

اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی حسابرسی شده:

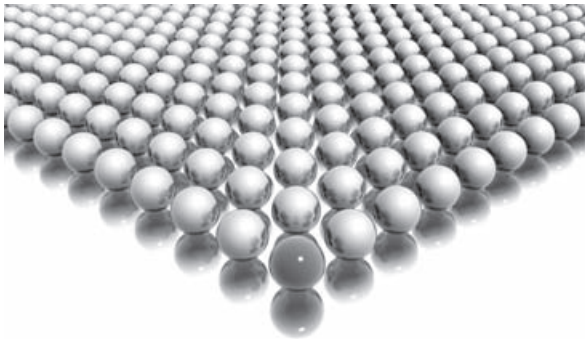
تغییرهای پیشنهادی در استانداردهای حسابرسی

دکتر حلیمه رحمانی

نتایج حاصل از تحقیقی که به وسیله هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اعتباربخشی^۱ در خصوص استنباط استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی استاندارد در سال ۲۰۰۶ انجام گردید، مصاحبه‌های انجام شده به وسیله هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اعتباربخشی با بسیاری از ذینفعان در سطح دنیا، و نظرهای دریافتی در خصوص گزارش مشورتی «بهبود ارزش گزارشگری حسابرس: در جستجوی گزینه‌هایی برای تغییر» که در سال ۲۰۱۱ به وسیله هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اعتباربخشی تهیه و منتشر شده بود، همگی گویای این بودند که شکل کنونی گزارشگری مناسب نیست؛ لذا هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اعتباربخشی در سال ۲۰۱۲ گزارش مشورتی با عنوان «بهبود گزارش حسابرس» منتشر کرد که در آن شکل جدیدی برای گزارشگری حسابرس پیشنهاد شده بود. در گزارش یادشده، تغییرهای عمده پیشنهادی در گزارش حسابرس و دلایل ایجاد آن تغییرها تشریح شده بود.^۲ پایان فرصت نظرخواهی آن گزارش ۸ اکتبر سال ۲۰۱۲ بود. پس از پایان فرصت نظرخواهی آن گزارش، هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اعتباربخشی براساس نظرهای دریافتی به جمع‌بندی در خصوص تغییرهایی که باید در شکل گزارشگری حسابرس ایجاد شود، رسیده است. حاصل این جمع‌بندی تغییرهای اعمال شده در استانداردهای حسابرسی ۷۰۰، ۷۰۵، ۷۰۶، ۲۶۰، ۵۷۰، ۲۱۰، ۲۳۰، ۵۴۰، و ۷۱۰ و تدوین استاندارد حسابرسی ۷۰۱ است. در ادامه به طور خلاصه به تشریح تغییرهای پیشنهادی پرداخته می‌شود. گفتنی است که استانداردهای مذکور هنوز به صورت پیش‌نویس بوده و فرصت نظرخواهی آنها تا تاریخ ۲۲ نوامبر ۲۰۱۳ است. پس از آن تاریخ، تغییرهای ایجادشده نهایی و در سال ۲۰۱۴ منتشر خواهد شد.



داده و باعث جلب مجدد اعتماد عمومی به گزارش حسابرس و افزایش ارزش مربوط بودن آن می‌شود. از این رو، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی تصمیم گرفت به‌نحوی موضوعهای کلیدی حسابرسی را که از نظر حسابرس دارای بیشترین اهمیت برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده است، با همین عنوان در گزارش حسابرسی بگنجانند. در راستای تعیین مطالبی که باید در این بخش گزارش حسابرس تحت عنوان «موضوعهای کلیدی حسابرسی» درج شود، استاندارد جدیدی با عنوان استاندارد ۷۰۱ «موضوعهای کلیدی حسابرسی» تدوین شده و پیش‌نویس آن منتشر گردیده است.



طبق پیش‌نویس استاندارد ۷۰۱:

- اهداف حسابرس، تعیین موضوعهای کلیدی حسابرسی و اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است. حسابرس با تشریح موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس، آنها را به اطلاع ارکان راهبری می‌رساند.
- موضوعهای کلیدی حسابرسی موضوعهایی هستند که بنابه قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارند. این‌گونه موضوعها از بین موضوعهای اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شود. برای این منظور، حسابرس باید تعیین کند که کدام یک از موضوعهای اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، گویای موضوعهای کلیدی حسابرسی هستند. در این راستا، حسابرس باید به حوزه‌هایی توجه کند که مورد توجه عمده حسابرس در انجام حسابرسی بوده است؛ از جمله:
- الف- حوزه‌هایی که طبق استاندارد ۳۱۵ «شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت» یا

مزایای حاصل از تغییرهای پیشنهادی

سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران و سایر استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس، اولین گروه‌هایی هستند که از تغییرهای ایجادشده منتفع می‌شوند. حسابرسی باعث افزایش اعتبار صورتهای مالی شده و این کار به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم ممکن است باعث بهبود کیفیت گزارش‌گیری مالی گردد. با توجه به اینکه گزارش حسابرس گویای حاصل کار فرایند حسابرسی است که به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ارائه می‌شود، لذا هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی معتقد است که تغییرهای ایجادشده در گزارش‌گیری حسابرس ممکن است باعث افزایش کیفیت حسابرسی یا استنباط استفاده‌کنندگان از آن شود. این کار به نوبه خود باعث افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به حسابرسی و صورتهای مالی می‌گردد.

علاوه بر این، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی معتقد است که در نتیجه تغییرهای پیشنهادی، ممکن است موارد زیر نیز محقق شوند:

- افزایش ارزش اطلاع‌رسانی^۳ گزارش حسابرس به دلیل افزایش شفافیت بیشتر در مورد حسابرسی انجام‌شده،
- افزایش توجه مدیران اجرایی و ارکان راهبری به ملاحظات افشا در صورتهای مالی که در گزارش حسابرس به آنها ارجاع داده می‌شود که این موضوع نیز موجب بهبود کیفیت گزارش‌گیری مالی می‌شود،
- تمرکز بیشتر حسابرس بر موضوعهایی که قرار است گزارش شود که این نیز ممکن است به‌صورت غیرمستقیم به افزایش تردید حرفه‌ای بیانجامد، و
- بهبود اطلاع‌رسانی بین حسابرس و ارکان راهبری.

تغییرهای پیشنهادی

موضوعهای کلیدی حسابرسی^۴: تدوین استاندارد ۷۰۱ به‌طور کلی، پاسخ‌دهندگان به گزارش مشورتی سال ۲۰۱۲ با عنوان «بهبود گزارش حسابرس» بر این عقیده بودند که گنجاندن مفهوم شرح حسابرس^۵ در گزارش حسابرس منجر به ارائه اطلاعات بیشتری در راستای بهبود ارزش گزارش حسابرس می‌شود و ارزش بیشتری به اظهار نظر حسابرس

مستندسازی حسابرسی: تجدیدنظر در استاندارد ۲۳۰
طبق بند ۱۴ پیش‌نویس استاندارد ۷۰۱، حسابرس باید موضوعه‌هایی را که قصد دارد به‌عنوان موضوعه‌های کلیدی حسابرسی اطلاع‌رسانی کند و قضاوت حرفه‌ای عمده در این خصوص را طبق الزامهای استاندارد ۲۳۰ «مستندسازی حسابرسی»، مستند کند. علاوه بر این، طبق این استاندارد نیازی نیست حسابرس دلایل انتخاب نکردن سایر موضوعه‌های اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری را به‌عنوان موضوعه‌های کلیدی حسابرسی، مستند کند. همچنین براساس پیش‌نویس استاندارد ۷۰۱، در شرایطی که به‌نظر حسابرس هیچگونه موضوع کلیدی حسابرسی وجود ندارد، حسابرس ملزم به مستندسازی دلایل و منطق خود در این رابطه است.

ارتباط بین موضوعه‌های کلیدی حسابرسی و اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری: تجدیدنظر در استاندارد ۲۶۰

بیشترین تأثیر تغییرهای ایجادشده در استانداردهای گزارشگری حسابرس بر استاندارد ۲۶۰ «اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری»، مربوط به اطلاع‌رسانی حسابرس به ارکان راهبری در خصوص زمانبندی و دامنه برنامه‌ریزی شده حسابرسی است. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی پیشنهاد می‌کند که این اطلاع‌رسانی شامل خطرهای عمده شناخته‌شده به‌وسیله حسابرس در حسابرسی تمامی واحدهای تجاری نیز باشد. البته در حال حاضر در بسیاری از حسابرسی‌ها، چنین اطلاع‌رسانی صورت

بنا به‌نظر حسابرس، حوزه‌های متضمن خطر عمده شناخته شده‌اند،

ب- حوزه‌هایی که حسابرس در جریان حسابرسی در آن حوزه‌ها با مشکل در خور توجهی روبه‌رو بوده است؛ از جمله در خصوص کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، و

پ- شرایطی که مستلزم تعدیل عمده رویکرد برنامه‌ریزی شده حسابرس برای حسابرسی صورتهای مالی است؛ از جمله شرایطی که در نتیجه شناخت نقاط ضعف عمده در کنترل‌های داخلی به وجود می‌آید.

به‌نظر هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی، اطلاع‌رسانی موضوعه‌های کلیدی نه‌تنها در شناخت موضوعه‌های دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک می‌کند، بلکه ممکن است:

- در شناخت واحد تجاری و حوزه‌های قضاوت‌های عمده مدیریت در صورتهای مالی نیز به استفاده‌کنندگان کمک کند، و
 - باعث شود که مدیریت و ارکان راهبری بیشتر به موضوعه‌های خاص مرتبط با واحد تجاری و صورتهای مالی توجه کنند.
- همچنین در پیش‌نویس این استاندارد، راجع به اطلاع‌رسانی موضوعه‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس، دلیل انتخاب آنها به‌وسیله حسابرس، اثر آنها بر حسابرسی، اشاره به محل افشای آنها در صورتهای مالی، و شرایطی که هیچگونه موضوع کلیدی حسابرسی وجود ندارد، الزامهایی مقرر شده است.

افشای نام شریک

(مدیر مسئول کار)

باعث افزایش شفافیت گزارش حسابرس

برای استفاده‌کنندگان شده و

حس مسئولیت و پاسخگویی شخصی بیشتری

برای شریک حسابرسی

ایجاد می‌کند

استفاده شده در شرایطی که هیچگونه ابهام عمده‌ای شناسایی نشده است، مناسب به نظر می‌رسد، بخش تداوم فعالیت گزارش حسابرس باید شامل موارد زیر باشد:

الف- شرحی از مبنای تداوم فعالیت حسابداری با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط،

ب- جمله‌ای مبنی بر اینکه کاربرد فرض تداوم فعالیت به وسیله مدیریت در تهیه صورتهای مالی مناسب است،

پ- جمله‌ای مبنی بر اینکه مدیریت هیچگونه ابهام عمده‌ای که بتواند باعث ایجاد ابهام عمده مورد توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت گردد، شناسایی نکرده است، و

ت- جمله‌ای مبنی بر اینکه نه مدیریت و نه حسابرس، هیچکدام نمی‌توانند توانایی واحد تجاری را برای تداوم فعالیت تضمین کنند.

موارد فوق و نحوه ارائه آنها در گزارش حسابرس، ممکن است بسته به تشخیص یا نبود تشخیص ابهام عمده، تغییر کند. برای مثال، چنانچه ابهام عمده‌ای شناسایی شود:

- باید بخشی با عنوان «موارد افشا در مورد ابهام عمده شناسایی شده» یا عنوان مناسب دیگری در گزارش حسابرسی درج شود،

- اگر به دلیل عدم افشای مناسب آن ابهام، نظر حسابرس تعدیل شده باشد، حسابرس باید در بخش مبانی اظهار نظر مشروط (یا مردود) به جای تشریح موارد ابهام عمده، به مطالب بخش تداوم فعالیت اشاره کند، و
- نیازی به درج جمله‌ای مبنی بر اینکه نه مدیریت و نه حسابرس، هیچکدام نمی‌توانند توانایی واحد تجاری را برای تداوم فعالیت تضمین کنند، نیست؛ هر چند که حسابرس از انجام این کار منع نشده است.

پیروی از الزامهای مربوط به استقلال و سایر الزامهای اخلاقی مربوط

حسابرس باید در گزارش خود قید کند که طبق الزامهای اخلاقی مربوط یا قوانین و مقررات وضع شده، مستقل از شرکت بوده و مسئولیتهای خود را طبق آن الزامها انجام داده است. درج این مطالب باید در بند مبانی اظهار نظر حسابرس صورت گیرد.

افشای نام شریک موسسه (مدیر مسئول کار)

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی

حسابرسی و اعتباربخشی

براساس نظرهای دریافتی

به جمع‌بندی در خصوص تغییرهایی که باید

در شکل گزارشگری حسابرس ایجاد شود

رسیده است

می‌گیرد؛ اما هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی با پیشنهاد تغییرهای جدید، انجام این کار را نه فقط برای شرکتهای بورسی، بلکه برای تمامی واحدهای تجاری الزامی کرده است.

ارتباط بین موضوعهای کلیدی حسابرسی و بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی: تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۶

در پی تغییرهای پیشنهادی، نظر هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی این است که بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی به قوت خود باقی بماند و تنها رابطه بین این بندها با موضوعهای کلیدی حسابرسی شفاف‌تر شود. به این ترتیب، زمانی که در گزارش حسابرس بند تأکید بر مطلب خاص و همچنین بند موضوعهای کلیدی حسابرسی وجود دارد، حسابرس در بند تأکید بر مطلب خاص جمله‌ای را درج کند که شرح دهد مطالب این بند جدا از موضوعهای کلیدی حسابرسی است و همچنین تشویق به استفاده از سرفصل «تأکید بر مطلب خاص در صورتهای مالی» کند.

تداوم فعالیت: تجدیدنظر در استاندارد ۵۷۰

متعاقب تغییرهای پیشنهادی، در استاندارد ۵۷۰ «تداوم فعالیت» الزامهایی به شرح زیر پیشنهاد شده است. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که مبنای تداوم فعالیت

تجدیدنظرشده و پیش‌نویس استاندارد ۷۰۱، تعدیلهایی به‌شرح زیر در استاندارد ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل» صورت می‌گیرد:

- شکل و محتوای گزارش حسابرس در زمانی که نظر خود را تعدیل می‌کند،
- چنانچه حسابرس اظهارنظر نکند، نیازی به گنجاندن بخشهای مربوط به تداوم فعالیت، موضوعهای کلیدی حسابرسی و سایر اطلاعات نیست،
- در نحوه نگارش بخش مربوط به مسئولیتهای حسابرس تغییرهایی ایجاد می‌شود، و
- جمله مربوط به استقلال حسابرس به جای بخش مبنای اظهارنظر (اظهارنظر نکردن)، در بخش مسئولیتهای حسابرس در قبال صورتهای مالی گنجانده می‌شود.

موضوعهای کلیدی حسابرسی

موضوعهایی هستند که

بنابه قضاوت حرفه‌ای حسابرس

بیشترین اهمیت را در

حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری

دارند

تأثیر بر استانداردهای ۸۰۰، ۸۰۵، و ۸۱۰

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی اعلام می‌کند که در پی تغییرهای ایجادشده در استاندارد ۷۰۰ و تدوین استاندارد ۷۰۱، استانداردهای مجموعه ۸۰۰ (شامل استانداردهای ۸۰۰، ۸۰۵، و ۸۱۰) نیازمند انجام تجدیدنظر هستند؛ اما این کار بعد از اتمام دوره نظرخواهی سایر استانداردهای تغییرکرده در این خصوص، انجام می‌شود.

اعتباربخشی معتقد است که افشای نام شریک (مدیر مسئول کار) باعث افزایش شفافیت گزارش حسابرس برای استفاده‌کنندگان شده و حس مسئولیت و پاسخگویی شخصی بیشتری برای شریک حسابرسی ایجاد می‌کند که این نیز به نوبه خود باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. البته هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی پیشنهاد کرده است که انجام این کار برای همه شرکتهای الزامی نیست و فقط برای شرکتهای بورسی الزامی است.

سایر تغییرهای ایجادشده در استاندارد ۷۰۰

علاوه بر افشای نام شریک (مدیر مسئول کار) در گزارش حسابرسی که در پیش‌نویس استاندارد ۷۰۰ به آن اشاره شده است، تغییرهای زیر نیز در گزارش حسابرسی پیشنهاد شده است:

- تشریح بیشتر مسئولیتهای حسابرس و ویژگیهای اصلی کار حسابرسی در قالب یک پیوست یا ارجاع به یک مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی،
- اشاره به شخص مسئول نظارت بر فرایند گزارشگری مالی در شرکت، و
- تدوین الزامها و رهنمودهای بیشتر در خصوص اطلاعات تکمیلی.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی معتقد است که تغییرهای پیشنهادی در استاندارد ۷۰۰ باعث ایجاد تعادل بین یکنواختی در گزارشگری حسابرسی در سطح جهانی و نیاز به انعطاف‌پذیری آن جهت انطباق با شرایط گزارشگری مالی ملی می‌شود.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی چنین نتیجه‌گیری می‌کند که حسابرس ممکن است در برخی موارد از الزامهای جدید پیروی نکند و دارای انعطاف‌پذیری لازم در نحوه ارائه باشد. برای مثال:

- زمانی که حسابرس طبق قوانین و مقررات ملزم به استفاده از شکل و محتوای خاصی برای گزارش حسابرس است، و
- زمانی که حسابرس باید حسابرسی را طبق مجموعه استانداردهای ملی یا استانداردهای دیگری به جز استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انجام دهد.

تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۵

در راستای تغییرهای پیشنهادی در استاندارد ۷۰۰

نمونه گزارش حسابرسی پیشنهادی از سوی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی
با اعمال تغییرهای یادشده در گزارش حسابرس فعلی، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی گزارش ذیل را به‌عنوان یک گزینه احتمالی پیشنهاد می‌کند.

گزارش حسابرس مستقل

به سهامداران شرکت ABC (یا مخاطب مناسب)

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

اظهار نظر

به نظر ما، صورت‌های مالی منضم یا پیوست، وضعیت مالی شرکت ABC در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰x۱، و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌نحو مطلوب ارائه می‌دهد (یا دید منصفانه‌ای از آنها ارائه می‌کند).

ما صورت‌های مالی شرکت را حسابرسی کردیم که شامل صورت وضعیت مالی در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰x۱، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییر در حقوق مالکانه و صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی صورت‌های مالی، شامل خلاصه‌ای از رویه‌های حسابداری می‌شود.

مبانی اظهار نظر

ما طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، حسابرسی را انجام داده‌ایم. مسئولیت ما براساس این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی، در همین گزارش ذکر شده است. ما، طبق الزامهای اخلاقی مربوط یا قوانین و مقررات وضع شده [مستقل از شرکت بوده‌ایم و مسئولیت‌های خود را طبق آن الزامها به انجام رسانده‌ایم. ما معتقدیم که شواهد حسابرسی کسب‌شده برای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

موضوعهای کلیدی حسابرسی

موضوعهای کلیدی حسابرسی موضوعهایی هستند که بنا به قضاوت حرفه‌ای ما، بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورت‌های مالی دارند. موضوعهای کلیدی حسابرسی از بین موضوعهای اطلاع‌رسانی شده به [ارکان راهبری] انتخاب می‌شود و شامل همه موضوعهایی نمی‌شود که در مورد آنها با [ارکان راهبری] مذاکره شده است. روشهای حسابرسی مربوط به این موضوعها از دید حسابرسی صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای واحد طراحی شده‌اند. با توجه به موضوعهای کلیدی حسابرسی تشریح شده در زیر، نظر ما نسبت به صورت‌های مالی تعدیل نشده و ما نسبت به این‌گونه موضوعهای خاص، اظهار نظر نمی‌کنیم.

دو مطلب بیان شده فقط برای مقاصد تشریحی هستند. در این بخش حقایق و شرایط مربوط به واحد تجاری و حسابرسی آن مطرح می‌شود. بر این اساس، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی، این دو نمونه را ارائه می‌کند تا بدین ترتیب مشخص کند که موضوعهای کلیدی حسابرسی بسته به تعداد، نحوه انتخاب و همچنین ماهیت آنها ممکن است متفاوت باشند، و اینگونه موضوعها با مطالب افشاشده در صورت‌های مالی هماهنگی دارند.

ارزشگذاری ابزار مالی

موارد افشای مربوط به ابزار مالی ساختاریافته شرکت، در یادداشت شماره ۵ ارائه شده است. سرمایه‌گذاری شرکت در ابزار مالی ساختاریافته معادل $[x\%]$ کل مبلغ ابزار مالی آن است. با توجه به اینکه ارزشگذاری این ابزار مالی مبتنی بر قیمت‌های اعلام‌شده در بازار فعالی نیست، لذا ابهام اندازه‌گیری عمده‌ای در ارزشگذاری این ابزار وجود دارد. در نتیجه، ارزشگذاری این ابزار برای مقاصد حسابرسی ما بااهمیت تلقی می‌شود. به نظر شرکت و با توجه به ساختار و شرایط خاص این ابزار، ارزشگذاری آنها نیازمند یک مدل تدوین شده خاص شرکت^۶ است. ما در مورد منطق مدیریت جهت استفاده از این مدل، از وی توضیح خواستیم و در این خصوص با [ارکان راهبری] مذاکره کردیم، و به این نتیجه رسیدیم که استفاده از این مدل لازم بوده است. روشهای حسابرسی ما شامل آزمون کنترل‌های مرتبط با تهیه و تنظیم این مدل که به‌وسیله مدیریت طراحی شده است و همچنین تأیید این موضوع است که به نظر مدیریت، به‌منظور انعکاس فرضیهایی که مشارکت‌کنندگان بازار در موقعیتهای مشابه از آنها استفاده خواهند کرد، ایجاد هیچگونه تعدیلی در برونداد مدل لازم نبوده است.

شناخت درآمد پیمانهای بلندمدت

شرایط و مفاد پیمانهای بلندمدت شرکت در [نام قسمت]، میزان درآمدهای راکه شرکت در طی دوره شناسایی می‌کند، تحت تأثیر قرار می‌دهد و درآمد حاصل از این پیمانها بخش بااهمیتی از کل مبلغ درآمد شرکت را تشکیل می‌دهد. فرایند اندازه‌گیری مبلغ درآمد جهت شناخت در [نام صنعت]، شامل تعیین زمانبندی مناسب شناخت، مستلزم قضاوت‌های عمده مدیریت است. ما، شناخت درآمد پیمانهای بلندمدت را به‌عنوان خطری عمده که مستلزم ملاحظات خاص حسابرسی است، در نظر گرفته‌ایم. دلیل این کار، امکان وجود توافقهایی جنبی است که ممکن است موجب تعدیل خود پیمانها گردد. این چنین توافقهایی ممکن است ناخواسته ثبت نشوند یا اینکه به‌صورت عمدی کتمان شوند و بنابراین گویای یک خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشند. به‌نظر ما، علاوه بر آزمون کنترل‌های حاکم بر فرایند ورود و ثبت پیمانهای بلندمدت و سایر روشهای حسابرسی، باید شرایط این پیمانها از طریق برقراری تماس مستقیم با مشتریان آنها تأیید شود و همچنین ثبت‌های روزنامه مرتبط با شناخت درآمد که به‌وسیله مدیریت انجام شده است، مورد آزمون قرار گیرد. براساس روشهای حسابرسی انجام‌شده، ما هیچ‌گونه شواهدی دال بر وجود توافقهایی جنبی کسب نکردیم. موارد افشای شرکت در ارتباط با شناخت درآمد، در خلاصه اهم رویه‌های حسابداری در یادداشت شماره ۱ و همچنین یادداشت شماره ۴ ذکر شده است.

تداوم فعالیت

صورت‌های مالی شرکت با استفاده از مبنای تداوم فعالیت حسابداری، تهیه شده است. استفاده از این مبنای حسابداری مناسب است، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات شرکت را داشته باشد یا در عمل ناچار به این کار شود. به‌عنوان بخشی از حسابرسی صورت‌های مالی، ما به این نتیجه رسیدیم که کاربرد فرض تداوم فعالیت به‌وسیله مدیریت در تهیه صورت‌های مالی مناسب است. مدیریت هیچ‌گونه ابهام عمده‌ای که بتواند باعث ایجاد ابهام عمده در مورد توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت گردد، شناسایی نکرده است و بر این اساس، در این خصوص هیچ‌گونه افشایی در صورت‌های مالی صورت نگرفته است. براساس حسابرسی ما از صورت‌های مالی نیز ما چنین ابهام عمده‌ای را شناسایی نکرده‌ایم. با این حال، نه مدیریت و نه حسابرس، هیچ‌کدام نمی‌توانند توانایی واحد تجاری را برای تداوم فعالیت تضمین کنند.

سایر اطلاعات

[نحوه نگارش این بخش تابع فرایند تصویب و نهایی‌سازی پیش‌نویس استاندارد حسابرسی ۷۲۰ است. محتوای این بخش احتمالاً شامل الف) شرحی از مسئولیت‌های حسابرس در قبال سایر اطلاعات، ب) مشخص کردن مستندات در دسترس در تاریخ گزارش حسابرس که شامل سایر اطلاعات در حوزه مسئولیت حسابرس است، پ) جمله‌ای که گویای پیامد کار حسابرس در خصوص سایر اطلاعات باشد، و ت) جمله‌ای که گویای این موضوع باشد که حسابرس، سایر اطلاعات را حسابرسی یا بررسی اجمالی نکرده است؛ لذا در مورد آنها هیچ‌گونه اظهار نظر یا نتیجه‌گیری نمی‌کند.]

مسئولیت‌های [مدیریت و ارکان راهبری یا عنوان مناسب دیگری] در قبال صورتهای مالی

مدیریت مسئول تهیه و ارائه منصفانه این صورتهای مالی طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و کنترل داخلی ضروری برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت (ناشی از تقلب یا اشتباه) است. [ارکان راهبری] مسئول نظارت بر فرایند گزارشگری مالی واحد تجاری است.

مسئولیت حسابرس در قبال حسابرسی صورتهای مالی

اهداف حسابرسی ما کسب اطمینان معقول در خصوص اینکه آیا صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد، به‌دور از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است یا خیر، و انتشار گزارش حسابرسی که شامل نظر ما است، می‌باشد. اطمینان معقول، بالاترین سطح اطمینان محسوب می‌شود؛ اما تضمینی برای این نیست که حسابرسی انجام‌شده طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، همیشه تحریف بااهمیت را (در صورت وجود) کشف کند. تحریف‌ها ممکن است ناشی از تقلب یا اشتباه باشند و در صورتی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌صورت جداگانه یا در مجموع، به‌طور معقولی انتظار رود که تصمیم‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان را که بر مبنای این صورتهای مالی اتخاذ شده است، تحت تأثیر قرار دهند.

مطالب هاشور خورده زیر را می‌توان در قالب یک پیوست منضم به گزارش حسابرس ارائه کرد. زمانی که طبق قانون، مقررات یا استانداردهای حسابداری مالی مجاز باشد، می‌توان به جای شمول این مطالب در گزارش حسابرس، از طریق ایجاد ارتباطی با مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی در نظر گرفته‌شده برای این منظور که در بردارنده شرح مسئولیت‌های حسابرس است، به این مطالب اشاره کرد.

به عنوان بخشی از حسابرسی طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، ما در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی قضاوت حرفه‌ای اعمال می‌کنیم و نگرش تردید حرفه‌ای را حفظ می‌کنیم. همچنین ما:

• خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی (ناشی از تقلب یا اشتباه) را شناسایی و ارزیابی می‌کنیم، روشهای حسابرسی را دربرخورد با این خطرها طراحی و اجرا می‌کنیم، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب که پشتوانه نظر ما است را کسب می‌کنیم. خطر کشف نکردن تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، بیشتر از خطر کشف نکردن تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه است؛ زیرا تقلب مستلزم تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست، یا زیرپاگذاری کنترل داخلی است.

• به منظور طراحی روشهای حسابرسی که در شرایط فعلی مناسب هستند، از کنترل داخلی مربوط به حسابرسی شناخت کسب می‌کنیم. این شناخت در راستای مقاصد اظهارنظر در مورد اثربخشی کنترل داخلی واحد تجاری نیست.

• مناسب بودن سیاستهای حسابداری مورد استفاده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط که به وسیله مدیریت انجام شده است را ارزیابی می‌کنیم.

• ساختار، محتوا و ارائه کلی صورتهای مالی، شامل موارد افشا و اینکه آیا در صورتهای مالی، معاملات و رویدادهای زیربنایی به شیوه‌ای که منجر به ارائه منصفانه شود، ارائه شده است یا خیر را ارزیابی می‌کنیم.

ما ملزم هستیم تا در مورد دامنه و زمانبندی برنامه‌ریزی شده حسابرسی، یافته‌های حسابرسی درخور توجه، و هرگونه ضعف عمده در کنترل داخلی که ما طی فرایند حسابرسی شناسایی کرده‌ایم، به [ارکان راهبری] اطلاع‌رسانی کنیم.

همچنین ما ملزم هستیم تا همه روابط و سایر موضوعهایی که به نظر ما ممکن است تصور شود به طور معقولی بر استقلال حسابرس تأثیرگذار است را به [ارکان راهبری] اطلاع‌رسانی کنیم.

گزارش در مورد سایر الزامهای قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس که به وسیله قانون محلی، مقررات یا استانداردهای حسابرسی ملی تجویز شده است، متفاوت خواهد بود. بسته به موضوعهای مطرح شده در قانون، مقررات، یا استانداردهای حسابرسی ملی، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی ملی ممکن است گزارشگری این موضوعها را با گزارشگری الزامی طبق استانداردهای حسابرسی بین‌المللی یکپارچه کنند.]

شریک حسابرسی، مسئول حسابرسی حاصل در این گزارش است [نام]

[امضا با نام موسسه حسابرسی، نام کارکنان حسابرس، یا هر دو (بسته به کشور یا حوزه جغرافیایی مورد نظر)]

[آدرس]

[تاریخ]



پانوشتها:

1- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

۲- برای اطلاعات بیشتر، به خلاصه‌ای از این گزارش که پیش از این با عنوان «بهبود گزارش حسابرس» در همین مجله، شماره ۶۳، اسفند ۹۱ به چاپ رسیده است، مراجعه شود.

3- Communicative Value

4- Key Audit Matters

5- Auditor Commentary

6- Entity-developed Model

منابع:

• رحمانی حلیمه، بهبود گزارش حسابرس، مجله حسابرس، شماره ۶۳، ۱۳۹۱

• IFAC, Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs), Exposure Draft, Available at: www.ifac.org, 2013

• IFAC, Improving the Auditor's Report, Exposure Draft, available at: www.ifac.org, 2012