

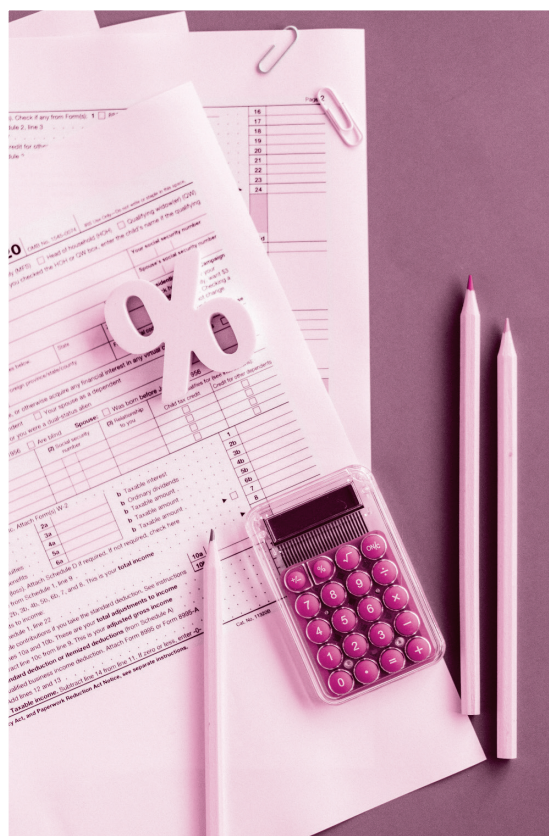
بررسی تطبیقی بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی و مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس

✍ دکتر حلیمه رحمانی
دکتر جواد نیک‌کار

مقدمه

بدون تردید، اظهارنظر حسابرس به‌عنوان مهمترین و چالش‌برانگیزترین بخش از فرایند حسابرسی در انجام عملیات حسابرسی مطرح است. به‌تازگی، مجموعه استانداردهای مربوط به گزارشگری حسابرسی شامل استاندارد حسابرسی ۷۰۰، با عنوان «اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی»، استاندارد حسابرسی ۷۰۵، با عنوان «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرسی مستقل» و استاندارد حسابرسی ۷۰۶، با عنوان «بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی»، تجدیدنظر و شامل تغییرات اساسی شده است. از سوی دیگر، استاندارد حسابرسی ۷۰۱، با عنوان «اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرس مستقل» توسط سازمان حسابرسی تدوین و به‌همراه سه استاندارد تجدیدنظرشده، جهت نظرخواهی در اختیار اعضای حرفه و صاحب‌نظران قرار گرفته است. با اضافه‌شدن استاندارد ۷۰۱، مسئله چالشی در حرفه با عنوان تفکیک بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی از مسایل عمده حسابرسی، مطرح شده است. این مقاله به‌دنبال آن است که گامی هر چند اندک در

جهت روشن‌گری تفاوت میان بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی از مسایل عمده حسابرسی بردارد. در ادامه، ابتدا به توضیح مسایل عمده حسابرسی، مراحل تعیین مسایل عمده حسابرسی و سپس به تشریح بند تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی پرداخته و در نهایت، تفاوت میان این دو مبحث تشریح شده و در انتها مثالهایی برای بخش مسایل عمده حسابرسی ارائه شده است.



مسایل مستلزم توجه

طبق استاندارد، حسابرس باید برای تعیین «مسایل مستلزم توجه» از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف- حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرس، **خطر تحریف بااهمیت در آن‌ها بالاتر است**، یا دارای **خطرهای عمده** مشخص شده طبق استاندارد ۳۱۵ می‌باشند. زمانی که به دلیل ارزیابی بالاتر خطر، شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری کسب می‌شود، حسابرس می‌تواند میزان شواهد را افزایش دهد یا شواهد مربوط تر و قابل اتکاتر نظیر تاکید بیشتر بر کسب شواهد از اشخاص ثالث یا کسب شواهد موید از منابع مستقل را مورد توجه قرار دهد. بنابراین، مسایل چالش‌برانگیز در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب یا مسایل چالش‌برانگیز در اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی ممکن است برای تعیین مسایل عمده حسابرسی توسط حسابرس به صورت خاص مورد توجه قرار گیرد.

ب- قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن **قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی** بوده است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها بالا تشخیص داده شده است. این‌گونه قضاوت‌ها به نوبه خود اغلب طرح کلی حسابرسی، تخصیص منابع و میزان تلاش حسابرس در رابطه با این مسایل را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

پ- گزارشگری طبق استاندارد ۵۷۰ در مواردی که **ابهام بااهمیتی** در ارتباط با رویدادها یا شرایطی وجود دارد که

مسایل عمده حسابرسی

مطابق با استاندارد حسابرسی ۷۰۱، مسایل عمده حسابرسی دربرگیرنده دو ویژگی اساسی زیر هستند:

O به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند؛ و
O از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند.

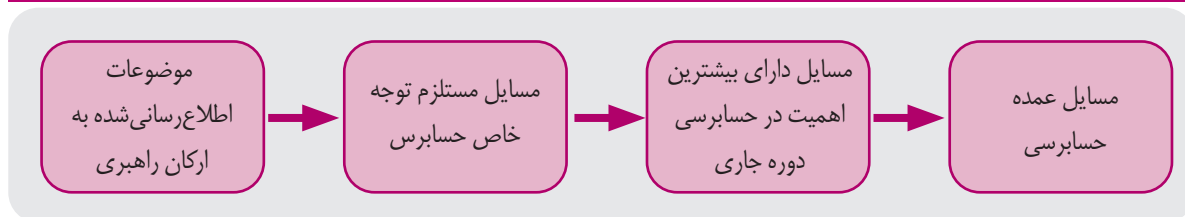
افزون بر این، طبق استاندارد، به منظور تعیین مسایل عمده حسابرسی، در ابتدا حسابرس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسایلی که مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده‌اند را تعیین کند. به این ترتیب، حسابرس باید از بین «موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری»، «مسایل مستلزم توجه» را انتخاب کند و سپس از بین «مسایل مستلزم توجه»، «مسایل دارای بیشترین اهمیت» را به عنوان «مسایل عمده حسابرسی» در نظر بگیرد. این فرایند در **شکل ۱** تشریح شده است.

در ادامه مراحل تعیین مسایل عمده حسابرسی تشریح می‌گردد.

موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری

در برخی از استانداردهای حسابرسی از جمله استانداردهایی که در ادامه مطرح شده است، الزامات مرتبط با موضوعاتی که باید به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی شود، مشخص شده است. در ادامه، خلاصه‌ای از الزامات مذکور به شرح **جدول ۱** ارائه شده است:

شکل ۱- مراحل تعیین مسایل عمده حسابرسی



می‌تواند تردیدی عمده درباره توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند. این‌گونه رویدادها یا معاملات که اثر عمده‌ای بر صورت‌های مالی یا حسابرسی داشته‌اند ممکن است علاوه بر این که در زمره حوزه‌های مستلزم توجه خاص حسابرس قرار

جدول ۱- الزامات استانداردهای حسابرسی در خصوص موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری

شماره استاندارد	الزامات مرتبط با اطلاع‌رسانی
۲۱	نام مدیر مسئول کار و مسئولیت وی
۳۴۰	تقلیهای مشخص شده در جریان حسابرسی و سایر موضوعات مرتبط با تقلب
۴۲۵۰	موارد عدم رعایت قوانین و مقررات که در جریان حسابرسی با آن‌ها برخورد کرده است
۵۲۶۰	مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دامنه و برنامه زمانبندی کار حسابرسی یافته‌های عمده حسابرسی شامل: • دیدگاه‌های حسابرس درباره جنبه‌های کیفی عمده عملیات حسابداری واحد تجاری، شامل رویه‌های حسابداری، برآوردهای حسابداری، و موارد افشا در صورت‌های مالی، • مشکلات عمده ایجاد شده در جریان حسابرسی (در صورت وجود)، • به جز در مواردی که همه اعضای ارکان راهبری در اداره واحد تجاری مسئولیت اجرایی دارند: ✓ موضوعات عمده حاصل از حسابرسی (در صورت وجود) که در مورد آن‌ها با مدیران اجرایی مذاکره یا مکاتبه شده است، و ✓ تاییدیه مدیران مورد درخواست حسابرس، و • سایر موضوعات حاصل از حسابرسی (در صورت وجود) که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس، برای نظارت بر فرایندهای گزارشگری مالی، مهم محسوب می‌شود. استقلال حسابرس
۶۲۶۵	ضعفهای بااهمیت کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی
۷۴۵۰	• تحریفهای اصلاح نشده و آثار آن‌ها (به‌تنهایی یا در مجموع) بر اظهار نظر حسابرس، شامل تحریفهای اصلاح نشده‌ای که به‌تنهایی بااهمیت هستند، • اثر تحریفهای اصلاح نشده دوره‌های قبل بر گروه‌های معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای مربوط و صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد.
۸۵۰۵	ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تاییدیه
۹۵۱۰	وجود تحریف بااهمیت در مانده‌های اول دوره در حسابرسی نخستین که می‌تواند اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دوره جاری داشته باشد.
۱۰۵۵۰	نکته‌های عمده مشخص شده در جریان حسابرسی را که با اشخاص وابسته واحد تجاری مرتبط است.
۱۱۵۶۰	در صورت عدم اصلاح صورت‌های مالی توسط مدیران اجرایی، هشدار به مدیران اجرایی و ارکان راهبری مبنی بر این‌که حسابرس تلاش خواهد کرد مانع از اتکای آتی به گزارش حسابرس شود.
۱۲۶۰۰	تیم حسابرسی گروه باید موضوعهای زیر را علاوه بر الزامات سایر استانداردهای حسابرسی، به ارکان راهبری گروه اطلاع دهد: • خلاصه‌ای از نوع کاری که قرار است در مورد اطلاعات مالی بخشها انجام شود، • خلاصه‌ای از ماهیت مشارکت پیش‌بینی شده تیم حسابرسی گروه در کار حسابسان بخش در مورد اطلاعات مالی بخشهای عمده، • نگرانیهای تیم حسابرسی گروه در مورد کیفیت کار حسابرس بخش در نتیجه ارزیابی کار وی، • هر گونه محدودیت حاکم بر حسابرسی گروه، برای نمونه مواردی که ممکن است دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات محدود شده باشد، • تقلب یا موارد مشکوک به تقلبی که مدیران اجرایی گروه، مدیران اجرایی بخش، کارکنان دارای نقش مهم در کنترل‌های عمومی گروه یا سایر افرادی که تقلب آن‌ها منجر به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی گروه می‌گردد، در آن دخالت دارند.
۷۰۵	در مواردی که حسابرس قصد دارد اظهار نظر خود را تعدیل کند، باید شرایطی را که منجر به تعدیل شده و جمله‌بندی آن را با ارکان راهبری در میان بگذارد.
۷۰۶	اگر حسابرس قصد داشته باشد «بند تاکید بر مطلب خاص» یا «سایر بندهای توضیحی» را در گزارش حسابرس درج کند، باید این قصد خود و جمله‌بندی مورد نظر را با ارکان راهبری واحد تجاری در میان بگذارد.

توسط مدیران اجرایی در مقایسه با سایر واحدهای تجاری در صنعت.

O ماهیت و اهمیت (کمی یا کیفی) هرگونه تحریف اصلاح شده و اصلاح نشده گردآوری شده ناشی از تقلب یا اشتباه مرتبط با موضوع مورد نظر.

O ماهیت و میزان تلاش لازم برای برخورد با موضوع مورد نظر.

O ماهیت و میزان پیچیدگی در به کارگیری روشهای حسابرسی، ارزیابی نتایج حاصل از به کارگیری آن روشها و کسب شواهد مربوط و قابل اتکا به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرِس، به ویژه در مواردی که قضاوتهای حسابرِس بیش از پیش ذهنی می شود.

O شدت هرگونه نارسایی مشخص شده در کنترلهای مربوط به موضوع مورد نظر.

O این که آیا موضوع مورد نظر، ملاحظات حسابرسی چندگانه مجزا ولی مرتبط را دربرمی گیرد یا خیر. برای مثال، قراردادهای بلندمدت می توانند توجه خاص حسابرِس را به شناخت درآمد، دعاوی حقوقی، یا سایر ادعاها جلب نمایند و ممکن است بر سایر برآوردهای حسابداری تاثیرگذار باشند. به طور کلی، تعیین این که کدامیک از موضوعات مستلزم توجه خاص حسابرِس و چه تعداد از آنها، دارای بیشترین اهمیت بوده اند، تابع قضاوت حرفه ای است. تعداد مسایل عمده حسابرسی، که در گزارش حسابرِس درج می شود، می تواند تحت تاثیر اندازه و پیچیدگی واحد تجاری، ماهیت کسب و کار، محیط واحد تجاری، و واقعیتها و شرایط کار حسابرسی قرار گیرد.

مسایل عمده حسابرسی

پس از این که «مسایل عمده حسابرسی» از بین موضوعات «اطلاع رسانی شده به ارکان راهبری»، «مسایل مستلزم توجه» و «مسایل دارای بیشترین اهمیت» مشخص شدند، در نهایت باید به این نکته توجه شود که تمام این مسایل در بخش «مسایل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرِس درج نمی شوند، بلکه بسته به شرایط، ممکن است در قالب یک یا ترکیبی از بخشهای زیر گزارش شوند:

می گیرند، به عنوان خطرهای عمده نیز تلقی شوند.

توجه به این نکته ضروری است که، علاوه بر موضوعاتی که به ملاحظات خاص فوق مربوط می شود، ممکن است مسایل دیگری نیز به ارکان راهبری اطلاع رسانی شده باشد که مستلزم توجه خاص حسابرِس بوده و بنابراین ممکن است به عنوان مسایل عمده حسابرسی محسوب شوند. این قبیل موضوعات، برای مثال، می تواند شامل موضوعات مرتبط با کار حسابرسی انجام شده باشد که ممکن است الزامی به افشای آنها در صورتهای مالی وجود نداشته باشد. برای مثال، استقرار یک سیستم فناوری اطلاعات جدید (یا تغییرات عمده در سیستم فناوری اطلاعات موجود) طی دوره مورد حسابرسی، می تواند حوزه مستلزم توجه خاص حسابرِس باشد؛ به ویژه در مواردی که این تغییر، اثر قابل ملاحظه ای بر طرح کلی حسابرسی داشته یا به خطری عمده مربوط باشد (برای نمونه، اعمال تغییراتی در سیستم که بر شناخت درآمد اثرگذار باشد). همچنین، موضوعات مرتبط با ملاحظات فوق، به الزام مسایل عمده حسابرسی نمی باشند بلکه فقط زمانی مسایل عمده حسابرسی تلقی می شوند که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری «دارای بیشترین اهمیت» نیز باشند. در بخش بعدی، منظور از «دارای بیشترین اهمیت» بودن تشریح می گردد.

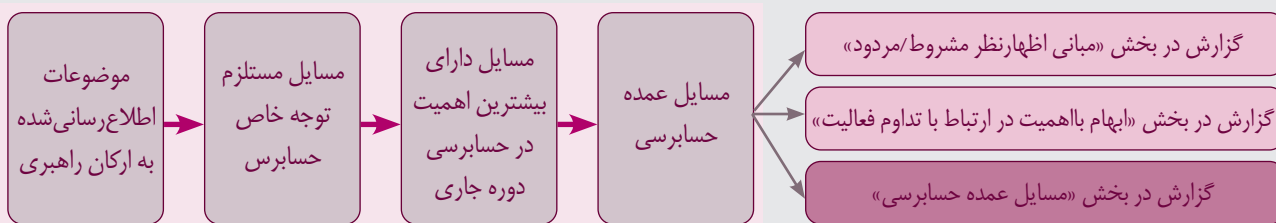
مسایل دارای بیشترین اهمیت

مسایلی که مستلزم توجه خاص حسابرِس بوده اند، در عین حال ممکن است منجر به تعاملهای عمده با ارکان راهبری شده باشند. **ماهیت و میزان اطلاع رسانی** این گونه موضوعات به ارکان راهبری، اغلب نشانه آن است که کدام مسایل، در کار حسابرسی دارای بیشترین اهمیت بوده اند. سایر ملاحظاتی که می تواند برای تعیین اهمیت نسبی موضوع اطلاع رسانی شده به ارکان راهبری سودمند واقع شود، عبارتند از:

O اهمیت موضوع برای درک استفاده کنندگان مورد نظر از صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد؛ به ویژه میزان اهمیت آن نسبت به صورتهای مالی.

O ماهیت رویه حسابداری مرتبط با موضوع مورد نظر یا پیچیدگی یا ذهنی بودن انتخاب یک رویه حسابداری مناسب

شکل ۲- مراحل تعیین مسایل عمده حسابرسی



مندرج در گزارش حسابرس است که به مطلبی اشاره دارد که در صورتهای مالی به نحو مناسبی ارائه یا افشا شده است، و به قضاوت حسابرس برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت زیادی دارد. علاوه بر این، «سایر بندهای توضیحی» نیز بندی در گزارش حسابرس است که به موضوعی به جز اطلاعات ارائه یا افشاشده در صورتهای مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک استفاده‌کنندگان از کار حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس، سودمند تلقی می‌شود. نمونه‌هایی از شرایطی که در آن ممکن است به نظر حسابرس درج بند «تاکید بر مطلب خاص» یا «سایر بندهای توضیحی» در گزارش حسابرس لازم باشد، در جدول ۲ ارائه شده‌اند.

جدول ۲- نمونه‌هایی از شرایطی که در آن ممکن است به نظر حسابرس درج بند «تاکید بر مطلب خاص» یا «سایر بندهای توضیحی» در گزارش حسابرس لازم باشد

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌گونه که ملاحظه شد معیار اصلی برای بندهای «تاکید بر مطلب خاص» و «سایر بندهای توضیحی»، جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع خاص است که حسب مورد، برای درک آن‌ها صورتهای مالی، گزارش حسابرس، کار حسابرسی و مسئولیتهای حسابرس، بااهمیت است. حال در این قسمت به این سوال پاسخ داده می‌شود که با وجود بخش «مسایل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرس که شامل مسایلی است

O بخش «مبانی اظهارنظر مشروط/مردود»،

O بخش «ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت»،

O بخش «مسایل عمده حسابرسی».

طبق بند ۱۵ استاندارد ۷۰۱، مسئله‌ای که طبق استاندارد ۷۰۵، سبب تعدیل اظهارنظر می‌شود یا طبق استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی ایجاد می‌کند که می‌تواند باعث تردیدی عمده درباره توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شود، در ماهیت جزو مسایل عمده حسابرسی محسوب می‌شود. با این حال، در چنین شرایطی، این‌گونه مسایل نباید در بخش مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس درج شوند. در عوض، حسابرس باید:

الف- در گزارش این مسایل، طبق استاندارد(های) حسابرسی مربوط عمل کند، و

ب- در بخش مسایل عمده حسابرسی به بخش مبانی اظهارنظر مشروط (مردود) یا بخش ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت اشاره کند.

با توجه به توضیحات فوق، شکل ۱ به شرح شکل ۲ تکمیل می‌شود.

بند تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی

مفاهیم «بندهای تاکید بر مطلب خاص» و «سایر بندهای توضیحی» مفاهیم جدیدی نیستند و در استانداردهای جدید تغییرات قابل ملاحظه‌ای در ارتباط با آن‌ها مطرح نشده است. طبق استاندارد ۷۰۶، «بند تاکید بر مطلب خاص» بند

بیشتر خواهد شد. علاوه بر این، هر چه موضوعی قضاوتی تر، پیچیده تر، دارای ابهام بیشتر، مرتبط تر با حوزه‌های خطر عمده باشد، احتمال وجود تحریف در رابطه با آن بیشتر باشد، با ارکان راهبری در مورد آن بیشتر مذاکره شده باشد، اثر بااهمیت‌تری بر صورتهای مالی یا طرح کلی حسابرسی داشته باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که جزو مسایل عمده حسابرسی تلقی شود، و در غیراین صورت، احتمال بیشتری وجود دارد که در بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی درج شود. برای مثال، زمانی که واحد تجاری یک استاندارد حسابداری جدید را (در صورت مجاز بودن) زودتر از موعد به کار گرفته است و این موضوع هم اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی ندارد، حسابرس این موضوع را باید در یک بند «تاکید بر مطلب خاص» گزارش کند و نه در بخش «مسایل عمده حسابرسی».

که بنا به قضاوت حسابرس در حسابرسی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند، چه نیازی به بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی خواهد بود؟ برای پاسخ به این سوال باید به این مطلب دقت شود که براساس جدول ۳، مسایلی که در بخش «مسایل عمده حسابرسی» گزارش می‌شوند نیز از نظر استفاده‌کنندگان، دارای «اهمیت» هستند. اما تفاوت اصلی بین مسایلی که در بخش «مسایل عمده حسابرسی» درج می‌شوند و موضوعاتی که در بندهای «تاکید بر مطلب خاص» و «سایر بندهای توضیحی» درج می‌شوند، بیشتر از همه به میزان اهمیت آن‌ها از دید استفاده‌کنندگان بستگی دارد. به این معنی که هر چه اهمیت موضوعی از دید استفاده‌کنندگان بیشتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که در بخش «مسایل عمده حسابرسی» درج شود اما هر چه این میزان اهمیت کمتر شود احتمال درج آن موضوع در بندهای «تاکید بر مطلب خاص» و «سایر بندهای توضیحی»

جدول ۲- نمونه‌هایی از شرایطی که در آن ممکن است به نظر حسابرس درج بند «تاکید بر مطلب خاص» یا «سایر بندهای توضیحی» در گزارش حسابرس لازم باشد

تاکید بر مطلب خاص	سایر بندهای توضیحی
• به منظور آگاه‌ساختن استفاده‌کنندگان از اینکه صورتهای مالی طبق یک چارچوب با مقاصد خاص تهیه شده است. • در مواردی که ابهامی عمده وجود دارد و حسابرس برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به آن، افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص را ضروری تشخیص می‌دهد. • در مواردی که حسابرس به این نتیجه برسد که یک چارچوب گزارشگری مالی تجویز شده طبق قوانین یا مقررات، قابل قبول نیست، از طریق بند تاکید بر مطلب خاص بر این موضوع تاکید می‌شود که چارچوب مورد نظر طبق قوانین یا مقررات تجویز شده است. • در مواردی که نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامهای خاص مراجع نظارتی، ابهام وجود دارد. • به‌کارگیری پیش از موعد یک استاندارد حسابداری جدید (در صورت مجاز بودن) که اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد. • وقوع پیشامدی ناگوار که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.	• سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از کار حسابرسی • به‌منظور اطلاع‌رسانی دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی، یا کاربرد مفهوم اهمیت در چارچوب یک کار حسابرسی در صورتی که الزام قانونی یا مقرراتی برای این کار وجود داشته باشد. • در شرایط نادر که به‌رغم فراگیر بودن آثار احتمالی محدودیت تحمیل شده توسط مدیران اجرایی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، حسابرس نمی‌تواند از کارکناره‌گیری کند، اشاره به دلایل نامیسر بودن کناره‌گیری از کار با افزودن یک بند در بخش سایر بندهای توضیحی. • سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس • طبق قوانین، مقررات یا استانداردهای حسابرسی، ممکن است حسابرس ملزم یا مجاز باشد تا راجع به مسئولیتهای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی یا گزارش حسابرس توضیحات بیشتری ارائه کند. • گزارشگری نسبت به بیش از یک مجموعه صورتهای مالی • محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس

علاوه بر این، حسابرس در خصوص موضوعاتی که باید در بندهای «تاکید بر مطلب خاص» و «سایر بندهای توضیحی» درج شوند، به طور معمول اقدام خاصی در جریان کار حسابرسی انجام نداده است و با درج آن‌ها در بندهای «تاکید بر مطلب خاص» و «سایر بندهای توضیحی»، فقط قصد اطلاع‌رسانی در مورد آن‌ها را دارد؛ در حالی که در مورد مسایلی که در بخش «مسایل عمده حسابرسی» درج می‌شوند، چه بسا اقدامها و تعاملها و تلاشهای زیادی، از جمله اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری، استفاده از کارشناس، مشاوره با دیگر حسابرسان و یا مشاوران حقوقی، کرده باشد. معیارهای شمول در بندهای تاکید بر مطلب خاص، سایر بندهای توضیحی و مسایل عمده حسابرسی در **جدول ۳** ارائه شده است.

توجه به این نکته ضروری است که حسابرس نسبت به «مسایل عمده حسابرسی»، اظهارنظر جداگانه‌ای ارائه

نمی‌دهد و فقط دلیل آن که چرا مسئله عمده حسابرسی است و نحوه برخورد حسابرس با آن را توصیف می‌کند. همچنین، این نکته نیز حائز اهمیت است که مسایل عمده حسابرسی که نهایتاً در بخش «مسایل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرس گزارش می‌شوند، مسایلی هستند که حسابرس تمام مسئولیتهای خود را در قبال آن‌ها طبق استانداردها انجام داده است و سرانجام به نحوی حل و فصل و حسابرس متقاعد شده است. برای مثال به نمونه‌های ارائه شده در **جدول ۴** که نمونه‌های واقعی از بندهای «مسایل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرسی برخی از شرکتهای بزرگ بین‌المللی هستند، توجه کنید.

بدیهی است در مواردی که استاندارد ۷۰۱ کاربرد دارد، استفاده از بندهای تاکید بر مطلب خاص جایگزینی برای توصیف مسایل عمده حسابرسی قلمداد نمی‌شود.

جدول ۳- نمونه‌ها و معیارهای شمول در بندهای تاکید بر مطلب خاص، سایر بندهای توضیحی، و مسایل عمده حسابرسی

معیار	تاکید بر مطلب خاص	سایر بندهای توضیحی	مسایل عمده حسابرسی
اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری	نه الزاما	نه الزاما	معیار قطعی
با اهمیت برای درک استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و افشاشده در صورتهای مالی	معیار قطعی	-	معیار قطعی
سودمند برای درک استفاده‌کنندگان از کار حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس و گزارش حسابرس که در صورتهای مالی افشا نشده است	-	معیار قطعی	معیار قطعی
مستلزم توجه خاص حسابرس بودن و دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی دوره جاری یعنی برای مثال:	-	-	معیار قطعی
• قضاوتی‌تر باشد			
• پیچیده‌تر باشد			
• دارای ابهام بیشتر باشد			
• مرتبط‌تر با حوزه‌های خطر عمده باشد			
• احتمال وجود تحریف در رابطه با آن بیشتر باشد			
• با ارکان راهبری در مورد آن بیشتر مذاکره شده باشد			
• اثر بااهمیت‌تری بر صورتهای مالی یا طرح کلی حسابرسی داشته باشد			
مستلزم انجام تلاشها و اقدامهای خاص	نه الزاما	نه الزاما	به احتمال خیلی زیاد

جدول ۴- بندهای «مسایل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرسی برخی از شرکتهای بزرگ بین المللی

شرکت	حسابرس	بخش «مسایل عمده حسابرسی»
شرکت توتال (TOTAL) جز ۵۰۰ شرکت برتر جهان سال ۲۰۱۹	KPMG و EY	• ارزیابی کاهش ارزش داراییهای غیر جاری فعالیتهای اکتشافی و تولیدی (املاک، ماشین آلات و تجهیزات و منابع معدنی استخراج شده و نشده): همان گونه که در یادداشتهای ۷۰۱، ۷۰۲ و ۳ صورتهای مالی تلفیقی بیان شد، داراییهای غیر جاری فعالیتهای تولیدی و اکتشافی (بخشهای E&P و IGRP) به صورت کلی شامل فعالیتهای تولیدی و اکتشافی استخراج شده و در جریان پیشرفت (به ارزش ۹۱٫۴۲۴ میلیون دلار)، منابع معدنی استخراج شده (۷٫۲۲۵ میلیون دلار)، منابع معدنی استخراج نشده (۱۵٫۵۸۰ میلیون دلار) و مانده ۲۲٫۹۰۲ میلیون دلاری سرمایه گذاری است. گروه به محض وجود نشانه ای از کاهش ارزش، آزمون کاهش ارزش را انجام می دهد. روش آزمون در یادداشت ۳ بیان شده است. فرضهای مورد استفاده گروه برای اندازه گیری مبلغ قابل بازیابی شامل قیمت آتی هیدروکربنها، هزینه های عملیاتی، برآورد از ذخیره گاز و نفت و نرخ تخفیف پس از مالیات است. ما این موضوع را به عنوان مسایل عمده حسابرسی در نظر گرفتیم چون نیازمند درجه بالایی از قضاوت ذهنی حسابرس است. حسابرس با دقت ثبات رویه مربوط به رویکرد مدیریت در تعیین واحدهای مولد وجه نقد را برای تعیین کاهش ارزش بررسی کرد. همچنین حسابرس به صورت خاص با تحلیلی مستقل فرضهای کلیدی استفاده شده توسط مدیریت در آزمون کاهش ارزش را بررسی کرد. همچنین حسابرس برای بررسی این موضوع از نظر متخصصان و کارشناسان نیز استفاده کرده است. • اثر برآوردی استخراج شده و ذخیره هیدروکربنهای توسعه یافته استخراج شده بر استهلاك داراییهای نفت و گاز فعالیتهای تولیدی ناشی از اکتشاف و تولید مربوط به بخشهای انرژی تجدیدپذیر گاز (بخشهای E&P و IGRP): همانطور که در یادداشت برآوردهای حسابداری و قضاوت عمده مطرح شده، ذخیره استخراج شده و ذخیره هیدروکربنهای توسعه یافته استخراج شده توسط گروه از روش تلاشهای موفقیت آمیز برای فعالیتهای نفت و گاز استفاده شد. در یادداشتهای ۷۰۱ و ۷۰۲ صورتهای مالی تلفیقی مشخص شد که داراییهای نفت و گاز با استفاده از روش واحد تولید مستهلك شده اند. روش واحد تولید بر اساس ذخایر استخراج شده و ذخایر توسعه یافته است. این ذخایر برآوردی می باشد و توسط مهندسان در مطابقت با رویه های صنعت و مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار است. برای برآورد این ذخایر از فرضهای کلیدی مانند ترتیبات قراردادی و میانگین قیمت ۱۲ ماهه استفاده می شود. ما اثر این ذخایر برآورد شده در استهلاك داراییهای نفت و گاز در فعالیتهای تولیدی (بخشهای E&P و IGRP) را به عنوان مسایل عمده حسابرسی در نظر می گیریم زیرا فرضهای لازم برای برآورد آن دارای درجه بالایی از پیچیدگی در قضاوت و عدم قطعیت ذاتی بوده است. حسابرس با دقت ثبات رویه مربوط به رویکرد مدیریت را بررسی کرد. همچنین حسابرس به صورت خاص با تحلیلی مستقل فرضهای کلیدی استفاده شده توسط مدیریت در ذخایر را بررسی کرد. همچنین حسابرس برای بررسی این موضوع از نظر متخصصان و کارشناسان نیز استفاده کرد.
شرکت سنت گوبین (Compagnie de Saint-Gobain) جز ۵۰۰ شرکت برتر جهان در سال ۲۰۱۹	KPMG و PWC	• اندازه گیری سرقفلی، داراییهای نامشهود و املاک، ماشین آلات و تجهیزات: مبلغ دفتری این داراییها در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ به ترتیب به مبلغ ۱۰٫۲۹۹ میلیون یورو، ۲٫۷۰۹ میلیون یورو و ۱۱٫۷۰۷ میلیون یورو است که به دلایل مختلف داخلی یا خارجی شامل تغییرات استراتژی گروه در برخی بازارها، کاهش عملکرد گروه، تغییر در رقابت، شرایط نامطلوب بازار و تغییرات در قوانین و مقررات دچار کاهش ارزش می شوند. آزمون کاهش ارزش مدیریت در یادداشت ۶٫۵ در صورتهای مالی تلفیقی منجر به شناسایی زیان کاهش ارزش به مبلغ ۳۴۲ میلیون یورو در سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ شده است. تعیین مبالغ قابل بازیافت داراییها به عنوان مسایل عمده حسابرسی است و از لحاظ ماهیت با اهمیت است؛ زیرا برآورد زیان کاهش ارزش نیازمند درجه بالای فرضهای، انجام قضاوت و به کارگیری برآورد است. حسابرس با دقت ثبات رویه مربوط به رویکرد مدیریت در تعیین واحدهای مولد وجه نقد را برای تعیین کاهش ارزش بررسی کرد. همچنین، حسابرس به صورت خاص با تحلیلی مستقل فرضهای کلیدی استفاده شده توسط مدیریت در آزمون کاهش ارزش را بررسی کرد. • اندازه گیری ذخایر برای بدهیها و دعاوی مربوط به استفاده از آزیست: گروه در معرض انواع ریسکهای قانونی شامل دعاوی در استفاده از آزیست کشورهای امریکا و برزیل است. در یادداشت ۸ صورتهای مالی تلفیقی، ذخایر بالغ بر ۱٫۲۹۳ میلیون یورو در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ برای بدهی احتمالی و دعاوی شناسایی شده است. با توجه به آن که ارزیابی ذخایر بدهی احتمالی نیازمند قضاوت و در نظر گرفتن فرضهای متنوع می باشد این موضوع به عنوان مسایل عمده حسابرسی مطرح شده است. • به کارگیری نخستین بار IFRS 16: این موضوع در یادداشت ۳ صورتهای مالی تلفیقی افشا شده است. شرکت در سال ۲۰۱۹ IFRS 16 اجاره ها را به کار برد که تاثیر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته است. حق استفاده از داراییها برای خالص مبلغ دفتری به مبلغ ۳۰۰۰ میلیون یورو و بدهیهای اجاره مربوطه ۳٫۲۶۸ میلیون یورو در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ است. همچنین، سود قبل از بهره، مالیات و استهلاك و درآمد عملیاتی در پایان سال مالی ۲۰۱۸ به مبلغ ۷۸۹ میلیون یورو و ۸۵ میلیون یورو افزایش می یابد. استفاده از این استاندارد نیازمند فرضها و انجام برآوردهای پیچیده است که به این دلیل به عنوان مسایل عمده حسابرسی طبقه بندی شده است.

• ارزیابی ابزار مالی مشتقه: این ابزار در تعیین ارزش منصفانه در سطح ۳ با استفاده از ورودیهای غیرقابل مشاهده تعیین ارزش شده‌اند. حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه این ابزار بسیار پیچیده و نیازمند قضاوت‌های بااهمیت در ارزیابی به‌کارگیری مدل قیمت‌گذاری و ارزیابی ورودیهای غیرقابل مشاهده است.	EY	شرکت هواپیمایی جنوب (Southwest Airlines Co.) جز ۲۰ ایرلاین بزرگ جهان
• شناخت درآمد ترافیک شامل بدهیهای قراردادی در رابطه با اسناد پروازهای استفاده‌نشده و برنامه‌های وفاداری مشتری: در طول سال ۲۰۱۹ کل درآمد ترافیک شناسایی شده مبلغ ۲۸/۱ میلیون یورو بوده است که از این مبلغ ۲۵/۴ میلیون یورو مربوط به مسافر بوده است و در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ مبلغ ۴/۱ میلیون یورو در صورت وضعیت مالی به‌عنوان بدهی قراردادی مربوط به اسناد پرواز استفاده‌نشده، شناسایی شده است. با توجه به بررسیهای حسابرسان سیستم کنترل داخلی دارای اثربخشی لازم و به‌صورت مناسبی است. همچنین اطلاعات بیشتر در مورد این موضوع در یادداشتهای ۲، ۳ و ۳۸ صورتهای مالی ارائه شده است. • ذخایر بازنشستگی: یکی از موارد پیچیده، برآورد این ذخیره بوده است و به این دلیل بااهمیت است که اندازه‌گیری آن از لحاظ مبلغ به میزان قابل توجهی بر اساس فرضها و برآوردهای مدیریت است. در حسابرسی انجام‌شده از ارزیابی کارشناس بیم‌سنجی استفاده شده است. • باز یافت داراییهای غیر جاری به‌ویژه سرقتی و داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین: در صورتهای مالی، مبلغ کل داراییهای نامشهود با عمر مفید نامعین ۱۴ میلیون یورو گزارش شده است که شامل سرقتی نیز می‌باشد. که برای آنان به‌صورت منظم از مون کاهش ارزش در هر سال مالی یا زمانی که یک کاهش ارزش اتفاق می‌افتد، انجام می‌شود. شرکت آزمون کاهش ارزش را در یادداشتهای ۲، ۹ و ۱۶ صورت مالی افشا کرد. • نحوه برخورد حسابداری در رابطه با معاملات مصون‌سازی: شرکت از انواع ابزار مالی مشتقه برای مصون‌سازی در برابر نرخ ارز، قیمت سوخت و ریسکهای نرخ بهره ناشی از فعالیتهای تجاری عادی خود استفاده می‌کند. ابزار مالی مشتقه به ارزش منصفانه در تاریخ ترازنامه شناسایی می‌شود. ارزش منصفانه مثبت همه ابزار مالی مشتقه استفاده‌شده به‌عنوان مصون‌سازی به مبلغ ۱/۴ میلیون یورو و ارزش منصفانه منفی به مبلغ ۰/۳ میلیون یورو است. از نظر حسابرسان این موضوع بااهمیت و دارای محاسبات پیچیده‌ای است. شرکت معاملات مصون‌سازی را در یادداشتهای ۲ و ۴۳ صورت مالی افشا کرده است.	PWC	شرکت خطوی هوایی لوفت‌هانزا (LUFTHANSA GROUP) جز ۲۰ ایرلاین بزرگ جهان
• به‌کارگیری نخستین بار IFRS16: این موضوع در یادداشت ۲۰۲ صورتهای مالی تلفیقی افشا شده است. شرکت در سال ۲۰۱۹ IFRS16 اجاره‌ها را به‌کار برد که تاثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی داشته است. حق استفاده از داراییها به مبلغ ۸۷۷ میلیون یورو و بدهیهای قراردادی مربوطه ۱۰۵۴ ر ۱ میلیون یورو در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ است. استفاده از این استاندارد نیازمند انجام فرضها و انجام برآوردهای پیچیده است. • درآمد انتقالی از فروش بلیط: این موضوع در یادداشت ۱۰۲۰۴ صورتهای مالی تلفیقی افشا شده است. درآمد انتقالی مربوط که پرواز آن انجام نشده ۴۵۱/۲ میلیون یورو در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ است. شرکت بلیطهای فروش رفته را در زمان پرواز به‌عنوان درآمد شناسایی می‌کند. برخی از این بلیطها بدون استفاده منقضی می‌شوند. • ذخیره نگهداری هواپیما: این موضوع در یادداشت ۱۰۳۰۶ صورتهای مالی تلفیقی افشا شده است. گروه هواپیماهایی را عملیاتی کرده که یا مالک آن و یا تحت توافقنامه اجاره است. گروه متعهد است هواپیماهای اجاره شده را در شرایط تحویل مجدد مورد نیاز به موجر اجاره دهد. برای تحقق این تعهدهای نگهداری، گروه به‌عنوان مثال ذخایر نگهداری بدنه هواپیما، عملکرد موتور و عمر موتور را به مبلغ ۱۶۶/۳ میلیون یورو در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ شناسایی کرده است. بدهیهای مربوط به مخارج نگهداری در طول دوره اجاره در رابطه با هواپیما اجاره داده‌شده، متحمل می‌شوند. این موارد ناشی از تعهدات قانونی و قراردادی مربوط به شرایط هواپیما هنگام تحویل به موجر است. در هر تاریخ ترازنامه، این ذخیره باید دوباره بر اساس فرضیهایی نظیر استفاده احتمالی از هواپیما، مخارج مورد انتظار مربوط به تعمیر و نگهداری در زمانی که انتظار می‌رود تحویل رخ دهد و رخداد مورد انتظار تعمیر و نگهداری برآورد شود. این موارد نیازمند محاسبات پیچیده و قضاوت مدیریت و در نظر گرفتن فرضهای احتمالی است. • طرح با مزایای معین کارکنان: این موضوع در یادداشت ۱۰۳۰۸۰۲ صورتهای مالی تلفیقی افشا شده است. این طرحها به‌طور معمول به یک یا چند عامل نظیر سن، سالهای خدمت و حقوق و مزایا وابسته است. خالص بدهیهای با مزایای معین در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ مبلغ ۷۷/۱ میلیون یورو است. بدهی طرحها با مزایای معین سالانه به وسیله بیم‌سنجی مستقل محاسبه می‌شود. این محاسبه نیازمند فرضیهایی نظیر تورم و افزایش حقوق سالانه است و نیازمند محاسبات پیچیده در مورد ارزش فعلی و جریان نقدی آتی برآورد شده می‌باشد. داراییهای طرح به ارزش منصفانه در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ ارزش‌گذاری شده است. این ارزیابیها از نظر حسابرسان جز مسایل عمده حسابرسی است.	PWC	شرکت هواپیمایی فین ایر فنلاند (Finnair Oyj) جز ۲۰ ایرلاین بزرگ جهان

• اندازه‌گیری زیان اعتباری مورد انتظار برای وامها و پیش‌پرداخت به مشتریان: این مورد در یادداشتهای II8.5، IV44.1 و III1، IV8، IV17 صورتهای مالی تلفیقی اشاره شده است. در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ مبلغ دفتری تسهیلات و پیش‌پرداخت به مشتریان مبلغ ۱۲۸۱۹/۶۱ بیلیون یوان بوده است که از این مبلغ ۱۲۲۷۹/۲۲ بیلیون یوان به بهای مستهلک‌شده و ۵۴۰/۳۹ بیلیون یوان به ارزش منصفانه از طریق سایر اقلام سود جامع اندازه‌گیری شده است. در صورت وضعیت مالی ذخیره زیان ۵۴۰/۴۸ بیلیون یوانی برای تسهیلات و پیش‌پرداخت به مشتریان به بهای مستهلک‌شده و ذخیره زیان ۱۲/۵۴ بیلیون یوانی برای تسهیلات و پیش‌پرداخت به مشتریان به ارزش منصفانه از طریق سایر اقلام سود جامع، شناسایی شده است. در صورت سود یا زیان گروه زیانهای نقص اعتباری در سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ برای تسهیلات و پیش‌پرداخت به مشتریان به مبلغ ۱۳۱/۸۳ بیلیون یوان شناسایی شده است. این ارزیابی بر اساس IFRS9 انجام شده است که نیازمند برآورد دقیق و به‌کارگیری قضاوت و مفروضات اساسی است. حسابرس کنترلهای داخلی لازم برای این ارزیابی را بررسی کرده است. علاوه بر این، حسابرس روش اندازه‌گیری بر اساس IFRS9 و همچنین، قضاوتها و فرضهای کلیدی را مورد ارزیابی قرار داد. بر اساس آزمونهای انجام‌شده برای اندازه‌گیری ECL برای تسهیلات و پیش‌پرداخت به مشتریان، مدلهای، متغیرهای کلیدی، قضاوتهای بااهمیت و فرضهای پذیرفته‌شده توسط مدیریت، توسط حسابرس بررسی شده است. • تلفیق واحدهای تجاری ساختاریافته: این مورد در یادداشتهای IV44.1 و II8.5، III1، IV8، IV17 صورتهای مالی تلفیقی اشاره شده است. واحدهای ساختاریافته در درجه اول شامل تولیدات مدیریت ثروت، تولیدات اوراق بهادار، صندوقها، طرحهای سرمایه‌گذاری امانی و طرحهای مدیریت دارایی منتشرشده که توسط گروه مدیریت و/یا سرمایه‌گذاری شده است. در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹، کل داراییهای واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق شده و مبلغ دفتری واحدهای تجاری ساختاریافته تلفیق نشده که توسط گروه سرمایه‌گذاری شده در صورت وضعیت مالی تلفیقی به‌ترتیب به مبلغ ۴۶۴/۴۸ بیلیون یوان و ۷۳/۵۲ بیلیون یوان بوده است. علاوه بر این در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹، کل داراییهای غیراصلی تضمین شده تولیدات مدیریت ثروت، صندوقها و طرحهای مدیریت دارایی که توسط گروه حمایت و مدیریت شده است و تلفیق نشده و در صورت وضعیت مالی تلفیقی منظور نشده، به‌ترتیب به مبلغ ۱۹۶۰/۷۰ بیلیون یوان و ۴۷۸/۳۴ بیلیون یوان است. مدیریت تعیین می‌کند که آیا گروه بر اساس ارزیابی قدرت خود بر واحدهای ساختاریافته مشخص کنترل دارد و در معرض بازده متغیر ناشی از مشارکت قرار دارد و توانایی استفاده از قدرت خود برای اثرگذاری بر میزان بازده از این واحدهای ساختاریافته را خواهد داشت. در ارزیابی آن که گروه کنترل واحدهای تجاری ساختاریافته را دارد نیازمند قضاوت بااهمیتی است که در نتیجه آن را در معرض مسایل عمده حسابرسی قرار می‌دهد.	PWC	بانک کشاورزی چین (Agricultural Bank of China Limited) جز ۵۰۰ شرکت برتر جهان در سال ۲۰۱۹
• کاهش ارزش داراییهای مالی: اطلاعات مربوط به داراییهای مالی در یادداشت ۳ صورتهای مالی و در گزارش هیئت مدیره در قسمت ریسکها و فرصتهای خاص شرکت و ریسکها و فرصتهای مربوط به سرمایه‌گذاری در حقوق مالکانه ارائه شده است. شرکت دایملر در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹، ۵۵ میلیارد یورو سهام به ارزش دفتری (ارزش مورد انتظار ۴۲ میلیارد یورو) در شرکتهای وابسته و فرعی داشته است. در دوره گزارشگری، انتقال درون گروهی منافع بااهمیتی در شرکتهای فرعی و وابسته رخ داده است. شرکت دایملر منافع در واحدهای تجاری وابسته و فرعی را به مبلغ ۳۴ میلیارد یورو در این رابطه در دوره گزارشگری ارائه می‌کند. داراییهای مالی به بهای خرید اندازه‌گیری شده است یا در صورت وجود نشانه‌ای از کاهش ارزش دائمی به کمتر از ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. • واگذاری (نوعی فروش) داراییها و بدهیها از واحدهای اتومبیل مرسدس بنز، وانت مرسدس بنز و بخش کامیون و اتوبوسهای دایملر: این بخش به‌صورت مناسبی در یادداشت ۳ صورتهای مالی با عنوان داراییهای مالی افشا شده است. دایملر AG داراییها و بدهیها را از واحدهای اتومبیل مرسدس بنز، وانت مرسدس بنز و بخش کامیون و اتوبوسهای دایملر را از اول ژانویه ۲۰۱۹ (تاریخ موثر واگذاری) به مرسدس بنز AG و کامیون دایملر AG منتقل کرد. بر اساس قانون انتقال آلمان، قرارداد واگذاری و کسب منعقدشده در تاریخ ۲۵ می ۲۰۱۹ به‌صورت اسناد رسمی درآمده و در تاریخ ۲۲ می ۲۰۱۹ در مجمع عادی به تصویب رسیده است. طبق اصول مبادله تحت قانون تجارت آلمان، ارزش دفتری داراییها و بدهیهای کسب‌شده دایملر AG به مبلغ ۹۵۱۵ میلیون یورو (از مرسدس بنز AG) و ۲۵۷۰ میلیون یورو (کامیون دایملر AG) بوده است و به‌عنوان منافع در واحد تجاری فرعی تحت داراییهای مالی گزارش شده است. به‌دلیل متن پیچیده توافق و اعمال آن در صورتهای مالی این معامله اهمیت خاصی برای حسابرسی دارد. حسابرس نحوه برخورد حسابداری با این توافق کسب و واگذاری را بررسی کرد.	KPMG	شرکت دایملر AG (Daimler AG) جز ۵۰۰ شرکت برتر جهان در سال ۲۰۱۹

• ذخیره زیان اعتباری مورد انتظار برای تسهیلات و پیش پرداخت به مشتریان به بهای مستهلک شده و سرمایه‌گذاریهای بدهی به بهای مستهلک شده: حسابرس ذخیره زیان اعتباری مورد انتظار برای تسهیلات و پیش پرداخت به مشتریان به بهای مستهلک شده و سرمایه‌گذاریهای بدهی به بهای مستهلک شده را به عنوان مسایل عمده حسابرسی می‌داند. این مورد در یادداشت ۲۲ صورتهای مالی تلفیقی اشاره شده است. در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ گروه تسهیلات و پیش پرداخت به مشتریان را به بهای مستهلک شده به مبلغ ۴,۲۳۰,۲۸۵ میلیون یوان و ذخیره زیان اعتباری مورد انتظار را ۲۲۲,۸۹۹ میلیون یوان گزارش کرد. همچنین، در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ گروه سرمایه‌گذاریهای بدهی را به بهای مستهلک شده به مبلغ ۹۳۵,۲۸۸ میلیون یوان و ذخیره زیان اعتباری مورد انتظار را ۱۴,۰۶۰ میلیون یوان گزارش کرد. این ارزیابی بر اساس IFRS9 انجام شده است که نیازمند برآورد دقیق و به کارگیری قضاوت و فرضهای اساسی است. حسابرس کنترلهای داخلی لازم برای این ارزیابی را بررسی کرده است. علاوه بر این حسابرس روش اندازه‌گیری بر اساس IFRS9 و همچنین، قضاوتها و فرضهای کلیدی را مورد ارزیابی قرار داد. بر اساس آزمونهای انجام شده برای اندازه‌گیری ECL برای تسهیلات و پیش پرداخت به مشتریان و سرمایه‌گذاریهای بدهی، مدلهای، متغیرهای کلیدی، قضاوتهای با اهمیت و فرضهای پذیرفته شده توسط مدیریت بررسی شده است. • ارزیابی ابزار مالی: ارزشگذاری ابزار مالی گروه که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شده بر اساس ترکیبی از اطلاعات بازار و مدل‌های ارزشگذاری است، که نیازمند تعداد قابل ملاحظه‌ای از داده‌های ورودی می‌باشد. اکثر این ورودیها از داده‌هایی است که به راحتی قابل دسترس می‌باشد به خصوص ابزار مالی سطح ۱ و ۲ به دست می‌آیند. روشهای ارزیابی برای این موارد از قیمتهای اعلام شده بازار و ورودیهای قابل مشاهده استفاده می‌کند. اطلاعات قابل مشاهده به آسانی برای ابزار مالی سطح ۳ در دسترس نیست؛ بنابراین برای تعیین ورودیهای غیر قابل مشاهده، که شامل قضاوت با اهمیت مدیریت است؛ ملزم به برآورد می‌باشد. ارزیابی ابزار مالی از دیدگاه حسابرس از مسایل عمده حسابرسی است زیرا نیازمند محاسبات پیچیده و در نظر گرفتن فرضها و انجام قضاوتهای با اهمیت است. در ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹، در یادداشت ۶۰ (چ) مبلغ داراییها و بدهیهای مالی گروه به ترتیب ۱,۱۷۷,۳۴۲ میلیون یوان و ۶۶۶,۳۳۴ میلیون یوان است که به ترتیب ۱۶ درصد و ۱ درصد کل داراییها و بدهیها است. حسابرس کنترلهای داخلی لازم برای این ارزیابی را بررسی کرده است. • تلفیق واحدهای تجاری ساختاریافته: حسابرس تلفیق واحدهای تجاری ساختاریافته را به عنوان مسایل عمده حسابرسی شناسایی کرد زیرا نیازمند قضاوت با اهمیت توسط مدیریت در تعیین این مطلب است که آیا گروه کنترلی در تعیین واحدهای تجاری ساختاریافته را دارد یا خیر. واحدهای تجاری ساختاریافته شامل تولیدات مدیریت ثروت، برنامه‌های مدیریت دارایی، صندوقهای مشترک سرمایه‌گذاری و سایر موارد است که در یادداشت ۶۴ صورتهای مالی تلفیقی ارائه شده است. همانطور که در یادداشت ۴(۱) بیان شد تلفیق واحدهای تجاری ساختاریافته بر اساس کنترل تعیین شده است. هنگام تصمیم‌گیری در مورد ارزیابی این که آیا گروه بر واحد تجاری ساختاریافته کنترل دارد یا خیر، گروه چندین عامل را در نظر گرفته است که شامل دامنه اختیار تصمیم‌گیری بر واحد تجاری ساختاریافته، حقوقی که توسط سایر طرفها در اختیار دارد، پاداشی که در مطابقت با توافقنامه مربوط برای خدمات مدیریت دارایی دریافت می‌کند و مواردی که گروه در معرض بازدههای متغیر ناشی از منافع در واحدهای تجاری ساختاریافته قرار می‌گیرد، می‌باشد.	بانک بازرگانی چین (China Merchants Bank) ۵۰۰ جز شرکت برتر جهان در سال ۲۰۱۹ Deloitte
---	---

پانوشتها:

1- Key Audit Matters

- ۲- کنترل کیفیت در موسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط
- ۳- اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی
- ۴- ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی
- ۵- اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری
- ۶- اطلاع‌رسانی ضعفهای کنترلهای داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی
- ۷- ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی
- ۸- تأییدیه‌های برون سازمانی
- ۹- حسابرسی نخستین - مانده‌های اول دوره
- ۱۰- اشخاص وابسته
- ۱۱- رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی
- ۱۲- ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابسان بخش)

13- Hive-down