

نویسنده: توماس آر. کرایج^۱

ترجمه: امیرحسین انطقی نائینی

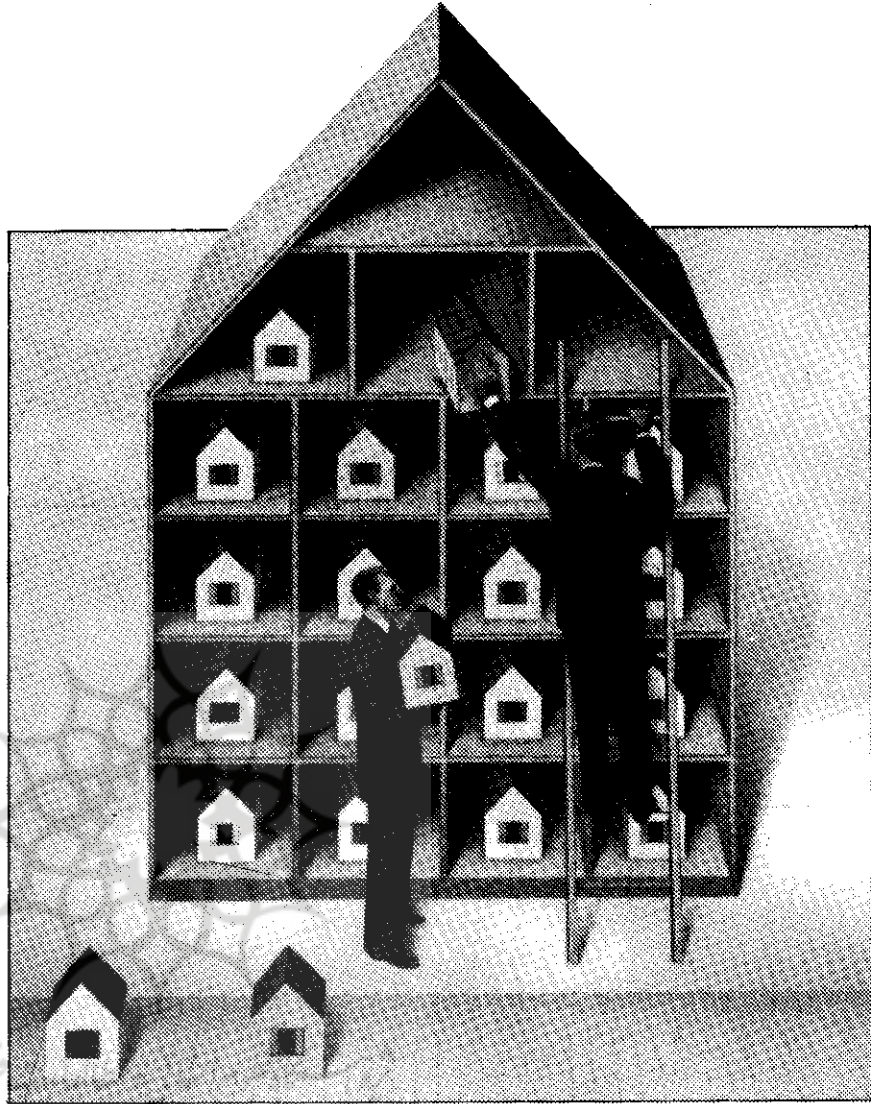
آثار ترکیبی ارقام غیر واقعی صورت‌های مالی دوره جاری و دوره قبل بر ارزیابی یافته‌های حسابرسی

بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی در پاراگراف ۳۰ چنین بیان شده است: «در دوره‌های قبل، امکان دارد ارائه ارقام از سوی واحد مورد رسیدگی به طور درست صورت نگرفته باشد؛ زیرا ارقام مذکور به طور با اهمیتی موجب ارائه غیر واقعی صورت‌های مالی دوره‌های قبل نگردیده است. علاوه بر این، ممکن است که ارقام مذکور بر صورت‌های مالی دوره جاری اثر گذارده باشد. بدین جهت اگر حسابرس معتقد به وجود نوعی ریسک بالای غیرقابل قبول^۲ باشد که به واسطه آن، امکان ارائه ارقام غیر واقعی با اهمیت صورت‌های مالی دوره جاری وجود داشته باشد، در صورتی که ارقام غیر واقعی محتمل^۳ دوره قبل که بر صورت‌های مالی دوره جاری اثر گذارده و همراه با ارقام غیر واقعی محتمل ایجاد شده در دوره جاری مورد ملاحظه باشد، باید اثر ارقام غیر واقعی محتمل بر صورت‌های مالی دوره جاری را به طور جمع شده^۴ (که شامل اثر

حسابرسان معمولاً هنگام ارزیابی یافته‌ها به طور طبیعی توجه خود را به ارقام غیر واقعی پایان دوره متمرکز می‌سازند. حال آنکه ارقام غیر واقعی مربوط به دوره جاری و دوره قبل می‌توانند با یکدیگر ترکیب و منجر به ارائه ارقام غیر واقعی با اهمیت گردد.
در این مقاله، نویسنده نحوه برخورد با چنین حالتی را به بحث گذارده است.

اگر چه ارزیابی یافته‌های حسابرسی^۲ یک موضوع قضاوت حرفه‌ای بشمار می‌رود، بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی^۳، راجع به ریسک و اهمیت در اجرای عملیات حسابرسی (AU) بخش ۳۱۲ استانداردهای حرفه‌ای (AICPA) رویه‌ای را که نوعی تغییر نسبتاً مهم در رویه‌های قبلی تلقی شده و اغلب به عنوان آثار ترکیبی ارقام غیر واقعی دوره جاری و دوره قبل^۴ مطرح می‌باشد، تدوین نموده است.

۱- توماس آر. کرایج، دارای مدارک CPA و دانشیار رشته حسابداری دانشگاه ایالت ایلینوی نویز است. مقاله حاضر توسط پاتریک مک‌نامی، دارای مدرک CPA و معاون بخش حسابداری و مدیریت مالی اداره حسابداری کل ایالات متحده تنظیم و در ماهنامه انجمن حسابداران خبره آمریکا AICPA به چاپ رسیده است.



فروش و سود قبل از مالیات گزارش شده در سال ۱۹۹۰ هریک به مبلغ ۱۳۰ دلار کمتر ارائه می‌گردید. توجه داشته باشید اگر حسابرس شرکت XYZ هنگام ارزیابی یافته‌های حسابرسی فقط رقم غیرواقعی به مبلغ ۶۰ دلار پایان دوره را در نظر بگیرد، به یک نتیجه متفاوت و در عین حال نخطا خواهد رسید. از آنجا که ارقام غیرواقعی نادرست ترازنامه پایان دوره قبل به صورت حساب سود و زیان دوره جاری منتقل می‌شود، حسابرس باید آثار چنین انتقالاتی را مورد توجه قرار دهد. به عبارت دیگر، یک صاحبکار نمی‌تواند صرفاً به دلیل اینکه ارقام غیرواقعی دوره قبل بی‌اهمیت تلقی شده است دوره جدید خود را با یک «حسن سابقه»^{۱۵} شروع نماید.

حالت ۲

حسابرس شرکت سهامی RST در پایان عملیات حسابرسی سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۹۰ در حال ارزیابی یافته‌های حسابرسی است. جدول شماره یک در صفحه بعد، ارقام غیرواقعی نادرست بدست آمده را توسط حسابرس در عملیات حسابرسی سال جاری و سال قبل نشان می‌دهد. رقم غیرواقعی محتمل به‌طور جمع شده برای سال ۱۹۹۰ شرکت RST چیست؟

پاسخ این سؤال به ارزیابی حسابرس از ریسک بستگی دارد که این خود نیز با بکارگیری موضوع پاراگراف ۳۰ میسر خواهد بود. در این رابطه دو نتیجه ممکن می‌باشد.

لازمه بکارگیری موضوع پاراگراف ۳۰ در رابطه با در نظر گرفتن اثر دوره جاری مربوط به ارقام غیرواقعی دوره قبل نوعی ملاحظه شرطی^{۱۶} است. پاراگراف مذکور چنین بیان داشته است که «اگر حسابرس معتقد به وجود نوعی ریسک بالایی غیرقابل قبول باشد که به واسطه آن امکان ارائه ارقام غیرواقعی با اهمیت صورتهای مالی دوره جاری وجود داشته باشد در صورتی که ارقام غیرواقعی محتمل دوره قبل... همراه با ارقام غیرواقعی محتمل ایجاد شده در دوره جاری...».

ورق بزنید

ارزیابی یافته‌های حسابرسی است. در این حالت در ارتباط با ارقام غیرواقعی نادرست عملیات حسابرسی دوره جاری و دوره قبل. تنها اشتباهات مقطع زمانی^{۱۲} فروش مورد نظر است. حسابهای دریافتی در ابتدای دوره به مبلغ ۷۰ دلار کمتر از میزان واقعی^{۱۳} و در پایان دوره به مبلغ ۶۰ دلار بیشتر از میزان واقعی^{۱۱} ارائه گردیده است. حال اگر در شرکت ارائه رقم غیرواقعی به مبلغ ۱۰۰ دلار در سود قبل از مالیات با اهمیت محسوب شود، آیا سود قبل از مالیات سال ۱۹۹۰ به‌طور با اهمیتی غیرواقعی است؟

پاسخ این سؤال مثبت است. به منظور بکارگیری موضوع پاراگراف ۳۰، حسابرس رقم بیشتر ارائه شده حسابهای دریافتی در پایان دوره به مبلغ ۶۰ دلار و رقم کمتر ارائه شده حسابهای دریافتی در ابتدای دوره به مبلغ ۷۰ دلار را با یکدیگر ترکیب می‌کند. نتیجه چنین ترکیبی ارائه بیشتر از میزان واقعی سود قبل از مالیات به مبلغ ۱۳۰ دلار خواهد بود. به عبارت دیگر، اگر شرکت XYZ درآمد پایان دوره مربوط به اشتباه مقطع زمانی سال ۱۹۹۱ و درآمد ابتدای دوره مربوط به اشتباه مقطع زمانی سال ۱۹۸۹ را به‌طور صحیح ثبت می‌کرد،

ارقام غیرواقعی محتمل دوره قبل است) در نظر گیرد». موضوع پاراگراف ۳۰، بحث پیرامون آثار ترکیبی ارقام غیر واقعی نادرست حسابهای حقیقی^۸ ابتدای دوره و پایان دوره بر حسابهای گزارش شده^۹ دوره جاری واحد مورد رسیدگی می‌باشد. به منظور بکارگیری هرچه بیشتر موضوع پاراگراف ۳۰، لازم است حسابرس از طریق آثار ترکیبی مربوط به ارقام غیرواقعی ایجاد شده در دوره جاری ۱۰ و ارقام غیرواقعی انتقال یافته از دوره قبل^{۱۱}، این مطلب که سود گزارش شده دوره جاری به‌طور با اهمیتی غیرواقعی است را مورد توجه قرار دهد.

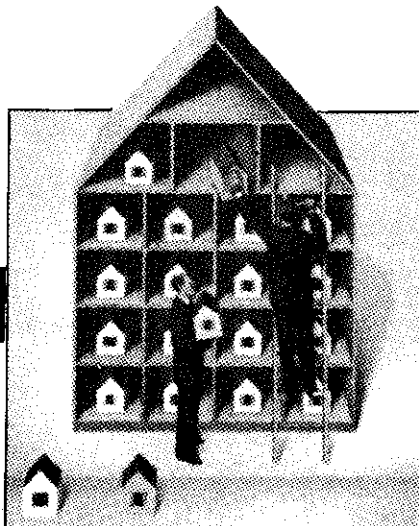
در این مقاله تشریح مطالب حسابرسی مربوط به تجزیه و تحلیل ارقام غیرواقعی ترکیب شده در دو حالت ارائه گردیده است:

حالت ۱

حسابرس شرکت سهامی XYZ در پایان عملیات حسابرسی سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۹۰ در حال

شماره پنجم و ششم

آثار ترکیبی ارقام غیرواقعی صورت



بنابراین، یک حسابرس هنگام ارزیابی یافته‌های حسابرسی اگر نتیجه بگیرد که ارائه رقم غیرواقعی با اهمیت به واسطه آثار ترکیب شده ارقام غیرواقعی، دارای «ریسک بالای غیرقابل قبول» نیست، ممکن است ارقام غیرواقعی دوره قبل را نادیده بگیرد. به منظور رسیدن به چنین نتیجه‌ای، حسابرس شرکت RST ارقام غیرواقعی محتمل را به طور جمع شده به مبلغ ۱۵۰ دلار در سود قبل از مالیات، محاسبه می‌کند. رقم مذکور عبارت از جمع کلیه ارقام غیرواقعی پایان دوره که در دوره جاری ایجاد شده است، می‌باشد (اشتباه ردیفهای ۱، ۲ و ۳ جدول شماره یک).

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ارائه رقم غیرواقعی با اهمیت دارای ریسک بالایی غیرقابل قبول است، باید اثر ترکیبی بر نتایج دوره جاری ناشی از اثر انتقال یافته از دوره قبل که مربوط به ارقام غیرواقعی ابتدای دوره است و همچنین اثر ایجاد شده در دوره جاری که مربوط به ارقام غیرواقعی پایان دوره است را محاسبه نماید. جدول شماره دو در زیر، چگونگی محاسبه رقم غیرواقعی محتمل را به طور جمع شده به مبلغ ۱۷۵ دلار در سود قبل از مالیات توسط حسابرس شرکت نشان می‌دهد.

پس از آنکه حسابرس ارقام غیرواقعی محتمل در صورتهای مالی را به طور جمع شده برآورد نمود، باید این مطلب که صورتهای مالی به طور با اهمیتی ارقام غیرواقعی را ارائه می‌دهد، ارزیابی کند. فرض کنید در شرکت RST ارائه رقم غیرواقعی به مبلغ ۲۰۰ دلار در سود قبل از مالیات با اهمیت محسوب شود. از آنجا که این دامنه اهمیت^{۱۱} از مبلغ ۱۷۵ دلار رقم غیرواقعی محتمل به طور جمع شده بیشتر است، برخی از حسابرسان ممکن است چنین نتیجه بگیرند که دیگر ضرورتی برای اصلاح صورتهای مالی سال ۱۹۹۰ شرکت RST وجود نخواهد داشت. در چنین شرایطی، لازم است حسابرسان موضوع پاراگراف ۳۲ بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی را مورد توجه قرار دهند. پاراگراف مذکور چنین بیان داشته است: «اگر حسابرس نتیجه بگیرد که ارقام غیرواقعی محتمل به طور جمع شده نمی‌تواند به ارائه ارقام غیرواقعی در صورتهای مالی منجر شود، لازم است این مطلب که ارقام مذکور به واسطه سایر ارقام غیرواقعی که ممکن است از نظر حسابرس دورمانده باشد و به طور با اهمیتی می‌تواند منجر به ارائه ارقام غیرواقعی درآینده گردد، را مورد شناسایی قرار دهد. به همان میزان که رقم غیرواقعی محتمل به طور جمع شده افزایش یابد، ریسکی که ممکن است منجر به ارائه ارقام غیرواقعی در صورتهای مالی گردد نیز افزایش خواهد یافت».

بنابراین، با در نظر گرفتن دامنه اهمیت به مبلغ ۲۰۰

جدول شماره یک

شرکت سهامی RST: ارقام غیرواقعی نادرست (در ۳۱ دسامبر ۱۹۹۰ و ۱۹۸۹) (ارقام به دلار)

ردیف اشتباه شرح	۳۱ دسامبر ۱۹۸۹	۱۹۹۰
۱- ارائه (بیشتر) از میزان واقعی حسابهای دریافتی - اشتباهات مقطع زمانی فروش	(۸۰) (۲۰)	
۲- ارائه (بیشتر) کمتر از میزان واقعی حسابهای دریافتی - تفاوت در برآورد قابلیت وصول	(۳۰) ۲۰	
۳- ارائه (بیشتر) کمتر از میزان واقعی موجودیها - اشتباه در برآورد قابلیت بازافت	(۴۰) ۳۰	
۴- ارائه (کمتر) از میزان واقعی حقوق پرداختی - عدم در نظر گرفتن واقفیت موجود جهت محاسبه بدهی	- (۲۵)	
۵- ارائه (کمتر) از میزان واقعی خالص اموال ^{۱۷} - هزینه های سربار تخصیص نیافته به دارایی در سالهای قبل	۲۰ ۴۰	
اثر خالص کلیه ارقام غیرواقعی بر ارائه (بیشتر) کمتر از میزان واقعی سود قبل از مالیات	(۱۳۰) ۴۵	

توضیح: تفاوت موجود در ارقام کمتر ارائه شده خالص اموال در ابتدای سال و پایان سال مربوط به استهلاکی است که در صورت سرمایه‌ای تلقی نمودن هزینه های سربار می‌بایست به طور صحیح در سال ۱۹۸۷ ثبت می‌شد.

جدول شماره دو

شرکت سهامی RST: محاسبه رقم غیرواقعی محتمل به طور جمع شده در سود قبل از مالیات سال ۱۹۹۰.

(ارقام به دلار)

اثر ایجاد شده در دوره جاری مربوط به ارقام غیرواقعی پایان دوره - ارائه (بیشتر) کمتر از میزان واقعی سود قبل از مالیات	۴۵ (۱۳۰)
اثر انتقال یافته از دوره قبل مربوط به ارقام غیرواقعی ابتدای دوره	۱۸ n/a (۴۵)
ارائه (بیشتر) کمتر از میزان واقعی سود قبل از مالیات	۴۵ (۱۷۵)

توضیح: سایر روشهای موجود جهت محاسبه آثار ترکیبی ارقام غیرواقعی، روشهای تعیین تغییر خالص می‌باشند؛ برای مثال، براساس تغییر در ارقام بیشتر ارائه شده حسابهای دریافتی، به آسانی می‌توان مشاهده نمود که فروش دوره جاری به مبلغ ۶۰ دلار بیشتر از میزان واقعی ارائه گردیده است. اگرچه روشهای تعیین تغییر خالص و روشهای اثر ایجاد شده در دوره جاری - اثر انتقال یافته از دوره قبل هر دو به نتایج مشابهی منجر می‌شود، لیکن یکی از محدودیتهای عملی استفاده از روشهای تعیین تغییر خالص، عدم ارائه درک مستقیم موضوع درواقعی است که تغییرات ارقام غیرواقعی از یک دوره به دوره دیگر مورد نظر است.

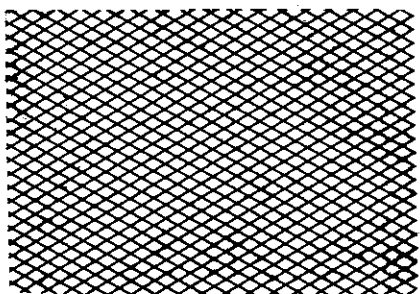


دنباله میزگرد

این پیش آمد که حالا آقایان باید دست بالا بزنند و برای پیگیری و عمل به پیشنهادها وقت بگذارند، هرکس از یک طرف میدان را خالی کرد و هیچکس حاضر نشد قدمی برای حل مشکلات بردارد. ما اگر اهل عمل نباشیم، در واقع شعار داده‌ایم. ما اگر صرفاً دنبال مسایل مالی باشیم دیگر نباید دنبال این قبیل مسایل باشیم و تکلیف ما لااقل برای خودمان باید روشن باشد. آن موقع سال ۶۵ بود و حالا سال ۶۹. دیگر نمی‌دانم جلسه بعدی در چه سالی خواهد بود.

شلیله:

بظن من می‌رسد اندیشیدن به هر مسئله‌ای نوعی اقدام و مرحله‌ای از عمل است. منتها چنانچه هر اقدامی در این مرحله متوقف گردد، عمل ما ناقص و نارساست و به نتیجه نمی‌رسد. حسابدار خواستار است که به سهم خود در این موارد جدی باشد و همین میزگرد نشانه‌ای از این نیت اوست. اما شکی نیست که هیچ عضوی از یک گروه انسانی یا هیچ گروهی از یک جمعیت به تنهایی نمی‌تواند هیچ کاری را به پایان برد. همچنان که آنچه این میزگرد می‌تواند به خوانندگان حسابدار منتقل نماید، محصول آمادگی ما بعنوان حسابدار و مساعدت شما به عنوان دست‌اندرکاران آموزش حسابداری است. از این نظر شاید پیش از هر اقدامی در راه ارتقای سطح دانش و حرفه حسابداری در ایران مستلزم سازمان‌یافتگی هر چه بیشتر اعضای حرفه در یک نظام تشکیلاتی اصولی است. به هر صورت از طرف حسابدار و انجمن حسابداران از همکاری آقایان سپاسگزاریم. ■



بااهمیتی غیرواقعی است، مورد توجه قرار دهد. اگر حسابرس هنگام ارزیابی یافته‌های حسابرسی نتیجه بگیرد که ارائه رقم غیرواقعی با اهمیت به واسطه آثار ترکیب شده ارقام غیرواقعی دارای ریسک بالای غیرقابل قبول نیست، ممکن است ارقام غیرواقعی دوره قبل را نادیده بگیرد.

اگر ارائه رقم غیرواقعی با اهمیت دارای ریسک بالای غیرقابل قبول باشد، حسابرس باید اثر ترکیبی بر نتایج دوره جاری ناشی از اثر انتقال یافته از دوره قبل که مربوط به ارقام غیرواقعی ابتدای دوره است و همچنین اثر ایجاد شده در دوره جاری که مربوط به ارقام غیرواقعی پایان دوره است را محاسبه نماید. ■

2. Audit Findings
3. Statement on Auditing Standards (SAS) no.47
4. Combined effects of current-period and prior-period misstatements
5. unacceptably high risk
6. Likly Misstatements
7. Aggregate
8. Real Accounts
9. Reported Accounts
10. Originations of Current-Period Misstatements
11. Reversals of Prior-Period Misstatements
12. Cutoff Errors
13. under statement
14. Over Statement
15. Clean Slate
16. Conditional
17. Net Properties

۱۸. n/a شکل اختصاری عبارت «not applicable» به معنای «مورد ندارد» می‌باشد (م).

19. Materiality Threshold

دلار، در برخی موارد ممکن است حسابرس از صاحبکار بخواهد که بعضی از ارقام غیرواقعی را اصلاح کند. در برخی موارد دیگر نیز ممکن است قبول ریسک ارقام غیرواقعی با اهمیت علیرغم میل باطنی حسابرس نتایج بهتری بدست دهد.

همچنین، اگر حسابرس نتیجه بگیرد که ارقام غیرواقعی محتمل به‌طور جمع شده، به‌طور با اهمیت در سال جاری وجود دارد، ممکن است در نظر داشته باشد که به‌منظور کاهش ارقام غیرواقعی محتمل با اهمیت در گزارش نتایج سال آینده از صاحبکار بخواهد که بعضی از ارقام غیرواقعی را اصلاح نماید.

این مقاله چگونگی ترکیب ارقام غیرواقعی دوره قبل و ارقام غیرواقعی دوره جاری را نشان داد. اما توجه داشته باشید که در برخی موارد ارقام غیرواقعی ارائه شده دوره قبل ممکن است موجب کاهش ارقام غیرواقعی ارائه شده دوره جاری گردد. برای مثال، اگر اشتباهات مقطعی زمانی سبب می‌شد که حسابهای دریافتی پایان دوره و ابتدای دوره هریک به ترتیب به مبلغ ۱۰۰ دلار و ۸۰ دلار بیشتر ارائه شود، سود قبل از مالیات دوره جاری فقط به مبلغ ۲۰ دلار بیشتر از میزان واقعی ارائه می‌گردید.

تذکر نهایی:

کلید ارقام غیرواقعی ترازنامه در ابتدای دوره، همانند ارقام غیرواقعی ترازنامه در پایان دوره به همان میزان براندازه‌گیری سود دوره جاری مؤثر است. موضوع پاراگراف ۳۰ بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی فقط مستلزم آن است که حسابرسان این حقیقت اساسی را مورد توجه قرار دهند: ارقام غیرواقعی مربوط به دوره جاری و دوره قبل می‌توانند با یکدیگر ترکیب و به ارائه ارقام غیرواقعی با اهمیت منجر گردند، حتی در صورتی که رقم غیرواقعی به تنهایی دارای اهمیت نباشد.

خلاصه موارد اجرایی

یک صاحبکار نمی‌تواند صرفاً به دلیل اینکه ارقام غیرواقعی دوره قبل بی‌اهمیت تلقی شده است، دوره جدید خود را با یک «حسن سابقه» شروع نماید.

به منظور بکارگیری موضوع پاراگراف ۳۰، لازم است حسابرس از طریق آثار ترکیبی مربوط به دوره جاری و دوره قبل، این مطلب را که سود گزارش شده دوره جاری به‌طور