

# پاسخ به نظر خواهی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام

✍ سعید سپهرم - محمدعلی عضدی

پاسخ موسسه حسابرسی گرانث تورنتون (Grant Thornton) به دعوت هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCOAB)، برای نظردهی درباره استاندارد حسابرسی پیشنهادی با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری شامل اندازه گیری ارزش منصفانه و اصلاحیه های پیشنهادی در خصوص استانداردهای حسابرسی» هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام.

می‌کنیم. با این حال، در خصوص جنبه های خاصی از استاندارد پیشنهادی نگرانیهایی داریم، از جمله درباره مفاد احتمالی برخی الزامهای پیشنهادی و همچنین نادیده گرفتن مسئله مهم پذیرش واقعیت وجود برآوردهای پرابهام و ارائه رهنمود به حسابرسان در چگونگی برخورد با آنها، که مشروح آنها در ادامه آمده است.

## دامنه و هدف

هدف بیان شده برای این استاندارد عبارت است از: «کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای تعیین معقول بودن برآوردهای حسابداری در شرایط موجود و این که برآوردهای مزبور در انطباق با چارچوب گزارشگری مورد استفاده در نظر گرفته و افشا شده و عاری از هرگونه جانبداری ناشی از تحریف بااهمیت است.»<sup>۱</sup> با این که از قصد هیئت برای تمرکز بیشتر حسابرس بر نحوه برخورد با جانبداری مدیریت استقبال می‌کنیم، اما براین باوریم که

## اعضا و کارشناسان محترم هیئت

مؤسسه گرنث تورنتون فرصت را برای ارائه پیشنهاد به هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام<sup>۱</sup> درباره استاندارد حسابرسی پیشنهادی - حسابرسی برآوردهای حسابداری شامل اندازه گیری ارزش منصفانه و اصلاحیه های پیشنهادی در خصوص استانداردهای حسابرسی<sup>۲</sup> آن هیئت مغتنم می‌شمارد و با کمال احترام نظرها و پیشنهادهای خود را در این خصوص تقدیم می‌کند.

به طور کلی، ارزش زیادی برای تقویت الزامهای حسابرسی برآوردهای حسابداری و اندازه گیری ارزش منصفانه قائلیم و تلاشهای هیئت در این باره را ارج می‌نهیم. از استاندارد واحد برای رسیدگی به موضوعهای مرتبط با برآورد، که در حال حاضر با سه استاندارد جداگانه پوشش داده شده‌اند، و همچنین از حفظ سه رویکرد اصلی در حسابرسی برآوردهای حسابداری پشتیبانی کامل

گنجاندن این موضوع در هدف استاندارد پیشنهادی ممکن است به پیامدهای ناخواسته‌ای بیانجامد. نخست این‌که به‌باورما، استفاده از عبارت «عاری از هرگونه جانبداری» ممکن است دربردارنده مفهوم **اطمینان بخشی مطلق**<sup>۴</sup> باشد که با هدف کلی حسابرسی صورتهای مالی یعنی کسب **اطمینان معقول**<sup>۵</sup> ناسازگار است. این موضوع همچنین با این واقعیت که ماهیت کلیه برآوردها دربرگیرنده سطوح مختلفی از جانبداری است، تناقض دارد. بنابراین، پیشنهاد می‌کنیم این مطلب از بخش هدف استاندارد حذف و در بخش ملاحظات خاص هیئت درباره «تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت» در استاندارد پیشنهادی گنجانده شود.

### تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت

بند ۰۴ استاندارد پیشنهادی به مفهوم «اجزای برآورد» می‌پردازد اما معنای مورد نظر اعضای هیئت از این مفهوم روشن نیست. همان‌گونه که اشاره شد به‌باورما، این مفهوم ممکن است بر اجزایی مانند درونداداها، فرضیه‌ها و دیگر اجزای مورد استفاده در پردازش برآورد یا اجزای تشکیل‌دهنده یک قلم در متن صورتهای مالی دلالت داشته باشد (برای نمونه، مانده‌ها یا حسابهای هر یک از سرمایه‌گذارها که در مبلغ کل سرمایه‌گذارهای شرکت در متن صورتهای مالی جمع می‌شود). به‌نظرما، این ابهام به تفسیر نادرست از سوی حساب‌برسان و کاربرد نادرست این الزامها می‌انجامد. به‌همین دلیل، و به‌منظور ارتقای هرچه بیشتر شناخت حساب‌برسان از چگونگی به‌کارگیری مناسب اجزای برآوردها، خواستار شفاف‌سازی مفهوم مورد نظر هیئت هستیم.

همچنین، بر این باوریم که به‌اندازه‌کافی به موضوع «ابهام بالای اندازه‌گیری» در استاندارد پیشنهادی توجه نشده است. همان‌گونه که در پاسخ<sup>۶</sup> به مقاله مشورتخواهی کارشناسان در سال ۲۰۱۴ در این باره یادآوری کردیم، به‌باورما، استاندارد تجدیدنظرشده باید به‌شکل بهتری به مسئولیتهای حساب‌برسان و چگونگی برخورد احتمالی آنان با ابهام بالای اندازه‌گیری بپردازد. بهتر بود این استاندارد پیشنهادی به این نکته اشاره می‌کرد که شواهد ممکن است از گستره‌ای از مقادیر پذیرفتنی پشتیبانی کنند که بالاتر از سطح اهمیت هستند و صرف‌نظر از میزان روشهای به‌کارگرفته‌شده حسابرسی، این سطح ابهام وجود دارد. برای نمونه، با تأکید برخی تدوین‌کنندگان استاندارد بر کفایت موارد افشای شرکتها در چارچوب ارائه منصفانه به‌مثابه یکی از اجزای چگونگی رسیدگی به ابهام

بالای اندازه‌گیری روبه‌رو هستیم. با این تفصیل، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی‌عام می‌تواند بدون نیاز به افشای دامنه ابهام از دید مدیریت و مستندات نقطه برآورد انتخابی او، شرایط کاهش سطح شفافیت در برابر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را مشخص کند. به‌باورما، حرفه حسابداری و هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی‌عام می‌تواند به شکل مؤثری با این مسئله برخورد کنند و به‌نظرما، بهبود استاندارد پیشنهادی در این زمینه منافع بسیاری برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دارد.

### برخورد با خطر تحریف بااهمیت

همان‌گونه که در ابتدا اشاره کردیم، از حفظ سه رویکرد اصلی به حسابرسی برآوردهای حسابداری پشتیبانی می‌کنیم: آزمون فرایند مورد استفاده شرکت برای انجام برآورد، انجام یک برآورد مستقل، و بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه. به‌طورکلی بر این باوریم که شناخت گسترده این رویکردها از سوی حرفه و کاربرد درست آنها ابزاری کارآمد برای گردآوری شواهد کافی و مناسب در خصوص برآورد حسابداری خواهد بود. با وجود این، نگرانیهایی داریم که در زیر به آنها می‌پردازیم.

**آزمون فرایند مورد استفاده شرکت برای انجام برآوردهای حسابداری**  
بخشهای معینی از رویکرد مندرج در استاندارد پیشنهادی شباهتی با رویکرد مبتنی بر اصول درتدوین استاندارد ندارد. برای نمونه، الزام به ارزیابی این‌که روشهای استفاده‌شده از سوی شرکت «با اهمیت حسابهای مربوط یا موارد افشای کسب‌وکار، صنعت و محیطی که شرکت در آن فعالیت دارد تناسب دارد یا نه»<sup>۷</sup> بر اساس این فرض پیش‌بینی می‌شود که تمام شرکتهای فعال در یک صنعت خاص از روش مشابهی برای تعیین برآورد حسابداری خود استفاده می‌کنند. این موضوع به ارزیابی غیرکاربردی و بی‌معنای تمام کارهای حسابرسی منجر می‌شود. در مقابل، به‌باورما، انتخاب روش مناسب از سوی مدیران براساس حقایق و شرایط ویژه پیرامون آنان است و بسته به حقایق و شرایط شرکت، چنین گوناگونی در میان هم‌تایان در یک صنعت وجود دارد. بنابراین، به‌باورما، الزام حسابرس به ارزیابی میزان تناسب روشهای مزبور با شرایط پیش‌گفته و به‌کارگیری عوامل مندرج در متن استاندارد پیشنهادی، به‌مثابه ملاحظات احتیاطی در ارزیابی کفایت روشهای به‌کار برده‌شده، مناسبتر است. این موضوع به حسابرس امکان می‌دهد تا درباره معنادارترین عوامل در ارزیابی روشهای انتخابی شرکت قضاوت کند.

آن دامنه برای تشخیص تحریف برآوردهای حسابداری است.» به باور ما، این الزام ممکن است به چالشهای عملیاتی برای حسابرسان بیانجامد. براساس نگارش کنونی این بند، حسابرس با اهمیت بودن را در تعیین تناسب دامنه مزبور نادیده می‌گیرد که این موضوع با رویکرد مبتنی برخطر برای کسب اطمینان معقول ناسازگار است. برای اصلاح این مورد، پیشنهاد می‌کنیم که برای انتقال بهتر این مفهوم که حسابرس در تصمیم خود باید به اهمیت توجه کند، واژه‌های «بااهمیت» و «تحریف» در جمله بالا افزوده شود.

افزون بر این، گفت‌وگوهای مندرج در بند ۲۵ پیوست ۳ این پیشنهاد<sup>۱۱</sup> گواه بر آن است که دامنه نتایج برآوردهای حسابداری خاص ممکن است به‌طور گسترده‌ای فراتر از سطح اهمیتی باشد که حسابرسان در نظر قرار می‌دهند، و آن دامنه‌ای است که، مشروط به دربرگرفتن تنها نتایج متکی به مستندات، ممکن است مبنایی معقول برای تشخیص تحریف بااهمیت باشد. به باور ما، لزوم پذیرش میزان بالای ابهام اندازه‌گیری به‌روشنی از متن الزام مزبور برداشت نمی‌شود، اما مفهوم مهمی است که همان‌طور که در ابتدای این نظردهی گفتیم، باید در این استاندارد گنجانده شود.

### پیوست الف- موضوعهای خاص

از رویکرد هیئت برای افزودن پیوست به استاندارد پیشنهادی برای تبیین چگونگی برخورد با پیامدهای ویژه حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه استقبال می‌کنیم. با وجود این، ضرورت اعمال الزامهای مقرر در پیوست برای هر ابزار مالی انتخابی جهت آزمون یا امکان انجام ارزیابیهای مشخص در سطح متراکم‌تر پیش از اجرای روشهای حسابرسی هنوز روشن نیست. در متن پیشنهادی کنونی، به‌نظر می‌رسد حسابرس ملزم به اجرای ارزیابی خودش در سطح هر ابزار مالی است. به باور ما، این موضوع ممکن است به دلیل نبود دقت لازم در نگارش متن الزام پیشنهادی، چالشهای عملیاتی درخور توجهی را در عمل ایجاد کند.

افزون بر این، هیئت را به توجه بیشتر به موضوع ترغیب می‌کنیم که استاندارد چگونه ممکن است استفاده از: (۱) کارکردهای قیمت‌گذاری متمرکز، و (۲) روشهای درستی‌آزمایی در سطح موسسه در مورد خدمات قیمت‌گذاری را بپذیرد، که امروزه هر دو شیوه در مؤسسه‌های مختلف به‌کاربرده می‌شوند. آن‌طور که در حال حاضر نوشته شده است، استاندارد پیشنهادی دلالت بر این دارد که گروه

به‌نظر ما، رهنمود ارائه‌شده در بند ۱۵ پیشنهادی، جهت تشخیص فرضهای عمده برای حسابرسان مفید خواهد بود. با وجود این، معتقدیم جداگانه در نظر گرفتن معیار توضیح داده‌شده در بند فرعی ۱۵ ممکن است حسابرسان را به سمت این نتیجه‌گیری سوق دهد که تمام فرضهای به‌کارگرفته‌شده در برآورد، بااهمیت است. از هیئت می‌خواهیم تا در نحوه ارائه این معیار تجدیدنظر کند و نیز خواستار افزوده شدن یادداشتی به بند مزبور هستیم تا به‌منظور جلوگیری از ایجاد شرایطی که حسابرس را به بااهمیت دانستن همه فرضهای به‌کاررفته رهنمون می‌کند، درباره تأثیر متقابل بین بندهای فرعی و متن اصلی، بیشتر توضیح دهد. افزون بر این، با یادداشت کنونی بند ۱۵ پیشنهادی مخالفیم، زیرا باور داریم تنها به دلیل مهم تلقی شدن یک فرضیه از سوی مدیریت، حسابرس نیز نباید به بااهمیت شناختن آن فرض ملزم شود.

در بند ۱۸ پیشنهادی، نگرانیهایی بابت ایجاد ارتباط بین این الزام با «برآوردهای مهم حسابداری» انجام‌شده از سوی مدیریت و کسب شناخت از تحلیل حساسیت مدیریت داریم که حسابرس برای آنها باید از تحلیل حساسیت مدیریت از فرضهای مهم استفاده‌شده برای این برآوردها، شناخت به‌دست آورد. به باور ما، قراردادن این الزام در متن برآوردهای مهم حسابداری ممکن است حسابرسی صورتهای مالی را به شکل نامناسبی با موارد افشای مربوط به مباحث و تحلیل‌های مدیریت مرتبط سازد که از سوی کمیته قوانین و مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار الزامی شناخته شده‌اند. از دید ما، ایجاد چنین ارتباطی با برآوردهای مهم حسابداری، به‌طور غیرمستقیم به معنای تأیید شناخت کافی و مناسب مدیریت از برآوردهای مهم حسابداری او به عنوان اقلامی با بالاترین سطح خطر تحریف بااهمیت است؛ در صورتی که ممکن است همواره چنین نباشد. پس بهتر است حسابرس این الزامها را با توجه به خطرهای مهم و یا براساس قضاوت خود هنگام انجام تحلیل حساسیت، به‌مثابه ابزار مناسب ارزیابی معقولانه بودن فرضهای بااهمیت، رعایت کند.

### پیش‌بینی مستقل یک برآورد

ما از تغییر واژه تأیید<sup>۸</sup> به ارزیابی<sup>۹</sup> یا مقایسه<sup>۱۰</sup> پشتیبانی می‌کنیم. به باور ما، این تغییر ممکن است موجب ترویج بیشتر به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در اجرای این روشها شود.

در بند ۲۵ پیشنهادی آمده است «چنانچه پیش‌بینی مستقل حسابرس در دامنه‌ای قرار گیرد... ملزم به تعیین مناسب بودن

حسابرسی از جمله استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی در ایالات متحد آمریکا یا استانداردهای بین المللی حسابرسی انتشار می یابند نیز ممکن است در بردارنده شواهد حسابرسی باشند.

پیشنهاد می کنیم که در متن استاندارد تجدیدنظر شده تصریح شود که حسابرس شرکت بر اساس خطرهای مرتبط با واحد سرمایه پذیر وجود شواهد کافی و مناسب در گزارشهای تهیه شده بر اساس چارچوبهای گوناگون را ارزیابی کند. حسابرس شرکت پس از این می تواند روشهای اضافی برای **پرکردن فاصله**<sup>۱۵</sup> بین استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و دیگر مجموعه استانداردهای حسابرسی به کار گرفته شده در حسابرسی واحد سرمایه پذیر را انجام دهد. پیشنهاد می کنیم که هیئت به ساختار مفهومی بند ۲۸ استاندارد ۲۵۰۳ فعلی و پانوشت ۱۴ مرتبط با آن که انعطاف پذیری بیشتری را در چنین شرایطی مجاز می داند، توجه کند. این موضوع ممکن است به کاهش چالشهای عملیاتی احتمالی ناشی از به کارگیری استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در بند الف ۲ بیانجامد.

بند الف ۳ به روشهای مرتبط با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه واحد سرمایه پذیر می پردازد که ممکن است بر صورتهای مالی واحد سرمایه گذار تأثیر بگذارد. در اینجا با تغییر ظاهری کوچکی در این الزام در مقایسه با الزام کنونی در استاندارد حسابرسی ۲۵۰۳، با عنوان **حسابرسی ابزار مشتقه، فعالیتهای مصون سازی و سرمایه گذاری در اوراق بهادار**<sup>۱۶</sup> روبه رو می شویم که ممکن است تأثیر بااهمیتی بر توانایی حسابرس در رعایت این الزام داشته باشد. در بند ۳۳ استاندارد حسابرسی ۲۵۰۳ فعلی آمده است: «حسابرس باید صورتهای مالی میان دوره ای واحد سرمایه پذیر را بخواند و پرس و جوی مناسبی درباره شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه از **سرمایه گذار** انجام دهد...»، به عبارت دیگر، الزام پیشنهادی، حسابرس را به انجام پرس و جوی مناسب از **سرمایه پذیر** ملزم می کند. مصرا نه هیئت را به حفظ الزام کنونی فرا می خوانیم. به باور ما، این الزام عملیاتی تر است و در دستیابی به هدفهای الزام، از کفایت بیشتری برخوردار است.

**استاندارد حسابرسی ۲۱۱۰ تشخیص و ارزیابی خطر تحریفهای**

**بااهمیت**<sup>۱۷</sup>

با افزودن مفهوم **جانبداری** مدیریت از **براوردهای حسابداری**<sup>۱۸</sup> به الزام کنونی استاندارد حسابرسی ۲۱۱۰ موافقیم. با وجود این، بر اساس اصلاحیه پیشنهادی فعلی، حسابرس باید جانبداری مدیریت را در هر برآورد حسابداری بررسی کند و این بررسی به باور ما، به تمرکز حسابرس بر حوزه های پرخطر در بحث تقلب نمی انجامد. به نظر ما با واژه پردازی مناسب تر می توان

مسئول انجام کار باید همه روشهای مرتبط با این دو شیوه را برای هر برآورد انجام دهد؛ گرچه چنین الزامی برای گروه های حسابرسی و یا خدمات قیمت گذاری اثربخش و کارآمد نیست. به جای این الزام پیشنهادی مؤسسه ها اغلب روشهای درستی آزمایی را در سطح ملی انجام می دهند، که ممکن است بعد از آن از سوی گروه های حسابرسی در کارهای مشخص نیز به کار برده شود. به باور ما، برخورد روشنتر در استاندارد پیشنهادی در رابطه با چگونگی کنش متقابل نتایج کار در سطح ملی با مسئولیت گروه حسابرسی برای دستیابی به شواهد کافی و مناسب حسابرسی، مفید خواهد بود.

در خصوص بند الف ۴، نگران چالشهای عملیاتی ممکن هستیم که این الزام به بار خواهد آورد. در این بند آمده است که حسابرس می تواند این اطلاعات را فقط از راه پرس و جو کسب کند، در صورتی که چنین اطلاعاتی ممکن است شواهد مناسبی به نظر نرسد. افزون بر این، به باور ما، این عامل تنها در موردی ممکن است مربوط تلقی شود که یک شرکت فرعی زیر کنترل شرکت صاحبکار، طرف سوم خدمت قیمت گذاری نیز باشد. به باور ما، برای عملیاتی تر کردن این موضوع، اشاره به کار انجام شده حسابرس که با رعایت الزامهای استاندارد حسابرسی ۲۴۱۰ با عنوان **اشخاص وابسته**<sup>۱۹</sup> به انجام رسیده، مناسبتر است. پیشنهاد می کنیم که هیئت، الزام مزبور را به این شرح بازبینی کند: «**آیا نتایج حاصل از اجرای روشهای حسابرسی مطابق با استاندارد ۲۴۱۰، با عنوان اشخاص وابسته، نشان دهنده رابطه بین خدمات قیمت گذاری و شرکت است و آیا مدیریت شرکت توانایی کنترل مستقیم یا غیرمستقیم یا اعمال نفوذ در خورتوجه بر خدمات قیمت گذاری را دارد.**»

### اصلاحیه های پیشنهادی در خصوص دیگر استانداردها

**استاندارد حسابرسی ۱۱۰۵، با عنوان شواهد حسابرسی**<sup>۲۰</sup>

در بند الف ۲ استاندارد پیشنهادی ۱۱۰۵ مشخص نیست که چرا هیئت به اجرای حسابرسی شرکتهای سرمایه پذیر طبق استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام توجه محدودی داشته است. در الزامهای کنونی آمده است: «**صورتهای مالی حسابرسی شده واحد تجاری سرمایه پذیر با اظهار نظر مطلوب ممکن است برای حسابرس واحد سرمایه گذار شواهد حسابرسی کافی تلقی شود.**»<sup>۲۱</sup> این الزام پانوشت دیگری نیز دارد که به توصیف الزامهای تعریف گزارش مطلوب از دیدگاه حسابرس می پردازد. به باور ما، گزارشهای حسابرسی که بر اساس دیگر مجموعه استانداردهای

### به‌کارگیری و تاریخ اجرا

به‌نظر ما، همه حسابرسی‌ها شامل شرکت‌های در حال رشد نوپدید و کارگزاران-دلالتان، از ارتقا و شفافیت ذاتی استاندارد نهایی سود می‌برند. با این‌که توقع تأثیر زیادی از به‌کارگیری و رعایت متن پیشنهادی بر رویه‌های حسابرسی خود نداریم، به‌طور کلی باور داریم که موسسه‌های حسابرسی از جمله موسسه ما، به زمان کافی برای به‌روزرسانی رویه‌ها، روش‌شناسی‌ها و آموزش‌های مربوط برای پیگیری هدف‌های پیشنهادی کلی نیاز دارند. با در نظر گرفتن زمان‌بندی لازم برای این به‌روزرسانی‌ها در خلال چرخه حسابرسی، پیشنهاد می‌کنیم که هیئت تاریخ لازم‌الاجرا را دو سال پس از تصویب از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار مقرر سازد. چنانچه هرگونه پرسشی درباره پاسخ‌های ما دارید، یا خواهان گفت‌وگوی



بیشتر درباره دیدگاه‌های ما هستید، با ما تماس بگیرید.

### پانوشته‌ها:

- 1- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 2- Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements and Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards
- 3- Paragraph.03 of Proposed Auditing Standard AS 2501
- 4- Absolute Assurance
- 5- Reasonable Assurance
- 6- Refer to our letter dated November 3, 2014 submitted to the PCAOB in response to the Staff Consultation Paper, Auditing Accounting Estimates and Fair Value Measurements (August 19, 2014)
- 7- Paragraph .10b of Proposed Auditing Standard AS 2501
- 8- Corroborate
- 9- Evaluate
- 10- Compare
- 11- Page A3-26 of the proposal
- 12- Related Parties
- 13- AS 1105, Audit Evidence
- 14- Paragraph .28 of AS 2503
- 15- Fill in the Gaps
- 16- Auditing Derivative Instruments, Hedging Activities, and Investments in Securities
- 17- AS 2110, Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement
- 18- Management Bias in Accounting Estimates
- 19- More Susceptible

بر برآوردهایی با حساسیت بیشتر<sup>۱۹</sup> نسبت به تحریف بااهمیت ناشی از جانبداری مدیریت یا بر مواردی که جانبداری مدیریت در آنها «به احتمال بیشتری» منجر به تحریف بااهمیت می‌شود، تأکید ورزید.

از نظر ما، عوامل خطر اضافی مندرج در بند الف ۶۰ پیشنهادی در کل مفید هستند. با وجود این، روشن نیست که مطلب بند فرعی الف در بند مزبور به ابهام زیاد اندازه‌گیری مربوط است یا نه. همان‌گونه که در بالا اشاره کردیم، به‌باور ما، این مفهوم مستلزم توجه بیشتر و خاص‌تری است. به‌رغم نگرانی‌های خود درباره این الزام، باور داریم حساب‌سازان می‌توانند به‌شکل درخور توجهی از ارتباط شفافتر بین این عوامل و ارزیابی خطر حاصل از آن، مشتمل بر تشخیص خطرهای بااهمیت و گسترش نحوه برخورد خاص حساب‌ساز با این خطرهای عمده برخوردار شوند.

**استاندارد حسابرسی ۲۴۰۱ توجه به تقلب در حسابرسی صورتهای مالی**  
نگرانی‌های مهمی درباره پیامدهای ناخواسته اجرایی ناشی از تجدیدنظرهای پیشنهادی در بند ۶۴ استاندارد حسابرسی ۲۴۰۱ داریم. به‌باور ما، چنین تجدیدنظرهایی معنی و روش‌های اجرایی تحلیل گذشته‌نگرانه را تغییر می‌دهد. به‌باور ما، میان الزام به انجام بررسی گذشته‌نگر مبتنی بر ریسک با الزام اجرای چنین بررسی در مورد هر برآورد حسابداری در حسابها و موارد افشای بااهمیت تفاوت مهمی وجود دارد. افزون بر این، به نظر ما با وجودی که تحلیل گذشته‌نگر همیشه ارزیابی اثربخشی از جانبداری احتمالی مدیریت در بسیاری از برآوردها تلقی نمی‌شود، موارد تجدیدنظر شده مزبور تجویزپذیری زیادی هم دارند. بنابراین به‌باور ما، متن پیشنهادی موجب دوباره‌کاری بیهوده‌ای در امر بهبود تشخیص ریسک یا ارتقای کلی کیفیت حسابرسی می‌شود. حفظ الزام فعلی را که به‌باور ما، دارای کفایت عملیاتی لازم در فرایند امروزه حسابرسی است، مصراانه به هیئت پیشنهاد می‌کنیم.

### سایر ملاحظات

#### بررسی‌های میان‌دوره‌ای

در بیشتر موارد، یک شرکت در خلال دوره میانی با شرایطی از قبیل کاهش ارزش یک دارایی یا ورشکستگی یک مشتری مهم مواجه می‌شود که ممکن است به تجدیدنظر بااهمیتی در برآورد منجر شود. در چنین مواردی، حساب‌ساز ممکن است به اجرای روش‌هایی نیاز داشته باشد که فراتر از پرس‌وجوی استاندارد و روش‌های تحلیلی اجرا شده در خلال بررسی میان‌دوره‌ای معمولی است. بنابراین ارائه رهنمودهای بیشتر در خصوص انجام برآوردها به روش‌هایی پیشرفته‌تر که ممکن است در بررسی میان‌دوره‌ای اطلاعات مالی ضروری باشد، نفع بیشتری به سودبران می‌رساند.