

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم در مورد مسئولیت حسابرس نسبت به ارزیابی رعایت قوانین و مقررات (توسط واحد مورد رسیدگی) در حسابرسی صورتهای مالی است.

۲. اصطلاح **عدم رعایت** در این استاندارد، یعنی انجام دادن یا ندادن کاری به سهو یا عمدتوسط واحد مورد رسیدگی که خلاف قوانین و مقررات جاری است. عدم رعایت در این استاندارد، خلافهای شخصی مدیران یا کارکنان (غیر مرتبط با فعالیتهای تجاری واحد مورد رسیدگی) را دربر نمیگیرد.

۳. حصول اطمینان از انجام شدن عملیات واحد اقتصادی طبق قوانین و مقررات، از مسئولیتهای مدیریت است. بدیهی است مسئولیت پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت نیز با مدیریت واحد اقتصادی است. روشها و اقدامات زیر مدیریت واحد اقتصادی را در ایفای مسئولیت خود نسبت به پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت یاری رساند:

مطالعه و بررسی مستمر قوانین و مقررات، استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب، تدوین، ترویج و رعایت مقررات اجرایی و انضباطی و نظارت بر رعایت آنها، آموزش مناسب کارکنان، استفاده از مشاوران حقوقی، تهیه و نگهداری نسخه‌ای از قوانین مهم صنعت خاص شرکت.

در واحدهای اقتصادی بزرگ، واگذاری مسئولیتهای مناسب به واحد حسابرسی داخلی و کمیته‌های هیات مدیره (مانند کمیته حسابرسی) می‌تواند مکمل روشها و اقدامات بالا باشد.

۴. از حسابرس انتظار نمی‌رود تمام موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را کشف کند. کشف هرگونه عدم رعایت قوانین و مقررات، صرفنظر از اهمیت آن، مستلزم ارزیابی دوباره میزان درستکاری مدیران یا کارکنان و نیز ارزیابی اثر احتمالی آن بر سایر جنبه‌های حسابرسی است.

۵. هرچه ارتباط موارد عدم رعایت با رویدادها و معاملات منعکس در صورتهای مالی کمتر باشد، احتمال آگاه شدن حسابرس از وجود آنها یا تشخیص احتمال عدم رعایت نیز کمتر می‌شود.

۶. تشخیص اینکه عملی عدم رعایت محسوب می‌شود یا نه، نیاز به بررسی قانونی دارد. آموزش و تجربه حسابرس و شناخت وی از واحد مورد رسیدگی و صنعتی که در آن فعالیت می‌کند در شناخت مصادیق عدم رعایت تاثیرگذار است. گاهی ممکن است حسابرس به نظر کارشناس حقوقی نیاز داشته باشد اما تشخیص نهایی مصادیق عدم رعایت، یا مراجع ذیصلاح قانونی است.

۷. حتی اگر عملیات حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی و به گونه‌ای مناسب برنامه ریزی و اجرا شود، خطر تحریف با اهمیت ناشی از عدم رعایت به دلیل موارد زیر افزایش می‌یابد:

وجود قوانین و مقررات زیاد، محدودیتهای ذاتی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و استفاده از نمونه‌گیری، ماهیت شواهد حسابرسیکه متقاعد کننده است نه قطعی، احتمال استفاده از روشهایی به قصد پنهان داشتن موارد عدم رعایت توسط مدیریت رده بالا یا ارائه عمدی اطلاعات نادرست به حسابرس.

۸. حسابرس برای برنامه‌ریزی حسابرسی باید شناختی کلی از چارچوب قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی، صنعتی که در آن فعالیت می‌کند و چگونگی رعایت این قوانین و مقررات توسط واحد مزبور بدست آورد.

۹. حسابرس پس از کسب شناخت کلی از قوانین و مقررات باید روشهایی را برای شناسایی موارد عدم رعایت آن گروه از قوانین و مقرراتی که باید در تهیه صورتهای مالی به آنها توجه شود، اجرا کند. روشهای مزبور به ویژه شامل: پرس‌وجو از مدیریت درباره رعایت این گونه قوانین و مقررات و بازرسی مکاتبات انجام شده با مقامات ذیصلاح قانونی است.

۱۰. حسابرس باید توجه داشته باشد که با اجرای روشهای حسابرسی به منظور اظهارنظر درباره صورتهای مالی، ممکن است مواردی از عدم رعایت را نیز شناسایی کند. مطالعه و بررسی صورتجلسات هیات مدیره، پرس‌وجو از مدیریت و مشاور حقوقی واحد مورد رسیدگی درباره دعاوی در شرف طرح، دعاوی مطروحه و آرای صادره و اجرای آزمون جزئیات معاملات یا مانده حسابها، از جمله این گونه روشهاست.

۱۱. حسابرس باید تاییدیه‌ای از مدیریت واحد مورد رسیدگی دریافت کند مبنی بر این که تمامی موارد شناخته شده واقعی یا احتمالی عدم رعایت قوانین و مقررات که آثار آنها باید در تهیه صورتهای مالی، مورد توجه قرار می‌گرفت، توسط مدیریت افشا شده است.

۱۲. حسابرس همواره فرض می‌کند واحد مورد رسیدگی، قوانین و مقررات مربوط را رعایت می‌کند، مگر آن که شواهدی دال بر خلاف آن بدست آورد.

۱۳. در مواردی که حسابرس از یک مورد احتمالی عدم رعایت آگاه می‌شود باید شناختی کافی از نوع و ماهیت آن مورد و شرایطی که به وقوع آن منجر شده است و همچنین، دیگر اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، بدست آورد. حسابرس هنگام ارزیابی آثار احتمالی موارد عدم رعایت بر صورتهای مالی، نکات زیر را در نظر می‌گیرد:
آثار بالقوه مالی، ضرورت افشای آثار بالقوه مالی و میزان اهمیت آثار بالقوه مالی از لحاظ مطلوبیت ارائه صورتهای مالی.

۱۴. چنانچه حسابرس بر این باور باشد که مواردی از عدم رعایت ممکن است وجود داشته باشد باید یافته‌های خود را مستند و درباره آنها با مدیریت مذاکره کند.

۱۵. حسابرس در مواردی که نسبت به رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی تردید دارد اما نمی‌تواند در این مورد اطلاعات کافی بدست آورد باید آثار نبود شواهد حسابرسی را بر گزارش خود ارزیابی کند.

۱۶. در مواردی که عدم رعایت از طریق سیستم کنترل داخلی کشف نشده یا در تاییدیه مدیران افشا نگردیده باشد، حسابرس خطر حسابرسی و اعتبار اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی می‌کند. پیامدها و آثار مواردی از عدم رعایت

که توسط حسابرس کشف می‌شود به چگونگی ارتکاب و اختفا و رابطه آن با روشهای خاص کنترل داخلی و رده مدیریت و کارکنان درگیر آن، بستگی خواهد داشت.

۱۷. حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، درباره موارد عدم رعایتی که با آنها برخورد می‌کند با هیات مدیره و کمیته‌های هیات مدیره (به ویژه کمیته حسابرسی) و مدیریت ارشد مذاکره کند و یا شواهدی را دال بر آگاهی آنان از این موضوع بدست آورد. اما، انجام دادن اقدامات بالا درباره مواردی که به روشنی بی اهمیت یا ناچیز است و ماهیت آنها به گونه‌ای است که آثار مطرح کردن آنها از پیش مشخص است، ضرورت ندارد.

۱۸. اگر به نظر حسابرس موارد عدم رعایت از مصادیق موارد عمده و با اهمیت باشد، حسابرس باید یافته‌های خود را بی‌درنگ گزارش کند.

۱۹. در مواردی که حسابرس نسبت به مشارکت مدیریت ارشد، شامل اعضای هیات مدیره، در فعالیتهای مغایر با قوانین و مقررات تردید دارد باید موضوع را به مقام بالاتر از مدیریت مزبور (مثلاً، مجمع عمومی) گزارش کند. چنانچه مقام بالاتری وجود نداشته باشد یا حسابرس فکر کند به گزارش وی توجهی نخواهد شد یا نمی‌داند به چه کسی گزارش دهد نظر مشاور حقوقی را جویا می‌شود.

۲۰. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که موارد عدم رعایت، به گونه‌ای با اهمیت بر صورتهای مالی اثر دارد و به طور مناسبی نیز در صورتهای مالی افشا نشده است، باید نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

۲۱. چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی، حسابرس را از کسب شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی برای ارزیابی و تشخیص وقوع مواردی از عدم رعایت باز دارد که اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد یا می‌تواند داشته باشد، حسابرس باید به دلیل وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، نسبت به صورتهای مالی مزبور نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

۲۲. چنانچه حسابرس به دلیل محدودیتهای ناشی از شرایط و نه تحمیلی توسط واحد مورد رسیدگی، نتواند تشخیص دهد که مواردی از عدم رعایت رخ داده است یا خیر باید اثر آن را بر گزارش خود ارزیابی کند.

۲۳. در مواردی که واحد مورد رسیدگی از انجام اقدامات و اصلاحات لازم درباره موارد عدم رعایت خودداری می‌کند، حسابرس ممکن است با وجود کم اهمیت بودن آن مورد عدم رعایت از لحاظ صورتهای مالی باز هم به این نتیجه برسد که انصراف از کار ضروری است. عواملی که می‌تواند بر نتیجه‌گیری و قضاوت حسابرس اثر گذارد عبارت است از: آثار مشارکت بالاترین رده سازمانی واحد مورد رسیدگی (که می‌تواند قابلیت اعتماد اظهارات مدیریت را مورد تردید قرار دهد) و آثاری که عدم رعایت مزبور ممکن است بر تداوم همکاری حسابرس با آن واحد داشته باشد. حسابرس برای این گونه نتیجه‌گیریها قاعدتاً نظر مشاور حقوقی را جویا می‌شود.

۲۴. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرس جانشین باید هرگونه دلیل حرفه‌ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می‌کند، در اختیار وی قرار دهد. میزان اطلاعاتی که حسابرس قبلی

می‌تواند درباره امور واحد اقتصادی به حسابرس جانشین ارائه کند، به مجوز صاحبکار و یا الزامات حرفه‌ای بستگی دارد. چنانچه واحد مورد رسیدگی مجوز لازم را به حسابرس قبلی ندهد، حسابرس قبلی باید این واقعیت را به آگاهی حسابرس جانشین برساند.

۲۵. نمونه‌هایی از انواع اطلاعات بدست آمده توسط حسابرس که می‌تواند بیانگر وجود موارد عدم رعایت باشد به شرح زیر است:

- * رسیدگی ویژه توسط دستگاه‌های دولتی یا پرداخت جریمه نقدی یا تحمل هرگونه مجازات توسط واحد مورد رسیدگی.
- * پرداخت بابت خدمات نامعین یا دادن وامهای غیرعادی به مشاوران، اشخاص وابسته یا کارکنان.
- * پرداختهای نقدی غیرعادی یا خرید در برابر چکهای در وجه حامل.
- * معاملات غیر عادی با شرکتهای ثبت شده در مناطق آزاد تجاری.
- * پرداخت کمیسیون فروش یا حق‌العمل بیش از پرداختهای متداول واحد مورد رسیدگی یا صنعتی که در آن فعالیت می‌کند.
- * سیستم حسابداری نارسا که به دلیل طراحی یا به طور تصادفی، زنجیره عطف حسابرسی مناسب را فراهم نمی‌آورد یا اسناد و مدارک کافی را تامین نمی‌کند.