

نکات استاندارد ۲۶۵ (اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی)

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد، به مسئولیت حسابرس در زمینه اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی مشخص شده در حسابرسی صورتهای مالی، به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) می‌پردازد.

۲. حسابرس برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت باید از کنترلهای داخلی مرتبط با حسابرسی صورتهای مالی شناخت کسب کند. در انجام این ارزیابیها، حسابرس کنترلهای داخلی را به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی ارزیابی می‌کند.

۳. تعاریف

ضعف کنترلهای داخلی: ضعف کنترلهای داخلی در مواردی وجود دارد که:

الف) کنترلهای داخلی به شیوه‌ای طراحی، پیاده‌سازی یا اجرا شود که قادر به پیشگیری، یا کشف و اصلاح به موقع تحریف در صورتهای مالی نباشد، یا ب) کنترلهای داخلی لازم برای پیشگیری، یا کشف و اصلاح به موقع تحریف در صورتهای مالی وجود نداشته باشد.

ضعف بااهمیت کنترلهای داخلی: یک ضعف یا ترکیبی از ضعفهای کنترلهای داخلی که به نظر حسابرس برای ارکان راهبری دارای اهمیت کافی باشد (اهمیت یک ضعف یا ترکیبی از ضعفهای کنترلهای داخلی نه تنها به وقوع یک تحریف، بلکه به احتمال وقوع و تبعات بالقوه آن نیز بستگی دارد. بنابراین، ممکن است ضعفهای بااهمیت وجود داشته باشند، حتی اگر حسابرس در جریان حسابرسی تحریفی را مشخص نکرده باشد).

نمونه‌هایی از موضوعاتی که حسابرس ممکن است در تعیین بااهمیت بودن یا نبودن یک ضعف یا ترکیبی از ضعفهای کنترلهای داخلی در نظر بگیرد، شامل موارد زیر است:

احتمال اینکه ضعفها در آینده زمینه‌ساز بروز تحریفهای بااهمیتی در صورتهای مالی شود، آسیب‌پذیری دارایی یا بدهی مربوط در برابر تقلب، ذهنی و پیچیده بودن تعیین مبالغ برآوردی نظیر برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، میالغی از صورتهای مالی که وجود ضعفها می‌تواند بر آنها تأثیرگذار باشد، حجم عملیاتی که یک مانده حساب یا گروه معاملات در معرض ضعف، داشته است یا می‌تواند داشته باشد، اهمیت کنترلهای در فرایند گزارشگری مالی، علت و فراوانی اشکالات کشف شده در نتیجه ضعفهای کنترلی و رابطه متقابل بین یک ضعف با سایر ضعفهای کنترلهای داخلی.

الزامات اطلاع‌رسانی

۴. حسابرس باید ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی را به‌طور مکتوب و به موقع به اطلاع ارکان راهبری برساند. حسابرس ممکن است در گزارش کتبی خود، پیشنهادهایی را برای انجام اقدامات اصلاحی

بیان کند اما باید توجه شود که مسئولیت ارزیابی هزینه‌ها و منافع انجام اقدامات اصلاحی به عهده مدیران اجرایی و ارکان راهبری است.

۵. اطلاع‌رسانی کتبی حسابرس در مورد ضعفهای بااهمیت کنترل‌های داخلی باید شامل موارد زیر باشد:

الف) شرحی از ضعفها و تشریح آثار بالقوه آنها، و ب) اطلاعات کافی برای کمک به درک چارچوب اطلاع‌رسانی شامل اشاره به موضوعات زیر:

اشاره به این موضوع که هدف از حسابرسی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بوده است، اشاره به این موضوع که حسابرسی شامل بررسی کنترل‌های داخلی مرتبط با تهیه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی است، و اشاره به اینکه موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ضعفهایی محدود می‌شود که حسابرس در جریان حسابرسی آنها را مشخص کرده است و به نظر وی برای ارکان راهبری با اهمیت است.

بنابراین توجه شود که حسابرس در تشریح آثار بالقوه ضعفهای بااهمیت، ملزم نیست آثار آن ضعفها را به صورت کمی بیان کند.

حسابرس ممکن است در گزارش کتبی خود به موارد زیر نیز اشاره کند:

الف) اشاره به این موضوع که اگر حسابرس روشهای گسترده‌تری را درباره کنترل‌های داخلی اجرا می‌کرد، ممکن بود ضعفهای قابل گزارش بیشتری مشخص می‌شد، یا به این نتیجه می‌رسید که گزارش برخی ضعفها لازم نبود و ب) اشاره به این موضوع که اطلاع‌رسانی برای استفاده ارکان راهبری انجام شده است، و ممکن است برای سایر مقاصد مناسب نباشد.

۶. میزان جزئیات اطلاع‌رسانی ضعفهای بااهمیت، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در آن شرایط بستگی دارد. نمونه‌هایی از عواملی که حسابرس ممکن است در تعیین میزان جزئیات اطلاع‌رسانی در نظر بگیرد، شامل موارد زیر است:

ماهیت واحد تجاری، اندازه و پیچیدگی واحد تجاری، ماهیت ضعفهای بااهمیت مشخص شده توسط حسابرس، ترکیب ارکان راهبری واحد تجاری و الزامات قانونی یا مقرراتی در مورد اطلاع‌رسانی انواع خاصی از ضعفهای کنترل‌های داخلی.

۷. حسابرس باید موارد زیر را به منظور انجام اقدام اصلاحی برای به حداقل رساندن خطر تحریف بااهمیت، به‌موقع به اطلاع سطح مناسبی از مدیران اجرایی (سطح مناسب مدیران اجرایی، فردی است که در ارزیابی ضعفهای کنترل‌های داخلی و انجام اقدام اصلاحی لازم، دارا یا اختیار و مسئولیت است. مانند مدیرعامل یا مدیر مالی) برساند:

الف) ضعفهای بااهمیت کنترل‌های داخلی که حسابرس آنها را به طور مکتوب به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی کرده است یا قصد دارد اطلاع‌رسانی کند، مگر اینکه اطلاع‌رسانی مستقیم به مدیران اجرایی در شرایط موجود مناسب نباشد، و

ب) سایر ضعفهای کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی که توسط اشخاص دیگر به مدیران اجرایی اطلاع‌رسانی نشده و به نظر حسابرس برای مدیران اجرایی دارای اهمیت کافی است.

۸. اگر حسابرس در حسابرسی قبلی ضعف بااهمیتی را به ارکان راهبری و مدیران اجرایی اطلاع‌رسانی کرده، و اقدام اصلاحی در این خصوص انجام نشده باشد، حسابرس باید اطلاع‌رسانی را تکرار کند. قصور در انجام اقدام اصلاحی مناسب (در صورت نبود توضیح منطقی)، ممکن است به خودی خود بیانگر ضعف بااهمیتی باشد.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

۹. اگرچه مفاهیم زیربنایی فعالیتهای کنترلی در واحدهای تجاری کوچک اساساً مشابه واحدهای تجاری بزرگتر است اما نحوه اجرای آنها با هم متفاوت است. علاوه بر این، با توجه به اینکه در واحدهای تجاری کوچک، برخی از کنترلها توسط مدیران اجرایی اعمال می‌شود، ممکن است انواع خاصی از فعالیتهای کنترلی ضرورت نداشته باشد. با این وجود، در واحدهای تجاری کوچکی که مالک و مدیر شخص واحدی است، ممکن است مالک - مدیر قادر به اعمال نظارت مؤثرتری نسبت به واحدهای تجاری بزرگتر باشد. این اعمال نظارت بیشتر توسط مدیران اجرایی، احتمال زیر پا گذاردن بیشتر کنترلها توسط آنها را به همراه خواهد داشت.

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

۱۰. حسابرسان بخش عمومی ممکن است درخصوص اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی، روش اطلاع‌رسانی، میزان ارائه جزئیات و مخاطبان، مسئولیتهای بیشتری از آنچه که در این استاندارد پیش‌بینی شده است، داشته باشند.