

نکات استاندارد ۲۶۰ (اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری)

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد با تأکید بر اهمیت اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش در حسابرسی صورتهای مالی، چارچوب کلی را در مورد اطلاع‌رسانی حسابرس به ارکان راهبری را مطرح می‌نماید.

۲. تعاریف

ارکان راهبری: شخص (اشخاص) یا سازمان (سازمانهای) مسئول نظارت بر هدایت راهبردی و تعهدات مرتبط با پاسخگویی واحد تجاری است. در اغلب واحدهای تجاری منظور از این اصطلاح، هیئت‌مدیره است، لیکن بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی واحد تجاری، ممکن است شامل هیئت‌امنا، هیئت‌عامل یا سایر ارکان مشابه باشد.

ساختارهای راهبری از یک واحد تجاری به واحد تجاری دیگر و از کشوری به کشور دیگر تفاوت دارد، و به عوامل مختلفی از قبیل محیط قانونی و فرهنگی کشور و اندازه و ساختار مالکیت واحدهای تجاری بستگی دارد. به عنوان مثال در برخی کشورها ارکان راهبری مسئولیت اجرایی ندارند و از نظر قانونی از مدیران اجرایی مجزا است و در برخی موارد بعضی یا همه ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند.

مدیران اجرایی: شخص یا اشخاص دارای مسئولیت اجرایی در اداره عملیات واحد تجاری. اعضای موظف هیئت‌مدیره و مدیرعامل از مصادیق بارز مدیران اجرایی به شمار می‌روند.

نظارت ارکان راهبری بر مدیران اجرایی: شامل حصول اطمینان از این موضوع است که واحد تجاری برای قابلیت اتکای گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، کنترل‌های داخلی مناسبی را طراحی، اعمال و حفظ کرده است.

فرآیند و الزامات اطلاع‌رسانی

۳. اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش در موارد زیر حائز اهمیت است:

الف) کمک به حسابرس و ارکان راهبری برای شناخت موضوعات مربوط به حسابرسی و ایجاد یک رابطه کاری سازنده،
ب) کمک به حسابرس برای کسب اطلاعات مربوط به حسابرسی از ارکان راهبری و پ) کمک به ارکان راهبری برای انجام مسئولیتهای خود در خصوص نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، و در نتیجه کاهش خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی.

۴. اطلاع‌رسانی حسابرس، از مدیران اجرایی در خصوص اطلاع‌رسانی موضوعات مرتبط با راهبری واحد تجاری به ارکان راهبری، سلب مسئولیت نمی‌کند. به همین ترتیب، اطلاع‌رسانی مدیران اجرایی به ارکان راهبری در مورد موضوعاتی که حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی آنهاست، از مسئولیت حسابرس برای اطلاع‌رسانی آنها نمی‌کاهد.

۵. در مواردی که تضاد منافع بین الزامات رازداری و الزامات اطلاع رسانی پیچیده باشد، حسابرس ممکن است استفاده از خدمات مشاور حقوقی را مدنظر قرار دهد.

۶. در خصوص اطلاع رسانی به ارکان راهبری، حسابرس اهداف زیر را مورد توجه قرار می‌دهد:

الف) اطلاع رسانی شفاف به ارکان راهبری در خصوص مسئولیتهای حسابرس، ب) کسب اطلاعات مربوط به حسابرسی از ارکان راهبری، پ) اطلاع رسانی به موقع یافته‌های حسابرسی به ارکان راهبری و ت) تقویت اطلاع رسانی دو سویه اثربخش بین حسابرس و ارکان راهبری.

۷. فرایند اطلاع رسانی با توجه به شرایط موجود، شامل اندازه و ساختار راهبری واحد تجاری، نحوه عمل ارکان راهبری، و دیدگاه حسابرس در مورد میزان اهمیت موضوعاتی که باید در مورد آنها اطلاع رسانی شود، متفاوت است. در برخی موارد ممکن است تشخیص رکن راهبری برای اطلاع رسانی توسط حسابرس مشکل باشد. در چنین مواردی، حسابرس ممکن است با صاحبکار مذاکره و توافق کند که به چه شخص یا اشخاصی باید اطلاع رسانی کند.

۸. حسابرس هنگام اطلاع رسانی به زیرمجموعه‌ای از ارکان راهبری ممکن است موضوعاتی نظیر موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

مسئولیتهای آن زیرمجموعه و رکن راهبری، ماهیت موضوعی که باید اطلاع رسانی شود، الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط و اینکه آیا آن زیرمجموعه اختیار انجام اقدام براساس اطلاعات دریافتی را دارد، و می‌تواند توضیحات و اطلاعات بیشتری را که حسابرس نیاز دارد، فراهم آورد یا خیر.

۹. اگر حسابرس به زیرمجموعه‌ای از ارکان راهبری (برای مثال، کمیته حسابرسی یا فرد دیگری) اطلاع رسانی نماید، باید مشخص کند که آیا اطلاع رسانی به ارکان راهبری نیز ضرورت دارد یا خیر. حسابرس ممکن است در قرارداد حسابرسی تصریح کند که حق اطلاع رسانی مستقیم به رکن راهبری را حفظ می‌کند، مگر اینکه طبق قانون یا مقررات از این کار منع شده باشد.

۱۰. حسابرس باید موضوعات زیر را به اطلاع ارکان راهبری برساند:

۱) مسئولیت حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی شامل:

الف) حسابرس مسئول اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است که توسط مدیران اجرایی با نظارت ارکان راهبری تهیه شده است، و ب) حسابرسی صورتهای مالی رافع مسئولیتهای مدیران اجرایی یا ارکان راهبری نیست.

۲) یافته‌های عمده حسابرسی شامل:

الف) دیدگاه‌های حسابرس درباره جنبه‌های کیفی عمده عملیات حسابداری واحد تجاری، ب) مشکلات عمده ایجاد شده در جریان حسابرسی، پ) موضوعات عمده حاصل از حسابرسی که در مورد آنها با مدیران اجرایی مذاکره یا مکاتبه شده

است، ت) تأییدیه مدیران مورد درخواست حسابرس، و ث) سایر موضوعات که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس، مهم محسوب می‌شود.

۱۱. در مورد شرکتهای ثبت شده در بورس، حسابرس باید یادداشتی مبنی بر اینکه تیم حسابرسی، الزامات اخلاقی مربوط به استقلال را رعایت کرده‌اند و همچنین موارد زیر را به اطلاع ارکان راهبری برساند:

الف) همه روابط و سایر موضوعات بین مؤسسه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی شبکه‌ای، و واحد تجاری که بنا به قضاوت حرفه‌ای حسابرس می‌توان انتظار معقولی داشت که بر استقلال اثرگذار باشد، و

ب) روشهایی که برای حذف تهدیدهای مشخص شده در مورد استقلال یا کاهش آنها به سطح قابل قبول بکارگرفته شده است.

۱۲. چنانچه به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، اطلاع‌رسانی شفاهی به ارکان راهبری کافی نباشد، حسابرس باید یافته‌های عمده حاصل از حسابرسی را به صورت کتبی به ارکان راهبری اطلاع دهد. باید توجه داشت هرگاه اطلاع‌رسانی، به طور شفاهی انجام شود، حسابرس باید آن موضوعات، زمان اطلاع‌رسانی، و مخاطبان اطلاع‌رسانی را مستند کند. در مواردی که موضوعات به صورت کتبی اطلاع‌رسانی شده است، حسابرس باید نسخه‌ای از آن را به عنوان بخشی از مستندات حسابرسی نگهداری کند.

۱۳. شکل اطلاع‌رسانی (برای نمونه اطلاع‌رسانی کتبی یا شفاهی و میزان تفصیل یا تلخیص در اطلاع‌رسانی) علاوه بر اهمیت یک موضوع خاص، ممکن است تحت تاثیر عواملی نظیر موارد زیر قرار گیرد:

الف) اینکه آیا موضوع به طور رضایت‌بخشی حل و فصل شده است یا خیر، ب) اینکه آیا مدیران اجرایی قبلاً موضوع را گزارش کرده‌اند یا خیر، پ) اندازه، ساختار عملیاتی، محیط کنترلی، و ساختار قانونی واحد تجاری، ت) اینکه آیا حسابرس صورتهای مالی با مقاصد عمومی آن واحد را نیز حسابرسی می‌کند یا خیر، ث) الزامات قانونی، ج) انتظارات ارکان راهبری، چ) میزان تماس و گفتگویی که حسابرس با ارکان راهبری داشته است و ح) اینکه آیا تغییرات عمده‌ای در ترکیب ارکان راهبری وجود داشته است یا خیر.

۱۴. به منظور کسب پشتوانه برای ارزیابی اطلاع‌رسانی دو سویه بین حسابرس و ارکان راهبری، طراحی روشهای خاص توسط حسابرس ضرورت ندارد، بلکه این ارزیابی ممکن است مبتنی بر شواهد حاصل از اجرای روشهای حسابرسی برای مقاصد دیگر باشد. هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که این اطلاع‌رسانی کافی نمی‌باشد، حسابرس باید اثر آن را بر ارزیابی خود از خطرهای تحریف بااهمیت و امکان کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب تعیین کند، و براساس آن اقدامات مناسبی نظیر موارد زیر را انجام دهد:

الف) تعدیل اظهارنظر به دلیل وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، ب) استفاده از مشاور حقوقی در مورد پیامد راهکارهای مختلف، پ) اطلاع‌رسانی به اشخاص ثالث یا مرجع ذیصلاح بالاتر در ساختار راهبری و ت) کناره‌گیری از کاربرد صورتی که بر اساس قوانین یا مقررات مربوط ممکن باشد.

۱۵. هنگام اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری درباره کلیات دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی باید مراقبت لازم به عمل آید، به‌گونه‌ای که لطمه‌ای به اثربخشی حسابرسی وارد نشود، به‌خصوص در مواردی که برخی یا همه اعضای ارکان راهبری مسئولیت اجرایی دارند.

۱۶. زمانبندی مناسب برای اطلاع‌رسانی به شرایط کار حسابرسی بستگی دارد. شرایط مربوط شامل ماهیت و اهمیت موضوع، و اقدامی است که انتظار می‌رود توسط ارکان راهبری در این خصوص انجام شود. برای مثال:

اطلاع‌رسانی در مورد موضوعات برنامه‌ریزی غالباً در مراحل اولیه کار انجام می‌شود، در صورتی که ارکان راهبری قادر باشند به حسابرس در حل مشکل عمده ایجاد شده در جریان حسابرسی کمک کنند یا احتمال رود این مشکل منجر به اظهارنظر تعدیل شده شود، حسابرس باید در اولین فرصت آن را گزارش کند. به همین ترتیب، حسابرس ممکن است به محض تشخیص ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی، آنها را به طور شفاهی به اطلاع ارکان راهبری برساند،

اطلاع‌رسانی در مورد استقلال ممکن است هنگامی مناسب باشد که قضاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در مورد عوامل تهدیدکننده استقلال و تدابیر ایمنی مربوط انجام شده باشد.

در صورت انجام حسابرسی همزمان صورتهای مالی با مقاصد عمومی و مقاصد خاص، ممکن است بهتر باشد که زمانبندی اطلاع‌رسانی هماهنگ شود.

۱۷. اگر چه اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری ممکن است در تعیین دامنه و زمانبندی کار حسابرسی به حسابرس کمک کند، لیکن مسئولیت حسابرس را در تدوین طرح کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی، شامل ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای لازم برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، تغییر نمی‌دهد.

۱۸. حسابرس ممکن است از موضوعات تکمیلی آگاه شود که لزوماً به نظارت بر فرایند گزارشگری مالی مربوط نباشد، اما به احتمال زیاد به مسئولیت ارکان راهبری در نظارت بر هدایت راهبردی واحد تجاری یا تعهدات واحد تجاری در ارتباط با پاسخگویی، مربوط باشد. برای تصمیم‌گیری درباره اطلاع‌رسانی موضوعات تکمیلی به ارکان راهبری، حسابرس ممکن است ابتدا با سطح مناسبی از مدیران اجرایی در خصوص موضوعاتی از این نوع که وی از آنها مطلع شده است، مذاکره کند، مگر اینکه انجام چنین کاری در آن شرایط مناسب نباشد.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

۱۹. در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، حسابرس ممکن است برای اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری از ساختاری ساده‌تر نسبت به واحدهای تجاری بزرگتر یا شرکتهای پذیرفته شده در بورس، استفاده کند.