



استاندارد اصول بنیادی حسابرسی رعایت

استاندارد شماره ۳۴۰۰

فهرست

| | |
|----|--|
| ۴ | مقدمه |
| ۴ | هدف اصول بنیادی حسابرسی رعایت |
| ۴ | چارچوب حسابرسی رعایت |
| ۴ | هدف از حسابرسی رعایت |
| ۵ | ویژگی‌های حسابرسی رعایت |
| ۶ | دیدگاه‌های مختلف در خصوص حسابرسی رعایت |
| ۶ | حسابرسی رعایت همراه با حسابرسی صورت‌های مالی |
| ۶ | انجام حسابرسی رعایت به صورت مستقل |
| ۷ | حسابرسی رعایت در ترکیب با حسابرسی عملکرد |
| ۷ | ضوابط و موازین قانونی و معیارها |
| ۸ | موضوع مورد رسیدگی |
| ۸ | رابطه اشخاص در حسابرسی رعایت |
| ۹ | اطمینان در حسابرسی رعایت |
| ۹ | اصول حسابرسی رعایت |
| ۱۰ | اصول عمومی |
| ۱۰ | قضاوت و تردید حرفه‌ای |
| ۱۱ | کنترل کیفیت |
| ۱۱ | مدیریت تیم حسابرسی و مهارت‌ها |
| ۱۱ | خطر حسابرسی |
| ۱۲ | سطح اهمیت |
| ۱۳ | مستندسازی |
| ۱۳ | برقراری ارتباط |
| ۱۴ | اصول مربوط به فرآیند حسابرسی |
| ۱۴ | برنامه‌ریزی و طراحی حسابرسی رعایت |
| ۱۴ | دامنه حسابرسی |
| ۱۴ | موضوع و معیارها |

| | |
|----|--|
| ۱۵ | شناخت دستگاه اجرایی |
| ۱۵ | شناخت کنترل‌های داخلی و محیط کنترلی |
| ۱۶ | ارزیابی خطر |
| ۱۶ | خطر تقلب، اختلاس، ارتشاء و مفاسد اقتصادی |
| ۱۷ | طرح حسابرسی و برنامه حسابرسی |
| ۱۷ | شواهد حسابرسی |
| ۱۸ | ارزیابی شواهد حسابرسی و نتیجه‌گیری |
| ۱۹ | گزارشگری |
| ۲۰ | پیگیری |

مقدمه

۱- استاندارد اصول بنیادی حسابرسی رعایت، اطلاعات تفصیلی در خصوص موارد زیر ارائه می‌نماید:

- هدف اصول بنیادی حسابرسی
- چارچوب حسابرسی و روش‌های مختلفی که حسابرسی انجام می‌گیرد.
- ارکان حسابرسی
- اصول حسابرسی

هدف اصول بنیادی حسابرسی رعایت

۲- هدف از استاندارد حسابرسی رعایت ارائه مجموعه‌ای جامع از اصول، استانداردها و رهنمودها برای حسابرسی رعایت موضوعات مورد رسیدگی کمی و کیفی با دامنه‌های متفاوت بوده که برای اجرای آن می‌توان از طیفی از رویکردهای حسابرسی و چارچوب‌های گزارشگری استفاده نمود.

۳- این استاندارد مبنایی را برای تدوین دستورالعمل‌های حسابرسی رعایت در دیوان محاسبات کشور فراهم می‌آورد.

چارچوب حسابرسی رعایت

هدف از حسابرسی رعایت

۴- حسابرسی رعایت ارزیابی مستقل از انطباق موضوع رسیدگی (به عنوان مثال فعالیت‌ها، معاملات و رویدادهای مالی) از تمام جنبه‌های با اهمیت با ضوابط و موازین قانونی حاکم است. ضوابط و موازین مذکور به عنوان معیار در حسابرسی رعایت مورد استفاده قرار می‌گیرند.

۵- هدف از حسابرسی رعایت در بخش دولتی، ایجاد امکان و زمینه مناسب برای ارزیابی و اظهارنظر پیرامون این موضوع است که آیا فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی مطابق با ضوابط و موازین قانونی حاکم بر این دستگاه‌ها می‌باشد یا خیر؟ این امر شامل گزارشگری میزان انطباق با معیارهای وضع شده است. گزارشگری به اقتضای شرایط، می‌تواند به صورت اظهار نظر استاندارد شده یا اشکال مختلف نتیجه‌گیری انجام شود و همچنین می‌تواند به شکل اجمالی یا تفصیلی ارائه شود. حسابرسی رعایت می‌تواند بر اساس معیارهای مصوب مراجع ذیصلاح قانونی (نظیر قوانین، مقررات و توافقنامه‌های مربوطه) و یا مبتنی بر اصول و ضوابط متعارف (اصول کلی حاکم بر مدیریت صحیح منابع و مصارف مالی و رفتار مقامات دولتی) باشد. در حالیکه انجام حسابرسی بر اساس معیارهای رسمی، محور اصلی حسابرسی

رعایت است، اصول و ضوابط متعارف نیز می‌تواند آنجا که به بخش دولتی مربوط می‌شود و در آن یکسری انتظارات در رابطه با مدیریت منابع و مصارف مالی و رفتار مقامات وجود دارد، محلی از اعراب داشته باشد. لذا در حدود وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور، دامنه حسابرسی ممکن است در بر گیرنده رعایت اصول و ضوابط متعارف نیز باشد.

۶- حسابرسی رعایت می‌تواند منجر به اعمال مجازات‌های اداری در خصوص افراد مسئول دولتی شود. در صورت برخورد با جرایم عمومی باید اطلاعات مرتبط براساس قانون و رویه‌های دیوان محاسبات کشور جهت تعقیب به مقامات قضایی ارجاع گردد.

ویژگی‌های حسابرسی رعایت

۷- حسابرسی رعایت می‌تواند طیف وسیعی از موضوعات را در بر گرفته و باید به شکلی اجرا شود تا با استفاده از انواع معیارها، روش‌های جمع‌آوری شواهد و چارچوب‌های گزارشگری، اطمینانی معقول یا محدود ارائه نماید. حسابرسی‌های رعایت ممکن است به صورت گواهی‌دهی یا گزارشگری مستقیم، یا هر دوی آنها به صورت همزمان انجام گردد. گزارش حسابرسی می‌تواند تفصیلی یا اجمالی باشد و نتیجه‌گیری‌ها را می‌توان به شکل‌های مختلف بیان نمود؛ یعنی می‌تواند به صورت یک اظهار نظر مکتوب مشخص در خصوص رعایت یا به شکل پاسخی تفصیلی به سوالات خاص حسابرسی باشد.

۸- حسابرسی رعایت از طریق ارائه گزارشات معتبر در خصوص اینکه آیا وجوه به شکلی مناسب اداره و مدیریت شده و حقوق بیت‌المال با توجه به الزامات مذکور در ضوابط و موازین قانونی رعایت شده است، **شفافیت** را افزایش می‌دهد. حسابرسی رعایت از طریق گزارش انحرافات و تخطی از ضوابط و موازین قانونی، میزان **پاسخگویی** را افزایش می‌دهد، به گونه‌ای که امکان اتخاذ اقدام اصلاحی فراهم می‌شود و افراد مسئول، مسئولیت اقدامات خود را می‌پذیرند. حسابرسی رعایت، از طریق شناسایی نقاط ضعف و انحرافات از قوانین و مقررات و سایر ضوابط در مواردیکه قوانین و مقررات کافی وجود نداشته باشد، **حکمرانی مطلوب** را بهبود می‌بخشد. تقلب و فساد، بالذاته، عواملی هستند که بر شفافیت، پاسخگویی و نظارت خوب تأثیر منفی دارند، لذا حسابرسی رعایت با در نظر گرفتن خطر تقلب مرتبط با رعایت، حکمرانی مطلوب را در بخش دولتی ارتقاء می‌بخشد.

دیدگاه‌های مختلف در خصوص حسابرسی رعایت

۹- حسابرسی رعایت می‌تواند بخشی از یک حسابرسی ترکیبی باشد که ممکن است سایر جنبه‌ها را نیز شامل شود. هرچند احتمالات دیگری وجود دارد، اما حسابرسی رعایت به صورت کلی به یکی از سه صورت زیر انجام می‌شود:

- همراه با حسابرسی صورت‌های مالی
- انجام حسابرسی رعایت به صورت مستقل
- در ترکیب با حسابرسی عملکرد

حسابرسی رعایت همراه با حسابرسی صورت‌های مالی

۱۰- قوانین و مقررات هم در حسابرسی رعایت و هم در حسابرسی صورت‌های مالی مهم هستند. اینکه چه قوانین و مقرراتی در هر رشته کاربرد دارد به هدف حسابرسی بستگی دارد. حسابرسی رعایت ارزیابی مستقل از این موضوع است که آیا عملیات مورد بحث با ضوابط و موازین قانونی که تحت عنوان معیارها شناخته می‌شوند منطبق هستند یا خیر، این نوع حسابرسی بر اخذ شواهد کافی و مناسب در خصوص رعایت معیارها تمرکز می‌نماید. هدف از حسابرسی صورت‌های مالی حصول اطمینان از این موضوع است که آیا صورت‌های مالی دستگاه مورد نظر مطابق با چارچوب مورد قبول گزارشگری مالی تهیه شده‌اند یا خیر و نیز اخذ شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص قوانین و مقرراتی است که تأثیری مستقیم و عمده بر صورت‌های مالی دارند. براین اساس، در حالیکه، در حسابرسی صورت‌های مالی، تنها آن قوانین و مقرراتی که دارای تأثیر مستقیم و عمده بر صورت‌های مالی هستند، مدنظر قرار می‌گیرند، در حسابرسی رعایت هرگونه قانون و مقرراتی که مرتبط با موضوع مورد رسیدگی است، با حسابرسی رعایت نیز مرتبط است.

انجام حسابرسی رعایت به صورت مستقل

۱۱- حسابرسی‌های رعایت را می‌توان به صورت مستقل از حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد، برنامه‌ریزی، اجرا و گزارش نمود. حسابرسی‌های رعایت را می‌توان به صورت مستمر یا موردی، کاملاً تعریف شده و متمایز که هر کدام به یک موضوع حسابرسی خاص پردازد، به صورت جداگانه انجام داد.

حسابرسی رعایت در ترکیب با حسابرسی عملکرد

۱۲- هنگامیکه حسابرسی رعایت به عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد صورت می‌گیرد، رعایت ضوابط و موازین مربوط به عنوان یکی از جنبه‌های کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در نظر گرفته می‌شود. عدم رعایت ممکن است عامل، توضیح یا تبعات وضعیت فعالیت‌هایی باشد که موضوع حسابرسی عملکرد بوده‌اند. در هنگامیکه حسابرسی رعایت در ترکیب با حسابرسی عملکرد اجرا می‌گردد، حسابرس باید با اعمال قضاوت حرفه‌ای در خصوص اینکه کدامیک از حسابرسی‌ها باید کانون توجه باشد و همچنین باید حسابرس پیرامون استفاده از استانداردهای مربوط به حسابرسی‌های عملکرد یا رعایت یا استفاده از استانداردهای مربوط به هر دو نوع حسابرسی تصمیم‌گیری نماید.

ضوابط و موازین قانونی و معیارها

۱۳- ضوابط و موازین قانونی اساسی‌ترین رکن حسابرسی رعایت می‌باشد، زیرا ساختار و محتوای معیارهای حسابرسی را شکل داده و مبنایی برای نحوه انجام حسابرسی فراهم می‌آورد.

۱۴- ضوابط و موازین قانونی می‌تواند در بر گیرنده قوانین، مقررات، مصوبات بودجه‌ای، خط‌مشی‌ها، دستورالعمل‌های وضع شده، شرایط توافق شده یا اصول کلی حاکم بر مدیریت صحیح مالی بخش دولتی و رفتار مقامات دولتی باشند. اکثر ضوابط و موازین قانونی، مصوب مراجع قانونی در سطح کشور می‌باشند اگرچه ممکن است در سطح پایین‌تر نیز مراجعی مسئول وضع اینگونه ضوابط و موازین قانونی باشند.

۱۵- به دلیل تنوع ضوابط و موازین قانونی، ممکن است قوانین دارای مفاد متضادی نیز باشند و مشمول تفاسیر مختلفی گردند. علاوه بر این، ضوابط و موازین قانونی فرعی، ممکن است با الزامات یا محدودیت‌ها منطبق نباشند و در مواردی ممکن است که خلاءهای قانونی وجود داشته باشد. در نتیجه لازم است تا دانش کافی از ساختار و محتوای ضوابط و موازین قانونی در اختیار باشد. این موضوع بویژه زمانی که معیارهای حسابرسی شناسایی می‌شوند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا منابع معیارها ممکن است هم در زمان تعیین دامنه حسابرسی و هم در زمان گزارش یافته‌های حسابرسی نقش داشته باشند.

۱۶- معیارها، سنجه‌هایی هستند که برای ارزیابی یا سنجش منسجم و معقول موضوع مورد رسیدگی، استفاده می‌شوند. معیارها از ضوابط و موازین قانونی مرتبط استخراج می‌گردد. برای در اختیار داشتن معیارهای مناسب حسابرسی رعایت، این معیارها باید مرتبط، معتبر، قابل اتکا، کامل، عینی، قابل فهم، قابل قیاس، قابل قبول و در دسترس باشند.

بدون داشتن یک چارچوب مرجع از طریق معیارهای مناسب، هر گونه نتیجه‌گیری در معرض تفسیر فردی و سوء برداشت خواهد بود.

موضوع مورد رسیدگی

۱۷- موضوع مورد رسیدگی در دامنه حسابرسی تعریف می‌شود و ممکن است به شکل فعالیت‌ها، معاملات و اطلاعات مالی باشد. برای امور مربوط به گواهی‌دهی، مناسب‌تر است که اطلاعات موضوع مورد رسیدگی، که می‌تواند بیان رعایت چارچوب گزارشگری وضع‌شده و استاندارد مشخص باشد، تعیین گردد.

۱۸- موضوع مورد رسیدگی به وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور، ضوابط و موازین قانونی مربوط و دامنه حسابرسی بستگی دارد. لذا محتوا و دامنه موضوع مورد رسیدگی می‌تواند به شکل گسترده‌ای متغیر باشد. موضوع حسابرسی می‌تواند کلی یا خاص باشد. برخی انواع موضوعات کمی بوده و سنجش آنها غالباً آسان است (نظیر پرداخت‌هایی که یکسری شرایط خاص در مورد آنها رعایت نشده است) در حالیکه موضوعات دیگر کیفی بوده و ماهیتاً ذهنی و ادراکی هستند (برای مثال، رفتار یا پایبندی به الزامات رویه‌ای).

رابطه اشخاص در حسابرسی رعایت

۱۹- حسابرسی رعایت بر یک رابطه سه‌طرفه استوار است که در آن هدف **حسابرسی** اخذ شواهد حسابرسی کافی و مناسب به منظور اظهارنظر در خصوص انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارها با هدف افزایش میزان اطمینان **استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر**، علاوه بر **اشخاص مسئول**، می‌باشد.

۲۰- مسئولیت حسابرس در حسابرسی رعایت شناسایی عوامل حسابرسی، ارزیابی انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارهای وضع‌شده و صدور گزارش حسابرسی است.

۲۱- اشخاص مسئول شامل بالاترین مقام دستگاه اجرایی، ذیحساب یا مدیر مالی و سایر اشخاصی که بر اساس ضوابط مقرر دارای مسئولیت هستند، می‌باشد که مسئول مدیریت وجوه دولتی بوده و دارای اختیارات قانونی لازم است. اشخاص مسئول در حسابرسی رعایت در قبال موضوع مورد رسیدگی مسئولیت خواهند داشت.

۲۲- استفاده‌کنندگان و ذینفعان، اشخاص حقیقی یا حقوقی می‌باشند که حسابرس برای آنها گزارش حسابرسی را تهیه می‌نماید. در حسابرسی رعایت، استفاده‌کنندگان و ذینفعان عموماً شامل قانونگذار به عنوان نمایندگان مردم بوده که استفاده‌کنندگان نهایی گزارشات حسابرسی رعایت می‌باشند.

۲۳- ارتباط میان این سه طرف باید در هر حسابرسی لحاظ گردد. تعریف این سه گروه نیز ممکن است بر اساس دستگاه‌های اجرایی مختلف، متفاوت باشد.

اطمینان در حسابرسی رعایت

۲۴- حسابرس با علم بر اینکه به دلیل محدودیت‌های ذاتی در حسابرسی نمی‌توان اطمینانی قطعی در خصوص وضعیت موضوع مورد نظر ارائه داد، روش‌هایی را برای کاهش یا مدیریت خطر ارائه نتیجه‌گیری‌های نادرست، اجرا می‌نماید؛ این موضوع باید به شکلی شفاف اعلام گردد. در اکثر موارد، حسابرسی رعایت کلیه عناصر موضوع را دربر نمی‌گیرد بلکه به میزانی از نمونه‌گیری متکی خواهد بود.

۲۵- حسابرسی رعایت از طریق ایجاد اطمینان، میزان اعتماد استفاده‌کنندگان و ذینفعان به اطلاعات ارائه شده را ارتقاء می‌بخشد. در حسابرسی رعایت **دو سطح اطمینان** وجود دارد: اطمینان معقول، که منظور از آن این است که از نظر حسابرس، موضوع مورد رسیدگی از کلیه جنبه‌های با اهمیت، با معیارهای تعریف شده منطبق یا غیرمنطبق است و همچنین اطمینان محدود، که منظور از آن این است که حسابرس به هیچ موردی برخورد نکرده است که بیانگر عدم انطباق موضوع مورد نظر با معیارهای مربوطه باشد.

اصول حسابرسی رعایت

۲۶- حسابرسی رعایت روش قاعده‌مند اخذ و ارزیابی شواهد به شکلی عینی است تا مشخص شود موضوع مورد نظر با ضوابط و موازین قانونی که تحت عنوان معیارها شناخته می‌شوند، انطباق دارد یا خیر؟ اصول زیر برای انجام حسابرسی رعایت ضروری می‌باشند.

اصول عمومی

قضاوت و تردید حرفه‌ای

۲۷- حسابرسان باید در طول فرآیند کار، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و انجام داده و قضاوت حرفه‌ای را بکار گیرند.

۲۸- اصطلاحات «تردید حرفه‌ای» و «قضاوت حرفه‌ای» زمانی مفهوم پیدا می‌نمایند که حسابرس پیرامون اقدامات مورد نیاز برای حسابرسی تصمیم‌گیری می‌نماید. این اصطلاحات شیوه رفتاری حسابرس را بیان می‌کند که اقتضاء می‌کند حسابرس ذهنی پرسشگر داشته باشد.

۲۹- حسابرس باید در کلیه مراحل فرآیند حسابرسی قضاوت حرفه‌ای داشته باشد. این مفهوم اشاره به بکارگیری آموزش، دانش و تجربه آنگونه که در متن استانداردهای حسابرسی ذکر شده، دارد تا بتوان تصمیماتی آگاهانه پیرامون اقدامات لازم متناسب با شرایط حسابرسی اتخاذ نمود.

۳۰- مفهوم تردید حرفه‌ای پایه و اساس کلیه حسابرسی‌ها می‌باشد. حسابرس موظف است حسابرسی را با رویکرد تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا نماید، و بر این مسئله واقف باشد که برخی شرایط خاص ممکن است موجب انحراف موضوع مورد رسیدگی از معیارهای مربوطه شود. داشتن رویکرد تردید حرفه‌ای به معنی آن است که حسابرس با یک ذهن پرسشگر، نسبت به کفایت و تناسب شواهد اخذ شده در طول حسابرسی، ارزیابی نقادانه داشته باشد.

۳۱- قضاوت و تردید حرفه‌ای در طول فرآیند حسابرسی رعایت جهت ارزیابی اجزاء حسابرسی، موضوع مورد رسیدگی، معیارهای مناسب، دامنه حسابرسی، خطر، سطح اهمیت و روش‌های حسابرسی مورد استفاده در واکنش به خطرهای تعریف شده، استفاده می‌شوند. این دو اصطلاح همچنین در ارزیابی شواهد و موارد عدم رعایت، محتوا و میزان مکاتبات در طول حسابرسی و شکل و چارچوب گزارش کاربرد دارند. الزامات خاص برای حفظ قضاوت و تردید حرفه‌ای در حسابرسی رعایت، شامل توانایی تجزیه و تحلیل ساختار و محتوای موازین قانونی که به عنوان مبنایی برای شناسایی معیارهای مناسب یا خلاءهای قانونی، در مواردی که فقدان قوانین و مقررات وجود دارد، و همچنین بکارگیری مفاهیم حرفه‌ای حسابرسی در مواجهه با موضوعات مورد رسیدگی شناخته شده یا ناشناخته می‌باشد. حسابرس باید قادر به ارزیابی انواع مختلف شواهد حسابرسی از طریق منشأ و ارتباط آنها به دامنه حسابرسی و موضوع مورد حسابرسی، و نیز ارزیابی کفایت و صحت کلیه شواهد اخذ شده در طول حسابرسی باشد.

کنترل کیفیت

۳۲- حسابسان باید مسئولیت کیفیت کل فرآیند حسابرسی را بر عهده بگیرند.

حسابرس، مسئول عملکرد حسابرسی بوده و باید در طول فرآیند حسابرسی، روش‌های کنترل کیفیت را بکار ببرد. هدف این روش‌ها باید این باشد که حسابرسی مطابق استانداردهای مربوط انجام شده و گزارش حسابرسی، نتیجه‌گیری و اظهارنظرهای حسابرسی تحت شرایط مورد نظر مناسب می‌باشد.

مدیریت تیم حسابرسی و مهارت‌ها

۳۳- حسابسان باید از مهارت‌های ضروری برخوردار باشند.

افراد گروه حسابرسی لازم است در مجموع دانش، مهارت و تجربه لازم برای اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی را داشته باشند. این امر شامل برخورداری از تجربه عملی از نوع حسابرسی بکار گرفته شده، آشنایی با استانداردها و ضوابط و موازین قانونی، شناخت عملیات دستگاه مورد رسیدگی و توانایی و تجربه در اعمال قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. چیزی که در کلیه حسابرسی‌ها مشترک است نیاز به استخدام کارکنان دارای صلاحیت‌های مناسب، توسعه منابع انسانی و آموزش کارکنان، تهیه دستورالعمل‌ها و سایر رهنمودهای مکتوب در خصوص اجرای حسابرسی، و تخصیص منابع کافی حسابرسی می‌باشد. حسابسان باید از طریق توسعه حرفه‌ای مستمر صلاحیت حرفه‌ای خود را حفظ نمایند.

امکان دارد حسابرسی مستلزم به کارگیری تکنیک‌های تخصصی، روش‌ها و مهارت‌ها از بخش‌هایی باشد که در دیوان محاسبات کشور نیست. در اینگونه موارد می‌توان از کارشناسان خارج از سازمان استفاده کرد. حسابسان باید بررسی نمایند که آیا کارشناسان دارای صلاحیت، توانمندی و استقلال مورد نیاز هستند یا خیر؟ و مشخص نمایند که آیا کار آنها برای حسابرسی کافی می‌باشد یا خیر؟

خطر حسابرسی

۳۴- حسابسان باید در طول فرآیند حسابرسی خطر حسابرسی را مد نظر قرار دهند.

حسابرسی‌ها باید به شکلی انجام شود تا خطر حسابرسی را به حد قابل قبولی مدیریت کرده و یا کاهش دهند. خطر حسابرسی خطری است که گزارش حسابرسی یا بالاخص نتیجه‌گیری یا اظهارنظر حسابرس در شرایط حسابرسی نامناسب باشد. خطر حسابرسی چه در مواردی که حسابرسی با هدف گواهی‌دهی صورت می‌گیرد و چه در سایر موارد باید مدنظر قرار گیرد. حسابرس باید در رابطه با موضوع و چارچوب گزارشگری، سه بعد مختلف از خطر حسابرسی را مد نظر قرار دهد: خطر ذاتی، خطر کنترلی و خطر عدم کشف. اهمیت نسبی ابعاد خطر حسابرسی به ماهیت موضوع مورد رسیدگی، اینکه آیا حسابرسی قرار است تا یک اطمینان معقول یا محدود را فراهم نماید و اینکه آیا حسابرسی با هدف گواهی‌دهی انجام می‌شود یا سایر خدمات، بستگی دارد.

سطح اهمیت

۳۵- حساب‌رسان باید در طول فرآیند حسابرسی سطح اهمیت را مد نظر قرار دهند.

تعیین سطح اهمیت موضوعی است که به قضاوت حرفه‌ای مرتبط می‌شود و به تفسیر حسابرس از نیازهای استفاده‌کنندگان و ذینفعان بستگی دارد. موضوع زمانی می‌تواند مهم تلقی شود که آگاهی از آن احتمالاً تصمیمات استفاده‌کنندگان مورد نظر را متاثر می‌سازد. قضاوت پیرامون اهمیت ممکن است به یک قلم یا به گروهی از اقلام، مربوط باشد. سطح اهمیت غالباً با ارزش ریالی محاسبه می‌شود، اما امکان دارد از سایر ارزشهای کمی و کیفی نیز استفاده نمود. مشخصات ذاتی یک قلم یا گروهی از اقلام ممکن است باعث شود تا یک موضوع به خودی خود دارای اهمیت باشد. همچنین یک موضوع می‌تواند به دلیل شرایط و موقعیتی که در آن واقع شده است، دارای اهمیت باشد. همانگونه که اشاره شد، سطح اهمیت در حسابرسی رعایت دارای جنبه‌های کمی و کیفی می‌باشد، هرچند جنبه‌های کیفی عموماً از اهمیت بیشتری در بخش دولتی برخوردارند. سطح اهمیت باید برای اهدافی نظیر برنامه‌ریزی، ارزیابی شواهد جمع‌آوری شده و گزارشگری مدنظر قرار گیرد. یک بخش ضروری از تعیین سطح اهمیت در نظر گرفتن این موضوع است که آیا موارد گزارش شده رعایت یا عدم رعایت بر تصمیمات استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر اثرگذار می‌باشند یا خیر؟ عواملی که باید در این ارزیابی مد نظر قرار گیرند عبارتند از الزامات منظور در اهداف و وظایف، منافع یا انتظارات عمومی، حوزه‌های خاص مورد نظر قانونگذار و نظرات تامین‌کنندگان و تجویزکنندگان منابع مالی. مواردی که دارای ارزش کمتری نسبت سطح کلی اهمیت می‌باشند و یا احتمال وقوع آنها کمتر است، نظیر تقلب، نیز ممکن

است مهم باشند. تعیین سطح اهمیت نیازمند قضاوت حرفه‌ای جامع از سوی حسابرس با توجه به سیاست‌ها و رویه‌های دیوان محاسبات کشور بوده و دامنه حسابرسی بستگی دارد.

مستندسازی

۳۶- حساب‌رسان باید مستندات کافی حسابرسی را تهیه نمایند.

مستندات باید به موقع جمع‌آوری و تهیه شده و درک روشنی از معیارهای مورد استفاده، دامنه حسابرسی، قضاوت‌های انجام شده، شواهد اخذ شده و نتیجه‌گیری‌های حاصله ایجاد نماید. مستندات باید دارای جزئیات کافی باشند تا حسابرس با تجربه بتواند بدون اطلاع قبلی از حسابرسی از موضوع مورد رسیدگی، معیارها، دامنه حسابرسی، ارزیابی خطر، راهبرد حسابرسی، برنامه و ماهیت حسابرسی، زمان‌بندی، دامنه و نتایج روش‌های اجرا شده، شواهد اخذ شده جهت پشتیبانی از نتیجه‌گیری یا اظهار نظر حسابرس، استدلال‌های موجود برای کلیه موضوعاتی که نیازمند قضاوت حرفه‌ای بوده است و نتیجه‌گیری‌های مربوطه شناخت کسب نماید. حسابرس باید قبل از انتشار گزارش، مستندات حسابرسی مربوطه را تهیه نموده و مستندات لازم است برای مدت مناسب نگهداری شوند.

برقراری ارتباط

۳۷- حساب‌رسان باید در طول فرآیند حسابرسی ارتباط موثر خود را حفظ نمایند.

برقراری ارتباط در کلیه مراحل حسابرسی، قبل از شروع حسابرسی، در طول برنامه‌ریزی اولیه، در طول فرآیند حسابرسی و در مرحله گزارشگری صورت می‌پذیرد. موانع عمده که در طول حسابرسی با آن برخورد می‌شود و نیز موارد عدم رعایت عمده، باید به مدیریت مربوطه یا کسانی که مسئولیت دارند اطلاع داده شود. حسابرس همچنین باید طرف مسئول را از معیارهای حسابرسی مطلع نماید.

اصول مربوط به فرآیند حسابرسی

برنامه‌ریزی و طراحی حسابرسی رعایت

دامنه حسابرسی

۳۸- حساب‌رسان باید دامنه حسابرسی را تعیین نمایند.

در مواردی که قوانین، مقررات، رویه‌ها و برنامه‌های دیوان محاسبات کشور یا قوانین حاکم، دامنه حسابرسی را مشخص نکرده باشد، حسابرس موظف است در این خصوص تصمیم‌گیری نماید. دامنه حسابرسی بیان واضح کانون توجه، حدود و میزان حسابرسی از نظر انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارها می‌باشد. تعیین دامنه حسابرسی تحت تأثیر سطح اهمیت و خطر قرار دارد و مشخص می‌نماید که کدام ضوابط و موازین قانونی و بخش‌های آن باید تحت پوشش قرار گیرد. کل فرآیند حسابرسی لازم است به شکلی طراحی شود تا تمامی دامنه حسابرسی را در بر گیرد.

موضوع و معیارها

۳۹- حساب‌رسان باید موضوع مورد رسیدگی و معیارهای مناسب را تعریف نمایند.

تعیین موضوع مورد رسیدگی و معیارها یکی از اولین گام‌ها در حسابرسی رعایت می‌باشد. موضوع مورد رسیدگی و معیارها ممکن است توسط قوانین و مقررات یا شرح وظایف و مسئولیت‌های دیوان محاسبات کشور مشخص شده باشد، یا ممکن است حسابرس آن را تعیین نماید.

۴۰- موضوع مورد رسیدگی ممکن است به اشکال گوناگون بوده و مشخصات متنوعی داشته باشد. به هنگام تعیین موضوع مورد رسیدگی، حسابرس باید قضاوت و تردید حرفه‌ای را به کار گرفته تا دستگاه مورد رسیدگی را تجزیه و تحلیل و سطح اهمیت و خطر را تعیین نماید.

۴۱- موضوع مورد رسیدگی باید معین و مشخص باشد و لازم است امکان ارزیابی آن با توجه به معیارهای مناسب وجود داشته باشد. ماهیت موضوع مورد رسیدگی باید به گونه‌ای باشد که امکان گردآوری شواهد کافی و مناسب را به منظور پشتیبانی از گزارش، نتیجه‌گیری و اظهارنظر فراهم آورد.

۴۲- حسابرس باید برای ارائه مبنایی جهت ارزیابی شواهد حسابرسی و رسیدن به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی معیارهای مناسبی را تعیین نماید. این معیارها باید به تناسب در دسترس استفاده‌کنندگان، ذینفعان و دیگران باشد و به اطلاع طرف مسئول نیز برسد.

شناخت دستگاه اجرایی

۴۳- حسابرسان باید با توجه به ضوابط و موازین قانونی مربوط از دستگاه اجرایی شناخت لازم را کسب نمایند.

حسابرسی رعایت ممکن است کلیه سطوح اجرایی را شامل شود. سطح شمول می‌تواند سطوح مختلف مدیریتی، انواع دستگاههای اجرایی و ترکیبی از دستگاههای اجرایی باشد. بر این اساس، حسابرس باید با اهداف، وظایف، ساختار و عملیات دستگاه اجرایی و همچنین روش‌های مربوط به رعایت قوانین و مقررات آشنا باشد. حسابرس از این دانش به منظور تعیین سطح اهمیت و ارزیابی خطر استفاده خواهد نمود.

شناخت کنترل‌های داخلی و محیط کنترلی

۴۴- حسابرسان باید نسبت به محیط کنترلی و کنترل‌های داخلی مربوط به دستگاه اجرایی شناخت کسب نمایند و

این موضوع که کنترل‌ها می‌توانند موجب اطمینان از رعایت قوانین و مقررات شوند را بررسی نمایند.

شناخت دستگاه اجرایی و یا موضوع مورد رسیدگی با توجه به دامنه حسابرسی به شناخت حسابرس از محیط کنترلی بستگی دارد. محیط کنترلی فرهنگ درستکاری و صداقت و رفتار اخلاق‌مدارانه بوده که بستر سامانه کنترل‌های داخلی را به منظور اطمینان از انطباق با ضوابط و موازین قانونی فراهم می‌آورد. در حسابرسی رعایت، محیط کنترلی که بر دستیابی به انطباق تمرکز می‌نماید، از اهمیت خاصی برخوردار است.

۴۵- به منظور شناخت دستگاه اجرایی یا موضوع مورد رسیدگی، حسابرس باید از سامانه کنترل‌های داخلی شناخت کسب

نماید. نوع خاص کنترل‌هایی که حسابرس بر روی آنها تمرکز می‌نماید به موضوع مورد رسیدگی و ماهیت و دامنه حسابرسی بستگی دارد. با توجه به اینکه موضوع مورد رسیدگی ممکن است کمی یا کیفی باشد، حسابرس با توجه به دامنه حسابرسی، بر روی کنترل‌های داخلی کمی یا کیفی یا ترکیبی از آنها تمرکز خواهد نمود. در ارزیابی کنترل‌های داخلی، خطر عدم توانایی کنترل در جلوگیری یا شناسایی موارد مهم عدم انطباق مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. حسابرس

باید بررسی کند که آیا کنترل‌های داخلی با محیط کنترلی هماهنگ بوده تا از انطباق با ضوابط و موازین قانونی از تمام جنبه‌های مهم اطمینان حاصل نماید.

ارزیابی خطر

۴۶- حساب‌رسان باید به منظور شناسایی خطرهای عدم انطباق، ارزیابی خطر را اجرا نمایند.

با توجه به معیارهای حسابرسی، دامنه حسابرسی و ویژگی‌های دستگاه مورد رسیدگی، حساب‌رس باید به منظور تعیین ماهیت، زمان‌بندی و حدود روش‌های حسابرسی که باید انجام شوند، اقدام به ارزیابی خطر کند. در این خصوص، حساب‌رس باید خطرهایی را که موجب عدم انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارها می‌شود مد نظر قرار دهد. عدم انطباق ممکن است نتیجه تقلب، اشتباه، ماهیت ذاتی موضوع مورد رسیدگی و یا شرایط حسابرسی باشد. شناسایی خطرهای عدم انطباق و تأثیر بالقوه آنها بر روش‌های حسابرسی لازم است در طول فرآیند حسابرسی مدنظر قرار گیرد. حساب‌رس موظف است به عنوان بخشی از ارزیابی خطر، هر گونه موارد شناخته شده از عدم انطباق را به منظور تعیین اهمیت آنها مورد ارزیابی قرار دهد.

خطر تقلب، اختلاس، ارتشاء و مفاسد اقتصادی

۴۷- حساب‌رسان باید خطر تقلب، اختلاس، ارتشاء و مفاسد اقتصادی را بررسی نمایند.

چنانچه حساب‌رس به مواردی از عدم انطباق برخورد نماید که ممکن است نشانه‌هایی از تقلب، اختلاس، ارتشاء و مفاسد اقتصادی را داشته باشد، باید دقت و احتیاط حرفه‌ای لازم را به کار گیرد. حساب‌رسان باید عوامل خطر تقلب، اختلاس، ارتشاء و مفاسد اقتصادی را در ارزیابی‌های خطر بگنجانند و به هنگام انجام کار، نسبت به نشانه‌های آن هشیار باشند و در صورت مواجهه با آن مکلف است برابر قوانین و مقررات اقدام نماید.

طرح حسابرسی و برنامه حسابرسی

۴۸- حساب‌رسان باید طرح و برنامه حسابرسی را تدوین نمایند.

برنامه‌ریزی حسابرسی باید با تبادل نظر میان اعضای گروه حسابرسی با هدف تدوین طرح جامع حسابرسی و برنامه حسابرسی صورت گیرد. هدف از طرح حسابرسی واکنش موثر به خطر عدم انطباق است. طرح حسابرسی باید در بر گیرنده ملاحظات واکنش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده به خطرات خاص از طریق تدوین برنامه حسابرسی باشد. هم طرح حسابرسی و هم برنامه حسابرسی باید به صورت مکتوب مستندسازی شوند. برنامه‌ریزی یک مرحله مجزای حسابرسی نیست، بلکه یک فرآیند مستمر و مکرر است.

شواهد حسابرسی

۴۹- حساب‌رسان باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب جهت پوشش دامنه حسابرسی جمع‌آوری نمایند.

حسابرس باید شواهد کافی و مناسب به منظور فراهم آوردن مبنایی برای نتیجه‌گیری یا اظهارنظر جمع‌آوری نماید. کفایت، معیار اندازه‌گیری کمیت شواهد می‌باشد در حالیکه مناسب بودن به کیفیت شواهد (مربوط بودن، اعتبار و قابلیت اعتماد) آن مربوط می‌شود. کمیت شواهد مورد نیاز به خطر حسابرسی (هر چه خطر بزرگ‌تر باشد، شواهد بیشتری مورد نیاز است) و به کیفیت این شواهد (هر چه کیفیت بالاتر باشد، شواهد کمتری مورد نیاز است) بستگی دارد. بر همین اساس، کفایت و مناسب بودن شواهد با یکدیگر ارتباط دارند. البته، صرف کسب شواهد بیشتر کیفیت پایین آن را جبران نمی‌کند. قابلیت اعتماد شواهد تحت تأثیر منبع و ماهیت آن قرار دارد و به شرایط خاصی وابسته است که شواهد مزبور تحت آن جمع‌آوری شده‌اند. حسابرس موظف است مربوط بودن و قابلیت اعتماد اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی را مد نظر قرار داده و کلیه شواهد و اطلاعات حسابرسی دریافتی را محرمانه نگه دارد.

۵۰- روش‌های حسابرسی باید در شرایط حسابرسی مناسب بوده و با هدف کسب شواهد کافی و مناسب حسابرسی، تناسب داشته باشد. ماهیت و منابع شواهد مورد نیاز حسابرسی با توجه به معیارها، موضوع مورد حسابرسی و دامنه حسابرسی مشخص می‌گردد. با توجه به اینکه موضوع مورد حسابرسی ممکن است کمی یا کیفی باشد، حسابرس موظف است، بر اساس دامنه حسابرسی، بر روی شواهد حسابرسی کمی یا کیفی یا ترکیبی از آنها تمرکز نماید. لذا حسابرسی رعایت

دربرگیرنده انواع مختلف روش‌ها برای جمع‌آوری شواهد با ماهیت کمی و کیفی می‌باشد. حسابرسی رعایت غالباً نیاز به ترکیب یا مقایسه شواهد از منابع مختلف دارد تا الزامات کفایت و مناسب بودن رعایت گردد.

ارزیابی شواهد حسابرسی و نتیجه‌گیری

۵۱- حساب‌رسان نسبت به ارزیابی کفایت و تناسب شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده اقدام نموده و نتایج مربوط را

مشخص نمایند.

حسابرس برای نتیجه‌گیری یا اظهارنظر، شواهد حسابرسی را بازنگری خواهد نمود. حسابرس باید بررسی نماید که آیا شواهد جمع‌آوری شده برای کاهش خطر حسابرسی به سطح پایین قابل قبول، کافی و مناسب هستند یا خیر؟ فرآیند ارزیابی شامل توجه به شواهدی می‌شود که هم پشتیبان و هم ناقض گزارش حسابرسی، نتیجه‌گیری یا اظهار نظر در خصوص انطباق یا عدم انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارها، می‌باشد. این فرآیند، همچنین شامل ملاحظات مربوط به سطح اهمیت نیز می‌باشد. پس از ارزیابی اینکه آیا شواهد با توجه به سطح اطمینان حسابرسی، کافی و مناسب می‌باشند، حسابرس باید به این موضوع توجه نماید که با در نظر گرفتن این شواهد، چگونه می‌توان بهترین نتیجه‌گیری را داشت.

۵۲- چنانچه شواهد حسابرسی اخذ شده از یک منبع با شواهد کسب شده از منبع دیگر ناسازگار باشد، یا اگر در خصوص قابلیت اعتماد اطلاعات استفاده شده به عنوان شواهد، تردیدی وجود داشته باشد، حسابرس باید مشخص نماید که کدام روش‌های حسابرسی به منظور رفع مسأله مزبور باید اصلاح یا افزوده شود و تبعات این موضوع بر سایر جنبه‌های حسابرسی باید رسیدگی شود.

۵۳- حسابرس مستندات حسابرسی را بررسی خواهد نمود تا مشخص کند آیا موضوع مورد رسیدگی به شکلی مناسب و کافی رسیدگی شده است یا خیر؟ حسابرس همچنین باید مشخص کند که آیا ارزیابی خطر و تعیین اولیه سطح اهمیت با در نظر گرفتن شواهد جمع‌آوری شده مناسب هستند یا خیر؟ و اینکه آیا آنها نیاز به اصلاح و بازنگری دارند یا خیر؟

گزارشگری

۵۴- حسابرسیان باید گزارش حسابرسی را بر اساس اصول کامل بودن، عینی بودن، به موقع بودن و دقیق بودن

تهیه نمایند.

اصل کامل بودن بیانگر این است که حسابرس کلیه شواهد حسابرسی را قبل از انتشار گزارش در نظر گرفته باشد. اصل عینی بودن حسابرسی را ملزم می‌نماید که به منظور اطمینان از صحت تمامی گزارشات و ارائه یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها به شکلی مرتبط و متوازن قضاوت و تردید حرفه‌ای را اعمال نماید. اصل به موقع بودن، دلالت بر این دارد که گزارش در زمان مقرر آماده باشد. اصل دقیق بودن، دلالت بر کنترل اطلاعات با دستگاه مورد رسیدگی و حسب مورد، منظور نمودن پاسخ‌های مقامات مسئول دارد. گزارش حسابرسی رعایت، هم از نظر شکل و هم محتوا، باید با کلیه این اصول مطابقت داشته باشد.

۵۵- گزارش حسابرسی معمولاً حاوی نتیجه‌گیری بر اساس کار حسابرسی انجام شده می‌باشد. گزارش همچنین حسب مورد، توصیه‌های سازنده و عملی را برای بهبود ارائه می‌نماید.

۵۶- گزارش‌دهی ممکن است از جنبه اظهارنظرها و اشکال نتیجه‌گیری، به صورت اجمال یا تفصیلی ارائه گردد. اما در هر صورت، گزارش باید کامل، صحیح، عینی و متقاعدکننده باشد و تا جایی که موضوع مورد رسیدگی اجازه می‌دهد باید شفاف و جامع باشد. هر گونه محدودیت در دامنه حسابرسی باید تشریح گردد. مربوط بودن معیارهای حسابرسی و سطح اطمینان باید در گزارش حسابرسی تشریح گردد.

۵۷- نتیجه‌گیری ممکن است به صورت یک جمله کتبی واضح در خصوص انطباق، علاوه بر اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی باشد. همچنین ممکن است به صورت یک پاسخ جامع‌تر به یکسری سوالات حسابرسی خاص باشد. هر چند اظهارنظر وجه مشترک در کلیه امور گواهی‌دهی می‌باشد، پاسخگویی به سوالات خاص حسابرسی غالباً در گزارش‌های مستقیم مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مواردی که اظهارنظر ارایه می‌شود، حسابرس باید بیان نماید که آیا اظهارنظر تعدیل نشده بوده و یا اینکه بر اساس ارزیابی سطح اهمیت تعدیل شده است.

۵۸- گزارش‌های حسابرسی رعایت باید شامل عناصر و اجزای زیر باشد (هرچند الزاماً ترتیب آن به شرح زیر نمی‌باشد):

۱- عنوان

۲- مخاطب

۳- دامنه حسابرسی، به همراه بیان مدت زمان پوشش داده شده

- ۴- معرفی یا تشریح موضوع مورد رسیدگی
- ۵- معیارهای تعیین شده
- ۶- تعریف استانداردهای حسابرسی مورد استفاده در اجرای کار
- ۷- خلاصه‌ای از کار انجام شده
- ۸- یافته‌ها
- ۹- نتیجه‌گیری/اظهار نظر
- ۱۰- پاسخ‌های دستگاه مورد رسیدگی (در صورت مقتضی)
- ۱۱- توصیه‌ها (در صورت مقتضی)
- ۱۲- تاریخ گزارش
- ۱۳- امضا

پیگیری

۵۹- حساب‌رسان باید در صورت اقتضاء موارد عدم رعایت را پیگیری نمایند.

فرآیند پیگیری، اعمال اثربخش اقدامات اصلاحی را تسهیل نموده و بازخورد مفیدی به استفاده‌کنندگان و ذینفعان گزارش حسابرسی و حسابرس (برای برنامه‌ریزی آتی حسابرسی) ارائه می‌نماید. نیاز به پیگیری مواردی از عدم رعایت که قبلاً گزارش شده است بستگی به ماهیت موضوع مورد رسیدگی، عدم انطباق شناسایی شده و شرایط خاص حسابرسی دارد. در برخی موارد، پیگیری ممکن است منجر به تصمیمات قضایی شود. در حسابرسی‌های انجام شده که به صورت مستمر انجام می‌شود، روش‌های پیگیری ممکن است بخشی از ارزیابی خطر سال آتی را شکل دهند.