

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

فهرست

بند	کلیات
3-1	دامنه کاربرد
4	تاریخ اجرا
5	هدف
6	تعاریف
11-7	الزامات
	توضیحات کاربردی
ت-1 تا ت-4	تعیین اینکه آیا ضعفهای کنترلهای داخلی مشخص شده‌اند یا خیر
ت-5 تا ت-8	ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی
ت-9 تا ت-25	اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی 200 "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابرسی 265 اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

کلیات

دامنه کاربرد

1. این استاندارد، به مسئولیت حسابرس در زمینه اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترلهای داخلی¹ مشخص شده در حسابرسی صورتهای مالی، به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) می‌پردازد. این استاندارد، در رابطه با مسئولیتهای حسابرس برای کسب شناخت از کنترلهای داخلی و طراحی و اجرای آزمون کنترلهای، نسبت به آنچه که در استانداردهای 315 و 2330² مطرح شده است، الزامات بیشتری را مقرر نمی‌کند. در استاندارد 260³ الزامات و رهنمودهای بیشتری در خصوص مسئولیت حسابرس برای اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری ارائه شده است.
2. حسابرس برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت باید از کنترلهای داخلی مرتبط با حسابرسی صورتهای مالی شناخت کسب کند⁴. 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. حسابرس ممکن است ضعف‌های کنترلهای داخلی را نه تنها در جریان فرایند ارزیابی خطر، بلکه در هر مرحله دیگری از حسابرسی نیز مشخص کند. در این استاندارد آن دسته از ضعف‌های مشخص شده توسط حسابرس که لازم است به ارکان راهبری و مدیران اجرایی اطلاع‌رسانی شود، تصریح شده است.
3. این استاندارد مانع از آن نیست که حسابرس، سایر موضوعات مربوط به کنترلهای داخلی را که در جریان حسابرسی مشخص کرده است، به اطلاع ارکان راهبری و مدیران اجرایی برساند.

تاریخ اجرا

4. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین 1394 و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

هدف

5. هدف حسابرس، اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترلهای داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) است، که به نظر حسابرس، برای آنها دارای اهمیت کافی است.

تعاریف

-
1. استاندارد حسابرسی 315، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده 1393)"، بندهای 4 و 12
 2. استاندارد حسابرسی 330، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدیدنظر شده 1393)"
 3. استاندارد حسابرسی 260، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"
 4. استاندارد حسابرسی 315، بندهای 12 و ت-67 تا ت-72 رهنمودهایی در مورد کنترلهای مربوط به حسابرسی فراهم می‌آورد

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

6. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

الف. ضعف کنترلهای داخلی- ضعف کنترلهای داخلی در مواردی وجود دارد که:

الف-1. 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

الف-2. کنترلهای داخلی لازم برای پیشگیری، یا کشف و اصلاح به موقع تحریف در صورتهای مالی وجود نداشته باشد.

ب. ضعف بااهمیت کنترلهای داخلی- یک ضعف یا ترکیبی از ضعف‌های کنترلهای داخلی که به نظر حسابرس برای ارکان راهبری دارای اهمیت کافی باشد.

الزامات

7. حسابرس باید بر مبنای کار حسابرسی انجام شده، تعیین کند که آیا ضعف یا ضعفهایی در کنترلهای داخلی مشخص شده است یا خیر. (رک: بندهای ت-1 تا ت-4)

8. اگر حسابرس ضعف یا ضعفهایی را در کنترلهای داخلی مشخص کرده باشد باید بر مبنای کار حسابرسی انجام شده تعیین کند که آیا این ضعفها به تنهایی یا در مجموع، بااهمیت محسوب می‌شوند یا خیر. (رک: بندهای ت-5 تا ت-8)

9. حسابرس باید ضعف‌های بااهمیت کنترلهای داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی را به‌طور مکتوب و به موقع به اطلاع ارکان راهبری برساند. (رک: بندهای ت-9 تا ت-15، و ت-23)

10. حسابرس باید موارد زیر را نیز به‌موقع به اطلاع سطح مناسبی از مدیران اجرایی برساند: (رک: بندهای ت-16 و ت-23)

الف. ضعف‌های بااهمیت کنترلهای داخلی که حسابرس آنها را به‌طور 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 (رک: بندهای ت-11 و ت-17)

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. (رک: بندهای ت-18 تا ت-22)

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

الف. شرحی از ضعفها و تشریح آثار بالقوه آنها، و (رک: بند ت-24)

ب. اطلاعات کافی برای کمک به درک چارچوب اطلاع‌رسانی. به‌طور مشخص، حسابرس باید موارد زیر را تشریح کند: (رک: بند ت-25)

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

- ب-1. اشاره به این موضوع که هدف از حسابرسی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بوده است،
- ب-2. 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
- ب-3. 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.

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

توضیحات کاربردی

تعیین اینکه آیا ضعفهای کنترلهای داخلی مشخص شده‌اند یا خیر (رک: بند 7)

ت-1. حسابرس برای تعیین اینکه آیا ضعف یا ضعفهایی در کنترلهای داخلی مشخص شده است یا خیر، ممکن است درمورد یافته‌های خود با سطح مناسبی از مدیران اجرایی مذاکره کند. این مذاکره فرصتی را برای حسابرس فراهم می‌آورد تا به موقع، در مورد وجود ضعفهایی که ممکن است مدیران اجرایی قبلاً از آنها آگاه نشده باشند، به آنها هشدار دهد. سطح مناسب مدیران اجرایی برای مذاکره درخصوص یافته‌های حسابرس، سطحی است که با حوزه کنترلهای داخلی مربوط آشنا باشد و قدرت انجام اقدامات اصلاحی در مورد هر یک از ضعفهای مشخص شده در کنترلهای داخلی را داشته باشد. در برخی شرایط، ممکن است مذاکره مستقیم با مدیران اجرایی درخصوص یافته‌های حسابرس مناسب نباشد، برای مثال، در صورتی که یافته‌ها بیانگر تردید نسبت به درستکاری یا صلاحیت مدیران اجرایی نباشد (بهبه بنند ت-17 مراجعه شود).

ت-2. حسابرس در مذاکره با مدیران اجرایی درخصوص واقعیتهای و شرایط مربوط به یافته‌های خود، ممکن است اطلاعات مربوط دیگری، نظیر موارد زیر، را برای بررسی بیشتر کسب کند:

- شناخت مدیران اجرایی از علل واقعی یا احتمالی ضعفها.
- ضعفهای مورد انتظاری که مدیران اجرایی ممکن است به آنها توجه کرده باشند، برای مثال، ضعف کنترلهای فناوری اطلاعات در پیشگیری از وقوع تحریفها.
- عکس‌العمل اولیه مدیران اجرایی به یافته‌های حسابرس.

ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-3. 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 کنترلهای توسط مدیران اجرایی اعمال می‌شود، ممکن است انواع خاصی از فعالیتهای کنترلی ضرورت نداشته باشد. برای مثال، اختیار انحصاری مدیران اجرایی برای اعطای اعتبار به مشتریان و تصویب خریدهای عمده، می‌تواند کنترل مؤثری را بر معاملات و مانده حسابهای عمده فراهم آورد، و در نتیجه، نیاز به فعالیتهای کنترلی تفصیلی‌تر را کاهش دهد یا منتفی کند.

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

ت-4. علاوه بر این، واحدهای تجاری کوچک اغلب دارای کارکنان کمتری هستند، و در نتیجه امکان تفکیک وظایف محدود می‌شود. 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 کنترلهای توسط آنها را به همراه خواهد داشت.

ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی (رک: بندهای 6-ب و 8)

ت-5. 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.

ت-6. 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.
- مبالغی 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 کنترلهایی نظیر موارد زیر در فرایند گزارشگری مالی:
 - کنترلهای نظارتی عمومی (نظیر نظارت مدیران اجرایی).
 - کنترلهای مربوط به پیشگیری و کشف تقلب.
 - کنترلهای مربوط به انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری.
 - کنترلهای مربوط به معاملات عمده با اشخاص وابسته.
 - کنترلهای مربوط به معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری.
 - کنترلهای مربوط به فرایند گزارشگری مالی پایان دوره (نظیر کنترلهای مربوط به ثبتهای حسابداری غیرمکرر).
- علت و فراوانی اشکالات کشف شده در نتیجه ضعفهای کنترلی.

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

• رابطه متقابل بین یک ضعف با سایر ضعفهای کنترلهای داخلی.

ت-7. نمونه‌هایی از نشانه‌های ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی شامل موارد زیر است:

- شواهد حاکی از اثربخش نبودن برخی از عوامل محیط کنترلی، نظیر:
 - وجود نشانه‌هایی از عدم بررسی دقیق و مناسب معاملات عمده توسط ارکان راهبری که مدیران اجرایی در آنها منافع مالی دارند.
 - تشخیص تقلب مدیران اجرایی (خواه بااهمیت، خواه بی‌اهمیت) که کنترلهای داخلی واحد تجاری از آن پیشگیری نکرده است.
 - قصور مدیران اجرایی در انجام اقدامات اصلاحی مناسب درخصوص ضعفهای بااهمیتی که قبلاً اطلاع‌رسانی شده است.
- نبود فرایند ارزیابی خطر در واحد تجاری که به طور معمول انتظار می‌رود چنین فرایندی در آن واحد تجاری وجود داشته باشد.
- وجود شواهدی از اثربخش نبودن فرایند ارزیابی خطر واحد تجاری، نظیر قصور مدیران اجرایی در تشخیص خطر تحریف بااهمیتی که حسابرس انتظار دارد فرایند ارزیابی خطر واحد تجاری آن را مشخص کرده باشد.
- وجود شواهدی از اثربخش نبودن برخورد با خطرهای عمده مشخص شده (برای نمونه، نبود کنترل برای چنین خطرهایی).
- تحریفهای کشف شده در نتیجه اجرای روشهای حسابرسی که توسط کنترلهای داخلی واحد تجاری پیشگیری، یا کشف و اصلاح نشده است.
- تجدید ارائه صورتهای مالی منتشر شده قبلی به منظور انعکاس اصلاحات انجام شده در خصوص تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب.
- وجود شواهدی از ناتوانی مدیران اجرایی در نظارت بر تهیه صورتهای مالی.

ت-8. کنترلهای ممکن است به‌گونه‌ای طراحی شده باشند که به تنهایی یا در مجموع باعث پیشگیری، یا کشف و اصلاح اثربخش تحریفها شوند⁵. برای مثال، کنترلهای مربوط به حسابهای دریافتی ممکن است شامل هر دو نوع کنترلهای دستی و خودکار باشد و به‌گونه‌ای طراحی شده باشند که با هم برای پیشگیری، یا کشف و اصلاح تحریفهای مانده حساب، مورد استفاده قرار گیرند. وجود یک ضعف در کنترلهای داخلی به خودی خود ممکن است آنقدر حائز اهمیت نباشد که بتوان آن را ضعف بااهمیت تلقی کرد. به هر حال، ترکیبی از ضعفهای اثرگذار بر یک مانده حساب یا مورد افشا، ادعای مربوط، یا یکی از اجزای کنترلهای داخلی، ممکن

5. استاندارد حسابرسی 315، بند ت-73

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

است خطرهای تحریف بااهمیت را چنان افزایش دهد که بتوان آنها را ضعف بااهمیت تلقی کرد.

اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی

اطلاع‌رسانی ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی به ارکان راهبری (رک: بند 9)

ت-9. اطلاع‌رسانی کتبی ضعفهای بااهمیت به ارکان راهبری بیانگر اهمیت این موضوع است، و به ارکان راهبری در انجام مسئولیت نظارتی آنها کمک می‌کند. در استاندارد 260 ملاحظات مربوط به اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری، در مواردی که همه آنها در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند، تعیین شده است.⁶

ت-10. در تعیین زمان صدور گزارش، حسابرس ممکن است این نکته را مدنظر قرار دهد که آیا چنین گزارشی، عامل مهمی در کمک به ایفای مسئولیتهای نظارتی ارکان راهبری محسوب می‌شود یا خیر. باتوجه به اینکه صدور گزارش حسابرس در مورد ضعفهای بااهمیت، بخشی از کار تکمیل پرونده حسابرسی است، گزارش کتبی در چارچوب الزامات⁷ مربوط به تکمیل به‌موقع پرونده حسابرسی صادر می‌شود. براساس استاندارد 230 معمولاً تا 60 روز پس از تاریخ گزارش حسابرس، دوره زمانی مناسبی برای تکمیل پرونده‌های حسابرسی است.⁸

ت-11. حسابرس صرف نظر از زمان اطلاع‌رسانی کتبی ضعفهای بااهمیت، ممکن است در اولین فرصت آنها را به طور شفاهی به مدیران اجرایی، و در موارد مقتضی، به ارکان راهبری گزارش کند تا به آنها در انجام اقدام اصلاحی برای به حداقل رساندن خطرهای تحریف بااهمیت کمک کند. با این حال، انجام این کار، مسئولیت حسابرس برای اطلاع‌رسانی کتبی ضعفهای بااهمیت، طبق الزامات این استاندارد را کاهش نمی‌دهد.

ت-12. 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. برای مثال، اطلاع‌رسانی برای یک شرکت سهامی عام ممکن است متفاوت از اطلاع‌رسانی برای سایر واحدهای تجاری باشد.
- اندازه و پیچیدگی واحد تجاری. برای مثال، اطلاع‌رسانی برای یک واحد تجاری پیچیده ممکن است متفاوت از اطلاع‌رسانی برای واحد تجاری با عملیات تجاری ساده باشد.

6. استاندارد حسابرسی 260، بند 13

7. استاندارد حسابرسی 230، "مستندسازی"، بند 25

8. استاندارد حسابرسی 230، بند 26

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

- ماهیت ضعفهای بااهمیت مشخص شده توسط حسابرس.
- ترکیب ارکان راهبری واحد تجاری. برای مثال، اگر ارکان راهبری شامل اعضای باشد که تجربه قابل ملاحظه‌ای در صنعت واحد تجاری یا حوزه‌های متأثر از ضعفهای بااهمیت نداشته باشند، ممکن است ارائه جزئیات بیشتری مورد نیاز باشد.
- الزامات قانونی یا مقرراتی در مورد اطلاع‌رسانی انواع خاصی از ضعفهای کنترلهای داخلی.

ت-13. مدیران اجرایی و ارکان راهبری ممکن است قبلاً از ضعفهای بااهمیتی که حسابرس در جریان حسابرسی مشخص کرده است آگاهی داشته باشند و ممکن است بدلیل هزینه‌بر بودن یا دیگر ملاحظات، از انجام اقدامات اصلاحی خودداری کرده باشند. مسئولیت ارزیابی هزینه‌ها و منافع انجام اقدامات اصلاحی به عهده مدیران اجرایی و ارکان راهبری است. بنابراین، الزام بند 9، بدون توجه به هزینه یا سایر ملاحظاتی که ممکن است از نظر مدیران اجرایی و ارکان راهبری در تعیین اصلاح یا عدم اصلاح چنین ضعفهایی مربوط تلقی شود، همچنان کاربرد دارد.

ت-14. 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. اگر ضعف بااهمیتی که قبلاً اطلاع‌رسانی شده است به قوت خود باقی مانده باشد، در اطلاع‌رسانی دوره جاری ممکن است اطلاع‌رسانی قبلی تکرار شود، یا اینکه فقط به اطلاع‌رسانی قبلی ارجاع داده شود. حسابرس ممکن است از مدیران اجرایی، یا در صورت لزوم، ارکان راهبری سؤال کند که چرا ضعف بااهمیت یاد شده هنوز اصلاح نشده است. 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

ت-15. در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، ممکن است ساختار اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری در مقایسه با واحدهای تجاری بزرگتر، ساده‌تر باشد.

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به مدیران اجرایی (رک: بند 10)

ت-16. معمولاً سطح مناسب مدیران اجرایی، فردی است که در ارزیابی ضعفهای کنترلهای داخلی و انجام اقدام اصلاحی لازم، دارای اختیار و مسئولیت است. در مورد ضعفهای بااهمیت، سطح مناسب احتمالاً مدیرعامل یا مدیر مالی (یا معادل آنها) است، هر چند اطلاع‌رسانی این موضوعات به ارکان راهبری نیز الزامی است. در مورد سایر ضعفهای کنترلهای داخلی، سطح مناسب، ممکن است مدیر اجرایی باشد که مشارکت مستقیم‌تری در حوزه‌های کنترلی متأثر از این ضعفها دارد و همچنین دارای اختیار انجام اقدام اصلاحی مناسب نیز می‌باشد.

اطلاع‌رسانی ضعفهای بااهمیت کنترلهای داخلی به مدیران اجرایی (رک: بند 10 - الف)

ت-17. برخی از ضعفهای بااهمیت مشخص شده در کنترلهای داخلی ممکن است باعث تردید در درستکاری یا صلاحیت مدیران اجرایی گردد. برای مثال، ممکن است شواهدی از تقلب یا عدم رعایت عمدی قوانین و مقررات توسط مدیران اجرایی، یا ناتوانی مدیران اجرایی در نظارت بر تهیه صورتهای مالی وجود داشته باشد که موجب تردید در مورد صلاحیت مدیران اجرایی شود. بنابراین اطلاع‌رسانی مستقیم چنین ضعفهایی به مدیران اجرایی ممکن است مناسب نباشد.

اطلاع‌رسانی سایر ضعفهای کنترلهای داخلی به مدیران اجرایی (رک: بند 10 - ب)

ت-18. حسابرس ممکن است در جریان حسابرسی ضعفهای دیگری را در کنترلهای داخلی مشخص کرده باشد که هر چند ضعفهای بااهمیتی نیستند اما ممکن است ارزش اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی را داشته باشند. تعیین اینکه کدام یک از این ضعفها ارزش اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی را دارد، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در آن شرایط بستگی دارد که در آن، احتمال وقوع و اهمیت نسبی تحریفهایی که ممکن است در نتیجه این ضعفها در صورتهای مالی به وجود آید، در نظر گرفته می‌شود.

ت-19. در مورد سایر ضعفهای کنترلهای داخلی که ارزش اطلاع‌رسانی به مدیران اجرایی را دارند، نیازی به اطلاع‌رسانی کتبی نیست و این کار می‌تواند به صورت شفاهی انجام شود. زمانی که حسابرس در مورد واقعیتهای و شرایط یافته‌های خود با

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

مدیران اجرایی مذاکره می‌کند، ممکن است همزمان این ضعفها را نیز به طور شفاهی به مدیران اجرایی اطلاع دهد، بنابراین متعاقباً نیازی به اطلاع‌رسانی کتبی نیست.

ت-20. اگر حسابرسان سایر ضعفهای کنترلهای داخلی را در دوره قبل به مدیران اجرایی اطلاع داده باشند و مدیران اجرایی اقدام اصلاحی لازم را به دلیل هزینه‌بر بودن یا ملاحظات دیگر انجام نداده باشند، اطلاع‌رسانی مجدد آنها در دوره جاری ضرورت ندارد. همچنین اگر این‌گونه ضعفها قبلاً توسط اشخاص دیگری نظیر حسابرسان داخلی یا مراجع قانونی به اطلاع مدیران اجرایی رسیده باشد، حسابرسان ملزم به تکرار اطلاع‌رسانی چنین ضعفهایی نیست. چنانچه تغییر مدیریتی رخ داده باشد یا حسابرسان به اطلاعات جدیدی دست یابد که شناخت قبلی وی و مدیران اجرایی از ضعفها را تغییر دهد، اطلاع‌رسانی مجدد این ضعفها می‌تواند مناسب باشد. با این وجود، قصور مدیران اجرایی در اصلاح سایر ضعفهای کنترلهای داخلی که قبلاً گزارش شده است، ممکن است ضعف بااهمیتی تلقی شود که باید به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی شود. اطلاع‌رسانی این موضوع به قضاوت حسابرسان در شرایط موجود بستگی دارد.

ت-21. در برخی شرایط، ارکان راهبری ممکن است مایل باشند از جزئیات سایر ضعفهای کنترلهای داخلی که حسابرسان به مدیران اجرایی اطلاع‌رسانی کرده است، یا به‌طور خلاصه از ماهیت سایر ضعفها، آگاه شوند. از سوی دیگر ممکن است به نظر حسابرسان مطلع شدن ارکان راهبری از اطلاع‌رسانی سایر ضعفها به مدیران اجرایی، مناسب باشد. در هر دو حالت، حسابرسان ممکن است به طور شفاهی یا کتبی (هر کدام مناسب باشد) به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی کنند.

ت-22. در استاندارد 260، ملاحظات مربوط برای اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری در شرایطی که همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند، ارائه شده است⁹.

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی (رک: بندهای 9 و 10)

ت-23. 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.

9. استاندارد حسابرسی 260، بند 13

استاندارد حسابرسی 265
اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی

محتوای اطلاع‌رسانی کتبی ضعفهای بااهمیت کنترل‌های داخلی (رک: بند 11)

ت-24. حسابرس در تشریح آثار بالقوه ضعفهای بااهمیت، ملزم نیست آثار آن ضعفها را به صورت کمی بیان کند. ضعفهای بااهمیت ممکن است در شرایطی که برای مقاصد گزارشگری مناسب باشد، گروه‌بندی شوند. همچنین حسابرس ممکن است در گزارش کتبی، پیشنهادهایی را برای انجام اقدامات اصلاحی مربوط به ضعفها، اقدامات انجام شده یا پیش‌بینی‌شده توسط مدیران اجرایی، و بررسیهای حسابرس برای تأیید اقدامات مدیران اجرایی درج کند.

ت-25. حسابرس ممکن است اطلاعات زیر را نیز در گزارش کتبی درج کند:

- 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.
- اشاره به این موضوع که اطلاع‌رسانی برای استفاده ارکان راهبری انجام شده است، و ممکن است برای سایر مقاصد مناسب نباشد.