



**استاندارد ۳۱۰۰**  
**اصول بنیادی حسابرسی**  
**بخش عمومی**



# فهرست استاندارد ۳۱۰۰

۶۷	مقدمه
۶۷	حسابرسی بخش عمومی و اهداف آن
۶۸	انواع حسابرسی بخش عمومی
۶۹	موضوع، معیارها و اطلاعات مربوط به موضوع
۶۹	انواع شیوه‌های عمل حسابرسی
۷۰	اعتماد و اطمینان در حسابرسی بخش عمومی
۷۲	اصول حسابرسی
۷۲	اصول عمومی
۷۶	اصول مرتبط با فرآیند حسابرسی



## مقدمه

۱- استاندارد اصول بنیادی حسابرسی بخش عمومی رهنمودهایی در خصوص موارد زیر ارائه می‌دهد:

- حسابرسی بخش عمومی و اهداف آن
- انواع حسابرسی بخش عمومی
- اصول به کار گرفته شده در حسابرسی عمومی

## حسابرسی بخش عمومی و اهداف آن

۲- در محیط بخش عمومی، دولت و دستگاه‌های اجرایی در قبال استفاده از منابع در اختیار، باید در قبال شهروندان و سایر مراجع ذیصلاح، مسئول و پاسخگو باشند که در این زمینه حسابرسی علاوه بر اینکه می‌تواند به ایجاد زمینه مناسب کمک نماید، بر این انتظار نیز تأکید می‌ورزد که دستگاه‌های اجرایی و مستخدمین دولت وظایف خود را به شکلی اثربخش، کارا، با صرفه اقتصادی، اخلاق مدار و مطابق با قوانین و مقررات انجام دهند.

۳- به طور کلی، حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرآیند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات یا شرایط واقعی با معیارهای وضع شده، تعریف نمود. حسابرسی بخش عمومی از ضرورت زیادی برخوردار است زیرا برای نهادهای قانونگذاری و نظارتی، و اشخاصی که دارای جایگاه حاکمیتی بوده و همچنین عموم مردم، اطلاعات و ارزیابی‌های مستقل و هدفمندی را در خصوص مباشرت و اجرای خطمشی‌ها، برنامه‌ها یا عملیات دولتی فراهم می‌آورد.

۴- تمامی حسابرسی‌های بخش عمومی منبث از اهداف مربوط است و با توجه به نوع حسابرسی که صورت می‌گیرد، اهداف متفاوت خواهد بود. در هر حال، به طرق زیر، حسابرسی بخش عمومی موجب حکمرانی خوب (نیکو) می‌گردد:

- ارائه اطلاعات، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهارنظرهای مستقل، بی‌طرفانه و قابل اتکا بر اساس شواهد کافی و مناسب از دستگاه‌های اجرایی به استفاده‌کنندگان
- ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تشویق بهبود مستمر و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و عملکرد مدیریت عمومی

- تقویت کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و کسانی که مسئول مدیریت فعالیت‌هایی هستند که مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است.
- ایجاد انگیزه برای تغییر با ارائه دانش، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل جامع و توصیه‌های اصولی برای بهبود عملیات

### انواع حسابرسی بخش عمومی

۵- به طور کلی حسابرسی‌های بخش عمومی را می‌توان به سه نوع اصلی طبقه بندی کرد: حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد. اهداف هر یک از انواع حسابرسی، تعیین کننده نوع استاندارد می‌باشد که باید استفاده شود.

۶- انواع حسابرسی بخش عمومی به شرح زیر تعریف می‌شود:

- حسابرسی مالی: بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا اطلاعات مالی دستگاه اجرایی بر اساس استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات، ارائه شده است یا خیر؟ این موضوع با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب انجام خواهد شد تا بدین ترتیب زمینه کسب اطمینان معقول از ارائه اطلاعات مالی عاری از هر گونه تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و اظهار نظر حسابرس مهیا شود.

- حسابرسی عملکرد: بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا عملیات، فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی طبق اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عمل می‌کنند یا خیر؟ و اینکه آیا فضا برای بهبود عملکرد وجود دارد یا خیر؟ عملکرد با توجه به معیارهای مناسب بررسی می‌شود و عوامل انحراف از معیارها یا سایر مسائل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. هدف از این عمل، پاسخگویی به سؤالات مهم حسابرسی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود عملیات می‌باشد.

- حسابرسی رعایت: بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا موضوع مورد رسیدگی با ضوابط و موازین قانونی که به عنوان معیار از آن استفاده می‌شود، انطباق دارد یا خیر؟ حسابرسی رعایت با ارزیابی این موضوع انجام می‌شود که آیا فعالیت‌ها، معاملات و اطلاعات مالی از کلیه جنبه‌ها، با قوانین و مقررات انطباق دارد یا خیر؟

## موضوع، معیارها و اطلاعات مربوط به موضوع

۷- موضوع مورد رسیدگی به اطلاعات، شرایط یا فعالیتی اشاره دارد که با توجه به یکسری معیارهای خاص اندازه‌گیری یا ارزیابی می‌شود. موضوع می‌تواند به اشکال و انحاء مختلف باشد و بسته به هدف حسابرسی مشخصات مختلفی داشته باشد. یک موضوع مناسب، قابلیت شناسایی داشته و توانایی ارزیابی و سنجش مستمر با توجه به معیارها را دارد، به گونه‌ای که می‌تواند مشمول روش‌هایی برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به منظور پشتیبانی از اظهار نظر یا نتیجه‌گیری حسابرسی گردد.

۸- معیارها، سنجه‌های مورد استفاده جهت ارزیابی موضوع هستند. هر حسابرسی باید دارای معیارهایی مناسب با شرایط آن حسابرسی باشد. در تعیین مناسب بودن معیارها، حسابرس باید مربوط و قابل درک بودن معیارها برای استفاده‌کنندگان و نیز کامل بودن، اعتبار و عینیت آن‌ها، بی‌طرفی، پذیرش کلی و قابلیت مقایسه با معیارهای استفاده شده در حسابرسی‌های مشابه را مورد بررسی قرار دهد. معیارهای مورد استفاده ممکن است به یکسری عوامل، از جمله اهداف و نوع حسابرسی بستگی داشته باشند. معیارها می‌توانند خاص یا کلی باشند، و می‌توان آن‌ها را از منابع مختلف نظیر قوانین، مقررات، استانداردها، اصول صحیح و عرف استخراج نمود. این معیارها ضمن آنکه باید به اجماع توسط حسابرس، استفاده‌کننده و شخص مورد رسیدگی انتخاب شده باشد، باید در اختیار استفاده‌کنندگان و ذینفعان قرار داده شود تا آن‌ها بتوانند از نحوه ارزیابی و اندازه‌گیری موضوع مورد حسابرسی شناخت کسب نمایند.

## انواع شیوه‌های عمل حسابرسی

۹- دو نوع شیوه عمل وجود دارد:

- در موارد گواهی دهی، دستگاه اجرایی اطلاعات مربوط به موضوع مورد نظر را با توجه به معیارها ارائه می‌نماید و سپس حسابرس بر اساس این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جهت ایجاد مبنایی معقول برای اظهار نظر و نتیجه‌گیری جمع‌آوری می‌نماید. منظور از گواهی دهی در استانداردهای حسابرسی، گواهی موضوع قانون محاسبات عمومی نمی‌باشد. گواهی دهی موضوع این بند با گواهی دهی موضوع قانون محاسبات عمومی متفاوت است.

- در موارد گزارشگری مستقیم، حسابرس موضوع مورد نظر را با توجه به معیارها، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌نماید. حسابرس موضوع و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و سطح اهمیت انتخاب می‌نماید. نتیجه اندازه‌گیری موضوع در قبال معیارها در گزارش حسابرسی به شکل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادات و

یا یک اظهار نظر ارائه می‌شود. حسابرسی موضوع مورد نظر همچنین ممکن است اطلاعات، تحلیل‌ها و یا بینش‌های جدیدی را فراهم نماید.

۱۰- حسابرسی‌های مالی همواره به صورت گواهی دهی صورت می‌گیرد، زیرا بر اساس اطلاعات مالی ارائه شده توسط طرف مسئول انجام می‌شود. حسابرسی‌های عملکرد معمولاً در زمره موارد گزارشگری مستقیم محسوب می‌شود. حسابرسی‌های رعایت ممکن است به عنوان خدمات گواهی دهی و یا گزارشگری مستقیم محسوب گردند.

## اعتماد و اطمینان در حسابرسی بخش عمومی

### نیاز به اعتماد و اطمینان

۱۱- استفاده‌کنندگان به دنبال اطمینان یافتن از قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعاتی هستند که در تصمیم‌گیری‌ها از آن استفاده می‌کنند. با توجه به این موضوع، حسابرسی‌ها اطلاعاتی را بر اساس شواهد کافی و مناسب فراهم می‌نمایند و حساب‌برسان باید برای کاهش یا مدیریت خطر رسیدن به نتیجه‌گیری‌های نامناسب روش‌هایی را به کار گیرند. سطح اطمینانی که می‌توان برای استفاده‌کنندگان فراهم نمود، باید به شکلی شفاف منتقل شود. هر چند به دلیل محدودیت‌های ذاتی، حسابرسی‌ها به هیچ وجه نمی‌توانند اطمینان مطلق را فراهم نمایند.

### انواع شیوه‌های اطمینان‌دهی

۱۲- بسته به حسابرسی و نیازهای استفاده‌کنندگان، اطمینان را می‌توان به دو شکل منتقل نمود:

الف) از طریق اظهارنظرها و نتیجه‌گیری‌هایی که به صراحت سطح اطمینان را منتقل نمایند. این امر در خصوص گواهی دهی و مواردی از گزارشگری مستقیم کاربرد دارد.

ب) در سایر موارد، در خصوص برخی موضوعاتی که در قالب گزارشگری مستقیم طبقه بندی می‌شوند، حسابرس نسبت به موضوع مورد حسابرسی، یک جمله صریح در خصوص اطمینان ابراز نمی‌نماید. در این موارد، حسابرس از طریق تشریح شفاف این موضوع که یافته‌ها، معیارها و نتیجه‌گیری‌ها چگونه به شکلی جامع، کامل، متوازن و معقول شکل یافته و چرا ترکیبی از یافته‌ها و معیارها به یکسری از نتیجه‌گیری‌ها یا پیشنهادات و توصیه‌های خاص منتج می‌شود، میزان اطمینان را به استفاده‌کنندگان منتقل می‌نماید.



## سطوح اطمینان

۱۳- اطمینان می‌تواند معقول یا محدود باشد.

● اطمینان معقول بیانگر سطح بالایی اطمینان بوده ولی مطلق و کامل نیست. نتیجه‌گیری حسابرسی به شکلی مثبت اظهار شده و بر این موضوع دلالت دارد که از نظر حسابرس، موضوع مورد رسیدگی از کلیه جنبه‌های با اهمیت، یا چنانچه مربوط باشد، اطلاعات مرتبط با موضوع مورد رسیدگی، تصویری صحیح و مناسب مطابق با معیارهای قابل اعمال ارائه می‌نماید.

به هنگام ارائه اطمینان محدود، نتیجه‌گیری حسابرسی بیانگر این است که بر اساس روش‌های بکار رفته، حسابرس به هیچ موردی برخورد نکرده است تا به این نتیجه برسد که موضوع مورد حسابرسی با معیارهای مربوطه منطبق نمی‌باشد. روش‌های بکارگرفته شده در حسابرسی با اطمینان محدود در مقایسه با آنچه برای اطمینان معقول ضروری است، محدود می‌باشد، اما از نظر قضاوت حرفه‌ای، انتظار می‌رود تا سطح اطمینان برای استفاده‌کنندگان معنی‌دار باشد.

## اصول حسابرسی

اصول مشروحه زیر، پایه و اساس انجام یک حسابرسی است:



## اصول عمومی

### اصول اخلاقی و استقلال

۱۵- حسابرسان باید الزامات اخلاقی مربوطه را رعایت نموده و استقلال داشته باشند.

- اصول اخلاقی باید در رفتار حرفه‌ای یک حسابرس نهادینه شده باشد. دیوان محاسبات کشور باید خط مشی‌هایی در خصوص الزامات اخلاقی وضع نموده و به رعایت این موارد توسط هر حسابرس تأکید ورزد. حسابرسان باید استقلال خود را به گونه‌ای حفظ نمایند که گزارش‌های آن‌ها بی‌طرفانه تهیه شده باشد و استفاده‌کنندگان نیز همین دیدگاه را نسبت به استقلال حسابرس و رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند.

## قضاوت حرفه‌ای، دقت، مراقبت و تردید حرفه‌ای

۱۶- حسابرسان باید از طریق بکارگیری تردید حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای و دقت و مراقبت حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی، رفتار حرفه‌ای مناسب را داشته باشند.

- از مشخصات رفتاری حسابرس، تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای است که لازم است در زمان تصمیم‌گیری جهت انجام اقدام مناسب بکارگرفته شود. حسابرسان باید جهت اطمینان از اینکه رفتار حرفه‌ای آن‌ها مناسب است، دقت و مراقبت مقتضی را اعمال نمایند.

- تردید حرفه‌ای به معنای داشتن فاصله حرفه‌ای و هشیارانه و رفتار پرسشگرایانه به هنگام ارزیابی کفایت و تناسب شواهد کسب شده در فرآیند حسابرسی است. تردید حرفه‌ای همچنین مستلزم داشتن ذهنی باز و پذیرا نسبت به کلیه نظرات و انتقادهای می‌باشد. قضاوت حرفه‌ای مستلزم بکارگیری دانش، مهارت و تجربه جمعی در خصوص فرآیند حسابرسی می‌باشد. دقت و مراقبت حرفه‌ای به این معنی است که حسابرس باید حسابرسی‌های خود را به شیوه‌ای دقیق و با پشتکار فراوان برنامه‌ریزی نموده و انجام دهد. حسابرسان باید از انجام هر عملی که باعث از دست رفتن اعتبار حرفه‌ای آن‌ها شود، خودداری نمایند.

## کنترل کیفیت

۱۷- حسابرسان باید حسابرسی را مطابق با استانداردهای حرفه‌ای کنترل کیفیت اجرا نمایند.

- خط‌مشی‌ها و رویه‌ها و روش‌های کنترل کیفیت حسابرسی باید با استانداردهای حرفه‌ای منطبق باشد تا اطمینان حاصل شود که حسابرسی‌ها به صورت مستمر در سطح بالایی انجام می‌گیرد. رویه‌های کنترل کیفیت باید مواردی نظیر دستورالعمل‌ها، بررسی‌ها و نظارت بر فرآیند حسابرسی و نیاز به مشاوره به منظور تصمیم‌گیری در خصوص موضوعات سخت یا مناقشه‌برانگیز را پوشش دهد.

## مدیریت و مهارت‌های گروه حسابرسی

۱۸- حسابرسان باید از مهارت‌های لازم برخوردار یا به آن‌ها دسترسی داشته باشند.

- مجموع افراد درون گروه حسابرسی باید از دانش، مهارت و تخصص لازم به منظور انجام موفق حسابرسی برخوردار باشند. این امر شامل شناخت و تجربه عملی از نوع حسابرسی در حال انجام، آشنایی با استانداردها و مقررات موجود، شناخت از عملیات دستگاه اجرایی و توانایی و تجربه برای اعمال قضاوت

حرفه‌ای می‌باشد. آنچه در کلیه حسابرسی‌ها مشترک است نیاز به استخدام پرسنل با تخصص‌های مناسب، توسعه و آموزش کارکنان، تهیه دفترچه‌های راهنما و سایر دستورالعمل‌ها و جزوات راهنمای نوشتاری در خصوص انجام حسابرسی‌ها، و تخصیص کافی منابع برای انجام حسابرسی می‌باشد. حسابرسان باید در راستای بهبود و توسعه حرفه‌ای مستمر، صلاحیت حرفه‌ای خود را حفظ نمایند.

- حسابرس در صورت مقتضی و بر اساس قوانین و مقررات حاکم، می‌تواند از همکاری حسابرسان یا کارشناسان استفاده نماید. روش‌های حسابرس باید مبنایی کافی را برای استفاده از کارسایرین فراهم نموده و در کلیه موارد، حسابرس باید شواهد و مدارک صلاحیت و استقلال و کیفیت کار انجام شده سایر حسابرسان یا کارشناسان را اخذ نماید. در عین حال، دیوان محاسبات کشور نسبت به هر گونه اظهار نظر یا گزارش حسابرسی صادره نسبت به موضوع مورد گزارش مسئولیت تام خواهد داشت، و از میزان این مسئولیت نباید به واسطه استفاده از کار انجام شده توسط سایرین، کاسته شود.

- حسابرسی‌ها ممکن است نیازمند فنون، روش‌ها یا مهارت‌هایی در زمینه‌های تخصصی باشد که حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور فاقد آن باشند. در این موارد، برای دستیابی به دانش مربوطه یا انجام وظایف خاص یا جهت سایر مقاصد، می‌توان از کارشناسان مربوطه استفاده نمود.

### خطر حسابرسی

- ۱۹- حسابرسان باید خطر ارائه گزارشی که با لحاظ شرایط حسابرسی نامناسب است را مدیریت نمایند.
- خطر حسابرسی بیانگر احتمال نامناسب بودن گزارش حسابرسی است. حسابرس برای کاهش یا مدیریت خطر رسیدن به نتیجه‌گیری‌های نامناسب از روش‌هایی استفاده می‌نماید و باید به این امر واقف باشد که محدودیت‌های ذاتی در کلیه حسابرسی‌ها به این معنی است که حسابرسی هرگز نمی‌تواند اطمینانی مطلق از شرایط موضوع مطروحه کسب نماید.
  - زمانی که هدف، ایجاد اطمینان معقول است، حسابرس باید خطر حسابرسی را به پایین‌ترین سطح مورد قبول تحت شرایط حسابرسی کاهش دهد. هدف از حسابرسی ممکن است ایجاد اطمینانی محدود باشد که در این حالت خطر قابل قبولی که طی آن معیارها رعایت نمی‌شوند بیشتر از حالتی است که حسابرسی با اطمینان معقول صورت می‌گیرد.

## سطح اهمیت

۲۰- حسابرسان باید در طول فرآیند حسابرسی به سطح اهمیت توجه نمایند.

- سطح اهمیت در کلیه حسابرسی‌ها باید در نظر گرفته شود. یک موضوع زمانی مهم تلقی می‌شود که احتمال اینکه آگاهی نسبت به آن بر تصمیمات استفاده‌کنندگان تأثیرگذار است، وجود داشته باشد. تعیین سطح اهمیت موضوعی است که به قضاوت حرفه‌ای مربوط می‌شود و به برداشت حسابرس از نیازهای استفاده‌کنندگان بستگی دارد. این قضاوت ممکن است تنها به یک قلم یا گروهی از اقلام مربوط باشد. سطح اهمیت غالباً به صورت واحد پولی تعیین می‌شود، اما دارای سایر جنبه‌های کمی و کیفی نیز می‌تواند باشد. خصوصیات ذاتی یک قلم یا گروهی از اقلام ممکن است بواسطه ماهیت آن باعث ایجاد اهمیت برای موضوعی شود. موضوع ممکن است به خاطر زمینه‌ای که در آن به وقوع می‌پیوندد، دارای اهمیت باشد. در دیوان محاسبات کشور سطح اهمیت می‌تواند متأثر از رویه‌های مربوط به رسیدگی موارد حاکی از انحراف از قوانین و مقررات نیز باشد.

- ملاحظات سطح اهمیت بر تصمیمات مربوط به ماهیت، زمان‌بندی و حدود روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حسابرسی تأثیرگذار می‌باشد. ملاحظات همچنین ممکن است شامل دغدغه‌های ذینفعان، منافع عمومی، الزامات قانونی و عواقب مربوطه برای جامعه باشد.

## مستندات

۲۱- حسابرسان باید مستندات حسابرسی را به صورت کامل و با جزئیات تهیه نمایند تا شناخت واضحی از کار انجام شده، شواهد کسب شده و نتایج حاصله ایجاد نماید.

- مستندات حسابرسی باید شامل روش‌های اجرا شده، شواهد کسب شده و همچنین راهبرد حسابرسی و برنامه حسابرسی به منظور پشتیبانی از نتایج حسابرسی باشد. مستندسازی باید به طور کافی همراه با جزئیات باشد تا یک حسابرس با تجربه که ارتباط قبلی با حسابرسی انجام شده ندارد، از ماهیت، زمان‌بندی، دامنه و نتایج روش‌های اجرایی، شواهد اخذ شده در جهت پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌های حسابرسی، استدلال‌های صورت گرفته پیرامون موضوعات مهمی که نیاز به اعمال قضاوت حرفه‌ای داشته و نیز نتیجه‌گیری‌های مربوطه، شناخت کسب نماید.

## برقراری ارتباط

- ۲۲- حسابرسان باید بتوانند در طول فرآیند حسابرسی نسبت به برقراری ارتباط اثربخش اقدام نمایند.
- ضروری است حسابرسان از کلیه موضوعات مربوط به حسابرسی مطلع باشند. این امر کلید ایجاد یک ارتباط کاری سازنده است. برقراری ارتباط باید شامل کسب اطلاعات مربوط به حسابرسی و ارائه مشاهدات و یافته‌های به موقع در طول انجام کار به مدیریت و مسئولان است. حسابرس می‌تواند مسئول انتقال موضوعات مرتبط با حسابرسی به سایر مسئولان و ذینفعان، نظیر نهادهای قانونی و نظارتی باشد.

## اصول مرتبط با فرآیند حسابرسی

### برنامه‌ریزی برای حسابرسی

- ۲۳- حسابرسان باید اطمینان حاصل نمایند که شرایط لازم برای انجام حسابرسی به طور مشخص فراهم می‌باشد.
- حسابرسی ممکن است به واسطه وظایف قانونی یا بر اساس درخواست یک نهاد قانونی یا نظارتی انجام گردد. حسابرس، بالاترین مقام دستگاه اجرایی، مسئولان و سایر ذینفعان باید به شناخت رسمی مشترک از حسابرسی و نقش‌ها و مسئولیت‌های مربوط به خود برسند. اطلاعات مهم در این زمینه ممکن است شامل موضوع، دامنه و اهداف حسابرسی، دسترسی به داده‌ها، گزارشی که از حسابرسی منتج می‌شود، فرآیند حسابرسی، اشخاص مرتبط با حسابرسی و نقش‌ها و مسئولیت‌های طرف‌های مختلف کار حسابرسی باشد.
  - ۲۴- حسابرسان باید از ماهیت دستگاه اجرایی یا برنامه‌ای که تحت رسیدگی قرار می‌گیرد، شناخت کسب نمایند.

- این موضوع شامل شناخت از اهداف مربوطه، عملیات، محیط قانونی، کنترل‌های داخلی، سامانه‌های مالی و غیره، فرآیندهای کسب و کار و تحقیق در خصوص منابع احتمالی شواهد حسابرسی است. شناخت را می‌توان از تعامل منظم با مدیریت، مسئولان و سایر ذینفعان به دست آورد. این امر ممکن است به معنی مشاوره با کارشناسان و بررسی سوابق و مدارک به منظور دستیابی به شناخت وسیع از موضوع مورد رسیدگی و محتوای آن باشد.

- ۲۵- حسابرسان باید نسبت به ارزیابی خطر یا تجزیه و تحلیل مساله اقدام نموده و با توجه به یافته‌های حسابرسی، آن را اصلاح نمایند.

- ماهیت مخاطرات شناسایی شده بر اساس هدف حسابرسی متغیر است. حسابرس باید در مورد خطر

انواع مختلف معایب، انحرافات یا تحریفاتی که ممکن است در رابطه با موضوع مطروحه اتفاق بیافتد، آگاهی داشته و آن را ارزیابی نماید. این امر از طریق روش‌هایی حاصل می‌شود که در مرحله کسب شناخت از دستگاه اجرایی یا برنامه و محیط آن، از جمله کنترل‌های داخلی مربوطه به دست می‌آید. حسابرس باید واکنش مدیریت به مخاطرات شناسایی شده، از جمله اجرا و طراحی کنترل‌های داخلی ارزیابی نماید تا بتواند با آن‌ها برخورد نماید. در تجزیه و تحلیل مساله، حسابرس باید نشانه‌های واقعی مساله یا انحراف از آنچه باید باشد یا انتظار می‌رود را مدنظر داشته باشد. این فرآیند شامل بررسی نشانگرهای مختلف مساله به منظور تعریف اهداف حسابرسی است. شناسایی مخاطرات و تأثیر آن‌ها بر حسابرسی باید در طول فرآیند حسابرسی مدنظر قرار گیرد.

۲۶- حسابرسان باید خطر وجود تقلب در رابطه با اهداف حسابرسی را شناسایی و بررسی نمایند.

● حسابرسان باید نسبت به انجام مکاتبات، اخذ تاییدیه‌های لازم و اجرای روش‌هایی برای شناسایی و واکنش در قبال مخاطرات تقلب مربوط به اهداف حسابرسی اقدام نمایند، باید رویکردی همراه با تردید حرفه‌ای اتخاذ نموده و نسبت به امکان وجود تقلب در طول فرآیند حسابرسی هشیار باشند.

۲۷- حسابرسان موظف‌اند کار خود را به شکلی برنامه‌ریزی نمایند که اطمینان حاصل کنند حسابرسی به صورت مؤثر و اثربخش اجرا می‌شود.

● برنامه‌ریزی برای حسابرسی خاص شامل جنبه‌های راهبردی و عملیاتی می‌باشد:

● از نظر راهبردی، برنامه‌ریزی باید دامنه، اهداف و رویکرد حسابرسی را تعریف نماید. منظور از اهداف، آن چیزی است که منظور و مقصود از حسابرسی، انجام آن است. دامنه حسابرسی با موضوع و معیارهایی ارتباط پیدا می‌کند که حسابرسان برای ارزیابی و گزارش در خصوص موضوع مورد رسیدگی از آن استفاده می‌کنند و مستقیماً با اهداف مرتبط می‌باشد. رویکرد، ماهیت و حدود روش‌های مورد استفاده به منظور جمع‌آوری شواهد حسابرسی را تشریح می‌نماید. حسابرسی باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی شود که احتمال خطر حسابرسی را به پایین‌ترین سطح ممکن کاهش دهد.

● از نظر عملیاتی، برنامه‌ریزی شامل تنظیم جدول زمانی برای حسابرسی و تعریف ماهیت، زمان‌بندی و حدود روش‌های حسابرسی می‌باشد. در طول برنامه‌ریزی، حسابرسان موظف‌اند اعضای تیم خود را به نحو مقتضی تعیین نموده و سایر منابعی را که ممکن است لازم باشد، نظیر کارشناسان، مشخص نمایند.

● برنامه‌ریزی حسابرسی باید نسبت به تغییرات عمده در شرایط و موقعیت‌ها منعطف باشد. برنامه‌ریزی یک فرآیند مداوم و مستمر بوده که در کل فرآیند حسابرسی‌ها جریان دارد.

## انجام حسابرسی

۲۸- حسابرسان باید روش‌هایی را اجرا نمایند که برای پشتیبانی از گزارش حسابرسی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب فراهم می‌نمایند.

- تصمیمات حسابرس در خصوص ماهیت، زمان‌بندی و دامنه روش‌های حسابرسی بر روی شواهدی که قرار است تحصیل شود، اثرگذار خواهد بود. انتخاب روش‌ها به ارزیابی خطر یا تحلیل مساله بستگی خواهد داشت.

- شواهد حسابرسی، هر گونه اطلاعات استفاده شده توسط حسابرس به منظور تعیین انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارهای موجود است. شواهد ممکن است در اشکال مختلف نظیر سوابق الکترونیکی و کاغذی معاملات، مکاتبات نوشتاری و الکترونیکی با خارج از مجموعه، مشاهدات حسابرس، و گواهی‌های شفاهی یا کتبی توسط دستگاه مورد رسیدگی باشد. روش‌های اخذ شواهد حسابرسی می‌تواند شامل بازرسی، مشاهده، پرس‌وجو، تأییدیه خواهی، محاسبات مجدد، اجرای مجدد، روش‌های تحلیلی و یا سایر تکنیک‌های تحقیقاتی باشد. شواهد باید از نظر کمی کافی بوده تا یک شخص آگاه و مطلع قانع گردد که یافته‌ها، معقول و مناسب بوده و از کیفیت لازم برخوردار است و در واقع مرتبط، معتبر و قابل اعتماد می‌باشند. ارزیابی حسابرس از شواهد لازم است عینی، منصفانه و متوازن باشد. حسابرس موظف است کلیه الزامات مربوط به محرمانه بودن و حفظ اسرار را رعایت نماید.

۲۹- حسابرسان باید شواهد حسابرسی را ارزیابی و نتیجه‌گیری نمایند.

- پس از اجرای روش‌های حسابرسی، حسابرس مستندات حسابرسی را به منظور تعیین اینکه آیا موضوع مورد حسابرسی به شکلی کافی و مناسب حسابرسی شده است، بازنگری می‌نماید. قبل از نتیجه‌گیری، حسابرس ارزیابی اولیه خطر و سطح اهمیت را در سایه شواهد جمع‌آوری شده مجدداً مد نظر قرار داده و تعیین می‌نماید که آیا نیاز به اجرای روش‌های دیگر حسابرسی وجود دارد یا خیر؟

- حسابرس باید شواهد حسابرسی را با رویکرد دستیابی به یافته‌های حسابرسی ارزیابی نماید. به هنگام ارزیابی شواهد حسابرسی و سنجش سطح اهمیت یافته‌ها، حسابرس باید به عوامل کمی و کیفی توجه داشته باشد.

- حسابرس، بر اساس یافته‌ها، باید قضاوت حرفه‌ای را برای نتیجه‌گیری در خصوص موضوع مورد نظر و یا اطلاعات مربوطه اعمال نماید.



## گزارشگری و پیگیری

۳۰- حسابرسان باید گزارشی را بر اساس نتایج حاصله تهیه نمایند.

- گزارش حسابرسی به عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی، اشاره به ارسال نتایج حسابرسی به ذینفعان و مسئولان مربوط دارد. هدف از این کار، تسهیل پیگیری و هر گونه اقدام اصلاحی است. در برخی موارد، گزارشگری شامل صدور گزارش‌های حقوقی الزام‌آور یا تصمیمات قضایی است.
- گزارش حسابرسی باید به سادگی قابل درک باشد، عاری از هر گونه نکته مبهم بوده و به صورت کامل ارائه شوند. گزارش باید عینی و منصفانه بوده و صرفاً حاوی اطلاعاتی باشند که بوسیله شواهد حسابرسی کافی و مناسب پشتیبانی شده و این اطمینان را بدهند که یافته‌های حسابرسی در گزارش ملحوظ شده‌اند.
- شکل و محتوای یک گزارش به ماهیت حسابرسی، استفاده‌کنندگان، استانداردها و الزامات حقوقی و قانونی بستگی خواهد داشت. رویه‌های دیوان محاسبات کشور و سایر قوانین و مقررات مربوط ممکن است صفحه‌بندی و یا جمله‌بندی گزارش‌ها، که ممکن است به شکل اجمالی یا تفصیلی باشند، مشخص نماید.
- گزارش‌هایی که به صورت تفصیلی و طولانی ارائه می‌شوند، عموماً دامنه حسابرسی، یافته‌های حسابرسی و نتیجه‌گیری‌ها و نیز عواقب احتمالی و توصیه‌های سازنده برای انجام هر گونه اقدام اصلاحی را به تفصیل شرح می‌دهند.
- گزارش‌های اجمالی به صورتی موجز ارائه می‌شوند و به طور کلی به شکل استاندارد شده‌تری ارائه می‌شوند.

## حسابرسی با رویکرد گواهی دهی

- ۳۱- در حسابرسی با رویکرد گواهی دهی، گزارش حسابرسی ممکن است بیانگر این موضوع باشد که آیا اطلاعات موضوع مورد رسیدگی از کلیه جنبه‌های با اهمیت، عاری از هر گونه تحریف بوده و موضوع مورد نظر از کلیه جنبه‌های با اهمیت، با معیارهای وضع شده منطبق می‌باشند یا خیر؟ در این نوع حسابرسی، گزارش عموماً به گزارش حسابرس اشاره دارد.

## حسابرسی با رویکرد گزارشگری مستقیم

۳۲- در حسابرسی با رویکرد گزارشگری مستقیم، گزارش حسابرسی باید اهداف حسابرسی را بیان نموده و نحوه برخورد با آن‌ها را در حسابرسی تشریح نماید. این نوع گزارشگری شامل یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌هایی مرتبط با موضوع مورد رسیدگی بوده و ممکن است شامل توصیه‌هایی نیز باشد. اطلاعات اضافی در خصوص معیارها، روش‌شناسی و منابع داده‌ها نیز ممکن است ارائه گردد، و هر گونه محدودیت در خصوص دامنه حسابرسی باید شرح داده شود.

### اظهار نظر

۳۳- زمانی که از اظهار نظر حسابرسی برای انتقال سطح اطمینان استفاده می‌شود، اظهار نظر مذکور باید به شکلی استاندارد باشد. اظهار نظر ممکن است تعدیل نشده یا تعدیل شده باشد. از اظهار نظر تعدیل نشده زمانی استفاده می‌شود که اطمینانی محدود یا معقول کسب شده باشد. اظهار نظر تعدیل شده ممکن است به یکی از اشکال زیر باشد:

- مشروط (به استثنای ...): زمانی که حسابرس با شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص یکسری از موارد در موضوع مورد نظر که مهم بوده اما فراگیر نمی‌باشد، مخالف بوده یا قادر به کسب شواهد لازم نمی‌باشد.

- مردود: زمانی که حسابرس، پس از تحصیل شواهد کافی و مناسب حسابرسی، نتیجه‌گیری می‌نماید که انحراف‌ها یا ارائه‌های نادرست، چه به صورت تک تک و چه به صورت مجموع، هم اساسی بوده و هم فراگیر می‌باشد.

- عدم اظهار نظر: زمانی که حسابرس به دلیل عدم اطمینان یا محدودیت در حسابرسی، که هم مهم و هم فراگیر می‌باشد، قادر به تحصیل شواهد کافی و مناسب حسابرسی نیست.

- زمانی که اظهار نظر تعدیل شده باشد، لازم است دلایل آن با توجه به معیارهای موجود از طریق توضیح ماهیت و حدود تعدیل به شکلی کاملاً روشن، ارائه گردد. بسته به نوع حسابرسی، توصیه‌ها برای اقدام اصلاحی و هر گونه نواقص کنترل داخلی نیز می‌تواند در گزارش درج شود.

## پیگیری

۳۴- نقش دیوان محاسبات کشور در فرآیند پیگیری، اعمال نظارت بر اقدامات انجام شده توسط طرف مسئول در قبال موضوعات مطروحه در گزارش حسابرسی است. پیگیری، به این موضوع معطوف می‌شود که آیا مسئولان ذیربط به موضوعات مطروحه در گزارش حسابرسی شامل هر گونه آثار آن، به میزان کافی توجه نموده‌اند یا خیر؟ اقداماتی که کافی به مقصود یا رضایت‌بخش نباشد می‌تواند به ارائه گزارشی دیگر توسط دیوان محاسبات کشور منجر گردد.