع رسانی و خبری دارد و حاوی اطلاعاتی به این شرح می باشد:

فایل PDF جدیدترین شماره مجله بین المللی حسابرسی دولتی هر سه ماه یکبار (به طور فصلی)، به انضمام اطلاعات خبری جدید اینیتوسای، بر روی این وب سایت بارگذاری می گردد. نسخه های قبلی این مجله در بخش آرشیو وب سایت موجود می باشد. آخرین اخبار مربوط به اینیتوسای نیز در بخش اخبار و رویدادهای وب سایت درج می گردند. آخرین اخبار و اطلاعات مربوط به موسسات عالی حسابرسی کشورهای جهان و آدرس وب سایت آنها و نیز آدرس وب سایت سایر سازمانهایی که با اینیتوسای در حال تعامل و همکاری هستند، از دیگر اطلاعاتی است که در یک بخش مجزا از این وب سایت آمده است. اطلاعات مزبور این امکان را برای موسسات عالی حسابرسی عضو فراهم می سازد تا بتوانند براحتی، با یکدیگر مکاتبه و تعامل داشته باشند. همچنین، برای بارگذاری مقالات چاپ شده در مجله بین المللی حسابرسی دولتی، بصورت موضوعی بخشی از وب سایت پیش بینی شده تا استفاده کنندگان بتوانند به راحتی به مقالات آن دسترسی پیدا کنند. در بخش دیگر سایت، کنفرانسها و کنگره های برگزار شده بر اساس سال برگزاری و منطقه برگزار کننده قرار داده شده است. برنامه راهبردی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۶ اینیتوسای نیز به دلیل اهمیت آن در یک بخش مجزا درج گردیده است. اطلاعات مندرج در این سایت، به پنج زبان رسمی اینیتوسای (انگلیسی، فرانسه، آلمانی، عربی، اسپانیایی) ترجمه می گردد. مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشورمان دوشماره اخیر مجله بین المللی حسابرسی دولتی را ترجمه نمود و در اختیار پرسنل حوزه های

مختلف دیوان جهت بهره برداری قرار داده است. این مرکز مصمم است روند ترجمه شماره های بعدی این مجله را با کیفیت بالاتر به طور مستمر ادامه دهد. صفحه اول وب سایت پیشگفته در ادامه جهت آگاهی و بهره‌برداری علاقمندان به حسابرسی دولتی آمده است.



INTERNATIONAL
Journal
OF GOVERNMENT AUDITING

[Contact Us](#)
[Subscribe](#)

Home

About Us

Current Edition

Archived Editions

News & Events

Cover Story

Member Information

Technical Articles

Editorials

Congresses & Conferences

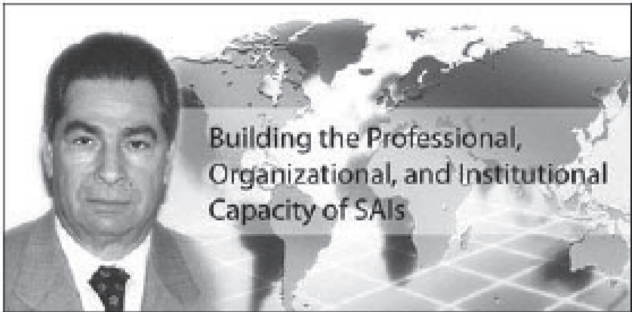
INTOSAI's Strategic Plan

Inside INTOSAI

Links to Other Organizations

Cover Story

International Journal of Government Auditing – April 2011



Building the Professional, Organizational, and Institutional Capacity of SAIs

Ahmed El Midaoui
*First President of the Court of Accounts of the Kingdom of Morocco,
 Chairman of the INTOSAI Capacity Building Committee*

The nature of public auditing requires that SAIs be independent. SAIs face a series of challenges related not only to successful and professional auditing, but also to the whole process of public finance auditing, its related strategies and resources, as well as the capacities needed to ensure the preservation, proper use, and profitability of public

فراخوان

ضمن تشکر از حسن توجه خوانندگان محترم بدینوسیله به اطلاع می‌رساند، دفتر ماهنامه ترجمان حسابرسی از تمامی علاقمندان به ترجمه متون‌های تخصصی در حوزه‌های زیر مقاله می‌پذیرد.

1. Governmental Auditing (۱) حسابرسی دولتی

I. Preformance Auditing (الف) حسابرسی عملکرد

II. Environmental Auditing (ب) حسابرسی زیست‌محیطی

III. IT Auditing (ج) حسابرسی IT

IV. E.Government Auditing (د) حسابرسی دولت الکترونیک

V. Financial And Compliance Auditing (ه) حسابرسی مالی و رعایت

VI Government Auditing Standards (و) استانداردهای حسابرسی دولتی

VII. Continuous Auditing (ز) حسابرسی ضمنی و مستمر

2. Government Accounting (۲) حسابداری دولتی

I. Government Auditing Standards (الف) استانداردهای حسابداری دولتی

II. Conceptual framework of financial Reporting in Public Sector

(ب) مبانی نظری گزارشگری مالی در بخش عمومی

3. budgeting (۳) بودجه بندی و بودجه‌ریزی

علاقه‌مندان می‌توانند هر گونه مقاله یا گزارش‌های علمی جدید مناسب به زبان انگلیسی را در حیطهٔ چارچوب فوق‌الذکر به دفتر ماهنامه ارسال دارند تا در صورت تایید توسط ارسال کننده، ترجمه و به نام وی در شماره‌های آتی این ماهنامه به چاپ برسد. بدیهی است امتیاز این اثر در صورت احراز شرایط و چاپ در مجله در ارتقاء و ترفیع شغلی منظور خواهد گردید.

برای اطلاعات بیشتر با دفتر مجله به شماره تلفن ۸۸۰۵۱۴۰۰ داخلی ۱۱۷ تماس حاصل

فرمائید.

پرسشهای چهار گزینه ای استخراج شده از مقالات

۱) روش نمونه گیری که در آن، یک یا دو قلم بطور تصادفی انتخاب گردیده و سایر اقلام، با اضافه

نمودن فاصله نمونه گیری به اقلام انتخابی تصادفی، انتخاب می شوند، چه نام دارد؟

(A) انتخاب تصادفی (B) انتخاب منظم (C) انتخاب سلولی (D) انتخاب بی نظم

۲) کدام روش نمونه گیری بر قضاوت حسابرس مبتنی است؟

(A) انتخاب تصادفی (B) انتخاب منظم (C) انتخاب سلولی (D) انتخاب بی نظم

۳) واحد کدام نوع نمونه گیری، مانده حساب است؟

(A) انتخاب سلولی (B) انتخاب تصادفی (C) نمونه گیری براساس صفت (D) نمونه گیری بر اساس واحد پولی

۴) کدام مورد زیر، از مزایای روش نمونه گیری MUS نمی باشد؟

(A) در این روش، حسابها/اقلام صفر نیز شانس انتخاب شدن دارند.

(B) اندازه نمونه در این روش کمتر از سایر روشهای نمونه گیری است.

(C) بیان یک نتیجه براساس واحد پولی امکانپذیر است.

(D) ۳ کاربرد آن مشروط به داشتن اندازه جامعه نیست.

۵) کدام گزینه، بیانگر شباهتهای روشهای نمونه گیری MUS و نمونه گیری براساس صفت می باشد؟

(A) تعداد داده هایی که هر دو روش جهت اظهار نظر مورد آزمون قرار می دهند، کمتر از تعداد کل داده هاست.

(B) هر دو روش در برنامه ریزی و انجام رویه های نمونه گیری و نیز ارزیابی نتایج کلی، نیازمند قضاوت حسابرس هستند.

(C) رویه های حسابرسی آزمون اقلام انتخاب شده در نمونه، در هر دو روش یکسان هستند.

(D) تمام موارد

۶) کدام گزینه از تفاوتهای روشهای نمونه گیری MUS و نمونه گیری براساس صفت نمی باشد؟

(A) کاربرد مناسب نمونه گیری غیر آماری به اندازه کاربرد نمونه گیری آماری مؤثر می باشد، اما یکی از ویژگی های مهم نمونه گیری آماری، توسط نمونه گیری غیر آماری برآورده نمی شود. این ویژگی مهم،

توانایی اندازه‌گیری خطر نمونه‌گیری روشهای نمونه‌گیری است.

(B) در نمونه‌گیری آماری، انتخاب نمونه‌عینی تر بوده و بنابراین نتایج حسابرسی قابل اتکاتر می‌باشند.

(C) اندازه نمونه در نمونه‌گیری آماری کوچکتر از نمونه‌گیری غیرآماری است.

(D) نمونه‌گیری غیرآماری مستلزم هزینه‌های اضافی مانند آموزش حسابرسان، طراحی نمونه‌های منحصر بفرد و انتخاب اقلام است.

۷) درصد خطاهای کشف شده در یک نمونه بر حسب واحد پولی چه نام دارد؟

(A) ناخالصی (B) دقت برنامه‌ریزی شده (C) دقت اولیه (D) فاصله دقت

۸) شواهد مشاهده شده در یک قلم نمونه خاص، مبنی بر انحراف از یک رویه کنترلی کلیدی که حسابرس بر آن تکیه نموده است، چه نام دارد؟

(A) ضریب انحراف مورد انتظار (B) خطا یا استثناء (C) خطای قابل تحمل (D) دقت اولیه

۹) تفاوت حد بالای خطا و MLE برابر است با:

(A) خطا یا استثناء (B) ناخالصی (C) دقت برنامه‌ریزی شده (D) ضریب انحراف مورد انتظار

۱۰) اگر $CTE < TE$ ، حسابرس می‌تواند نتیجه بگیرد که اطمینانی که وی از آزمونهاى انتظار داشته است، برآورده است:

(A) کنترل-نشده (B) محتوا-نشده (C) کنترل-نشده (D) محتوا-نشده

۱۱) داشتن کفایت برای اهداف حسابرسی و نداشتن نقص از بابت کمبود عوامل مؤثر و مربوط، بیانگر کدام معیار است؟

(A) مربوط بودن (B) قابلیت اتکا (C) کامل بودن (D) قابلیت مقایسه

۱۲) معیارهایی که در ثبات و پایداری و مقبولیت نتایج نمود پیدا می‌کند چه نام دارد؟

(A) قابلیت اتکا (B) مربوط بودن (C) قابلیت پذیرش (D) قابلیت مقایسه

۱۳) کدام گزینه از معیارهای اصلی اهمیت نمی‌باشد؟

(A) مقاصد برنامه‌ریزی (B) ارزشیابی شواهد (C) گزارش‌گری (D) تقلب

۱۴) کدام گزینه از روش‌های جمع‌آوری شواهد نمی‌باشد؟

(A) تاییدیه (B) پرس و جو (C) فلوچارت (D) مشاهده

ردیف	معادل فارسی	اصطلاح لاتین
۱	نمونه گیری بر مبنای صفت	Attribute Sampling
۲	اثربخشی حسابرسی	Audit Effectiveness
۳	کارایی حسابرسی	Audit efficiency
۴	زنجیره عطف حسابرسی	Audit Trial
۵	دقت اولیه	Basic Precision
۶	سطح اطمینان	Confidence Level
۷	دقت مطلوب (مورد نظر)	Desired Precision
۸	ریسک عدم کشف	Detection Risk
۹	ضریب انحراف مورد انتظار	Expected Occurrence Rate
۱۰	تحریف یا اشتباه	Misstatement
۱۱	تحريفات ناشی از درج نادرست	Misstatements due to commission
۱۲	تحريفات ناشی از حذف نادرست	Misstatements due to omission
۱۳	ادعاهای مدیریت (مندرج در صورتهای مالی)	Management Assertions
۱۴	نمونه آزمایشی	Pilot Sample
۱۵	اندازه جامعه	Population Size
۱۶	دقت	Precision
۱۷	خطای تعمیم یافته	Projected Error
۱۸	انتخاب تصادفی	Random Selection
۱۹	واحد نمونه گیری	Sampling Unit
۲۰	نمونه گیری آماری	Statistical Sampling
۲۱	نمونه گیری به روش طبقه بندی	Stratified Sampling
۲۲	نمونه گیری نظام مند (منظم)	Systematic Sampling
۲۳	ریسک نمونه گیری	Sampling Risk
۲۴	ناخالصی	Tainted
۲۵	ضریب انحراف قابل تحمل	Tolerable Occurrence Rate

راهنمای تدوین و ضوابط پذیرش مقاله در مجله ترجمان حسابرسی

- در ابتدای مقاله ترجمه شده، عنوان مقاله ذکر گردد.
- بعد از عنوان، ابتدا نام نویسنده، سپس نام مترجم یا مترجمان و سمت دانشگاهی یا حرفه‌ای آنها ذکر گردد.
- چکیده‌ای از مقاله بین ۱۵۰ تا ۲۵۰ کلمه تنظیم و قبل از واژگان کلیدی آورده شود.
- واژگان کلیدی بین ۵ تا ۷ کلمه قبل از مقدمه قرار گیرد.
- به منظور بهبود کیفیت و انسجام مقاله در صورت امکان متن ترجمه شده تلخیص و جملات زاید حذف گردد.
- در صورت استفاده از منابع دیگر در متن مقاله ترجمه شده، نام منبع در بخش منابع ذکر گردد.
- عبارت لاتین واژگان و اصطلاحات تخصصی با اهمیت، عبارت کامل اصطلاحات مخفف و توضیحات مکمل اضافی اصطلاحات در قسمت پی نوشت، بعد از پایان متن به ترتیب شماره ذکر گردد و به داخل متن ترجمه شده عطف داده شود.
- منابع در پایان به ترتیب الفبای نام خانوادگی نویسنده ذکر گردد.
- متن ترجمه شده با فونت B-Mitra اندازه ۱۴ و حاشیه دو و نیم سانتیمتر از چهار طرف کاغذ در محیط Word 2007 تایپ شود.
- مترجم باید از متن مقاله ترجمه شده، تعداد ده پرسش چهار گزینه‌ای و سه سوال تشریحی طراحی نماید.