



استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲	اثر قوانین و مقررات
۳-۸	مسئولیت رعایت قوانین و مقررات
۹	تاریخ اجرا
۱۰	اهداف
۱۱	تعریف
	الزامات
۱۲-۱۷	ارزیابی حسابرس از رعایت قوانین و مقررات
	روشهای حسابرسی در برخورد با موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت
۱۸-۲۱	رعایت
۲۲-۲۸	گزارشگری موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت
۲۹	مستندسازی
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۶	مسئولیت رعایت قوانین و مقررات
ت-۷ تا ت-۱۲	ارزیابی حسابرس از رعایت قوانین و مقررات
ت-۱۳ تا ت-۱۸	روشهای حسابرسی در برخورد با موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت
ت-۱۹ و ت-۲۰	گزارشگری موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت
ت-۲۱	مستندسازی

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

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس درخصوص ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی، مطرح شده است. این استاندارد در مورد سایر خدمات اطمینان بخشی که در آن حسابرس به طور مشخص برای آزمون رعایت قوانین یا مقررات به خصوص و ارائه گزارش درباره آن بکار گمارده می شود، کاربرد ندارد.

اثر قوانین و مقررات

۲. اثر قوانین و مقررات بر صورتهای مالی بسیار متفاوت است. قوانین و مقرراتی که بر واحد تجاری حاکم است، چارچوب قانونی و مقرراتی آن را تشکیل می دهد. مفاد برخی قوانین یا مقررات اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی دارند. سایر قوانین یا مقرراتی که باید توسط مدیران اجرایی رعایت شوند، یا الزاماتی که واحد تجاری مطابق آن مجاز به انجام کسب و کار خود می باشد، اثری مستقیم بر صورتهای مالی واحد تجاری ندارند. برخی واحدهای تجاری (مانند بانکها و شرکتهای داروسازی) در صناعی فعالیت می کنند که تابع مقررات خاص و گسترده ای هستند. سایر واحدهای تجاری، صرفاً تابع قوانین و مقررات عمومی مربوط به فعالیتهای تجاری (از قبیل، قوانین و مقررات مربوط به ایمنی و بهداشت کار و قوانین کار و تأمین اجتماعی) می باشند. عدم رعایت قوانین و مقررات می تواند به جریمه شدن واحد تجاری، دعاوی حقوقی یا پیامدهای دیگری منجر شود که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد.

مسئولیت رعایت قوانین و مقررات (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۶)

۳. مسئولیت کسب اطمینان از انجام عملیات واحد تجاری طبق قوانین و مقررات، شامل رعایت قوانین و مقرراتی که مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی واحد تجاری را تعیین می کنند، به عهده مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری، است.

مسئولیت حسابرس

۴. الزامات این استاندارد برای کمک به حسابرس در تشخیص تحریف بااهمیت صورتهای مالی به دلیل عدم رعایت قوانین و مقررات طراحی شده است. با این حال مسئولیت پیشگیری از موارد عدم رعایت با حسابرس نیست و نمی توان از وی انتظار داشت موارد عدم رعایت کلیه قوانین و مقررات را کشف کند.

۵. مسئولیت حسابرس، کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است.^۱ وی در انجام حسابرسی صورتهای مالی، چارچوب قانونی و مقرراتی مربوط را مورد توجه قرار می دهد. به دلیل محدودیتهای ذاتی حسابرسی، حتی اگر حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی به نحو مناسب برنامه ریزی و انجام شود، این خطر اجتناب ناپذیر وجود دارد که برخی تحریفهای بااهمیت در صورتهای مالی کشف نشود.^۲ در خصوص قوانین و مقررات، بنا به دلایلی چون موارد زیر، آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی بر توانایی حسابرس در کشف تحریفهای بااهمیت، بیشتر است:

- اساساً در ارتباط با عملیات واحد تجاری، قوانین و مقررات فراوانی وجود دارد که معمولاً اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی ندارند و توسط سیستمهای اطلاعاتی مربوط به گزارشگری مالی واحد تجاری تشخیص داده نمی شوند.
- موارد عدم رعایت ممکن است همراه با اقداماتی برای پنهان کردن آن باشد، مانند تبانی، جعل، قصور عمدی در ثبت معاملات، زیر پا گذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی یا ارائه عمدی اطلاعات نادرست به حسابرس.
- تشخیص نهایی اینکه آیا یک فعل یا ترک فعل به خصوص از مصادیق عدم رعایت است، با مراجع ذیصلاح قانونی است. معمولاً هر قدر ارتباط موارد عدم رعایت با معاملات و سایر رویدادهای منعکس در صورتهای مالی کمتر باشد، احتمال آگاه شدن حسابرس از وجود این موارد یا تشخیص آنها کمتر می شود.

۶. در این استاندارد، مسئولیتهای حسابرس در ارتباط با رعایت دو گروه مختلف از قوانین و مقررات به شرح زیر، متمایز شده است:
الف - قوانین و مقرراتی که اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای بااهمیت در صورتهای مالی دارند، مانند قوانین و مقررات مالیاتی، کار و تأمین اجتماعی (به بند ۱۳ مراجعه شود)، و

ب - سایر قوانین و مقرراتی که اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی ندارند، لیکن رعایت آنها ممکن است برای جنبه های عملیاتی واحد تجاری، توانایی واحد تجاری در ادامه کسب و کار، یا اجتناب از جرائم بااهمیت، اساسی باشد (برای مثال، رعایت شرایط پروانه فعالیت، یا رعایت مقررات زیست محیطی). عدم رعایت چنین قوانین و مقرراتی ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد (به بند ۱۴ مراجعه شود).

۷. در این استاندارد، برای هر گروه از قوانین و مقررات مذکور، الزامات متفاوتی تعیین شده است. مسئولیت حسابرس در خصوص قوانین و

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)"، بند ۵

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بندهای ت-۴۸ و ت-۴۹

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

مقررات یاد شده در بند ۶ - الف، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره رعایت مفاد آنها است. مسئولیت حسابرس در خصوص قوانین و مقررات یاد شده در بند ۶ - ب، محدود به اجرای روشهای حسابرسی خاص برای کمک به تشخیص موارد عدم رعایت قوانین و مقرراتی است که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد.

۸. طبق این استاندارد، حسابرس ملزم به حفظ هشیاری در برابر این موضوع است که امکان دارد سایر روشهای حسابرسی اجرا شده با هدف اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بتواند نمونه‌هایی از موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت را برای حسابرس نمایان کند. در این زمینه، حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی، مطابق آنچه که در استاندارد ۲۰۰ الزامی شده است،^۱ با توجه به میزان قوانین و مقررات مؤثر بر واحد تجاری، حائز اهمیت است.

تاریخ اجرا

۹. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۵ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

اهداف

۱۰. اهداف حسابرس به شرح زیر است:

- الف - کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درخصوص رعایت مفاد قوانین و مقرراتی که عموماً انتظار می‌رود اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای بااهمیت در صورتهای مالی دارند،
- ب - اجرای روشهای حسابرسی خاص برای کمک به تشخیص موارد عدم رعایت سایر قوانین و مقرراتی که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشند، و
- پ - برخورد مناسب با موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقرراتی که در جریان حسابرسی مشخص شده است.

تعریف

۱۱. برای اهداف این استاندارد، اصطلاح زیر با معنای مشخص شده برای آن بکار رفته است:

عدم رعایت - انجام فعل یا ترک فعلی به سهو یا به عمد توسط واحد تجاری که خلاف قوانین و مقررات حاکم است. موارد عدم رعایت شامل معاملاتی است که به نام واحد تجاری یا توسط آن انجام می‌شود یا به نیابت واحد تجاری توسط ارکان راهبری، مدیران اجرایی یا کارکنان انجام می‌شود. عدم رعایت در این استاندارد، تخلفات شخصی (غیرمرتبط با فعالیتهای تجاری واحد تجاری) ارکان راهبری، مدیران اجرایی یا کارکنان واحد تجاری را در برنمی‌گیرد.

الزامات

ارزیابی حسابرس از رعایت قوانین و مقررات

- ۱۲. حسابرس به عنوان بخشی از فرایند کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن طبق استاندارد ۳۱۵^۲ باید از موارد زیر شناخت کلی کسب کند:
 - الف - چارچوب قانونی و مقرراتی حاکم بر واحد تجاری و صنعت یا بخشی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، و
 - ب - چگونگی رعایت این چارچوب توسط واحد تجاری. (رک: بند ۷-ت).
- ۱۳. حسابرس باید درخصوص رعایت مفاد قوانین و مقرراتی که معمولاً اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای بااهمیت در صورتهای مالی دارند، شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند. (رک: بند ۸-ت)
- ۱۴. حسابرس باید روشهای حسابرسی زیر را اجرا کند تا به کمک آن، موارد عدم رعایت سایر قوانین و مقرراتی که ممکن است اثری مستقیم بر صورتهای مالی داشته باشند، مشخص شود: (رک: بندهای ۹-ت و ۱۰-ت)
- الف - پرس و جو از مدیران اجرایی، و در صورت لزوم ارکان راهبری، درباره اینکه آیا این قوانین و مقررات توسط واحد تجاری رعایت می‌شوند یا خیر، و
- ب - واریسی مکاتبات انجام شده با صادرکنندگان پروانه فعالیت یا سایر مراجع ذیصلاح قانونی (در صورت وجود).
- ۱۵. حسابرس باید در جریان حسابرسی، نسبت به این موضوع هشیار باشد که امکان دارد سایر روشهای حسابرسی اجرا شده بتواند موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات را برای حسابرس نمایان کند. (رک: بند ۱۱-ت)
- ۱۶. حسابرس باید از مدیران اجرایی، و در صورت لزوم ارکان راهبری، تأییدیه کتبی دریافت کند مبنی بر اینکه تمامی موارد مشخص شده عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات که آثار آنها باید هنگام تهیه صورتهای مالی مورد توجه قرار می‌گرفت، به

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۵

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"، بند ۱۱

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

اطلاع حسابرس رسیده است. (رک: بند ت-۱۲)

۱۷. در صورت نبود موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت، حسابرس به جز روشهای مذکور در بندهای ۱۲ تا ۱۶، ملزم به اجرای روشهای حسابرسی دیگری برای حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات نیست.

روشهای حسابرسی در برخورد با موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت

۱۸. چنانچه حسابرس از موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات مطلع شود باید: (رک: بند ت-۱۳)

الف - از ماهیت عمل و شرایط وقوع آن، شناخت کسب کند، و

ب - اطلاعات بیشتری را برای ارزیابی اثر احتمالی آن بر صورتهای مالی کسب کند. (رک: بند ت-۱۴)

۱۹. چنانچه حسابرس به عدم رعایت قوانین و مقررات مشکوک شود، باید موضوع را با مدیران اجرایی، و در صورت لزوم ارکان راهبری، در میان بگذارد. اگر مدیران اجرایی، یا در موارد مقتضی ارکان راهبری، اطلاعات کافی به عنوان پشتوانه رعایت قوانین و مقررات توسط واحد تجاری ارائه نکنند و به نظر حسابرس، موارد مشکوک به عدم رعایت بتواند اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، حسابرس باید نیاز به کسب مشورت حقوقی را مورد توجه قرار دهد. (رک: بندهای ت-۱۵ و ت-۱۶)

۲۰. چنانچه کسب اطلاعات کافی درباره موارد مشکوک به عدم رعایت امکانپذیر نباشد، حسابرس باید آثار نبود شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بر اظهارنظر خود ارزیابی کند.

۲۱. حسابرس باید به آثار موارد عدم رعایت بر سایر جنبههای حسابرسی، شامل ارزیابی حسابرس از خطر حسابرسی و قابل اتکا بودن تأییدیه کتبی، توجه کند و اقدامات مناسب را انجام دهد. (رک: بندهای ت-۱۷ و ت-۱۸)

گزارشگری موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت

گزارشگری موارد عدم رعایت به ارکان راهبری

۲۲. به جز در مواردی که همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند و از این رو از موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت که قبلاً توسط حسابرس اطلاع رسانی شده است، مطلع هستند،^۱ حسابرس باید موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را که در جریان حسابرسی با آنها برخورد کرده است (به جز موضوعاتی که مشخصاً جزئی هستند)، به اطلاع ارکان راهبری برساند.

۲۳. چنانچه به نظر حسابرس، موارد عدم رعایت ذکر شده در بند ۲۲، عمدی و بااهمیت باشد، وی باید این موضوع را در اسرع وقت به ارکان راهبری گزارش کند.

۲۴. چنانچه حسابرس به مشارکت مدیران اجرایی یا ارکان راهبری در فعالیتهای مغایر با قوانین و مقررات مشکوک باشد، باید موضوع را به مقامات بالاتر واحد تجاری (در صورت وجود) از قبیل کمیته حسابرسی یا هیئت نظارت گزارش کند. چنانچه مقام بالاتری وجود نداشته باشد یا حسابرس بر این باور باشد که اطلاع رسانی موضوع بی فایده است یا نمی داند گزارش خود را به چه کسی ارائه دهد، باید نیاز به کسب مشورت حقوقی را مورد توجه قرار دهد.

گزارشگری موارد عدم رعایت در گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی

۲۵. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که موارد عدم رعایت، اثری بااهمیت بر صورتهای مالی دارد و به حد کافی در صورتهای مالی منعکس نشده است، باید طبق استاندارد ۷۰۵، اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه کند.^۲

۲۶. چنانچه مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، حسابرس را از کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای ارزیابی وقوع یا احتمال وقوع موارد عدم رعایتی که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد باز دارند، وی باید به دلیل وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، طبق استاندارد ۷۰۵، نسبت به صورتهای مالی نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند.

۲۷. چنانچه حسابرس به دلیل محدودیتهای ناشی از شرایط، و نه محدودیتهای تحمیل شده توسط مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، نتواند تشخیص دهد که آیا موارد عدم رعایت رخ داده است یا خیر، باید طبق استاندارد ۷۰۵، اثر آن را بر اظهارنظر خود ارزیابی کند.

گزارشگری موارد عدم رعایت به مراجع ذیصلاح نظارتی

۲۸. چنانچه حسابرس مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات را مشخص کرده یا نسبت به وجود موارد عدم رعایت مشکوک باشد، باید مشخص کند که آیا برای گزارش این موارد به مراجع ذیصلاح خارج از واحد تجاری مسئولیت دارد یا خیر. (رک: بندهای ت-۱۹ و ت-۲۰)

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع رسانی به ارکان راهبری"، بند ۱۳

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"، بندهای ۷ و ۸

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

مستندسازی

۲۹. حسابرس باید موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات و نتایج مذاکره با مدیران اجرایی، و در صورت لزوم با ارکان راهبری و سایر مراجع ذیصلاح خارج از واحد تجاری را مستند کند.^۱ (رک: بند ت-۲۱)

توضیحات کاربردی

مسئولیت رعایت قوانین و مقررات (رک: بندهای ۳ تا ۸)

ت - ۱. مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری، مسئولیت دارند از رعایت قوانین و مقررات در عملیات واحد تجاری اطمینان حاصل نمایند. قوانین و مقررات ممکن است صورتهای مالی واحد تجاری را به شیوههای مختلفی تحت تأثیر قرار دهند. برای مثال، قوانین و مقررات ممکن است مستقیماً افشای اطلاعات خاصی را در صورتهای مالی الزامی کنند یا بکارگیری چارچوب گزارشگری مالی خاصی را تجویز نمایند. همچنین، ممکن است در قوانین و مقررات، حقوق و تعهدات قانونی خاصی برای واحد تجاری تعیین شده باشد که برخی از آنها نیازمند شناخت در صورتهای مالی واحد تجاری باشد. علاوه بر این، قوانین و مقررات ممکن است جرایمی را برای موارد عدم رعایت تعیین کرده باشند.

ت - ۲. موارد زیر مثالهایی از انواع سیاستها و روشهایی است که اعمال آنها می تواند واحد تجاری را در پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت قوانین و مقررات یاری رساند:

- پایش الزامات قانونی و کسب اطمینان از طراحی روشهای عملیاتی، با هدف رعایت این الزامات.
 - استقرار و بکارگیری سیستمهای کنترل داخلی مناسب.
 - تدوین، ترویج و پیگیری آیین رفتار حرفه ای.
 - حصول اطمینان از این که آیین رفتار حرفه ای به خوبی به کارکنان آموزش داده شده است و درک مناسبی از آن دارند.
 - نظارت بر رعایت آیین رفتار حرفه ای و برخورد انضباطی مناسب با کارکنان خاطی.
 - بکارگیری مشاوران حقوقی به منظور کمک به نظارت بر الزامات قانونی.
 - نگهداری سوابق قوانین و مقررات مهمی که واحد تجاری با توجه به نوع صنعت خاص خود باید آنها را رعایت کند و نگهداری سوابق شکایات مرتبط.
- در واحدهای تجاری بزرگ، واگذاری مسئولیتهای مناسب به واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی می تواند مکمل روشها و اقدامات فوق باشد.

مسئولیت حسابرس

ت - ۳. عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد تجاری ممکن است منجر به تحریف بااهمیت صورتهای مالی شود. کشف موارد عدم رعایت، صرف نظر از اهمیت آن، ممکن است سایر جنبه های حسابرسی مانند ارزیابی حسابرس از درستکاری مدیران اجرایی یا کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد.

ت - ۴. تشخیص اینکه فعل یا ترک فعلی از مصادیق عدم رعایت محسوب می شود یا خیر، نیازمند بررسیهای حقوقی است که معمولاً فراتر از تخصص حسابرس است. با این حال، آموخته ها و تجربه حسابرس و شناخت وی از واحد تجاری و صنعت یا بخشی که در آن فعالیت می کند، ممکن است مبنایی را فراهم آورد که حسابرس بتواند براساس آن تشخیص دهد برخی اقدامات واحد تجاری، که نظر حسابرس را به خود جلب کرده است، از مصادیق عدم رعایت محسوب می شود یا خیر.

ت - ۵. حسابرس ممکن است طبق الزامات قانونی خاص، و به عنوان بخشی از فرایند حسابرسی صورتهای مالی، به طور مشخص ملزم به ارائه گزارش درباره رعایت قوانین و مقررات معین توسط واحد تجاری باشد. در این شرایط، استاندارد ۷۰۰ یا استاندارد ۸۰۰، چگونگی ایفای این مسئولیتها را در گزارش حسابرس مشخص کرده است. علاوه بر این، در مواردی که الزامات گزارشگری قانونی خاصی وجود دارد، ممکن است ضرورت یابد در برنامه حسابرسی، آزمونهای مناسبی برای رعایت اینگونه الزامات قانونی و مقرراتی گنجانده شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بندهای ۸ تا ۱۱ و ت - ۶

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"، بند ۳۰

۳. استاندارد حسابرسی ۸۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده براساس چارچوبهای با مقاصد خاص (تجدید نظر شده ۱۳۹۰)"، بند ۱۱

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت - ۶. در بخش عمومی، ممکن است حسابرس مسئولیتهای بیشتری در خصوص بررسی رعایت قوانین و مقرراتی که ممکن است به حسابرسی صورتهای مالی مربوط باشد یا سایر جنبه‌های عملیات واحد تجاری را در برگیرد، داشته باشد.

ارزیابی حسابرس از رعایت قوانین و مقررات

کسب شناخت از چارچوب قانونی و مقرراتی (رک: بند ۱۲)

ت - ۷. حسابرس برای کسب شناخت کلی از چارچوب قانونی و مقرراتی و چگونگی رعایت آنها توسط واحد تجاری، ممکن است برای مثال، اقدامات زیر را انجام دهد:

- بکارگیری شناخت خود از صنعت واحد تجاری، نظارتها و دیگر عوامل برون‌سازمانی مربوط،
- به‌روز رسانی شناخت خود از قوانین و مقرراتی که مستقیماً مبالغ گزارش شده و موارد افشا در صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد،
- پرس و جو از مدیران اجرایی درباره سایر قوانین یا مقرراتی که ممکن است اثر اساسی بر فعالیتهای واحد تجاری داشته باشد،
- پرس و جو از مدیران اجرایی درباره سیاستها و روشهای واحد تجاری در ارتباط با رعایت قوانین و مقررات، و
- پرس و جو از مدیران اجرایی درباره سیاستها و روشهای مورد استفاده برای تشخیص، ارزیابی و حسابداری دعاوی حقوقی.

قوانین و مقرراتی که معمولاً اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای بااهمیت در صورتهای مالی دارند (رک: بند ۱۳)

ت - ۸. همانگونه که در بند ۶-الف تشریح شد، برخی قوانین و مقررات برای واحد تجاری و صنعت یا بخشی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، کاملاً شناخته شده‌اند و بر صورتهای مالی واحد تجاری تأثیر می‌گذارند. برای مثال، قوانین و مقرراتی که به موارد زیر مربوط می‌شوند:

• شکل و محتوای صورتهای مالی،

• مسائل گزارشگری مالی مختص صنعت، یا

• شناسایی ذخیره برای مالیات بر درآمد یا مزایای پایان خدمت کارکنان.

برخی از مفاد این قوانین و مقررات ممکن است به طور مستقیم به ادعاهای خاصی در صورتهای مالی مربوط باشند (برای مثال، کامل بودن ذخیره مالیات بر درآمد)، در حالی که برخی الزامات دیگر ممکن است به طور مستقیم به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد مربوط باشند (برای مثال، الزامات تعیین کننده یک مجموعه کامل صورتهای مالی). هدف الزامات مطرح شده در بند ۱۳، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص تعیین مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی مطابق با مفاد این قوانین و مقررات است.

عدم رعایت دیگر الزامات این قبیل قوانین و مقررات و سایر قوانین و مقررات می‌تواند منجر به جرائم، دعاوی حقوقی یا پیامدهای دیگری برای واحد تجاری شود که ممکن است انعکاس هزینه‌های آنها در صورتهای مالی ضروری باشد، ولی همانگونه که در بند ۶-الف تشریح شد، انتظار نمی‌رود اثر مستقیمی بر صورتهای مالی داشته باشد.

روشهای تشخیص موارد عدم رعایت سایر قوانین و مقررات (رک: بند ۱۴)

ت - ۹. برخی از سایر قوانین و مقررات ممکن است به دلیل اثر اساسی آنها بر عملیات واحد تجاری (همانگونه که در بند ۶-ب تشریح شد) نیازمند توجه خاص حسابرس باشند. عدم رعایت قوانین و مقرراتی که اثر اساسی بر عملیات واحد تجاری دارند می‌تواند سبب توقف فعالیت واحد تجاری شود یا تداوم فعالیت آن را زیر سؤال ببرد. برای مثال، عدم رعایت الزامات مقرر در پروانه فعالیت یا سایر مجوزهای قانونی فعالیت می‌تواند دارای چنین اثری باشد (مثلاً، عدم رعایت الزامات مربوط به میزان سرمایه یا سرمایه گذاری در بانکها). همچنین قوانین و مقررات زیادی وجود دارند که اصولاً به جنبه‌های عملیاتی واحد تجاری مرتبط هستند و معمولاً بر صورتهای مالی اثری ندارند و سیستمهای اطلاعاتی مرتبط با گزارشگری مالی واحد تجاری نیز آنها را دربر نمی‌گیرد.

ت - ۱۰. از آنجا که پیامدهای گزارشگری مالی سایر قوانین و مقررات، می‌تواند بسته به نوع عملیات واحد تجاری متفاوت باشد، لذا، سمت و سوی روشهای حسابرسی الزامی شده در بند ۱۴، جلب توجه حسابرس به مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات است که بتواند اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشند.

موارد عدم رعایتی که با اجرای سایر روشهای حسابرسی مورد توجه حسابرس قرار می‌گیرد (رک: بند ۱۵)

ت - ۱۱. روشهای حسابرسی اجرا شده به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ممکن است منجر به جلب توجه حسابرس به موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات شود. برای مثال، این قبیل روشهای حسابرسی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- مطالعه صورجلسات،
- پرس و جو از مدیران اجرایی واحد تجاری و مشاور حقوقی درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی درباره دعاوی و ادعاها و ارزیابی آنها از

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

نتیجه این دعاوی و ادعاها، و

- اجرای آزمونهای جزئیات گروههای معاملات، مانده حسابها یا موارد افشا.

تأییدیه کتبی (رک: بند ۱۶)

ت - ۱۲. از آنجا که اثر قوانین و مقررات بر صورتهای مالی می تواند به طور قابل ملاحظه ای متفاوت باشد، لذا اخذ تأییدیه کتبی، شواهد حسابرسی لازم را درباره آگاهی مدیران اجرایی از موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات، که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، فراهم می آورد. با این وجود، تأییدیه کتبی، به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسب را فراهم نمی کند و از این رو، بر ماهیت و میزان سایر شواهد حسابرسی که باید توسط حسابرس کسب شود، اثری ندارد.^۱

روشهای حسابرسی در برخورد با موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت

نشانه های عدم رعایت قوانین و مقررات (رک: بند ۱۸)

ت - ۱۳. اگر حسابرس از وجود موضوعات زیر مطلع شود یا اطلاعاتی درباره آنها به دست آورد، ممکن است آنها را نشانه عدم رعایت قوانین و مقررات قلمداد کند:

- رسیدگی ویژه توسط دستگاههای دولتی و سایر مراجع نظارتی یا پرداخت جریمه نقدی یا صدور حکم محکومیت برای واحد تجاری.
- پرداخت حق الزحمه بابت خدمات نامشخص یا اعطای وام به مشاوران، اشخاص وابسته، کارکنان یا کارکنان دولت.
- پرداخت کمیسیون فروش یا حق الزحمه نمایندگان مازاد بر پرداختهای متعارف واحد تجاری یا صنعتی که در آن فعالیت می کند، یا مازاد بر خدماتی که واقعاً دریافت شده است.
- خرید با قیمتهایی به مراتب بالاتر یا پایین تر از قیمت بازار.
- پرداختهای نقدی غیرعادی، خرید در ازای تسلیم چکهای در وجه حامل یا انتقال وجه به حسابهای بانکی بی نام.
- معاملات غیرعادی با شرکتهای ثبت شده در مناطق دارای مزیت مالیاتی.
- پرداخت بابت خرید کالا یا خدمات از واسطه ها به جای خرید از تولیدکنندگان اصلی.
- پرداختهای ارزی فاقد مستندات کافی.
- وجود سیستم اطلاعاتی که به دلیل طراحی نامناسب یا به طور تصادفی، نمی تواند ردپای مناسب برای حسابرسی یا شواهد حسابرسی کافی را فراهم آورد.
- معاملات غیر مجاز یا معاملات ثبت شده به نحو نادرست.
- طرح اخبار نامساعد در رسانه های گروهی.

موضوعات مرتبط با ارزیابی حسابرس (رک: بند ۱۸-ب)

ت - ۱۴. موضوعات مرتبط با ارزیابی حسابرس از آثار احتمالی موارد عدم رعایت بر صورتهای مالی شامل موارد زیر است:

- آثار مالی بالقوه عدم رعایت قوانین و مقررات بر صورتهای مالی شامل جرایم نقدی، مجازات، خسارت، خطر مصادره داراییها، توقف اجباری عملیات و دعاوی حقوقی.
- اینکه آیا افشای آثار مالی بالقوه، ضرورت دارد یا خیر.
- اینکه آیا آثار مالی بالقوه آنقدر جدی است که مطلوبیت ارائه صورتهای مالی را زیر سؤال برد، یا اینکه صورتهای مالی را گمراه کننده سازد.

روشهای حسابرسی (رک: بند ۱۹)

ت - ۱۵. امکان دارد حسابرس درباره یافته های خود با آندسته از اعضای ارکان راهبری که انتظار دارد بتوانند شواهد حسابرسی بیشتری فراهم کنند، مذاکره کند. برای مثال، حسابرس ممکن است از ارکان راهبری، بخواهد تأییدیه ای مبنی بر برداشت مشابه آنها از واقعیتهای و شرایط مرتبط با معاملات یا سایر رویدادهایی که منجر به احتمال عدم رعایت قوانین و مقررات شده است، در اختیار حسابرس قرار دهند.

ت - ۱۶. چنانچه مدیران اجرایی، یا در موارد مقتضی ارکان راهبری، اطلاعات کافی مبنی بر اینکه واحد تجاری واقعاً قوانین و مقررات را رعایت کرده است، در اختیار حسابرس قرار ندهند، حسابرس ممکن است با مشاور حقوقی درون سازمانی یا برون سازمانی واحد تجاری درباره

۱. استاندارد حسابرسی ۵۸۰، "تأییدیه کتبی مدیران (تجدید نظر شده ۱۳۹۶)"، بند ۴

استاندارد حسابرسی ۲۵۰

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۴)

کاربرد قوانین و مقررات در شرایطی نظیر امکان وجود تقلب و آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، مشورت کند. چنانچه مذاکره با مشاور حقوقی واحد تجاری مناسب به نظر نرسد یا اینکه نظر مشاور حقوقی، حسابرسان را متقاعد نکند، وی ممکن است مشورت با مشاور حقوقی خود در رابطه با اینکه آیا قوانین یا مقررات نقض شده است یا خیر، پیامدهای قانونی احتمالی، شامل احتمال تقلب یا در صورت لزوم انجام اقدامات بیشتر توسط حسابرسان، را مورد توجه قرار دهد.

ارزیابی پیامدهای عدم رعایت (رک: بند ۲۱)

ت - ۱۷. مطابق الزام بند ۲۱، حسابرسان آثار موارد عدم رعایت بر دیگر ابعاد حسابرسی شامل ارزیابی خطر و قابل اتکا بودن تأییدیه کتبی را ارزیابی می کنند. پیامدهای موارد خاص عدم رعایت که توسط حسابرسان مشخص شده است به رابطه ارتکاب و پنهان سازی موارد عدم رعایت با فعالیتهای کنترلی خاص (در صورت وجود) و رتبه سازمانی مدیران اجرایی و کارکنان درگیر آن، به ویژه پیامدهای ناشی از مشارکت بالاترین مقام سازمانی واحد تجاری در موارد عدم رعایت، بستگی دارد.

ت - ۱۸. در موارد استثنایی، زمانی که مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، از انجام اقدامات اصلاحی که حسابرسان در شرایط موجود، آن را مناسب می دانند، اجتناب می کنند، حتی اگر موارد عدم رعایت نسبت به صورتهای مالی بااهمیت نباشد، حسابرسان ممکن است، کناره گیری از کار را در صورتی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، مورد توجه قرار دهد. حسابرسان برای تصمیم گیری نسبت به ضرورت کناره گیری از کار ممکن است نظر مشاور حقوقی را جویا شود. اگر کناره گیری از کار امکان پذیر نباشد، وی ممکن است اقدامات دیگری، از جمله توصیف موارد عدم رعایت در سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسان را مورد توجه قرار دهد.^۱

گزارشگری موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت

گزارشگری موارد عدم رعایت به مراجع ذیصلاح نظارتی (رک: بند ۲۸)

ت - ۱۹. مسئولیت حرفه ای حسابرسان درخصوص محرمانه نگهداشتن اطلاعات صاحبکار ممکن است وی را از گزارش موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به مراجع ذیصلاح خارج از واحد تجاری باز دارد. با این حال، ممکن است مسئولیت رازداری طبق قانون یا حکم دادگاه متفتی شود. در برخی موارد ممکن است حسابرسان صورتهای مالی در قبال گزارش موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت به مراجع ذیصلاح نظارتی، وظیفه قانونی داشته باشد. همچنین ممکن است حسابرسان موظف باشد در صورتی که مدیران اجرایی، و در موارد مقتضی، ارکان راهبری اقدامات اصلاحی را در خصوص تحریف انجام ندهند، این موضوع را به مراجع ذیصلاح گزارش کند. حسابرسان ممکن است به منظور انجام اقدام مناسب، کسب نظر مشاور حقوقی را مناسب تشخیص دهد.

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت - ۲۰. حسابرسان بخش عمومی ممکن است موظف به گزارش موارد عدم رعایت به مراجع قانون گذاری یا دیگر دستگاههای نظارتی یا درج آنها در گزارش حسابرسان باشد.

مستند سازی (رک: بند ۲۹)

ت - ۲۱. مستند سازی یافته های حسابرسان درخصوص موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات برای مثال، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- نسخه ای از اسناد و مدارک یا سوابق.
- خلاصه مذاکرات حسابرسان با مدیران اجرایی، ارکان راهبری یا اشخاص ذیصلاح خارج از واحد تجاری.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۶، "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسان مستقل"، بند ۸