



استاندارد ۳۴۰۰۰
اصول بنیادی
حسابرسی رعایت

فهرست استاندارد ۳۴۰۰

۱۴۹	.....	مقدمه
۱۴۹	.....	هدف اصول بنیادی حسابرسی رعایت
۱۴۹	.....	چارچوب حسابرسی رعایت
۱۵۰	.....	ویژگی‌های حسابرسی رعایت
۱۵۱	.....	دیدگاه‌های مختلف در خصوص حسابرسی رعایت
۱۵۲	.....	ضوابط و موازین قانونی و معیارها
۱۵۳	.....	موضوع مورد رسیدگی
۱۵۳	.....	رابطه اشخاص در حسابرسی رعایت
۱۵۴	.....	اطمینان در حسابرسی رعایت
۱۵۵	.....	اصول حسابرسی رعایت
۱۵۵	.....	اصول عمومی
۱۵۹	.....	اصول مربوط به فرآیند حسابرسی
۱۶۲	.....	شواهد حسابرسی
۱۶۳	.....	ارزیابی شواهد حسابرسی و نتیجه‌گیری
۱۶۳	.....	گزارشگری
۱۶۵	.....	بیگیری

مقدمه

۱- برای اینکه حسابرسی بخش دولتی از اعتبار، کیفیت و حرفه‌ای‌گری برخوردار باشد، استانداردها و دستورالعمل‌های حرفه‌ای امری ضروری است. هدف از استانداردهای حسابرسی، رشد و ترویج حسابرسی مستقل و اثربخش است. استاندارد شماره ۳۴۰۰، اصول بنیادی حسابرسی رعایت را بیان می‌نماید. 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 اعم از کمی و کیفی با دامنه‌های متفاوت است که می‌تواند در انواع رویکردهای حسابرسی و همین‌طور چارچوب‌های گزارشگری مورد توجه قرار گیرد.

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 عبارت است از 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. ضوابط و موازین مذکور به عنوان معیار در حسابرسی رعایت مورد استفاده قرار می‌گیرند.

۵- هدف از حسابرسی رعایت در بخش دولتی، مهیا نمودن امکان و زمینه مناسب برای ارزیابی و اظهارنظر پیرامون این موضوع است که آیا فعالیت‌های دستگاه اجرایی مطابق با ضوابط و موازین قانونی

مربوط بوده 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 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) 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. بر این اساس، 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 جرائم 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 در مورد طیف وسیعی از موضوعات بکار گرفته شود و باید به شکلی اجرا شود که 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 سؤالات خاص حسابرسی باشد.

۸- حسابرسی رعایت از طریق ارائه گزارش‌های معتبر در خصوص اداره وجوه به شکلی مناسب و مدیریت شده و همچنین رعایت حقوق بیت‌المال با توجه به الزامات مذکور در ضوابط و موازین قانونی، 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، با توجه به مسئولیت، پاسخگو خواهند بود. 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 خوب (نیکو) 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 خوب (نیکو) 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:

(الف) همراه با حسابرسی مالی

(ب) انجام حسابرسی رعایت به صورت مستقل

(پ) در ترکیب با حسابرسی عملکرد

حسابرسی رعایت همراه با حسابرسی صورت‌های مالی

۱۰- قوانین و مقررات در حسابرسی رعایت و مالی از اهمیت به سزایی برخوردار است. اینکه چه قوانین و مقرراتی در هر رشته کاربرد دارد به هدف حسابرسی بستگی دارد. حسابرسی رعایت، ارزیابی مستقل از انطباق موضوع مورد رسیدگی با ضوابط و موازین قانونی (معیارها) است. این نوع حسابرسی بر اخذ شواهد کافی و مناسب در خصوص رعایت معیارها تمرکز می‌نماید. هدف از حسابرسی 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. بر این اساس، در حالیکه، در حسابرسی مالی، تنها آن دسته از 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، مربوط محسوب می‌شود.

انجام حسابرسی رعایت به صورت مستقل

۱۱- حسابرسی‌های رعایت را می‌توان به صورت مستقل از حسابرسی مالی و عملکرد، برنامه‌ریزی، اجرا و گزارش نمود. حسابرسی‌های رعایت ممکن است به شکل منظم و دائمی صورت گیرد یا به صورت خاص و ویژه که عملیات حسابرسی در آن کاملاً مشخص و تعریف شده است و هر کدام به یک موضوع خاص حسابرسی مربوط است.

حسابرسی رعایت در ترکیب با حسابرسی عملکرد

۱۲- هنگامیکه حسابرسی رعایت به عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد اجرا می‌گردد، رعایت ضوابط و موازین از منظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مورد توجه قرار می‌گیرد. عدم رعایت می‌تواند به عواملی که موجد موضوع شده‌اند، توصیف آن، تبعات موضع یا وضعیت فعالیت‌هایی اشاره داشته باشد که موضوع حسابرسی عملکرد بوده‌اند. در مواردی که حسابرسی رعایت در ترکیب با حسابرسی عملکرد اجرا می‌گردد، حسابرس باید با اعمال قضاوت حرفه‌ای پیرامون این موضوع که حسابرسی رعایت محور حسابرسی باشد یا حسابرسی عملکرد و همچنین نوع استاندارد که باید استفاده شود (استانداردهای مربوط به حسابرسی‌های رعایت، استانداردهای مربوط به حسابرسی‌های عملکرد یا استانداردهای مربوط به هر دو نوع حسابرسی)، تصمیم‌گیری نماید.

ضوابط و موازین قانونی و معیارها

۱۳- ضوابط و موازین قانونی، اساسی‌ترین رکن حسابرسی رعایت است زیرا ساختار و محتوای معیارهای حسابرسی را شکل داده و مبنایی برای شیوه 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 شیوه عمل مقامات دولتی باشد. 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 متناقضی 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 بالاخص هنگامی که معیارهای حسابرسی شناسایی و تعیین می‌شوند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا منابع معیارها می‌تواند در تعیین دامنه حسابرسی و تدوین یافته‌های حسابرسی نقش داشته باشد.

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 وضع شده 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. بر این اساس، محتوا و دامنه موضوعات مورد رسیدگی می‌تواند به شکل گسترده‌ای با یکدیگر متفاوت باشند. موضوع حسابرسی می‌تواند کلی یا خاص باشد. برخی 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، است.

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

۲۱- اشخاص مسئول شامل بالاترین مقام دستگاه اجرایی، ذیحساب یا مدیر مالی و سایر اشخاصی است که بر اساس ضوابط مقرر دارای مسئولیت هستند، مدیریت وجوه و اموال دولتی بر عهده ایشان بوده و دارای اختیارات قانونی لازم هستند. 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 می‌باشد و استفاده‌کنندگان نهایی گزارشات حسابرسی رعایت محسوب می‌شوند.

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 به 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 در بر 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 انطباق دارد یا خیر 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 است.

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 و بیانگر آن است که حسابرس باید ذهنی پرسشگر داشته باشد.

۲۹- حسابرس باید در کلیه مراحل فرآیند حسابرسی قضاوت حرفه‌ای داشته باشد. این مفهوم اشاره به بکارگیری آموزش، دانش و تجربه‌آنگونه 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 است. حسابرس موظف است حسابرسی را با رویکرد تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا نماید و به 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: الف) توانایی تجزیه و تحلیل ساختار و محتوای موازین قانونی برای شناسایی معیارهای مناسب یا خلاءهای قانونی در مواردی که فقدان قوانین و مقررات وجود دارد، و ب) بکارگیری مفاهیم حرفه‌ای حسابرسی در مواجهه با موضوعات مورد رسیدگی شناخته شده یا ناشناخته، است. حسابرس باید از توانایی ارزیابی انواع مختلف شواهد حسابرسی با توجه به منشأ آن، دامنه و موضوع مورد حسابرسی و نیز ارزیابی کفایت و صحت کلیه شواهد اخذ شده در طول حسابرسی برخوردار باشد.

کنترل کیفیت

۳۲- حسابرسان 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 گیرد. 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 باشد.

مدیریت تیم حسابرسی و مهارت‌ها

۳۳- حسابرسان باید از مهارت‌های ضروری برخوردار باشند.

ضروری است که افراد گروه حسابرسی در مجموع از دانش، مهارت و تجربه لازم برای اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی برخوردار 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 است. 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. حسابرسان باید از طریق توسعه حرفه‌ای مستمر صلاحیت حرفه‌ای خود را حفظ نمایند.

امکان دارد حسابرسی مستلزم بکارگیری تکنیک‌های تخصصی، روش‌ها و مهارت‌هایی باشد که در دیوان محاسبات کشور وجود ندارد، در اینگونه موارد، می‌توان از کارشناسان خارج از سازمان استفاده کرد.

حسابرسان 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- حسابرسان 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 اطمینان معقول ایجاد نماید یا محدود 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 متأثر 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 می‌باشد که آیا موارد گزارش شده رعایت یا عدم رعایت بر تصمیمات استفاده‌کنندگان و ذینفعان مورد نظر اثرگذار است یا خیر؟ عواملی که باید در این ارزیابی مدنظر قرار گیرند عبارت‌اند از الزامات منظور در اهداف و وظایف، منافع یا انتظارات عمومی، حوزه‌های خاص مورد نظر قانونگذار و نظرات تامین‌کنندگان و تجویزکنندگان منابع مالی. بر این اساس، مواردی که ارزش کمتری نسبت به سطح کلی اهمیت دارند 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 حسابرسی را بصورت کافی تهیه نمایند.

مستندات باید بموقع جمع‌آوری و تهیه شود و شناخت واضحی 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 تجربه‌ای که اطلاع قبلی از حسابرسی انجام شده ندارد، 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 و برای مدت مناسب نگهداری نماید.

۳۷- برقراری ارتباط

حسابرسان باید در طول فرآیند حسابرسی ارتباط مؤثر 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- حسابرسیان باید دامنه حسابرسی را تعیین نمایند.

در مواردی که قوانین، مقررات، رویه‌ها و برنامه‌های دیوان محاسبات کشور، دامنه حسابرسی را مشخص نکرده باشد، حسابرس موظف است در این خصوص تصمیم‌گیری نماید. دامنه حسابرسی بیان روشن و صریح قانون 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 که تمامی دامنه حسابرسی را در بر گیرد.

موضوع و معیارها

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

تعیین موضوع مورد رسیدگی و معیارها یکی از اولین گام‌ها در حسابرسی رعایت است. 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 اظهار نظر 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. دامنه 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.

۴۴- شناخت کنترل‌های داخلی و محیط کنترلی

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 می‌باشد 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. لازم است که شناسایی خطرهای عدم انطباق و تأثیر بالقوه آن‌ها بر روش‌های حسابرسی در طول فرآیند حسابرسی مد نظر 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 باید برابر قوانین و مقررات اقدام نمایند.

راهبرد و برنامه حسابرسی

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

برنامه‌ریزی حسابرسی باید با تبادل نظر میان اعضای گروه حسابرسی با هدف تدوین راهبرد جامع حسابرسی و برنامه حسابرسی صورت گیرد. هدف از راهبرد حسابرسی واکنش مؤثر به خطر عدم انطباق است. راهبرد حسابرسی باید در بر گیرنده ملاحظات مربوط به واکنش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده

به خطرات خاص از طریق تدوین برنامه حسابرسی باشد. هم راهبرد حسابرسی و هم برنامه حسابرسی باید به صورت مکتوب مستندسازی شوند. برنامه‌ریزی یک مرحله مجزای حسابرسی نیست، بلکه یک فرآیند مستمر و تکرار شونده 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) 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 در بر گیرنده 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 ناقص گزارش حسابرسی، نتیجه‌گیری یا اظهار نظر در خصوص انطباق یا عدم انطباق موضوع مورد رسیدگی با معیارها، است. 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 مساله مزبور باید اصلاح یا افزوده شود و تبعات این موضوع بر سایر جنبه‌های حسابرسی، رسیدگی شود.

۵۳- حسابرس مستندات حسابرسی را با این هدف که آیا موضوع مورد رسیدگی به شکلی مناسب و کافی رسیدگی شده است یا خیر، بررسی می‌نماید. 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 نیاز به اصلاح و بازنگری دارند یا خیر؟

گزارشگری

۵۴- حسابرسان 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 اجمالی 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 سؤالات حسابرسی خاص باشد. هر چند اظهارنظر وجه مشترک در کلیه امور گواهی‌دهی است، پاسخگویی به سؤالات خاص حسابرسی غالباً در گزارشگری مستقیم مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مواردی که اظهارنظر ارائه می‌شود، حسابرس باید بیان نماید که آیا اظهارنظر تعدیل نشده است 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/اظهارنظر

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.