



سازمان حسابرسی

اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی

استانداردهای حسابرسی عملیاتی

۱۳۹۰

واحد حسابرسی عملیاتی

شهریور ماه ۱۳۹۰



## بسمه تعالی

### پیشگفتار

یکی از تعاریف ارایه شده در مورد واژه مدیریت، دانش به کارگیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان است. این منابع به طور معمول به اشکال گوناگون از جمله سرمایه، نیروی کار، منابع طبیعی و اطلاعات در اختیار مدیران قرار دارد. با توجه به این نکته مهم که مقدار منابع موجود، چه در سطح یک سازمان و چه در کل جهان، محدود و دستیابی به آن مشکل و مستلزم صرف هزینه‌های گزاف است، بنابراین، به کارگیری مؤثر و کارآمد آن یکی از راهبردهای اساسی و چالش‌های پیش‌روی ارکان راهبری سازمان‌ها است. گسترش روزافزون تجارت و رقابت جهانی و پیشرفت‌های فناوری اطلاعات چنین طلب می‌کند که مدیران برای ادامه فعالیت و بقای سازمان خود در عصر اطلاعات بسیار هشیار باشند و برای دستیابی به اهداف سازمان آگاهانه تصمیم‌گیری و آن را به مرحله اجرا درآورند، بنابراین، مدیرانی موفق هستند که با نوآوری، سازمان‌ها را با محیطی که دائماً در حال تغییر و پیشرفت است هماهنگ سازند. مدیریت باید در چنین محیطی بتواند فرصت‌های بهبود را شناسایی کند و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را برای استفاده از فرصت‌های پیشرفت، برطرف سازد. حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که می‌تواند از طریق ارزیابی اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان مورد حسابرسی و ارایه پیشنهاد برای بهبود عملیات، در محیط‌های متغیر دولتی و بخش خصوصی به مدیران کمک کند. روشن است که دانش‌اندوزی در زمینه حسابرسی عملیاتی و کاربرد آن، بدون شک یکی از ابزارهای مفید و مؤثر برای تخصیص بهینه منابع اقتصاد ملی است.

سازمان حسابرسی برای آماده‌سازی بستر مناسب و انتقال دانش حسابرسی عملیاتی، اولین نشریه خود را در این زمینه با همت و کوشش جناب آقای دکتر رضا شباهنگ با عنوان "حسابرسی عملکرد مدیریت" در سال ۱۳۷۳ منتشر نمود، اما با توجه به دامنه گسترده ادبیات مربوط به حسابرسی عملیاتی و نیاز روز افزون جامعه حرفه‌ای و مدیران بنگاه‌های اقتصادی، سازمان حسابرسی ضمن تشکیل کمیته‌ای به نام حسابرسی عملیاتی، تداوم امور پژوهشی، آموزشی، تألیف و ترجمه متون مرتبط با موضوع مذکور را در دستور کار خود قرار داد. پس از آن نشریات شماره ۱۱۲ با عنوان "حسابرسی عملیاتی" با همت جناب آقای محمدجواد صفار و شماره ۱۴۹ با عنوان "راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی" توسط آقای محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور ترجمه و منتشر شد.

براساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، تکلیف گردیده است که همه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، از سال دوم برنامه و دست‌کم یک‌بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بر حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. همچنین براساس تبصره ۲ ماده مزبور، سازمان حسابرسی مکلف گردیده است که چارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید.

در این راستا، تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی در دستور کار سازمان حسابرسی قرار گرفت. برای تدوین اصول و ضوابط حرفه‌ای، آگاهی و در صورت لزوم، استفاده از تجارب دیگر کشورها، اصلی‌خنده ناپذیر است. استانداردهای حاضر، ترجمه تعدیل شده و بومی‌سازی شده بخش‌های ۱ تا ۳، ۷ و ۸ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دولتی آمریکا (GAGAS) از متون بازنگری شده این استانداردها در ژوئیه سال ۲۰۰۷ است که از سوی اداره پاسخگویی دولت آمریکا (GAO) تدوین و منتشر گردیده است. از آنجا که ترجمه متون مزبور با هدف فراهم‌ساختن منابع لازم جهت تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی صورت گرفته، بنابراین، از ترجمه فصل‌های ۴ تا ۶ که مربوط به استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری در حسابرسی‌های مالی و خدمات اعتباربخشی می‌باشد، خودداری گردیده است.

مسئولیت نظارت بر تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی با جناب آقای اکبر سهیلی‌پور مدیرعامل محترم سازمان حسابرسی و آقایان دکتر محمود لنگری و دکتر موسی بزرگ‌اصل اعضای محترم هیئت‌عامل و مسئولیت ترجمه و تدوین آن با آقای سیدمحمدرضا بنی‌فاطمی کاشی بوده است. ترجمه متون توسط خانم نیوشا ابراهیمی و آقای حمیدرضا علمشاهی انجام شده است و ویرایش فنی آن توسط آقایان علی‌اکبر جابری و سیدمحمدرضا بنی‌فاطمی کاشی و با استفاده از دیدگاه‌های آقایان محمد شریعتی، ابراهیم نعمت‌پژوه، محمدجواد صفار، دکتر کیهان‌مهام و حسین شهبازی‌رز صورت گرفته است. همچنین از ترجمه نسخه سال ۲۰۰۳ این مجموعه که توسط آقای سیدحسن موسوی‌مهر در اردیبهشت ماه ۱۳۸۶ انجام شده نیز استفاده گردیده است. در ضمن، از زحمات خانم معصومه قبادی، بابت بازخوانی نهایی متون و خانم‌ها مه‌ری غیاث و مریم جبارنیا بابت تایپ و صفحه‌آرایی قدردانی می‌گردد.

امید است که این گام نخست در زمینه تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی، مورد استفاده جوامع حرفه‌ای در سطح کشور قرار گیرد و اقدامات بعدی برای تکمیل و به‌روزرسانی این مجموعه را در پی داشته باشد.

سازمان حسابرسی

واحد حسابرسی عملیاتی

## فهرست محتوا

صفحه	عنوان
۱	بخش ۱: استفاده و کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی
۱	مقدمه
۲	هدف کلی و قابلیت کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی
۳	کاربرد واژگان فنی برای تعریف الزامات حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی عملیاتی
۴	بیان رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی در گزارش حسابرسان
۵	ارتباط بین استانداردهای حسابرسی عملیاتی و سایر استانداردهای حرفه‌ای
۵	حسابرسی عملیاتی
۱۳	بخش ۲: اصول اخلاقی در حسابرسی عملیاتی
۱۳	مقدمه
۱۴	اصول اخلاقی
۱۹	بخش ۳: استانداردهای عمومی
۱۹	مقدمه
۱۹	استقلال
۲۵	قضاوت حرفه‌ای
۲۷	صلاحیت
۳۰	کنترل کیفیت و اطمینان از کار
۳۹	بخش ۴: استانداردهای اجرای عملیات در حسابرسی عملیاتی
۳۹	مقدمه
۳۹	اطمینان معقول
۴۰	اهمیت در حسابرسی عملیاتی

## فهرست محتوا

صفحه	عنوان
۴۰	خطر حسابرسی
۴۱	برنامه ریزی
۶۶	سرپرستی
۶۶	دستیابی به شواهد کافی و مناسب
۷۶	مستندسازی حسابرسی
۷۹	بخش ۵: استانداردهای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی
۷۹	مقدمه
۷۹	گزارشگری
۸۰	محتوای گزارش
۹۲	توزیع گزارشها
۹۵	بیوست: رهنمودهای تکمیلی
۹۵	مقدمه
۹۵	رهنمود تکمیلی کلی
۱۰۱	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۱
۱۰۴	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۳
۱۰۸	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۴
۱۱۱	اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۵



## بخش ۱

### استفاده و کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی

#### مقدمه

۱-۱- حسابرسی از الزامات پاسخگویی دولت به عموم است. حسابرسی بسته به نوع و دامنه آن، یک ارزیابی مستقل، بی طرفانه و غیرجانبدارانه از وظیفه مباشرت، عملکرد یا هزینه اجرای سیاستها، برنامهها یا عملیات دولت، فراهم می‌آورد.

۱-۲- مفهوم پاسخگویی در رابطه با استفاده از منابع عمومی و اختیارات دولتی در فرآیندهای اداره امور دولت، مفهومی کلیدی است. مقامات دولتی که منابع عمومی را در اختیار دارند، در برابر انجام وظایف عمومی به نحو قانونی، اثربخش، کارا، اقتصادی، اخلاقی و منصفانه<sup>۱</sup>، مسئولیت دارند. مدیران دولتی در مورد ارائه اطلاعات اتکاپذیر، سودمند و به موقع برای پاسخگویی در قبال برنامه‌های دولت و عملکرد خود، مسئولیت دارند (بند ۶-۱ پیوست برای اطلاعات بیشتر در مورد مسئولیت مدیران ملاحظه شود). قانون‌گذاران، مقامات دولت و مردم می‌خواهند بدانند که آیا:

دولت در مدیریت منابع عمومی و استفاده از اختیارات خود به‌گونه‌ای مناسب و با رعایت قوانین و مقررات عمل کرده است؛

۱. برنامه‌های دولت به اهداف خود و نتایج مورد انتظار دست یافته است؛

۲. خدمات دولتی به‌گونه‌ای اثربخش، کارا، مقرون به صرفه، اخلاقی و منصفانه ارائه شده است؛ و مدیران دولتی در برابر استفاده از منابع عمومی پاسخگو هستند یا خیر.

#### هدف کلی و قابلیت کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی

۱-۳- استانداردهای حاضر که به طور معمول از آنها با عنوان استانداردهای حسابرسی عملیاتی نام برده می‌شود، چارچوبی را برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا همراه با حفظ صلاحیت، درستکاری، بیطرفی و استقلال فراهم می‌آورد.

---

۱ - واژه منصفانه در این متن به رویکردهای به‌کار گرفته شده توسط دولت یا سازمان‌های غیرانتفاعی و سایر سازمان‌هایی اشاره دارد که به مدیریت و اجرای برنامه‌های دولتی برای تأمین خدمات عمومی به روشی مناسب و در حدود الزامات قانونی تعریف شده در رابطه با برنامه‌های دولتی خاص می‌پردازد.



این استانداردها برای استفاده حسابرسان واحدهای دولتی<sup>۲</sup>، واحدهای دریافت‌کننده کمک‌های بلاعوض از دولت و مؤسسه‌های حسابرسی<sup>۳</sup> اجراکننده حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی است. این استانداردها شامل الزامات و رهنمودهایی در خصوص آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال، صلاحیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، کنترل کیفیت، اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری است. حسابرسی اجرا شده طبق این استانداردها، اطلاعات مورد استفاده برای نظارت، پاسخگویی و بهبود برنامه‌ها و عملیات دولت را فراهم می‌نماید. استانداردهای حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده الزامات و رهنمودهایی برای کمک به حسابرسان در دستیابی و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد کافی و مناسب و گزارشگری نتایج است.

۱-۴ - قوانین، مقررات، قراردادهای، موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سیاست‌ها اغلب انجام حسابرسی‌ها را بر طبق استانداردهای حسابرسی ملزم می‌کند. الزامات و رهنمودهای این مجموعه برای حسابرسی واحدها، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دولت و کارهای پیمانکاری تحت حمایت دولت، واحدهای غیر انتفاعی و سایر واحدهای غیردولتی که اجرای حسابرسی عملیاتی درمورد آنها لازم‌الاجرا است، کاربرد دارد.

#### کاربرد واژگان فنی برای تعریف الزامات حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی عملیاتی

۱-۵ - استانداردهای حسابرسی عملیاتی شامل الزامات حرفه‌ای به همراه رهنمودهای مرتبط، به شکل موارد توضیحی است. حسابرسان موظفند متن کامل استانداردهای حسابرسی عملیاتی را در انجام کار خود و همچنین درک و کاربرد الزامات حرفه‌ای مندرج در استانداردهای مزبور مدنظر قرار دهند.

۱-۶ - هریک از بندهای استانداردهای حسابرسی عملیاتی ضرورتاً الزامی حرفه‌ای را برای حسابرسان و مؤسسات حسابرسی مقرر نمی‌کند، بلکه الزامات حرفه‌ای از طریق به کارگیری واژگان خاص شناسایی می‌شود.

۱-۷ - استانداردهای حسابرسی عملیاتی شامل الزامات حرفه‌ای می‌باشد که با واژه‌های "باید"، "بایستی" یا "لازم است" مشخص شده و در نتیجه رعایت آن الزامی است.

---

۲ - واژه "حسابرس" در سراسر این استاندارد به اشخاصی اشاره دارد که حسابرسی را مطابق با استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام می‌دهند و بنابراین شامل اشخاصی است که تحت عنوان حسابرس، تحلیل‌گر، ارزیاب، بازرس و سایر عناوین مشابه کار می‌کنند.

۳ - واژه "مؤسسه حسابرسی" به کار رفته در سراسر این استاندارد به مؤسسات حسابرسی دولتی و همچنین سایر مؤسسات حسابرسی اشاره دارد که حسابرسی را با به‌کارگیری استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا می‌نمایند.

۸-۱- موارد توضیحی که در متن استانداردهای حسابرسی عملیاتی تعریف شده (شامل پیوست)، با الزامات تعریف شده در بند ۷-۱ متفاوت است. موارد توضیحی از واژه‌های "ممکن است" و "می‌تواند" برای توصیف اطلاعات توضیحی استفاده می‌کند، مشروط بر اینکه:

الف- توضیحات و راهنمایی بیشتر در مورد الزامات حرفه‌ای فراهم کند، یا

ب- سایر روش‌ها یا اقدامات مرتبط با فعالیت‌های حسابرسان یا مؤسسه‌های حسابرسی را شناسایی و تشریح کند.

۹-۱- هدف موارد توضیحی، توصیف مطالب به جای برقراری الزام است. این موارد قصد دارد، برای نمونه، هدف یک الزام را در مواردی که انجام آن مفید باشد و دلیل اینکه چرا روش‌های خاص ممکن است تحت شرایط ویژه مورد توجه قرار گیرد، یا اجرا شود را شرح دهد، یا اطلاعات بیشتری را برای قضاوت حرفه‌ای فراهم کند.

۱۰-۱- موارد توضیحی که سایر روش‌ها یا اقدامات را مشخص و توصیف می‌کند، به حسابرس یا مؤسسه حسابرسی برای اجرای روش‌ها یا اقدامات پیشنهادی، الزام حرفه‌ای تحمیل نمی‌کند. چگونگی و نحوه انجام چنین رویه‌ها و اقداماتی به اعمال قضاوت حرفه‌ای در راستای هدف استاندارد بستگی دارد.

### بیان رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی در گزارش حسابرسان

۱۱-۱- هنگامی که حسابرسان ملزم به رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی هستند، آنان باید تمام الزامات لازم‌الاجرای استانداردهای حسابرسی عملیاتی را رعایت کنند و باید در گزارش‌های خود به رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی همانگونه که در بندهای ۱۲-۱ و ۱۳-۱ مقرر شده است، اشاره نمایند.

۱۲-۱- حسابرسان بایستی یکی از انواع عبارت‌های زیر را درباره رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی در گزارش خود درج کنند:

الف- عبارت تعدیل نشده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی؛ بیان اینکه:

حسابرس، حسابرسی را بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا کرده است.

ب- عبارت تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی؛ بیان اینکه:

۱. حسابرس، حسابرسی را به استثنای برخی الزامات قابل اجرا که رعایت نشده، بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا کرده است.

۲. به دلیل اهمیت انحراف(ها) از الزامات، حسابرس قادر به اجرای حسابرسی بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی نبوده است. شرایطی که حسابرسان از عبارت‌های تعدیل شده استفاده می‌کنند شامل محدودیت‌هایی در دامنه

رسیدگی، مانند محدودیت‌هایی در مورد دسترسی به سوابق، مقامات دولتی یا سایر افراد لازم برای اجرای حسابرسی است. هنگامی که حساب‌رسان از عبارت تعدیل شده استفاده می‌کنند باید در گزارش حسابرسی، الزامات لازم‌الاجرای رعایت نشده، دلایل عدم اجرای الزامات و چگونگی تأثیر الزامات رعایت نشده یا احتمال تأثیر آن بر حسابرسی و اطمینان فراهم شده را افشا نمایند.

۱۳-۱- هنگامی که حساب‌رسان هرگونه الزام لازم الاجرا را رعایت نمی‌کنند، آنان باید:

اهمیت عدم رعایت اهداف حسابرسی را ارزیابی نمایند،

نتایج ارزیابی را همراه با دلایل خود برای عدم رعایت الزامات، مستند نمایند، و

۱. نوع عبارت عدم رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی را مشخص کنند<sup>۴</sup>. تشخیص حساب‌رسان، به اهمیت الزامات رعایت نشده در ارتباط با اهداف حسابرسی بستگی دارد.

#### ارتباط بین استانداردهای حسابرسی عملیاتی و سایر استانداردهای حرفه‌ای

۱۴-۱- حساب‌رسان ممکن است استانداردهای حسابرسی عملیاتی را همراه با استانداردهای حرفه‌ای منتشر شده از سوی سایر نهادهای حرفه‌ای به کار گیرند. حساب‌رسان همچنین ممکن است، در صورت لزوم، به کارگیری سایر استانداردها را در گزارش‌های حسابرسی خود ذکر کنند. اگر حساب‌رس بیان می‌کند که استانداردهای حسابرسی عملیاتی را رعایت می‌کند و موارد عدم یکنواختی بین این استاندارد و سایر استانداردهای حرفه‌ای وجود دارد، حساب‌رس باید از استانداردهای حسابرسی عملیاتی به عنوان استانداردهای متداول برای اجرای حسابرسی و گزارشگری نتیجه‌گیری‌ها استفاده کند.

#### حسابرسی عملیاتی

۱۵-۱- حسابرسی عملیاتی به عنوان خدماتی تعریف شده است که فراهم‌کننده اطمینان یا نتیجه‌گیری‌هایی بر مبنای ارزیابی شواهد کافی و مناسب در مقایسه با معیارهای موجود مانند الزامات خاص، شاخص‌ها یا فعالیت‌های تجاری معین می‌باشد. حسابرسی‌های عملیاتی فراهم‌کننده تحلیل‌های عینی است تا مدیریت و ارکان راهبری و دستگاه‌های نظارتی بتوانند از این اطلاعات به منظور بهبود عملکرد یا عملیات برنامه<sup>۵</sup>، کاهش هزینه‌ها، تسهیل

<sup>۴</sup> - زیرنویس شماره ۱۶ برای قابلیت اجرای بررسی همپیشگان و الزامات اطمینان از کیفیت در این بررسی ملاحظه شود.

<sup>۵</sup> - واژه "برنامه" در این استاندارد برای اشاره به واحدها، سازمان‌ها، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دولتی، استفاده شده است.

تصمیم‌گیری توسط اشخاص مسئول نظارت یا انجام اقدام اصلاحی و کمک در پاسخگویی عمومی استفاده کنند. گزارشگری اطلاعات بدون رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی، در واقع حسابرسی عملیاتی نمی‌باشد، اما خدمات غیرحسابرسی است که توسط یک مؤسسه حسابرسی ارائه می‌شود.

۱۶-۱- یک حسابرسی که طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام می‌شود، اطمینان معقول فراهم می‌کند که حسابرسان شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌های به دست آمده را کسب کرده‌اند. بنابراین، کفایت و مناسب بودن شواهد لازم و آزمون‌های شواهد بر مبنای اهداف و نتایج حسابرسی، متفاوت خواهد بود.

۱۷-۱- حسابرسی عملیاتی، فرآیندی پویا است که شامل در نظر گرفتن استانداردهای لازم‌الاجرا در سرتاسر جریان حسابرسی است. ارزیابی مستمر اهداف، خطر، روش‌ها و شواهد در جریان انجام حسابرسی، تصمیم‌گیری حسابرسان درباره آنچه که باید گزارش شود و زمینه مناسب برای بیان نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، شامل بحث درباره کافی و مناسب بودن شواهدی که مبنای این نتیجه‌گیری‌ها قرار گرفته است را تسهیل می‌کند. نتیجه‌گیری‌های حسابرسی عملیاتی به‌گونه‌ای منطقی از این عناصر ناشی می‌شود و دربردارنده ارزیابی یافته‌های حسابرسی و آثار آن است.

۱۸-۱- اهداف حسابرسی عملیاتی ممکن است خیلی متفاوت باشد و شامل اهداف، ارزیابی اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی برنامه؛ کنترل‌های داخلی؛ رعایت قوانین و مقررات؛ و تحلیل وضعیت آتی می‌باشد. این اهداف کلی الزاماً با یکدیگر ناسازگار نیستند. بنابراین، حسابرسی عملیاتی ممکن است بیش از یک هدف کلی داشته باشد. برای نمونه، یک حسابرسی عملیاتی با هدف اولیه اثربخشی برنامه ممکن است شامل هدف اساسی ارزیابی کنترل‌های داخلی برای تعیین دلایل نبود اثربخشی برنامه یا چگونگی توانایی بهبود اثربخشی نیز باشد.

۱۹-۱- اهداف حسابرسی اثربخشی و نتایج برنامه اغلب با اهداف صرفه اقتصادی و کارایی ارتباط متقابل دارد. اهداف حسابرسی که بر اثربخشی و نتایج برنامه تمرکز دارد، به طور معمول میزان دستیابی برنامه به مقاصد و اهداف خود را اندازه‌گیری می‌کند. اهداف حسابرسی که بر صرفه اقتصادی و کارایی تمرکز دارد، هزینه‌ها و منابع مصرف شده برای دستیابی به نتایج برنامه را پیگیری می‌کند. نمونه‌هایی از اهداف حسابرسی در این گروه‌ها به شرح زیر است:

---

<sup>۶</sup> - در زمینه حسابرسی‌های عملیاتی، واژه "کنترل داخلی" در این استاندارد با واژه کنترل مدیریت مترادف است و همه جنبه‌های عملیات یک واحد (عملیاتی، مالی و رعایت) را پوشش می‌دهد.

- الف- ارزیابی میزان دستیابی به مقاصد و اهداف قانونی، مقرراتی یا سازمانی؛
- ب- ارزیابی توانایی نسبی رویکردهای جایگزین برای عملکرد بهتر برنامه یا حذف عوامل مانع اثربخشی برنامه؛
- پ- تحلیل اثربخشی هزینه‌های متحمل شده مربوط به یک برنامه یا فعالیت<sup>۷</sup>؛
- ت- تعیین اینکه آیا نتایج مورد انتظار از یک برنامه به دست آمده است یا نتایجی حاصل شده است که با اهداف برنامه سازگار نمی‌باشد.
- ث- تعیین وضعیت یا شرایط موجود عملیات برنامه یا پیشرفت در اجرای الزامات قانونی؛
- ج- تعیین اینکه آیا برنامه، دسترسی عادلانه به منابع عمومی یا توزیع آن با رعایت محدودیت‌های قانونی را فراهم می‌کند یا خیر؛
- چ- ارزیابی میزانی که برنامه با سایر برنامه‌های مرتبط دارای تداخل، همپوشانی یا ناسازگاری بوده است؛
- ح- ارزیابی اینکه آیا واحد مورد حسابرسی از روش‌های تدارکاتی مناسب استفاده می‌کند یا خیر؛
- خ- ارزیابی اتکاپذیری، اعتبار یا مربوط بودن مقیاس‌های ارزیابی عملکرد در مورد اثربخشی و نتایج یا صرفه اقتصادی و کارایی برنامه؛
- د- ارزیابی اتکاپذیری، اعتبار یا مربوط بودن اطلاعات مالی در رابطه با عملکرد یک برنامه؛
- ذ- تعیین اینکه آیا منابع (داده‌های) دولت با هزینه‌های قابل پذیرش و طبق برنامه زمان‌بندی و ملاحظات کیفی به دست آمده است یا خیر؛
- ر- تعیین اینکه آیا ارزش مناسب بر مبنای هزینه یا مبلغ پرداختی یا بر مبنای مبلغ درآمد دریافتی به دست آمده است یا خیر؛
- ز- تعیین اینکه آیا خدمات و منافع دولتی برای افرادی که حق دسترسی به اینگونه خدمات و منافع را دارند، قابل دسترس است یا خیر؛
- ژ- تعیین اینکه آیا حق الزحمه‌های تعیین شده هزینه‌ها را پوشش می‌دهد یا خیر؛
- س- تعیین اینکه آیا هزینه‌های هر واحد از برنامه می‌تواند کاهش داده شود یا بهره‌وری آن می‌تواند افزایش داده شود یا خیر و چگونه؛ و

<sup>۷</sup> - این اهداف بر ترکیب اطلاعات هزینه‌ها با اطلاعات مربوط به ستانده‌ها یا منافع به دست آمده یا با پی‌آمدها یا نتایج حاصل شده، متمرکز است.

ش- ارزیابی اتکاپذیری، اعتبار و مربوط بودن پیشنهادهای بودجه یا درخواست‌های بودجه به منظور کمک به مراجع ذیصلاح در فرآیند تصویب بودجه.

۲۰-۱- اهداف حسابرسی کنترل‌های داخلی به ارزیابی اجزای تشکیل‌دهنده سیستم کنترل‌های داخلی یک سازمان مربوط می‌شود که به منظور فراهم نمودن اطمینان معقول در مورد دستیابی به عملیات اثربخش و کارآمد، گزارشگری مالی و عملیاتی قابل اتکا و رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا طراحی شده است. اهداف کنترل‌های داخلی همچنین ممکن است هنگام تعیین علت رضایت‌بخش نبودن عملکرد برنامه مربوط باشد. کنترل‌های داخلی شامل طرح‌ها، سیاست‌ها، روش‌ها و شیوه‌های استفاده شده به منظور دستیابی به مأموریت، مقاصد و اهداف سازمان است. کنترل‌های داخلی شامل فرآیندها و روش‌هایی برای برنامه‌ریزی، سازماندهی، هدایت و کنترل عملیات برنامه و سیستم مدیریت برای اندازه‌گیری، گزارشگری و نظارت بر عملکرد برنامه است. نمونه‌هایی از اهداف حسابرسی مربوط به کنترل‌های داخلی شامل ارزیابی میزان اطمینان معقولی است که کنترل‌های داخلی فراهم می‌کند، از این نظر که آیا:

الف- مأموریت‌ها، مقاصد و اهداف سازمان به‌گونه‌ای اثربخش و کارا انجام شده و یا به دست آمده است؛

ب- منابع بر طبق قوانین، مقررات یا سایر الزامات مصرف شده است؛

پ- منابع، شامل اطلاعات حساس قابل دسترس یا ذخیره شده خارج از محدوده فیزیکی سازمان، در برابر دسترسی، استفاده و واگذاری غیرمجاز محافظت شده است؛

ت- اطلاعات مدیریت، مانند مقیاس‌های سنجش عملکرد و گزارش‌های عمومی، برای پشتیبانی از عملکرد و تصمیم‌گیری، کامل، دقیق و هماهنگ است؛

ث- اطلاعات یکپارچه از سیستم‌های رایانه‌ای به دست آمده است؛ و

ج- برای رویارویی با پیشامدهای احتمالی مرتبط با سیستم‌های اطلاعاتی، برنامه‌ریزی لازم جهت تهیه نسخه پشتیبان به منظور پیشگیری از اختلال غیرمجاز در فعالیت‌ها و وظایفی که سیستم‌ها پشتیبان آن است، صورت می‌پذیرد یا خیر.

۲۱-۱- اهداف حسابرسی رعایت به معیارهای رعایت مقرر شده توسط قوانین، مقررات، مفاد قراردادهای و موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض و سایر الزامات مربوط می‌شود<sup>۸</sup> که می‌تواند تحصیل، محافظت، استفاده و واگذاری منابع

---

<sup>۸</sup> - الزامات مربوط به رعایت می‌تواند مالی یا غیرمالی باشد.

واحد مورد حسابرسی و نیز کمیت، کیفیت، به موقع بودن و هزینه خدمات ارائه شده توسط آن واحد را تحت تأثیر قرار دهد؛ اهداف رعایت شامل تعیین این موضوع است که آیا:

الف- هدف کلی برنامه، شیوه اجرای آن، خدمات ارائه شده، پی‌آمدها، یا جامعه‌ای که از خدمات استفاده می‌کند بر طبق قوانین، مقررات، مفاد قراردادهای، موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض و سایر الزامات می‌باشد؛  
ب- توزیع و ارائه خدمات و مزایای دولت بر مبنای شایستگی فردی شهروندان دریافت‌کننده آن خدمات و مزایا انجام می‌شود؛

پ- هزینه‌های انجام شده یا پیشنهادی بر طبق قوانین، مقررات و مفاد قراردادهای یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض می‌باشد؛ و

ت- درآمدهای دریافتی بر طبق قوانین، مقررات و مفاد قراردادهای یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض می‌باشد یا خیر.

۲۲-۱- اهداف حسابرسی تحلیل وضعیت آتی، تحلیل‌ها یا نتیجه‌گیری‌هایی را درباره اطلاعاتی که بر مبنای مفروضات مربوط به رویدادهای احتمالی آتی است، همراه با اقدامات احتمالی که واحد مورد حسابرسی ممکن است در برخورد با رویدادهای آتی انجام دهد، ارائه می‌کند. نمونه‌هایی از اهداف مربوط به این کار شامل فراهم نمودن نتیجه‌گیری‌هایی بر مبنای موارد زیر است:

الف- روندهای جاری و پیش‌بینی شده و تأثیر بالقوه آتی بر برنامه‌ها و خدمات دولت؛

ب- برنامه‌ها یا سیاست‌های جایگزین شامل پیش‌بینی پی‌آمدهای برنامه با توجه به مفروضات گوناگون؛

پ- پیشنهادی مرتبط با سیاست‌ها یا قوانین شامل مزایا، معایب و تحلیل دیدگاه‌های افراد ذینفع؛

ت- اطلاعات آتی تهیه شده توسط مدیریت؛

ث- بودجه‌ها و پیش‌بینی‌هایی که مبتنی بر موارد زیر است:

مفروضاتی درباره رویدادهای آتی مورد انتظار؛

۱. واکنش مورد انتظار مدیریت نسبت به رویدادهای آتی پیشگفته، و

ج- مفروضات مدیریت که مبنای اطلاعات آتی قرار گرفته است.

## بخش ۲

### اصول اخلاقی در حسابرسی عملیاتی

#### مقدمه

۲-۱- از آنجا که حسابرسی برای پاسخگویی دولت به عموم، مسئله‌ای اساسی است، مردم از مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسی‌هایی که کار خود را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام می‌دهند، انتظار دارند که اصول اخلاقی را رعایت نمایند. مدیریت مؤسسه حسابرسی رفتار اخلاقی را در سرتاسر مؤسسه از طریق پشتیبانی از فرهنگ اخلاقی، اطلاع رسانی روشن رفتار قابل پذیرش و انتظارات از هر یک از کارکنان و ایجاد محیطی که رفتار اخلاقی در سرتاسر سطوح مؤسسه را تقویت و تشویق می‌کند، برقرار می‌نماید.

۲-۲- اصول اخلاقی ارائه شده در این بخش، ساختاری را فراهم می‌کند که بر کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی تأثیر می‌گذارد. به دلیل اینکه اطلاعات ارائه شده در این بخش به جای الزامات خاص با اصول بنیادی سر و کار دارد، این بخش شامل الزامات بیشتر نیست.

۲-۳- اجرای کار حسابرسی مطابق با اصول اخلاقی، یک موضوع مرتبط با مسئولیت فردی و سازمانی است. اصول اخلاقی در حفظ استقلال حسابرس<sup>۹</sup>، پذیرش فقط کاری که حسابرس صلاحیت اجرای آن را دارد، اجرای کار با بالاترین کیفیت و رعایت استانداردهای لازم‌الاجرای بیان شده در گزارش حسابرسی، کاربرد دارد. درستکاری و بی‌طرفی هنگامی حفظ می‌شود که حسابرسان کار خود را اجرا کنند و تصمیم‌هایی بگیرند که با منافع گسترده اتکاکندگان به گزارش آنان، از جمله عموم، سازگار باشد.

#### اصول اخلاقی

۲-۴- اصول اخلاقی مندرج در بخش‌های زیر، چارچوب کلی برای کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی، شامل استانداردهای عمومی، اجرای عملیات و گزارشگری را فراهم می‌کند. هر اصل به جای برقراری مجموعه‌ای از الزامات، به‌گونه‌ای تشریح شده است که حسابرسان بتوانند واقعیت‌ها و شرایط هر وضعیت را در چارچوب این اصول اخلاقی در نظر بگیرند. الزامات اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای دیگری نیز ممکن است برای حسابرسی‌هایی که حسابرسی را بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا می‌کنند، کاربرد داشته باشد.<sup>۱۰</sup>

---

<sup>۹</sup> - الزامات مربوط به استقلال در بخش ۳ توضیح داده شده است.  
<sup>۱۰</sup> - حسابرسان انفرادی که اعضای انجمن‌های حرفه‌ای و یا دارای مدارک و گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای هستند، ممکن است مشمول الزامات اخلاقی این انجمن‌ها یا



۵-۲- اصول اخلاقی، راهنمای کار حسابرسان اجراکننده حسابرسی‌ها طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، به شرح

زیر می‌باشد:

الف- منافع عمومی؛

ب- درستکاری؛

پ- بی‌طرفی؛

ت- استفاده درست از اطلاعات، منابع و جایگاه دولتی؛ و

ث- رفتار حرفه‌ای.

### منافع عمومی

۶-۲- منافع عمومی، به عنوان مجموعه رفاه گروهی از مردم و واحدهای مورد حسابرسی که حسابرسان به آنها خدمت

ارائه می‌کنند، تعریف شده است. رعایت درستکاری، بی‌طرفی و استقلال در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای،

به حسابرسان در رعایت اصل خدمت در جهت منافع عمومی و جلب اعتماد عموم کمک می‌کند.

۷-۲- ویژگی بارز یک حسابرس، پذیرش مسئولیت برای خدمت در جهت منافع عمومی است. این مسئولیت هنگام انجام

حسابرسی در محیط عملیاتی، بسیار حساس است. استانداردهای حسابرسی عملیاتی شامل مفهوم پاسخگویی در

برابر منابع عمومی است که برای تأمین منافع عمومی، موضوعی اساسی است.

### درستکاری

۸-۲- درستکاری به این معنی است که حسابرسان در رابطه با واحدهای مورد حسابرسی و استفاده‌کنندگان از

گزارش‌های حسابرسی، کار خود را با نگرشی بی‌طرفانه، واقع‌بینانه و غیرجانبدارانه اجرا کنند.

۹-۲- تصمیم‌گیری‌های سازگار با منافع عمومی، بخشی مهم از اصل درستکاری است. حسابرسان در اجرای

مسئولیت‌های حرفه‌ای خود ممکن است با فشارهای متضاد از سوی مدیریت واحد مورد حسابرسی، سطوح

مختلف دولت و سایر استفاده‌کنندگان احتمالی روبرو شوند. حسابرسان همچنین ممکن است با فشارهایی برای

تخطی از اصول اخلاقی به منظور کسب نادرست منافع شخصی و سازمانی روبرو شوند. در حل و فصل این تضادها

---

نهادهای اعطاکننده مدارک و گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای نیز قرار گیرند. حسابرسان نهادهای دولتی ممکن است مشمول قوانین و مقررات اخلاقی دولتی قرار گیرند.

و فشارها، عمل با درستکاری به این معنی است که حسابرسان به مسئولیت‌های خود در قبال منافع عمومی، اولویت دهند.

## بی‌طرفی

۱۰-۲- بی‌طرفی شامل مستقل بودن در عمل و ظاهر هنگام ارائه خدمات حسابرسی، حفظ نگرش بی‌طرفانه، داشتن سلامت فکری و نداشتن تضاد منافع است. پرهیز از تضادهایی که ممکن است در عمل و ظاهر بر بی‌طرفی حسابرسان در انجام خدمات حسابرسی آسیب برساند، برای حفظ اعتبار ضرورت دارد. حفظ بی‌طرفی شامل ارزیابی مستمر روابط با واحد مورد حسابرسی و سایر اشخاص ذینفع در زمینه مسئولیت حسابرسان در برابر جامعه است.<sup>۱۱</sup>

## استفاده درست از اطلاعات، منابع و جایگاه دولتی

۱۱-۲- اطلاعات، منابع یا جایگاه‌های دولتی باید برای مقاصد اداری و نه به طور نادرست برای منافع شخصی حسابرسان یا به گونه‌ای مغایر با قانون یا زبان‌آور برای منافع قانونی واحد مورد حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی، مورد استفاده قرار گیرد.

۱۲-۲- در محیط‌های دولتی، حق عموم نسبت به شفافیت اطلاعات دولت باید با استفاده درست از آن اطلاعات ادا شود. افزون بر این، بیشتر برنامه‌های دولتی مشمول قوانین و مقرراتی است که به افشای اطلاعات مربوط می‌شود. برای ایجاد این تعادل، احتیاط در استفاده از اطلاعات به دست آمده در جریان انجام وظایف حسابرسان، بخشی مهم در دستیابی به این هدف است. افشای نامناسب چنین اطلاعاتی به اشخاص ثالث، عملی پذیرفتنی نیست.

۱۳-۲- از دیدگاه افراد حرفه‌ای، پاسخگویی به عموم در مورد استفاده درست و مدیریت سنجیده منابع دولتی، یک بخش اصلی از مسئولیت‌های حسابرسان است.

۱۴-۲- استفاده نادرست از جایگاه حسابرس در جهت منافع شخصی، تخطی از مسئولیت اساسی یک حسابرس است. اعتبار یک حسابرس ممکن است از طریق اقداماتی آسیب ببیند که می‌تواند توسط شخص ثالث بی‌طرف و آگاه از اطلاعات مربوط، این‌گونه تشخیص داده شود که به نفع اشخاص زیر است:

- حسابرس یا خویشاوندان یا نزدیکان وی؛

---

۱۱ - مفاهیم بی‌طرفی و استقلال با هم بسیار مرتبط هستند. مشکلات همراه با استقلال یا تضاد منافع ممکن است موجب خدشه‌دار شدن بی‌طرفی شود (استانداردهای استقلال در بندهای ۲-۳ تا ۱۱-۳ ملاحظه شود).

- شریک مؤسسه یا مؤسسه‌ای که حسابرس در آن به عنوان مدیر یا کارمند کار می‌کند؛ و
  - سازمانی که حسابرس در حال مذاکره با آن برای استخدام در آینده است.
- (بند‌های ۳-۷ تا ۳-۹ برای بحث بیشتر درباره آسیب‌های شخصی به استقلال حسابرس، ملاحظه شود.)

### رفتار حرفه‌ای

۲-۱۵- انتظارات سطح بالا در رابطه با حرفه حسابرسی شامل رعایت قوانین و مقررات و پرهیز از هرگونه اقدامی است که ممکن است موجب بی‌اعتباری کار حسابرسان شود. این موارد شامل اعمالی است که موجب می‌شود شخص ثالث بی‌طرف و آگاه از اطلاعات مربوط، به این نتیجه برسد که کار حسابرسان به لحاظ حرفه‌ای ناقص است. رفتار حرفه‌ای همچنین شامل انجام کوششی صادقانه از سوی حسابرسان در اجرای وظایف و خدمات حرفه‌ای خود طبق استانداردهای فنی و حرفه‌ای مربوط است.

## بخش ۳

### استانداردهای عمومی

#### مقدمه

۳-۱- این بخش، استانداردهای عمومی را تعیین و الزامات مربوط به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ارائه می‌کند. استانداردهای عمومی همراه با اصول اخلاقی فراگیر ارائه شده در بخش ۲، مبنایی را برای اعتبار کار حسابرسان تعیین می‌کند. این استانداردها بر استقلال مؤسسه حسابرسی و هر یک از حسابرسان آن، اعمال قضاوت حرفه‌ای در اجرای کار و تهیه گزارش‌های مربوط، صلاحیت کارکنان حسابرسی، کنترل کیفیت حسابرسی و حصول اطمینان و بررسی‌های هم‌پیشگان برون‌سازمانی تأکید دارد.

#### استقلال

۳-۲- مؤسسه حسابرسی و هر یک از حسابرسان، در همه زمینه‌های مرتبط با کار حسابرسی، اعم از دولتی یا عمومی، باید از موارد شخصی، برون‌سازمانی و درون‌سازمانی ناقض استقلال دوری جویند و از ابراز آن‌ها پرهیز نمایند.

۳-۳- حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی باید استقلال را به‌گونه‌ای حفظ کنند که اظهارنظرها، یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، قضاوت‌ها و پیشنهادهای آنان بی‌طرفانه باشد و توسط اشخاص ثالث بی‌طرف و آگاه از اطلاعات مربوط نیز بی‌طرفانه دیده شود. حسابرسان باید از شرایطی اجتناب کنند که می‌تواند موجب شود اشخاص ثالث بی‌طرف و آگاه از اطلاعات مربوط به این نتیجه برسند که حسابرسان نمی‌توانند استقلال را حفظ کنند و از اینرو نمی‌توانند قضاوت بی‌طرفانه و بدون جانبدارانه در مورد همه موضوعات مرتبط با اجرای حسابرسی و گزارشگری در مورد کار اعمال کنند.

۳-۴- هنگامی که حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی وجود موارد نقض استقلال نسبت به واحد مورد حسابرسی در عمل یا ظاهر را ارزیابی می‌کنند، باید سه عامل کلی نقض استقلال یعنی عوامل شخصی، برون‌سازمانی و درون‌سازمانی<sup>۱۲</sup> را مدنظر قرار دهد. چنانچه یک یا چند عامل پیشگفته بر استقلال حسابرس تأثیر بگذارد یا تأثیرگذاری آن بر استقلال متصور باشد، مؤسسه حسابرسی (یا حسابرس) بایستی از اجرای کار خودداری کند - به جز شرایطی که در آن مؤسسه حسابرسی مستقر در واحد دولتی، به دلیل الزامات قانونی یا به دلایل دیگر،

---

۱۲ - برای حسابرسی که کار حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا می‌کنند، ممکن است آگاهی از سایر استانداردهای استقلال و قوانین و مقررات اخلاقی قابل اجرا در ارتباط با فعالیت‌های آنان و رعایت آن نیز ضرورت داشته باشد.

نمی‌تواند از انجام کار خودداری نماید، در آن حالت مؤسسه حسابرسی باید موارد نقض را افشا کند و عبارت رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی را تعدیل نماید (بندهای ۱۲-۱ و ۱۳-۱ ملاحظه شود).

۳-۵- حسابرسان در هنگام استفاده از کار کارشناسان<sup>۱۳</sup>، بایستی توانایی آنان در انجام کار و گزارش بی‌طرفانه نتیجه‌گیری‌ها را تا آنجایی ارزیابی کنند که به ارتباط آنها با برنامه‌ها یا واحد مورد حسابرسی مربوط می‌شود. در صورت نقض استقلال کارشناس، حسابرسان بایستی به کار انجام‌شده توسط آنان اتکا نکنند.

۳-۶- در صورت شناسایی موارد نقض استقلال پس از صدور گزارش حسابرسی، مؤسسه حسابرسی باید تأثیر آن را بر حسابرسی ارزیابی کند. چنانچه مؤسسه حسابرسی به این نتیجه برسد که حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام نشده است، بایستی تأثیر آن را بر گزارش حسابرسی تعیین کند و مدیریت و ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی، درخواست‌کنندگان گزارش یا نهادهای دارای اختیار قانونی نسبت به واحد مورد حسابرسی و افراد استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی را در رابطه با موارد نقض استقلال و تأثیر آن بر حسابرسی آگاه نماید. مؤسسه حسابرسی بایستی چنین تذکراتی را مکتوب نماید.

### موارد نقض شخصی استقلال

۳-۷- حسابرسانی که در انجام یک کار حسابرسی مشارکت دارند، باید از همه موارد نقض شخصی استقلال، دوری‌گزینند<sup>۱۴</sup>. موارد نقض شخصی استقلال حسابرسان از روابط یا عقایدی ناشی می‌شود که ممکن است موجب شود تا حسابرسان میزان پرس و جوها و افشا را محدود کنند یا موجب تضعیف یا تحریف یافته‌های حسابرسی به هر شکل ممکن شود. هر یک از حسابرسان بایستی مقام‌های مربوط در مؤسسه‌های حسابرسی خود را از هرگونه موارد نقض شخصی استقلال آگاه نمایند. نمونه‌هایی از موارد نقض شخصی استقلال حسابرسان به شرح زیر است، اما تنها به موارد زیر محدود نمی‌شود:

---

۱۳ - ازجمله کارشناسان مورد نظر در این بخش، کارشناسان بیمه، ارزیابان، وکلاء، مهندسان، مشاوران محیط زیست، متخصصان امور بهداشتی، آمارگران و زمین‌شناسان هستند.

۱۴ - این موارد شامل حسابرسانی می‌شود که کار یا گزارش را بازنگری می‌کنند و سایر کارکنان مؤسسه حسابرسی می‌شود که می‌توانند به‌طور مستقیم بر پی‌آمد حسابرسی تأثیر گذارند. دوره تحت پوشش شامل دوره تحت پوشش حسابرسی و دوره ای است که حسابرسی در حال اجرا و گزارشگری می‌باشد.

الف - خویشاوندان درجه یک یا نزدیک<sup>۱۵</sup> که مدیر یا سرپرست واحد مورد حسابرسی هستند یا به عنوان کارمند واحد مورد حسابرسی در موقعیتی قرار دارند که می‌توانند نفوذی قابل ملاحظه بر واحد یا برنامه مورد حسابرسی داشته باشند؛

ب- داشتن منافع مالی قابل ملاحظه و با اهمیت مستقیم یا غیرمستقیم، در واحد یا برنامه مورد حسابرسی؛

پ- داشتن مسئولیت اداره کردن یا تصمیم‌گیری‌هایی که می‌تواند بر عملیات واحد یا برنامه مورد حسابرسی تأثیرگذار باشد، برای نمونه، انجام خدمت به عنوان عضو هیئت مدیره، مدیر، سرپرست یا سایر مقام‌های ارشد در هر یک از موارد تصمیم‌گیری، سرپرستی، یا نظارت مستمر بر واحد، فعالیت یا برنامه مورد حسابرسی؛

ت- انجام عملیات حسابرسی به طور همزمان یا در آینده توسط فردی که عهده‌دار هر نوع خدمات حسابداری به واحد مورد حسابرسی است؛

ث- پیش‌داوری در رابطه با افراد، گروه‌ها، سازمان‌ها یا اهداف یک برنامه خاص که می‌تواند موجب جهت‌گیری در حسابرسی شود؛

ج- عوامل جهت‌گیری شامل مواردی که ناشی از عقاید سیاسی، گرایش‌های اجتماعی ناشی از عضویت یا اشتغال یا وفاداری به گونه‌ای خاص به سیاست‌ها، گروه‌ها و سازمان‌ها یا سطحی از حکومت باشد؛ و

چ- قصد استخدام در واحد مورد حسابرسی هنگام اجرای عملیات حسابرسی.

۸-۳- مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان ممکن است با شرایط متفاوت گوناگون یا ترکیبی از شرایط روبه‌رو شوند که می‌تواند موجب نقض شخصی استقلال گردد. بنابراین، شناسایی تمام مواردی که می‌تواند موجب نقض شخصی استقلال شود، امکان‌پذیر نمی‌باشد. در نتیجه، مؤسسه‌های حسابرسی بایستی بخشی از روش‌های سیستم‌های کنترل کیفیت خود را به شناسایی موارد نقض شخصی استقلال و کمک به اطمینان از رعایت الزامات استقلال طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، تخصیص دهند. مؤسسه‌های حسابرسی بایستی دست‌کم موارد زیر را رعایت کنند:

الف - برقراری سیاست‌ها و روش‌هایی برای شناسایی، گزارش و رفع موارد نقض شخصی استقلال؛

---

<sup>۱۵</sup> - خویشاوندان درجه یک عبارت از همسر و افراد تحت تکفل اعم از وابسته یا غیروابسته است. خویشاوندان نزدیک عبارت از والدین، برادر یا خواهر یا فرزندان غیرمستقل است.

ب- اطلاع رسانی سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه حسابرسی به همه حساب‌برسان در مؤسسه و بالابردن سطح شناخت آنان از سیاست‌ها و روش‌ها؛

پ- استقرار سیاست‌ها و روش‌های داخلی لازم به منظور نظارت بر رعایت سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه حسابرسی؛

ت- به کارگیری ساز و کارهای انضباطی به منظور ترویج رعایت سیاست‌ها و روش‌های مؤسسه حسابرسی؛

ث- تأکید بر اهمیت استقلال و انتظاراتی که حساب‌برسان همواره در برابر منافع عمومی به آن عمل خواهند کرد؛ و

ج- مستندسازی مراحل که به شناسایی موارد بالقوه نقض شخصی استقلال می‌انجامد.

۳-۹- هنگامی که مؤسسه حسابرسی پیش از شروع به کار یا طی انجام حسابرسی، موردی از نقض شخصی استقلال

را تشخیص می‌دهد، بایستی به موقع نسبت به رفع آن اقدام کند. در مواردی که نقض استقلال تنها به یک

حساب‌برس یا یک کارشناس در رابطه با یک حسابرسی خاص مربوط می‌شود، مؤسسه حسابرسی ممکن است

بتواند مورد نقض شخصی را برطرف نماید. برای نمونه، مؤسسه حسابرسی می‌تواند حساب‌برس یا کارشناس

موردنظر را از انجام هر کاری در آن حسابرسی خارج کند یا از آن حساب‌برس یا کارشناس درخواست نماید تا

علت نقض شخصی را رفع کند. چنانچه نتوان مورد نقض شخصی را برطرف کرد، مؤسسه حسابرسی بایستی از

انجام آن کار حسابرسی کناره‌گیری نماید. در شرایطی که حساب‌برسان توسط واحدهای دولتی به کار گمارده

شده‌اند و نمی‌توانند از کار حسابرسی کناره‌گیری نمایند، بایستی از الزامات مندرج در بند ۴-۳ پیروی کنند.

### موارد برون‌سازمانی نقض استقلال

۳-۱۰- مؤسسه حسابرسی باید از موارد برون‌سازمانی نقض استقلال دوری گزیند. عوامل برون‌سازمانی در مؤسسه

حسابرسی می‌تواند کار را محدود نماید یا با توانایی حساب‌برسان در شکل‌دهی اظهارنظرها، یافته‌ها و

نتیجه‌گیری‌های مستقل و بی‌طرفانه تداخل پیدا کند. موارد برون‌سازمانی نقض استقلال هنگامی روی می‌دهد

که حساب‌برسان توسط فشارهای واقعی یا ظاهری ایجاد شده از طرف مدیریت و کارکنان واحد حسابرسی یا

سازمان‌های نظارتی، از فعالیت بی‌طرفانه و اعمال تردید حرفه‌ای منع شوند. برای نمونه، در شرایط زیر،

حساب‌برسان ممکن است آزادی کامل برای قضاوت مستقل و بی‌طرفانه نداشته باشند و در نتیجه، این امر بر

حسابرسی تأثیر منفی داشته باشد:

الف- دخالت یا نفوذ برون‌سازمانی که می‌تواند به‌گونه‌ای نادرست دامنه حسابرسی را محدود یا تعدیل نماید یا تهدید به انجام چنین کاری کند، مانند اعمال فشار برای کاهش نامناسب میزان رسیدگی به منظور کاهش هزینه‌ها یا حق‌الزحمه حسابرسی؛

ب- دخالت برون‌سازمانی با انتخاب یا کاربرد روش‌های حسابرسی یا انتخاب معاملات که باید مورد آزمون قرار گیرد؛

پ- محدودیت‌های غیرمنطقی در مورد زمان مجاز برای تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش؛

ت- محدودیت تحمیلی برون‌سازمانی در دسترسی به سوابق، مقامات دولتی یا سایر افراد لازم برای انجام حسابرسی؛

ث- دخالت برون‌سازمانی در امور استخدام، انتصاب، تعیین حقوق و مزایا و ارتقای کارکنان حسابرسی؛

ج- محدودیت‌هایی در مورد وجوه یا سایر منابع مورد نیاز مؤسسه حسابرسی که بر توانایی مؤسسه حسابرسی در اجرای مسئولیت‌های خود، تأثیر منفی داشته باشد؛

چ- اختیار تأثیرگذاری یا اعمال نفوذ نامناسب بر قضاوت حسابرسان در رابطه با محتوای مناسب گزارش؛

ح- تهدید به تعویض حسابرسان به علت عدم توافق با محتوای گزارش حسابرسی، نتیجه‌گیری‌های حسابرسان یا کاربرد اصول حسابداری یا سایر معیارها؛ و

خ- اعمال نفوذهایی که موجب به خطر افتادن تداوم کار حسابرسان به دلایلی غیر از عدم شایستگی، سوء رفتار یا نیاز به انجام حسابرسی باشد.

۱۱-۳- مؤسسه‌های حسابرسی بایستی سیاست‌ها و روش‌هایی را برای شناسایی و رفع موارد برون‌سازمانی نقض استقلال به عنوان بخشی از سیستم کنترل‌های کیفیت خود به منظور رعایت الزامات استقلال طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، برقرار کنند.

### قضاوت حرفه‌ای

۱۲-۳- حسابرسان باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و گزارشگری نتایج به کار گیرند.

۱۳-۳ قضاوت حرفه‌ای شامل به کارگیری مراقبت منطقی و تردید حرفه‌ای است. مراقبت منطقی به فعالیت مستمر بر طبق استانداردهای حرفه‌ای و اصول اخلاقی قابل اجرا مربوط می‌شود. تردید حرفه‌ای نگرشی است که شامل ذهنی پرسشگر و ارزیابی منتقدانه از شواهد می‌باشد. در واقع، تردید حرفه‌ای شامل طرز تفکری است که در



- آن، حسابرسان، مدیریت را نه نا درست تصور می کنند و نه درستکار بدون تردید. این باور که مدیریت درستکار است، دلیلی برای پذیرش شواهدی کمتر از متقاعدکننده نمی باشد.
- ۳-۱۴- به کارگیری دانش، مهارت‌ها و تجربه حرفه‌ای حسابرسان به منظور اجرای مستمر، با حسن نیت و درستکارانه، گردآوری اطلاعات و ارزیابی بی طرفانه کافی و مناسب بودن شواهد، جزء اصلی حسابرسی‌ها است. قضاوت و صلاحیت حرفه‌ای به یکدیگر وابسته هستند، زیرا قضاوت‌ها بسته به صلاحیت حسابرسان انجام می شود.
- ۳-۱۵- قضاوت حرفه‌ای، کاربرد مجموعه دانش، مهارت‌ها و تجربه‌های همه کارکنان درگیر در کار و همچنین قضاوت حرفه‌ای هر یک از حسابرسان را نشان می دهد. افزون بر افرادی که به طور مستقیم در حسابرسی درگیر هستند، قضاوت حرفه‌ای ممکن است شامل همکاری با سایر اشخاص ذینفع، کارشناسان برون سازمانی و مدیریت مؤسسه‌های حسابرسی باشد.
- ۳-۱۶- به کارگیری قضاوت حرفه‌ای در همه جنبه‌های انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای شامل پیروی از استانداردهای استقلال، حفظ بی طرفی و اعتبار، تعیین کارکنان حسابرسی با صلاحیت برای کار، تعریف دامنه کار، ارزیابی و گزارشگری نتایج کار و برقراری کنترل کیفیت مناسب در سراسر فرآیند کار برای اجرا و گزارشگری حسابرسی، ضرورت دارد.
- ۳-۱۷- به کارگیری قضاوت حرفه‌ای در تعیین سطح آگاهی مورد نیاز از موضوع اصلی حسابرسی و شرایط مربوط، مهم است. این امر شامل بررسی پیرامون این موضوع است که آیا مجموعه تجربه، آموزش، دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها و درک کلی گروه حسابرسی برای برآورد خطرهایی که موضوع اصلی حسابرسی ممکن است شامل اشتباه یا تفسیر با اهمیت باشد، کافی است یا خیر.
- ۳-۱۸- موضوع مهم دیگر در نظر گرفتن سطح خطر در هر کار حسابرسی شامل خطر ناشی از نتیجه‌گیری نادرست است. در زمینه خطر حسابرسی، اعمال قضاوت حرفه‌ای در تعیین کافی و مناسب بودن شواهد مورد استفاده برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها بر مبنای اهداف حسابرسی و هرگونه پیشنهاد گزارش شده، یک بخش جدایی ناپذیر از فرآیند حسابرسی است.
- ۳-۱۹- حسابرسان بایستی تصمیم‌های مهمی را مستند نمایند که بر اهداف، دامنه و روش شناسی؛ یافته‌ها؛ نتیجه‌گیری‌ها؛ و پیشنهادهای ناشی از قضاوت حرفه‌ای حسابرسی تأثیر می گذارد.

۳-۲۰- هرچند این استاندارد مسئولیت اعمال قضاوت حرفه‌ای در برنامه‌ریزی و اجرای یک حسابرسی را بر عهده حسابرس و مؤسسه حسابرسی می‌گذارد، اما نه به مسئولیت نامحدود و نه به خطاناپذیری حسابرس یا مؤسسه حسابرسی دلالت دارد. اطمینان قطعی به دلیل ماهیت شواهد و ویژگی‌های تقلب، هرگز به دست نمی‌آید. قضاوت حرفه‌ای به معنای برطرف نمودن همه محدودیت‌ها یا ضعف‌های ممکن در ارتباط با یک حسابرسی خاص نمی‌باشد، بلکه به معنای شناسایی، بررسی، کمینه‌سازی، ساده‌سازی، و تشریح آنها است.

### صلاحیت

۳-۲۱- کارکنانی که برای انجام حسابرسی تعیین می‌شوند، باید در مجموع دارای صلاحیت حرفه‌ای کافی برای انجام وظایف محوله باشند.

۳-۲۲- مدیریت مؤسسه حسابرسی بایستی مهارت‌های مورد نیاز برای اجرای تعهد حسابرسی خاص یا دامنه حسابرسی‌های مورد اجرا را ارزیابی و مشخص کند که آیا نیروی کار در اختیار او از مهارت‌های لازم برای انجام آن کارها برخوردار است یا خیر. افزون بر این، مؤسسه‌های حسابرسی بایستی فرآیندی را برای کارمندیابی، استخدام، تعیین حقوق و دستمزد، ارتقاء مستمر، تخصیص و ارزیابی کارکنان به منظور نگهداری نیروی کار باصلاحیت داشته باشند. ماهیت، میزان و رسمیت این فرآیند به عوامل گوناگون مانند اندازه مؤسسه حسابرسی، ساختار و حجم کارهای آن بستگی دارد.

۳-۲۳- صلاحیت از ترکیبی از آموزش و تجربه ناشی می‌شود. صلاحیت لزوماً با سنوات تجربه حسابرسی اندازه‌گیری نمی‌شود، زیرا چنین اندازه‌گیری کمی امکان ندارد انواع تجارب به دست آمده توسط یک حسابرس در هر دوره زمانی مشخص را به درستی نشان دهد. حفظ صلاحیت از طریق تعهد به یادگیری و پیشرفت در سراسر عمر حرفه‌ای یک حسابرس، عنصری مهم برای حسابرسان است. صلاحیت، حسابرس را قادر به انجام قضاوت‌های حرفه‌ای دقیق می‌سازد.

### دانش و صلاحیت فنی

۳-۲۴- کارکنان انتخاب شده برای انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، پیش از شروع هر کار، باید در مجموع از دانش فنی، مهارت‌ها و تجربه کافی به منظور داشتن صلاحیت لازم برای انجام انواع کار

حسابرسی برخوردار باشند. کارکنان انتخاب شده برای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی بایستی در مجموع دارای ویژگی‌های زیر باشند:

الف- آگاهی از استانداردهای حسابرسی عملیاتی لازم‌الاجرا در انجام نوع کاری که برای آن انتخاب شده‌اند و برخورداری از آموزش، مهارت‌ها و تجربه لازم برای کاربرد این آگاهی در کار مورد اجرا؛

ب- آگاهی کلی از موضوع اصلی مورد بررسی و محیطی که واحد مورد حسابرسی در آن فعالیت می‌کند؛

ت- مهارت‌های ارتباطی گفتاری و نوشتاری به طور شفاف و مؤثر؛ و

ث- مهارت‌های مناسب برای کار مورد اجرا. برای نمونه، مهارت‌های کارکنان و کارشناسان در:

نمونه‌گیری آماری، چنانچه کار مستلزم استفاده از نمونه‌گیری آماری است؛

فناوری اطلاعات، اگر کار شامل بررسی سیستم‌های اطلاعاتی است؛

مهندسی، چنانچه کار شامل بررسی داده‌های پیچیده مهندسی است؛

۱. روش‌شناسی‌ها یا روش‌های تحلیلی خاص حسابرسی، مانند استفاده از ابزارهای بررسی پیچیده، برآوردهای

مربوط به بیمه‌های زندگی (اکچوئری) یا آزمون‌های تحلیل آماری، در صورت لزوم؛ یا

۲. دانش تخصصی در موضوع‌های اصلی، مانند موضوعات علمی، پزشکی، زیست محیطی، آموزشی یا هر موضوع

تخصصی دیگر، چنانچه کار به چنین تخصصی نیازمند است.

### آموزش‌های حرفه‌ای مستمر

۲۵-۳- حسابرسی که کار حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی شامل برنامه‌ریزی، سرپرستی، اجرای عملیات یا گزارشگری انجام می‌دهند، بایستی صلاحیت حرفه‌ای خود را از طریق آموزش حرفه‌ای مستمر حفظ کنند.

۲۶-۳- برنامه‌های آموزش حرفه‌ای مستمر، فعالیت‌های آموزشی سازمان یافته با اهداف یادگیری طراحی شده برای حفظ یا افزایش دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های شاغلین در حوزه‌های مربوط به اجرای حسابرسی‌ها است. تعیین اینکه چه موضوع‌هایی برای هر یک از حسابرسان از جهت برآورده نمودن الزامات آموزشی مناسب است، یک موضوع قضاوت حرفه‌ای می‌باشد که توسط حسابرسان با مشورت با مقامات ذیصلاح در مؤسسه‌های حسابرسی آنان انجام می‌شود. از جمله ملاحظات مربوط به اعمال چنین قضاوتی، تجربه حسابرسان، مسئولیت‌هایی که

آنان در اجرای کار طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی برعهده می‌گیرند و محیط عملیاتی واحد مورد حسابرسی می‌باشد.

۳-۲۷- مسئولیت بهبود صلاحیت‌های فردی حساب‌برسان و رعایت الزامات آموزش حرفه‌ای مستمر اساساً برعهده خود حساب‌برسان است. مؤسسه حسابرسی باید روشهای کنترل کیفیت را به منظور کمک به حصول اطمینان از رعایت الزامات آموزشی حرفه‌ای مستمر، شامل مستندسازی آموزش حرفه‌ای مستمر تکمیل شده توسط حساب‌برسان، داشته باشد.

۳-۲۸- کارشناسان برون‌سازمانی که در اجرای کار طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی به حساب‌برسان کمک می‌کنند، بایستی دارای صلاحیت باشند و صلاحیت حرفه‌ای در حوزه‌های تخصصی خود را حفظ نمایند، اما الزامی به گذراندن دوره‌های آموزش حرفه‌ای مستمر مقرر در استانداردهای حسابرسی عملیاتی ندارند. هرچند، حساب‌برسانی که از کار کارشناسان برون‌سازمانی استفاده می‌نمایند، بایستی صلاحیت حرفه‌ای چنین کارشناسانی را ارزیابی کنند و یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های آنان را مستند نمایند. کارشناسان درون‌سازمانی که به عنوان عضوی از گروه حسابرسی کار می‌کنند، بایستی استانداردهای حسابرسی عملیاتی شامل الزامات آموزش حرفه‌ای مستمر را رعایت نمایند.

### کنترل کیفیت و اطمینان از کار

۳-۲۹- هر مؤسسه حسابرسی که حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا می‌کند، باید:

الف- سیستم کنترل کیفیتی را مستقر نماید که به منظور فراهم نمودن اطمینان معقول به مؤسسه حسابرسی که مؤسسه و کارکنان آن الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات لازم‌الاجرا را رعایت می‌کنند، طراحی شده است؛ و

ب- هر سه سال یکبار، یک بررسی توسط هم‌پیشگان برون‌سازمانی داشته باشد<sup>۱۶</sup>.

---

۱۶ - عدم رعایت الزامات بررسی هم‌پیشگان توسط یک مؤسسه حسابرسی (بندهای ب ۳-۲۹ و ۳-۳۴ تا ۳-۳۹) به عبارت تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی می‌انجامد. رعایت (یا عدم رعایت) الزامات سیستم کنترل کیفیت مقرر در بندهای الف ۳-۲۹ و ۳-۳۰ تا ۳-۳۳ توسط مؤسسه حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرآیند بررسی هم‌پیشگان، آزمون و گزارش می‌شود و تأثیری بر عبارت رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی ندارد (بندهای ۱-۱۱ تا ۱-۱۳ بخش ۱ ملاحظه شود).

## سیستم کنترل کیفیت

۳-۳۰- سیستم کنترل کیفیت یک مؤسسه حسابرسی، از جمله مدیریت مؤسسه حسابرسی، بر اجرای کار با کیفیت بالا و سیاست‌ها و روش‌هایی تأکید می‌کند که مؤسسه به منظور فراهم نمودن اطمینان معقول در مورد رعایت الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات لازم‌الاجرا طراحی کرده است. ماهیت، میزان و رسمیت سیستم کنترل کیفیت یک مؤسسه حسابرسی با توجه به شرایط مؤسسه حسابرسی، مانند اندازه، تعداد دفاتر و پراکندگی جغرافیایی، دانش و تجربه کارکنان، ماهیت و پیچیدگی کارهای حسابرسی و ملاحظات مربوط به هزینه - منفعت آن، متفاوت است.

۳-۳۱- هر مؤسسه حسابرسی باید سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت خود را مستند نماید و آن سیاست‌ها و روش‌ها را به کارکنان خود اطلاع رسانی کند. همچنین مؤسسه حسابرسی بایستی رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت خود را نیز مستند کند و این مستندات را برای یک دوره زمانی کافی نگهداری نماید، تا افراد اجراکننده روش‌های نظارتی و بررسی‌های هم‌پیشگان بتوانند میزان انطباق مؤسسه حسابرسی با سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت خود را ارزیابی کنند. شکل و محتوای اینگونه مستندسازی، موضوع قضاوت حرفه‌ای است و با توجه به شرایط مؤسسه حسابرسی متفاوت خواهد بود.

۳-۳۲- هر مؤسسه حسابرسی بایستی سیاست‌ها و روش‌هایی را در سیستم کنترل کیفیت خود داشته باشد که در مجموع به موارد زیر بپردازد:

الف- مسئولیت‌های مدیریت در مورد کیفیت در درون مؤسسه حسابرسی: سیاست‌ها و روش‌هایی که مسئولیت کیفیت اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی و اطلاع رسانی سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با کیفیت را تعیین می‌کند. چنین سیاست‌ها و اطلاع رسانی‌هایی موجب تقویت فرهنگی می‌شود که در آن، کیفیت در اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، امری ضروری است.

ب- الزامات مربوط به استقلال، قانون و اخلاق: سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده برای فراهم کردن اطمینان معقول نسبت به اینکه مؤسسه حسابرسی و کارکنان آن استقلال خود را حفظ و الزامات قانونی و اخلاقی لازم‌الاجرا را رعایت می‌کنند.<sup>۱۷</sup>

---

<sup>۱۷</sup> - بندهای ۲-۳ تا ۱۱-۳ برای استانداردهای مرتبط با استقلال ملاحظه شود. بخش ۲ برای استانداردهای مرتبط با اصول آیین رفتار حرفه‌ای ملاحظه شود. همچنین هر

پ- شروع<sup>۱۸</sup>، پذیرش و ادامه حسابرسی: سیاست‌ها و روش‌های شروع، پذیرش و ادامه حسابرسی به این منظور طراحی شده است که اطمینان معقول فراهم کند که مؤسسه حسابرسی تنها خدماتی را ارائه می‌نماید که در آنها بتواند استانداردهای حرفه‌ای و اصول اخلاقی را رعایت و در چارچوب تعهد یا اختیار قانونی مؤسسه فعالیت کند.

ت- منابع انسانی: سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده به منظور فراهم کردن اطمینان معقول به مؤسسه حسابرسی که دارای کارکنان توانمند و با صلاحیت برای انجام حسابرسی‌های محوله طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات مربوط می‌باشد<sup>۱۹</sup>.

ث- اجرا، مستندسازی و گزارشگری حسابرسی: سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده به منظور فراهم کردن اطمینان معقول به مؤسسه حسابرسی که انجام حسابرسی‌ها و صدور گزارش‌ها طبق استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقرراتی، می‌باشد.

ج- نظارت بر کیفیت: ارزیابی مستمر و ادواری از کار تکمیل شده حسابرسی که به این منظور طراحی شده است که برای مدیریت مؤسسه حسابرسی اطمینان معقول فراهم شود که سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت به نحو مناسب طراحی و در عمل به‌گونه‌ای اثربخش اجرا شده است. هدف کلی از نظارت بر رعایت سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت عبارت است از انجام ارزیابی نسبت به (۱) پیروی از الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات مربوط؛ (۲) اینکه آیا سیستم کنترل کیفیت به‌گونه‌ای مناسب طراحی شده است یا خیر؛ و (۳) آیا سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت به‌گونه‌ای اثربخش کار می‌کند و در عمل رعایت می‌شود یا خیر. روش‌های نظارت، بر اساس واقعیات و شرایط مؤسسه حسابرسی، متفاوت خواهد بود. مؤسسه حسابرسی بایستی روش‌های نظارتی را اجرا کند که بتواند رعایت استانداردهای حرفه‌ای لازم‌الاجرا و سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت را برای حسابرسی‌های انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، ارزیابی نماید. افرادی که نظارت می‌کنند باید در مجموع دارای تجربه و اختیار کافی برای این کار باشند.

---

یک از حسابرسان عضو انجمن‌های حرفه‌ای، ممکن است مشمول الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان‌ها یا نهادهای اعطاکنده مدارک حرفه‌ای باشند.

<sup>۱۸</sup> - مؤسسه‌های حسابرسی کار حسابرسی را به این دلایل شروع می‌کنند: (۱) صلاحدید مؤسسه حسابرسی، (۲) درخواست نهادهای قانونگذار یا ناظر و (۳) تعهدات قانونی. یک مؤسسه حسابرسی ممکن است طبق درخواست‌ها و تعهدات قانونی، نسبت به انجام کار الزام داشته باشد. در مواردی که یک مؤسسه حسابرسی در واحد مورد حسابرسی، مستقل نیست و اما به‌دلیل الزام قانونی یا دلایل دیگر، نمی‌تواند از انجام کار خودداری کند، به بند ۳-۴ مراجعه شود.

<sup>۱۹</sup> - بندهای ۳-۲۱ تا ۳-۲۸ برای الزامات مرتبط با صلاحیت حرفه‌ای ملاحظه شود.

۳-۳۳- مؤسسه حسابرسی بایستی نتایج روش‌های نظارتی خود را دست کم هر سال یک‌بار با شناسایی هرگونه نارسایی روشمند مستعد بهبود، همراه با پیشنهادهای مربوط به اقدامات اصلاحی، تحلیل و خلاصه نماید (طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، بررسی کار و گزارشی که در اجرای وظیفه نظارتی تهیه می‌شود، به تنهایی کنترل‌های نظارتی محسوب نمی‌شود. اگر چه، این نوع از بررسی‌های اولیه ممکن است به عنوان بخشی از تحلیل و تخلص مزبور، مورد استفاده قرار گیرد).

### بررسی هم‌پیشگان برون‌سازمانی

۳-۳۴- مؤسسه‌های حسابرسی که کار حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا می‌کنند، باید دست کم هر سه سال یکبار یک بررسی هم‌پیشگان برون‌سازمانی که توسط بررسی‌کنندگان مستقل از مؤسسه حسابرسی مورد بررسی، اجرا شده است، داشته باشند.

۳-۳۵- مؤسسه حسابرسی بایستی به منظور فراهم‌نمودن مبنایی منطقی جهت تعیین اینکه آیا سیستم کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی برای دوره مورد بررسی<sup>۲۰</sup>، به‌گونه‌ای مناسب طراحی شده است یا خیر و آیا مؤسسه حسابرسی سیستم کنترل کیفیت خود را به منظور فراهم‌نمودن اطمینان معقول در مورد انطباق با استانداردهای حرفه‌ای لازم‌الاجرا رعایت می‌کند یا خیر، به انجام بررسی هم‌پیشگان برون‌سازمانی که از لحاظ دامنه بررسی کفایت داشته باشد، مبادرت نماید.

۳-۳۶- دامنه بررسی هم‌پیشگان بایستی دربرگیرنده مراحل زیر باشد:

- الف- بررسی سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی؛
- ب- توجه به کفایت و نتایج روش‌های نظارت داخلی مؤسسه حسابرسی؛
- پ- بررسی گزارش‌های حسابرسی انتخاب شده و مستندات مربوط؛
- ت- بررسی سایر مستندات لازم برای ارزیابی رعایت استانداردها، برای نمونه، مستندسازی استقلال، سوابق آموزش حرفه‌ای مستمر و پرونده‌های مدیریت منابع انسانی؛ و
- ث- مصاحبه با سطوح مختلف انتخابی از کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی مورد بررسی به منظور ارزیابی میزان درک و التزام آنان به سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مربوط.

---

<sup>۲۰</sup> - دوره مورد بررسی عموماً دربرگیرنده یک سال است.

۳۷-۳- گروه بررسی هم پیشگان بایستی یک برآورد خطر جهت تعیین تعداد و انواع خدمات انتخابی انجام دهند. بر اساس برآورد خطر مزبور، این گروه بایستی یک یا ترکیبی از رویکردهای زیر را برای انتخاب هر یک از کارهای حسابرسی جهت بررسی به کار گیرند<sup>۲۱</sup>:

(۱) انتخاب کارهای حسابرسی که نمونه‌ای بارز و منطقی از کارهای انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی توسط مؤسسه حسابرسی مورد بررسی باشد؛ یا

(۲) انتخاب کارهای حسابرسی که نمونه‌ای بارز و منطقی از همه انواع کارهای مرتبط با سیستم کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی مورد بررسی، شامل یک یا چند کار انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی باشد.

۳۸-۳- گروه بررسی هم پیشگان بایستی یک یا چند گزارش مکتوب در رابطه با اطلاع رسانی نتایج بررسی شامل موارد زیر، تهیه نمایند:

الف- تشریح دامنه بررسی هم پیشگان، شامل هرگونه محدودیت موجود؛

ب- اظهارنظر در مورد این که آیا سیستم کنترل کیفیت فعالیتهای حسابرسی مؤسسه حسابرسی مورد بررسی طی دوره مورد بررسی به منظور فراهم نمودن اطمینان معقول در مورد انطباق با استانداردهای حرفه‌ای لازم‌الاجرا به گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت شده است یا خیر؛

پ- ویژگی‌های استانداردهای حرفه‌ای که مؤسسه حسابرسی مورد بررسی ملزم به رعایت آن شده است؛ و

ت- در مورد اظهارنظرهای تعدیل شده یا مردود<sup>۲۲</sup>، شرحی از دلایل اظهارنظر تعدیل شده یا مردود، همراه با شرح تفضیلی یافته‌ها و پیشنهادهای در گزارش بررسی هم پیشگان، به منظور اینکه مؤسسه حسابرسی بتواند اقدام‌های مناسب را انجام دهد.

۳۹-۳- گروه بررسی هم پیشگان بایستی معیارهای زیر را رعایت کند:

الف- گروه بررسی در مجموع دارای دانش به روز در رابطه با استانداردهای حسابرسی عملیاتی و کار حسابرسی واحدهای دولتی باشد؛

---

۲۱ - رویکرد دوم، عموماً به مؤسسه‌های حسابرسی مربوط است که نسبت به انواع دیگر حسابرسی‌ها، تنها تعداد اندکی از حسابرسی‌های مبتنی بر استانداردهای حسابرسی عملیاتی را انجام می‌دهند.

۲۲ - اظهارنظر تعدیلی، اظهارنظری است که طبق آن هم پیشگان بررسی‌کننده به این نتیجه می‌رسند که به استثنای اثرات نارسایی‌های مندرج در گزارش، سیستم کنترل کیفیت در دوره زمانی موردنظر به گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت شده است. اظهار نظر مردود، اظهار نظری است مبنی بر اینکه سیستم کنترل کیفیت به گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت نشده است تا نسبت به رعایت استانداردهای حرفه‌ای، اطمینان معقول به دست آید.



ب- مؤسسه‌ای که کار بررسی هم‌پیشگان را انجام می‌دهد و هر یک از اعضای گروه بررسی هم‌پیشگان، از مؤسسه حسابرسی مورد بررسی و کارکنان آن و خدمات حسابرسی انتخاب شده برای بررسی (همان‌گونه که در استانداردهای حسابرسی عملیاتی شرح داده شده است) مستقل باشند؛ و

پ- گروه بررسی در مجموع دانش مناسب در مورد چگونگی اجرای بررسی هم‌پیشگان را دارا باشد. چنین دانشی ممکن است از آموزش ضمن خدمت، دوره‌های آموزشی یا ترکیبی از هر دو به دست آید. داشتن کارکنانی در گروه بررسی هم‌پیشگان که دارای تجربه پیشین در بررسی هم‌پیشگان یا گروه‌های نظارتی درون سازمانی هستند، مطلوب‌تر است.

۳-۴۰- یک مؤسسه حسابرسی مستقل بایستی آخرین گزارش بررسی هم‌پیشگان خود را در دسترس عموم قرار دهد؛ برای نمونه، با قرار دادن گزارش بررسی هم‌پیشگان در یک پایگاه اطلاع‌رسانی برون‌سازمانی یا یک فایل قابل دسترس عموم که برای شفاف‌سازی عمومی نتایج بررسی هم‌پیشگان طراحی شده است. چنانچه هیچ‌یک از این گزینه‌ها برای مؤسسه حسابرسی قابل دسترس نیست، مؤسسه بایستی همان ساز و کار شفاف‌سازی را به کار برد که برای انتشار دیگر اطلاعات خود به کار می‌گیرد و همچنین گزارش بررسی هم‌پیشگان را در صورت درخواست، در اختیار درخواست‌کنندگان قرار دهد.

۳-۴۱- اطلاعات مندرج در گزارش‌های بررسی هم‌پیشگان برون‌سازمانی و نامه‌های اظهارنظر، ممکن است با تصمیم‌های مربوط به گرفتن کار حسابرسی مرتبط باشد. بنابراین، مؤسسه‌های حسابرسی که در پی عقد قرارداد برای انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی هستند، بایستی موارد زیر را به طرف قرارداد ارائه کنند:

الف- آخرین گزارش بررسی هم‌پیشگان و هرگونه نامه اظهارنظر مؤسسه حسابرسی؛ و

ب- هرگونه گزارش‌های بررسی هم‌پیشگان و نامه‌های اظهارنظر بعدی دریافتی طی مدت قرارداد.

۳-۴۲- حساب‌رسانی که از کار مؤسسه حسابرسی دیگر استفاده می‌کنند بایستی یک نسخه از آخرین گزارش بررسی هم‌پیشگان و هرگونه نامه اظهارنظر آن مؤسسه را درخواست نمایند و مؤسسه حسابرسی بایستی این مدارک را به محض درخواست، ارائه نماید (بندهای ۳-۵ و ۴-۴۱ تا ۴-۴۳ برای الزامات و رهنمودهای بیشتر در مورد استفاده از کار دیگران ملاحظه شود).

## استانداردهای اجرای عملیات در حسابرسی عملیاتی

### مقدمه

۴-۱- این بخش، استانداردهای اجرای عملیات را تعیین و الزامات مربوط به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ارائه می‌کند. استانداردهای اجرای عملیات برای حسابرسی‌های عملیاتی، به برنامه‌ریزی حسابرسی، سرپرستی کارکنان، دریافت شواهد کافی و مناسب و تهیه مستندات حسابرسی، مربوط می‌شود. مفاهیم اطمینان معقول، اهمیت و خطر حسابرسی، چارچوبی را برای کاربرد این استانداردها تشکیل می‌دهد و در تمام مباحث حسابرسی‌های عملیاتی لحاظ شده است.

۴-۲- بخش‌های ۱ تا ۵ این مجموعه برای اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، کاربرد دارد.

### اطمینان معقول

۴-۳ اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، اطمینان معقول فراهم می‌نماید که شواهد زیربنای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، کافی و مناسب است. بنابراین، کافی و مناسب بودن شواهد مورد نیاز و آزمون‌های شواهد، بر اساس اهداف، یافته‌ها و نتایج، متفاوت خواهد بود. اهداف حسابرسی‌های عملیاتی، دامنه‌ای "محدود" تا "گسترده" دارد و شامل انواع گوناگونی از شواهد با کیفیت‌های متفاوت است. در برخی از خدمات، شواهد کافی و مناسب در دسترس است، اما در برخی دیگر، اطلاعات ممکن است محدود باشد. قضاوت حرفه‌ای در حین اینکه سطح اطمینان مناسب در مورد کافی و مناسب بودن شواهد به دست آمده برای دستیابی به اهداف حسابرسی را فراهم می‌سازد به حساب‌رسان در تعیین دامنه و روش شناسی مورد نیاز برای دستیابی به اهداف حسابرسی کمک می‌کند. (بندهای ۴-۵۵ تا ۴-۷۱ برای بحث درباره ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد ملاحظه شود).

## اهمیت در حسابرسی عملیاتی

۴-۴- مفهوم اهمیت<sup>۲۳</sup> در سرتاسر حسابرسی عملیاتی، از جمله هنگام تصمیم‌گیری درباره نوع و میزان کار حسابرسی مورد اجرا، ارزیابی نتایج کار حسابرسی، تشریح گزارش و یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های مربوط، به حسابرسان کمک می‌کند. اهمیت به عنوان اهمیت نسبی یک موضوع در رابطه با زمینه مورد بررسی، شامل عوامل کمی و کیفی، تعریف شده است. چنین عواملی شامل اهمیت موضوع در ارتباط با موضوع اصلی حسابرسی، ماهیت و تأثیر موضوع، مربوط بودن موضوع، نیازها و علایق شخص ثالث بی‌طرف و آگاه از اطلاعات مربوط و اثر موضوع بر برنامه یا فعالیت مورد حسابرسی می‌شود. قضاوت حرفه‌ای هنگام ارزیابی اهمیت موضوع‌های مرتبط با اهداف حسابرسی، به حسابرسان کمک می‌کند.

## خطر حسابرسی

۴-۵- خطر حسابرسی به معنای احتمال نادرست یا ناقص بودن یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادهای یا اطمینان حسابرسان، در نتیجه وجود عواملی مانند شواهد ناکافی و/یا نامناسب، فرآیند ناقص حسابرسی، حذف‌های عمدی یا اطلاعات گمراه‌کننده ناشی از ارائه نادرست یا تقلب است. برآورد خطر حسابرسی دربرگیرنده ملاحظات کمی و کیفی است. عواملی مانند چارچوب‌های زمانی، پیچیدگی یا حساسیت کار؛ اندازه برنامه برحسب مبالغ پولی و تعداد شهروندان برخوردار از خدمت، کفایت سیستم‌ها و فرآیندهای واحد مورد حسابرسی برای کشف موارد ناسازگار، اشتباهات یا تقلب‌های بااهمیت، و دسترسی حسابرسان به سوابق نیز بر خطر حسابرسی تأثیر می‌گذارد. خطر حسابرسی شامل خطری است که حسابرسان خطا، ناسازگاری، اشتباه بااهمیت یا تقلب در شواهد پشتوانه حسابرسی را کشف نکنند. خطر حسابرسی را می‌توان با انجام اقداماتی مانند افزایش دامنه حسابرسی؛ افزودن حسابرسان و کارشناسان و سایر منابع به گروه حسابرسی؛ تغییر روش شناسی برای دستیابی به شواهد بیشتر، کسب شواهد با کیفیت بالاتر یا شکل‌های دیگری از شواهد مؤید یا همسوکردن یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها برای بازتاب شواهد به دست آمده، کاهش داد.

---

۲۳ - در استانداردهای حسابرسی عملیاتی، واژه "significant" با واژه "material"، که در متون حسابرسی‌های صورتهای مالی به کار می‌رود، معادل هم در نظر گرفته شده است.

## برنامه‌ریزی

۴-۶- حساب‌رسان باید برنامه‌ریزی کارهای ضروری برای دستیابی به اهداف حسابرسی را به نحو مناسب طراحی و آن را مستند کنند.

۴-۷- حساب‌رسان باید حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی کنند که خطر حسابرسی به سطحی مناسب که فراهم‌کننده اطمینان معقول نسبت به کافی و مناسب بودن شواهد برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حساب‌رسان باشد، کاهش یابد. تصمیم‌گیری در این مورد بر اساس قضاوت حرفه‌ای انجام می‌شود. در برنامه‌ریزی حسابرسی، حساب‌رسان بایستی سطح اهمیت و خطر حسابرسی را برآورد کنند و این برآوردها را در تعریف اهداف، دامنه و روش‌شناسی حسابرسی برای پیگیری آن اهداف<sup>۲۴</sup>، به کار گیرند. برنامه‌ریزی، فرآیندی مستمر در سرتاسر حسابرسی است. بنابراین، حساب‌رسان ممکن است ضروری بدانند که اهداف، دامنه و روش‌شناسی حسابرسی را در جریان تکمیل کار، تعدیل کنند.

۴-۸- اهداف چیزهایی هستند که حسابرسی برای دستیابی به آنها انجام می‌شود. این اهداف، موضوع اصلی حسابرسی و ابعاد عملکرد مربوط به آن را مشخص می‌کند و ممکن است در برگزیده یافته‌های بالقوه و عناصر گزارشگری باشد که حساب‌رسان می‌خواهند آنها را تشریح کنند. اهداف حسابرسی می‌تواند به عنوان پرسش‌هایی در رابطه با برنامه‌ای<sup>۲۵</sup> ویژه در نظر گرفته شود که حساب‌رسان بر اساس شواهد به دست آمده و ارزیابی شده با معیارهای معین، در پی پاسخگویی به آنها هستند.

۴-۹- دامنه، حد و مرز حسابرسی است و به طور مستقیم به اهداف حسابرسی مربوط می‌شود. دامنه حسابرسی، موضوع اصلی حسابرسی مانند یک برنامه ویژه یا جنبه‌هایی از یک برنامه، اسناد و سوابق لازم، دوره زمانی مورد بررسی، و مکان‌های اجرای عملیات حسابرسی را توضیح می‌دهد که حساب‌رسان آن را ارزیابی و گزارش می‌کنند.

۴-۱۰- روش‌شناسی، ماهیت و میزان روش‌های حسابرسی برای گردآوری و تحلیل شواهد برای دستیابی به اهداف حسابرسی را تشریح می‌کند. روش‌های حسابرسی، اقدامات و آزمون‌های ویژه‌ای است که حساب‌رسان برای

---

<sup>۲۴</sup> - در شرایطی که اهداف حسابرسی توسط قانون تعیین می‌شود، حساب‌رسان ممکن است برای تعریف اهداف یا دامنه حسابرسی، آزادی عمل نداشته باشند.

<sup>۲۵</sup> - واژه برنامه "Program" که در این رهنمود استفاده شده است، دربرگیرنده واحدها، سازمان‌ها، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دولت می‌باشد.

دستیابی به اهداف حسابرسی اجرا می کنند. حسابرسان باید روش شناسی را به گونه ای طراحی کنند که شواهد کافی و مناسب برای دستیابی به اهداف حسابرسی و کاهش خطر حسابرسی به سطحی قابل پذیرش به دست آید و اطمینان معقول فراهم گردد که شواهد به منظور پشتیبانی از یافته ها و نتیجه گیری های حسابرسان، کافی و مناسب است. روش شناسی شامل ماهیت و میزان روش های حسابرسی استفاده شده برای دستیابی به اهداف حسابرسی است.

۴-۱۱- حسابرسان بایستی خطر حسابرسی و آنچه را که در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است با کسب شناخت از موارد زیر برآورد کنند:

الف- ماهیت و شکل برنامه ها و نیازهای استفاده کنندگان بالقوه از گزارش حسابرسی (بندهای ۱۳-۴ تا ۱۵-۴)؛

ب- کنترل های داخلی مرتبط با اهداف مشخص و دامنه حسابرسی (بندهای ۱۶-۴ تا ۲۲-۴)؛

پ- کنترل های سیستم های اطلاعاتی برای مقاصد برآورد خطرهای حسابرسی و برنامه ریزی حسابرسی در ارتباط با اهداف حسابرسی (بندهای ۲۳-۴ تا ۲۷-۴)؛

ت- الزامات قانونی و مقرراتی مربوط، مفاد قراردادها یا موافقت نامه های کمک های بلاعوض، تقلب بالقوه یا سوءاستفاده با اهمیت در رابطه با اهداف حسابرسی (بندهای ۲۸-۴ تا ۳۵-۴)؛ و

ث- نتایج حسابرسی های پیشین که به طور مستقیم به اهداف حسابرسی جاری مربوط است (بند ۳۶-۴)؛

۴-۱۲- حسابرسان بایستی همچنین هنگام برنامه ریزی:

الف- معیارهای بالقوه مورد نیاز برای ارزیابی موضوع های مشمول حسابرسی را شناسایی کنند (بندهای ۳۷-۴ و ۳۸-۴)؛

ب- منابع شواهد حسابرسی را شناسایی و میزان و نوع شواهد مورد نیاز را با توجه به خطر حسابرسی و اهمیت، تعیین کنند (بندهای ۳۹-۴ و ۴۰-۴)؛

پ- چگونگی استفاده از کار سایر حسابرسان و کارشناسان را برای دستیابی به اهداف حسابرسی معین ارزیابی کنند (بندهای ۴۱-۴ تا ۴۳-۴)؛

ت- کارکنان و کارشناسان کافی با مجموعه صلاحیت حرفه ای مناسب را فراهم و سایر منابع لازم برای اجرای حسابرسی را شناسایی کنند؛

ث- در رابطه با برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی با مدیران، ارکان راهبری و سایر افراد مربوط، تبادل نظر کنند (بندهای ۴-۴۶ تا ۴-۴۹)؛ و

ج- طرح کلی حسابرسی را تهیه کنند (بندهای ۴-۵۰ و ۴-۵۱).

### ماهیت و شکل برنامه و نیازهای استفاده‌کنندگان

۴-۱۳ حسابرسان هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی عملیاتی، بایستی از ماهیت برنامه یا اجزای برنامه مورد حسابرسی و استفاده بالقوه‌ای که از نتایج یا گزارش حسابرسی خواهد شد، شناخت به دست آورند. ماهیت و شکل برنامه مورد حسابرسی دربرگیرنده موارد زیر است:

الف- قابلیت رویت، حساسیت و خطرهای مرتبط با برنامه مورد حسابرسی؛

ب- سن و قدمت برنامه یا تغییرات در شرایط آن؛

پ- اندازه برنامه بر حسب جمع مبالغ پولی، تعداد شهروندان تحت تأثیر یا سایر مقیاس‌ها؛

ت- سطح و میزان بررسی یا سایر شکل‌های نظارت مستقل؛

ث- طرح و اهداف راهبردی برنامه؛ و

ج- عوامل یا شرایط برون‌سازمانی که می‌تواند به طور مستقیم بر برنامه تأثیر گذارد.

۴-۱۴ گروهی از استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسان، مقامات دولتی هستند که ممکن است اجازه یا درخواست اجرای حسابرسی را داده باشند. گروه مهم دیگری از استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسان شامل سازمان‌های نظارتی، نهادهای قانونی و افراد مسئول در واحد مورد حسابرسی برای اقدام درباره پیشنهاد‌های حسابرسان می‌باشد. سایر استفاده‌کنندگان بالقوه از گزارش حسابرسان شامل قانون‌گذاران یا سایر مقامات دولت (غیر از اشخاصی که ممکن است اجازه یا درخواست انجام حسابرسی را داده باشند)، رسانه‌ها، گروه‌های ذینفع و شهروندان هستند. استفاده‌کنندگان بالقوه، افزون بر انتفاع از برنامه، ممکن است توانایی تأثیرگذاری در اجرای آن

را داشته باشند. آگاهی از منافع و نفوذ این گروه از استفاده‌کنندگان بالقوه می‌تواند به حساب‌برسان در قضاوت نسبت به اینکه آیا یافته‌های احتمالی می‌تواند برای استفاده‌کنندگان ذیربط بااهمیت باشد یا خیر، کمک کند.

۴-۱۵ کسب شناخت از برنامه مورد حسابرسی، به حساب‌برسان در برآورد خطرهای مرتبط با برنامه و تأثیر خطرها بر اهداف، دامنه و روش شناسی حسابرسی کمک می‌کند. شناخت حساب‌برسان ممکن است ناشی از دانش پیشین آنان از برنامه یا شناخت آنان از طریق پرس و جوا و مشاهدات انجام شده در برنامه‌ریزی حسابرسی باشد. دامنه و وسعت این پرس و جوا و مشاهدات می‌تواند با توجه به اهداف حسابرسی و همچنین لزوم شناخت هر یک از جوانب ویژه یک برنامه، متفاوت باشد. این جنبه‌ها به شرح زیر است:

الف- قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض: برنامه‌های دولت به طور معمول در قانون پیش‌بینی می‌شود و مشمول قوانین و مقررات ویژه است. قوانین و مقررات، به طور معمول آنچه که باید انجام شود، شخصی که باید انجام دهد، هدفی که باید به دست آید، جامعه‌ای که باید به آن خدمات ارائه شود و راهکارهای تأمین مالی و محدودیت‌های مربوط را تعیین می‌کند. برنامه‌های دولتی ممکن است همچنین مشمول مفاد قراردادها و موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض باشد. بنابراین، شناخت قوانین و تاریخچه قانونی تعیین یک برنامه و مفاد هرگونه قرارداد یا موافقت‌نامه کمک‌های بلاعوض، می‌تواند برای شناخت خود برنامه، ضرورت داشته باشد. دستیابی به چنین شناختی، یک گام ضروری در شناسایی مفاد قوانین، مقررات، قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض محسوب می‌شود که در رابطه با اهداف حسابرسی، با اهمیت است.

ب- هدف کلی و مقصود: هدف کلی، نتیجه یا اثر موردنظر یا مورد انتظار از عملیات یک برنامه است. قانون‌گذار به طور معمول هنگام تصویب یک برنامه، هدف کلی آن را تعیین می‌کند. مسئولان واحد مورد حسابرسی ممکن است اطلاعات تفصیلی‌تری را در رابطه با هدف کلی برنامه به منظور پشتیبانی از تصویب آن ارائه نمایند. گاهی از مسئولان واحد مورد حسابرسی نیز خواسته می‌شود تا اهداف عملکرد و عملیات برنامه شامل ستانده‌ها و پی‌آمدهای آن را تعیین کنند. حساب‌برسان ممکن است از هدف کلی و مقاصد تعیین شده برای برنامه به عنوان معیارهایی جهت ارزیابی عملکرد برنامه استفاده نمایند یا معیارهای بیشتری را برای ارزیابی عملکرد به کار گیرند.

پ- کنترل‌های داخلی: کنترل‌های داخلی که گاهی کنترل مدیریت نامیده می‌شود در مفهوم گسترده خود دربرگیرنده طرح‌های سازمانی، سیاست‌ها، روش‌ها و رویه‌هایی است که توسط مدیریت برای دستیابی به مأموریت،

مقاصد و اهداف اتخاذ می‌شود. کنترل‌های داخلی شامل فرآیندهای برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، هدایت و کنترل عملیات برنامه است. این کنترل‌ها شامل سیستم‌هایی برای اندازه‌گیری، گزارشگری و نظارت بر عملکرد برنامه است. کنترل‌های داخلی همچنین به عنوان ابزاری دفاعی برای محافظت از دارایی‌ها و پیشگیری و کشف اشتباهات؛ تقلب؛ تخطی از قوانین و مقررات و مفاد قراردادها و موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده به کار می‌رود (بندهای ۱۶-۴ تا ۲۲-۴ شامل رهنمودهایی درباره کنترل‌های داخلی است).

ت- مصارف: مصارف، مقدار منابعی (در قالب پول، مواد، کارکنان و غیره) است که در یک برنامه مصرف می‌شود. این منابع می‌تواند از داخل یا خارج از واحد مجری برنامه فراهم شده باشد. اندازه‌گیری منابع مصرف شده می‌تواند دارای ابعادی مختلف مانند بهای تمام شده، زمان و کیفیت باشد. نمونه‌هایی از مقیاس‌های اندازه‌گیری منابع مصرف شده، مبالغ پولی پرداختی، ساعات کار مصرفی کارکنان و مترای فضای ساختمان مورد استفاده می‌باشد.

ث- عملیات برنامه: عملیات برنامه شامل راهبردها، فرآیندها و فعالیت‌هایی است که مدیریت به منظور تبدیل منابع مصرف شده به ستانده‌ها به کار می‌گیرد. عملیات برنامه ممکن است مشمول کنترل‌های داخلی باشد.

ج- ستانده‌ها: ستانده‌ها نشانگر مقدار کالاها یا خدمات تولید شده توسط یک برنامه است. برای نمونه اندازه‌گیری ستانده برای یک برنامه آموزش شغلی می‌تواند تعداد کارکنانی باشد که دوره آموزشی را گذرانده‌اند و اندازه‌گیری ستانده برای یک برنامه مراقبت ایمنی پرواز، می‌تواند تعداد بازرسی‌های ایمنی انجام شده باشد.

چ- پی‌آمدها: پی‌آمدها، دستاوردها یا نتایج یک برنامه است. به عنوان نمونه، اندازه‌گیری پی‌آمد برای یک برنامه آموزش حرفه‌ای می‌تواند درصد افرادی باشد که کار پیدا کرده‌اند و پس از یک دوره زمانی مشخص، هنوز در همان کار اشتغال دارند. نمونه‌ای از اندازه‌گیری پی‌آمد برای یک برنامه مراقبت ایمنی پرواز، می‌تواند درصد کاهش مشکلات ایمنی مشاهده شده در بازرسی‌های بعدی یا درصد مشکلات اصلاح شده در بازرسی‌های پی‌گیری باشد. این‌گونه اندازه‌گیری‌های پی‌آمدها، بیانگر میزان پیشرفت در دستیابی به هدف کلی تعیین شده برای برنامه به منظور کمک به شهروندان غیرشاغل در دستیابی به شغل و حفظ آن و اصلاح عملیات ایمنی پرواز است. پی‌آمدها ممکن است تحت تأثیر عوامل فرهنگی، اقتصادی، فیزیکی یا فناوری خارج از برنامه قرار گیرد. حساب‌برسان ممکن است رویکردهای ناشی از سایر رشته‌های علمی، مانند روش‌های ارزیابی برنامه را به منظور جداسازی آثار برنامه از عوامل مؤثر دیگر به کار گیرند. پی‌آمدها همچنین شامل اثرات غیرمنتظره و/ یا غیرعمدی مثبت و منفی یک برنامه می‌باشد.



## کنترل داخلی

۴-۱۶ حسابرسان بایستی از کنترل‌های داخلی<sup>۲۶</sup> که در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است، شناخت به دست آورند. حسابرسان در خصوص کنترل‌های داخلی که در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است، بایستی ارزیابی کنند که آیا کنترل‌های داخلی به گونه‌ای مناسب طراحی و اجرا شده است یا خیر. حسابرسان برای آن گروه از کنترل‌های داخلی که نسبت به اهداف حسابرسی بااهمیت به نظر می‌رسد، باید برای کسب شواهد کافی و مناسب به منظور پشتیبانی از ارزیابی خود درباره اثربخشی آن کنترل‌ها برنامه‌ریزی کنند. کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی اغلب بخشی جدایی‌ناپذیر از کنترل‌های داخلی یک واحد مورد حسابرسی است. بنابراین، هنگام کسب شناخت از اهمیت کنترل‌های داخلی در رابطه با اهداف حسابرسی، حسابرسان همچنین بایستی تعیین کنند که آیا ارزیابی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی ضرورت دارد یا خیر (بندهای ۴-۲۳ تا ۴-۲۷ برای توضیحات بیشتر در مورد ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی ملاحظه شود).

۴-۱۷ حسابرسان ممکن است ماهیت، زمان‌بندی یا میزان روش‌های حسابرسی را بر اساس ارزیابی‌های خود از کنترل‌های داخلی و نتایج آزمون کنترل‌های داخلی تعدیل نمایند. برای نمونه، جنبه‌هایی از برنامه که دارای ضعف‌های کنترلی است، احتمال خطر عدم موفقیت بیشتری دارد. بنابراین، حسابرسان ممکن است رسیدگی‌های خود را در این زمینه‌ها متمرکز سازند. در مقابل، کنترل‌های مؤثر در واحد مورد حسابرسی ممکن است حسابرسان را به محدود کردن میزان و نوع آزمون حسابرسی مورد نیاز متقاعد سازد.

۴-۱۸ حسابرسان ممکن است با پرس و جو، مشاهده، بازبینی مدارک و سوابق، بررسی گزارش‌های سایر حسابرسان یا آزمون‌های مستقیم، از کنترل‌های داخلی شناخت به دست آورند. روش‌هایی که حسابرسان برای کسب شناخت از کنترل‌های داخلی اجرا می‌کنند، ممکن است بر اساس اهداف و خطر حسابرسی، در هر حسابرسی نسبت به حسابرسی‌های دیگر، متفاوت باشد. میزان این روش‌ها بر اساس اهداف حسابرسی، خطرها یا مشکلات شناخته

---

<sup>۲۶</sup> - به رهنمود کنترل‌های داخلی مندرج در "کنترل‌های داخلی چارچوب یکپارچه" منتشرشده توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO) مراجعه شود. همان‌گونه که در چارچوب COSO آمده است، کنترل‌های داخلی متشکل از ۵ جز مرتبط به هم می‌باشد که عبارتند از (۱) محیط کنترلی (۲) برآورد خطر (۳) فعالیت‌های کنترلی (۴) اطلاعات و ارتباطات و (۵) نظارت. اهداف کنترل‌های داخلی به (۱) گزارشگری مالی (۲) عملیات و (۳) رعایت، ۴۹- به رهنمود کنترل‌های داخلی مندرج در "کنترل‌های داخلی چارچوب یکپارچه" منتشرشده توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO) مراجعه شود. همان‌گونه که در چارچوب COSO آمده است، کنترل‌های داخلی متشکل از ۵ جز مرتبط به هم می‌باشد که عبارتند از (۱) محیط کنترلی (۲) برآورد خطر (۳) فعالیت‌های کنترلی (۴) اطلاعات و ارتباطات و (۵) نظارت. اهداف کنترل‌های داخلی به (۱) گزارشگری مالی (۲) عملیات و (۳) رعایت،

شده یا بالقوه کنترل‌های داخلی و شناختی که حسابرسان در حسابرسی‌های پیشین کسب کرده‌اند، متفاوت خواهد بود.

۴-۱۹ مطالب زیر درباره انواع اهداف مهم کنترل‌های داخلی است که به حسابرسان در کسب شناخت بهتر از کنترل‌های داخلی و تعیین اینکه آیا آنها نسبت به اهداف حسابرسی بااهمیت است یا خیر و به چه میزان، کمک می‌کند.

الف- اثربخشی و کارایی عملیات برنامه: کنترل‌های ناظر بر عملیات برنامه شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که واحد مورد حسابرسی به کار می‌گیرد تا اطمینان معقول فراهم کند که برنامه ضمن توجه به صرفه اقتصادی و کارایی، به اهداف خود دست می‌یابد. شناخت این کنترل‌ها می‌تواند در شناخت عملیات برنامه که داده‌ها و منابع مصرف‌شده را به ستانده‌ها و پی‌آمدها تبدیل می‌کند، به حسابرسان کمک نماید.

ب- مربوط بودن و اتکاپذیری اطلاعات: کنترل‌های ناظر بر مربوط بودن و اتکاپذیری اطلاعات شامل سیاست‌ها، روش‌ها و اقداماتی است که مسئولان واحد مورد حسابرسی برقرار می‌کنند تا برای آنان اطمینان معقول فراهم شود که اطلاعات عملیاتی و مالی به کار گرفته شده در تصمیم‌گیری و گزارشگری برون‌سازمانی، مربوط و اتکاپذیر است و در گزارش‌ها به طور مطلوب افشا شده است. شناخت این کنترل‌ها می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا (۱) میزان خطر مربوط و اتکاپذیر نبودن اطلاعات گردآوری شده توسط واحد مورد حسابرسی را برآورد نمایند و (۲) آزمون‌های مناسب اطلاعات را با در نظر گرفتن اهداف حسابرسی طراحی کنند.

پ- رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا و مفاد قراردادها و موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض: کنترل‌های ناظر بر رعایت، شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که واحد مورد حسابرسی به منظور دستیابی به اطمینان معقول از اجرای برنامه مطابق با قوانین، مقررات و مفاد قراردادها و موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض به کار می‌گیرد. شناخت کنترل‌های مربوط به رعایت این‌گونه قوانین و مقررات و مفاد قراردادها و موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض که از نظر حسابرسان در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت تشخیص داده شده است، می‌تواند در برآورد خطر اعمال غیر قانونی و تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده، به حسابرسان کمک کند.

۴-۲۰ یکی از زیر مجموعه‌های این گروه از اهداف کنترل‌های داخلی، حفاظت از دارایی‌ها و منابع است. کنترل‌های ناظر بر محافظت از دارایی‌ها و منابع شامل سیاست‌ها و روش‌های برقرار شده توسط واحد مورد حسابرسی به منظور پیشگیری منطقی یا کشف سریع تحصیل، استفاده یا واگذاری غیرمجاز دارایی‌ها و منابع است.

۴-۲۱ در حسابرسی‌های عملیاتی، هنگامی یک نارسایی در کنترل‌های داخلی وجود دارد که طراحی یا عملکرد یک کنترل موجب نشود که مدیریت یا کارکنان در جریان عادی اجرای وظایف محوله به آنان، (۱) ضعف‌های اثربخشی یا کارایی عملیات، (۲) تحریف در اطلاعات مالی یا عملیاتی، یا (۳) تخطی از قوانین و مقررات را به موقع پیشگیری، کشف یا اصلاح کنند. یک نارسایی هنگامی در طراحی به وجود می‌آید که (الف) کنترل لازم برای دستیابی به هدف کنترلی، پیش‌بینی نشده باشد یا (ب) یک کنترل موجود به درستی طراحی نشده باشد. به طوری که حتی اگر کنترل به همان گونه‌ای که طراحی شده است، عمل کند، به هدف کنترل دست نیابد. نارسایی در عملیات هنگامی به وجود می‌آید که (الف) یک کنترل با طراحی درست به همان گونه‌ای که طراحی شده است، عمل نکند یا (ب) هنگامی که شخص اجراکننده کنترل، اختیار یا تخصص‌های لازم برای اجرای اثربخش کنترل را نداشته باشد.

۴-۲۲ حسابرسی داخلی<sup>۲۷</sup> یکی از اجزای مهم راهبری کلی، پاسخگویی و کنترل‌های داخلی است. یک نقش مهم بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی، فراهم کردن اطمینان معقول از این بابت است که کنترل‌های داخلی برای کاهش خطرها و دستیابی به مقاصد و اهداف برنامه، به گونه‌ای مناسب برقرار شده‌اند. هنگامی که ارزیابی کنترل‌های داخلی ضرورت می‌یابد، حسابرس ممکن است از کار حسابرسان داخلی در ارزیابی اینکه آیا کنترل‌های داخلی به طور اثربخش طراحی و اجرا می‌شود و از دوباره‌کاری پیشگیری می‌کند یا خیر، استفاده نماید (بندهای ۴-۴۱ تا ۴-۴۳ در مورد استانداردها و رهنمود درباره استفاده از کار حسابرسان دیگر ملاحظه شود).

### کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی

۴-۲۳ شناخت کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی هنگامی اهمیت می‌یابد که این سیستم‌ها به طور گسترده در تمام برنامه‌های مورد حسابرسی به کار گرفته شود و فرآیندهای تجاری اصلی مرتبط با اهداف حسابرسی، بر سیستم‌های اطلاعاتی متکی باشد. کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی شامل آن گروه از کنترل‌های داخلی است که به فرآیند پردازش سیستم‌های اطلاعاتی وابسته است و دربرگیرنده کنترل‌های عمومی و کاربردی می‌باشد.

---

<sup>۲۷</sup> - بسیاری از واحدهای دولتی، فعالیت‌های مربوط به حسابرسی داخلی را تحت عناوین دیگری مانند بازرسی، ارزیابی، رسیدگی، تشکیلات و روش‌ها یا تحلیل مدیریت، می‌شناسند. این فعالیت‌ها از طریق بررسی نحوه انجام وظایف انتخابی، به مدیریت کمک می‌کند.

کنترل‌های عمومی سیستم‌های اطلاعاتی، سیاست‌ها و روش‌هایی است که در مورد همه یا بخش بزرگی از سیستم‌های اطلاعاتی واحد مورد حسابرسی به کار گرفته می‌شود. کنترل‌های عمومی به اطمینان از عملکرد درست سیستم‌های اطلاعاتی از طریق ایجاد محیطی برای عملکرد درست کنترل‌های کاربردی کمک می‌کند. کنترل‌های عمومی شامل مدیریت امنیت سیستم‌ها، دسترسی فیزیکی و منطقی، مدیریت پیکربندی، تفکیک وظایف و برنامه‌ریزی برای پیشامدهای احتمالی می‌شود. کنترل‌های کاربردی که گاهی با عنوان کنترل‌های فرآیند تجاری نامیده می‌شود، کنترل‌هایی است که برای کمک به اطمینان از اعتبار، کامل بودن، درستی و اتکاپذیری معاملات و داده‌ها در جریان پردازش، به طور مستقیم با برنامه‌های کاربردی یکپارچه می‌شود. کنترل‌های کاربردی دربرگیرنده کنترل‌های ناظر بر داده‌های ورودی، پردازش، ستانده‌ها، داده‌های اصلی، واسط‌های کاربردی و واسط‌های سیستم مدیریت داده‌ها است.

۴-۲۴ استفاده یک سازمان از کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی ممکن است فراگیر باشد؛ گرچه، حسابرسان اساساً به آن گروه از کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی توجه دارند که از نظر اهداف حسابرسی بااهمیت است. چنانچه حسابرسان تعیین کنند که ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی به منظور دستیابی به شواهد کافی و مناسب ضرورت دارد، این‌گونه کنترل‌ها نسبت به اهداف حسابرسی بااهمیت می‌باشد. هنگامی که کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی از نظر اهداف حسابرسی بااهمیت تشخیص داده می‌شود، سپس حسابرسان بایستی اثربخشی طراحی و عملکرد چنین کنترل‌هایی را ارزیابی کنند. این ارزیابی شامل سایر کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود که بر اثربخشی کنترل‌های بااهمیت یا اتکاپذیری اطلاعات استفاده شده در اجرای کنترل‌های بااهمیت، تأثیر می‌گذارد. حسابرسان بایستی شناختی کافی از کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی به دست آورند که برای برآورد خطر و برنامه‌ریزی حسابرسی در رابطه با اهداف حسابرسی، ضروری است.

۴-۲۵ روش‌های حسابرسی برای ارزیابی اثربخشی کنترل‌های بااهمیت سیستم‌های اطلاعاتی دربرگیرنده (۱) کسب شناخت از سیستم‌های اطلاعاتی و (۲) شناسایی و ارزیابی کنترل‌های عمومی و کاربردی لازم برای حصول اطمینان از اتکاپذیری اطلاعات موردنیاز برای حسابرسی می‌باشد.

۴-۲۶ ارزیابی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی ممکن است همراه با بررسی حسابرسان از کنترل‌های داخلی در ارتباط با اهداف حسابرسی (بندهای ۱۶-۷ تا ۲۲-۷ ملاحظه شود) یا به عنوان یک هدف یا روش حسابرسی

مجزا، بسته به اهداف حسابرسی، انجام شود. بسته به اهمیت کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی نسبت به اهداف حسابرسی، میزان روش‌های حسابرسی برای دستیابی به چنین شناختی ممکن است محدود یا گسترده باشد. افزون بر این، ماهیت و میزان خطر حسابرسی در ارتباط با کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی تحت تأثیر ماهیت ساخت‌افزار و نرم‌افزار مورد استفاده، پیکربندی شبکه‌ها و سیستم‌های واحد مورد حسابرسی و راهبرد سیستم‌های اطلاعاتی آن قرار دارد.

۴-۲۷ حساب‌برسان بایستی مشخص کنند که کدامیک از روش‌های حسابرسی در ارتباط با کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی برای دستیابی به شواهد کافی و مناسب به منظور پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، ضرورت دارد. عوامل زیر ممکن است در تعیین این روش‌ها به حساب‌برسان کمک کند:

الف - میزانی که کنترل‌های داخلی در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است، به اتکاپذیری اطلاعات پردازش یا ایجاد شده توسط سیستم‌های اطلاعاتی بستگی دارد.

ب - قابلیت دسترسی به شواهد خارج از سیستم اطلاعاتی برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها: ممکن است برای حساب‌برسان امکان‌پذیر نباشد که بدون ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی مربوط، به شواهد کافی و مناسب دست یابند. برای نمونه، چنانچه اطلاعات پشتوانه یافته‌ها و نتایج به دست آمده، توسط سیستم‌های اطلاعاتی تولید شده است یا اتکاپذیری آن به کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی بستگی دارد، ممکن است اطلاعات پشتوانه یا مؤید کافی یا شواهد مستند، به جز اطلاعات فراهم شده توسط سیستم‌های اطلاعاتی، در دسترس نباشد.

پ - رابطه کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی با اتکاپذیری داده‌ها: برای دستیابی به شواهد مربوط به اتکاپذیری اطلاعات تولید شده توسط رایانه، حساب‌برسان ممکن است تصمیم بگیرند اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی را به عنوان بخشی از کسب شواهد مربوط به اتکاپذیری داده‌ها ارزیابی کنند. چنانچه حساب‌برس به این نتیجه برسد که کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی اثربخش است، ممکن است میزان آزمون مستقیم داده‌ها را کاهش دهد.

ت - ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی به عنوان هدف حسابرسی: هنگامی که ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی به طور مستقیم بخشی از هدف حسابرسی است، حساب‌برسان بایستی کنترل‌های

سیستم‌های اطلاعاتی لازم برای پیگیری اهداف حسابرسی را آزمون نمایند. برای نمونه، حسابرسی ممکن است شامل ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط با سیستم‌ها، تسهیلات یا سازمان‌های معین باشد.

#### الزامات قوانین و مقررات، مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض، تقلب یا سوءاستفاده

#### الزامات قوانین و مقررات، مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض

۴-۲۸ حسابرسان بایستی تعیین کنند که کدامیک از قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است و خطر توانایی وقوع تخطی از قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض را برآورد کنند. حسابرسان بایستی بر اساس برآورد خطر، روش‌هایی را برای فراهم کردن اطمینان معقول از کشف موارد تخطی از الزامات قوانین و مقررات یا تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض که در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است، طراحی و اجرا کنند.

۴-۲۹ برآورد حسابرسان از خطر حسابرسی ممکن است تحت تأثیر عواملی مانند پیچیدگی یا جدیدبودن قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض باشد. برآورد حسابرسان از خطر حسابرسی همچنین ممکن است تحت تأثیر این موضوع قرار گیرد که آیا واحد مورد حسابرسی کنترل‌هایی را دارد که در پیشگیری یا کشف تخطی از قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض، اثربخش باشد یا خیر. چنانچه حسابرسان شواهد کافی و مناسب در مورد اثربخش بودن این کنترل‌ها به دست آورند، می‌توانند میزان آزمون‌های رعایت خود را کاهش دهند.

#### تقلب

۴-۳۰ در برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرسان بایستی خطرهای ارتکاب تقلب<sup>۲۸</sup> را که در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است، برآورد نمایند. اعضای گروه حسابرسی بایستی خطرهای تقلب، شامل عواملی مانند انگیزه‌های فردی یا فشارهای وارده برای ارتکاب تقلب، فرصت‌های ارتکاب تقلب و توجیهاات یا گرایش‌هایی که می‌تواند

---

<sup>۲۸</sup> - تقلب نوعی عمل غیرقانونی شامل به دست آوردن چیزی با ارزش از طریق ارائه نادرست به‌طور آگاهانه است. اینکه آیا یک عمل، در واقع، تقلب است یا خیر، تصمیمی است که باید از طریق دادگاه یا سیستم قضایی یا مراجع قانونی دیگر گرفته شود و فراتر از مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

موجب ارتکاب تقلب توسط افراد شود را در داخل گروه مورد بحث قرار دهند. حسابرسان بایستی اطلاعات لازم برای شناسایی خطرهای تقلب را که در دامنه اهداف حسابرسی بااهمیت است یا می‌تواند بر یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها تأثیرگذار باشد، گردآوری و ارزیابی کنند. برای نمونه حسابرسان ممکن است اطلاعاتی را از طریق مذاکره با مسئولان واحد مورد حسابرسی یا از طریق سایر روش‌ها برای تعیین میزان آسیب‌پذیری برنامه جهت ارتکاب تقلب، وضعیت کنترل‌های داخلی برقرار شده در واحد مورد حسابرسی به منظور پیشگیری و کشف تقلب یا خطر توانایی زیرپا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مسئولان واحد مورد حسابرسی، به دست آورند. نگرش تردید حرفه‌ای در برآورد این خطرها در تعیین اینکه کدامیک از عوامل یا خطرها می‌تواند اثری بااهمیت بر اهداف حسابرسی داشته باشد، به حسابرسان کمک می‌کند.

۴-۳۱ هنگامی که حسابرسان عوامل یا خطرهای مرتبط با تقلب را که روی داده است یا امکان دارد روی دهد و به باور آنها در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است، شناسایی می‌کنند، آنان بایستی روش‌هایی را برای فراهم کردن اطمینان معقول از کشف چنین تقلبی طراحی نمایند. برآورد خطر تقلب، یک فرآیند مستمر در جریان حسابرسی است و نه تنها به برنامه‌ریزی حسابرسی بلکه به ارزیابی شواهد به دست آمده در جریان حسابرسی نیز مربوط می‌شود.

۴-۳۲ هنگامی که اطلاعاتی توجه حسابرسان را به خود جلب می‌کند که بیانگر امکان ارتکاب تقلب بااهمیت در رابطه با اهداف حسابرسی است، حسابرسان بایستی اقدامات و روش‌های حسابرسی را برحسب ضرورت برای (۱) تعیین اینکه آیا تقلب احتمالاً روی داده است یا خیر و (۲) در صورت رخداد، تعیین آثار آن بر یافته‌های حسابرسی، توسعه دهند. هنگامی که احتمال ارتکاب تقلب در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت نیست، حسابرسان ممکن است کار حسابرسی بیشتر را به عنوان خدمتی جداگانه انجام دهند یا موضوع را به سایر اشخاص دارای مسئولیت نظارت یا اختیار قانونی ارجاع دهند.

#### سوءاستفاده

۴-۳۳ سوءاستفاده در مقایسه با رفتار فردی دوراندیش که با توجه به واقعیات و شرایط موجود، انجام آن را در اداره امور تجاری، منطقی و لازم می‌داند، رفتاری نادرست و ناشایست است. سوءاستفاده همچنین شامل کاربرد نادرست اختیار یا جایگاه سازمانی برای منافع مالی شخصی یا خویشاوندان نزدیک یا درجه یک یا شریک

تجاری می‌باشد. سوءاستفاده لزوماً شامل تقلب، تخطی از قوانین، مقررات یا مفاد قراردادهای یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض نیست.

۴-۳۴ اگر حسابرسان در جریان حسابرسی، از سوءاستفاده‌ای آگاه شوند که می‌تواند از نظر کمی یا کیفی نسبت به برنامه مورد حسابرسی بااهمیت باشد، آنان بایستی روش‌های حسابرسی را به ویژه در جهت تأیید اثر بالقوه آن سوءاستفاده بر برنامه مورد حسابرسی مرتبط با اهداف حسابرسی اجرا کنند. پس از انجام کار بیشتر، حسابرسان ممکن است کشف کنند که سوءاستفاده نشانگر تقلب یا فعالیت‌های غیرقانونی بالقوه است. به علت ذهنی بودن تشخیص سوءاستفاده، حسابرسان ملزم به فراهم نمودن اطمینان معقول درباره کشف سوءاستفاده نیستند.

#### **بررسی‌ها یا پیگیری‌های قانونی مستمر**

۴-۳۵ پرهیز از تداخل با بررسی‌ها یا اقدامات قانونی در پیگیری نشانه‌های تقلب، فعالیت‌های غیرقانونی، تخطی از مفاد قرارداد یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا موارد سوءاستفاده، دارای اهمیت است. قوانین، مقررات یا سیاست‌ها ممکن است حسابرسان را ملزم کند که نشانه‌های برخی انواع تقلب، فعالیت‌های غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادهای یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض، یا سوءاستفاده را پیش از اجرای روش‌های حسابرسی بیشتر به مأمورین تحقیق و یا مقامات مجری قانون گزارش کنند. هنگامی که بررسی‌ها یا پیگیری‌های قانونی آغاز شده و در دست اجرا است، حسابرسان بایستی تأثیر آنها را بر اهداف حسابرسی جاری ارزیابی کنند. در برخی موارد، ممکن است برای حسابرسان مناسب باشد که با بررسی‌کنندگان و یا مقامات قانونی همکاری یا از کار کناره‌گیری کنند یا برای پیشگیری از تداخل با بررسی، کار بیشتر در مورد حسابرسی یا بخشی از حسابرسی را به تعویق بیندازند.

#### **حسابرسی‌های پیشین**

۴-۳۶ حسابرسان بایستی ارزیابی کنند که آیا واحد مورد حسابرسی اقدامات اصلاحی مناسب برای پیگیری یافته‌ها و پیشنهادها یا خدمات پیشین که در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت می‌باشد را انجام داده است یا خیر. هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرسان بایستی از مدیریت واحد مورد حسابرسی درخواست کنند حسابرسی‌های عملیاتی یا سایر بررسی‌های پیشین را که به طور مستقیم به اهداف حسابرسی مربوط می‌شود،



از جمله اینکه آیا پیشنهادهای مربوط اجرا شده است یا خیر، مشخص سازد. حسابرسان بایستی از این اطلاعات در برآورد خطر و تعیین ماهیت، زمان بندی و میزان کار حسابرسی جاری شامل تعیین میزان کاربرد آزمون اجرای اقدامات اصلاحی برای اهداف حسابرسی جاری، استفاده کنند.

### شناسایی معیارهای حسابرسی

۴-۳۷ حسابرسان بایستی معیارها را شناسایی کنند. معیار بیانگر قوانین، مقررات، مفاد قراردادهای، موافقتنامه‌های کمک‌های بلاعوض، استانداردها، مقیاس‌های اندازه‌گیری، عملکرد مورد انتظار، فعالیت‌های تجاری تعریف شده و محک‌زنی‌هایی است که عملکرد با آن مقایسه یا ارزیابی می‌شود. معیار، وضعیت مورد نیاز یا مطلوب یا مورد انتظار در رابطه با برنامه یا عملیات را شناسایی می‌کند. معیار، زمینه را برای ارزیابی شواهد و شناخت یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای مندرج در گزارش فراهم می‌سازد. حسابرسان بایستی از معیارهایی استفاده کنند که به اهداف حسابرسی مربوط است و ارزیابی متناسب با موضوع حسابرسی را میسر می‌سازد.

۴-۳۸ نمونه‌هایی از معیارها به شرح زیر است:

- الف- هدف کلی یا مقاصد تعیین شده در قانون یا مقررات یا مقرر شده توسط مسئولان واحد مورد حسابرسی؛
- ب- سیاست‌ها و روش‌های مقرر شده توسط مسئولان واحد مورد حسابرسی؛
- پ- استانداردها و هنجارهای فنی؛
- ت- دیدگاه‌های کارشناسان؛
- ث- عملکرد دوره‌های پیشین؛
- ج- اقدامات تجاری تعریف شده؛
- چ- شرایط قراردادهای یا کمک‌های بلاعوض؛ و
- ح- عملکرد سایر واحدها یا بخش‌ها که به عنوان معیارهای مشخص استفاده شده است.

## شناسایی منابع، میزان و نوع شواهد مورد نیاز

- ۴-۳۹ حسابرسان بایستی منابع بالقوه اطلاعاتی را که می‌تواند به عنوان شواهد به کار گرفته شود، شناسایی کنند. حسابرسان بایستی مقدار و نوع شواهد مورد نیاز برای دستیابی به شواهد کافی و مناسب به منظور پیگیری اهداف حسابرسی را تعیین و کار حسابرسی را به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی کنند.
- ۴-۴۰ چنانچه حسابرسان بر این باورند که امکان دارد شواهد کافی و مناسب در دسترس نباشد، ممکن است به بازنگری اهداف حسابرسی بپردازند یا دامنه و روش شناسی حسابرسی را تعدیل کنند و روش‌های جایگزین را برای کسب شواهد بیشتر یا سایر اشکال شواهد به منظور دستیابی به اهداف حسابرسی جاری تعیین نمایند. حسابرسان همچنین بایستی ارزیابی کنند که آیا نبود شواهد کافی و مناسب، ناشی از نارسایی کنترل‌های داخلی یا سایر ضعف‌های برنامه است و آیا نبود شواهد کافی و مناسب می‌تواند مبنایی برای یافته‌های حسابرسی باشد یا خیر (بند‌های ۴-۵۵ تا ۴-۷۱ در مورد استانداردهای مربوط به شواهد ملاحظه شود).

## استفاده از کار دیگران

- ۴-۴۱ حسابرسان بایستی تعیین کنند که آیا حسابرسان دیگر، حسابرسی‌های برنامه را که می‌تواند با اهداف حسابرسی جاری مرتبط باشد، اجرا کرده‌اند یا اجرا می‌کنند یا خیر. نتایج کار حسابرسان دیگر ممکن است منابع اطلاعاتی سودمندی برای برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی باشد. اگر حسابرسان دیگر حوزه‌هایی را شناسایی کرده‌اند که کار یا پیگیری حسابرسی بیشتری را توجیه می‌کند، کار آنان ممکن است بر انتخاب حسابرسان در مورد اهداف، دامنه و روش شناسی تأثیر بگذارد.
- ۴-۴۲ چنانچه حسابرسان دیگر، کار حسابرسی را در ارتباط با اهداف حسابرسی جاری تکمیل کرده‌اند، حسابرسان جاری ممکن است بتوانند از کار حسابرسان دیگر برای پشتیبانی از یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌های حسابرسی استفاده کنند و در نتیجه، از دوباره‌کاری دوری گزینند. چنانچه حسابرسان از کار حسابرسان دیگر استفاده می‌کنند، بایستی روش‌هایی را اجرا کنند که مبنایی مناسب جهت استفاده از آن کار را فراهم نماید. حسابرسان بایستی شواهدی را درباره صلاحیت حرفه‌ای و استقلال حسابرسان دیگر به دست آورند و مشخص کنند که آیا دامنه، کیفیت و زمان‌بندی کار حسابرسی اجرا شده توسط حسابرسان دیگر برای اتکا، در رابطه با اهداف حسابرسی جاری، کافی است یا خیر. روش‌هایی که حسابرسان ممکن است برای این تصمیم‌گیری اجرا کنند دربرگیرنده

بررسی گزارش حسابرسی، برنامه حسابرسی یا مستندات حسابرسی حسابرسان دیگر و/ یا اجرای آزمون‌هایی از کار حسابرسان دیگر است. ماهیت و میزان شواهد مورد نیاز به اهمیت کار حسابرسان دیگر در رابطه با اهداف حسابرسی جاری و میزان استفاده حسابرسان از آن کار، بستگی دارد.

۴-۴۳ برخی از حسابرسی‌ها ممکن است برای به کارگیری فنون یا روش‌های تخصصی به مهارت‌های کارشناسان نیاز داشته باشد. چنانچه حسابرسان بخواهند از کار کارشناسان استفاده کنند، بایستی از صلاحیت‌های حرفه‌ای و استقلال آنان شناخت به دست آورند. (بند ۵-۳ درباره ملاحظات مربوط به استقلال هنگام استفاده از کار دیگران ملاحظه شود). ارزیابی صلاحیت‌های حرفه‌ای کارشناسان دربرگیرنده موارد زیر است:

الف- گواهی‌نامه یا جواز حرفه‌ای یا سایر موارد به رسمیت شناختن صلاحیت کارشناسان در رشته تخصصی خود، در صورت لزوم؛

ب- خوشنامی و اعتبار کارشناسان از دید هم پیشگان و سایر افراد آشنا با توانایی‌ها یا عملکرد کارشناسان؛

پ- تجربه و سابقه کار پیشین کارشناسان در ارتباط با موضوع حسابرسی؛ و

ت- تجربه پیشین حسابرسان در استفاده از کار کارشناسان.

### تخصیص کارکنان و سایر منابع

۴-۴۴ مدیریت حسابرسی بایستی کارکنان و کارشناسان کافی که در مجموع دارای صلاحیت‌های حرفه‌ای مناسب باشند را برای انجام حسابرسی اختصاص دهد (بند ۴۳-۳ برای بحث درباره استفاده از کارشناسان در حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی ملاحظه شود). در تخصیص کارکنان برای یک کار حسابرسی، موارد زیر در کنار مسائل دیگر مورد توجه قرار می‌گیرد:

الف- تخصیص کارکنان و کارشناسان با مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها و تجارب مناسب برای کار؛

ب- تخصیص تعداد کافی از سرپرستان و کارکنان به کار حسابرسی؛

پ- فراهم ساختن آموزش‌های ضمن کار برای کارکنان؛ و

ت- به کارگیری کارشناسان در هنگام ضرورت.

۴-۴۵ حسابرسان چنانچه قصد استفاده از کار یک کارشناس را داشته باشند، بایستی ماهیت و دامنه کاری که توسط کارشناس اجرا می‌شود، از جمله موارد زیر را مستند کنند:

الف- اهداف و دامنه کار کارشناس؛

ب- استفاده مورد نظر از کار کارشناسان برای پشتیبانی از اهداف حسابرسی؛

پ- روش‌ها و یافته‌های کارشناس به گونه‌ای که با سایر روش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده، ارزیابی و مرتبط شده باشد؛ و

ت- مفروضات و روش‌های به کار گرفته شده توسط کارشناس.

#### اطلاع رسانی به مدیریت، ارکان راهبری و دیگران

۴-۴۶ حسابرسان بایستی درباره اهداف، دامنه، روش شناسی و زمان‌بندی حسابرسی عملیاتی برنامه‌ریزی شده و گزارشگری آن (شامل هرگونه محدودیت بالقوه در مورد گزارش) به افراد زیر، به گونه‌ای مناسب، اطلاع رسانی کنند:

الف- مدیریت واحد مورد حسابرسی، شامل مدیران دارای اختیار و مسئولیت کافی برای اجرای اقدامات اصلاحی در برنامه یا فعالیت مورد حسابرسی؛

ب- ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی<sup>۲۹</sup>؛

پ- افراد طرف قرارداد یا درخواست‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند مسئولان طرف قرارداد یا دریافت‌کنندگان کمک‌های دولتی؛ و

ت- مراجع ذیصلاح در مواردی که حسابرسان، حسابرسی را متعاقب وضع قوانین یا مقررات اجرا می‌کنند.

۴-۴۷ در شرایطی که ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی به روشنی مشخص نیست، حسابرسان بایستی فرآیندهای طی شده و نتایج به دست آمده برای شناخت ارکان راهبری را مستند کنند.

---

<sup>۲۹</sup> - ارکان راهبری، افراد مسئول برای نظارت بر هدایت راهبردی و ایفای تعهدات واحد مورد حسابرسی در ارتباط با پاسخگویی هستند (بندهای ۱-۰۳ تا ۱-۰۵ پیوست ملاحظه شود.)

۴-۴۸ تعیین شکل، محتوا و دفعات اطلاع‌رسانی، یک موضوع مرتبط با قضاوت حرفه‌ای است، اگرچه اطلاع‌رسانی‌های مکتوب ارجحیت دارد. نحوه اطلاع‌رسانی ممکن است در قرارداد حسابرسی درج شود. حسابرسان بایستی این‌گونه اطلاع‌رسانی را مستند سازند.

۴-۴۹ اگر یک حسابرسی پیش از تکمیل آن خاتمه یابد و گزارش حسابرسی صادر نشود، حسابرسان بایستی نتایج کار تا تاریخ پایان کار و علت خاتمه حسابرسی را مستند سازند. تصمیم‌گیری درباره اینکه آیا دلیل خاتمه حسابرسی به ارکان راهبری و مسئولان مناسب در واحد مورد حسابرسی، افراد طرف قرارداد یا درخواست‌کنندگان حسابرسی و سایر مسئولان مناسب در واحد مورد حسابرسی اطلاع‌رسانی شود یا خیر و چگونه، به واقعیت‌ها و شرایط موجود بستگی خواهد داشت و از این‌رو، یک موضوع مرتبط با قضاوت حرفه‌ای است.

### تهیه طرح حسابرسی

۴-۵۰ حسابرسان باید برای هر حسابرسی، یک طرح حسابرسی مکتوب تهیه کنند. شکل و محتوای طرح حسابرسی مکتوب ممکن است در انواع حسابرسی‌ها متفاوت باشد و امکان دارد شامل راهبرد حسابرسی، برنامه حسابرسی، کاربرگ‌های برنامه‌ریزی حسابرسی یا دیگر مستندات مناسب در مورد تصمیم‌گیری‌های مهم درباره اهداف، دامنه و روش‌شناسی حسابرسی و مبانی این تصمیم‌گیری‌ها باشد. حسابرسان بایستی این طرح را در جریان حسابرسی، در صورت ضرورت، برای بازتاب هرگونه تغییر بااهمیت به وجود آمده در آن، به روز کنند.

۴-۵۱ یک طرح حسابرسی مکتوب فرصتی را برای مدیریت مؤسسه حسابرسی به منظور نظارت بر برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین موارد زیر فراهم می‌سازد:

- الف- آیا امکان دارد اهداف پیشنهادی حسابرسی به گزارشی سودمند بینجامد یا خیر؛
- ب- آیا طرح حسابرسی خطرهای مربوط را به طور مناسب مورد توجه قرار می‌دهد یا خیر؛
- پ- آیا دامنه و روش‌شناسی پیشنهادی حسابرسی برای پیگیری اهداف حسابرسی، مناسب است یا خیر؛
- ت- آیا امکان دارد شواهد در دسترس برای دستیابی به اهداف حسابرسی، کافی و مناسب باشد یا خیر؛ و
- ث- آیا کارکنان، سرپرستان و کارشناسان دارای صلاحیت حرفه‌ای مناسب در مجموع و سایر منابع برای انجام حسابرسی و رعایت چارچوب زمانی مورد انتظار برای تکمیل کار، در دسترس می‌باشد یا خیر.

## سرپرستی

۴-۵۲ سرپرستان حسابرسی یا افرادی که برای سرپرستی حسابرسان تعیین شده‌اند، باید کارکنان حسابرسی را به درستی سرپرستی کنند.

۴-۵۳ سرپرستی حسابرسی شامل فراهم سازی رهنمود و هدایت کافی برای کارکنان تعیین شده جهت کار حسابرسی به منظور دستیابی به اهداف حسابرسی و پیروی از استانداردهای لازم‌الاجرا در هنگام آگاه شدن از مشکلات بااهمیت پیش‌رو، بررسی کار انجام شده و فراهم ساختن آموزش مؤثر ضمن کار می‌باشد.

۴-۵۴ ماهیت و میزان سرپرستی کارکنان و بررسی کار حسابرسی ممکن است با توجه به عواملی مانند اندازه موسسه حسابرسی، اهمیت کار و تجربه کارکنان، متفاوت باشد.

## دستیابی به شواهد کافی و مناسب

۴-۵۵ حسابرسان باید شواهد کافی و مناسب به منظور فراهم کردن مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های خود به دست آورند.

۴-۵۶ مفهوم شواهد کافی و مناسب، جزئی جدایی‌ناپذیر از هر حسابرسی است. مناسب بودن، مقیاس کیفیت شواهد است که شامل مربوط بودن، اعتبار و اتکاپذیری شواهد برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های مرتبط با اهداف حسابرسی می‌باشد. در ارزیابی کلی مناسب بودن شواهد، حسابرسان بایستی ارزیابی کنند که آیا شواهد مربوط، معتبر و اتکاپذیر است یا خیر. کافی بودن، مقیاس کمیت شواهد استفاده شده به منظور پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های مرتبط با اهداف حسابرسی است. حسابرسان در ارزیابی کافی بودن شواهد بایستی تعیین کنند که آیا شواهد کافی به منظور متقاعد کردن فردی آگاه در مورد منطقی بودن یافته‌ها به دست آمده است یا خیر.

۴-۵۷ حسابرسان در ارزیابی شواهد بایستی ارزیابی کنند که آیا شواهد به دست آمده در مجموع برای دستیابی به اهداف حسابرسی و پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، کافی و مناسب است یا خیر. اهداف حسابرسی ممکن است بسیار متفاوت باشد، همان‌گونه که ممکن است سطح کار مورد نیاز برای ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد برای دستیابی به اهداف، متفاوت باشد. برای نمونه، حسابرسان برای تعیین مناسب بودن شواهد، ممکن

است اتکاپذیری آن را از طریق کسب شواهد پشتیبان، استفاده از آزمون آماری یا کسب شواهد مؤید، آزمون کنند. مفاهیم خطر حسابرسی و اهمیت، به حسابرسان در ارزیابی شواهد حسابرسی کمک می‌کند.

۴-۵۸ قضاوت حرفه‌ای به حسابرسان در تعیین کافی و مناسب بودن مجموعه شواهد به دست آمده کمک می‌کند. تفسیر، تلخیص یا تحلیل شواهد به طور معمول در فرآیند تعیین کافی و مناسب بودن شواهد و گزارشگری نتایج کار حسابرسی به کار می‌رود. در هنگام ضرورت، حسابرسان ممکن است از روش‌های آماری برای تحلیل و تفسیر شواهد به منظور ارزیابی کفایت آن استفاده کنند.

### مناسب بودن

۴-۵۹ مناسب بودن، معیار کیفیت شواهد می‌باشد که شامل مربوط بودن، اعتبار و اتکاپذیری شواهد استفاده شده برای دستیابی به اهداف حسابرسی و پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها است (بند ۳-۴ پیوست برای رهنمود بیشتر درباره ارزیابی مناسب بودن شواهد مرتبط با اهداف حسابرسی ملاحظه شود):

الف- مربوط بودن به میزانی که شواهد رابطه‌ای منطقی با موضوع مورد نظر و نسبت به آن اهمیت دارد، اشاره می‌کند؛

ب- اعتبار به میزان اتکای شواهد بر پایه استدلال درست یا اطلاعات صحیح، اشاره دارد؛ و

پ- اتکاپذیری به یکنواختی نتیجه‌گیری‌ها هنگام اندازه‌گیری یا آزمون اطلاعات اشاره دارد و شامل مفاهیم تأییدپذیری یا پشتیبانی‌کننده می‌باشد.

۴-۶۰ انواع و منابع متفاوتی از شواهد وجود دارد که حسابرسان ممکن است، بسته به اهداف حسابرسی، به کار گیرند. شواهد ممکن است با مشاهده، پرس و جو یا بازبینی به دست آیند. هر نوع از شواهد دارای موارد قوت و ضعف مربوط به خود است (بند ۲-۴ پیوست برای رهنمود بیشتر درباره انواع شواهد ملاحظه شود). مقایسه‌های زیر در قضاوت پیرامون مناسب بودن شواهد، سودمند است. هرچند این مقایسه‌ها به تنهایی برای تعیین مناسب بودن کافی نیست. ماهیت و انواع شواهد برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسان از موضوع‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بر مبنای اهداف و خطر حسابرسی است.

الف- شواهد به دست آمده هنگام اثربخش بودن کنترل‌های داخلی، به طور معمول اتکاپذیرتر از شواهد به دست آمده هنگام ضعف یا نبود کنترل‌های داخلی است؛

ب- شواهد به دست آمده از طریق آزمون‌های واری سوابق و دارایی‌های مشهود، مشاهده، محاسبه و ارائه مجدد و بازدید مستقیم حساب‌رسان، به طور معمول اتکاپذیرتر از شواهد به دست آمده به طور غیرمستقیم است؛

پ- آزمون مدارک اصل، به طور معمول اتکاپذیرتر از آزمون تصاویر آنها است؛

ت- شواهد شفاهی به دست آمده در شرایطی که اشخاص ممکن است آزادانه صحبت کنند، عموماً اتکاپذیرتر از شواهدی است که در شرایط تهدید افراد به دست می‌آید؛

ث- شواهد شفاهی به دست آمده از افراد بی‌غرض و کسانی که به طور مستقیم درباره موضوع مورد حسابرسی شناخت کافی دارند، عموماً اتکاپذیرتر از شواهد به دست آمده از افراد مغرض یا دارای شناخت غیرمستقیم یا جزئی نسبت به موضوع مورد حسابرسی است؛ و

ج- شواهد به دست آمده از اشخاص ثالث آگاه، معتبر و بی‌غرض، عموماً اتکاپذیرتر از شواهد به دست آمده از مدیریت واحد مورد حسابرسی یا افراد دارای منافع مستقیم در آن واحد است.

۴-۶۱ شواهد شفاهی ممکن است در تفسیر یا تأیید اطلاعات مستند یا عینی مفید باشد. حساب‌رسان بایستی بی‌طرفی، اعتبار و اتکاپذیری شواهد شفاهی را ارزیابی کنند. شواهد مستند ممکن است برای کمک به اثبات، پشتیبانی یا نقد شواهد شفاهی به کار رود.

۴-۶۲ مطالعات میدانی به طور معمول اطلاعات خود گزارش درباره شرایط یا برنامه‌های موجود فراهم می‌سازد. ارزیابی چگونگی طراحی و مدیریت مطالعات میدانی، به حساب‌رسان در ارزیابی بی‌طرفی، اعتبار و اتکاپذیری اطلاعات خود گزارش کمک می‌کند.

۴-۶۳ هنگام استفاده از نمونه‌گیری، روش مناسب انتخاب نمونه، به اهداف حسابرسی بستگی خواهد داشت. هنگامی که به نمونه معرف جامعه آماری نیاز است، استفاده از رویکردهای نمونه‌گیری آماری به طور معمول به شواهدی قوی‌تر از شواهد به دست آمده از تکنیک‌های غیرآماری می‌انجامد. هنگامی که به نمونه معرف جامعه آماری نیاز



نیست، چنانچه حسابرسان برخی عوامل خطر یا معیارهای دیگر را برای هدفمند کردن یک انتخاب، مجزا کرده باشند، انتخاب هدفمند ممکن است مؤثر باشد.

۴-۶۴ هنگامی که حسابرسان از اطلاعات گردآوری شده توسط مسئولان واحد مورد حسابرسی به عنوان بخشی از شواهد خود استفاده می‌کنند، آنان بایستی مشخص کنند که مسئولان واحد مورد حسابرسی یا حسابرسان دیگر چگونه در مورد اتکاپذیری اطلاعات، اطمینان یافته‌اند. حسابرسان ممکن است اجرای آزمون روش‌های مدیریت به منظور کسب اطمینان یا اجرای آزمون مستقیم اطلاعات را ضروری تشخیص دهند. ماهیت و میزان روش‌های حسابرسان به اهمیت اطلاعات مرتبط با اهداف حسابرسی و ماهیت اطلاعات مورد استفاده بستگی خواهد داشت.

۴-۶۵ حسابرسان بایستی کافی و مناسب بودن اطلاعات پردازش شده توسط رایانه را ارزیابی کنند، صرف نظر از اینکه این اطلاعات برای حسابرسان فراهم شده است یا حسابرسان آنها را به طور مستقل استخراج کرده‌اند. ماهیت، زمان‌بندی و میزان روش‌های حسابرسی برای ارزیابی کافی و مناسب بودن اطلاعات، تحت تأثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی ناظر بر اطلاعات، دربرگیرنده کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی و اهمیت اطلاعات و سطح جزئیات ارائه شده در یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسان، با توجه به اهداف حسابرسی است (بندهای ۲۳-۴ تا ۲۷-۴ برای بحث بیشتر درباره ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی ملاحظه شود).

#### کافی بودن

۴-۶۶ کافی بودن، معیار کمیت شواهد استفاده شده به منظور پیگیری اهداف حسابرسی و پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها است. کافی بودن همچنین به مناسب بودن شواهد بستگی دارد. حسابرسان در تعیین کافی بودن شواهد، بایستی مشخص کنند که آیا شواهد مناسب به اندازه کافی برای پیگیری اهداف حسابرسی و پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها وجود دارد یا خیر.

۴-۶۷ مفروضات زیر در قضاوت درباره کافی بودن شواهد، سودمند است. کافی بودن شواهد مورد نیاز برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسان، موضوع قضاوت حرفه‌ای آنان است:

- الف- هرچه خطر حسابرسی بزرگتر باشد، به شواهد با کمیت بیشتر و کیفیت بالاتر نیاز خواهد بود؛
- ب- هرچه شواهد قوی‌تر باشد ممکن است موجب شود شواهد کمتری مورد استفاده قرار گیرد؛ و
- پ- داشتن حجم بالایی از شواهد حسابرسی، فقدان مربوط بودن، اعتبار یا اتکاپذیری را جبران نمی‌کند.

## ارزیابی کلی شواهد

۴-۶۸ حسابرسان بایستی کافی و مناسب بودن کلی شواهد برای فراهم کردن مبنایی معقول در مورد یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های مرتبط با اهداف حسابرسی را تعیین کنند. قضاوت‌های حرفه‌ای درباره کافی و مناسب بودن شواهد رابطه‌ای نزدیک با هم دارند، به طوری که حسابرسان نتایج آزمون‌های حسابرسی را تفسیر و ارزیابی می‌نمایند که آیا ماهیت و میزان شواهد به دست آمده کافی و مناسب است یا خیر. حسابرسان بایستی ارزیابی کلی مجموعه شواهد استفاده شده برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، شامل نتایج هر ارزیابی ویژه انجام شده به منظور نتیجه‌گیری در مورد اعتبار و اتکاپذیری شواهد خاص را اجرا و مستند کنند.

۴-۶۹ کافی و مناسب بودن شواهد، مفاهیمی مربوط به هم می‌باشد که ممکن است به صورت پیوسته در نظر گرفته شوند تا به شکل مفاهیمی جداگانه. کافی و مناسب بودن در رابطه با یافته‌ها و نتایج مرتبط با یکدیگر ارزیابی می‌شود. برای نمونه، حتی ممکن است حسابرسان، برخی محدودیت‌ها یا ابهام‌هایی را در مورد کافی یا مناسب بودن برخی شواهد داشته باشند، اما با این حال ارزیابی کنند که در مجموع، شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها وجود دارد.

۴-۷۰ حسابرسان هنگام ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد بایستی اهمیت مورد انتظار از شواهد را نسبت به اهداف، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، شواهد مؤید در دسترس و سطح خطر حسابرسی، ارزیابی نمایند. مراحل ارزیابی شواهد ممکن است به ماهیت شواهد، چگونگی به کارگیری شواهد در مرحله انجام کار یا گزارشگری و اهداف حسابرسی بستگی داشته باشد:

الف- شواهد هنگامی کافی و مناسب است که مبنایی معقول برای پشتیبانی از یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌های مرتبط با اهداف حسابرسی را فراهم کند؛ و

ب- شواهد هنگامی کافی و مناسب نیست که (۱) استفاده از آنها خطر سطح بالا و غیرقابل پذیرشی را پدید آورد که می‌تواند به نتیجه نادرست یا نامناسب بینجامد، (۲) دارای محدودیت‌های عمده در رابطه با اهداف حسابرسی و استفاده موردنظر از آنها باشد، یا (۳) مبنایی مناسب برای پیگیری اهداف حسابرسی یا پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها را فراهم نکند. حسابرسان بایستی از چنین شواهدی برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها استفاده کنند.

۴-۷۱ هنگامی که اعتبار یا اتکاپذیری شواهد برای اهداف حسابرسی و استفاده مورد نظر از آن، ارزیابی نشده است یا نمی‌تواند ارزیابی شود، شواهد دارای محدودیت یا ابهام است. همچنین محدودیت‌ها شامل اشتباهات شناسایی شده توسط حسابرسان در آزمون‌های آنان است. هنگامی که حسابرسان محدودیت‌ها یا ابهاماتی را در شواهد شناسایی می‌کنند که نسبت به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی بااهمیت است، آنان بایستی در صورت لزوم، روش‌های بیشتری را اجرا کنند. چنین روش‌هایی دربرگیرنده موارد زیر است:

الف - جستجوی شواهد مستقل و مؤید از منابع دیگر؛

ب- بازتعریف اهداف حسابرسی یا محدود کردن دامنه حسابرسی برای رفع الزام به استفاده از شواهد مزبور؛

پ- ارائه یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها به گونه‌ای که گویای کافی و مناسب بودن شواهد پشتوانه باشد و تشریح محدودیت‌ها یا ابهامات مرتبط با اعتبار یا اتکاپذیری شواهد در گزارش، در صورتی که چنین افشایی برای پرهیز از گمراه کردن استفاده‌کنندگان گزارش درباره یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌ها، ضرورت داشته باشد (بند ۱۵-۵ برای الزامات گزارشگری بیشتر هنگام وجود محدودیت‌ها یا ابهامات درباره اعتبار یا اتکاپذیری شواهد، ملاحظه شود)؛ یا

ت- تعیین اینکه آیا محدودیت‌ها یا ابهامات شامل هرگونه نارسایی‌های بااهمیت مرتبط با کنترل‌های داخلی باید به عنوان یافته گزارش شود یا خیر.

### تشریح اجزای یک یافته

۴-۷۲ حسابرسان بایستی روش‌هایی را برای تشریح عناصر یک یافته طراحی و اجرا کنند که برای دستیابی به اهداف حسابرسی ضرورت دارد. افزون بر این، چنانچه حسابرسان بتوانند عناصر یک یافته را به طور کافی تشریح کنند، آنان بایستی پیشنهادهایی را برای اقدام اصلاحی چنانچه در رابطه با اهداف حسابرسی بااهمیت است، ارائه نمایند. عناصر مورد نیاز برای تکمیل یک یافته، به طور کامل به اهداف حسابرسی بستگی دارد. بنابراین، یک یافته یا مجموعه‌ای از یافته‌ها تا میزانی تکمیل می‌شود که اهداف حسابرسی را تأمین نماید و گزارش، به روشنی آن اهداف را به عناصر یافته مرتبط سازد. برای نمونه، ممکن است یک هدف حسابرسی محدود به تعیین وضعیت یا شرایط موجود عملیات یک برنامه یا پیشرفت در اجرای الزامات قانونی و نه علت یا اثر مربوط، شود. در چنین شرایطی، تشریح وضعیت موجود، اهداف حسابرسی را تأمین می‌کند و ذکر سایر اجزای یافته ضرورت نخواهد داشت.

۴-۷۳ معیار در بندهای ۴-۳۷ و ۴-۳۸ و سایر اجزای یک یافته- وضعیت موجود، اثر و علت- در بندهای ۴-۷۴ تا ۴-۷۶-  
۴ مورد بحث قرار گرفته است.

۴-۷۴ **وضعیت موجود:** وضعیت موجود، شرایطی است که وجود دارد. وضعیت موجود در جریان حسابرسی تعیین و مستند می‌شود.

۴-۷۵ **علت:** علت، دلیل یا توضیحی برای وضعیت موجود یا عامل یا عوامل ایجادکننده تفاوت بین وضعیت موجود (شرایط) و وضعیت مورد نیاز یا مطلوب (معیار) می‌باشد که ممکن است به عنوان مبنایی برای پیشنهادهاى مربوط به اقدامات اصلاحی به کار گرفته شود. علل معمول شامل سیاست‌ها، روش‌ها یا معیارهای ضعیف طراحی شده؛ اجرای متناقض، ناقص یا نادرست؛ یا عوامل فراتر از کنترل مدیریت برنامه است. حسابرسان ممکن است به ارزیابی این نکته بپردازند که آیا شواهد به دست آمده مبنایی منطقی و متقاعدکننده فراهم می‌کند که چرا علت اشاره شده، عامل یا عوامل اصلی در ایجاد انحراف است یا خیر. هنگامی که اهداف حسابرسی شامل توضیح دلایل رویداد نوع خاصی از عملکرد مثبت یا منفی برنامه، ستانده‌ها یا پی‌آمدهای شناسایی شده در حسابرسی است، از این دلایل به عنوان "علت" نام برده می‌شود. شناسایی علت مشکلات ممکن است به حسابرسان در ارائه پیشنهادهای سازنده برای اصلاح امور یاری رساند. از آنجا که مشکلات می‌تواند از تعدادی از عوامل احتمالی یا دلایل متعدد ناشی شود، چنانچه حسابرسان بتوانند ارتباط بین مشکلات و عامل یا عواملی را که به عنوان علت شناسایی کرده‌اند، به روشنی و با شواهد و دلایل، بیان و تشریح نمایند، پیشنهادهای اصلاحی می‌تواند متقاعدکننده‌تر باشد. حسابرسان ممکن است نارسایی‌های موجود در طراحی یا ساختار برنامه را به عنوان علت عملکرد نادرست شناسایی کنند. حسابرسان همچنین ممکن است نارسایی‌هایی را در کنترل‌های داخلی شناسایی کنند که نسبت به موضوع اصلی حسابرسی عملیاتی، بااهمیت است. در تشریح این‌گونه یافته‌ها، نارسایی‌های موجود در طراحی برنامه یا کنترل‌های داخلی به عنوان "علت"، شرح داده می‌شود. اغلب، علل عملکرد ناقص برنامه، پیچیده است و دربرگیرنده عوامل متعدد شامل علل ریشه‌ای روشن‌تر و اساسی می‌باشد. از سوی دیگر، هنگامی که اهداف حسابرسی شامل برآورد تأثیر برنامه بر تغییرات ایجاد شده در وضعیت‌های فیزیکی، اجتماعی یا اقتصادی باشد، حسابرسان در جستجوی شواهد برای میزان تغییراتی هستند که خود برنامه "علت" ایجاد آن تغییرات بوده است.

۴-۷۶ اثر یا اثر بالقوه: اثر، پیوندی روشن و منطقی برای تعیین تأثیر یا تأثیر بالقوه تفاوت بین وضعیت موجود (شرایط) و وضعیت مورد نیاز یا مطلوب (معیار) است. اثر یا اثر بالقوه، پی آمدها یا نتایج وضعیت موجود را نشان می‌دهد. هنگامی که اهداف حسابرسی شامل تعیین نتایج واقعی یا بالقوه وضعیت موجود است که با معیارهای شناسایی شده در حسابرسی (اعم از مثبت یا منفی) اختلاف دارد، "اثر" مقیاس آن نتایج است. اثر یا اثر بالقوه ممکن است به منظور تشریح ضرورت انجام اقدام اصلاحی در برخورد با مشکلات شناسایی شده یا خطرهای مربوط به کار گرفته شود. هنگامی که اهداف حسابرسی شامل برآورد میزان تغییرات ایجاد شده توسط برنامه در وضعیت‌های فیزیکی، اجتماعی یا اقتصادی می‌باشد، اثر مقیاس اندازه‌گیری تأثیر به دست آمده از برنامه است. در این موارد، اثر، میزان تغییرات واقعی مثبت یا منفی در وضعیت‌های فیزیکی، اجتماعی یا اقتصادی است که می‌تواند شناسایی و به برنامه نسبت داده شود.

#### مستندسازی حسابرسی

۴-۷۷ حسابرسان باید برای برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری هر حسابرسی، مستندات لازم را تهیه کنند. حسابرسان بایستی مستندات حسابرسی را با جزئیات کافی تهیه کنند تا یک حسابرس باتجربه<sup>۳۰</sup> که ارتباط پیشین با آن کار حسابرسی ندارد، بتواند با مطالعه آن، ماهیت، زمان‌بندی، میزان و نتایج روش‌های حسابرسی اجرا شده، شواهد حسابرسی کسب شده و منابع آن و نتایج به دست آمده، شامل شواهد پشتوانه قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌های بااهمیت حسابرسان را درک نماید. حسابرسان بایستی پیش از صدور گزارش حسابرسی، مستندات حسابرسی پشتوانه یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها را تهیه کنند.

۴-۷۸ حسابرسان بایستی شکل و محتوای مستندات حسابرسی را متناسب با شرایط ویژه هر حسابرسی طراحی کنند. مستندات حسابرسی شامل سوابق اصلی کاری است که حسابرسان طبق استانداردها اجرا کرده‌اند و نتایجی است

---

۳۰ - منظور از یک حسابرس با تجربه، فردی (اعم از داخل یا بیرون از موسسه حسابرسی) است که دارای صلاحیت‌ها و مهارت‌هایی است که او را توانا ساخته است تا حسابرسی عملیاتی را انجام دهد. این صلاحیت‌ها و مهارت‌ها شامل شناخت (۱) روش‌های حسابرسی عملیاتی، (۲) استانداردهای حسابرسی عملیاتی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط، (۳) موضوع‌های با اهمیت مرتبط با دستیابی به اهداف حسابرسی و (۴) موضوع‌های مرتبط با محیط واحد مورد حسابرسی می‌باشد.

که به آن دست یافته‌اند. کیفیت، نوع و محتوای مستندات حسابرسی یک موضوع مرتبط با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

۴-۷۹ مستندسازی حسابرسی عامل اصلی کیفیت حسابرسی است. فرآیند تهیه و بررسی مستندات حسابرسی بر کیفیت یک حسابرسی تأثیر می‌گذارد. مستندسازی حسابرسی موجب می‌شود که (۱) پشتیبانی اصولی از گزارش حسابرسان فراهم گردد، (۲) به حسابرسان در اجرا و سرپرستی حسابرسی یاری شود، و (۳) امکان بررسی کیفیت کار حسابرسی فراهم گردد.

۴-۸۰ طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرسان بایستی موارد زیر را مستند کنند:

- الف- اهداف، دامنه و روش شناسی حسابرسی؛
- ب- کار انجام شده به منظور پشتیبانی از قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌های بااهمیت، شامل تشریح معاملات و مستندات آزمون شده<sup>۳۱</sup>؛ و
- ج- شواهد بررسی سرپرست در خصوص کار انجام شده به منظور پشتیبانی از یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای مندرج در گزارش، پیش از صدور آن.

۴-۸۱ هنگامی که حسابرسان نمی‌توانند الزامات استانداردهای حسابرسی عملیاتی را به دلیل قوانین، مقررات، محدودیت‌های دامنه حسابرسی، محدودیت‌های دسترسی به سوابق یا سایر موضوع‌های تأثیرگذار بر حسابرسی اجرا کنند، آنان بایستی انحراف از الزامات استانداردهای حسابرسی عملیاتی و تأثیر آن بر حسابرسی و نتیجه‌گیری حسابرسان را مستند نمایند. هنگامی که روش‌های جایگزین اجرا شده در شرایط موجود برای دستیابی به اهداف استاندارد کافی نباشد، این امر نسب به انحراف از الزامات اجباری و الزامات احتمالاً اجباری، کاربرد دارد.

---

<sup>۳۱</sup> - حسابرسان می‌توانند این الزامات را با تهیه فهرستی از پرونده‌ها، موارد یا سایر روش‌های تشخیص مدارک ویژه‌ای اجرا کنند که مورد آزمون قرار گرفته است. پیوست نمودن تصویر مدارک مورد آزمون یا تهیه رونوشت از جزئیات اطلاعات اینگونه مدارک، تحت عنوان مستندسازی حسابرسی الزامی نیست.

۴-۸۲ مؤسسه‌های حسابرسی بایستی سیاست‌ها و روش‌هایی را به منظور نگهداری ایمن و محافظت درست از مستندات حسابرسی برای مدت زمان کافی جهت رعایت الزامات قانونی، مقرراتی و اداری در مورد نگهداری سوابق، برقرار کنند. چنانچه مستندات حسابرسی چه به شکل کاغذی، الکترونیکی و چه سایر اشکال ارتباطی، بدون اطلاع حسابرسان تغییر داده شود، اضافه یا حذف گردد، یا اگر مستندات از بین برود یا آسیب ببیند؛ یکپارچگی، قابلیت دسترسی و قابلیت بازیابی اطلاعات اساسی می‌تواند در معرض خطر قرار گیرد. در مورد مستندات حسابرسی که به شکل الکترونیکی نگهداری می‌شود، مؤسسه حسابرسی بایستی کنترل‌های سیستم‌های اطلاعاتی مربوط به دسترسی و به روزرسانی مستندات حسابرسی را برقرار کند.

۴-۸۳ پیش‌فرض حسابرسی‌های مبتنی بر استانداردهای حسابرسی عملیاتی این است که مؤسسه‌های حسابرسی انتخاب شده برای اجرای حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی عملیاتی، در حسابرسی برنامه‌های مربوط به منافع عمومی همکاری کنند. بنابراین، حسابرسان ممکن است به منظور پرهیز از دوباره‌کاری، از کار دیگران استفاده کنند. حسابرسان بر طبق قوانین و مقررات لازم‌الاجرا بایستی افراد مناسب و همچنین مستندات حسابرسی برای دستیابی به این اهداف را، در صورت درخواست سایر حسابرسان یا بررسی‌کنندگان، به موقع در دسترس آنان قرار دهند. استفاده از کار حسابرسان توسط حسابرسان دیگر ممکن است از طریق توافقات قراردادی برای حسابرسی‌های اجرا شده بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی تسهیل شود که دسترسی کامل و به موقع به افراد و همچنین مستندات حسابرسی مناسب را فراهم می‌کند.

۴-۸۴ مؤسسه‌های حسابرسی بایستی سیاست‌هایی را برای برخورد با درخواست‌های اشخاص برون‌سازمانی به منظور دسترسی به مستندات حسابرسی برقرار نماید، به ویژه هنگامی که یک شخص برون‌سازمانی کوشش می‌کند اطلاعات را به جای دریافت مستقیم از واحد مورد حسابرسی، به طور غیرمستقیم از طریق حسابرس به دست آورد. در برقراری این‌گونه سیاست‌ها، مؤسسه حسابرسی بایستی مشخص کند که چه قوانین و مقرراتی کاربرد دارد.

## بخش ۵

### استانداردهای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی

#### مقدمه

۵-۱- این بخش، استانداردهای گزارشگری را تعیین و الزامات مربوط به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ارائه می‌کند. استانداردهای گزارشگری در حسابرسی‌های عملیاتی به شکل، محتوا و صدور و توزیع گزارش، مربوط می‌شود.

۵-۲- حسابرسی‌های عملیاتی باید براساس بخش‌های ۱ تا ۵ این مجموعه انجام شود.

#### گزارشگری

۵-۳- حسابرسان باید گزارش‌های حسابرسی را برای اطلاع رسانی نتایج هر حسابرسی عملیاتی تکمیل شده، صادر نمایند.

۵-۴- حسابرسان بایستی شکلی از گزارش حسابرسی را به کار گیرند که برای استفاده مورد نظر مناسب است و به شکل مکتوب یا سایر اشکال قابل استفاده می‌باشد. (بند ۴۲-۵ برای وضعیت‌هایی که مؤسسه‌های حسابرسی مشمول قوانین اسناد دولتی می‌شوند، ملاحظه شود). برای نمونه، حسابرسان ممکن است گزارش‌های حسابرسی را با استفاده از رسانه‌های الکترونیکی ارائه کنند که توسط استفاده‌کنندگان گزارش و مؤسسه حسابرسی قابل استفاده باشد. نیازهای استفاده‌کنندگان بر شکل گزارش حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت. اشکال گوناگون گزارش‌های حسابرسی دربرگیرنده گزارش‌های مکتوب، نامه‌ها، اسلایدهای خلاصه‌شده یا سایر اشکال ارائه گزارش می‌باشد.

۵-۵- اهداف کلی گزارش‌های حسابرسی عبارتند از (۱) اطلاع رسانی نتایج حسابرسی به ارکان راهبری و مدیران واحد مورد حسابرسی و دستگاه‌های نظارتی ذیربط؛ (۲) کاهش احتمال درک نادرست نتایج؛ (۳) امکان دسترسی عموم به نتایج در موارد مقتضی (بند ۳۹-۵ برای رهنمود بیشتر درباره استفاده طبقه‌بندی شده یا محدود از گزارش‌ها و بند ۴۳-۵ درباره توزیع گزارش‌ها برای حسابرسان داخلی، ملاحظه شود)؛ و (۴) تسهیل پیگیری برای تشخیص اینکه آیا اقدامات اصلاحی مناسب انجام شده است یا خیر.

۵-۶- چنانچه یک حسابرسی پیش از تکمیل آن خاتمه داده شود و گزارش حسابرسی صادر نشود، حسابرسان بایستی از رهنمود مندرج در بند ۴۹-۴ پیروی کنند.



۷-۵- چنانچه حسابرسان پس از صدور گزارش دریابند که شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌های گزارش شده را ندارند، آنان بایستی به ارکان راهبری، مسئولان ذیربط در واحد مورد حسابرسی و مسئولان ذیربط سازمان‌های درخواست‌کننده یا الزام‌کننده حسابرسی‌ها، اطلاع رسانی کنند که آنان به یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌های بدون پشتوانه، اتکا نکنند. چنانچه گزارش پیش از این در پایگاه اطلاع رسانی حسابرسان در دسترس عموم قرار داده شده است، حسابرسان بایستی گزارش را از پایگاه اطلاع رسانی بردارند و یک اعلامیه عمومی مبنی بر برداشت گزارش صادر کنند. سپس حسابرسان بایستی تعیین کنند که آیا اجرای کار حسابرسی بیشتر برای صدور مجدد گزارش با یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌های بازنگری شده، ضرورت دارد یا خیر.

### محتوای گزارش

۸-۵- حسابرسان بایستی گزارش‌های حسابرسی را که دربرگیرنده موارد زیر است، تهیه کنند:

- (۱) اهداف، دامنه و روش شناسی حسابرسی؛
- (۲) نتایج حسابرسی شامل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای، در صورت لزوم؛
- (۳) عبارتی درباره رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان؛
- (۴) خلاصه‌ای از دیدگاه‌های مسئولان واحد مورد حسابرسی؛ و
- (۵) در صورت امکان، ماهیت هرگونه اطلاعات محرمانه یا حساس که در گزارش انعکاس نیافته است.

### اهداف، دامنه و روش شناسی

۹-۵- حسابرسان بایستی شرحی از اهداف و دامنه حسابرسی، و روش شناسی به کار گرفته شده برای دستیابی به این اهداف را در گزارش قرار دهند. استفاده‌کنندگان گزارش، این اطلاعات را برای درک هدف کلی حسابرسی، ماهیت و میزان کار حسابرسی انجام شده، مفهوم و دورنمای آنچه گزارش شده است و هرگونه محدودیت با اهمیت در ارتباط با اهداف، دامنه و روش شناسی حسابرسی، نیاز دارند.

۱۰-۵- اهداف حسابرسی برای حسابرسی‌های عملیاتی ممکن است بسیار متفاوت باشد. حسابرسان بایستی اهداف حسابرسی شامل مفروضات مربوط، ازجمله دلیل پذیرش کار توسط مؤسسه حسابرسی، هدف کلی حسابرسی و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی را به روشی شفاف، ویژه، بی‌طرفانه و بی‌غرض در گزارش حسابرسی بیان کنند. هنگامی که اهداف حسابرسی محدود شده است ولی ممکن است اهداف کلی‌تری توسط استفاده‌کنندگان

استنباط شود، بیان این مورد در گزارش حسابرسی که برخی موضوعها خارج از دامنه حسابرسی است، می‌تواند از برداشت نادرست بالقوه جلوگیری کند.

۱۱-۵- حساب‌برسان بایستی دامنه کار اجرا شده و هرگونه محدودیت شامل موضوع‌هایی که به استفاده‌کنندگان احتمالی مربوط خواهد بود را تشریح کنند، به طوری که آنان بتوانند یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهاد‌های مندرج در گزارش را بدون اینکه گمراه‌کننده باشد، به گونه‌ای معقول تفسیر نمایند. حساب‌برسان همچنین بایستی هرگونه محدودیت با اهمیت تحمیلی بر رویکرد حسابرسی را که از محدودیت‌های اطلاعاتی یا موارد نقض دامنه حسابرسی، شامل جلوگیری از دسترسی به اسناد یا افراد معین ناشی می‌شود، گزارش کنند.

۱۲-۵- در تشریح کار اجرا شده برای دستیابی به اهداف حسابرسی و پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های گزارش شده، حساب‌برسان بایستی، در صورت امکان، ارتباط بین جامعه آماری و اقلام آزمون شده را تشریح کنند؛ سازمان‌ها، مکان‌های جغرافیایی و دوره تحت پوشش را شناسایی نمایند؛ انواع و منابع شواهد را گزارش کنند؛ و هرگونه محدودیت یا ابهام با اهمیت را بر مبنای ارزیابی کلی حساب‌برسان از کافی و مناسب بودن شواهد، در مجموع، تشریح نمایند.

۱۳-۵- حساب‌برسان در گزارشگری روش شناسی حسابرسی، بایستی با ذکر جزئیات کافی تشریح کنند که کار حسابرسی انجام شده، از جمله شواهد گردآوری شده و روش‌های تحلیلی، چگونه از اهداف حسابرسی، پشتیبانی می‌کند، به گونه‌ای که این امکان را به استفاده‌کنندگان آگاه از گزارش‌های حسابرسی بدهد که چگونگی دستیابی حساب‌برسان به اهداف حسابرسی را درک نمایند. هنگامی که حساب‌برسان از منابع اطلاعاتی گسترده یا متعدد استفاده کرده‌اند، ممکن است شرحی از روش‌های اجرا شده را به عنوان بخشی از ارزیابی خود از کافی و مناسب بودن اطلاعات استفاده شده به عنوان شواهد حسابرسی ارائه دهند. حساب‌برسان بایستی مفروضات با اهمیت به عمل آمده در انجام حسابرسی را شناسایی کنند؛ روش‌های مقایسه‌ای به کار گرفته شده و معیارهای استفاده شده را شرح دهند؛ و هنگامی که نمونه‌گیری به گونه‌ای با اهمیت از یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها یا پیشنهاد‌های حساب‌برسان پشتیبانی می‌کند، طراحی روش‌های نمونه‌گیری را تشریح و بیان کنند که چرا این طراحی انتخاب شده است، از جمله اینکه آیا نتایج می‌تواند به جامعه مورد نظر تعمیم داده شود یا خیر.

## گزارشگری یافته‌ها

۱۴-۵- حسابرسیان بایستی در گزارش‌های حسابرسی، شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های مرتبط با اهداف حسابرسی را ارائه کنند. اگر یافته‌ها به روشنی تشریح شود، همانگونه که در بندهای ۴-۷۲ تا ۴-۷۶ مورد بحث قرار گرفته است، به مدیریت یا مسئولان نظارتی واحد مورد حسابرسی در درک ضرورت انجام اقدام اصلاحی کمک می‌کند. چنانچه حسابرسیان بتوانند اجزای یک یافته را به طور کافی تشریح کنند، اگر این اجزا در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت باشد، آنان بایستی پیشنهادهایی را برای اقدام اصلاحی ارائه کنند. به هر حال، میزان تشریح اجزای یک یافته، به اهداف حسابرسی بستگی دارد. بنابراین، یک یافته یا مجموعه‌ای از یافته‌ها به میزانی که حسابرسیان به اهداف حسابرسی دست می‌یابند، تکمیل می‌شود.

۱۵-۵- حسابرسیان بایستی در گزارش‌های خود محدودیت‌ها یا ابهام‌های مربوط به اتکاپذیری یا اعتبار شواهد را چنانچه (۱) شواهد نسبت به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است و (۲) چنین افزایشی برای پرهیز از گمراه کردن استفاده‌کنندگان گزارش درباره یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها ضرورت دارد، تشریح کنند. همان‌گونه که در بخش ۴ مورد بحث قرار گرفت، حتی اگر حسابرسیان در رابطه با کافی و مناسب بودن برخی شواهد اندکی ابهام داشته باشند، با این حال ممکن است تعیین کنند که در مجموع، شواهد کافی و مناسب در رابطه با یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها وجود دارد. حسابرسیان باید محدودیت‌ها یا ابهام‌ها درباره شواهد مرتبط با یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها را علاوه بر تشریح آن محدودیت‌ها یا ابهام‌ها به عنوان بخشی از اهداف، دامنه و روش شناسی، تشریح کنند. علاوه بر این، این تشریح درک روشنی را به استفاده‌کنندگان گزارش درباره مسئولیتی که حسابرسیان درباره اطلاعات می‌پذیرند، فراهم می‌کند.

۱۶-۵- حسابرسیان بایستی یافته‌های خود را همراه با تشریح ماهیت و گستره موضوع‌های گزارش شده و میزان کار انجام شده‌ای که به این یافته‌ها منتج شده است، ارائه کنند. برای اینکه خوانندگان گزارش جهت قضاوت درباره پیامدها و گستردگی این یافته‌ها مبنایی داشته باشند، حسابرسیان بایستی در صورت لزوم، موارد شناسایی شده را به جامعه آماری یا به تعداد موارد آزمون شده تعمیم دهند و نتایج را بر حسب ارزش پولی یا سایر کمیت‌های متناسب تعیین کنند. چنانچه نتایج قابل تعمیم نباشد، حسابرسیان بایستی نتیجه‌گیری‌های خود را به گونه‌ای مناسب محدود کنند.

۱۷-۵- حسابرسان ممکن است گزیده‌ای از سوابق موضوع را برای ارائه مفهوم کلی پیام و برای کمک به خواننده گزارش به منظور درک یافته‌ها و اهمیت موضوع‌های مطرح‌شده<sup>۳۲</sup>، ارائه کنند. حسابرسان هنگام گزارشگری در مورد نتایج کار خود، بایستی واقعیت‌های با اهمیت مربوط به اهداف کار خود را افشا کنند و خوانندگان را از مواردی آگاه سازند که در صورت عدم افشا، می‌تواند استفاده‌کنندگان آگاه را گمراه کند، نتایج را نادرست ارائه نماید یا اقدامات نادرست یا غیرقانونی با اهمیت را پنهان سازد.

۱۸-۵- حسابرسان بایستی نارسایی‌های<sup>۳۳</sup> موجود در کنترل‌های داخلی که در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است، همه موارد تقلب، اعمال غیرقانونی<sup>۳۴</sup> به جز مواردی که در رابطه با اهداف حسابرسی بی‌اهمیت می‌باشد، موارد تخطی با اهمیت از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض و موارد سوءاستفاده با اهمیتی که روی داده است یا امکان دارد روی دهد را گزارش کنند.

### نارسایی‌های کنترل‌های داخلی

۱۹-۵- حسابرسان بایستی (۱) دامنه کار خود در مورد کنترل‌های داخلی و (۲) هرگونه نارسایی در کنترل‌های داخلی که در رابطه با اهداف حسابرسی و بر مبنای کار حسابرسی اجرا شده با اهمیت است را در گزارش حسابرسی درج کنند. هنگامی که حسابرسان نارسایی‌هایی را در کنترل‌های داخلی کشف می‌کنند که در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت نیست، ممکن است آن نارسایی‌ها را در گزارش درج کنند، یا آنها را به طور مکتوب به مسئولان واحد مورد حسابرسی اطلاع رسانی کنند، مگر اینکه آن نارسایی‌ها با توجه به عوامل کمی و کیفی بی‌اهمیت باشد. چنانچه اطلاع رسانی مکتوب نارسایی‌ها از گزارش حسابرسی مجزا است، حسابرسان بایستی در گزارش حسابرسی به آن اطلاع رسانی مکتوب اشاره کنند. تعیین اینکه آیا باید نارسایی‌هایی که در رابطه با

---

۳۲ - گزیده مناسبی از سوابق ممکن است شامل اطلاعاتی در مورد چگونگی کار برنامه‌ها و عملیات؛ اهمیت برنامه‌ها و عملیات (مانند مبالغ پولی، تأثیر، اهداف کلی و کار حسابرسی پیشین اگر با موضوع مرتبط است)؛ شرحی از مسئولیت‌های واحد مورد حسابرسی، و شرحی از شرایط، ساختار سازمانی و مبنای قانونی برنامه و عملیات باشد.

۳۳ - همانگونه که در بند ۲۱-۴ مطرح شد، در حسابرسی‌های عملیاتی، هنگامی نارسایی در کنترل‌های داخلی وجود دارد که طراحی یا عملکرد یک کنترل موجب نشود مدیریت یا کارکنان، در شرایط عادی انجام وظایفشان: (۱) تحریف‌های موجود در اطلاعات مالی یا عملیاتی، (۲) تخطی از قوانین و مقررات و (۳) نارسایی‌های اثربخشی یا کارایی عملیات را به موقع پیشگیری یا کشف کنند.

۳۴ - اینکه آیا یک عمل در واقع غیرقانونی است یا خیر، ممکن است به تشخیص نهایی توسط یک دادگاه یا سایر مراجع قضایی موقوف شود. افشای موضوع‌هایی که حسابرسان را به استنتاجی رهنمون کند که احتمالاً یک عمل غیرقانونی روی داده است، تشخیص نهایی در مورد غیرقانونی بودن آن عمل محسوب نمی‌شود.

اهداف حسابرسی بی‌اهمیت است به مسئولان واحد مورد حسابرسی اطلاع رسانی گردد یا خیر و چگونه، یک موضوع مرتبط با قضاوت حرفه‌ای است. حسابرسان باید چنین اطلاع رسانی‌هایی را مستند سازند.

۲۰-۵- در حسابرسی‌های عملیاتی، حسابرسان ممکن است به این نتیجه برسند که نارسایی‌های شناسایی شده در کنترل‌های داخلی که در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است، به علت عملکرد نادرست برنامه یا عملیات مورد حسابرسی می‌باشد. در گزارشگری این‌گونه یافته‌ها، نارسایی کنترل‌های داخلی به عنوان علت تشریح می‌شود.

#### **تقلب، اعمال غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض و سوءاستفاده**

۲۱-۵- هنگامی که حسابرسان بر اساس شواهد کافی و مناسب به این نتیجه برسند که تقلب، اعمال غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده با اهمیت روی داده است یا امکان روی دادن آن وجود دارد، آنان بایستی موضوع را به عنوان یک یافته گزارش کنند.

۲۲-۵- هنگامی که حسابرسان موارد تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده بی‌اهمیت را کشف می‌کنند، آنان بایستی آن یافته‌ها را به طور مکتوب به مسئولان واحد مورد حسابرسی اطلاع رسانی کنند، مگر اینکه با توجه به عوامل کمی و کیفی، یافته‌ها در رابطه با اهداف حسابرسی، بی‌اهمیت باشد. تعیین اینکه آیا باید موارد تقلب، اعمال غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده که در رابطه با اهداف حسابرسی بی‌اهمیت است، به مسئولان واحد مورد حسابرسی اطلاع رسانی شود یا خیر و چگونه، یک موضوع مرتبط با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. حسابرسان بایستی چنین اطلاع رسانی‌هایی را مستند سازند.

۲۳-۵- هنگامی که تقلب، اعمال غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده روی داده است یا امکان روی دادن آن وجود دارد، حسابرسان ممکن است با مقامات ذیصلاح یا مشاور قانونی درباره اینکه آیا گزارشگری عمومی چنین اطلاعاتی موجب به خطر افتادن روند کار تحقیقاتی یا قانونی می‌شود یا خیر، مشورت کنند. حسابرسان ممکن است گزارشگری عمومی خود را به مواردی محدود کنند که روند کار آنان را به خطر نمی‌اندازد. برای نمونه، تنها اطلاعاتی را گزارش کنند که از پیش، بخشی از یک سند دولتی است.

#### **گزارشگری مستقیم یافته‌ها به اشخاص برون سازمانی**

۲۴-۵- حسابرسان بایستی موارد تقلب، اعمال غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده آشکار یا احتمالی را در شرایط زیر، به طور مستقیم به اشخاص برون‌سازمانی گزارش کنند:

الف- هنگامی که مدیریت واحد مورد حسابرسی در انجام الزامات قانونی یا مقرراتی، نسبت به گزارش چنین اطلاعاتی به اشخاص برون‌سازمانی تعیین شده در قانون و مقررات کوتاهی کند، حسابرسان بایستی نخست، کوتاهی نسبت به گزارش چنین اطلاعاتی را به ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی اطلاع رسانی کنند. چنانچه واحد مورد حسابرسی باز هم این اطلاعات را پس از اعلام به ارکان راهبری، در اولین فرصت ممکن به اشخاص برون‌سازمانی تعیین‌شده گزارش نکرد، در آن هنگام حسابرسان بایستی اطلاعات را به طور مستقیم به افراد برون‌سازمانی تعیین شده گزارش کنند.

ب- هنگامی که مدیریت واحد مورد حسابرسی در انجام اقدامات به موقع و مناسب برای برخورد با موارد تقلب، اعمال غیرقانونی، تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده آشکار یا احتمالی که (۱) نسبت به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها با اهمیت است و (۲) شامل وجوهی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از دولت دریافت شده است، کوتاهی می‌کند، حسابرسان بایستی نخست، کوتاهی مدیریت در انجام اقدامات به موقع و مناسب را به ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی گزارش کنند. چنانچه واحد مورد حسابرسی باز هم اقدامات به موقع و مناسب را در اولین فرصت ممکن پس از اطلاع رسانی حسابرسان به ارکان راهبری، انجام نداد، در آن هنگام حسابرسان بایستی کوتاهی واحد مورد حسابرسی در انجام اقدامات به موقع و مناسب را به مراجع ذیصلاح گزارش کنند.

۲۵-۵- گزارشگری به شرح بند ۲۴-۵، افزون بر هرگونه الزامات قانونی، برای گزارش مستقیم چنین اطلاعاتی به اشخاص برون‌سازمانی است. حسابرسان بایستی این الزامات را رعایت کنند، حتی اگر آنان پیش از تکمیل حسابرسی از کار کناره‌گیری کرده یا برکنار شده باشند.

۲۶-۵- حسابرسان بایستی شواهد کافی و مناسب مانند تأییدیه از اشخاص برون‌سازمانی به منظور تأیید ادعاهای مدیریت واحد مورد حسابرسی که چنین یافته‌هایی را بر طبق قوانین، مقررات و موافقت‌نامه‌های تأمین مالی گزارش کرده است، کسب کنند. هنگامی که حسابرسان نمی‌توانند چنین کاری را انجام دهند، آنان بایستی چنین اطلاعاتی را به طور مستقیم به شرح مندرج در بند ۲۴-۵ گزارش کنند.

## نتیجه‌گیری‌ها

۲۷-۵- حساب‌برسان بایستی نتیجه‌گیری‌ها را در صورت امکان بر مبنای اهداف و یافته‌های حسابرسی گزارش کنند. نتیجه‌گیری‌های گزارش، صرفاً خلاصه‌ای از یافته‌ها نیست بلکه استنتاج‌های منطقی درباره برنامه بر مبنای یافته‌های حساب‌برسان است. نکات قوت یافته‌های حساب‌برسان به کافی و مناسب بودن شواهد پشتوانه یافته‌ها و درستی منطق به کار رفته برای تدوین نتیجه‌گیری‌ها بستگی دارد. نتیجه‌گیری‌ها هنگامی قوی‌تر است که به پیشنهاد‌های حساب‌برسان بینجامد و استفاده‌کننده آگاه از گزارش را نسبت به ضرورت انجام اقدام لازم، متقاعد سازد.

## پیشنهادها

۲۸-۵- هنگامی که فرصت‌های بهبود در برنامه‌ها، عملیات و عملکرد از طریق یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های گزارش شده، شناسایی گردید، حساب‌برسان بایستی پیشنهادهایی را برای رفع اشکالات شناسایی شده در جریان حسابرسی و بهبود برنامه‌ها و عملیات، ارائه کنند. حساب‌برسان بایستی پیشنهادهایی را ارائه کنند که به طور منطقی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها ناشی شود و به رفع علت اشکالات شناسایی شده مربوط باشد و اقدامات پیشنهادی را به روشنی بیان کنند.

۲۹-۵- پیشنهاد‌های اثربخش موجب تشویق در بهبود اجرای برنامه‌ها و عملیات دولت می‌شود. پیشنهادها هنگامی اثربخش است که مشخص، عملی، مقرون به صرفه و قابل اندازه‌گیری باشد و خطاب به اشخاصی باشد که از اختیار عمل برخوردارند.

## گزارشگری رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی توسط حساب‌برسان

۳۰-۵- هنگامی که حساب‌برسان تمام الزامات قابل اجرا در استانداردهای حسابرسی عملیاتی را رعایت کرده‌اند، آنان بایستی در گزارش حسابرسی عبارت زیر را که بیانگر بند تعدیل نشده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی است به منظور بیان اینکه حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا کرده‌اند، به کار گیرند (بندهای ۱۲-۱ و ۱۳-۱ ملاحظه شود).

"این مؤسسه، حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام داده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که شواهد کافی و مناسب به منظور فراهم نمودن مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های این مؤسسه بر مبنای اهداف حسابرسی، کسب کند. این

مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد به دست آمده، مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های این مؤسسه بر مبنای اهداف حسابرسی فراهم می‌کند."

۵-۳۱- هنگامی که حسابرسان تمام الزامات قابل اجرای استانداردهای حسابرسی عملیاتی را رعایت نکرده‌اند، بایستی بند تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی را در گزارش حسابرسی درج کنند و از بندی استفاده کنند که یکی از موارد زیر را دربرمی‌گیرد: (۱) عبارت مندرج در بند ۵-۳۰ که به منظور بیان استانداردهای رعایت نشده، تعدیل شده است؛ یا (۲) عبارتی که حسابرسان استانداردهای حسابرسی عملیاتی را رعایت نکرده‌اند (بندهای ۱۲-۱ و ۱۳-۱ برای رهنمودهای بیشتر در مورد بیان رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی ملاحظه شود).

#### گزارشگری دیدگاه‌های مسئولان ذیربط در واحد مورد حسابرسی

۵-۳۲- ارائه پیش‌نویس گزارش به همراه یافته‌های مندرج در آن برای بررسی و اعلام‌نظر توسط مسئولان واحد مورد حسابرسی و دیگر افراد ذیربط، حسابرسان را در تهیه گزارشی منصفانه، کامل و بی‌طرف کمک می‌کند. درج دیدگاه‌های مسئولان ذیربط به گزارشی منجر می‌شود که نه تنها یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها، بلکه همچنین دیدگاه‌های مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی و اقدامات اصلاحی برنامه‌ریزی شده از سوی آنان را ارائه می‌کند. دریافت توضیحات به شکل مکتوب ارجح است، اما توضیحات شفاهی نیز قابل پذیرش می‌باشد.

۵-۳۳- هنگامی که حسابرسان از مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی توضیحات مکتوب دریافت می‌کنند، آنان بایستی نسخه‌ای از توضیحات یا خلاصه‌ای از آن را به گزارش خود پیوست نمایند. هنگامی که مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی تنها توضیحات شفاهی ارائه می‌کنند، حسابرسان بایستی خلاصه‌ای از این توضیحات را تهیه و نسخه‌ای از آن را برای بررسی درستی توضیحات بیان شده، به مسئولان ذیربط ارائه کنند.

۵-۳۴- حسابرسان همچنین بایستی ارزیابی خود از توضیحات ارائه شده را به شکلی مناسب در گزارش درج کنند. در مواردی که واحد مورد حسابرسی افزون بر توضیحات مکتوب و شفاهی خود در مورد گزارش، توضیحات فنی نیز ارائه می‌کند، حسابرسان ممکن است دریافت چنین توضیحاتی را در گزارش افشا نمایند.

۵-۳۵- دستیابی به شواهد شفاهی ممکن است هنگامی مناسب باشد که برای نمونه، مهلت زمان گزارشگری مشخصی برای تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان وجود داشته باشد؛ حسابرسان در سرتاسر اجرای کار حسابرسی، همکاری



نزدیکی با مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی داشته باشند و طرفین با یافته‌ها و توضیحات مطرح شده در پیش‌نویس گزارش، آشنا باشند؛ یا حسابرسان انتظار عدم توافق با اهمیت در ارتباط با یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای مندرج در گزارش یا مباحث مهم درباره موضوع‌های مطرح شده در آن را نداشته باشند.

۳۶-۵- هنگامی که توضیحات واحد مورد حسابرسی با یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای مندرج در پیش‌نویس گزارش ناسازگار یا متضاد است، یا هنگامی که اقدامات اصلاحی برنامه‌ریزی شده با پیشنهادهای حسابرسان تناسب ندارد، حسابرسان بایستی اعتبار توضیحات واحد مورد حسابرسی را ارزیابی کنند. اگر حسابرسان با این توضیحات موافق نباشند، بایستی دلایل عدم موافقت خود را در گزارش شرح دهند. در مقابل، اگر حسابرسان این توضیحات را معتبر و متکی به شواهد کافی و مناسب تشخیص دهند، بایستی گزارش را تا حد لازم تعدیل کنند.

۳۷-۵- چنانچه واحد مورد حسابرسی از ارزیابی توضیحات خودداری کند یا نتواند توضیحات را در دوره زمانی معقول ارائه نماید، حسابرسان ممکن است گزارش را بدون دریافت توضیحات از واحد مورد حسابرسی صادر کنند. در این موارد، حسابرسان بایستی در گزارش اشاره کنند که واحد مورد حسابرسی توضیحات لازم را ارائه نکرده است.

### **گزارشگری اطلاعات محرمانه یا حساس**

۳۸-۵- چنانچه افشای عمومی برخی اطلاعات ویژه ممنوع باشد یا به دلیل ماهیت محرمانه یا حساس اطلاعات، از درج در گزارش مستثنی شده باشد، حسابرسان بایستی این موضوع را که برخی اطلاعات حذف شده و دلایل یا سایر شرایطی را که حذف آن اطلاعات را الزامی کرده است در گزارش افشا کنند.

۳۹-۵- برخی اطلاعات ممکن است طبقه‌بندی شده باشد یا به‌گونه‌ای دیگر به موجب قوانین یا مقررات دولتی از افشای عمومی منع شده باشد. در چنین شرایطی، حسابرسان ممکن است گزارشی جداگانه، طبقه‌بندی شده یا برای استفاده محدود که شامل چنین اطلاعاتی است را صادر نمایند و گزارش را تنها بین افرادی توزیع کنند که طبق قانون یا مقررات مجاز به دریافت آن هستند.

۴۰-۵- شرایط بیشتری که به نگرانی‌های امنیت عمومی مربوط است نیز می‌تواند مستثنی شدن برخی اطلاعات از دسترسی عموم یا توزیع گسترده گزارش را توجیه کند. برای نمونه، ارائه جزئیات اطلاعات مربوط به ایمنی سیستم‌های رایانه‌ای برای یک برنامه خاص، ممکن است به دلیل خسارات بالقوه‌ای که استفاده نادرست از این اطلاعات می‌تواند در پی داشته باشد، از گزارش‌های قابل دسترس عموم مستثنی شود. در چنین شرایطی،

حسابرسان ممکن است یک گزارش حاوی اینگونه اطلاعات برای استفاده محدود صادر کنند و گزارش را تنها میان اشخاصی توزیع نمایند که مسئولیت اقدام در مورد پیشنهادهای حسابرسان را دارند. حسابرسان ممکن است در صورت لزوم، با مشاور حقوقی درباره هرگونه الزامات یا سایر شرایطی که ممکن است حذف برخی اطلاعات را الزامی کند، مشورت نمایند.

۴۱-۵- توجه به منافع عمومی گسترده در برنامه یا فعالیت مورد بررسی، حسابرسان را در هنگام تصمیم‌گیری درباره اینکه آیا برخی اطلاعات از گزارش‌های در دسترس عموم مستثنی شود یا خیر، کمک می‌کند. هنگامی که شرایط، حذف برخی اطلاعات را ایجاب می‌کند، حسابرسان بایستی ارزیابی کنند که آیا حذف این اطلاعات می‌تواند نتایج حسابرسی را تحریف یا فعالیت‌های نادرست یا غیرقانونی را پنهان کند یا خیر.

۴۲-۵- هنگامی که مؤسسه‌های حسابرسی مشمول قوانین مربوط به اسناد دولتی می‌شوند، حسابرسان بایستی تعیین کنند آیا قوانین مربوط، بر قابلیت دسترسی گزارش‌های طبقه‌بندی شده یا استفاده محدود، تأثیر می‌گذارد یا خیر و نیز تعیین کنند که آیا سایر روش‌های اطلاع‌رسانی به مدیریت و ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی مناسب‌تر خواهد بود یا خیر. برای نمونه، حسابرسان ممکن است اطلاعات عمومی را در یک گزارش مکتوب و اطلاعات تفصیلی را به طور شفاهی اطلاع‌رسانی کنند. حسابرسان ممکن است با مشاور حقوقی درباره قوانین لازم‌الاجرای مربوط به اسناد دولتی مشورت کنند.

### توزیع گزارش‌ها

۴۳-۵- توزیع گزارش‌های تکمیل شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی به ارتباط حسابرسان با سازمان مورد حسابرسی و ماهیت اطلاعات مندرج در گزارش بستگی دارد. چنانچه موضوع حسابرسی شامل مواردی است که از نظر مقاصد امنیتی طبقه‌بندی شده می‌باشد یا شامل اطلاعات محرمانه یا حساس است، حسابرسان ممکن است توزیع گزارش را محدود کنند (بندهای ۳۸-۵ تا ۴۲-۵ برای رهنمود بیشتر درباره توزیع محدود گزارش دیده شود). حسابرسان بایستی هرگونه محدودیت در توزیع گزارش را مستند کنند. مباحث زیر خطوط کلی توزیع گزارش‌های تکمیل شده طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی را نشان می‌دهد:

الف - مؤسسه‌های حسابرسی در واحدهای مورد حسابرسی دولتی بایستی گزارش‌های حسابرسی را میان ارکان راهبری و مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی و دستگاه‌های نظارتی ذیربط یا سازمان‌های الزام‌کننده یا درخواست‌کننده حسابرسی‌ها توزیع کنند. در صورت لزوم، حسابرسان بایستی نسخه‌هایی از گزارش‌ها را

میان سایر مقاماتی که اختیار نظارت قانونی دارند یا ممکن است مسئولیت اقدام در مورد یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسی را داشته باشند و سایر افراد مجاز، توزیع نمایند.

ب- مؤسسه‌های حسابرسی طرف قرارداد برای انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی بایستی مسئولیت‌های مربوط به توزیع گزارش را با سازمان طرف قرارداد روشن کنند. چنانچه مؤسسه حسابرسی طرف قرارداد، توزیع گزارش را بر عهده می‌گیرد، بایستی با طرف قرارداد حسابرسی به این توافق برسد که کدامیک از مسئولان یا سازمان‌ها، گزارش را دریافت خواهند کرد.

## رهنمودهای تکمیلی

### مقدمه

۱- قسمت‌های زیر به منظور کمک در اجرای استانداردهای حسابرسی عملیاتی، رهنمود تکمیلی به حساب‌برسان و واحدهای مورد حسابرسی ارائه می‌کند. این رهنمود الزامات بیشتری را مقرر نمی‌کند، اما به جای آن قصد دارد اجرای استانداردهای حسابرسی عملیاتی مندرج در بخش‌های مختلف را برای حساب‌برسان تسهیل کند. نخستین قسمت رهنمود تکمیلی ممکن است به هرگونه خدمات حسابرسی تحت پوشش استانداردهای حسابرسی عملیاتی کمک کند. همانگونه که اشاره شد، قسمت‌های بعدی، رهنمود تکمیلی در مورد بخش‌های ویژه استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ارائه می‌کند.

### رهنمودهای تکمیلی کلی

۲- بخش‌های ۴ و ۵ پیرامون استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری حسابرسی‌های عملیاتی بحث می‌کند. شناسایی نارسایی‌های با اهمیت موجود در کنترل‌های داخلی، سوءاستفاده با اهمیت، خطرهای تقلب، اقدامات غیرقانونی و موارد تخطی با اهمیت از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض، جنبه‌های مهم حسابرسی عملیاتی است. مبحث زیر برای کمک به حساب‌برسان در شناسایی نارسایی‌های با اهمیت موجود در کنترل‌های داخلی، سوءاستفاده و نشانه‌های خطر تقلب و همچنین در تعیین اینکه آیا اقدامات غیرقانونی و موارد تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است یا خیر، ارائه شده است.

### نمونه‌هایی از نارسایی‌های کنترل‌های داخلی

- ۳- استانداردهای حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده الزامات گزارشگری نارسایی‌های شناسایی شده در کنترل‌های داخلی است (بندهای ۱۸-۵ تا ۲۰-۵ ملاحظه شود).
- ۴- موارد زیر نمونه‌هایی از نارسایی‌های مربوط به کنترل‌های داخلی است:

- الف- توجه ناکافی به کنترل‌های داخلی در سازمان، برای نمونه، جو حاکم بر سازمان و محیط کنترلی. نارسایی‌های کنترل‌ها در سایر اجزای کنترل‌های داخلی، می‌تواند موجب شود حسابرسان نتیجه‌گیری کنند که ضعف‌هایی در محیط کنترلی وجود دارد؛
- ب- نظارت بی‌اثر توسط ارکان راهبری نسبت به گزارشگری عملکرد، یا کنترل‌های داخلی یا ساختار راهبری کلی بی‌اثر واحد مورد حسابرسی؛
- پ- وجود سیستم‌های کنترلی که از تحریف‌های با اهمیت در نتایج عملکرد یا عملیات، پیشگیری یا آنها را کشف نمی‌کند، به گونه‌ای که بعداً لازم می‌شود، اصلاحاتی با اهمیت در نتایج عملیات انجام شود؛
- ت- وجود سیستم‌های کنترلی که تحریف‌های با اهمیت شناسایی شده توسط حسابرسان را پیشگیری یا کشف نمی‌کند. این امر دربرگیرنده تحریف‌های حاوی برآورد و قضاوت است که حسابرسان در مورد آنها تعدیلات و اصلاحات با اهمیت بالقوه در مبالغ ثبت شده را شناسایی می‌کنند؛
- ث- اثربخش نبودن وظایف حسابرسی داخلی و ارزیابی برآورد خطر در واحد مورد حسابرسی، مانند یک سازمان بزرگ یا خیلی پیچیده، که در آن، چنین وظایفی برای عناصر نظارت یا برآورد خطر کنترل‌های داخلی، با اهمیت است؛
- ج- شناسایی موارد تقلب به هر میزان در سطح مدیریت ارشد؛
- چ- کوتاهی مدیریت یا ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی در ارزیابی تاثیر نارسایی با اهمیتی که از پیش به آنان اطلاع رسانی شده است و یا اصلاح آن، یا رسیدن به این نتیجه که نیاز به اصلاح ندارد؛
- ح- کنترل‌های ناکافی برای محافظت از دارایی‌ها؛
- خ- شواهد نادیده‌انگاشتن عمدی کنترل‌های داخلی توسط افراد دارای اختیار به منظور آسیب رساندن به اهداف کلی سیستم؛
- د- نارسایی‌هایی در طراحی یا اجرای کنترل‌های داخلی که می‌تواند به تخطی از قوانین، مقررات، مفاد قراردادهای یا کمک‌های بلاعوض، موارد تقلب یا سوءاستفاده دارای تاثیر مستقیم و با اهمیت بر صورت‌های مالی و هدف حسابرسی بینجامد؛

د- طراحی ناکافی کنترل‌های عمومی و کاربردی سیستم‌های اطلاعاتی که سیستم اطلاعاتی را از فراهم نمودن اطلاعات کامل، درست و سازگار با اهداف گزارشگری عملکرد و سایر الزامات جاری، پیشگیری کند؛

ر- ناتوانی کنترل کاربردی ناشی از نارسایی در طراحی یا اجرای کنترل‌های عمومی سیستم‌های اطلاعاتی است؛ و

ز- وجود کارکنان یا مدیریتی که صلاحیت حرفه‌ای و آموزش لازم برای انجام وظایف محوله را ندارند.

#### نمونه‌هایی از سوءاستفاده

۵- استانداردهای حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده الزاماتی برای برخورد با نشانه‌های سوءاستفاده با اهمیت و گزارشگری سوءاستفاده با اهمیت در رابطه با اهداف حسابرسی است (بندهای ۳۳-۴، ۳۴-۴ و ۲۱-۵ تا ۲۳-۵ ملاحظه شود).

۶- موارد زیر، با توجه به واقعیت‌ها و شرایط موجود، نمونه‌هایی از سوءاستفاده است:

الف- ایجاد اضافه کاری غیرضروری؛

ب- درخواست از کارکنان برای انجام کارهای شخصی یا انجام کارهایی برای سرپرست یا مدیر؛

پ- استفاده نادرست مسئولان از جایگاه خود در واحد مورد حسابرسی به منظور انتفاع شخصی (شامل اقداماتی که می‌تواند توسط شخص ثالث بی‌طرف و آگاه از اطلاعات مربوط، به عنوان انتفاع نادرست در جهت منافع مالی شخصی مسئولان واحد مورد حسابرسی یا خویشاوندان و نزدیکان آنان، شریک ارشد، سازمانی که مسئولان واحد مورد حسابرسی به عنوان مسئول، مدیر، هیئت امناء، یا کارمند، به آنان خدمت ارائه می‌دهند، یا سازمانی که مسئولان واحد مورد حسابرسی در حال مذاکره با آن برای استخدام در آینده هستند، تصور شود)؛

ت- ایجاد امکانات مسافرتی که مغایر با سیاست‌های مسافرتی موجود یا به طور غیر ضروری غیر معمول یا پر هزینه است؛ و

ث- عقد قراردادهای خرید و فروش که مغایر با سیاست‌های موجود یا به طور غیر ضروری غیر معمول و پر هزینه است .

#### نمونه‌هایی از نشانه‌های خطر تقلب

- ۷- استانداردهای حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده الزامات مربوط به برآورد خطر تقلب است (بندهای ۳۰-۴ تا ۳۲-۴ و ۲۱-۵ تا ۲۳-۵ ملاحظه شود).
- ۸- در برخی شرایط، وضعیت‌هایی مانند موارد زیر، ممکن است بیانگر خطر بالایی از تقلب باشد:
- الف- ثبات، تداوم یا بودجه مالی واحد مورد حسابرسی از طریق وضعیت‌های اقتصادی، برنامه‌ای یا عملیاتی واحد مورد حسابرسی تهدید می‌شود؛
  - ب- ماهیت عملیات واحد مورد حسابرسی، فرصت‌هایی را برای ارتکاب تقلب فراهم می‌کند؛
  - پ- نظارت مدیریت برای رعایت سیاست‌ها، قوانین و مقررات کافی نیست؛
  - ت- ساختار سازمانی، ناپایدار یا بیش از اندازه پیچیده است؛
  - ث- اطلاع رسانی و/یا پشتیبانی در مورد استانداردهای اخلاقی توسط مدیریت وجود ندارد؛
  - ج- مدیریت تمایل به پذیرش سطوح بالای خطر غیر معمول در تصمیم‌گیری‌ها با اهمیت دارد؛
  - چ- پیشینه‌ای از ناشایستگی، مانند موضوع‌های پیشین درارتباط با تقلب، اتلاف منابع، سوءاستفاده و اقدام‌های پرسش‌برانگیز، یا حسابرسی‌ها یا بازرسی‌های پیشین با یافته‌هایی از فعالیت‌های پرسش‌برانگیز یا مجرمانه وجود دارد؛
  - ح- سیاست‌ها و روش‌های عملیاتی، گسترش نیافته یا منسوخ شده است؛
  - خ- مستندسازی اقلام کلیدی، ناقص است یا وجود ندارد؛
  - د- رویه‌های پاسخگویی یا محافظت در مورد دارایی‌ها وجود ندارد؛
  - ذ- پرداخت‌ها نامناسب است؛
  - ر- اطلاعات، جعلی یا گمراه‌کننده است؛
  - ز- هزینه‌های زیاد و غیرمتعارف در هر ردیف بودجه با مبالغ باقی مانده در پایان سال، به منظور استفاده کامل از کل وجوه قابل دسترس وجود دارد؛ و
  - ژ- الگوها و روندهای غیرمعمول در انعقاد قرارداد، کارپردازی، تحویل و سایر فعالیت‌های واحد یا برنامه مورد حسابرسی وجود دارد.

تعیین اینکه آیا قوانین، مقررات یا مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض در رابطه با اهداف

#### حسابرسی با اهمیت است یا خیر

۹- استانداردهای حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده الزاماتی برای تعیین این امر است که آیا مفاد قوانین، مقررات یا قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است یا خیر (بندهای ۴-۲۸ و ۴-۲۹ ملاحظه شود).

۱۰- برنامه‌های دولت مشمول بسیاری از قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض است. با این حال، اهمیت این برنامه‌ها در رابطه با اهداف حسابرسی، بسته به اهداف مزبور، تفاوت‌های گسترده‌ای دارد. حسابرسان ممکن است رویکرد زیر را در ارزیابی اینکه آیا مفاد قوانین، مقررات یا قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است یا خیر، سودمند تشخیص دهند:

الف- بیان هر هدف حسابرسی برحسب پرسش‌هایی پیرامون جنبه‌های ویژه برنامه مورد حسابرسی (شامل هدف کلی و مقاصد، کنترل‌های داخلی، داده‌ها، عملیات برنامه، ستانده‌ها و پی‌آمدها)؛

ب- شناسایی قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض که به طور مستقیم به جنبه‌های ویژه برنامه در رابطه با اهداف حسابرسی ارتباط دارد؛ و

پ- تعیین اینکه آیا چنانچه موارد تخطی از قوانین، مقررات یا مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض روی دهد، این امر می‌تواند به گونه‌ای با اهمیت بر اهداف حسابرسی یا نتیجه‌گیری‌های حسابرسان تاثیرگذار باشد یا خیر. اگر اهداف یا نتایج حسابرسی می‌تواند به گونه‌ای با اهمیت تحت تاثیر قرار گیرد، آنگاه احتمال دارد آن قوانین، مقررات و مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض نسبت به اهداف حسابرسی با اهمیت باشد.

۱۱- حسابرسان ممکن است با مشاور حقوقی خود یا مشاور حقوقی مدیریت، واحد مورد حسابرسی در موارد (۱) تعیین قوانین و مقرراتی که در رابطه با اهداف حسابرسی با اهمیت است، (۲) طراحی آزمون‌های رعایت قوانین و مقررات، یا (۳) ارزیابی نتایج آن آزمون‌ها، مشورت کنند. حسابرسان همچنین ممکن است هنگامی که اهداف حسابرسی، آزمون رعایت مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض را ملزم می‌کند، با مشاور



حقوقی خود یا مشاور قانونی مدیریت واحد مورد حسابرسی مشورت کنند. بسته به شرایط حسابرسی، حسابرسان ممکن است جهت دستیابی به اطلاعات لازم، با دیگران، از جمله کارکنان واحد بازرسی، سایر موسسه‌های حسابرسی یا واحدهای دولتی ارایه‌کننده خدمات حرفه‌ای به واحد مورد حسابرسی یا مقام‌های دارای اختیار برای اجرای قوانین مربوط، مشورت کنند.

### اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۱

۱-۱- بخش ۱ درباره استفاده و کاربرد استانداردهای حسابرسی عملیاتی و نقش حسابرسی در پاسخگویی دولتی بحث می‌کند. ارکان راهبری و مدیریت سازمان‌های مورد حسابرسی نیز در پاسخگویی دولت نقش دارند. مبحث زیر برای کمک به حسابرسان در شناخت نقش‌های دیگران در پاسخگویی ارایه شده است. این قسمت همچنین دربرگیرنده اطلاعات پیشینه‌ای در مورد قوانین، مقررات و رهنمودهایی است که به کارگیری استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ملزم می‌کند. این اطلاعات برای استقرار استانداردهای حسابرسی عملیاتی در رابطه با پاسخگویی کلی دولت فراهم شده است.

قوانین، مقررات و رهنمودهایی که به کارگیری استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ملزم می‌کند.

۱-۲- قوانین، مقررات، قراردادهای، موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سیاست‌ها اغلب به کارگیری استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ملزم می‌کند (بند ۴-۱ ملاحظه شود).

### نقش ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی در پاسخگویی

۱-۳- حسابرسان در جریان اجرای حسابرسی‌های منطبق با استانداردهای حسابرسی عملیاتی، به ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی اطلاع رسانی می‌کنند (بندهای ۴۶-۴ تا ۴۹-۴ ملاحظه شود).

۱-۴- ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی وظیفه نظارت بر هدایت راهبردی آن واحد و تعهدات مرتبط با پاسخگویی آن را برعهده دارند. این امر دربرگیرنده نظارت بر موضوع اصلی یا برنامه مورد حسابرسی شامل کنترل‌های داخلی مربوط است. همچنین ممکن است در برخی واحدهای تحت پوشش استانداردهای حسابرسی عملیاتی، ارکان راهبری، بخشی از مدیریت واحد مورد حسابرسی باشند. در برخی واحدهای مورد حسابرسی، اشخاص

متعددی شامل نهادهای نظارتی، اعضا یا کارکنان مراجع قانونی، اعضای هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی، یا طرفین قرارداد حسابرسی ممکن است مسئولیت ارکان راهبری واحدها را به عهده داشته باشند.

۱-۵- چون ساختارهای راهبری واحدها و سازمان‌های دولتی بسیار متفاوت است، ممکن است همیشه به روشنی مشخص نباشد که وظایف اصلی ارکان راهبری برعهده چه افرادی است. در چنین موقعیت‌هایی، حسابرسان ساختار سازمانی را برای هدایت و کنترل عملیات جهت دستیابی به اهداف واحد مورد حسابرسی، ارزیابی می‌کنند. این ارزیابی همچنین دربرگیرنده این است که واحد دولتی چگونه برای کارکنان مدیریت خود، اختیارات را واگذار و پاسخگویی را برقرار می‌کند.

### نقش مدیریت در پاسخگویی

۱-۶- مدیران دولتی برای انجام وظایف دولت، مسئولیت‌های اساسی به شرح زیر را برعهده دارند (بند ۲-۱ ملاحظه شود):

الف- استفاده از منابع دولتی به طور قانونی، اثربخش، کارآ، اقتصادی، اخلاقی و عادلانه برای دستیابی به هدف کلی که برای آن منابع فراهم یا برنامه تعیین شده است<sup>۳۵</sup>؛

ب- رعایت قوانین و مقررات مربوط (شامل شناسایی الزاماتی که واحد مورد حسابرسی و مدیران آن، مسئولیت رعایت آنها را برعهده دارند)؛

پ- اجرای سیستم‌های طراحی شده برای دستیابی به رعایت قوانین و مقررات مربوط؛

ت- استقرار و حفظ کنترل‌های داخلی اثربخش برای کمک به اطمینان از دستیابی به مقاصد و اهداف مناسب؛ استفاده از منابع به طور کارآ، اقتصادی، اثربخش و منصفانه و حفاظت از منابع؛ پیروی از قوانین و مقررات؛ اطمینان از اتکاپذیری اطلاعات مدیریت و مالی و گزارش درست آن؛

ث- فراهم ساختن گزارش‌های مناسب به افراد ناظر بر اقدامات آنان و به عموم به منظور تشریح پاسخگویی در مورد منابع و اختیارات به کار گرفته شده در اجرای برنامه‌های دولت و نتایج این برنامه‌ها؛

ج- پیگیری یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسان و برقراری و حفظ فرآیندی جهت ردیابی این‌گونه یافته‌ها و پیشنهادهای

---

۳۵ - این مسئولیت شامل همه منابع مالی و فیزیکی و همچنین منابع اطلاعاتی می‌شود.

- چ- پیروی از روش‌های اداری مناسب هنگام انعقاد قرارداد برای حسابرسی‌ها شامل حصول اطمینان از اینکه روش‌هایی برای نظارت بر اجرای قرارداد وجود دارد؛ و
- ح- انجام اقدامات به موقع و مناسب برای اصلاح موارد تقلب، اعمال غیرقانونی، موارد تخطی از مفاد قراردادها یا موافقت‌نامه‌های کمک‌های بلاعوض یا سوءاستفاده که حسابرسان در مورد آن گزارش می‌کنند.

### اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۳

- ۳-۱- بخش ۳ درباره استانداردهای عمومی لازم‌الاجرا در اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی بحث می‌کند.

#### سیستم کنترل کیفیت

- ۳-۲- بخش ۳ درباره اجزای سیستم کنترل کیفیت یک موسسه حسابرسی بحث می‌کند. رهنمود تکمیلی زیر به منظور کمک به حسابرسان و موسسه‌های حسابرسی در استقرار سیاست‌ها و رویه‌هایی در سیستم کنترل کیفیت خود برای پیگیری موارد مندرج در ذیل بند ۳۲-۳، ارائه شده است: (۱) اجرا، مستندسازی و گزارشگری خدمات حسابرسی و (۲) نظارت بر کیفیت.

الف- استانداردهای حسابرسی عملیاتی در مورد انجام، مستندسازی و گزارشگری حسابرسی برای حسابرسی‌های عملیاتی در بخش‌های ۴ و ۵ ارائه شده است. بخش ۳ تصریح می‌کند که سیستم کنترل کیفیت دربرگیرنده سیاست‌ها و روش‌های طراحی شده جهت فراهم کردن اطمینان معقول برای موسسه‌های حسابرسی است که حسابرسی‌ها و صدور گزارش‌ها طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قانون و مقررات انجام می‌شود (بند ۳۱-۳ ملاحظه شود). نمونه‌هایی از این گونه سیاست‌ها و روش‌ها به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- فراهم کردن اطلاع رسانی به اعضای گروه برای شناخت کافی از اهداف کار خود و استانداردهای حرفه‌ای لازم الاجرا؛
- ۲- برنامه‌ریزی و سرپرستی حسابرسی؛
- ۳- مستندسازی مناسب از کار اجرا شده؛
- ۴- بررسی کار اجرا شده، قضاوت‌های با اهمیت به عمل آمده، و مستندات و گزارش حسابرسی مربوط؛
- ۵- بررسی استقلال و صلاحیت هریک از کارشناسان یا طرف قراردادهای برون سازمانی و همچنین بررسی دامنه و کیفیت کار آنان؛
- ۶- روش‌هایی برای حل و فصل مسائل دشوار و پیچیده یا موارد عدم توافق میان اعضای گروه، از جمله کارشناسان؛

۷- دریافت و بررسی توضیحات واحد مورد حسابرسی در مورد پیش‌نویس گزارش‌ها؛ و  
۸- گزارشگری پشتیبانی شده توسط شواهد به دست آمده و طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات لازم الاجرا.

ب- نظارت، ارزیابی مستمر و ادواری حسابرسی‌ها می‌باشد که به منظور فراهم نمودن اطمینان معقول برای مدیریت موسسه حسابرسی در این باره است که سیاست‌ها و روش‌های مرتبط با سیستم کنترل کیفیت به گونه‌ای مناسب طراحی شده و در عمل به طور اثربخش اجرا می‌شود (بند ج ۳۲-۳ ملاحظه شود).

رهنمود زیر برای کمک به موسسه‌های حسابرسی در اجرا و استمرار نظارت بر کیفیت آنها ارایه شده است:

۱- **چه کسی:** نظارت هنگامی اثربخشی بیشتری دارد که توسط افرادی انجام شود که مسئولیتی در مورد فعالیت خاص مورد نظارت ندارد (برای نمونه، در مورد خدمات خاص یا فرآیندهای متمرکز شده خاص). یک یا چند نفر از کارکنانی که برای مسئولیت فرآیند نظارت تعیین شده‌اند، در مجموع به صلاحیت و اختیار کافی و مناسب در موسسه حسابرسی برای برعهده گرفتن این مسئولیت نیاز دارند. عموماً یک یا چند نفر از کارکنانی که نظارت را انجام می‌دهند، از سرپرستی‌های معمول در هر یک از کارهای حسابرسی مجزا هستند.

۲- **چه میزان:** میزان روش‌های نظارتی براساس شرایط موسسه حسابرسی در توانمندی ارزیابی رعایت استانداردهای حرفه‌ای مربوط و سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت موسسه حسابرسی، متفاوت است. نمونه‌هایی از روش‌های نظارت خاص به شرح زیر است:

الف- آزمون سوابق اداری و کارگزینی انتخاب شده در رابطه با کنترل کیفیت؛

ب- بررسی مستندات و گزارش‌های حسابرسی انتخاب شده؛

پ- گفتگو با کارکنان موسسه حسابرسی (به گونه‌ای کاربردی و مناسب)؛

ت- تلخیص ادواری یافته‌های حاصل از روش‌های نظارتی به شکل مکتوب (دست‌کم به طور سالانه)، و بررسی روشمند علل یافته‌هایی که بیانگر ضرورت اقدامات اصلاحی است؛

ث- تعیین هرگونه اقدام اصلاحی یا بهبودهایی که ضرورت دارد در ارتباط با حسابرسی‌های خاص بررسی شده یا سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت موسسه حسابرسی اجرا شود؛

ج- اطلاع رسانی یافته‌های شناسایی شده به مدیریت ذیربط موسسه حسابرسی همراه با پیگیری‌های بعدی؛ و

چ- بررسی یافته‌ها از طریق کارکنان مدیریت ذیربط در موسسه حسابرسی که تعیین می‌کند آیا اقدام‌های لازم، شامل تعدیلات ضروری در سیستم کنترل کیفیت، به موقع انجام شده است یا خیر.

۳- **بررسی سوابق اداری و کارگزینی انتخاب شده:** بررسی سوابق اداری و کارگزینی انتخاب شده در رابطه با

کنترل کیفیت، ممکن است دربرگیرنده آزمون‌های زیر باشد:

- الف- رعایت سیاست‌ها و روش‌های مربوط به استقلال؛
- ب- رعایت سیاست‌های ارتقای حرفه‌ای مستمر شامل آموزش کارکنان؛
- پ- روش‌های مرتبط با استخدام و تعیین حقوق و مزایای کارکنان واجد شرایط، شامل به کارگیری کارشناسان یا مشاوران، در هنگام نیاز؛
- ت- روش‌های مرتبط با ارزیابی عملکرد و پیشرفت کارکنان؛
- ث- روش‌های مرتبط با شروع، پذیرش و تداوم خدمات حسابرسی؛
- ج- شناخت کارکنان موسسه حسابرسی از سیاست‌ها و روش‌های کنترل کیفیت و اجرای این سیاست‌ها و روش‌ها؛
- و
- چ- فرآیند موسسه حسابرسی برای بهنگام‌سازی سیاست‌ها و روش‌های خود.

۴- **پیگیری یافته‌های پیشین:** روش‌های نظارتی دربرگیرنده این ارزیابی است که آیا موسسه حسابرسی، پس از

نظارت و بررسی هم‌پیشگان پیشین، اقدام‌های اصلاحی لازم برای پیگیری یافته‌ها و پیشنهادهای را انجام داده است یا خیر. کارکنان مرتبط با کار نظارت، این اطلاعات را به عنوان بخشی از برآورد خطر مربوط به طراحی و اجرای سیستم کنترل کیفیت موسسه حسابرسی و تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های نظارتی، به کار می‌برند.

۵- **گزارش مکتوب:** موسسه حسابرسی نتایج نظارت بر سیستم‌های کنترل کیفیت خود را در گزارشی مکتوب

اعلام می‌کند که موسسه حسابرسی مجاب شود تا در موارد لازم، اقدامات سریع و مناسب را انجام دهد. اطلاعات مندرج در این گزارش به شرح زیر است:

- الف- تشریح روش‌های نظارتی اجرا شده؛
- ب- نتایج به دست آمده از روش‌های نظارتی؛ و
- پ- در موارد مقتضی، شرحی از نارسایی‌های تکراری، روشمند یا سایر نارسایی‌های با اهمیت و اقدام‌های انجام شده برای حل و فصل آن نارسایی‌ها.

۳-۳- همانگونه که در بند ۶۱-۳ بحث شد، موسسه حسابرسی مستقل بایستی آخرین گزارش بررسی هم پیشگان خود را در دسترس همگان قرار دهد. نمونه‌هایی از چگونگی دستیابی به این الزامات شفاف‌سازی، شامل قراردادن گزارش بررسی هم پیشگان در یک پایگاه اطلاع‌رسانی برون سازمانی یا در یک پرونده قابل دسترس برای همگان است. برای کمک به درک همگان از گزارش بررسی هم پیشگان، موسسه حسابرسی همچنین ممکن است شرحی از فرآیند بررسی هم پیشگان و چگونگی اجرای آن در موسسه خود را نیز در آن پایگاه قرار دهد. موارد زیر نمونه‌هایی از اطلاعات بیشتر را ارائه می‌کند که موسسه‌های حسابرسی ممکن است برای کمک به شناخت کاربران از معنای گزارش بررسی هم پیشگان، در پایگاه قرار دهند:

- الف- تبیین فرآیند بررسی هم پیشگان؛
- ب- تشریح سیستم کنترل کیفیت موسسه حسابرسی؛
- پ- تبیین ارتباط نتایج بررسی هم پیشگان بر کار سازمان‌های حسابرسی شده؛ و
- ث- چنانچه گزارش بررسی هم پیشگان تعدیل شده است، شرحی از برنامه موسسه حسابرسی بررسی شده برای بهبود کنترل‌های کیفیت و وضعیت موارد بهبود.

#### اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۴

۴-۱- بخش ۴ در مورد استانداردهای اجرای عملیات در حسابرسی‌های عملیاتی بحث می‌کند. استفاده از شواهد کافی و مناسب مبتنی بر اهداف حسابرسی به منظور پشتیبانی از مبنایی درست برای رایه یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها، از مفروضات اساسی حسابرسی عملیاتی است. بحث زیر برای کمک به حسابرسان در شناسایی انواع گوناگون شواهد و ارزیابی مناسب بودن شواهد در رابطه با اهداف حسابرسی، ارائه شده است.

#### انواع شواهد

۴-۲- شواهد ممکن است برحسب شکل و چگونگی گردآوری آن، به عینی، مستند یا شفاهی، تقسیم‌بندی شود. شواهد عینی از طریق بازرسی یا مشاهده مستقیم افراد، دارایی‌ها یا رویدادها، توسط حسابرسان به دست می‌آید. چنین شواهدی ممکن است به شکل خلاصه‌ای از یادداشت‌ها، عکس‌ها، تصاویر ویدیویی، اشکال ترسیمی، نمودارها، نقشه‌ها یا نمونه‌های عینی، مستند شود. شواهد مستند به شکل اطلاعات از پیش موجود، مانند نامه‌ها، قراردادهای، سوابق حسابداری، صورت‌حساب‌ها، صفحات گسترده، خلاصه اطلاعات به دست آمده از

پایگاه‌های داده، اطلاعات ذخیره شده به شکل الکترونیکی و اطلاعات مدیریت در رابطه با عملکرد واحد مورد حسابرسی، به دست می‌آید. شواهد شفاهی از طریق پرس‌وجو، مصاحبه‌ها، گروه‌های تمرکز، هم‌اندیشی‌های همگانی یا پرسشنامه‌ها به دست می‌آید. حساب‌رسان اغلب از فرآیندهای تحلیلی شامل محاسبات، مقایسه‌ها، تجزیه اطلاعات برحسب اجزای آن و استدلال‌های منطقی برای تحلیل هرگونه شواهد گردآوری شده به منظور تعیین اینکه آیا آن شواهد کافی و مناسب است یا خیر، استفاده می‌کنند (برای تعاریف مربوط به کافی و مناسب بودن، بندهای ۴-۵۹ و ۴-۶۶ ملاحظه شود). نقاط قوت و ضعف هر یک از انواع شواهد به واقعیت‌ها و شرایط مربوط به آن و قضاوت حرفه‌ای مرتبط با اهداف حسابرسی، بستگی دارد.

### مناسب بودن شواهد در ارتباط با اهداف حسابرسی

۴-۳- یکی از عوامل اصلی تاثیرگذار بر میزان اطمینان در رابطه با حسابرسی عملیاتی، مناسب بودن شواهد در ارتباط با اهداف حسابرسی است. برای نمونه:

الف- اهداف حسابرسی امکان دارد بر بررسی نتایج کمی خاصی تمرکز یابد که توسط واحد مورد حسابرسی ارائه شده است. در چنین وضعیت‌هایی، روش‌های حسابرسی احتمال دارد بر دستیابی به شواهدی در رابطه با درستی مبالغ خاص مورد تردید، تمرکز یابد. این کار ممکن است دربرگیرنده استفاده از نمونه‌گیری آماری باشد.

ب- اهداف حسابرسی امکان دارد بر اجرای برنامه یا فعالیتی خاص در سازمان مورد حسابرسی تمرکز یابد. در چنین وضعیت‌هایی، حساب‌رسان ممکن است به منظور دستیابی به اهداف حسابرسی، با اطلاعاتی مواجه شود که توسط واحد مورد حسابرسی تهیه شده است. حساب‌رسان ممکن است آزمون کیفیت اطلاعات را از هر دو جنبه اعتبار و اتکاپذیری آن ضروری تشخیص دهد.

پ- اهداف حسابرسی امکان دارد بر اطلاعاتی تمرکز داشته باشد که برای اهداف مهم‌تر استفاده می‌شود و از منابعی به دست می‌آید که عموماً مناسب تشخیص داده شده است. برای نمونه، آمارهای اقتصادی منتشر شده توسط سازمان‌های دولتی در مورد تورم یا دیگر اطلاعات مشابهی که توسط سازمان‌های ذیصلاح منتشر می‌شود، ممکن است بهترین اطلاعات قابل دسترس باشد. در چنین مواردی، ممکن است اجرای روش‌هایی به منظور تایید اطلاعات، برای حساب‌رسان عملی یا لازم نباشد. این تصمیم‌ها مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای بر اساس ماهیت اطلاعات، کاربرد یا پذیرش همگانی آن اطلاعات و چگونگی به کارگیری آنها در حسابرسی است.

ت- اهداف حسابرسی امکان دارد بر مقایسه‌ها یا محک‌زنی بین وظایف گوناگون دولت یا سازمان‌ها تاکید داشته باشد. اینگونه حسابرسی‌ها به ویژه برای تحلیل پی‌آمدهای تصمیم‌های متفاوت مرتبط با سیاست‌گذاری‌های عمومی، سودمند است. در اینگونه موارد، در جایی که تایید جزئیات اطلاعات زیربنای آمارها، عملی نیست، حسابرسان ممکن است تحلیل‌هایی مانند آمارهای مقایسه‌ای دستگاه‌های مختلف یا تغییرات عملکرد در طی زمان را انجام دهند. افشای روشن پیرامون اینکه چه میزان از اطلاعات یا آمارهای مقایسه‌ای، ارزیابی یا تایید شده است، احتمالاً برای ارایه شواهد مناسب به استفاده‌کنندگان گزارش ضرورت خواهد داشت.

ث- اهداف حسابرسی امکان دارد بر روند اطلاعات مبتنی بر داده‌های ارایه شده توسط واحد مورد حسابرسی، تمرکز یابد. درچنین وضعیتی، حسابرسان ممکن است با استفاده از آزمون‌های تحلیلی کلی از داده‌های زیربنایی، همراه با آگاهی و شناخت از سیستم‌ها یا فرآیندهای مورد استفاده در تهیه اطلاعات، شواهد را ارزیابی کنند.

ج- اهداف حسابرسی امکان دارد با استفاده از اطلاعات گردآوری یا خودبازگوشده توسط سازمان‌ها، بر شناخت حسابرسان از موضوع‌های جدید و مقطعی تمرکز یابد. در چنین مواردی، ممکن است برای حسابرسان مفید باشد که تناسب کلی اطلاعات گردآوری شده را به همراه دیگر اطلاعات قابل دسترس درباره برنامه بررسی کنند. منابع اطلاعاتی دیگر مانند گزارش‌های بازرسی کل یا سایر حسابرسان برون سازمانی، ممکن است اطلاعاتی را برای حسابرسان فراهم سازد که مشخص کند آیا هرگونه اطلاعات تایید نشده یا خودبازگوشده، با دیگر منابع برون سازمانی اطلاعات، سازگار است یا می‌تواند از طریق آنها تایید گردد یا خیر.

## اطلاعاتی برای هماهنگی با بخش ۵

۵-۱- بخش ۵ در رابطه با استانداردهای گزارشگری حسابرسی‌های عملیاتی بحث می‌کند. مبحث زیر برای کمک به حسابرسان در تهیه و مکتوب نمودن گزارش‌های حسابرسی عملیاتی، ارایه شده است.

### عناصر کیفی گزارش

۵-۲- حسابرسان ممکن است هنگام تهیه و مکتوب نمودن گزارش حسابرسی، از عوامل کیفی گزارش شامل به موقع، کامل، درست، بی‌طرف، متقاعد کننده، روشن و مختصر بودن، تا آنجایی که موضوع اجازه می‌دهد، استفاده کنند.



**الف- درست بودن:** گزارش درست از طریق شواهد کافی و مناسب، با واقعیت‌ها، ارقام و یافته‌های کلیدی قابل ردیابی به شواهد حسابرسی، پشتیبانی می‌شود. گزارش‌های مبتنی بر واقعیت‌ها، با بیان روشن منابع، روش‌ها و مفروضات، به گونه‌ای که استفاده‌کنندگان آن گزارش‌ها بتوانند در مورد میزان وزنی که به شواهد گزارش شده می‌دهند، قضاوت نمایند، در دستیابی به درستی، کمک می‌کند. افشای محدودیت‌های داده‌ها و دیگر موارد افشا نیز به صدور گزارش‌های حسابرسی درست‌تر کمک می‌کند. هنگامی که یافته‌ها در ارتباط گسترده‌تر با موضوع اصلی ارایه شده‌اند، گزارش‌ها نیز از درستی بیشتری برخوردارند. یکی از راه‌های کمک به موسسه‌های حسابرسی برای تهیه گزارش‌های حسابرسی درست، به کارگیری فرآیند کنترل کیفیتی مانند عطف‌گذاری است. عطف‌گذاری فرآیندی است که طبق آن حسابرس باتجربه‌ای که مستقل از کار حسابرسی است، تایید می‌کند که بیان واقعیت‌ها، ارقام و تاریخ‌ها به درستی گزارش شده است، یافته‌ها با شواهد مستند به درستی پشتیبانی می‌شود، و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها به طور منطقی از شواهد به دست می‌آید.

**ب- بی‌طرف بودن:** بی‌طرف بودن به این معنی است که نحوه ارایه گزارش از نظر محتوی و سبک، متعادل است. گزارش هنگامی که شواهد را به طور بی‌غرضانه و در زمینه مناسب ارایه می‌کند، اعتبار آن به گونه‌ای درخور ملاحظه افزایش می‌یابد. این به معنی ارایه نتایج حسابرسی به گونه‌ای بی‌طرفانه و منصفانه است. سبک گزارش ممکن است تصمیم‌گیرندگان را برای اقدام در مورد یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسان، تشویق کند. این سبک متعادل هنگامی می‌تواند به دست آید که گزارش‌ها ضمن خودداری از به کارگیری صفات یا واژه‌هایی برای توصیف شواهدی که به نتیجه‌گیری انتقادی یا بدون پشتوانه انجامد، شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها ارایه دهد. هنگامی که گزارش‌های حسابرسی منبع شواهد و مفروضات به کار گرفته شده در تحلیل‌ها را به صراحت بیان می‌کند، بی‌طرفی گزارش‌ها افزایش می‌یابد. گزارش ممکن است جنبه‌های مثبت برنامه رسیدگی شده را، چنانچه به اهداف حسابرسی مربوط باشد، مشخص کند. بازتاب جنبه‌های مثبت برنامه ممکن است به بهبود عملکرد دیگر سازمان‌های دولتی منجر شود که گزارش را می‌خوانند. هنگامی که گزارش‌های حسابرسی نشان می‌دهد که کار توسط کارکنان حرفه‌ای، بی‌غرض، مستقل و آگاه انجام شده است، بی‌طرفانه‌تر محسوب می‌شود.

**پ- کامل بودن:** کامل بودن به این معنی است که گزارش دربرگیرنده شواهد کافی و مناسب موردنیاز برای دستیابی به اهداف حسابرسی و بالابردن درک از موضوع‌های گزارش شده می‌باشد. کامل بودن همچنین به این معنی است که گزارش، شواهد و یافته‌ها را بدون حذف اطلاعات مربوط و با اهمیت در رابطه با اهداف حسابرسی شرح

می‌دهد. فراهم ساختن شناخت از گزارش برای استفاده‌کنندگان، به معنای فراهم‌سازی چشم‌اندازی در مورد میزان و اهمیت یافته‌های گزارش شده، مانند تکرار رویدادهای مرتبط با تعداد موضوع‌ها یا معاملات آزمون شده و ارتباط یافته‌ها با عملیات واحد مورد حسابرسی است. کامل بودن همچنین به معنی بیان روشن آنچه که انجام شده و آنچه که انجام نشده و توصیف آشکار محدودیت‌های داده‌ها، محدودیت‌های تحمیلی از طریق جلوگیری از دسترسی به سوابق یا دیگر موارد است.

**ت - متقاعدکننده بودن:** متقاعدکننده بودن به این معنی است که نتایج حسابرسی، پاسخگوی اهداف حسابرسی است، یافته‌ها به‌گونه‌ای قانع‌کننده ارائه شده است و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای به‌گونه‌ای منطقی از واقعیت‌های ارائه شده نشأت می‌گیرند. اعتبار یافته‌ها، معقول بودن نتایج و سودمندی اجرای پیشنهادهای، هنگامی که توسط شواهد کافی و مناسب پشتیبانی شود، متقاعدکننده‌تر است. گزارش‌هایی که به این روش تهیه می‌شود می‌تواند به تمرکز توجه مسئولان واحد مورد حسابرسی بر موضوع‌های درخور توجه کمک کند و می‌تواند انگیزه‌ای برای انجام اقدام‌های اصلاحی فراهم نماید.

**ث - روشن بودن:** روشن بودن به این معنی است که گزارش برای مطالعه و درک استفاده‌کننده آن، آسان باشد. تهیه گزارش با عبارتی روشن و ساده تا آنجایی که موضوع اجازه می‌دهد، در دستیابی به این هدف به حسابرسان کمک می‌کند. استفاده از عبارت آسان و غیرفنی به منظور ارائه ساده مفید است. بیان واژگان فنی، اختصارات، و مخفف‌های به کار رفته در گزارش نیز مفید است. حسابرسان ممکن است از صفحه‌ای مشخص یا خلاصه در گزارش برای جلب توجه استفاده‌کنندگان گزارش و برجسته کردن پیام کلی استفاده کنند. چنانچه از خلاصه استفاده می‌شود، اگر در آن بر پاسخ‌های خاص به پرسش‌های مربوط به اهداف حسابرسی، تلخیص با اهمیت‌ترین یافته‌های حسابرسی و نتیجه‌گیری‌های اصلی گزارش و کمک به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی پیشنهادهای اصلی تمرکز شود، مفید است. سازماندهی منطقی موارد با اهمیت و درستی و دقت در بیان واقعیت‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، به شفاف شدن و درک گزارش کمک می‌کند. استفاده اثربخش از عناوین، زیرنویس‌ها و جمله‌های مربوط به سرفصل‌ها، خواندن و درک گزارش را آسان‌تر می‌کند. وسایل کمک بصری (مانند تصاویر، نمودارها، نمودگرها و نقشه‌ها) ممکن است موضوع‌های پیچیده را روشن و خلاصه کند.

**ج - مختصر بودن:** مختصر بودن به این معنی است که گزارش برای انتقال و پشتیبانی از پیام، طولانی‌تر از اندازه لازم نیست. جزئیات اضافی از ارزش گزارش می‌کاهد، ممکن است حتی پیام اصلی را پنهان کند و استفاده‌کنندگان را

سردرگم یا گمراه سازد. اگرچه تعیین محتوای گزارش‌ها تابع قضاوت دقیق حرفه‌ای است، اما گزارش‌هایی که مبتنی بر واقعیت‌ها اما مختصر است، از جهت دستیابی به اهداف حسابرسی مناسب‌تر می‌باشد.

**چ - به موقع بودن:** به منظور برخورداری از استفاده بیشتر، هدف حسابرسان ارایه نمودن به موقع شواهد مربوط، برای پاسخگویی به نیازهای قانونی مسئولان واحد مورد حسابرسی، مراجع قانونی و سایر استفاده‌کنندگان است. همچنین، اگر شواهد ارایه شده در گزارش، به روز باشد، سودمندتر خواهد بود. بنابراین، یکی از اهداف با اهمیت گزارشگری برای حسابرسان، انتشار به موقع گزارش است. حسابرسان در جریان حسابرسی ممکن است گزارش‌های میان دوره‌ای از موضوع‌های با اهمیت به مسئولان ذیربط واحد مورد حسابرسی ارایه کنند. چنین اطلاع‌رسانی به مسئولان واحد مورد حسابرسی در مورد موضوع‌های نیازمند توجه فوری، هشدار می‌دهد و موجب می‌گردد آنان اقدام‌های اصلاحی لازم را پیش از تکمیل گزارش نهایی اجرا نمایند.

- 
- ۳۴- خویشاوندان درجه یک عبارت از همسر و افراد تحت تکفل اعم از وابسته یا غیروابسته است. خویشاوندان نزدیک عبارت از والدین، برادر یا خواهر یا فرزندان غیرمستقل است.
- ۱۲- یک مؤسسه حسابرسی مستقل، در بندهای ۱۳-۳ تا ۱۵-۳ تعریف شده است.
- 6- بندهای ۲-۳ تا ۱۱-۳ برای استانداردهای مرتبط با استقلال ملاحظه شود. بخش ۲ برای استانداردهای مرتبط با اصول آیین رفتار حرفه‌ای ملاحظه شود. همچنین هر یک از حسابرسان عضو انجمن‌های حرفه‌ای، ممکن است مشمول الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان‌ها یا نهادهای اعطاکنده مدارک حرفه‌ای باشند.
- 7- مؤسسه‌های حسابرسی کار حسابرسی را به این دلایل شروع می‌کنند: (۱) صلاحدید مؤسسه حسابرسی، (۲) درخواست نهادهای قانون‌گذار یا ناظر و (۳) تعهدات قانونی. یک مؤسسه حسابرسی ممکن است طبق درخواست‌ها و تعهدات قانونی، نسبت به انجام کار الزام داشته باشد. در مواردی که یک مؤسسه حسابرسی در واحد مورد حسابرسی، مستقل نیست و اما به دلیل الزام قانونی یا دلایل دیگر، نمی‌تواند از انجام کار خودداری کند، به بند ۴-۳ مراجعه شود.
- 8- بندهای ۲۱-۳ تا ۲۸-۳ برای الزامات مرتبط با صلاحیت حرفه‌ای ملاحظه شود.
- 9- دوره مورد بررسی عموماً دربرگیرنده یک سال است.
- 10- رویکرد دوم، عموماً به مؤسسه‌های حسابرسی مربوط است که نسبت به انواع دیگر حسابرسی‌ها، تنها تعداد اندکی از حسابرسی‌های مبتنی بر استانداردهای حسابرسی عملیاتی را انجام می‌دهند.

11- اظهارنظر تعدیلی، اظهارنظری است که طبق آن هم پیشگان بررسی‌کننده به این نتیجه می‌رسند که به استثنای اثرات نارسایی‌های مندرج در گزارش، سیستم کنترل کیفیت در دوره زمانی موردنظر به‌گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت شده است. اظهار نظر مردود، اظهار نظری است مبنی بر اینکه سیستم کنترل کیفیت به‌گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت نشده است تا نسبت به رعایت استانداردهای حرفه‌ای، اطمینان معقول به دست آید.

۴۶- در استانداردهای حسابرسی عملیاتی، واژه "significant" با واژه "material"، که در متون حسابرسی‌های صورت‌های مالی به کار می‌رود، معادل هم در نظر گرفته شده است.

۴۷- در شرایطی که اهداف حسابرسی توسط قانون تعیین می‌شود، حسابرسان ممکن است برای تعریف اهداف یا دامنه حسابرسی، آزادی عمل نداشته باشند.

۴۸- واژه برنامه "Program" که در این رهنمود استفاده شده است، دربرگیرنده واحدها، سازمان‌ها، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دولت می‌باشد.

۵۰- بسیاری از واحدهای دولتی، فعالیت‌های مربوط به حسابرسی داخلی را تحت عناوین دیگری مانند بازرسی، ارزیابی، رسیدگی، تشکیلات و روش‌ها یا تحلیل مدیریت، می‌شناسند. این فعالیت‌ها از طریق بررسی نحوه انجام وظایف انتخابی، به مدیریت کمک می‌کند.

۵۲- تقلب نوعی عمل غیرقانونی شامل به دست آوردن چیزی با ارزش از طریق ارائه نادرست به‌طور آگاهانه است. اینکه آیا یک عمل، در واقع، تقلب است یا خیر، تصمیمی است که باید از طریق دادگاه یا سیستم قضایی یا مراجع قانونی دیگر گرفته شود و فراتر از مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

۵۴- ارکان راهبری، افراد مسئول برای نظارت بر هدایت راهبردی و ایفای تعهدات واحد مورد حسابرسی در ارتباط با پاسخگویی هستند (بندهای ۱-۰۳ تا ۱-۰۵ پیوست ملاحظه شود).

۵۵- منظور از یک حسابرس با تجربه، فردی (اعم از داخل یا بیرون از موسسه حسابرسی) است که دارای صلاحیت‌ها و مهارت‌هایی است که او را توانا ساخته است تا حسابرسی عملیاتی را انجام دهد. این صلاحیت‌ها و مهارت‌ها شامل شناخت (۱) روش‌های حسابرسی عملیاتی، (۲) استانداردهای حسابرسی عملیاتی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط، (۳) موضوع‌های با اهمیت مرتبط با دستیابی به اهداف حسابرسی و (۴) موضوع‌های مرتبط با محیط واحد مورد حسابرسی می‌باشد.

۵۶- حسابرسان می‌توانند این الزامات را با تهیه فهرستی از پرونده‌ها، موارد یا سایر روش‌های تشخیص مدارک ویژه‌ای اجرا کنند که مورد آزمون قرار گرفته است. پیوست نمودن تصویر مدارک مورد آزمون یا تهیه رونوشت از جزئیات اطلاعات اینگونه مدارک، تحت عنوان مستندسازی حسابرسی الزامی نیست.