

بازنگری در استاندارد حسابرسی کنترل داخلی

حاکم بر گزارشگری مالی



ترجمه و تالیف: محمد قربانی

عضو کارگروه کنترل داخلی شرکت بورس اوراق بهادار

ارائه‌ی نادرست بااهمیت صورت‌های مالی سالانه یا میان دوره‌ای، به‌موقع پیشگیری یا کشف نشود.

نقص قابل‌ملاحظه نیز عبارتست از نقص یا ترکیبی از نقایص در کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که شدتی کم‌تر از ضعف بااهمیت دارد، در عین حال به میزان مهمی شایسته‌ی توجه اشخاص مسئول نظارت بر گزارشگری مالی شرکت است.

برای روشن تر شدن مرزبندی بین نقایص کنترل داخلی، در نمایه‌ی ۲، ویژگی‌های هر یک از نقایص کنترلی برحسب شدت و احتمال وقوع آمده است.

نقص کم‌اهمیت نه چندان مهم برای مدنظر قرار دادن غیرمرتبط

(۱) شدت کم‌تر از ضعف بااهمیت، اما به میزان مهمی شایسته توجه اشخاص مسئول نظارت بر گزارشگری مالی می باشد.

(۲) درجه احتمال یا "ممکن معقول" است یا "محتمل". (۱۷)

(۳) جایگزین عبارت "بیش از بعید". (۱۸)

(۴) جایگزین عبارت "بیش از ناچیز".

(۵) به سبب این‌که آستانه‌ی احتمال در تعریف نقص قابل‌ملاحظه روشن نشده است نقایص کنترلی می‌تواند در ارزیابی مورد

صورت‌های مالی " برای حسابرسی کلیه‌ی شرکت‌های سهامی عام که سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۵ نوامبر ۲۰۰۷ به بعد است الزامی شده است. استاندارد حسابرسی ۲ در سال ۲۰۰۴ به تصویب رسیده بود که به دلیل اشکالات جدی از جمله پیچیده و مبهم بودن، حجم زیاد استاندارد، بالا بودن هزینه‌های حسابرسی و نواقص متعدد دیگر، پس از سه سال بازنگری شده است. عمده‌ترین تغییرات در این دو استاندارد به شرح نمایه‌ی شماره ۱ است.

بازنگری در تعاریف ضعف بااهمیت و نقص قابل‌ملاحظه

نقایص کنترلی از جمله شامل ضعف بااهمیت، نقص قابل‌ملاحظه و نقص کم‌اهمیت است که تعاریف آنها با توجه به تصویب استاندارد جدید حسابرسی کنترل داخلی، تغییراتی داشته است. بر طبق مقررات نهایی جدید مصوب کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ضعف بااهمیت و نقص قابل‌ملاحظه این‌گونه تعریف شده است:

ضعف بااهمیت، نقص یا ترکیبی از نقایص در کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است به نحوی که احتمال معقولی می‌رود

پیش از این، در مقالات سه‌گانه‌ای که در شماره‌های ۱۱ و ۱۲ و شماره یکم دوره جدید «حسابدار رسمی» منتشر شد، به ترتیب قانون ساربینز-آکسلی ۲۰۰۲ و بخش ۴۰۴ آن که مرتبط با گزارش ارزیابی مدیریت از کنترل داخلی و نحوه‌ی حسابرسی گزارش کنترل داخلی است بررسی شده است. هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) ۱ که پس از تصویب قانون ساربینز - آکسلی مسئول تدوین استانداردهای حسابرسی در ایالات متحده آمریکا شد در سال ۲۰۰۷ استاندارد حسابرسی (AS.2) ۲ را ابطال و به جای آن استاندارد حسابرسی (AS.5) ۵ را تدوین کرد که براساس آن نحوه‌ی حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نسبت به استاندارد قبلی به کلی تغییر کرده است. این مقاله برخی ویژگی‌های استاندارد جدید را بررسی می‌کند و بازنگری در مقاله‌ای است که نگارنده در شماره‌ی یکم دوره‌ی جدید حسابداررسمی (حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، بهار ۱۳۸۷) منتشر کرده است.

استاندارد حسابرسی ۵ PCAOB با نام "حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی یکپارچه با حسابرسی

استناد باشد در صورتی که به این موارد منتج شود:

الف) اشتباه بااهمیتی که ممکن نیست در حال حاضر رخ دهد،
 ب) اشتباهی که انتظار نمی‌رود در حال حاضر بااهمیت باشد ولی حداقل ممکن است رخ دهد، یا
 ج) در موضوعی که حساس است (مثل تقلب و پرداخت‌های از طریق اعمال نفوذ ندرست و غیره).

اثربخشی یا غیراثربخشی کنترل‌های داخلی از نظر مدیریت

همانگونه که در مقالات قبلی ارائه شده، به موجب بخش ۴۰۴ قانون ساربینز - آکسلی، مدیریت شرکت‌ها باید در گزارش کنترل داخلی نظر خود را در مورد اثربخشی یا غیراثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بیان کنند. نظر مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی به یکی از این دو حالت زیر بیان می‌شود:
 اثربخش: کنترل‌های داخلی حاکم بر

گزارشگری مالی اثربخش است. بدین معنی که هیچ‌گونه نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در تاریخ ارزیابی وجود ندارد و یا غیراثربخش: کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به دلیل وجود یک یا چند نقطه ضعف بااهمیت در تاریخ ارزیابی مدیریت غیراثربخش محسوب می‌شود. مدیریت می‌بایست به‌صراحت بیان کند که کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اثربخش است یا غیراثربخش. بیان

نمایه شماره یک - تفاوت بین استاندارد قبلی و جدید حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

ردیف	AS.2	AS.5
۱	اظهاریت‌ها جداگانه‌ی حسابرسی راجع به ارزیابی مدیریت از گزارش کنترل داخلی (ICFR) و همچنین اظهارنظر درباره‌ی اثربخشی کنترل‌های داخلی در بند اظهارنظر.	حذف الزام حسابرس به اظهارنظر درباره‌ی فرایند ارزیابی مدیریت. حسابرس فقط باید درباره‌ی اثربخشی کنترل‌های داخلی اظهارنظر کند.
۲	حسابرس باید به آزمون مجدد ارزیابی مدیریت درباره‌ی گزارش کنترل داخلی اقدام کند.	منسوخ شدن چنین فرایندی به دلیل غیرلام و غیرموثر بودن آن.
۳	الزامی بودن شناسایی طبقات عمده‌ی معاملات و فرایندهای عمده ۴ بدون ارائه‌ی تعریف روشنی که منجر به اعمال کنترل‌های بیشتر شود.	اجتناب از رویکرد چک لیست ۵ که به نوعی رویکردی از پایین به بالاست و استفاده از رویکرد از بالا به پایین و چشم‌پوشی از ارزیابی فرایندهایی که تاثیر عمده‌ای بر اطلاعات مالی ندارند.
۴	ملزم بودن حسابرسان جهت کسب شواهد اصلی ۷ درباره‌ی کلیه‌ی موارد قابل اجرای گزارش کنترل داخلی که استفاده از کار دیگران را مشکل می‌ساخت.	حذف شدن الزام حسابرسان جهت کسب شواهد اصلی توسط خودشان و سهولت بیشتر جهت استفاده از کار دیگران.
۵	الزامی بودن اینکه حسابرسان خودشان بررسی‌ها را انجام دهند.	اجازه داده شده که از کارکنان شرکت برای انجام بررسی‌ها تحت سرپرستی حسابرسان استفاده شود.
۶	ارزیابی کنترل‌های سطح شرکت ۸ به‌تنهایی شواهد کافی برای ارزیابی اثربخش گزارش کنترل داخلی فراهم نمی‌کند.	اگر کنترل‌های سطح واحد تجاری ۹ به‌نومناسی ریسک ارزیابی شده ارائه‌های نادرست را نشان دهد حسابرس نیازی به انجام آزمون‌های اضافی ندارد.
۷	تاریخ گزارش حسابرس تاریخ اتمام اجرای عملیات حسابرسی است.	تاریخ گزارش نباید زودتر از تاریخی باشد که حسابرس و شواهد کافی برای پشتیبانی از اظهارنظر کسب می‌کند.
۸	عدم تاکید بر رویکرد مبتنی بر ریسک ۱۰	تاکید بر به‌کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک
۹	عدم تجویز استفاده از شناخت به‌دست آمده در حسابرسی‌های قبلی	اجازه‌ی استفاده از شناخت به‌دست آمده در نتیجه‌ی حسابرسی‌های قبلی در حسابرسی سال جاری
۱۰	عدم تاکید بر ریسک تقلب و کنترل‌های ضد تقلب ۱۱	تاکید بیشتر بر ریسک تقلب و کنترل‌های ضد تقلب به منظور تقویت یکپارچگی ارزیابی ریسک تقلب حسابرس در رسیدگی به کنترل داخلی
۱۱	تعریف نه چندان جامع و کاملی از ضعف بااهمیت و نقص قابل‌ملاحظه ۱۳	بازنگری در تعریف ضعف بااهمیت و نقص قابل‌ملاحظه و تاثیر آنها بر نتیجه‌گیری حسابرس جهت اظهارنظر راجع به اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
۱۲	ارائه‌ی نشانه‌های قوی ضعف بااهمیت و حداقل نشانه‌های آن در متن استاندارد حسابرسی.	تعدیل رهنمود راجع به نشانه‌های قوی ضعف بااهمیت و ارائه فهرست کوتاهی از مشخصه‌های ضعف بااهمیت.
۱۳	ارائه‌ی رهنمود برای نشانه‌ها و ویژگی‌های حداقلی نقض قابل‌ملاحظه.	حذف نشانه‌ها و ویژگی‌های حداقلی برای نقض قابل‌ملاحظه.



حسابرس تنها هنگامی می‌تواند به اظهارنظر درباره‌ی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شکل بخشد که هیچ‌گونه محدودیتی در دامنه‌ی کار حسابرسی نداشته باشد. وجود محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی، حسابرس را ملزم به عدم اظهارنظر یا دست کشیدن از کار حسابرسی می‌کند.

گرفتن تاییدیه‌های نوشتاری

در حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، حسابرس باید تاییدیه‌های نوشتاری را از مدیریت اخذ کند. این تاییدیه‌ها موارد زیر را در بر می‌گیرد:

(الف) اعتراف به مسئولیت مدیریت برای پایه‌گذاری و استقرار کنترل داخلی اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی؛

(ب) بیان این‌که مدیریت بررسی‌هایی انجام داده و اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت را ارزیابی کرده و معیار کنترلی را نیز مشخص کرده است؛

(پ) بیان این‌که مدیریت از روش‌های انجام‌شده‌ی حسابرس در جریان حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی یا صورت‌های مالی، به عنوان مبنایی برای ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت، استفاده نکرده است.

(ت) بیان نتیجه‌گیری مدیریت در قالب بیان ارزیابی‌اش درباره‌ی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت مبتنی بر یک معیار کنترلی و در یک تاریخ مشخص؛

(ث) بیان این‌که مدیریت تمام نقایص طراحی و عملیات کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را به عنوان بخشی از فرایند ارزیابی مدیریت برای حسابرس افشا کرده از جمله افشای جداگانه تمام نقایصی که وی معتقد است آن‌ها نقایص قابل ملاحظه یا ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است؛

(ج) توصیف هرگونه تقلبی (۲۰) که موجب ارائه‌ی نادرست بااهمیت صورت‌های مالی شرکت شده و هرگونه تقلب دیگری که منتج به ارائه‌ی نادرست بااهمیت صورت‌های مالی

مدیریت دریافت کرد اقدام به اظهارنظر راجع به نظر اعلام شده توسط مدیریت در خصوص اثربخشی یا غیر اثربخشی کنترل داخلی نمی‌کند. حسابرس در استاندارد قبلی در بند اظهارنظر می‌بایست ابتدا درباره‌ی نظر مدیریت در مورد اثربخشی اظهار نظر می‌کرد و سپس اقدام به اظهارنظر خود درباره‌ی اثربخشی کنترل‌ها می‌نمود. دیگر لزومی به این دو نوع اظهار نظر فوق نیست بلکه اظهار نظر خود حسابرس کافی دانسته شده است.

شکل‌گیری اظهارنظر

حسابرس باید با بررسی شواهد به‌دست آمده از کلیه‌ی منابع از جمله آزمون حسابرس از کنترل‌ها، ارائه‌های نادرست کشف‌شده در جریان حسابرسی صورت‌های مالی و هرگونه نقایص کنترلی شناسایی شده، اظهارنظر درباره‌ی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شکل بخشد. به منظور انجام چنین بررسی‌ای، حسابرس باید گزارش‌های منتشره طی سال توسط حسابرس داخلی (یا واحدی با وظایف مشابه) در زمینه‌ی کنترل‌های مرتبط با کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را مرور کند و نقایص کنترلی شناسایی شده در این گزارش‌ها را مورد بررسی قرار دهد.

پس از شکل‌گیری اظهارنظر درباره‌ی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت، حسابرس باید موارد اساسی را که مدیریت بر طبق مقررات "کمیسسیون بورس و اوراق بهادار" ملزم به ارائه‌ی آن‌ها در گزارش سالانه درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است بررسی کند. همچنین

اطمینان سلبی مثل این عبارت که "هیچ موردی که مدیریت را به این نتیجه برساند که کنترل‌های داخلی غیراثربخش است وجود ندارد" مورد قبول نیست. بلکه مدیریت باید به‌صراحت یکی از دو حالت طبق تعاریف بالا را برای بیان ارزیابی خود مورد استفاده قرار دهد. به‌عبارتی اگر نقاط ضعف بااهمیتی در تاریخ ارزیابی مدیریت وجود داشته باشد که کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی غیراثربخش است و کلیه‌ی نقاط ضعف بااهمیت شناسایی شده است. مدیریت ممکن است نتیجه‌گیری مشروطی بیان کند مثلاً بیان کند کنترل‌های داخلی به استثنای مشکلات خاصی که شناسایی شده اثربخش هستند. چنانچه مدیریت قادر به انجام ارزیابی جنبه‌های خاصی از کنترل‌های داخلی که برای اثربخشی تمامیت کنترل‌ها بااهمیت است نباشد، بایستی این‌گونه نتیجه‌گیری کند که کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی غیراثربخش هستند. البته همزمان با تغییر استاندارد حسابرسی کنترل‌های داخلی، "کمیسسیون بورس و اوراق بهادار" او اقدام به ارائه‌ی رهنمود تفسیری جدیدی درباره‌ی چارچوب‌های تهیه‌ی گزارش کنترل داخلی نموده است که به نوعی بازنگری در مقررات قبلی کمیسسیون است و درصددیم در فرصت مناسب در قالب مقاله‌ای جداگانه به بررسی آن بپردازیم.

همان‌گونه که در نمایه‌ی یک اشاره شد نکته‌ی مهم در استاندارد حسابرسی جدید این است که بر خلاف استاندارد قبلی، پس از آن‌که حسابرس گزارش کنترل داخلی را از

نمایه‌ی ۲ - ویژگی‌های نقایص کنترل داخلی

احتمال	شدت	
ممکن معقول ^(۱۵) (۳)(۲)	بااهمیت معقول	ضعف بااهمیت
مورد ندارد(۵)	به اندازه کافی بااهمیت برای مدنظر قرار دادن (۴)(۱)	نقص قابل ملاحظه
غیرمرتبط	نه چندان مهم برای مدنظر قرار دادن	نقص کم اهمیت ^(۱۶)



شده، ولی مدیریت ارشد یا مدیریت یا سایر کارکنانی را که نقش عمده‌ای در کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت دارند گرفتار و درگیر کرده است؛

(چ) بیان این که آیا نقایص کنترلی در جریان حسابرسی‌های قبلی به اطلاع کمیته‌ی حسابرسی رسیده است، و به خصوص در صورت عدم وجود نقایص کنترلی این موضوع نیز گواهی شود؛ و

(ح) بیان این که آیا بعد از تاریخ گزارش تغییراتی در کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی یا سایر عواملی که بر کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اثر بااهمیت دارد وجود داشته است، از جمله هر نوع اقدام اصلاحی که توسط مدیریت راجع به نقایص قابل ملاحظه و ضعف‌های بااهمیت انجام گردیده است.

قصور در اخذ تاییدیه‌های نوشتاری از مدیریت از جمله امتناع مدیریت به تهیه‌ی آنها، به عنوان محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی محسوب می‌شود. هنگامی که محدودیتی در دامنه‌ی حسابرسی وجود دارد حسابرس می‌بایست دست از کار بکشد یا اقدام به عدم اظهارنظر کند. بنابراین حسابرس باید اثر خودداری مدیریت را بر توانایی اتکا بر سایر تاییدیه‌ها از جمله تاییدیه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی شرکت گرفته‌شده را مورد بررسی قرار دهد.

نامه‌نگاری حسابرس

درباره‌ی موضوعات خاص

حسابرس باید به صورت نوشتاری با مدیریت و کمیته‌ی حسابرسی درباره‌ی کلیه‌ی ضعف‌های بااهمیت شناسایی شده در جریان حسابرسی نامه‌نگاری کند. نامه‌نگاری نوشتاری باید قبل از انتشار گزارش حسابرس درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باشد. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که نظارت کمیته‌ی حسابرسی شرکت بر گزارشگری مالی خارجی و کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت غیراثربخش است، حسابرس باید این نتیجه گیری را به صورت نوشتاری به هیات مدیره اطلاع دهد.

حسابرس همچنین می‌باید هرگونه نقص یا ترکیبی از نقایصی که در جریان حسابرسی به عنوان نقایص قابل ملاحظه شناسایی شده مورد توجه قرار داده و همچنین نقایصی از این دست را به صورت نوشتاری به کمیته‌ی حسابرسی منعکس کند. همچنین حسابرسی باید تمام نقایص کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (از جمله آن دسته از نقایص کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که اهمیتی کم‌تر از ضعف‌های بااهمیت دارند) را که در جریان حسابرسی شناسایی شده‌اند به طور مکتوب به مدیریت اطلاع دهد و هنگامی که این نامه‌نگاری انجام شد کمیته‌ی حسابرسی را نیز آگاه کند. هنگام انجام چنین نامه‌نگاری‌هایی ضرورت ندارد حسابرس اطلاعات درباره‌ی نقایصی را که قبلاً به طور مکتوب منتشر شده تکرار کند. چرا که آن ارتباطات به وسیله‌ی حسابرس مستقل، حسابرسان داخلی یا سایر اشخاص درون سازمان انجام می‌شود.

حسابرس ملزم به اجرای روش‌هایی که برای شناسایی تمام نقایص کنترلی کفایت کند نیست، بلکه حسابرس به نامه‌نگاری در خصوص نقایص کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که از آن مطلع است اقدام می‌کند. در ضمن از آن جا که در حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، حسابرس از این که وی تمام نقایص با شدت کم‌تر از ضعف بااهمیت را شناسایی کرده اطمینان نمی‌دهد، از این رو حسابرس نباید گزارش دهد که هیچ‌گونه نقایصی در جریان حسابرسی یادداشت و ثبت نشده است. هنگام حسابرسی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، حسابرس ممکن است از تقلب و یا اعمال غیرقانونی مطلع شود. در چنین شرایطی حسابرس باید مسئولیت‌هایش را طبق مقررات مشخص شده انجام دهد.

گزارشگری کنترل داخلی

گزارش حسابرس درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باید شامل موارد اساسی زیر باشد:

(الف) عنوان شامل کلمه‌ی مستقل؛
(ب) بیان این که مدیریت مسئول استقرار کنترل داخلی اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی و ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است؛

(پ) تعیین ماهیت گزارش مدیریت درباره‌ی کنترل داخلی؛

(ت) بیان این که مسئولیت حسابرس اظهارنظر درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت بر مبنای حسابرسی‌اش است؛

(ث) تعریف کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی همان گونه که در استاندارد حسابرسی آمده است؛

(ج) بیان این که حسابرسی بر طبق استانداردهای هیات نظارت حسابداری شرکت‌های سهامی عام (ایالات متحده) انجام شده است؛

(چ) بیان این که استانداردهای هیات نظارت حسابداری شرکت‌های سهامی عام ملزم می‌کند حسابرس کار حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که اطمینان معقول درباره‌ی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی که از تمام جنبه‌های بااهمیت استقرار یافته، به دست آید.

(ح) بیان این که حسابرسی شامل کسب شناخت از کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، ارزیابی ریسک این که ضعف بااهمیت وجود دارد، آزمون و بررسی اثربخشی طراحی و کنترل داخلی بر مبنای ریسک برآورد شده، و انجام سایر روش‌هایی که حسابرس در چنین شرایطی ضروری است مدنظر قرار دهد؛

(خ) بیان این که حسابرس معتقد است حسابرسی مبنای معقولی برای اظهارنظر وی فراهم می‌کند؛

(د) اختصاص یک بند برای بیان این که، به دلیل محدودیت‌های ذاتی، کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ممکن است نتواند ارائه‌های نادرست را پیشگیری یا کشف کند و نتواند شمایی از هرگونه ارزیابی درباره‌ی اثربخشی دوره‌های آتی به دست دهد چرا که ممکن است این ریسک وجود داشته باشد



که کنترل‌ها به دلیل تغییرات شرایط ناقص شده یا میزان رعایت سیاست‌ها و رویه‌ها بدتر شوند.

ذ) اظهارنظر حسابرس درباره‌ی اینکه آیا شرکت کنترل داخلی اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی در یک تاریخ معین، را مبتنی بر معیار کنترلی و از تمام جنبه‌های بااهمیت مستقر ساخته است؛

ر) امضای دستی یا چاپی مؤسسه حسابرسی؛

ز) شهر و ایالتی (یا شهر و کشور، در مواردی که حسابرسی غیر آمریکایی است) که گزارش حسابرس در آنجا صادر شده است؛ و
ژ) تاریخ گزارش حسابرسی.

گزارش‌های جداگانه یا ترکیبی

حسابرس می‌تواند گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی و کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت را به صورت ترکیبی (مثل یک گزارش شامل هم اظهارنظر درباره‌ی صورت‌های مالی و هم اظهارنظر درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت) یا به‌طور گزارش‌های جداگانه منتشر کند. در ادامه، نمونه‌ی گزارش ترکیبی که حاوی یک اظهارنظر مقبول درباره‌ی صورت‌های مالی و یک اظهارنظر مقبول درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است اجزای گزارش تشریح شده در این بخش ارائه شده است.

گزارش مؤسسه‌ی حسابرسی

مستقل عضو

ابند مقدمه

ما ترانزنامه شرکت الفبا در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۸ و ۱۳۰۷ و صورت سود و زیان، صورت حقوق صاحبان سهام (صورت سود و زیان انباشته) و صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد برای هر یک از سال‌های دوره‌ی سه‌ساله‌ی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۸ را حسابرسی کرده‌ایم. ما همچنین گزارش کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت الفبا در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۸ که مبتنی بر آتعیین معیار

کنترلی، به‌طور مثال، معیار تدوین‌شده با عنوان کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه‌ای که توسط کمیته‌ی سازمان‌های حامی کمسیون تردوی (COSO) انتشار یافته است. مدیریت شرکت الفبا مسئول این صورت‌های مالی، به جهت استقرار کنترل داخلی اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی، و نیز ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، طبق عنوان گزارش مدیریت] پیوست می‌باشد. مسئولیت ما اظهارنظر درباره‌ی صورت‌های مالی و اظهارنظر درباره‌ی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت، براساس حسابرسی انجام شده می‌باشد.

ابند دامنه‌ی رسیدگی

حسابرسی ما برطبق استانداردهای هیات نظارت حسابداری شرکت‌های سهامی عام (ایالات متحده) انجام شده است. این استانداردها ملزم می‌کند ما حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کنیم که اطمینان معقول از این‌که صورت‌های مالی فاقد ارائه‌ی نادرست بااهمیت بوده و کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت استقرار یافته، به‌دست دهد. حسابرسی ما از صورت‌های مالی در برگزیده‌ی رسیدگی بر مبنای آزمون، کسب شواهد پشتیبان مبالغ و افشانات صورت‌های مالی، شناسایی اصول حسابداری مورد استفاده و برآوردهای انجام شده توسط مدیریت، بررسی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌باشد. حسابرسی ما از کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شامل کسب شناخت از کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، ارزیابی ریسک وجود یک ضعف بااهمیت، و بررسی و آزمون اثربخشی طراحی و عملیاتی کنترل داخلی بر مبنای ریسک برآورد شده است. حسابرسی ما همچنین شامل انجام سایر روش‌هایی که در چنین شرایطی ضروری تشخیص داده شده می‌باشد. ما معتقدیم حسابرسی ما مبنای معقولی برای اظهارنظر فراهم می‌کند.

ابند تعریف

کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت فرایند طراحی شده‌ای است که

اطمینان معقول در خصوص قابلیت اتکای گزارشگری مالی و تهیه‌ی صورت‌های مالی برای اهداف گزارش‌دهی خارجی برطبق اصول پذیرفته‌ی همگانی حسابداری فراهم می‌کند. کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شامل سیاست‌ها و رویه‌هایی است که (۱) مربوط به اسناد و مدارکی است که با جزئیات معقول، به‌طور صحیح و منصفانه معاملات و وضعیت‌های دارایی‌های شرکت را نشان می‌دهد؛ (۲) اطمینان معقول در خصوص این‌که معاملات به نحوی که برای تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌ی همگانی حسابداری لازم است و این‌که کلیه‌ی دریافت‌ها و پرداخت‌های شرکت طبق اختیارات مدیریت و هیات مدیره شرکت انجام شده، به‌دست دهد؛ و (۳) اطمینان معقول در زمینه‌ی پیشگیری یا کشف به‌موقع تحصیل، استفاده یا واگذاری غیرمجاز دارایی‌های شرکت که اثری بااهمیت به صورت‌های مالی دارد را فراهم نماید.

ابند محدودیت ذاتی

به دلیل وجود آن محدودیت‌های ذاتی، کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ممکن است نتواند ارائه‌ی نادرست را پیشگیری یا کشف کند. همچنین ارائه‌ی شماهایی از اینکه هرگونه ارزیابی اثربخشی دوره‌های آتی این ریسک را به همراه دارد که کنترل‌ها به دلیل تغییرات در شرایط یا بدترشدن میزان رعایت سیاست‌ها و رویه‌ها، نامناسب و ناکافی باشند.

ابند اظهارنظر

به نظر ما، صورت‌های مالی مورد اشاره در بالا، وضعیت مالی شرکت الفبا در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۸ و ۱۳۰۷، و نتایج عملیات و جریان‌ات نقدی آن برای هر یک از سال‌های سه دوره‌ی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۸ را برطبق اصول پذیرفته‌ی همگانی حسابداری ایالات متحده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، به نحو مطلوب نشان می‌دهد. همچنین به نظر ما، کنترل داخلی اثربخشی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۸ بر مبنای آتعیین معیار کنترلی، برای مثال «معیار تدوین‌شده با عنوان کنترل داخلی



- چارچوب یکپارچه که توسط کمیته‌ی سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO) انتشار یافته است.» می‌باشد.

[امضاء]

[شهر و کشور یا ایالت]

[تاریخ]

چنانچه حسابرس گزارشی جداگانه درباره‌ی گزارشگری کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی صادر کند، وی می‌باید بند زیر را به گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی اضافه نماید:

همچنین کنترل داخلی حاکم بر

گزارشگری مالی شرکت الفبا در تاریخ ۲۹

اسفند ۱۳۰۸، برطبق استانداردهای هیات

نظارت حسابداری شرکت‌های سهامی عام

(ایالات متحده)، بر مبنای آن تعیین معیار

کنترلی مورد حسابرسی ما قرار گرفته است

و گزارش موخ [تاریخ گزارش، که باید مشابه

تاریخ گزارش حسابرس درباره صورت‌های

مالی باشد] ما بیان می‌دارد [شامل ماهیت

اظهار نظر]

همچنین حسابرس می‌بایست بند زیر را

به گزارش حسابرس درباره‌ی کنترل داخلی

حاکم بر گزارشگری مالی اضافه کند:

همچنین آن تعیین صورت‌های مالی]

شرکت الفبا برطبق استانداردهای هیات

نظارت حسابداری شرکت‌های سهامی عام

(ایالات متحده) مورد حسابرسی ما قرار

گرفته است و گزارش موخ [تاریخ گزارش، که

باید مشابه تاریخ گزارش حسابرس درباره‌ی

اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری

مالی باشد] بیان می‌دارد [شامل ماهیت

اظهار نظر]

تاریخ گزارش حسابرسی

حسابرس نباید گزارش حسابرسی را

زودتر از تاریخی که شواهد قابل قبول کافی

را برای پشتیبانی از اظهار نظر کسب نموده،

تاریخ گذاری کند. به دلیل این که حسابرس

نمی‌تواند کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری

مالی را بدون حسابرسی صورت‌های مالی

حسابرسی نماید لذا گزارش‌ها بایستی

به‌طور مشابه تاریخ گذاری شوند.

نحوه‌ی برخورد حسابرس با ضعف بااهمیت

چنانچه نقایصی به‌طور تکی یا ترکیبی

منجر به یک مورد یا بیشتر ضعف‌های

باهمیت گردد، حسابرس باید در مورد

کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

شرکت اظهار نظر مردود کند مگر این که

محدودیتی در دامنه‌ی رسیدگی وجود داشته

باشد. هنگام بیان اظهار نظر مردود درباره‌ی

کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به

دلیل ضعف بااهمیت، گزارش حسابرس باید

شامل موارد زیر باشد:

• تعریف ضعف بااهمیت.

• بیان این که یک ضعف بااهمیت

شناسایی شده و شناختی از ضعف بااهمیت

در ارزیابی مدیریت شرح داده شده است.

چنانچه ضعف بااهمیت در ارزیابی

مدیریت گنجانده نشده باشد، گزارش باید

با بیان اینکه ضعف بااهمیت شناسایی

شده در ارزیابی مدیریت گنجانده شده است،

تعدیل شود. علاوه بر این گزارش حسابرس

باید شامل شرحی از ضعف بااهمیت باشد تا

برای استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی،

اطلاعات ویژه‌ای درباره‌ی ماهیت ضعف

باهمیت، اثر واقعی و بالقوه‌ی آن بر ارائه‌ی

صورت‌های مالی شرکت که طی دوره‌ی وجود

ضعف انتشار یافته فراهم کند. در چنین

مواردی حسابرس بایستی ضعف بااهمیتی

که در ارزیابی مدیریت به عنوان ضعف

باهمیت شناسایی یا افشا نشده را به صورت

مکتوب اطلاع دهد. چنانچه ضعف بااهمیتی

در ارزیابی مدیریت آمده باشد اما حسابرس به

این نتیجه برسد که افشای ضعف بااهمیت

تمام جنبه‌های بااهمیت ضعف مربوطه را به

نحو مطلوب ارائه نمی‌کند، حسابرس بایست

این نتیجه‌گیری را به همراه اطلاعات اضافی

در خصوص شرح مناسب ضعف بااهمیت،

توصیف کند. همچنین حسابرس باید اثر

اظهار نظر مردود خود درباره‌ی کنترل داخلی

را بر اظهار نظرش درباره‌ی صورت‌های مالی

تعیین کند. علاوه بر این حسابرس باید افشا

کند که آیا اظهار نظرش درباره‌ی صورت‌های

مالی از اظهار نظر مردود وی درباره‌ی کنترل

داخلی حاکم بر گزارشگری مالی تأثیر پذیرفته است.

پی‌نوشت‌ها

1- Public Company Accounting

Oversight Board

2 - Auditing Standard

3 - Internal Control over Financial Reporting

4 - major classes of transactions

5 - checklist approach

6 - top-down approach

7 - principal evidence

8 - Company-Level Controls

9 - Entity-Level Controls

10 - risk-based approach

11 - fraud risk and anti-fraud controls

12 - material weakness

13 - significant deficiency

14 - Control Deficiency

15 - reasonable possible

16 - insignificant deficiency

17 - probable

18 - inconsequential

19 - written representations

20 - material misstatement

منابع

1- PCAOB, Auditing Standard No.

5, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements, June 12, 2007.

2- www.deloitte.com , SEC and

PCAOB Approve New Section 404

Guidance: No Additional Delay for

Non-Accelerated Filers, June 15, 2007

3- www.complianceweek.com,

How to Minimize External Audit Fees

Application of SEC Guidance and

PCAOB AS5 - Practice) August 2008

4- SEC, Final rule, Definition of

the Term Significant Deficiency, RE-

LEASE NOS. 33-8829; 34-56203; File

No. S7-24-06, August 3, 2007.