

**استاندارد حسابرسی ۶۱۰**  
**استفاده از کار حسابرس داخلی**  
 (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

**فهرست مندرجات**

بند		
		<b>کلیات</b>
۱-۴		دامنه کاربرد
۵-۹		ارتباط بین استاندارد ۳۱۵ (تجدید نظر شده ۱۳۹۳) و استاندارد ۶۱۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)
۱۰		مسئولیت حسابرس مستقل در قبال حسابرسی
۱۱		تاریخ اجرا
۱۲		<b>اهداف</b>
۱۳		<b>تعاریف</b>
		<b>الزامات</b>
۱۴-۱۹		تعیین امکان، دامنه، و میزان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی
۲۰-۲۴		استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی
۲۵-۳۰		تعیین امکان، دامنه، و میزان استفاده از کمک مستقیم حسابرس داخلی
۳۱-۳۳		استفاده از کمک مستقیم حسابرس داخلی
۳۴-۳۵		مستندسازی
		<b>توضیحات کاربردی</b>
ت-۱ تا ت-۴		تعریف واحد حسابرسی داخلی
ت-۵ تا ت-۲۲		تعیین امکان، دامنه، و میزان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی
ت-۲۳ تا ت-۲۹		استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی
ت-۳۰ تا ت-۳۷		تعیین امکان، دامنه، و میزان استفاده از کمک مستقیم حسابرس داخلی
ت-۳۸ و ت-۳۹		استفاده از کمک مستقیم حسابرس داخلی

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

## کلیات

### دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیتهای حسابرس مستقل در خصوص استفاده از کار حسابرسان داخلی مطرح شده است که شامل الف) استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی در کسب شواهد حسابرسی و ب) استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی تحت هدایت، سرپرستی، و بررسی حسابرس مستقل می باشد.
  ۲. در مواردی که واحد تجاری فاقد واحد حسابرسی داخلی است، این استاندارد کاربرد ندارد. (رک: بند ۲-)
  ۳. اگر واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی باشد، در صورت وجود شرایط زیر الزامات این استاندارد کاربرد ندارد:  
الف - مسئولیتها و فعالیتهای آن واحد در ارتباط با حسابرسی نباشد، یا  
ب - بر اساس شناخت اولیه حسابرس مستقل از واحد حسابرسی داخلی که در نتیجه روشهای اجرا شده طبق استاندارد ۳۱۵ کسب شده است، حسابرس مستقل قصد نداشته باشد برای کسب شواهد حسابرسی از کار این واحد استفاده کند.
- این استاندارد، حسابرس مستقل را ملزم نمی کند که به منظور تعدیل ماهیت یا زمانبندی اجراء، یا کاهش میزان روشهای حسابرسی که قرار است مستقیماً توسط حسابرس مستقل اجرا شود، از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کند. تصمیم گیری در این خصوص، هنگام تدوین طرح کلی حسابرسی توسط حسابرس مستقل صورت می گیرد.
۴. علاوه بر این، در مواردی که حسابرس مستقل در برنامه ریزی حسابرسی، استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی را لحاظ نکند، الزامات مرتبط با کمک مستقیم مطرح شده در این استاندارد کاربرد ندارد.

### رابطه بین استاندارد ۳۱۵ (تجدید نظر شده ۱۳۹۳) و استاندارد ۶۱۰ (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

۵. بسیاری از واحدهای تجاری، واحد حسابرسی داخلی را به عنوان بخشی از ساختار راهبری و کنترلهای داخلی خود ایجاد می کنند. اهداف و دامنه کار واحد حسابرسی داخلی، ماهیت مسئولیتها و جایگاه سازمانی آن، از جمله پاسخگویی و حوزه اختیارات آن، بسیار متنوع بوده و به اندازه و ساختار واحد تجاری و الزامات مدیران اجرایی و، حسب مورد، ارکان راهبری بستگی دارد.
  ۶. در استاندارد ۳۱۵ مشخص شده است که چگونه دانش و تجربه واحد حسابرسی داخلی می تواند شناخت حسابرس مستقل از واحد تجاری و محیط آن، و تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین، در استاندارد ۳۱۵<sup>۲</sup>، تشریح شده است که چگونه تعامل مؤثر بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل محیطی را ایجاد می کند که در آن، حسابرس مستقل می تواند از موضوعات عمده ای مطلع شود که احتمال دارد بر کار حسابرس مستقل مؤثر باشد.
  ۷. افزون بر این، حسابرس مستقل، با در نظر گرفتن موارد زیر ممکن است بتواند از کار واحد حسابرسی داخلی به صورت سازنده و مکمل استفاده کند:  
الف - اینکه آیا جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، به میزان کافی از بی طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی می کند یا خیر،  
ب - میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، و  
پ - اینکه آیا این واحد، از رویکردی منظم و روشمند استفاده می کند یا خیر.
- در این استاندارد، مسئولیتهای حسابرس مستقل در شرایطی مطرح شده است که، بر اساس شناخت اولیه حسابرس مستقل از واحد حسابرسی داخلی که در نتیجه اجرای روشهای مطرح شده در استاندارد ۳۱۵ کسب شده است، حسابرس مستقل قصد دارد از کار واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از شواهد حسابرسی کسب شده استفاده کند.<sup>۳</sup> با این کار، ماهیت یا زمانبندی اجرای روشهای حسابرسی که مستقیماً توسط حسابرس مستقل اجرا می شود، تعدیل یا میزان آن روشها کاهش می یابد.
۸. علاوه بر این، در این استاندارد، مسئولیتهای حسابرس مستقل در مواردی که استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی تحت هدایت، سرپرستی، و بررسی حسابرس مستقل مدنظر قرار می گیرد، نیز مطرح می شود.
  ۹. در یک واحد تجاری ممکن است افرادی وجود داشته باشند که روشهایی مشابه با روشهای اجرا شده توسط واحد حسابرسی داخلی را اجرا کنند. با این حال، این روشها به عنوان کنترل های داخلی مدنظر قرار می گیرند و کسب شواهد در مورد اثربخشی این کنترلها، بخشی از برخورد حسابرس با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده طبق استاندارد ۳۳۰<sup>۴</sup> می باشد، مگر اینکه این روشها توسط واحدی با صلاحیت و بی طرف و با بکارگیری رویکردی منظم و روشمند، شامل کنترل کیفیت، اجرا شده باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۱۱۶-ت

۳. به بندهای ۱۴ تا ۲۴ مراجعه شود.

۴. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"

### مسئولیت حسابرس مستقل در قبال حسابرسی

۱۰. مسئولیت اظهار نظر ارائه شده صرفاً متوجه حسابرس مستقل است و این مسئولیت، به دلیل استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی یا کمک مستقیم حسابرسان داخلی برای انجام کار حسابرسی، کاهش نمی یابد. اگرچه واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان داخلی ممکن است روشهای حسابرسی مشابه با روشهای اجرا شده توسط حسابرس مستقل را اجرا کنند، با این حال آنها، آن گونه که در الزامات استقلال استاندارد ۲۰۰<sup>۱</sup> برای حسابرسان مستقل مطرح شده است، مستقل از واحد تجاری نیستند. بنابراین، در این استاندارد، شرایطی مطرح می شود که حسابرس مستقل با رعایت شرایط مزبور می تواند از کار حسابرسان داخلی استفاده کند؛ و همچنین، اقدامات لازم برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص کفایت کار واحد حسابرسی داخلی، یا کمک مستقیم حسابرسان داخلی برای مقاصد حسابرسی مطرح می شود. الزامات مزبور به منظور فراهم ساختن چارچوبی برای قضاوتهای حسابرس مستقل در خصوص استفاده از کار حسابرسان داخلی تدوین شده است تا از استفاده بیش از اندازه یا غیر قابل توجیه از کار حسابرسان داخلی جلوگیری شود.

### تاریخ اجرا

۱۱. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از فروردین ۱۳۹۷ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

### اهداف

۱۲. در مواردی که واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی است و حسابرس مستقل قصد دارد از کار این واحد برای تعدیل ماهیت یا زمانبندی اجرا یا کاهش میزان روشهای حسابرسی که مستقیماً توسط وی اجرا می شود، استفاده کند یا از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده نماید، اهداف حسابررس مستقل به شرح زیر است:

الف - تعیین اینکه آیا می توان از کار واحد حسابرسی داخلی یا کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کرد یا خیر و، در صورت امکان استفاده، تعیین حوزهها و میزان استفاده،

ب - در صورت استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی، تعیین کفایت کار آن واحد برای مقاصد حسابرسی، و

پ - در صورت استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی، هدایت، سرپرستی، و بررسی مناسب کار آنان.

### تعاریف

۱۳. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

الف - **واحد حسابرسی داخلی** - بخشی در واحد تجاری است که به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی واحد تجاری، فعالیتهای اطمینان بخشی و مشاوره ای انجام می دهد. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۴)

ب - **کمک مستقیم** - استفاده از حسابرسان داخلی برای اجرای روشهای حسابرسی، تحت هدایت، سرپرستی، و بررسی حسابررس مستقل.

### الزامات

#### تعیین امکان، حوزهها، و میزان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی

##### ارزیابی واحد حسابرسی داخلی

۱۴. حسابرس مستقل با ارزیابی موارد زیر، باید مشخص کند که آیا می تواند برای مقاصد حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده نماید یا خیر:

الف - میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، از بی طرفی حسابرسان داخلی، (رک: بندهای ت-۵ تا ت-۹)

ب - میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، و (رک: بندهای ت-۵ تا ت-۹)

پ - اینکه واحد حسابرسی داخلی از رویکردی منظم و روشمند، شامل کنترل کیفیت، استفاده می کند یا خیر. (رک: بندهای ت-۱۰ و ت-۱۱)

۱۵. چنانچه حسابرس مستقل به این نتیجه برسد که شرایط زیر وجود دارد، نباید از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کند:

الف - جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، به میزان کافی از بی طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی نکند،

ب - این واحد، از صلاحیت کافی برخوردار نباشد، یا

پ - این واحد، از رویکردی منظم و روشمند، شامل کنترل کیفیت، استفاده نکند. (رک: بندهای ت-۱۲ و ت-۱۳)

##### تعیین ماهیت و میزان کار قابل استفاده از واحد حسابرسی داخلی

۱۶. حسابرس مستقل برای تعیین حوزهها و میزان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی، باید به ماهیت و دامنه کار انجام شده یا برنامه ریزی شده توسط واحد حسابرسی داخلی، و میزان مربوط بودن آن به طرح کلی و برنامه حسابرسی توجه کند. (رک: بندهای ت-۱۴ تا ت-۱۶)

۱۷. حسابرس مستقل باید تمام قضاوتهای عمده کار حسابرسی را خود انجام دهد و به منظور جلوگیری از استفاده غیر قابل توجیه از کار واحد

حسابرسی داخلی، به گونه‌ای برنامه‌ریزی کند که در موارد زیر از کار واحد حسابرسی داخلی کمتر استفاده شود و قسمت بیشتری از کار را مستقیماً خود انجام دهد: (رک: بندهای ت-۱۴ تا ت-۱۶)

الف - قضاوت در موارد زیر کاربرد بیشتری داشته باشد:

۱. برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی مربوط، و
  ۲. ارزیابی شواهد حسابرسی گردآوری شده، (رک: بندهای ت-۱۷ و ت-۱۸)
  - ب - خطر تحریف بااهمیت در سطح ادعا بالاتر ارزیابی شود، با توجه خاص به خطرهایی که به عنوان خطر عمده مشخص شده‌اند، (رک: بندهای ت-۱۹ تا ت-۲۱)
  - پ - میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی و سیاستها و روشهای واحد حسابرسی داخلی، از بی‌طرفی حسابرسان داخلی کمتر باشد، و
  - ت - میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، پایین تر باشد.
۱۸. با توجه به اینکه مسئولیت اظهار نظر ارائه شده صرفاً متوجه حسابرس مستقل است، وی باید همچنین ارزیابی کند که استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی تا میزان برنامه‌ریزی شده، در مجموع، مانع از مشارکت کافی حسابرس مستقل در انجام کار حسابرسی نشده باشد. (رک: بندهای ت-۱۴ تا ت-۲۱)
۱۹. حسابرس مستقل باید در اطلاع‌رسانی کلیات زمانبندی و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی به ارکان راهبری طبق استاندارد ۲۶۰، چگونگی برنامه‌ریزی خود برای استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی را نیز به اطلاع آنها برساند. (رک: بند ت-۲۲)

#### استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی

۲۰. چنانچه حسابرس مستقل بخواهد از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کند، باید به منظور هماهنگی فعالیتهای حسابرسان داخلی و مستقل با یکدیگر، در مورد میزان استفاده از کار آن واحد، با واحد حسابرسی داخلی مذاکره کند. (رک: بند ت-۲۳ تا ت-۲۵)
۲۱. حسابرس مستقل باید گزارشهای واحد حسابرسی داخلی را که قصد دارد برای کسب شناخت از ماهیت و میزان روشهای حسابرسی اجرا شده واحد مزبور و یافته‌های مربوط، از آن استفاده کند، مطالعه نماید.
۲۲. حسابرس مستقل در مورد آن بخش از کار واحد حسابرسی داخلی که به عنوان مجموعه‌ای واحد قصد استفاده از آن را دارد، باید روشهای حسابرسی کافی را اجرا کند تا کفایت آن را برای مقاصد حسابرسی، از جمله ارزیابی موارد زیر تعیین کند:
  - الف - اینکه آیا کار این واحد به گونه‌ای مناسب، برنامه‌ریزی، اجرا، سرپرستی، بررسی و مستند شده است یا خیر،
  - ب - اینکه آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسب به گونه‌ای کسب شده است که این واحد بتواند به نتیجه‌گیریهای معقولی دست یابد یا خیر، و
  - پ - اینکه آیا نتیجه‌گیریهای به دست آمده مناسب شرایط موجود است یا خیر و گزارشهای تهیه شده توسط این واحد با نتایج کار انجام‌شده سازگار است یا خیر. (رک: بندهای ت-۲۶ تا ت-۲۹)
۲۳. ماهیت و میزان روشهای حسابرسی حسابرس مستقل باید متناسب با ارزیابی وی از موارد زیر باشد:
  - الف - میزان نیاز به قضاوت،
  - ب - خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده،
  - پ - میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، از بی‌طرفی حسابرسان داخلی، و
  - ت - میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی<sup>۲</sup>، (رک: بندهای ت-۲۶ تا ت-۲۸)ضمن آنکه باید شامل اجرای مجدد بخشی از کار نیز باشد. (رک: بند ت-۲۹)
۲۴. حسابرس مستقل همچنین باید ارزیابی کند که آیا نتیجه‌گیریهایش درباره واحد حسابرسی داخلی طبق بند ۱۴ این استاندارد و تصمیم وی درباره ماهیت و میزان استفاده از کار این واحد برای مقاصد حسابرسی به شرح بندهای ۱۷ و ۱۸ این استاندارد همچنان مناسب است یا خیر.

#### تعیین امکان، حوزه‌ها، و میزان استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی

تعیین اینکه آیا می‌توان برای مقاصد حسابرسی از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کرد یا خیر

۲۵. چنانچه حسابرس مستقل بخواهد از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کند، وی باید وجود و اهمیت تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی و میزان صلاحیت حسابرسان داخلی ارائه دهنده چنین کمکی را مورد ارزیابی قرار دهد. ارزیابی حسابرس مستقل از وجود و اهمیت تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی حسابرسان داخلی باید شامل پرس و جو از حسابرسان داخلی در مورد منافع و روابطی باشد که ممکن است بی‌طرفی آنها را تهدید کند. (رک: بندهای ت-۳۰ تا ت-۳۲)

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند ۱۵  
۲. به بند ۱۷ مراجعه شود.

## استاندارد حسابرسی ۶۱۰

### استفاده از کار حسابرسان داخلی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

۲۶. در صورت وجود موارد زیر، حسابرسان مستقل نباید از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کند:
- الف - وجود تهدیدهای عمده مربوط به بی طرفی حسابرسان داخلی، یا
  - ب - عدم صلاحیت کافی حسابرسان داخلی برای انجام کار مورد نظر. (رک: بندهای ت - ۳۰ تا ت - ۳۲)
۲۷. **تعیین ماهیت و میزان کار قابل واگذاری به حسابرسان داخلی که به حسابرسان مستقل کمک مستقیم می کنند**
- حسابرسان مستقل، در تعیین ماهیت و میزان کار قابل واگذاری به حسابرسان داخلی و تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان هدایت، سرپرستی، و بررسی کار مناسب شرایط موجود، باید موارد زیر را در نظر بگیرد:
- الف - میزان نیاز به قضاوت در موارد زیر:
    ۱. برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی مربوط، و
    ۲. ارزیابی شواهد حسابرسی کسب شده،
  - ب - خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده، و
  - پ - ارزیابی حسابرسان مستقل از وجود و اهمیت تهدیدهای مربوط به بی طرفی و میزان صلاحیت حسابرسان داخلی که چنین کمکی را انجام می دهند. (رک: بندهای ت - ۳۳ تا ت - ۳۷)
۲۸. حسابرسان مستقل در اجرای روشهای زیر نباید از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کند:
- الف - روشهای نیازمند قضاوتهای عمده در حسابرسی، (رک: بند ت - ۱۸)
  - ب - روشهای مرتبط با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطوح بالاتر در صورتی که در اجرای روشهای حسابرسی مربوط یا ارزیابی شواهد حسابرسی گردآوری شده، قضاوت مورد نیاز بیشتر از میزان محدود باشد، (رک: بند ت - ۳۶)
  - پ - روشهای مرتبط با کاری که حسابرسان داخلی در آن مشارکت داشته اند و نتایج آن کار توسط واحد حسابرسی داخلی به مدیران اجرایی یا ارکان راهبری گزارش شده یا خواهد شد، یا
  - ت - روشهای مرتبط با تصمیماتی که طبق این استاندارد، حسابرسان مستقل در خصوص واحد حسابرسی داخلی و استفاده از کار یا کمک مستقیم حسابرسان داخلی اتخاذ می کند. (رک: بندهای ت - ۳۳ تا ت - ۳۷)
۲۹. حسابرسان مستقل پس از ارزیابی مناسب این موضوع که آیا امکان استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی وجود دارد یا خیر، و اگر چنین امکانی وجود دارد تا چه میزان باید از کمک مستقیم آنها استفاده شود، باید در اطلاع رسانی کلیات زمانبندی و دامنه برنامه ریزی شده کار حسابرسی به ارکان راهبری طبق استاندارد ۲۶۰، ماهیت و میزان استفاده برنامه ریزی شده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی را اطلاع رسانی کند تا به این ترتیب، درک مشترکی از این موضوع حاصل شود که میزان استفاده از چنین کمکی در شرایط آن کار حسابرسی، بیش از اندازه نیست. (رک: بند ت - ۳۷)
۳۰. با توجه به اینکه مسئولیت اظهار نظر ارائه شده صرفاً متوجه حسابرسان مستقل است، وی باید ارزیابی کند که استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی و همچنین استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی تا میزان برنامه ریزی شده، در مجموع، مانع از مشارکت کافی حسابرسان مستقل در انجام کار حسابرسی نشده باشد.
- استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی**
۳۱. حسابرسان مستقل پیش از استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی برای مقاصد حسابرسی، باید:
- الف - موافقت مکتوبی از اشخاص ذیصلاح واحد تجاری دریافت کند مبنی بر اینکه حسابرسان داخلی اجازه انجام درخواستهای حسابرسان مستقل را دارند و واحد تجاری در کاری که حسابرسان داخلی برای حسابرسان مستقل انجام می دهند، دخالت نمی کند، و
  - ب - موافقت مکتوبی از حسابرسان داخلی دریافت کند مبنی بر اینکه آنها موضوعات خاصی را که حسابرسان مستقل به اطلاع آنها رسانده است، محرمانه تلقی خواهند کرد و حسابرسان مستقل را از هر گونه تهدید مربوط به بی طرفی آنها مطلع می کنند.
۳۲. حسابرسان مستقل باید طبق استاندارد ۲۲۰<sup>۲</sup> انجام کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی را، هدایت، سرپرستی، و بررسی کند. برای این منظور:
- الف - در تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان هدایت، سرپرستی، و بررسی کار باید به مستقل نبودن حسابرسان داخلی از واحد تجاری و نتیجه ارزیابی موارد مندرج در بند ۲۷ این استاندارد توجه شود، و
  - ب - روشهای بررسی کار باید شامل بازبینی شواهد حسابرسی پشتوانه بخشی از کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی، توسط حسابرسان مستقل باشد. هدایت، سرپرستی، و بررسی کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل باید به گونه ای صورت گیرد که حسابرسان مستقل متقاعد شود حسابرسان داخلی شواهد کافی و مناسبی را به عنوان پشتوانه نتیجه گیریهای حاصل از آن کار کسب کرده اند. (رک: بندهای ت - ۳۸ تا ت - ۳۹)
۳۳. حسابرسان مستقل ضمن هدایت، سرپرستی، و بررسی کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی، باید نسبت به نشانه های نامناسب بودن ارزیابی های خود، به شرح مندرج در بند ۲۵، هشیار باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، بند ۱۵

۲. استاندارد حسابرسی ۲۲۰، "کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدید نظر شده ۱۳۸۶)"

استاندارد حسابرسی ۶۱۰  
استفاده از کار حسابرسان داخلی  
(تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

مستندسازی

۳۴. چنانچه حسابرس مستقل از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده نماید، باید موارد زیر را مستند کند:
- الف - ارزیابی موارد زیر:
۱. اینکه آیا جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، به میزان کافی از بی طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی می کند یا خیر،
  ۲. میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، و
  ۳. اینکه آیا واحد حسابرسی داخلی رویکردی منظم و روشمند، شامل کنترل کیفیت، را بکار می برد یا خیر.
- ب - ماهیت و میزان کار استفاده شده و مبنای تصمیم در این خصوص، و
- پ - روشهای حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس مستقل به منظور ارزیابی کفایت کار استفاده شده.
۳۵. در صورت استفاده حسابرس مستقل از کمک مستقیم حسابرسان داخلی در حسابرسی، باید موارد زیر توسط حسابرس مستقل مستند شود:
- الف - ارزیابی وجود و اهمیت تهدیدهای مربوط به بی طرفی و میزان صلاحیت حسابرسان داخلی که از کمک مستقیم آنها استفاده شده است،
- ب - مبنای تصمیم گیری در خصوص ماهیت و میزان کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی،
- پ - نام شخص بررسی کننده کار انجام شده و تاریخ و میزان بررسی طبق استاندارد ۲۳۰،
- ت - موافقت نامه های دریافت شده از اشخاص ذیصلاح واحد تجاری و حسابرسان داخلی طبق بند ۳۱ این استاندارد، و
- ث - کاربرگهای تهیه شده توسط حسابرسان داخلی که در کار حسابرسی از کمک مستقیم آنها استفاده شده است.

\*\*\*

توضیحات کاربردی

تعریف واحد حسابرسی داخلی (رک: بندهای ۲، ۱۳- الف)

- ت-۱. اهداف و دامنه کار واحدهای حسابرسی داخلی معمولاً شامل فعالیتهای اطمینان بخشی و مشاوره ای نظیر موارد زیر است که به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی واحد تجاری طراحی شده اند:

فعالتهای مرتبط با راهبری

- واحد حسابرسی داخلی ممکن است فرایند راهبری واحد تجاری را از جهت دستیابی آن به اهداف مربوط به اخلاقیات و ارزشها، مدیریت عملکرد و پاسخگویی، اطلاع رسانی اطلاعات مربوط به کنترل و ریسک به حوزه های مناسبی از سازمان و اثربخشی اطلاع رسانی بین ارکان راهبری، حسابرسان داخلی و مستقل، و مدیران اجرایی، مورد ارزیابی قرار دهد.

فعالتهای مرتبط با مدیریت ریسک

- واحد حسابرسی داخلی ممکن است با تشخیص و ارزیابی زمینه های بااهمیت مستعد ریسک و مشارکت در بهبود مدیریت ریسک و کنترل های داخلی (شامل اثربخشی فرایند گزارشگری مالی) به واحد تجاری کمک کند.
- واحد حسابرسی داخلی ممکن است برای کمک به واحد تجاری در کشف ثقلب، روشهایی را اجرا کند.

فعالتهای مرتبط با کنترل های داخلی

- ارزیابی کنترل های داخلی. واحد حسابرسی داخلی ممکن است مسئولیت مشخصی برای بررسی کنترلها، ارزیابی کارکرد آنها و ارائه پیشنهاد برای بهبود آنها بر عهده داشته باشد. در این صورت، واحد حسابرسی داخلی، درخصوص کنترلها، اطمینان فراهم می کند. برای مثال، واحد حسابرسی داخلی ممکن است آزمونها یا روشهای دیگری را به منظور فراهم ساختن اطمینان برای مدیران اجرایی و ارکان راهبری درخصوص طراحی، اعمال و اثربخشی کارکرد کنترل های داخلی، شامل کنترلهای مرتبط با حسابرسی، طراحی و اجرا کند.
- رسیدگی به اطلاعات مالی و عملیاتی. بررسی روشهای استفاده شده برای تشخیص، شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی، و گزارش اطلاعات مالی و عملیاتی، و پرس و جوهای خاص در مورد هر یک از اقلام، از جمله آزمون جزئیات معاملات، مانده حسابها و رویه ها، ممکن است به واحد حسابرسی داخلی واگذار شده باشد.
- بررسی فعالتهای عملیاتی. بررسی کارایی، اثربخشی، و صرفه اقتصادی فعالتهای عملیاتی، شامل فعالتهای غیرمالی واحد تجاری، ممکن است به واحد حسابرسی داخلی واگذار شده باشد.
- بررسی رعایت قوانین و مقررات. بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزامات برون سازمانی، و رعایت سیاستها و رهنمودهای مدیران اجرایی و سایر الزامات درون سازمانی، ممکن است به واحد حسابرسی داخلی واگذار شده باشد.



## استاندارد حسابرسی ۶۱۰ استفاده از کار حسابرسان داخلی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

- ت-۲. فعالیتهایی مشابه با آنچه که توسط واحد حسابرسی داخلی انجام می‌شود، ممکن است درون واحد تجاری، توسط واحدهایی با عناوین دیگر انجام شود. همچنین، تمام یا برخی از فعالیتهای واحد حسابرسی داخلی ممکن است به اشخاص ثالث ارائه‌کننده خدمات، برون‌سپاری شود. عنوان این واحد، یا انجام کار توسط واحد تجاری یا اشخاص ثالث ارائه‌کننده خدمات، به تنهایی تعیین‌کننده امکان یا عدم امکان استفاده حسابرسان مستقل از کار واحد حسابرسی داخلی نیست، بلکه ماهیت فعالیتهای، میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، از بی‌طرفی حسابرسان داخلی، صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، و بکارگیری رویکردی منظم و روشمند توسط آن واحد، عوامل تعیین‌کننده هستند. طبق این استاندارد، کار واحد حسابرسی داخلی، شامل فعالیتهای سایر واحدها یا اشخاص ثالث ارائه‌کننده خدمات که واجد این ویژگی‌ها هستند، نیز می‌شود.
- ت-۳. علاوه بر این، معمولاً وجود تهدیدهایی نسبت به بی‌طرفی آندسته از افراد درون سازمانی که وظایف و مسئولیتهای عملیاتی و مدیریتی خارج از واحد حسابرسی داخلی را برعهده دارند، مانع از آن می‌شود که برای مقاصد این استاندارد، آنها به عنوان بخشی از واحد حسابرسی داخلی تلقی شوند، اگرچه آنها ممکن است فعالیتهای کنترلی انجام دهند که طبق استاندارد ۳۳۰ قابل آزمون باشد. به همین دلیل، کنترلهای نظارتی انجام شده توسط مدیرمالک معادل کار واحد حسابرسی داخلی در نظر گرفته نمی‌شود.
- ت-۴. اگرچه اهداف حسابرسان مستقل و واحد حسابرسی داخلی واحد تجاری با هم متفاوت است، واحد مزبور ممکن است روشهای حسابرسی مشابه با روشهای اجراشده توسط حسابرسان مستقل در حسابرسی صورتهای مالی را اجرا کند. در این حالت، حسابرسان مستقل ممکن است با بکارگیری یک یا هر دو روش زیر، از این واحد برای مقاصد حسابرسی استفاده کند:
- کسب اطلاعات مرتبط با ارزیابی حسابرسان مستقل از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب. در این راستا، طبق استاندارد ۳۱۵ حسابرسان مستقل ملزم است از ماهیت مسئولیتهای واحد حسابرسی داخلی، جایگاه سازمانی، و فعالیتهای انجام شده یا فعالیتهایی که قرار است توسط آن واحد انجام شود، شناخت کسب کند، و از اشخاص ذیربط در واحد حسابرسی داخلی (در صورت وجود چنین واحدی در واحد تجاری) پرس و جو کند؛ یا
  - حسابرسان مستقل، پس از ارزیابی مناسب، ممکن است به این نتیجه برسد که از کار انجام شده توسط واحد حسابرسی داخلی طی دوره، به عنوان جایگزینی نسبی برای شواهد حسابرسی که می‌تواند مستقیماً توسط وی کسب شود، استفاده کند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات، از این کار منع یا محدود به موارد خاصی شده باشد.<sup>۳</sup>
- علاوه بر این، حسابرسان مستقل ممکن است از حسابرسان داخلی برای اجرای روشهای حسابرسی تحت هدایت، سرپرستی، و بررسی خود استفاده کند (که در این استاندارد به این موضوع با عنوان کمک مستقیم اشاره شده است) مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات، از این کار منع یا محدود به موارد خاصی شده باشد.<sup>۴</sup>

### تعیین امکان، حوزه‌ها، و میزان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی ارزیابی واحد حسابرسی داخلی

بی‌طرفی و صلاحیت (رک: بندهای ۱۴-الف و ۱۴-ب)

- ت-۵. حسابرسان مستقل در تعیین امکان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی برای مقاصد حسابرسی، و ماهیت و میزان کار واحد حسابرسی داخلی که در شرایط موجود می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند.
- ت-۶. میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن از بی‌طرفی حسابرسان داخلی و میزان صلاحیت این واحد، در تعیین امکان استفاده و، در صورت استفاده، در تعیین ماهیت و میزان استفاده از کار این واحد متناسب با شرایط موجود، اهمیت ویژه‌ای دارد.
- ت-۷. بی‌طرفی، به توانایی انجام وظایف بدون جانبداری، تضاد منافع یا اعمال نفوذ غیر قابل توجیه دیگران برای تحت تاثیر قراردادن قضاوت حرفه‌ای اشاره دارد. عواملی که ممکن است ارزیابی حسابرسان مستقل را تحت تاثیر قرار دهد، شامل موارد زیر است:
- اینکه آیا جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی، شامل پاسخگویی و حوزه اختیارات آن، از توانایی این واحد در انجام وظایف بدون جانبداری، تضاد منافع یا اعمال نفوذ غیر قابل توجیه دیگران برای تحت تاثیر قراردادن قضاوت حرفه‌ای پشتیبانی می‌کند یا خیر. برای مثال، آیا واحد حسابرسی داخلی به ارکان راهبری یا یک شخص با اختیارات مناسب گزارش می‌کند یا خیر، یا اگر این واحد به مدیران اجرایی گزارش می‌کند، آیا دسترسی مستقیمی به ارکان راهبری دارد یا خیر.

۱. به بند ۹ مراجعه شود

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۶-الف

۳. بندهای ۱۴ تا ۲۴ مراجعه شود

۴. بندهای ۲۵ تا ۳۳ مراجعه شود

- اینکه آیا واحد حسابرسی داخلی فاقد هر گونه مسئولیتهای متضاد (برای مثال، مسئولیتهای یا وظایف عملیاتی یا مدیریتی خارج از محدوده کار واحد حسابرسی داخلی) است یا خیر.
  - اینکه آیا ارکان راهبری واحد تجاری بر تصمیم گیریهای مرتبط با اشتغال در واحد حسابرسی داخلی (برای مثال، تعیین سیاست پاداش دهی مناسب) نظارت دارند یا خیر.
  - اینکه آیا مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری قید و بند یا محدودیتی (برای مثال، در اطلاع رسانی یافته های واحد حسابرسی داخلی به حسابرس مستقل) در مورد واحد حسابرسی داخلی اعمال می کنند یا خیر.
  - اینکه آیا حسابرسان داخلی، عضو نهادهای حرفه ای مربوط هستند و این عضویت، آنها را متعهد به رعایت استانداردهای حرفه ای مرتبط با بی طرفی می کند یا خیر، یا اینکه آیا سیاستهای داخلی واحد حسابرسی داخلی نیل به این اهداف را محقق می سازد یا خیر.
- ۸- ت. صلاحیت واحد حسابرسی داخلی به کسب و حفظ دانش و مهارتهای مورد نیاز این واحد به طور کلی و در سطحی اشاره دارد که آن واحد را قادر سازد وظایف تعیین شده را به صورت دقیق و طبق استانداردهای حرفه ای مربوط انجام دهد. عواملی که ممکن است بر تصمیم حسابرس مستقل در این خصوص مؤثر باشد، شامل موارد زیر است:
- اینکه آیا واحد حسابرسی داخلی متناسب با اندازه واحد تجاری و ماهیت عملیات آن، دارای منابع کافی و مناسب است یا خیر.
  - اینکه آیا سیاستهای مدون برای استخدام، آموزش و واگذاری کارهای حسابرسی به حسابرسان داخلی وجود دارد یا خیر.
  - اینکه آیا حسابرسان داخلی، مهارت و آموزش فنی کافی را در حسابرسی دارند یا خیر. معیارهای مربوطی که ممکن است حسابرس مستقل در ارزیابی مدنظر قرار دهد، برای مثال، می تواند شامل وجود تجارب و عناوین حرفه ای برای حسابرسان داخلی باشد.
  - اینکه آیا حسابرسان داخلی دارای دانش لازم در خصوص چارچوب گزارشگری مالی مربوط و گزارشگری مالی واحد تجاری هستند یا خیر و اینکه آیا واحد حسابرسی داخلی، دارای مهارتهای لازم (برای مثال، دانش خاص صنعت) برای انجام کار مرتبط با صورتهای مالی واحد تجاری می باشد یا خیر.
  - اینکه آیا حسابرسان داخلی، عضو نهادهای حرفه ای مربوط هستند که آنها را متعهد به رعایت استانداردهای حرفه ای مربوط از جمله الزامات پیشرفت حرفه ای مستمر کند یا خیر.
- ۹- ت. بی طرفی و صلاحیت نمی توانند مکمل هم باشند. هر چه جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن با کفایت بیشتری از بی طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی کند، و هر چه میزان صلاحیت این واحد بیشتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرس مستقل بتواند از کار این واحد، و در حوزه های بیشتری، استفاده کند. با این حال، این که جایگاه سازمانی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، پشتوانه محکمی برای بی طرفی حسابرسان داخلی به وجود می آورد، نمی تواند نبود صلاحیت کافی واحد حسابرسی داخلی را جبران کند. همچنین، زمانی که جایگاه سازمانی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، به میزان کافی از بی طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی نمی کند، بالا بودن میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی نمی تواند جبران کننده این موضوع باشد.
- بکارگیری رویکردی منظم و روشمند (رک: بندهای ۱۴ - پ)
- ۱۰- ت. بکارگیری رویکردی منظم و روشمند برای برنامه ریزی، اجرا، سرپرستی، بررسی، و مستندسازی فعالیتها، متمایز کننده فعالیتها و واحد حسابرسی داخلی از سایر فعالیتها و کنترلی می باشد که ممکن است در واحد تجاری انجام شود.
- ۱۱- ت. عواملی که ممکن است بر نتیجه گیری حسابرس مستقل در مورد استفاده یا عدم استفاده واحد حسابرسی داخلی از رویکردی منظم و روشمند مؤثر باشد، شامل موارد زیر است:
- وجود، کفایت و استفاده از روشهای حسابرسی داخلی مستند یا رهنمودهایی که حوزه هایی نظیر ارزیابی ریسک، برنامه های کاری، مستندسازی و گزارشگری، ماهیت و میزان تناسب آنها با اندازه و شرایط واحد تجاری را پوشش می دهد.
  - اینکه آیا واحد حسابرسی داخلی، دارای سیاستها و روشهای کنترل کیفیت مناسب، برای مثال، سیاستها و روشهای مندرج در استاندارد کنترل کیفیت<sup>۱</sup> که برای واحد حسابرسی داخلی کاربرد دارد (نظیر موارد مرتبط با مدیریت، منابع انسانی و اجرای کار) یا الزامات کنترل کیفیت مندرج در استانداردهای نهادهای حرفه ای حسابرسان داخلی می باشد یا خیر. علاوه بر این، نهادهای حرفه ای مربوط ممکن است الزامات مناسب دیگری نظیر انجام ارزیابی کیفیت ادواری برون سازمانی را وضع کرده باشند.



شرایطی که در آن نمی توان از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کرد (رک: بند ۱۵)

ت-۱۲. ارزیابی حسابرس مستقل از اینکه جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، به میزان کافی از بی طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی می کند یا خیر، میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، و بکارگیری رویکردی منظم و روشمند توسط این واحد، ممکن است بیانگر این باشد که ریسکهای مربوط به کیفیت کار این واحد عمده است و بنابراین استفاده از کار این واحد به عنوان شواهد حسابرسی، مناسب نیست.

ت-۱۳. توجه به عوامل مندرج در بندهای ت-۷، ت-۸ و ت-۱۱ این استاندارد به صورت جداگانه و در مجموع حائز اهمیت است زیرا اغلب یک عامل به تنهایی نمی تواند برای نتیجه گیری در مورد عدم استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی برای مقاصد حسابرسی، کافی باشد. برای مثال، در ارزیابی تهدیدهای مربوط به بی طرفی حسابرسان داخلی، جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی اهمیت ویژه ای دارد. چنانچه گزارش واحد حسابرسی داخلی به مدیران اجرایی ارائه شود، این موضوع به عنوان تهدیدی برای بی طرفی واحد حسابرسی داخلی تلقی می شود مگر اینکه سایر عوامل نظیر عوامل مندرج در بند ت-۷ در مجموع تدابیر ایمنی کافی برای کاهش تهدید به سطحی قابل قبول فراهم آورند.

### تعیین ماهیت و میزان کار قابل استفاده از واحد حسابرسی داخلی

عوامل موثر بر تعیین ماهیت و میزان کار قابل استفاده از واحد حسابرسی داخلی (رک: بندهای ۱۶ تا ۱۸)

ت-۱۴. هنگامی که حسابرس مستقل به این نتیجه رسیده است که می تواند از کار واحد حسابرسی داخلی برای مقاصد حسابرسی استفاده کند، ابتدا باید این موضوع را مورد توجه قرار دهد که آیا ماهیت و دامنه برنامه ریزی شده کار واحد حسابرسی داخلی که انجام شده یا برای انجام آن برنامه ریزی شده است، برای طرح کلی و برنامه حسابرسی که حسابرس مستقل طبق استاندارد ۳۰۰<sup>۱</sup> تهیه کرده است، سودمند می باشد یا خیر.

ت-۱۵. نمونه هایی از کار واحد حسابرسی داخلی که می تواند توسط حسابرس مستقل استفاده شود، شامل موارد زیر است:

- آزمون اثربخشی کارکرد کنترلها.
- آزمونهای محتوای مستلزم قضاوت محدود.
- نظارت بر شمارش موجودیها.
- ردیابی معاملات در سیستم اطلاعاتی مرتبط با گزارشگری مالی.
- آزمون رعایت الزامات قانونی و مقرراتی.
- در برخی شرایط، حسابرسی یا بررسی اطلاعات مالی واحدهای تجاری فرعی که به عنوان بخشهای عمده گروه تلقی نمی شوند (در صورتی که با الزامات استاندارد ۶۰۰ در تضاد نباشند).<sup>۲</sup>

ت-۱۶. تعیین ماهیت و میزان استفاده برنامه ریزی شده از کار واحد حسابرسی داخلی تحت تاثیر ارزیابی حسابرس مستقل از میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، از بی طرفی حسابرسان داخلی و میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی طبق بند ۱۷ است. علاوه بر این، میزان قضاوت مورد نیاز در برنامه ریزی، اجرا و ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی و خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح ادعا، در تعیین ماهیت و میزان استفاده برنامه ریزی شده از کار واحد حسابرسی داخلی نقش دارد. همچنین، همان گونه که در بند ۱۵ این استاندارد تشریح شده است، شرایطی وجود دارد که حسابرس مستقل نمی تواند در آن شرایط از کار واحد حسابرسی داخلی برای مقاصد حسابرسی، استفاده کند.

قضاوت در برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج (رک: بندهای ۱۷- الف و ۲۸- الف)

ت-۱۷. هر چه میزان قضاوت لازم در برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی کاربرد بیشتری داشته باشد، حسابرس مستقل باید طبق بند ۱۷، روشهای بیشتری را مستقیماً خودش انجام دهد، زیرا استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی به تنهایی فراهم کننده شواهد حسابرسی کافی و مناسبی برای حسابرس مستقل نخواهد بود.

ت-۱۸. از آنجا که مسئولیت اظهار نظر ارائه شده صرفاً متوجه حسابرس مستقل است، وی باید طبق بند ۱۷، قضاوتهای عمده کار حسابرسی را خود انجام دهد. قضاوتهای عمده شامل موارد زیر است:

- ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت،
- ارزیابی کفایت آزمونهای انجام شده،
- ارزیابی مناسب بودن استفاده مدیران اجرایی از فرض تداوم فعالیت،
- ارزیابی برآوردهای حسابداری عمده، و
- ارزیابی کفایت موارد افشا در صورتهای مالی، و سایر موضوعات موثر بر گزارش حسابرس.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"

۲. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش (تجدید نظر شده ۱۳۸۹))"

خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده (رک: بند ۱۷-ب)

ت-۱۹. هرچه خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح ادعا در مورد یک مانده حساب، معاملات یا مورد افشای خاص بالاتر باشد، برای برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج آن، غالباً انجام قضاوت بیشتری نیاز است. در این شرایط، طبق بند ۱۷ حسابرسی مستقل باید روشهای بیشتری را مستقیماً اجرا کند و در نتیجه از کار واحد حسابرسی داخلی برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کمتر استفاده کند. علاوه بر این، طبق استاندارد ۲۰۰، هرچه خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده بالاتر باشد، حسابرسی مستقل شواهد حسابرسی متقاعدکننده تری نیاز دارد و بنابراین، باید قسمت بیشتری از کار را مستقیماً خودش انجام دهد.

ت-۲۰. طبق استاندارد ۳۱۵، خطرهای عمده مستلزم توجه خاص حسابرسی مستقل است و از این رو، در صورت وجود خطر عمده، استفاده حسابرسی مستقل از کار واحد حسابرسی داخلی، محدود به روشهایی می شود که نیازمند قضاوت محدود است. علاوه بر این، زمانی که خطرهای تحریف بااهمیت پایین باشد، بعید است استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی به تنهایی، خطر حسابرسی را به سطح پایین قابل قبول کاهش دهد و نیاز به اجرای مستقیم برخی آزمونها توسط حسابرسی مستقل نباشد.

ت-۲۱. اجرای روشها طبق این استاندارد ممکن است باعث شود حسابرسی مستقل ارزیابی خود از خطرهای تحریف بااهمیت را مجدداً مورد ارزیابی قرار دهد. در نتیجه، این ارزیابی مجدد ممکن است بر تصمیم حسابرسی مستقل در مورد استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی و ضرورت بکارگیری این استاندارد اثر گذارد.

اطلاع رسانی به ارکان راهبری (رک: بند ۱۹)

ت-۲۲. طبق استاندارد ۲۶۰، حسابرسی مستقل باید کلیات زمانبندی و دامنه برنامه ریزی شده کار حسابرسی را به اطلاع ارکان راهبری برساند. برنامه ریزی برای استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی، بخش جدایی ناپذیر طرح کلی حسابرسی حسابرسی مستقل است و بنابراین برای شناخت ارکان راهبری از رویکرد حسابرسی پیشنهادی، سودمند می باشد.

#### استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی

مذاکره و هماهنگی با واحد حسابرسی داخلی (رک: بند ۲۰)

ت-۲۳. هنگام مذاکره در خصوص استفاده برنامه ریزی شده از کار واحد حسابرسی داخلی به عنوان مبنایی برای هماهنگی فعالیتهای مربوط، ممکن است توجه به موضوعات زیر سودمند باشد:

- زمانبندی انجام کار.
- ماهیت کار انجام شده.
- میزان گستره حسابرسی.
- سطح اهمیت برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد (در موارد مقتضی، سطح یا سطوح اهمیت مربوط به گروه معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص)، و اهمیت در اجرا.
- روشهای پیشنهادی انتخاب اقلام و اندازه نمونه.
- مستندسازی کار انجام شده.
- روشهای بررسی و گزارشگری.

ت-۲۴. هماهنگی بین حسابرسی مستقل و واحد حسابرسی داخلی هنگامی اثربخش است که، برای مثال:

- مذاکرات بین آنها در فواصل زمانی مناسب طی دوره حسابرسی، صورت گیرد.
- حسابرسی مستقل، واحد حسابرسی داخلی را از موضوعات عمده ای که ممکن است بر این واحد اثر بگذارد، آگاه کند.
- حسابرسی مستقل از گزارشهای مربوط واحد حسابرسی داخلی آگاهی یابد و به آنها دسترسی داشته باشد و از هر گونه موضوع عمده ای که مورد توجه این واحد قرار گرفته است، و ممکن است بر کار حسابرسی مستقل تأثیر داشته باشد، مطلع شود به نحوی که وی توانایی بررسی پیامدهای چنین موضوعاتی را بر کار حسابرسی داشته باشد.

ت-۲۵. در استاندارد ۲۰۰، بر اهمیت برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی با حفظ تردید حرفه‌ای تأکید شده است که شامل هشجاری نسبت به اطلاعاتی است که در مورد قابل اتکا بودن اسناد و مدارک و نتایج حاصل از پرس و جوهای مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، تردید ایجاد می‌کند. بر این اساس، برقراری ارتباط با واحد حسابرسی داخلی در جریان کار حسابرسی، ممکن است امکانی را فراهم کند تا اطلاعاتی به حسابرس مستقل ارائه شود که می‌تواند بر کار وی مؤثر باشد و مورد توجه وی قرار گیرد.<sup>۲</sup> در نتیجه، حسابرس مستقل قادر است این اطلاعات را در فرایند تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت، مدنظر قرار دهد. علاوه بر این، طبق استاندارد ۲۴۰، اگر چنین اطلاعاتی بیانگر خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی باشد یا به موارد تقلب قطعی یا مشکوک به تقلب مربوط باشد، حسابرس مستقل می‌تواند این اطلاعات را در تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، مدنظر قرار دهد.<sup>۳</sup>

روشهای تعیین کفایت کار واحد حسابرسی داخلی (رک: بندهای ۲۲ و ۲۳)

ت-۲۶. روشهای حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس مستقل در مورد آن بخش از کار واحد حسابرسی داخلی که در مجموع قصد استفاده از آن را دارد، مبنایی برای ارزیابی کیفیت کلی کار این واحد و بی‌طرفی آن در کاری که انجام داده است، فراهم می‌کند.

ت-۲۷. روشهایی که حسابرس مستقل ممکن است برای ارزیابی کیفیت کار انجام شده و نتیجه‌گیرهای بدست آمده توسط واحد حسابرسی داخلی اجرا کند، علاوه بر اجرای مجدد کار، طبق بند ۲۳، شامل موارد زیر نیز می‌باشد:

- پرس و جو از اشخاص ذیربط در واحد حسابرسی داخلی.
- نظارت بر روشهای اجرا شده توسط واحد حسابرسی داخلی.
- بررسی کاربرگها و برنامه کاری واحد حسابرسی داخلی.

ت-۲۸. هر چه قضاوت بیشتری مورد نیاز باشد، خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده بالاتر می‌رود، و هر چه جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، به میزان کمتری از بی‌طرفی حسابرسان داخلی پشتیبانی کند، یا میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی کمتر باشد، روشهای حسابرسی مورد نیاز که باید توسط حسابرس مستقل درخصوص کل مجموعه کار واحد حسابرسی داخلی اجرا شود تا پشتوانه لازم برای تصمیم حسابرس مستقل جهت استفاده از کار آن واحد به منظور کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر باشد، بیشتر خواهد شد.

اجرای مجدد (رک: بند ۲۳)

ت-۲۹. برای اهداف این استاندارد، اجرای مجدد کار مستلزم اجرای مستقل روشها توسط حسابرس مستقل، به منظور اعتباربخشی به نتیجه‌گیری‌های بدست آمده توسط واحد حسابرسی داخلی، است. دستیابی به این هدف ممکن است از طریق رسیدگی به اقلامی صورت گیرد که قبلاً توسط واحد حسابرسی داخلی مورد رسیدگی قرار گرفته است یا، در صورت عملی نبودن چنین کاری، این هدف ممکن است از طریق رسیدگی کافی سایر اقلام مشابهی حاصل شود که توسط واحد حسابرسی داخلی رسیدگی نشده است. اجرای مجدد کار در مقایسه با سایر روشهایی که حسابرس مستقل ممکن است طبق بند ۲۸ اجرا کند، شواهد متقاعدکننده‌تری را در مورد کفایت کار واحد حسابرسی داخلی فراهم می‌آورد. اگرچه حسابرس مستقل ملزم نیست تمامی حوزه‌های کار واحد حسابرسی داخلی را که استفاده می‌کند، اجرای مجدد کند، با این حال، در خصوص برخی از حوزه‌های آن بخش از کار واحد حسابرسی داخلی که در مجموع، طبق بند ۲۳ استفاده از آن را برنامه‌ریزی کرده است، اجرای مجدد روشها الزامی است. حسابرس مستقل به احتمال بسیار زیاد بر اجرای مجدد کار در حوزه‌هایی تمرکز می‌کند که قضاوت بیشتری در برنامه‌ریزی، اجرا و ارزیابی نتایج روشهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی داخلی نیاز داشته است و همچنین در حوزه‌هایی که خطر تحریف بااهمیت در آنها بالاتر است.

### تعیین امکان، حوزه‌ها، و میزان استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی

تعیین اینکه آیا می‌توان برای مقاصد حسابرسی از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کرد یا خیر (رک: بندهای ۲۵ و ۲۶)

ت-۳۰. طبق بند ۷-۱، بی‌طرفی به توانایی انجام وظایف بدون جانبداری، تضاد منافع یا اعمال نفوذ غیر قابل توجیه دیگران برای تحت تاثیر قراردادن قضاوت حرفه‌ای اطلاق می‌شود. برای ارزیابی وجود و اهمیت تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی حسابرسان داخلی، ممکن است موضوعات زیر مورد توجه قرار گیرد:

- میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و سیاستها و روشهای مرتبط با آن، از بی‌طرفی حسابرسان داخلی.<sup>۴</sup>
- روابط خانوادگی و شخصی حسابرسان داخلی با مسئولان یا کارکنان مرتبط با کار مورد بررسی.
- رابطه با بخش یا قسمتی از واحد تجاری که با کار مورد نظر مرتبط است.
- منافع مالی عمده حسابرسان داخلی در واحد تجاری، غیر از حقوق و مزایایی که به سایر کارکنان و مدیران هم سطح با آنان طبق ضوابط معمول پرداخت می‌شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بندهای ۱۵ و ت-۱۵

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ت-۱۱۶

۳. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ت-۱۱ در رابطه با استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۶)"

۴. به بند ت-۷ مراجعه شود.

**استاندارد حسابرسی ۶۱۰**  
**استفاده از کار حسابرسان داخلی**  
(تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

- مطالب منتشر شده توسط نهادهای حرفه‌ای مربوط برای حسابرسان داخلی، می‌تواند رهنمودهای سودمند دیگری را در این زمینه فراهم آورد.
- ت-۳۱. همچنین، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که اهمیت تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی حسابرسان داخلی آن‌قدر زیاد باشد که هیچ یک از تدابیر ایمنی نتواند آن را به سطح قابل قبولی کاهش دهد. برای نمونه، از آنجا که کفایت تدابیر ایمنی تحت تاثیر اهمیت کار حسابرسی مستقل است، در بندهای ۲۸ - الف و ۲۸ - ب، استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی منع شده است. همچنین، این حالت در مواردی صادق است که تهدیدهای ناشی از بررسی کار خود وجود دارد، زیرا حسابرسان داخلی در این شرایط از اجرای روشهای توصیف شده در بندهای ۲۸ - پ و ۲۸ - ت منع شده‌اند.
- ت-۳۲. در ارزیابی میزان صلاحیت حسابرس داخلی، بسیاری از عوامل مندرج در بند ت-۸ نیز ممکن است هم در مورد هر یک از حسابرسان داخلی و هم در مورد کار محول شده به آنها مربوط باشد.
- تعیین ماهیت و میزان کار قابل واگذاری به حسابرسان داخلی که به حسابرس مستقل کمک مستقیم می‌کنند** (بندهای ۲۷ تا ۲۹)
- ت-۳۳. در بندهای ت-۱۴ تا ت-۲۱ رهنمودهای مناسبی برای تعیین ماهیت و میزان کاری که برای انجام آن می‌توان از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کرد، ارائه شده است.
- ت-۳۴. حسابرس مستقل در تعیین ماهیت کار قابل واگذاری به حسابرسان داخلی، مراقب است تا این کار را به حوزه‌هایی که واگذاری آن مناسب است، محدود کند. نمونه‌هایی از فعالیتها و وظایفی که استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی برای انجام آنها مناسب نیست، به شرح زیر است:
- مذاکره در خصوص خطرهای تقلب. با این حال، حسابرسان مستقل ممکن است طبق استاندارد ۳۱۵ از حسابرسان داخلی در خصوص خطرهای تقلب در سازمان پرس و جو کنند.
  - تعیین روشهای حسابرسی غیر قابل پیش بینی طبق استاندارد ۲۴۰.
- ت-۳۵. به همین ترتیب، از آنجا که حسابرس مستقل طبق استاندارد ۵۰۵، ملزم است فرآیند درخواستهای تأییدیه برون‌سازمانی را کنترل کند و نتایج این روشها را ارزیابی کند، واگذاری این مسئولیتها به حسابرسان داخلی مناسب نمی‌باشد. با این حال، حسابرسان داخلی ممکن است در جمع‌آوری اطلاعات ضروری برای حل و فصل موارد مغایرت در پاسخهای تأییدیه، به حسابرس مستقل کمک کنند.
- ت-۳۶. میزان قضاوت مورد نیاز و خطر تحریف بااهمیت نیز در تعیین کار قابل واگذاری به حسابرسان داخلی که کمک مستقیم ارائه می‌کنند، نقش دارد. برای نمونه، در شرایطی که ارزشیابی حسابهای دریافتی به عنوان حوزه پرخطر ارزیابی می‌شود، حسابرس مستقل می‌تواند بازبینی صحت جدول سنی را به حسابرس داخلی که کمک مستقیم ارائه می‌کند، واگذار کند. با این حال، از آنجا که ارزشیابی کفایت ذخیره بر مبنای جدول سنی مستلزم قضاوتی بیش از قضاوت محدود است، واگذاری ارزشیابی کفایت ذخیره به حسابرس داخلی که کمک مستقیم ارائه می‌کند، مناسب نمی‌باشد.
- ت-۳۷. بدون در نظر گرفتن هدایت، سرپرستی، و بررسی کار توسط حسابرس مستقل، استفاده بیش از اندازه از کمک مستقیم حسابرسان داخلی ممکن است استقلال ظاهری کار حسابرس مستقل را تحت تأثیر قرار دهد.
- استفاده از کمک مستقیم حسابرسان داخلی** (رک: بند ۳۲)
- ت-۳۸. از آنجا که کارکنان واحد حسابرسی داخلی به اندازه‌ای که حسابرسان مستقل باید برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی مستقل باشند، مستقل از واحد تجاری نیستند، لذا هدایت، سرپرستی، و بررسی کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی در قالب کمک مستقیم، نسبت به زمانی که اعضای تیم حسابرسی مستقل، کار را انجام می‌دهند، به طور کلی دارای ماهیتی متفاوت بوده و گسترده‌تر است.
- ت-۳۹. حسابرس مستقل در راستای هدایت حسابرسان داخلی ممکن است، برای نمونه، مسائل حسابداری و حسابرسی مشخص شده در جریان حسابرسی که مورد توجه وی است را به آنها یادآوری کند. در بررسی کار ارجاع شده به حسابرسان داخلی، ملاحظات حسابرس مستقل شامل این موضوع است که آیا شواهد کسب شده در شرایط موجود، کافی و مناسب است یا خیر و آیا از نتیجه‌گیری بدست آمده پشتیبانی می‌کند یا خیر.