

موضوعهای کلیدی حسابرسی



✍ ندا جعفری نسب کرمانی

مقدمه

بعد از وقوع رسواییهای مالی دهه‌های ۷۰ و ۸۰ میلادی، بحران مالی جهانی در سال ۲۰۰۸، پیچیدگی محیط کسب‌وکار و افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی، تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر از حساب‌رسان افزایش یافت. در واقع، گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان، متقاضی بهبود گزارش حساب‌رس با هدف شفافیت بیشتر بودند که برای این منظور استانداردهای گزارشگران و مقررات‌گذاران مختلف در دنیا اقدامهایی را انجام دادند؛ از جمله می‌توان به تدوین استاندارد جدید بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی»^۱ در گزارش حساب‌رس مستقل» از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۲ اشاره کرد.

همچنین، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۳ نیز استاندارد جدیدی با عنوان «گزارش حساب‌رس درباره حسابرسی صورتهای مالی هنگامی که حساب‌رس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند» را تدوین کرده است که طبق این

استاندارد بخش جدیدی در گزارش حسابرس با عنوان **موضوعهای اساسی حسابرسی**^۴ اضافه می‌شود که مشابه با موضوعهای کلیدی حسابرسی طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ است. در این مقاله ابتدا به موضوعهای کلیدی حسابرسی طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ پرداخته می‌شود و سپس به‌طور مختصر به موضوعهای اساسی حسابرسی طبق استاندارد جدید هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام اشاره می‌شود.

موضوعهای کلیدی حسابرسی طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱

موضوعهای کلیدی حسابرسی چیست؟

طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱، موضوعهای کلیدی حسابرسی، موضوعهایی هستند که بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری بوده‌اند. این موضوعها از بین موضوعهای اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند (ISA 701).

طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ حسابرسان در گزارش حسابرسی چه شرکتهایی باید بخش موضوعهای کلیدی حسابرسی را ارائه کنند؟

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ قابل اعمال برای مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس و شرایطی است که حسابرس تصمیم می‌گیرد موضوعهای کلیدی حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند. این استاندارد ضمناً در مواردی که حسابرس طبق قوانین و مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش خود می‌باشد، نیز هست. با این حال، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ (تجدیدنظرشده) حسابرس را از اطلاع‌رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی در زمانی که اقدام به عدم اظهارنظر می‌نماید، منع کرده است؛ مگر اینکه گزارش موضوعهای فوق طبق قوانین و مقررات الزامی شناخته شده باشد (ISA 701).

ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس جایگزین چه مواردی نیست؟

ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس جایگزین موارد زیر نیست (ISA 701):

- ۱- موارد افشای صورتهای مالی که طبق چارچوب گزارشگری مالی برای مدیران الزامی شده تا بدین وسیله تصویری منصفانه ارائه دهند؛
- ۲- اظهارنظر مشروط که باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ تجدیدنظرشده اعلام گردد؛
- ۳- گزارش موارد ابهام با اهمیت در خصوص وقایع یا شرایطی که تداوم فعالیت واحد تجاری را مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ دچار تردید می‌کند؛ و
- ۴- اظهارنظری مستقل و جداگانه درباره موضوعهای کلیدی حسابرسی.

منافع بالقوه اطلاع‌رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس چیست؟

گزارش حسابرس سازوکار اطلاع‌رسانی نتایج فرایند حسابرسی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده است. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده همواره نیاز خود را برای دسترسی به اطلاعات بیشتر درباره موضوعهای مهم در حسابرسی مطرح کرده‌اند که اغلب به بخشهایی در صورتهای مالی مربوط می‌شود که در مورد آنها قضاوتهای درخور توجهی از سوی مدیران و حسابرسان اعمال شده است.

اطلاع‌رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی باعث تغییر مسئولیتهای اساسی حسابرس در قبال استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مبتنی بر ارزیابی ریسک، اجرا و طرح دستورالعملهای مناسب در ارتباط با ریسکها و سپس اظهارنظر درباره شواهد به‌دست‌آمده نمی‌شود و در ضمن تغییری در مسئولیتهای مدیران و ارکان راهبری برای تهیه و ارائه صورتهای مالی از جمله ارائه موارد افشای مناسب مطابق با چارچوب مناسب گزارشگری مالی ایجاد نخواهد کرد؛ بلکه در عوض ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس با هدف تأکید بر موضوعهایی است که «از دیدگاه حسابرس» دارای بیشترین اهمیت در فرایند حسابرسی بوده‌اند.

چگونه حسابرس موضوعهای کلیدی حسابرسی را تعیین می‌کند؟

موضوعهای کلیدی حسابرسی باید به‌طور خاص مربوط به واحد تجاری مورد بررسی و عملیات حسابرسی آن باشد تا بتوانند اطلاعات مربوط و معنی‌داری را به استفاده‌کنندگان انتقال دهند. از اینرو، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ دربرگیرنده چارچوب تصمیم‌گیری مبتنی بر قضاوت است که به حسابرسان کمک می‌کند تا از بین موضوعهای اطلاع‌رسانی‌شده به ارکان راهبری، موضوعهایی را که جزو موضوعهای کلیدی حسابرسی به‌شمار می‌آیند، تعیین کنند.

این چارچوب تصمیم‌گیری با هدف تمرکز حسابرسان بر موضوعهای مورد علاقه سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان تهیه شده است، به‌ویژه بر بخشهایی از صورتهای مالی که نیازمند اعمال قضاوت‌های درخور توجه یا پیچیده از سوی مدیران بوده و یا ضروری بوده که حسابرس مطابق با رویکرد مبتنی بر ریسک در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بر آنها تمرکز کند. بنابراین، حسابرس باید از بین موضوعهای اطلاع‌رسانی‌شده به ارکان راهبری، موضوعهایی را که مستلزم توجه ویژه حسابرس در جریان عملیات حسابرسی بوده‌اند، مشخص کند و در این راستا موارد زیر را در نظر بگیرد:

- مواردی که دارای ریسک بالایی برای تحریف بااهمیت بوده و یا در قالب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (تجدیدنظرشده) دارای ریسک درخور توجه هستند؛
- قضاوت‌های مهم حسابرس در ارتباط با اقلامی از صورتهای مالی که شامل قضاوت‌های مهم مدیریت است؛ از جمله برآوردهای حسابداری حاوی ابهام درخور توجه؛ و
- تأثیر رویدادها یا معامله‌های عمده‌ای که در طول دوره رخ داده‌اند.

حسابرس موظف است به محض شناسایی موضوعهای نیازمند توجه بیشتر، تعیین کند که کدامیک از این موضوعها دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری بوده و جزو موضوعهای کلیدی حسابرسی محسوب می‌شوند. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ به‌منظور حمایت از چارچوب تصمیم‌گیری برای تعیین اهمیت نسبی موضوع اطلاع‌رسانی‌شده به ارکان راهبری و اینکه آیا این

ارائه این موارد در گزارشهای حسابرسی می‌تواند نتایج مثبتی در کیفیت حسابرسی یا نگرش استفاده‌کنندگان ایجاد کند که این به نوبه خود باعث افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان به فرایند حسابرسی و صورتهای مالی خواهد شد. لازم به ذکر است که در تمامی مراحل تحقیق و بررسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، مفهوم موضوعهای کلیدی حسابرسی مورد حمایت گسترده سرمایه‌گذاران، مقررات‌گذاران و مراجع قانونی، موسسه‌های حسابداری و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی بوده است.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی معتقد است که ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس موارد زیر را باعث می‌شود (IAASB, 2015a):

- افزایش شفافیت فرایند حسابرسی انجام‌شده؛
- تمرکز توجه سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان به بخشهایی از صورتهای مالی که نیازمند اعمال قضاوت‌های عمده مدیریتی و توجه ویژه حسابرس هستند، که می‌تواند به سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان کمک کند تا وضعیت واحد تجاری و صورتهای مالی و نتیجه فرایند حسابرسی را به ترتیبی که در اظهارنظر حسابرس منعکس شده است، نمایان کند؛
- برای استفاده‌کنندگان مبنایی به‌منظور تعامل مدیریت و ارکان راهبری (از جمله کمیته حسابرسی) درباره موارد معینی در رابطه با واحد تجاری، صورتهای مالی حسابرسی‌شده یا فرایند حسابرسی فراهم می‌کند؛
- ارتباط میان حسابرس و کمیته حسابرسی را در خصوص مهم‌ترین موضوعهای رخداده در حسابرسی بهبود بخشیده و می‌تواند باعث توجه بیشتر به افشای موضوعهایی شود که مدیران و کمیته حسابرسی در صورتهای مالی به‌عمل می‌آورند؛ و
- به افزایش تمرکز حسابرس بر موضوعهایی که باید اطلاع‌رسانی شود منجر می‌گردد. این امر می‌تواند به‌صورت غیرمستقیم به افزایش تردید حرفه‌ای و ارتقای کیفیت حسابرسی منجر شود.

ممکن است دارای مجموعه حقایق و شرایط مشابهی باشند، اما این امکان وجود دارد فرایند حسابرسی آنها شبیه یکدیگر نباشد. بنابراین ممکن است موضوعهای کلیدی حسابرسی بسته به رویکرد حسابرس متفاوت باشند، چرا که عوامل مختص واحد تجاری یا مختص فرایند حسابرسی می‌تواند بر قضاوت‌های حسابرس درباره مهم‌ترین موضوعهای حسابرسی دوره جاری، تأثیرگذار باشد (IAASB, 2015a).

تفصیل موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس تا چه حد است؟

الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ به‌منظور توصیف موضوعهای کلیدی حسابرسی با هدف ارائه توصیف‌هایی اجمالی و متعادل جهت کمک به استفاده‌کنندگان بالقوه در درک اهمیت موضوعهای یادشده در فرایند حسابرسی و نحوه برخورد با آنها تنظیم شده است. توصیف موضوعهای کلیدی حسابرسی همواره به موارد افشای صورتهای مالی مربوط می‌شود. با این حال، جزئیات لازم در توصیف هر موضوع از موضوعهای کلیدی حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس و شرایط و حقایق موجود و خاص آن فرایند بستگی دارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی معتقد است که این انعطاف‌پذیری برای کمک به حسابرسان در لحاظ کردن ویژگیهای خاص واحد تجاری و عملیات حسابرسی هنگام توصیف موضوعهای کلیدی حسابرسی ضروری است تا نگرانیهای سرمایه‌گذاران و دیگران درباره «یکنواخت» شدن یا استاندارد شدن نحوه اطلاع‌رسانی حسابرس را کاهش دهد. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ توضیح داده است که حسابرس می‌تواند با توصیف موارد زیر، نحوه برخورد با موضوعهای کلیدی حسابرسی در فرایند حسابرسی را توضیح دهد:

- ابعاد کلیدی برخورد یا رویکرد حسابرس که بیشترین ارتباط را با موضوع مورد نظر یا ریسک ارزیابی‌شده تحریف عمده داشته‌اند؛

- خلاصه‌ای از رویه‌های به‌کارگرفته شده؛

- اشاره به نتایج رویه‌های به‌کارگرفته شده از سوی حسابرس؛

یا

- مشاهده‌های کلیدی درباره موضوعهای مورد نظر و یا ترکیبی

موضوع جزو موضوعهای کلیدی حسابرسی بوده، رهنمودی کامل ارائه کرده است و در این راستا توجه به نکته‌های زیر می‌تواند مفید باشد:

- ماهیت و میزان اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری درباره موضوع مورد نظر؛ زیرا ممکن است حسابرس درباره مسائل پیچیده‌تری تعامل عمیق، مداوم یا جدی با ارکان راهبری داشته باشد؛

- اهمیت موضوع مورد نظر در درک کلی استفاده‌کنندگان بالقوه از کلیت صورتهای مالی و به‌ویژه اهمیت موضوع یادشده در صورتهای مالی؛

- ماهیت رویه حسابداری مورد نظر یا پیچیدگی یا ذهنی بودن نحوه انتخاب رویه‌های حسابداری از سوی مدیران شرکت مورد نظر در مقایسه با دیگر واحدهای تجاری فعال در صنعت مشابه؛

- ماهیت و اهمیت کمی یا کیفی تحریفهای تصحیح‌شده یا تصحیح‌نشده انباشته که ناشی از تقلب یا اشتباه در موضوع مورد نظر بوده است؛

- ماهیت و میزان تلاش حسابرس برای بررسی موضوع مورد نظر از جمله میزان مهارت یا دانش تخصصی لازم برای اجرای رویه‌های حسابرسی در مورد موضوع مورد نظر یا ارزیابی نتایج این رویه‌ها و همچنین ماهیت مشاوری‌های انجام شده با افرادی خارج از گروه حسابرسان در خصوص موضوع مورد نظر؛

- ماهیت و شدت پیچیدگی در اجرای رویه‌های حسابرسی همراه با ارزیابی نتایج این رویه‌ها و دستیابی به شواهد مربوط و قابل اتکا به‌عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرس به‌ویژه در مواردی که تصمیم‌های حسابرس ذهنی‌تر هستند؛ و

- شدت و میزان کاستیها در ضعف کنترلی مربوط به موضوعهای شناسایی‌شده.

هدف از طراحی فرایند تصمیم‌گیری حسابرس در تعیین موضوعهای کلیدی حسابرسی این است که از بین موضوعهای کلیدی حسابرسی اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، که قرار است در گزارش حسابرس مطرح شوند، تعداد اندکی انتخاب شوند. افزون‌بر این، اتخاذ رویکرد مبتنی بر ریسک در فرایند حسابرسی به گونه‌ای است که اگر چه واحدهای تجاری مختلف

از موارد یادشده.

به منظور کمک به استفاده کنندگان در درک اهمیت موضوعهای کلیدی حسابرسی در عملیات حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد و رابطه میان موضوعهای کلیدی حسابرسی و دیگر عناصر گزارش حسابرس از جمله اظهار نظر حسابرس، لازم است حسابرسان دقت کنند که واژه‌های مورد استفاده جهت توصیف موضوعهای کلیدی حسابرسی چندان تخصصی نبوده، و

- این تصور را ایجاد نکند که موضوعهای یادشده هنگام صدور اظهار نظر از سوی حسابرس حل و فصل نشده‌اند؛
- موضوعهای یادشده به طور مستقیم به شرایط خاص واحد تجاری مرتبط باشند و از کاربرد الفاظ عمومی یا استاندارد اجتناب شود؛
- نحوه حل و فصل موضوعهای یادشده را در موارد افشای انجام شده در صورتهای مالی نشان دهد؛ و
- دربرگیرنده اظهار نظرهای محتاطانه درباره عناصر مختلف صورتهای مالی نباشد (اظهار نظر جداگانه‌ای نباشد).

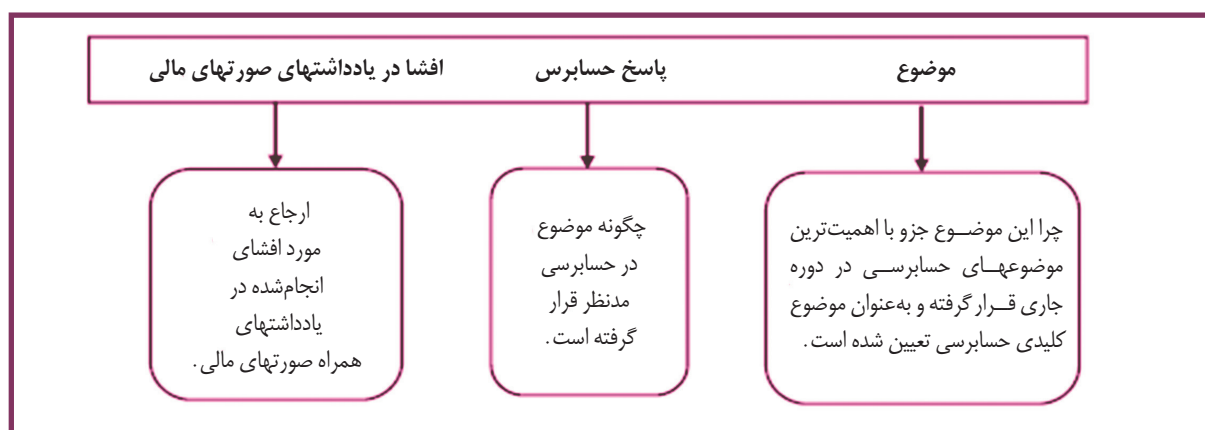
اطلاع رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس جایگزینی برای موارد افشای مناسب و مربوط در صورتهای مالی محسوب نمی‌شود؛ زیرا اطلاعات در مورد صورتهای مالی و واحد تجاری جزو مسئولیتهای اولیه مدیریت است؛ از اینرو، حسابرسان باید از ارائه اطلاعات بنیادی درباره واحد تجاری هنگام توصیف موضوعهای کلیدی حسابرسی اجتناب کنند. لازم به ذکر است که بخش موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس باید دربرگیرنده بند مقدماتی باشد که توضیح دهد که حسابرس موضوعها را در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی مورد بررسی قرار داده و در ارائه اظهار نظر خود نیز چارچوب یادشده را مدنظر قرار داده است و اظهار نظر جداگانه‌ای درباره این موضوعها صادر نمی‌کند (IAASB, 2015a). در شکل ۱ نمونه بند مقدماتی موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه شده است (ISA 701). به طور خلاصه، توصیفهایی که حسابرس باید در مورد موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه کند در شکل ۲ منعکس شده است.

شکل ۱- نمونه بند مقدماتی موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس

موضوع کلیدی حسابرسی

موضوعهای کلیدی حسابرسی آن موضوعهایی هستند که به قضاوت حرفه‌ای ما (این مؤسسه)، در حسابرسی ما (این مؤسسه) از صورتهای مالی دوره جاری (برای سال مالی منتهی به ...) اهمیت بیشتری داشته است. این موضوعها در حوزه حسابرسی ما (این مؤسسه) از صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد و در شکلی که برای ما (این مؤسسه) نسبت به آنها مورد توجه قرار گرفته است و ما (این مؤسسه) اظهار نظر جداگانه‌ای در مورد این موضوعها ارائه نمی‌کنیم (نمی‌کند). [توصیف هر یک از موضوعهای کلیدی حسابرسی مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱]

شکل ۲- توصیف هر یک از موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس



محل ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس

ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در بخش نزدیک به اظهار نظر حسابرس، دسترسی به این اطلاعات را ساده تر کرده و ارزش اطلاعات خاص عملیات را برای استفاده کنندگان پدیدار می کند (ISA 701).

ترتیب ارائه موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس

ترتیب ارائه هر موضوع کلیدی حسابرسی در بخش موضوعهای کلیدی حسابرسی گزارش حسابرس به قضاوت حرفه ای حسابرس بستگی خواهد داشت. برای نمونه، ممکن است این قبیل اطلاعات بر مبنای اهمیت نسبی به سلیقه حسابرس یا به ترتیب نحوه افشای آنها در صورتهای مالی طبقه بندی شوند. در ضمن، لازم است حسابرس برای

در گزارش حسابرس چه تعداد موضوع کلیدی حسابرسی را می توان گزارش کرد؟

تعداد موضوعهای کلیدی حسابرسی قابل ارائه در گزارش حسابرس ممکن است تحت تأثیر پیچیدگی واحد تجاری، ماهیت نوع عملیات و فضای واحد تجاری، واقعیتها و شرایط موجود در هنگام اجرای عملیات حسابرسی قرار گیرد. فرض بر این خواهد بود که برای هر واحد تجاری مطرح در بورس، حداقل یک موضوع کلیدی حسابرسی وجود داشته باشد (IAASB, 2015b).

با این حال، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که هیچ موضوع کلیدی حسابرسی برای گزارش وجود نداشته باشد که در این حالت طبق استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱ حسابرس ملزم شده است که دلیل فقدان موضوع کلیدی را در گزارش خود ذکر کند (ISA 701).

شکل ۳- نمونه ای از موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس



شکل ۴- نمودار فرایند تعیین و اطلاع رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی



موضوعهای اساسی حسابرسی طبق استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام امریکا

موضوعهای اساسی حسابرسی چیست؟

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا در ژوئن ۲۰۱۷ استاندارد جدیدی با عنوان «گزارش حسابرس درباره حسابرسی صورتهای مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند» را نهایی کرد که به تأیید کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا نیز رسیده است که طبق این استاندارد بخش جدیدی با عنوان «موضوعهای اساسی حسابرسی» به گزارش حسابرس اضافه شده است. طبق این استاندارد، موضوعهای اساسی حسابرسی موضوعهایی هستند که طی فرایند حسابرسی به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی شده یا باید اطلاع‌رسانی شوند و شامل

هر موضوع از موضوعهای کلیدی حسابرسی عنوان جداگانه‌ای تعیین کند تا موضوعهای کلیدی حسابرسی از یکدیگر تفکیک گردند (IAASB, 2015b).

نمونه‌ای از موضوعهای کلیدی حسابرسی

در مرحله نهایی کردن استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی نمونه‌هایی از افشای موضوعهای کلیدی حسابرسی را ارائه کرد تا بدین‌وسیله نشان دهد چگونه می‌توان الزامهای استاندارد یادشده را اعمال کرد. در شکل ۳ نمونه‌ای از موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه شده است (IAASB, 2015b).

در شکل ۴ نمودار فرایند تعیین و اطلاع‌رسانی موضوعهای کلیدی حسابرسی ارائه شده است (IAASB, 2016).

شکل ۵- نمونه‌ای از موضوعهای اساسی حسابرسی در گزارش حسابرس

موضوع اساسی حسابرسی

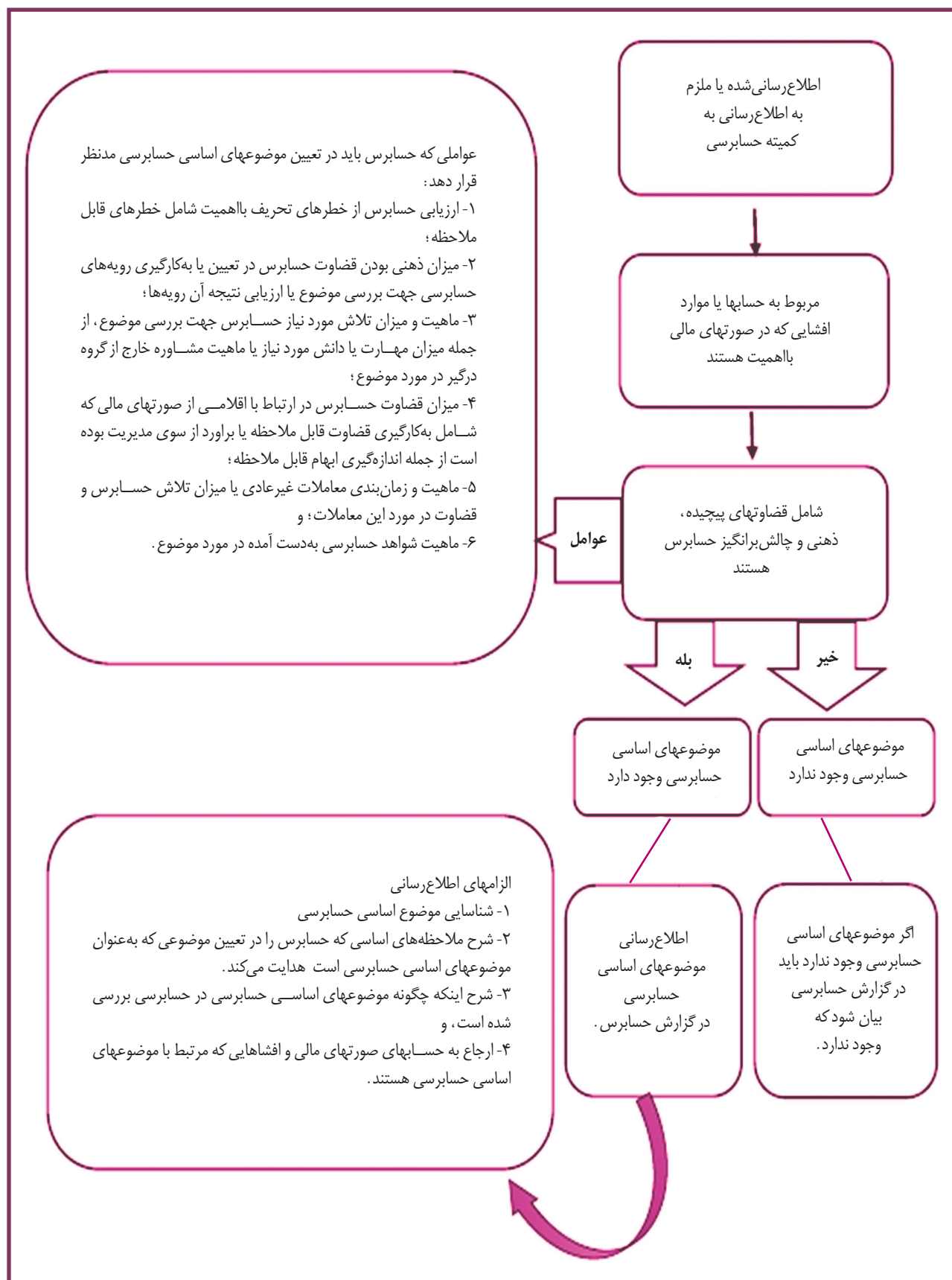
اطلاع‌رسانی موضوع اساسی حسابرسی که در زیر مطرح شده است، موضوعی است که ناشی از حسابرسی دوره جاری به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی شده یا می‌بایست اطلاع‌رسانی شود؛ و (۱) مربوط به حسابها یا موارد افشایی است که در بررسی صورتهای مالی با اهمیت تلقی می‌شود، (۲) مستلزم اعمال قضاوت‌های چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده حسابرس است. موضوعهای اساسی حسابرسی به هیچ‌وجه اظهارنظر ما نسبت به صورتهای مالی را تغییر نمی‌دهد و ما اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به موضوعهای اساسی حسابرسی یا حسابها یا موارد افشایی که مربوط به آنها هستند، ارائه نمی‌دهیم.

حسابداری تحصیل

به یادداشت‌های ۲ و ۱۳ صورتهای مالی مراجعه شود.

راهبرد شرکت دربرگیرنده رشد از طریق تحصیل است. تحصیل بخش عمده‌ای از رشد فروش شرکت را از طریق اضافه کردن مشتریان جدید و محصولات جدید دربر می‌گیرد. طی سال ۲۰۱۵، شرکت ۸ مورد تحصیل به ارزش خالص ۱/۲ میلیارد دلار انجام داد که قابل ملاحظه‌ترین آنها عبارت بودند از: ۱- تحصیل کلیه اوراق سرمایه‌ای منتشرشده شرکت ABC به ارزش خالص ۱/۱ میلیارد دلار، و ۲- تحصیل کلیه اوراق سرمایه‌ای منتشر شده شرکت XYZ به ارزش خالص ۰/۵ میلیارد دلار. حسابرسی تحصیلهای انجام شده توسط شرکت در سال ۲۰۱۵ مستلزم اعمال قضاوت شخصی زیادی در ارزیابی برآوردهای مدیریت مانند شناسایی ارزش منصفانه داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده است. برای اظهار نظر کلی درباره صورتهای مالی، دستورالعملهای زیر مورد برنامه‌ریزی و اجرا قرار گرفتند. کنترل‌های حسابداری معاملات تحصیل، از جمله کنترل‌های شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و مبالغ پرداخت شده یا پرداختی از جمله مبالغ بدهی احتمالی مورد بررسی قرار گرفتند. برای هر یک از موارد تحصیل شده، قراردادهای خریداری مطالعه و مفروضات عمده و روشهای به‌کارگرفته‌شده در تعیین برآوردهای ارزش منصفانه مورد مطالعه قرار گرفت. سپس نحوه شناسایی موارد زیر بررسی شد: ۱- داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده به ارزش منصفانه، و ۲- داراییهای نامشهود قابل شناسایی به ارزش منصفانه، و ۳- سرقفی ارزش‌گذاری شده به‌عنوان ارزش باقیمانده. به‌طور خاص، برای تحصیل دو شرکت ABC و XYZ موارد زیر مورد ارزیابی قرار گرفت که آیا: ۱- داراییهای نامشهود مانند فناوری تحصیل شده، فهرست مشتریان و قراردادهای غیررقابتی به‌طور مناسبی شناسایی شده‌اند، و ۲) مفروضات مهم از جمله نرخهای تنزیل، عمر مفید برآوردی، نرخ رشد درآمد، حاشیه سود پیش‌بینی شده و نرخ بازده مورد انتظار که برای ارزیابی این داراییهای نامشهود مورد استفاده قرار گرفته است، بر مبنایی منطقی به‌کارگرفته شده‌اند. ملاحظه‌های خریدی که در تحصیل شرکتهای ABC و XYZ در نظر گرفته شده‌اند شامل ارزش منصفانه برآوردی اقلام احتمالی بر مبنای مراحل توسعه محصولات و تأییدیه‌های دریافت‌شده بابت حق امتیاز می‌باشد. هنگام بررسی ارزش‌گذاری ملاحظه‌های احتمالی، شرایط تمهیدها و وضعیتهایی که باید برای قابلیت پرداخت مدنظر قرار گیرند نیز بررسی شدند. در نهایت به ارزیابی طبقه‌بندی پرداختهای احتمالی به‌وسیله مدیران اقدام کردیم که به دو طبقه ملاحظه‌های احتمالی در ترکیبهای تجاری یا حق‌الزحمه کارکنان تقسیم شده است (PCAOB, 2016).

شکل ۶- نمودار فرایند تعیین و اطلاع‌رسانی موضوعهای اساسی حسابرسی



• توصیف اینکه چگونه موضوع اساسی حسابرسی در فرایند

حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است،

• ارجاع به حسابها یا موارد افشای مربوط در صورتهای مالی.

در شکل ۵ نمونه‌ای از موضوعهای اساسی حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه شده است.

در شکل ۶ نمودار فرایند تعیین و اطلاع‌رسانی موضوعهای اساسی حسابرسی ارائه شده است (PCAOB, 2016).



پانوشتها:

- 1- Key Audit Matters
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 3- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 4- Critical Audit Matters

منابع:

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Determining and Communicating Key Audit Matters (KAM)**, June 2016
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Auditor Reporting– Key Audit Matters**, at www.iaasb.org / auditor-reportin, 2015 a
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Auditor Reporting – illustrative Key Audit Matters**, at www.iaasb.org / auditor-reporting, 2015b
- ISA 701, **Communication Key Audit Matters in the Independent Auditors report**, Available at: https://www.nba.nl/Documents/Wet- en Regelgeving / Adviescollege voor Beroepsreglementering/naar een uitgebreide controleverklaring/ ISA701_0.pdf, 2015
- Public Company Accounting Oversight Board, **Proposed Auditing Standard – The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; and Related Amendments to PCAOB Standards**, PCAOB Release No. 2016-003, May 11, 2016
- Public Company Accounting Oversight Board, **The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards**, PCAOB Release No. 2017-001, June 1, 2017

موارد زیر است:

الف- مربوط به حسابها یا موارد افشایی است که در صورتهای مالی بااهمیت است، و

ب- مستلزم اعمال قضاوتهای چالش‌برانگیز، ذهنی و پیچیده حسابرس هستند (PCAOB, 2017).

چگونه حسابرس موضوعهای اساسی حسابرسی را تعیین می‌کند؟

برای تعیین اینکه آیا موضوعی مستلزم اعمال قضاوتهای چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده حسابرس بوده است یا خیر، حسابرس عوامل زیر را، به صورت جداگانه یا ترکیبی، در فرایند حسابرسی مد نظر قرار خواهد داد (PCAOB, 2017):

• ارزیابی خطر تحریف بااهمیت از سوی حسابرس از جمله ریسک قابل ملاحظه،

• میزان قضاوتی که حسابرس باید در حوزه‌هایی از صورتهای مالی اعمال کند که مستلزم قضاوت قابل ملاحظه یا برآوردهای مدیران است از جمله برآوردهایی که دارای ابهام قابل ملاحظه هستند،

• ماهیت و زمانبندی معاملات غیرعادی قابل ملاحظه و تلاش حسابرس و قضاوت او درباره این قبیل معامله‌ها،

• میزان ذهنی بودن قضاوت حسابرس هنگام به‌کارگیری رویه‌های حسابرسی در برخورد با موضوع یادشده و یا هنگام ارزیابی نتیجه رویه‌ها،

• ماهیت و میزان تلاش به‌کارگرفته‌شده از سوی حسابرس در برخورد با این موضوعها از جمله میزان مهارت تخصصی یا دانش مورد نیاز او و یا میزان مشاوره‌ای که در خصوص موضوعهای یادشده به افرادی خارج از گروه عملیاتی داده است، و

• ماهیت شواهد حسابرسی به‌دست آمده درباره موضوع.

تفصیل موضوعهای اساسی حسابرسی در گزارش حسابرس تا چه حد است؟

اطلاع‌رسانی هریک از موضوعهای اساسی حسابرسی شامل موارد زیر است (PCAOB, 2017):

• شناسایی موضوع اساسی حسابرسی،

• توصیف ملاحظه‌های اساسی که باعث شده است حسابرس این موضوع را به‌عنوان موضوع اساسی حسابرسی مطرح کند،

