

استاندارد حسابرسی ۲۶۰  
اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱-۳	دامنه کاربرد
۴-۷	نقش اطلاع‌رسانی
۸	تاریخ اجرا
۹	اهداف
۱۰	تعاریف
	الزامات
۱۱-۱۳	ارکان راهبری
۱۴-۱۷	موضوعاتی که باید اطلاع‌رسانی شود
۱۸-۲۲	فرایند اطلاع‌رسانی
۲۳	مستندسازی
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۸	ارکان رهبری
ت-۹ تا ت-۲۷	موضوعاتی که باید اطلاع‌رسانی شود
ت-۲۸ تا ت-۴۲	فرایند اطلاع‌رسانی
ت-۴۳	مستندسازی
	پیوست‌ها
	پیوست ۱: الزامات سایر استانداردهای حسابرسی در رابطه با اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری
	پیوست ۲: جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری

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

## استاندارد حسابرسی ۲۶۰

### اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

#### کلیات

##### دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت اطلاع‌رسانی حسابرِس به ارکان راهبری در حسابرسی صورتهای مالی مطرح می‌شود. اگر چه الزامات این استاندارد برای کلیه واحدهای تجاری صرفنظر از ساختار راهبری یا اندازه آنها کاربرد دارد، اما در مواردی که همه اعضای ارکان راهبری در واحد تجاری مسئولیت اجرایی داشته باشند، و همچنین در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس، بکارگیری آن با ملاحظات خاصی همراه است. این استاندارد الزاماتی را در مورد اطلاع‌رسانی حسابرِس به مدیران اجرایی یا مالکان واحد تجاری تعیین نمی‌کند مگر اینکه آنها در راهبری واحد تجاری نیز نقش داشته باشند.
۲. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی تدوین شده است، اما در صورت اعمال تعدیلات لازم متناسب با شرایط موجود، می‌تواند در حسابرسی سایر اطلاعات مالی تاریخی در مواردی که ارکان راهبری، مسئولیت نظارت بر تهیه سایر اطلاعات مالی تاریخی را به عهده دارند، کاربرد داشته باشد.
۳. این استاندارد با تأکید بر اهمیت اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش در حسابرسی صورتهای مالی، چارچوب کلی را در مورد اطلاع‌رسانی حسابرِس به ارکان راهبری فراهم می‌آورد، و برخی موضوعات خاصی را که باید به آنها گزارش شود، مشخص می‌کند. موضوعات دیگری که باید اطلاع‌رسانی شود و مکمل الزامات این استاندارد می‌باشد، در سایر استانداردهای حسابرسی مشخص شده است (به پیوست ۱ مراجعه شود). علاوه بر این، استاندارد ۲۶۵<sup>۱</sup> الزامات خاصی را در مورد اطلاع‌رسانی ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی به ارکان راهبری تعیین کرده است. موضوعات دیگری که در این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابرسی الزامی نشده است، ممکن است طبق قوانین و مقررات، توافق با واحد تجاری، یا دیگر الزامات حاکم بر حسابرسی الزامی شده باشد. این استاندارد مانع اطلاع‌رسانی حسابرِس به ارکان راهبری در خصوص موضوعات مذکور نیست. (رک: بندهای ت-۲۴ تا ت-۲۷)

##### نقش اطلاع‌رسانی

۴. این استاندارد اساساً بر اطلاع‌رسانی حسابرِس به ارکان راهبری تمرکز دارد. با این وجود، اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش در موارد زیر حائز اهمیت است:
  - الف - کمک به حسابرِس و ارکان راهبری برای شناخت موضوعات مربوط به حسابرسی و ایجاد یک رابطه کاری سازنده. در برقراری این رابطه، واقع‌بینی و حفظ استقلال حسابرِس دارای اهمیت ویژه‌ای است.
  - ب - کمک به حسابرِس برای کسب اطلاعات مربوط به حسابرسی از ارکان راهبری. برای مثال، ممکن است ارکان راهبری به حسابرِس در شناخت واحد تجاری و محیط آن، تشخیص منابع مناسب برای کسب شواهد حسابرسی، و ارائه اطلاعات درباره معاملات یا رویدادهای خاص کمک کند، 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.
۵. اگرچه حسابرِس مسئول اطلاع‌رسانی موضوعاتی است که در این استاندارد الزامی شده است، اما مدیران اجرایی نیز مسئول اطلاع‌رسانی موضوعات مرتبط با راهبری واحد تجاری به ارکان راهبری هستند. اطلاع‌رسانی حسابرِس، از مدیران اجرایی سلب مسئولیت نمی‌کند. به همین ترتیب، اطلاع‌رسانی مدیران اجرایی به ارکان راهبری در مورد موضوعاتی که حسابرِس ملزم به اطلاع‌رسانی آنهاست، از مسئولیت حسابرِس برای اطلاع‌رسانی آنها نمی‌کاهد. با این حال، اطلاع‌رسانی این موضوعات توسط مدیران اجرایی ممکن است بر شکل و زمانبندی اطلاع‌رسانی حسابرِس به ارکان راهبری، مؤثر باشد.
۶. اطلاع‌رسانی شفاف موضوعات خاصی که به موجب استانداردهای حسابرسی گزارش آنها الزامی شده است، بخش لاینفک هر کار حسابرسی است. با این حال، استانداردهای حسابرسی، بطور مشخص حسابرِس را ملزم نمی‌کنند که روشهای خاصی را جهت تشخیص موضوعات دیگر برای اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری انجام دهد.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۵، "اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی"

**استاندارد حسابرسی ۲۶۰**  
**اطلاع رسانی به ارکان راهبری**

۷. در اطلاع رسانی موضوعات خاص توسط حسابرس به ارکان راهبری ممکن است قوانین یا مقررات محدودیت‌هایی را مقرر کرده باشد. برای مثال، قوانین یا مقررات ممکن است به طور مشخص اطلاع رسانی یا اقدامات دیگری را که بتواند به پی جوییهای مقامات ذی صلاح در مورد یک تخلف قطعی یا موارد مشکوک به تخلف آسیب برساند منع کرده باشد. در برخی شرایط ممکن است تضاد منافع بالقوه بین الزامات رازداری و الزامات اطلاع رسانی حسابرس پیچیده باشد. در چنین مواردی، حسابرس ممکن است استفاده از خدمات مشاور حقوقی را مد نظر قرار دهد.

**تاریخ اجرا**

۸. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۴ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

**اهداف**

۹. اهداف حسابرس به شرح زیر است:

- الف - اطلاع رسانی شفاف به ارکان راهبری در خصوص مسئولیتهای حسابرس در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی، و کلیات دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی،
- ب - کسب اطلاعات مربوط به حسابرسی از ارکان راهبری،
- پ - اطلاع رسانی به موقع یافته‌های حسابرسی به ارکان راهبری که در رابطه با مسئولیت آنها در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، مهم و مربوط محسوب می‌شود، و
- ت - تقویت اطلاع رسانی دو سویه اثربخش بین حسابرس و ارکان راهبری.

**تعاریف**

۱۰. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

- الف - **ارکان راهبری** - شخص (اشخاص) یا سازمان (سازمانهای) مسئول نظارت بر هدایت راهبردی و تعهدات مرتبط با پاسخگویی واحد تجاری است. این نظارت، شامل نظارت بر فرایند گزارشگری مالی است. در اغلب واحدهای تجاری منظور از این اصطلاح، هیئت مدیره است، لیکن بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی واحد تجاری، ممکن است شامل هیئت‌امنا، هیئت‌عامل یا سایر ارکان مشابه باشد. انواع ساختارهای راهبری در بندهای ت-۱ تا ت-۸ مطرح شده است.
- ب - **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.

**الزامات**

**ارکان راهبری**

۱۱. حسابرس برای تعیین مخاطب اطلاع رسانی خود باید شخص یا اشخاص مناسبی را در ساختار راهبری واحد تجاری مشخص کند. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۴)

**اطلاع رسانی به زیرمجموعه‌ای از ارکان راهبری**

۱۲. 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. (رک: بندهای ت-۵ تا ت-۷)

**مسئولیت اجرایی همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری**

۱۳. در برخی موارد، همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند، برای مثال، در واحدهای تجاری کوچک تک مالکی که هیچ فرد دیگری جز مدیر - مالک نقش راهبری ندارد. در این موارد، اگر موضوعات الزامی شده در این استاندارد، به شخص یا اشخاص دارای مسئولیتهای اجرایی اطلاع رسانی شود، و این شخص (اشخاص) دارای مسئولیت راهبری نیز باشد (باشند)، دیگر نیازی به اطلاع رسانی مجدد این موضوعات به آن شخص (اشخاص) در جایگاه راهبری، نیست. این موضوعات در بند ۱۶ - پ مطرح شده است. با این حال، حسابرس باید متقاعد شود که اطلاع رسانی به شخص (اشخاص) دارای مسئولیتهای اجرایی باعث اطلاع رسانی کافی به همه اشخاصی شده است که باید باتوجه به جایگاه آنان در ساختار راهبری، مخاطب اطلاع رسانی قرار می‌گرفتند. (رک: بند ت-۸)

موضوعاتی که باید اطلاع رسانی شود

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

۱۴. حسابرس باید مسئولیت‌های خود در حسابرسی صورتهای مالی را به شرح زیر به ارکان راهبری اطلاع رسانی کند:
- 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. (رک: بندهای ۹-ت و ۱۰-ت)

دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی

۱۵. حسابرس باید کلیات دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی را به اطلاع ارکان راهبری برساند. (رک: بندهای ۱۱-ت تا ۱۵-ت)

یافته‌های عمده حسابرسی

۱۶. حسابرس باید موارد زیر را به ارکان راهبری اطلاع دهد: (رک: بند ۱۶-ت)
- الف - دیدگاه‌های حسابرس درباره جنبه‌های کیفی عمده عملیات حسابداری واحد تجاری، شامل رویه‌های حسابداری، برآوردهای حسابداری، و موارد افشا در صورتهای مالی. در موارد مقتضی، حسابرس باید به ارکان راهبری توضیح دهد چرا از نظر وی عملیات حسابداری عمده‌ای که طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط قابل قبول است، متناسب با شرایط خاص واحد تجاری نیست، (رک: بند ۱۷-ت)
- ب - مشکلات عمده ایجاد شده در جریان حسابرسی (در صورت وجود)، (رک: بند ۱۸-ت)
- پ - به جز در مواردی که همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند:
۱. موضوعات عمده حاصل از حسابرسی (در صورت وجود) که در مورد آنها با مدیران اجرایی مذاکره یا مکاتبه شده است، و (رک: بند ۱۹-ت)
۲. تأییدیه مدیران مورد درخواست حسابرس، و
- ت - سایر موضوعات حاصل از حسابرسی (در صورت وجود) که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس، برای نظارت بر فرآیندهای گزارشگری مالی، مهم محسوب می‌شود. (رک: بند ۲۰-ت)

استقلال حسابرس

۱۷. در مورد شرکتهای ثبت شده در بورس، حسابرس باید یادداشتی مبنی بر اینکه تیم حسابرسی و سایر کارشناسان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی (در صورت لزوم)، مؤسسه حسابرسی، و در موارد مقتضی، مؤسسات حسابرسی شبکه‌ای، 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. این موارد شامل مجموع حق الزحمه‌های خدمات اطمینان‌بخشی ارائه شده توسط مؤسسه یا مؤسسات حسابرسی شبکه‌ای به واحد تجاری و بخشهای تحت کنترل آن می‌شود که در دوره تحت پوشش صورتهای مالی انجام شده است، و
- ب - روشهایی که برای حذف تهدیدهای مشخص شده در مورد استقلال یا کاهش آنها به سطح قابل قبول بکار گرفته شده است. (رک: بندهای ۲۱-ت تا ۲۳-ت)

فرایند اطلاع رسانی

استقرار فرایند اطلاع رسانی

۱۸. حسابرس باید شکل، زمانبندی و محتوای کلی مورد انتظار اطلاع رسانی را به ارکان راهبری اطلاع دهد. (رک: بندهای ۲۸-ت تا ۳۵-ت)

شکل اطلاع رسانی

۱۹. چنانچه به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، اطلاع رسانی شفاهی به ارکان راهبری کافی نباشد، حسابرس باید یافته‌های عمده حاصل از حسابرسی را به صورت کتبی به ارکان راهبری اطلاع دهد. اطلاع رسانی کتبی همه موضوعاتی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، ضروری نیست. (رک: بندهای ۳۶-ت و ۳۷-ت)
۲۰. حسابرس باید در مورد استقلال خود، هنگامی اطلاع رسانی کتبی انجام دهد که طبق بند ۱۷ ملزم به انجام این کار باشد.

۲۱. اطلاع‌رسانی حسابرس به ارکان راهبری باید به موقع انجام شود. (رک: بندهای ت-۳۸ و ت-۳۹)

#### کفایت فرایند اطلاع‌رسانی

۲۲. حسابرس باید ارزیابی کند که آیا اطلاع‌رسانی دو سویه بین حسابرس و ارکان راهبری برای مقاصد حسابرسی، کافی است یا خیر. اگر این اطلاع‌رسانی کافی نباشد، حسابرس باید اثر آن را (در صورت وجود) بر ارزیابی خود از خطرهای تحریف بااهمیت و امکان کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب تعیین کند، و براساس آن اقدام مناسب را انجام دهد. (رک: بندهای ت-۴۰ تا ت-۴۲)

#### مستندسازی

۲۳. هرگاه اطلاع‌رسانی موضوعاتی که طبق این استاندارد الزامی شده است، 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.<sup>۱</sup> (رک: بند ت-۴۳)

\*\*\*

#### توضیحات کاربردی

##### ارکان راهبری (رک: بند ۱۱)

- ت-۱. 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. برای مثال:
- در برخی کشورها، هیئت نظارتی وجود دارد که همه یا اکثریت اعضای آن مسئولیت اجرایی ندارند و از نظر قانونی از مدیران اجرایی مجزا است (ساختار دو هیئتی). در برخی کشورهای دیگر، وظایف نظارتی و اجرایی از جمله مسئولیتهای یک هیئت واحد است (ساختار تک هیئتی).
  - در برخی واحدهای تجاری، ارکان راهبری دارای موقعیتهایی هستند که بخش لاینفک ساختار قانونی واحد تجاری محسوب می‌شود، مانند اعضای هیئت مدیره شرکت. در سایر واحدها مثل برخی واحدهای بخش عمومی، یک هیئت منفک از آن واحد مسئولیت راهبری را به عهده دارد.
  - در برخی موارد، بعضی یا همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند. در سایر موارد، اعضای ارکان راهبری متفاوت از مدیران اجرایی هستند.
  - در برخی موارد، ارکان راهبری مسئول تصویب صورتهای مالی است (در سایر موارد این مسئولیت به عهده مدیران اجرایی است).
- ت-۲. در بیشتر واحدهای تجاری، راهبری مسئولیت جمعی یک هیئت راهبری، نظیر هیئت مدیره، هیئت نظارت، شرکا، مالکان، شورای راهبری، هیئت امنا، یا اشخاص مشابه است. اما در برخی واحدهای تجاری کوچکتر، مسئول راهبری ممکن است یک شخص باشد. در مواردی که راهبری یک مسئولیت جمعی است، ممکن است زیرمجموعه‌ای از ارکان راهبری نظیر کمیته حسابرسی یا حتی یک فرد، وظیفه انجام کار خاصی را برای کمک به هیئت راهبری در ایفای مسئولیتهایشان بر عهده بگیرد. متقابلاً یک زیرمجموعه یا یک فرد بخصوص، ممکن است مسئولیتهای قانونی مشخصی داشته باشد که متفاوت از وظایف رکن راهبری باشد.
- ت-۳. در برخی موارد ممکن است تشخیص رکن راهبری برای اطلاع‌رسانی توسط حسابرس مشکل باشد. در چنین مواردی، حسابرس ممکن است با صاحبکار مذاکره و توافق کند که به چه شخص یا اشخاصی باید اطلاع‌رسانی کند. شناخت حسابرس از ساختار و فرایندهای راهبری واحد تجاری طبق استاندارد ۳۱۵<sup>۲</sup>، در تصمیم‌گیری برای تشخیص این اشخاص، مفید است. شخص یا اشخاصی که باید به آنها اطلاع‌رسانی شود، با توجه به موضوع اطلاع‌رسانی، ممکن است متفاوت باشد.

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

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

## استاندارد حسابرسی ۲۶۰ اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

ت-۴. استاندارد ۶۰۰ شامل موضوعات خاصی است که توسط حسابرسان گروه باید به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی شود.<sup>۱</sup> هنگامی که واحد تجاری بخشی از یک گروه است، شخص یا اشخاص مناسبی که حسابرس بخش باید به آنها اطلاع‌رسانی کند، به شرایط کار و موضوعی که باید اطلاع‌رسانی شود، بستگی دارد. در برخی موارد، چندین بخش ممکن است فعالیتهای تجاری یکسانی را در یک سیستم کنترلهای داخلی یکسان و با استفاده از عملیات حسابداری مشابه انجام دهند. در مواردی که ارکان راهبری این بخشها مشترک هستند (برای نمونه، وجود هیئت مدیره مشترک)، اطلاع‌رسانی همزمان مربوط به این بخشها می‌تواند از دوباره کاری جلوگیری کند.

### اطلاع‌رسانی به زیرمجموعه‌ای از ارکان راهبری (رک: بند ۱۲)

ت-۵. حسابرس هنگام اطلاع‌رسانی 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 اطلاع‌رسانی شود.
- الزامات قانونی یا مقرراتی مربوط.
- 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.

ت-۶. حسابرس هنگام تصمیم‌گیری در مورد اینکه آیا نیازی به اطلاع‌رسانی موضوعات (به صورت کامل یا خلاصه) به رکن راهبری نیز وجود دارد یا خیر، ممکن است میزان اثربخشی و مناسب بودن اطلاع‌رسانی موضوعات مربوط توسط زیرمجموعه به رکن راهبری را ارزیابی کند. حسابرس ممکن است در قرارداد حسابرسی تصریح کند که حق اطلاع‌رسانی مستقیم به رکن راهبری را حفظ می‌کند، مگر اینکه طبق قانون یا مقررات از این کار منع شده باشد.

ت-۷. کمیته حسابرسی (یا زیرمجموعه‌های مشابه با نام‌های مختلف) در بسیاری از کشورها وجود دارد. اگرچه وظایف و اختیارات آنها متفاوت است، اطلاع‌رسانی‌های حسابرس به کمیته حسابرسی (در صورت وجود) بخش مهمی از اطلاع‌رسانی حسابرس به ارکان راهبری محسوب می‌شود. طبق اصول راهبری مناسب:

- حسابرس به طور منظم در جلسات کمیته حسابرسی دعوت خواهد شد.
- رئیس کمیته حسابرسی و در صورت لزوم، سایر اعضای کمیته حسابرسی، به طور ادواری با حسابرس در ارتباط خواهند بود.
- کمیته حسابرسی بدون حضور مدیران اجرایی، حداقل سالی یکبار با حسابرس جلسه خواهند داشت.

### مسئولیت اجرایی همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری (رک: بند ۱۳)

ت-۸. در مواردی که، همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند، بکارگیری الزامات اطلاع‌رسانی با تعدیلاتی همراه است. در چنین مواردی، ممکن است اطلاع‌رسانی به شخص یا اشخاص دارای مسئولیتهای اجرایی، به حد کافی منجر به آگاهی همه افرادی نگردد که در غیر این صورت حسابرس باید باتوجه به جایگاه راهبری آنها، به آنها اطلاع‌رسانی می‌کرد. برای مثال، در شرکتی که همه اعضای هیئت مدیره در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند، برخی از اعضای هیئت مدیره (نظیر مسئول بازاریابی)، ممکن است از موضوعات عمده مذاکره شده با دیگر اعضای هیئت مدیره (نظیر مسئول تهیه صورتهای مالی) آگاه نباشند.

### موضوعاتی که باید اطلاع‌رسانی شود

#### مسئولیتهای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی (رک: بند ۱۴)

ت-۹. مسئولیتهای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی، اغلب در قرارداد حسابرسی ذکر می‌شود. ارائه نسخه‌ای از قرارداد حسابرسی (یا سایر توافق‌نامه‌های مربوط)، به ارکان راهبری ممکن است شیوه مناسبی برای اطلاع‌رسانی به آنها در مورد موضوعاتی نظیر موارد زیر باشد:

- مسئولیتهای حسابرس برای انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، که هدف آن اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی است. بنابراین، موضوعاتی که طبق استانداردهای حسابرسی اطلاع‌رسانی آنها الزامی است، شامل موضوعات عمده حاصل از حسابرسی صورتهای مالی است که در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی به ارکان راهبری مربوط می‌شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش) (تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)"، بندهای ۴۶ تا ۴۹

## استاندارد حسابرسی ۲۶۰ اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

- این واقعیت که استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به طراحی روشهایی برای تشخیص موضوعات تکمیلی جهت اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری، نکرده است.
- در صورت لزوم، مسئولیت حسابرسان درخصوص اطلاع‌رسانی موضوعات خاص الزامی شده طبق قانون یا مقررات، توافق با واحد تجاری یا سایر الزامات حاکم بر کار حسابرسی.
- ت-۱۰. ممکن است طبق قوانین یا مقررات، توافق با واحد تجاری یا سایر الزامات حاکم بر کار حسابرسی، اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری گسترده‌تر باشد.

### دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی (رک: بند ۱۵)

- ت-۱۱. اطلاع‌رسانی در مورد کلیات دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی ممکن است:
  - الف - به ارکان راهبری در شناخت بهتر پیامدهای کار حسابرسی، مذاکره با حسابرسان در مورد مباحث خطر و مفهوم اهمیت، و تشخیص حوزه‌های نیازمند اجرای روشهای بیشتر توسط حسابرسان، کمک کند، و
  - ب - به حسابرسان برای شناخت بهتر واحد تجاری و محیط آن کمک کند.
- ت-۱۲. هنگام اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری درباره کلیات دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی باید مراقبت لازم به عمل آید، به گونه‌ای که لطمه‌ای به اثربخشی حسابرسی وارد نشود، به خصوص در مواردی که برخی یا همه اعضای ارکان راهبری مسئولیت اجرایی دارند. برای مثال، اطلاع‌رسانی ماهیت و زمانبندی روشهای حسابرسی تفصیلی، ممکن است با افزایش بیش از حد قابلیت پیش‌بینی این روشها، اثربخشی آنها را کاهش دهد.
- ت-۱۳. موضوعاتی که باید اطلاع‌رسانی شود ممکن است شامل موارد زیر باشد:
  - نحوه برخورد حسابرسان با خطرهای عمده تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه.
  - رویکرد حسابرسان در خصوص کنترل‌های داخلی مربوط به حسابرسی.
  - کاربرد مفهوم اهمیت در کار حسابرسی<sup>۱</sup>.
- ت-۱۴. سایر موضوعات مربوط به برنامه‌ریزی که ممکن است مذاکره با ارکان راهبری درباره آنها مناسب باشد شامل موارد زیر است:
  - در مواردی که واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی است، میزان استفاده حسابرسان از کار حسابرسان داخلی، و نحوه همکاری سازنده و مکمل حسابرسان داخلی و مستقل با هم<sup>۲</sup>.
  - دیدگاههای ارکان راهبری در موارد زیر:
    - شخص یا اشخاص مناسب در ساختار راهبری واحد تجاری که اطلاع‌رسانی به آنها صورت می‌گیرد.
    - تقسیم مسئولیتها بین ارکان راهبری و مدیران اجرایی واحد تجاری.
    - اهداف و راهبردهای واحد تجاری، و مخاطرات تجاری مربوط که ممکن است به تحریفهای با اهمیت منجر شود.
    - موضوعاتی که به نظر ارکان راهبری، نیازمند توجه خاص در جریان حسابرسی است، و حوزه‌هایی که به نظر ارکان راهبری نیازمند اجرای روشهای بیشتر است.
    - اطلاع‌رسانیهای عمده به مراجع نظارتی.
    - سایر موضوعاتی که به نظر ارکان راهبری ممکن است بر حسابرسانی صورت‌های مالی اثر گذار باشد.
- نگرش، آگاهی، و اقدامات ارکان راهبری درخصوص (الف) کنترل‌های داخلی واحد تجاری و اهمیت آن در واحد تجاری، شامل نحوه نظارت ارکان راهبری بر اثربخشی کنترل‌های داخلی، و (ب) کشف تقلب یا احتمال وجود آن.
- اقدامات ارکان راهبری در رابطه با تغییرات استانداردهای حسابداری، رویه‌های راهبری شرکت، تغییر مقررات بورس اوراق بهادار، و سایر موضوعات مرتبط.
- واکنش ارکان راهبری به اطلاع‌رسانیهای قبلی حسابرسان.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"

۲. استاندارد حسابرسی ۶۱۰، "استفاده از کار حسابرسان داخلی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۷)"، بندهای ۱۹ و ۲۹



## استاندارد حسابرسی ۲۶۰ اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

۱۵. 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.

یافته‌های عمده حسابرسی (رک: بند ۱۶)

۱۶. اطلاع‌رسانی یافته‌های حسابرسی ممکن است شامل درخواست اطلاعات بیشتر از ارکان راهبری برای تکمیل شواهد حسابرسی کسب شده باشد. برای مثال، حسابرس ممکن است بدینوسیله اطمینان حاصل کند که شناخت ارکان راهبری از واقعیتها و شرایط مربوط به معاملات یا رویدادهای خاص، با شناخت حسابرس از آنها یکسان است.

جنبه‌های کیفی عمده عملیات حسابداری (رک: بند ۱۶ - الف)

۱۷. ت- چارچوبهای گزارشگری مالی معمولاً به واحد تجاری اجازه می‌دهند از برآوردهای حسابداری، و قضاوت در مورد رویه‌های حسابداری و موارد افشا در صورتهای مالی، استفاده کند. اطلاع‌رسانی صریح و سازنده در مورد جنبه‌های کیفی عمده عملیات حسابداری واحد تجاری ممکن است شامل اعلام نظر در مورد قابلیت پذیرش رویه‌های حسابداری عمده باشد. در پیوست ۲ موضوعاتی مطرح شده است که ممکن است مشمول این اطلاع‌رسانی شود.

مشکلات عمده پیش آمده در جریان حسابرسی (رک: بند ۱۶ - ب)

۱۸. ت- مشکلات عمده پیش آمده در جریان حسابرسی، ممکن است شامل موضوعات زیر باشد:

- تأخیر قابل ملاحظه در ارائه اطلاعات مورد نیاز توسط مدیران اجرایی.
  - تحمیل زمان ناکافی برای تکمیل حسابرسی.
  - لزوم تلاش بیش از اندازه برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
  - در دسترس نبودن اطلاعات مورد انتظار.
  - محدودیتهای تحمیل شده به حسابرس توسط مدیران اجرایی.
  - عدم تمایل مدیران اجرایی برای ارزیابی توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت یا گسترش دوره تحت پوشش این ارزیابی در مواردی که حسابرس چنین درخواستی داشته باشد.
- در برخی شرایط چنین مشکلاتی ممکن است محدودیتی در دامنه رسیدگی ایجاد کند که منجر به تعدیل اظهارنظر حسابرس گردد.<sup>۱</sup>

مذاکره یا مکاتبه با مدیران اجرایی درباره موضوعات عمده (رک: بند ۱۶ - پ - ۱)

۱۹. ت- موضوعات عمده قابل مذاکره یا مکاتبه با مدیران اجرایی شامل موضوعاتی نظیر موارد زیر است:

- شرایط کسب و کار مؤثر بر واحد تجاری، و راهبردها و برنامه‌های تجاری که ممکن است خطرهای تحریف با اهمیت را تحت تاثیر قرار دهد.
- نگرانی حسابرس در خصوص مشورت مدیران اجرایی با سایر حسابداران در مورد موضوعات حسابداری و حسابرسی.
- مذاکرات یا مکاتبات انجام شده پیرامون عملیات حسابداری، بکارگیری استانداردهای حسابرسی، یا حق الزحمه حسابرسی یا سایر خدمات که در زمان انتصاب حسابرس برای نخستین بار یا در حسابرسیهای بعدی، صورت پذیرفته است.

سایر موضوعات عمده مرتبط با فرایند گزارشگری مالی (رک: بند ۱۶ - ت)

۲۰. ت- سایر موضوعات عمده حاصل از حسابرسی که مستقیماً به ارکان راهبری در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی مربوط می‌شود، ممکن است شامل موضوعاتی نظیر موارد اصلاح شده تحریفهای با اهمیت واقعیتها یا مغایرت با اهمیت در اطلاعات همراه صورتهای مالی حسابرسی شده باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"



## استاندارد حسابرسی ۲۶۰ اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

استقلال حسابرسی (رک: بند ۱۷)

- ت-۲۱. حسابرسی ملزم به رعایت الزامات اخلاقی مربوط (شامل الزامات مربوط به استقلال) در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی است.<sup>۱</sup>
- ت-۲۲. روابط و سایر موضوعات مؤثر بر استقلال، و تدابیر ایمنی که باید اطلاع‌رسانی شود، با توجه به شرایط کار حسابرسی تغییر می‌کند، اما عموماً موارد زیر را در برمی‌گیرد:
- الف - عوامل تهدیدکننده استقلال که ممکن است به تهدیدهای ناشی از منافع شخصی، تهدیدهای ناشی از بررسی کار خود، تهدیدهای ناشی از جانبداری، تهدیدهای ناشی از صمیمی شدن، و تهدیدهای ناشی از ترس، طبقه‌بندی شود، و
- ب - تدابیر ایمنی پیش‌بینی شده توسط حرفه، قوانین یا مقررات، و تدابیر ایمنی پیش‌بینی شده در واحد تجاری، و در سیستمها و روشهای مؤسسه حسابرسی.
- اطلاع‌رسانی الزامی طبق بند ۱۷ - الف، ممکن است شامل تخلف غیرعمدی از الزامات اخلاقی مربوط به استقلال حسابرسی، و هرگونه اقدام اصلاحی انجام شده یا پیشنهاد شده، باشد.
- ت-۲۳. الزامات اطلاع‌رسانی مربوط به استقلال حسابرسی که در مورد شرکتهای ثبت شده در بورس کاربرد دارد، را می‌توان در مورد برخی واحدهای تجاری دیگر نیز به کار گرفت، خصوصاً آن دسته از واحدهای تجاری که ممکن است به دلیل نوع فعالیت، اندازه یا جایگاه آنها، دارای طیف وسیعی از ذینفعان بوده و بر منافع عمومی مؤثر است. نمونه‌هایی از این واحدهای تجاری که جزء شرکتهای ثبت شده در بورس نیستند اما اطلاع‌رسانی استقلال حسابرسی در مورد آنها مناسب است، شامل واحدهای بخش عمومی، مؤسسات اعتباری، شرکتهای بیمه، و صندوقهای بازنشستگی می‌شود. از طرف دیگر، ممکن است در برخی موارد، اطلاع‌رسانی درباره استقلال حسابرسی سودمند نباشد، مانند مواردی که همه اعضای ارکان راهبری از طریق فعالیتهای اجرایی خود از واقعیتهای مربوط مطلع شده‌اند. این وضعیت به طور مشخص زمانی محتمل است که مدیر و مالک یکی باشد.

موضوعات تکمیلی (رک: بند ۳)

- ت-۲۴. 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.
- ت-۲۵. حسابرسی 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. چنین موضوعاتی برای مثال، شامل مسائل عمده مرتبط با ساختارها یا فرایندهای راهبری، و اقدامات یا تصمیمات عمده مدیران اجرایی ارشد، بدون اخذ مجوز لازم، می‌شود.
- ت-۲۶. برای تصمیم‌گیری درباره اطلاع‌رسانی موضوعات تکمیلی به ارکان راهبری، حسابرسی ممکن است ابتدا با سطح مناسبی از مدیران اجرایی درخصوص موضوعاتی از این نوع که وی از آنها مطلع شده است، مذاکره کند، مگر اینکه انجام چنین کاری در آن شرایط مناسب نباشد.
- ت-۲۷. اگر یک موضوع تکمیلی اطلاع‌رسانی شود، ممکن است مناسب باشد که حسابرسی ارکان راهبری را از موارد زیر آگاه کند:
- الف - اینکه تشخیص و اطلاع‌رسانی چنین موضوعاتی، جزئی از هدف حسابرسی (اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی) نیست،
- ب - به جز روشهای حسابرسی لازم برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، هیچ روشی برای تشخیص این موضوعات اجرا نشده است، و
- پ - هیچ روشی برای تشخیص موضوعاتی از این قبیل، اجرا نشده است.

### فرایند اطلاع‌رسانی

استقرار فرایند اطلاع‌رسانی (رک: بند ۱۸)

- ت-۲۸. اطلاع‌رسانی شفاف مسئولیتهای حسابرسی، کلیات دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی، و محتوای کلی مورد انتظار اطلاع‌رسانی‌ها، به شکل‌گیری مبنایی برای اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش کمک می‌کند.
- ت-۲۹. موضوعاتی که ممکن است به اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش نیز کمک کند شامل مذاکره در موارد زیر است:
- هدف اطلاع‌رسانی. هنگامی که هدف روشن باشد، حسابرسی و ارکان راهبری بهتر می‌توانند درک متقابلی از مسائل مربوط و اقدامات مورد انتظار حاصل از فرایند اطلاع‌رسانی داشته باشند.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۱)"، بند ۱۴

- شکل اطلاع‌رسانی.
  - شخص یا اشخاصی از تیم حسابرسی و ارکان راهبری که مسئول انجام اطلاع‌رسانی در مورد موضوعات خاص می‌باشند.
  - انتظار حسابرس در این مورد که اطلاع‌رسانی دو سویه خواهد بود، و ارکان راهبری موضوعات مربوط به حسابرسی را به اطلاع حسابرس خواهند رساند مانند تصمیمات راهبردی که ممکن است به طرز قابل ملاحظه‌ای ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی، تقلبهای کشف شده و موارد مشکوک به تقلب، و نگرانی‌ها در مورد درستکاری یا صلاحیت مدیران اجرایی را تحت تأثیر قرار دهد.
  - فرایند انجام اقدامات و ارائه بازخورد به حسابرس درخصوص موضوعات اطلاع‌رسانی شده توسط وی.
  - فرایند انجام اقدامات و ارائه بازخورد به ارکان راهبری درخصوص موضوعات اطلاع‌رسانی شده توسط آنها.
- ت-۳۰. فرایند اطلاع‌رسانی 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 اطلاع‌رسانی شود، متفاوت است. مشکل بودن برقراری اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش ممکن است نشانه این باشد که اطلاع‌رسانی بین حسابرس و ارکان راهبری، برای مقاصد حسابرسی کافی نیست. (به بند ت-۴۴ رجوع شود).

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

- ت-۳۱. 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.

#### اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی

- ت-۳۲. در روال عادی عملیات حسابرسی، ممکن است در مورد موضوعات زیادی از جمله موضوعاتی که طبق این استاندارد اطلاع‌رسانی آنها به ارکان راهبری الزامی شده است، با مدیران اجرایی مذاکره شود. در چنین مذاکراتی مسئولیت اجرایی مدیران در اداره واحد تجاری، و به طور مشخص، مسئولیت مدیران اجرایی برای تهیه صورتهای مالی مورد تأکید قرار می‌گیرد.
- ت-۳۳. حسابرس قبل از اطلاع‌رسانی موضوعات به ارکان راهبری، ممکن است درخصوص آنها با مدیران اجرایی مذاکره کند، مگر اینکه انجام این امر مناسب نباشد. برای مثال، مذاکره با مدیران اجرایی درخصوص صلاحیت و درستکاری آنها ممکن است مناسب نباشد. چنین مذاکرات اولیه‌ای ممکن است علاوه بر شناخت مسئولیتهای اجرایی مدیران، واقعیتهای و مسائلی را آشکار سازد، و برای مدیران اجرایی فرصت ارائه اطلاعات و توضیحات بیشتری فراهم آورد. به همین ترتیب، هنگامی که واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی است، حسابرس ممکن است قبل از اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری، در مورد برخی موضوعات با حسابرس داخلی مذاکره کند.

#### اطلاع‌رسانی به اشخاص ثالث

- ت-۳۴. ارکان راهبری ممکن است قصد داشته باشند یک نسخه از گزارش کتبی حسابرس را به اشخاص ثالث نظیر مراجع قانونی خاص یا بانکها ارائه دهند. در برخی موارد، افشای مطالب مندرج در گزارش برای اشخاص ثالث، ممکن است غیرقانونی یا نامناسب باشد. هنگامی که گزارش کتبی تهیه شده برای ارکان راهبری به اشخاص ثالث ارائه می‌شود، ممکن است در برخی موارد لازم باشد که اشخاص ثالث از این موضوع آگاه شوند که گزارش به قصد ارائه به آنها تهیه نشده است، برای مثال در گزارش کتبی به ارکان راهبری موارد زیر بیان می‌شود:
- الف - اطلاع‌رسانی صرفاً برای استفاده ارکان راهبری، و در صورت لزوم، مدیران اجرایی گروه و حسابرس گروه تهیه شده است و اشخاص ثالث نباید به آن اتکا کنند،
- ب - حسابرس در قبال اشخاص ثالث هیچ گونه مسئولیتی ندارد، و
- پ - وجود هر گونه محدودیت نسبت به افشا یا توزیع به اشخاص ثالث.

- ت-۳۵. در مواردی که حسابرس نسخه‌ای از گزارش کتبی خود به ارکان راهبری را به اشخاص ثالث ارائه می‌کند ممکن است کسب مجوز از ارکان راهبری ضروری باشد مگر اینکه ارائه آن طبق قوانین یا مقررات الزامی باشد.

#### اشکال اطلاع‌رسانی (رک: بندهای ۱۹ و ۲۰)

- ت-۳۶. اطلاع‌رسانی اثربخش ممکن است شامل گزارشهای کتبی و شفاهی و نیز مذاکرات معمول باشد. حسابرس ممکن است موضوعاتی به جز موارد مشخص شده در بندهای ۱۹ و ۲۰ را به صورت کتبی یا شفاهی گزارش کند.

## استاندارد حسابرسی ۲۶۰

### اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

- ت-۳۷. 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:
- اینکه آیا موضوع به طور رضایت‌بخشی حل و فصل شده است یا خیر.
  - اینکه آیا مدیران اجرایی قبلاً موضوع را گزارش کرده‌اند یا خیر.
  - اندازه، ساختار عملیاتی، محیط کنترلی، و ساختار قانونی واحد تجاری.
  - در مورد حسابرسی صورتهای مالی با مقاصد خاص یک واحد تجاری، اینکه آیا حسابرسی صورتهای مالی با مقاصد عمومی آن واحد را نیز حسابرسی می‌کند یا خیر.
  - الزامات قانونی.
  - انتظارات ارکان راهبری، شامل الزامات مقرر شده در خصوص اطلاع‌رسانی یا برگزاری جلسات دوره‌ای با حسابرسی.
  - میزان تماس و گفتگویی که حسابرسی با ارکان راهبری داشته است.
  - اینکه آیا تغییرات عمده‌ای در ترکیب ارکان راهبری وجود داشته است یا خیر.

#### زمانبندی اطلاع‌رسانی (رک: بند ۲۱)

- ت-۳۸. 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، و در حسابرسی نخستین، ممکن است به عنوان بخشی از فرایند توافق دوباره شرایط کار صورت گیرد.
  - در صورتی که ارکان راهبری قادر باشند به حسابرسی در حل مشکل عمده ایجاد شده در جریان حسابرسی کمک کنند یا احتمال رود این مشکل منجر به اظهار نظر تعدیل شده شود، حسابرسی باید در اولین فرصت آن را گزارش کند. به همین ترتیب، حسابرسی ممکن است به محض تشخیص ضعفهای بااهمیت در کنترلهای داخلی، قبل از اطلاع‌رسانی کتبی طبق استاندارد ۲۶۵، 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 تهدید کننده استقلال و تدابیر ایمنی مربوط انجام شده باشد. جلسه نتیجه‌گیری نیز ممکن است زمان مناسبی برای اطلاع‌رسانی یافته‌های حسابرسی، شامل نظرات حسابرسی در مورد جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری، باشد.
  - در صورت انجام حسابرسی همزمان صورتهای مالی با مقاصد عمومی و مقاصد خاص، ممکن است بهتر باشد که زمانبندی اطلاع‌رسانی هماهنگ شود.

ت-۳۹. عوامل دیگری که ممکن است برای زمانبندی اطلاع‌رسانی مورد توجه قرار گیرد، شامل موارد زیر است:

- اندازه، ساختار عملیاتی، محیط کنترلی، و ساختار قانونی واحد تجاری مورد حسابرسی.
- هرگونه الزام قانونی جهت اطلاع‌رسانی موضوعات خاص در یک چارچوب زمانی مشخص.
- انتظارات ارکان راهبری، شامل توافقات انجام شده برای اطلاع‌رسانی یا برگزاری جلسات دوره‌ای با حسابرسی.
- زمان تشخیص یک موضوع خاص توسط حسابرسی. برای مثال، حسابرسی ممکن است موضوع خاصی (مثل عدم رعایت قانون) را در زمانی که باید اقدام پیشگیرانه انجام شود، تشخیص ندهد، اما اطلاع‌رسانی آن موضوع ممکن است انجام اقدام اصلاحی را امکانپذیر سازد.

#### کفایت فرایند اطلاع‌رسانی (رک: بند ۲۲)

- ت-۴۰. به منظور کسب پشتوانه برای ارزیابی اطلاع‌رسانی دو سویه بین حسابرسی و ارکان راهبری، طراحی روشهای خاص توسط حسابرسی ضرورت ندارد، بلکه این ارزیابی ممکن است مبتنی بر شواهد حاصل از اجرای روشهای حسابرسی برای مقاصد دیگر باشد. چنین شواهدی ممکن است شامل موارد زیر باشد:
- مناسب و به موقع بودن اقدامات انجام شده توسط ارکان راهبری در پاسخ به موضوعات مطرح شده توسط حسابرسی. چنانچه با موضوعات عمده مطرح شده در اطلاع‌رسانیهای قبلی به طور اثربخش برخورد نشده باشد، ممکن است انجام پرس و جو در این خصوص و طرح مجدد آن توسط حسابرسی مناسب باشد. چنین اقدامی از این برداشت نادرست که حسابرسی از نحوه برخورد با موضوع رضایت دارد و یا موضوع بااهمیت تلقی نمی‌شود، جلوگیری می‌کند.

## استاندارد حسابرسی ۲۶۰ اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

- ایجاد زمینه مناسب توسط ارکان راهبری برای اطلاع‌رسانی حسابرِس.
  - تمایل و توانایی ارکان راهبری برای ملاقات با حسابرِس بدون حضور مدیران اجرایی.
  - توانایی آشکار کردن ارکان راهبری در درک کامل موضوعات مطرح شده توسط حسابرِس، برای مثال، میزان موشکافی مسائل و توصیه‌های ارائه شده، توسط ارکان راهبری.
  - مشکل در دستیابی به تفاهم متقابل بین حسابرِس و ارکان راهبری در مورد شکل، زمانبندی و محتوای کلی مورد انتظار اطلاع‌رسانی.
  - در مواردی که همه یا برخی از اعضای ارکان راهبری در واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند، آگاهی آنها از نحوه تأثیرگذاری موضوعات مذاکره شده با حسابرِس بر مسئولیت‌های راهبری و نیز مسئولیت‌های اجرایی آنها.
  - اینکه آیا در اطلاع‌رسانی دو سویه بین حسابرِس و ارکان راهبری، الزامات قانونی و مقرراتی مربوط رعایت شده است یا خیر.
- ت-۴۱. همانطور که در بند ۴ بیان شد، اطلاع‌رسانی دو سویه اثربخش به حسابرِس و ارکان راهبری کمک می‌کند. علاوه بر این، در استاندارد ۳۱۵، مشارکت ارکان راهبری، شامل تعامل آنها با واحد حسابرسی داخلی (در صورت وجود)، و حسابرسان مستقل، به عنوان جزئی از محیط کنترلی واحد تجاری مشخص شده است.<sup>۱</sup> اطلاع‌رسانی دو سویه ناکافی ممکن است بیانگر محیط کنترلی نامناسب باشد و ارزیابی حسابرِس را از خطرهای تحریف با اهمیت تحت تأثیر قرار دهد. همچنین، این خطر وجود دارد که حسابرِس شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی کسب نکرده باشد.
- ت-۴۲. اگر اطلاع‌رسانی دو سویه بین حسابرِس و ارکان راهبری کافی نباشد و این اشکال را نتوان برطرف کرد، حسابرِس ممکن است اقداماتی نظیر موارد زیر را انجام دهد:
- تعدیل اظهار نظر به دلیل وجود محدودیت در دامنه رسیدگی.
  - استفاده از مشاور حقوقی در مورد پیامدهای راهکارهای مختلف.
  - اطلاع‌رسانی به اشخاص ثالث (برای مثال، مراجع نظارتی)، یا مرجع ذیصلاح بالاتر در ساختار راهبری که خارج از واحد تجاری است، نظیر مالکان واحد تجاری (برای مثال، سهامداران در یک جلسه مجمع عمومی)، یا نماینده وزارتخانه یا مجلس شورای اسلامی (در بخش عمومی).
  - کناره‌گیری از کار، در صورتی که بر اساس قوانین یا مقررات مربوط ممکن باشد.

### مستندسازی (رک: بند ۲۳)

- ت-۴۳. مستندسازی اطلاع‌رسانی شفاهی ممکن است شامل نسخه‌ای از یادداشتهای تهیه شده توسط واحد تجاری باشد که به عنوان بخشی از مستندات حسابرسی نگهداری می‌شود، به شرط اینکه این یادداشتهای سابقه مناسبی از اطلاع‌رسانی مربوط باشد.

**الزامات سایر استانداردهای حسابرسی در رابطه با اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری**

این پیوست شامل بندهایی از سایر استانداردهای حسابرسی است که اطلاع‌رسانی موضوعات خاصی را به ارکان راهبری الزامی می‌کنند. این فهرست جایگزینی برای الزامات و توضیحات کاربردی استانداردهای حسابرسی نیست.

- استاندارد حسابرسی ۲۴۰ "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"، بندهای ۲۱، ۳۸-پ - ۱ و ۴۰ تا ۴۲
- استاندارد حسابرسی ۲۵۰، "ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"، بندهای ۱۴، ۱۹، و ۲۲ تا ۲۴
- استاندارد حسابرسی ۲۶۵، "اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی"، بند ۹
- استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بندهای ۱۲ و ۱۳
- استاندارد حسابرسی ۵۰۵، "تأییدیه‌های برون سازمانی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"، بند ۹
- استاندارد حسابرسی ۵۵۰، "اشخاص وابسته (تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)"، بند ۲۶
- استاندارد حسابرسی ۵۶۰، "رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۶)"، بندهای ۷-ب، ۷-پ، ۱۰-الف، ۱۳-ب، ۱۴-الف و ۱۷
- استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش)"، (تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)، بند ۴۹
- استاندارد حسابرسی ۶۱۰، "استفاده از کار حسابرسان داخلی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۷)"، بندهای ۱۷، ۱۹ و ۲۹
- استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"، بندهای ۱۲، ۱۴، ۱۹-الف و ۲۸
- استاندارد حسابرسی ۷۰۶، "بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل"، بند ۹

### جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری

اطلاع‌رسانی الزامی طبق بند ۱۶ - الف و مطرح شده در بند ۱۷ شامل موضوعاتی از قبیل موارد زیر است:

#### رویه‌های حسابداری

- مناسب بودن رویه‌های حسابداری برای شرایط خاص واحد تجاری، با توجه به لزوم توازن بین هزینه تهیه اطلاعات با منافع احتمالی آن برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی واحد تجاری. در صورت وجود رویه‌های حسابداری جایگزین، اطلاع‌رسانی ممکن است علاوه‌بر اطلاعاتی در مورد رویه‌های حسابداری که توسط واحدهای تجاری مشابه استفاده می‌شود، شامل تشخیص آندسته از اقلام صورتهای مالی نیز باشد که با انتخاب رویه‌های عمده حسابداری تحت تأثیر قرار می‌گیرند.
- انتخاب اولیه و تغییرات در رویه‌های عمده حسابداری، شامل کاربرد استانداردهای حسابداری جدید. اطلاع‌رسانی ممکن است شامل این موارد باشد: اثر زمانبندی و نحوه تغییر در رویه حسابداری بر سودهای جاری و آتی واحد تجاری، و زمانبندی تغییر در رویه‌های حسابداری در رابطه با الزامات مورد انتظار استانداردهای حسابداری جدید.
- اثر رویه‌های عمده حسابداری در حوزه‌های جدید یا بحث‌انگیز (یا حوزه‌های خاص یک صنعت، مخصوصاً هنگامی که اجماع یا رهنمود معتبری وجود ندارد).
- اثر زمانبندی معاملات در رابطه با دوره ثبت آنها.

#### برآوردهای حسابداری

- در خصوص اقلامی که برآوردهای عمده‌ای در مورد آنها وجود دارد، مباحث مطرح شده در استاندارد ۵۴۰<sup>۱</sup>، شامل نمونه‌های زیر است:
  - شناخت مدیران اجرایی از برآوردهای حسابداری.
  - فرایند مورد استفاده مدیران اجرایی برای انجام برآوردهای حسابداری.
  - خطر تحریف بااهمیت.
  - نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت.
  - افشای ابهام در برآورد در صورتهای مالی.

#### موارد افشا در صورتهای مالی

- مسائل و قضاوت‌های مربوط به افشای اطلاعات مهم در صورتهای مالی (برای مثال، موارد افشای مربوط به شناخت درآمد، تداوم فعالیت، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و بدهیهای احتمالی).
- بی‌طرفی، ثبات رویه، و شفافیت موارد افشا در صورتهای مالی.

#### موضوعات مرتبط

- اثر بالقوه خطرهای عمده و موارد ابهام افشا شده در صورتهای مالی، نظیر دعاوی حقوقی در جریان، بر صورتهای مالی.
- میزان تأثیرپذیری صورتهای مالی از معاملات غیرعادی شامل مبالغ غیرمکرر شناسایی شده در طول دوره بر صورتهای مالی، و میزان افشای جداگانه چنین معاملاتی در صورتهای مالی.
- عوامل مؤثر بر مبالغ دفتری داراییها و بدهیها، شامل مبانی واحد تجاری برای تعیین عمر مفید تخصیص داده شده به داراییهای مشهود و نامشهود. اطلاع‌رسانی ممکن است بیانگر نحوه انتخاب عوامل مؤثر بر مبالغ دفتری و نحوه تأثیرگذاری راهکارهای جایگزین بر صورتهای مالی باشد.
- انتخاب گزینشی در اصلاح تحریفها، برای مثال اصلاح تحریفهایی که بر افزایش سودهای گزارش شده تأثیرگذار است، و عدم اصلاح تحریفهایی که بر کاهش آن سودها مؤثر است.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۴۰، "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"