



نگاهی به آثار حقوقی

گزارش بازرس

قانونی و حسابرس*

بررسی حقوقی گزارش بازرس قانونی در ایران به دلیل نبود منبع و مأخذ کافی با دشواریهای فراوانی روبه‌روست. افزون بر این، اظهار نظر درباره بیشتر جنبه‌های حقوق تجارت نزد حسابداران با توجه به آشنایی درخور توجه متخصصان این رشته با مقررات این قانون به دلیل نوع حرفه آنان آسان نیست. به نظر من آشنایی حسابداران و حسابرسان با حقوق تجارت قطعاً و یقیناً بیش از حقوق خواننده‌هاست. همچنانکه وکلا یا حتی به تسامح می‌توان گفت نزدیک به بیشتر قضات نیز آشنایی کاملی با حقوق تجارت ندارند. به نحو قاطع می‌توان گفت که تاکنون از دستگاه قضایی ما که معیار و شاخص آن وحدت رویه‌ای است که از دیوان عالی کشور صادر می‌شود، در زمینه قانون تجارت به طور عام و در زمینه بازرس قانونی به طور خاص، جز در باب ورشکستگی آرای در زمینه موضوع این بحث صادر نشده است و دستگاهها و مقامات قضایی کشور، به دلیل مطرح نشدن مسائل مربوط به حقوق تجارت، ضرورت آشنایی لازم با مسائل این رشته را آن طور که باید احساس نکرده‌اند. به هر حال بحث امروز را با مرور مسائلی که شما بخوبی و

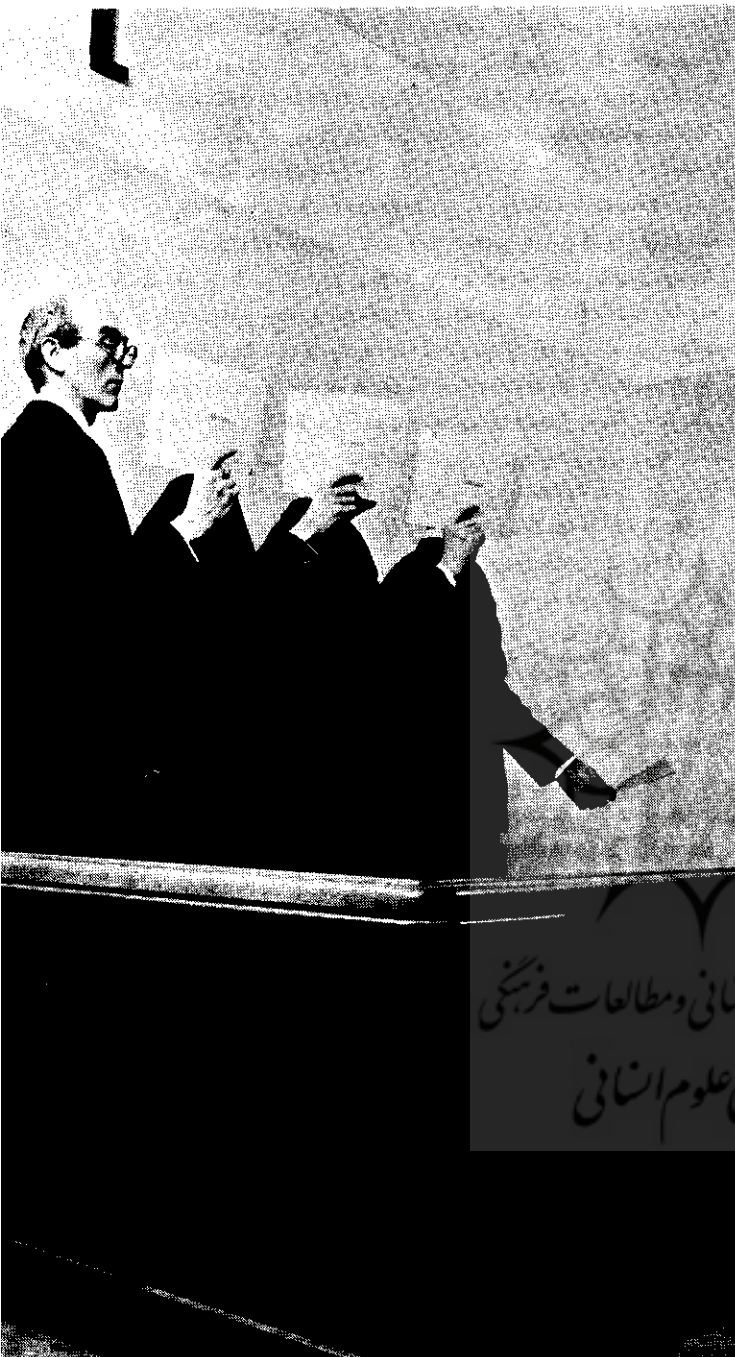


محمد زنگچیان

* مقاله حاضر صورت نوشتاری سخنرانی آقای محمد زنگچیان در سمینار- میزگرد تازه‌های گزارشگری حسابرسی است که در تاریخ ۱۵ دی‌ماه ۱۳۷۱ به وسیله انجمن حسابداران خبره ایران در هتل بین‌المللی لاله برگزار شد.

من به عنوان وکیل دادگستری تا اندازه‌ای با آنها آشنایی دارم پیش می‌بریم. مسئله از اینجا آغاز می‌شود که اگر گزارش بازرس قانونی در مجمع قرائت نشود یا مجمع این گزارش را دریافت نکند، برخی از تصمیمهای مجمع عمومی اثر و ارزش قانونی نخواهد داشت. از جمله بنابر مقررات مواد ۱۸۹ و ۱۵۱ قانون تجارت تصویب صورت حساب عملکرد سال مالی و صورت دارایی به تاریخ پایان سال مالی در مجمع عمومی عادی سالانه بدون قرائت گزارش بازرس قانونی اعتبار قانونی نخواهد داشت. به موجب مقررات قانون یاد شده تصویب افزایش سرمایه یا سلب حق تقدم از برخی سهامداران نیز مشروط به تایید بازرس قانونی است. یا معاملات موضوع ماده ۲۲۹ باید به وسیله بازرس به مجمع عمومی سهامداران گزارش شود. روی هم رفته، با بررسی ۴۵ ماده‌ای که در قانون تجارت در زمینه وظایف و مسئولیتهای بازرس قانونی تدوین شده است، می‌توان به آثار حقوقی بازرس قانونی پی برد و چنانکه گفته شد، حسابداران و حسابرسان پیشاپیش به نتایج چنین بررسی واقفند. از این رو من در این جلسه می‌کوشم با رویکرد دیگری به مسئله بازرس قانونی و حسابرس و مسئولیتهای قانونی آنها بنگرم. رویکردی که به نظر من نه دستگاه قضایی و نه حتی منابع حقوقی توجه کاملی به آن نداشته و طرح آن می‌تواند زمینه‌ای برای بحث و بررسیهای بیشتر و سرانجام جمع‌بندی در این باره باشد.

مسئله را به این صورت می‌توان طرح کرد که بازرس قانونی در برابر شرکت، اشخاص ثالث و سهامداران مسئولیت دارد و ضمانت اجرای این مسئولیت در سه ماده قانون تجارت پیشینی شده است: نخست ماده ۱۵۴ که مسئولیت مدنی بازرس را براساس مقررات عمومی تعیین کرده و مقرر داشته است: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود». و سپس مواد ۲۶۶ و ۲۶۷ که مسئولیت جزایی بازرس را مشخص کرده است. براین قرار در ماده ۲۶۶ آمده است: «هرکس با وجود منع قانونی عالملاً سمت بازرسی را در شرکت سهامی بپذیرد و به آن عمل کند به حبس تأدیبی از دو ماه تا شش ماه یا به جزای نقدی از بیست هزار تا یکصد هزار ریال یا به هردو مجازات محکوم خواهد شد.» و در ماده ۲۶۷ مقرر شده است: «هرکس در سمت بازرسی شرکت سهامی عالملاً راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارشهای خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.» بنابراین اگر بازرس قانونی در اجرای وظایف خود تخلفی مرتکب شده باشد که سهامداران و اشخاص ثالث یا شرکت در اثر آن متضرر شده باشند، مسئولیت مدنی دارد و چنانچه با وجود منع قانونی عالملاً سمت بازرسی شرکتی را بپذیرد یا عالملاً اطلاعات غیرواقعی به مجمع بدهد یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند، مسئولیت جزایی دارد. به نظر من جز در موارد یاد شده، قانون تجارت ضمانت اجرای دیگری برای بازرس قانونی پیشینی نکرده است و براین اساس بازرس قانونی در قانون تجارت ما عملاً نقشی شبه قضایی^۱ دارد. و از میان نظریه‌های سه گانه در زمینه نقش حسابرس، و به تسامح در بحث ما بازرس که براساس نظریه‌های شبه قضایی، انتظارات جامعه و مباشرت بنا شده است^۲، در حقوق ایران تنها نظریه نقش شبه قضایی بازرس صادق است. به عنوان مثال تا زمانی که انتظارات جامعه مدون نشود



و به قالب قانون درنیاید نظریه «انتظارات جامعه» مصداق نخواهد داشت. در ایران تنها نظریه قانونی را می‌توان بر شرایط جامعه ما منطبق دانست. در نتیجه چنانچه از این دیدگاه به نقش بازرس قانونی بنگریم، می‌توان گفت نقش و جایگاه بازرس قانونی در سی-چهل سال گذشته دستخوش

ورق بزنید

دگرگونیهای تکاملی شده است. به صورت مشخص بازرس قانونی در قانون تجارت قبل از اصلاحات مصوب اسفند ۱۳۴۷، یا در واقع قانون پیشین، با عناوینی مانند مفتش، کمیسر یا بازرس قانونی، تنها امین و وکیل سهامدار بوده و فقط در برابر این گروه مسئولیت داشته، درحالی که در قانون اصلاح شده اسفند ۱۳۴۷، استقلال و جایگاهی ویژه به دست آورده است و در این موقعیت دیگر نه تنها در برابر سهامداران بلکه در برابر اشخاص ثالث و شرکت نیز مسئولیت دارد.

افزون بر این اگر وظایف بازرس قانونی را در قانون تجارت بدقت بررسی کنیم خواهیم دید که وظایف سنگینی بر دوش بازرس قانونی نهاده شده است. اگرچه قانونگذار در زمینه تعیین و بزرگیهای بازرس قانونی بویژه در شرکتهای سهامی به طرزی باورنکردنی بی توجهی نشان داده است. ما وکلا بارها با این مسئله روبرو شده ایم که سهامداران در زمان تأسیس شرکت به جستجوی شخصی بیکاره یا هیچکاره بوده اند، که او را به عنوان بازرس قانونی برگزینند. به خاطر این که تنها جنبه صوری قانون را به شکلی تشریفاتی رعایت کرده باشند. و به ندرت با شرکتهایی از این گونه می توان روبرو شد که به نقش بازرس و تأثیر آن، توجهی درخور کرده باشند.

به بررسی مسئله اصلی و آثار حقوقی فعالیت با گزارش بازرس بازمی گردیم و به تحلیل آثار حقوقی مسئولیتهای جزایی بازرس قانونی می پردازیم.

مسئله به این صورت طرح شدنی است که اگر زمانی بازرس قانونی شرکتی در مراجع قضایی به عنوان بازرسی که در اجرای وظایفش تخلف کرده در برابر شکایت ذینفعی قرار گیرد یا اگر شخصی به نگارنده به عنوان کسی که با حقوق آشنایی دارم مراجعه کند و بگوید که بازرس قانونی شرکتی فرضی بوده و گزارش هیئت مدیره به مجمع و ترازنامه شرکت را ناپید کرده است و یکی از اشخاص ثالث یا سهامداران شرکت به عنوان خواهان وی را به مرجع قضایی فراخوانده و مدعی است که در اجرای وظایفش به عنوان بازرس قانونی مرتکب تخلف شده است، و نگارنده به عنوان وکیل یا مقام قضایی ذی ربط بخواهد در صدد تحقیق و تفحص از او برآید که آیا بازرس قانونی (خواننده) در اجرای وظایف خویش تخلف کرده است یا نه، چه معیار و ضابطه هایی را باید به کار برد. همین جا ناگزیر باید یادآور شد که متأسفانه «تخلف» در هیچیک از مقررات قانونی ما جز در مقررات مربوط به تخلفات اداری تعریف نشده است. در نتیجه تنها با بهره گرفتن از ضابطه وحدت ملاک، تعریف به کار رفته در مقررات تخلفات اداری را می توان به سایر زمینه ها تعمیم داد و با اندکی تسامح، تخلف را مصداق قصور و تقصیر دانست؛ قصور در وجه منفی به مفهوم سهل انگاری و تقصیر در مفهوم عمدی آن. چنانکه در تعیین مسئولیت جزایی بازرس قانونی در قانون تجارت نیز بر عمدی بودن تخلف بازرس با تأکید مکرر بر واژه عالمأ در هر دو ماده ۲۶۶ و ۲۶۷ تصریح شده و در نتیجه ما را به مضمون مفهوم استنباط شدنی از تعریف تخلف در مقررات پیشگفته راهبر می شود.

به هر حال باید بررسی کرد که در شرایطی که از آن یاد شد، مرجع قضایی ذی ربط یا به طور کلی حقوقدانان، چنانکه گفته شد باید با چه معیار و ضابطه ای تشخیص دهند که آیا بازرس قانونی یاد شده در اجرای وظایف خود مرتکب تخلف شده است یا نه. به نظر من معیار و ضابطه در این مورد استانداردها و اصول پذیرفته شده این حرفه است. یعنی اگر بازرس قانونی یا حسابرس در اجرای وظایف یا رسیدگیهایش اصول پذیرفته شده و

استانداردهای مربوط را رعایت کرده باشد جایی برای فرض ارتکاب قصور یا تقصیر باقی نخواهد ماند. چنانکه از بررسی روبه های رسیدگی دستگاههای قضایی نیز به همین نتیجه خواهیم رسید. زیرا در مثال پیشگفته به طور حتم مقام قضایی رسیدگی و بررسی ارتکاب تخلف و تقصیر از سوی بازرس قانونی را به کارشناس ارجاع خواهد داد. کارشناس با صلاحیتی هم که بتواند از عهده این گونه بررسیها برآید، به طور حتم از حسابرسان خواهد بود. و حسابرسان نیز راه یا مبنایی جز این که عملکرد بازرس یا حتی حسابرس را با اصول متداول و پذیرفته شده مطابقت دهند، ندارند. و در صورتی که بازرس با حسابرس اصول و استانداردهای مربوط را رعایت کرده باشد، دیگر موردی برای ادعا بر علیه او باقی نمی ماند. افزون بر دلایل برشمرده، دلایل و قرائن دیگری اعتبار این نظریه را تأیید می کند. نخست آن که به موجب قانون تشکیل سازمان حسابرسی و اساسنامه آن، تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشور از شمار وظایف این سازمان است و تمامی سازمانها و مراجع دولتی مکلفند که این اصول و ضابطه ها را به کار ببندند. بر این قرار می توان گفت که یکی از مراجع دولتی موظف به استفاده از اصول یاد شده نیز دستگاههای قضایی است. بنابراین چنانچه این اصول و موازین تدوین و منتشر شود، به عنوان مستند قانونی، ملاک و ضابطه ارزیابی عملکرد بازرس قانونی و حسابرس خواهد بود. در نتیجه آشکار است که تا زمانی که این گونه اصول و موازین به وسیله سازمان حسابرسی تدوین و تصویب و منتشر شود، ناگزیر باید به ضابطه های عرفی و بین المللی استناد کرد. و چون در حقوق واژه ها و اصطلاحها در چارجوب مفاهیم و معانی عرفی خود ارزیابی می شوند، اگر در گزارش بازرس و حسابرس، ملاکهای پذیرفته شده حرفه ای و عرفی به کار گرفته شده باشد، از هرگونه ادعا مضمون خواهد بود.

بنابر نتیجه گیریهای برشمرده بالا، به نظر نگارنده دست کم در زمان کنونی باید نهادی در حرفه به تبیین و تعریف عبارتها، اصطلاحها و واژه هایی که درباره بازرس قانونی به کار رفته است بپردازد تا حقوق و تکالیف بازرسان قانونی و ذی نفعان در برابر یکدیگر و در برابر قانون مشخص شود، نه مانند شرایط کنونی که تعداد فراوانی از افراد جامعه به آسانی مسئولیت بازرسی قانونی شرکتها را می پذیرند بدون آنکه کمترین آشنایی با مسئولیتی که می پذیرند داشته باشند و گروه گسترده ای از سهامداران به وظایف و نقش بازرس قانونی آشنایی ندارند و دستگاه قضایی در صورت طرح دعوا در این زمینه از پیشینه یا شناخت کافی برای رسیدگی و صدور حکم برخوردار نیستند. نگارنده در طول ۱۷، ۱۸ سال فعالیت در زمینه های مختلف حقوقی و از جمله حقوق تجارت و کوششی که به دلایل گوناگون برای تمرکز فعالیتهای شغلی خود در این زمینه دارم، زمانی که در ارتباط با بند ۴ ماده ۲۵۸ قانون تجارت از مدیری به مرجعی شکایت کرده و درخواستم این بود که به علت سوءاستفاده از اختیارات خود تعقیب شود، مقام قضایی مربوط، پرسید مگر به طور کلی مدیری را که صاحب سهم است می توان تعقیب کرد؟ تصور مقام قضایی این بود که چون مدیر باید دست کم یک سهم به عنوان سهام وثیقه داشته باشد، نمی توان او را تعقیب کرد. استدلال او بر این پایه قرار داشت که چون مدیر برای احراز سمت مدیریت یک سهم وثیقه در شرکت دارد، سهامدار به شمار می آید و چون نوع مالکیت سهامدار مشاع است و در اشاعه تعقیب مالک مشاع جایز نیست مدیر را نمی توان تعقیب کرد، درحالی که بند ۴ ماده ۲۵۸ در این زمینه صراحت دارد.

به بیان ساده تر با توجه به وظایف متعددی که به موجب قانون برعهده

بازرس قانونی گذاشته شده است می توان گفت که بازرس در صورت ترک فعل، مسئولیت جزایی ندارد. به عنوان مثال در قانون تجارت پیشینی شده است که بازرس در شرایط خاص باید مجمع عمومی صاحبان سهام را دعوت کند، مکلف است در مورد توجیه تبدیل اوراق قرضه به سهام اظهار نظر کند، موظف است در مورد صحت افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده شرکا اظهار نظر کند و مکلف است گزارش جامعی درباره صحت و درستی صورت داری شرکتها ارائه کند. در حالی که اگر هیچیک از این وظایف را انجام ندهد، تنها مسئولیت مدنی خواهد داشت. زیرا در ماده ۱۵۴ که بر مسئولیت مدنی بازرس تأکید می کند، امتناع بازرس از انجام وظایف تخلف قلمداد می شود و تخلف از اجرای وظایف نیز از جنبه حقوقی، هم جنبه اثباتی و هم جنبه تنزیی دارد، یا فعل و ترک فعل هر دو را در بر می گیرد؛ یعنی اگر بازرس در اجرا و انجام وظایف خود قصور کرد یا مرتکب تقصیر شد، او را تنها از جنبه مسئولیت مدنی می توان تعقیب کرد. حسابداران و حسابرسان بخوبی واقفند که حتی اگر بازرس قانونی شرکتی از ارائه گزارش امتناع کند، بنا بر مقررات قانون تجارت می توان به دادگاه شهرستان مراجعه و درخواست کرد که برای شرکت مورد نظر بازرس تعیین و منصوب کند تا به هر صورت مقررات قانون تجارت رعایت شود. مفهوم مخالف این پیشینیه این است که بازرس می تواند از وظایف خود امتناع کند. یا اگر بازرس در اجرای ماده ۷۹۱ و ۷۹۵ قانون تجارت از دعوت مجمع عمومی خودداری ورزد نیز با مسئولیت جزایی روبه رو نخواهد بود و تنها مسئولیت مدنی خواهد داشت. که البته تعقیب بازرس از جهت مسئولیت مدنی نیز به یقین به جایی نخواهد رسید. چون اولاً باید ثابت کرد که خواهان از رهگذر امتناع بازرس از اجرای وظایف متضرر شده است و ثانیاً باید ثابت کرد که بین ضرر وارد شده به خواهان و ترک فعل بازرس به صورت به اصطلاح حقوقی ارتباط سببیت وجود داشته است. به بیان دیگر باید ثابت کرد که ضرر وارد به خواهان به طور مستقیم در اثر ترک فعل بازرس قانونی روی داده است و ثابت کردن این گونه مسائل به حکم تجربه مشکل بلکه در حکم محال است. چون در دستگاه قضایی با ویژگیهای خاص آن بعید می نماید که تا کنون آراء متعددی در زمینه مسائل بسیار مهم مسئولیت مدنی صادر شده باشد در حالی که در زمینه وظایف و مسئولیتهای بازرس قانونی دستگاه قضایی ما عموماً اطلاعات دقیق و عمیقی ندارند.

در مورد مسئولیت جزایی بازرس قانونی نیز همان ابهامها و دشواریها وجود دارد. تحلیل اصطلاحات و واژگان مقررات مربوط به مسئولیت جزایی بازرس قانونی روشنگر نظر پیشگفته است. زیرا که قانونگذار در مواد ۲۶۶ و ۲۶۷ قانون تجارت که مسئولیت جزایی بازرس قانونی را مشخص کرده است، برخلاف سایر مقررات جزایی به عمد مقرر داشته است که: «چنانچه بازرس عالماً گزارش خلاف واقع بدهد». گرچه عنصر سوءنیت در تمامی جرائم مستتر است و برای ثابت کردن جرم، باید سوءنیت مجرم ثابت شود تا به عنوان عنصر معنوی جرم تعقیب مجرم امکانپذیر شود، اما در تمامی مقررات جزایی، به صورتی که در مقررات مربوط به مسئولیت جزایی بازرس پیشینی شده، واژه عالماً و سوءنیت این گونه به صراحت به کار نرفته است. تنها در مورد مسئولیت جزایی هیئت مدیره نیز قید عالماً پیشینی شده است. جالب است که در مورد بازرس و حسابرس شرکت تعاونی هم برخورد همانندی صورت گرفته است. در آنجا هم بر سوءنیت بازرس در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر قانونی یا اساسنامه ای تأکید شده است. یعنی در مقررات

مربوط به مسئولیت جزایی بازرس قانونی، بر احراز عنصر سوءنیت، که در تمامی جرائم مفروض است، تصریح شده است.

جمع بندی آنچه به طور پراکنده گفته شد دست کم به این نتیجه گیری می انجامد که بازرسان قانونی باید در اظهار نظرهای خود جانب دقت و احتیاط را نگاه دارند. در نظر بهای حسابرسی گفته شده است که اظهار نظر حسابرس یا در بحث ما به تسامح اظهار نظر بازرس، گونه ای بیان عقیده است. یا چنانکه گفته شد نقش بازرس شبه قضایی است. در نتیجه به نظر نگارنده در بحث بیان عقیده، احراز عنصر سوءنیت دست نیافتنی است و نمی توان بازرس را از این جهت طرف دعوا قرار داد. در حالی که آن بخش از مسئولیتهای یا عملکردهای بازرس قانونی که دارای وجه اثباتی و تنزیی است اگرچه نه به صورت مطلق، اما به هر حال آنجا که رأی به درست و منصفانه بودن صورتحساب سود و زیان یا ترازنامه می دهد و گزارش هیئت مدیره را از نظر مطابقت با واقعیت تأیید می کند، این گونه اظهار نظرها از مفوله بیان عقیده نیست. یعنی آنجا که واژه ها و اصطلاحهای مورد استفاده بصراحت در مشخصترین معنی و مفهومشان به کار گرفته می شوند، از چارچوب بیان عقیده صرف خارج می شوند و جنبه سنجشی و قضای خود را از دست می دهند و گزاره هایی کارشناسانه به شمار می روند. چنانکه در مقررات جزایی ما موارد دیگری از این گونه وجود دارد. به عنوان نمونه می توان از مقررات مربوط به فعالیت پزشکان یاد کرد که در آن نیز عبارتی با مفهومی نزدیک به این که اگر پزشکی گزارش خلاف واقع بدهد، یا گزارش خلاف واقع را تصدیق کند، آمده است. حال با توجه به امکانات موجود پزشکان برای تشخیص بیماریها و محدودیتهایشان در این زمینه اگر بر اساس تشخیصی که در زمینه بیماری بیمار می دهند، او را جراحی کنند و بیمار در هنگام عمل جراحی فوت کند، معیار و شاخص تعیین قصور یا تقصیر طبیب در چارچوب مسئولیتهای حرفه ای و قانونی این است که آیا از دانش، مهارت و یا امکانات کافی که به صورت متعارف برای جراحی بیمار ضروری شناخته می شود، برخوردار بوده اند یا نه. اگر چه طبیبان پیشاپیش با گرفتن تهدننامه ای از نزدیکان درجه اول بیمار به آسانی مسئولیت خود را بیمه می کنند، طرح مسأله پزشکان تنها از جنبه توصیف آثار حقوقی اظهار نظرهای کارشناسانه بود. اما به هر حال برای ایمن کردن مسئولیت بازرسان باید از همان مکانیزمهایی که در گزارشگری بازرسی قانونی و حسابرسی در بخشهای اظهار نظر به کار گرفته می شود بهره گرفت و در متن اظهار نظر، بر مسئولیت دیگران، بویژه مدیران و اتکا به اطلاعاتی که ایشان در اختیار بازرس و حسابرس قرار می دهند یا محدودیتهای رسیدگی تأکید کرد و در شرایط نبود اطمینان کافی، از اظهار نظرهای کارشناسانه بدون قید و شرط دوری کرد. در این صورت بازرسان می توانند از آسیب پذیریهای احتمالی که ممکن است در اثر شیوه اظهار نظر و نحوه نگارش آن پیش آید، دور باشند.

در پایان امیدوارم مسائلی مربوط به بازرس قانونی و حسابرسی در چارچوبهای اصولی بررسی شود و این گونه نهادهای حرفه ای و قانونی در کشور ما به نقشها و کارکردهای مؤثر خود در چارچوب ضوابط قانونی سنجیده دست پیدا کنند.

پانوشتها:

۱. ماده ۸۹ - مجمع عمومی عادی باید سالی یکبار در موقعی که در اساسنامه پیشینی شده است برای رسیدگی بترانزانه و حساب سود و زیان سال مالی قبل و صورت

بقیه در صفحه ۱۰۰

فهرست اسامی حسابداران مستقل

(به ترتیب حروف الفبا)

در تاریخ ۱۳۷۲/۲/۳۱

ردیف	نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱	سورن	آبنوس	۸۳۲۳۱۶	مؤسسه حسابرسی نواندیشان
۲	رضا	آتش	۸۳۵۳۹۱	مؤسسه حسابرسی بهمند
۳	پورو	آواکیانس	۸۳۰۵۸۹	مؤسسه حسابرسی پیش آگاه
۴	حمیدرضا	ارجمندی	۸۸۲۹۱۶۲	سازمان حسابرسی
۵	عباس	اسرارحقیقی	۸۵۱۲۰۱	مؤسسه حسابرسی بیداران
۶	سیدعباس	اسماعیل زاده		
		پاکدامن	۸۱۰۷۳۱۱	مؤسسه حسابرسی ایران مشهود
۷	بهرام	اطمینان	۸۴۴۹۲۶	-
۸	پرویز	افتخارجوهری	۶۸۵۸۳۶	مؤسسه حسابرسی استاندارد کار
۹	یدالله	امیدواری	۸۵۷۸۸۰	مؤسسه حسابرسی بیداران
۱۰	فربرز	امین	۸۹۹۷۱۸	مؤسسه حسابرسی رایمند
۱۱	ملیتن	ایوان کریمیان	۹۳۱۲۵۱	مؤسسه حسابرسی دش وهمکاران
۱۲	سیدمحمد	بزرگ زاده	۸۹۷۱۵۰	مؤسسه حسابرسی شهر نور
۱۳	اصغر	بهنا	۳۱-۲۲۷۵۷۶	سازمان حسابرسی
۱۴	منوچهر	بیات	۸۳۷۹۲۷	مؤسسه حسابرسی بیات وهمکاران
۱۵	حمزه	پاک نیا	۸۳۷۹۳۷	سازمان حسابرسی
۱۶	محمد	جم	۸۹۱۲۴۶	مؤسسه حسابرسی آگاهان
۱۷	مجتبی	جوهرنشان	۸۳۶۵۱۶	مؤسسه حسابرسی پردازش
۱۸	مسعود	حاجی عبدالحمید	۸۳۲۷۱۶	مؤسسه حسابرسی بهدوران
۱۹	سیدمحسن	حجازی	۲۹۴۰۰۵	-
۲۰	مرتضی	حجازی	۳۱۱۷۲۳۶	شرکت توتال
۲۱	احمد	حمیدی راوری	۸۹۵۹۳۰	سازمان حسابرسی
۲۲	حسن	حیاظ شاهی	۲۲۲۳۱۳۱	مؤسسه حسابرسی رمز
۲۳	حسن	خدایی	۶۸۹۷۸۶	-
۲۴	اصغر	خرازی	۶۳۴۶۸۱	-
۲۵	هوشنگ	خستویی	۸۹۱۰۹۱	سازمان حسابرسی

ردیف	نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۲۶	حسین	خطیبیان	۷۸۶۴۱۱۷	-
۲۷	داود	خمارلو	۸۹۲۳۱۶	مؤسسه حسابرسی خبره
۲۸	حلیمه	خوانون موصلی	۸۹۰۲۴۰	سازمان حسابرسی
۲۹	بهرز	دارش	۹۳۱۲۵۱	مؤسسه حسابرسی دش وهمکاران
۳۰	محمدنبی	داهی	۶۲۴۱۵۸	مؤسسه حسابرسی ممیز
۳۱	اسیک	دراستیانانس	۸۳۰۷۰۳	-
۳۲	عباسعلی	دهدشتی نژاد	۸۹۹۷۱۸	مؤسسه حسابرسی رایمند
۳۳	سیروس	رحمانی	۰۴۱-۳۴۴۲۸۵	سازمان حسابرسی
۳۴	حسین	رضایی	۸۳۵۹۷۳	مؤسسه حسابرسی رضایی وهمکاران
۳۵	منوچهر	زندى	۸۸۸۷۶۸۲	سازمان حسابرسی
۳۶	غلامرضا	سلامی	۶۵۶۹۸۳	مؤسسه حسابرسی سلامی وهمکاران
۳۷	سپاوش	سهیلی	۸۹۲۳۱۶	مؤسسه حسابرسی خبره
۳۸	سیدمهدی	سیدمهدی	۶۲۳۲۸۹	مؤسسه حسابرسی طوس
۳۹	علی	شاه نظری	۰۳۱-۲۷۶۴۸۶	سازمان حسابرسی
۴۰	محمد	شریعتی	۸۹۰۲۴۸	سازمان حسابرسی
۴۱	محمدعلی	شعبانی سبزه میدانی	۶۷۴۴۲۵	مؤسسه حسابرسی طوس
۴۲	نریمان	شعربافی	۸۹۹۵۴۳	مؤسسه حسابرسی همیار حساب
۴۳	تیرانداز	شکبیا	۷۸۶۰۸۵۴	مؤسسه حسابرسی خدمات مدیریت هزینه یاب
۴۴	احد	شله چی	۸۹۰۲۴۹	سازمان حسابرسی
۴۵	سیروس	شمس	۸۹۰۲۴۲	سازمان حسابرسی
۴۶	منصور	شمس احمدی	۸۳۹۱۰۰	مؤسسه حسابرسی شاهدان
۴۷	محمد	شوقیان	۸۹۰۲۴۴	سازمان حسابرسی
۴۸	پرویز	صادقی	۶۵۶۰۷۸	سازمان صنایع ملی ایران
۴۹	سعید	صدرایی نوری	۸۳۵۳۹۳	مؤسسه حسابرسی بهمند
۵۰	قاسم	ضرغامی	۲۷۵۰۹۹	-

اشاره:

حسابداران مستقل آن گروه از
اعضای انجمن اند که براساس ضوابط
انجمن دارای تجربه و توانایی انجام
کار حسابرسی می باشند.

نام	نام خانوادگی تلفن	محل کار
۷۸ ابوالقاسم	مرآت	مؤسسه حسابرسی رایان
۷۹ علیرضا	مستغاثی	مؤسسه حسابرسی بهداوران
۸۰ عبدالکریم	مستوفی زاده	مؤسسه حسابرسی حق بیان
۸۱ علی اصغر	مسلمی	سازمان حسابرسی
۸۲ واقناک	مسیحی شاه نظریان	بانک تجارت
۸۳ علی	مشرقی آرائی	مؤسسه حسابرسی بهمند
۸۴ رضا	معظمی	مؤسسه حسابرسی آفران
۸۵ اکبر	منفرد	مؤسسه حسابرسی مدیر یار
۸۶ هوشنگ	منوجهری	سازمان حسابرسی
۸۷ ابراهیم	موسوی	سازمان حسابرسی
۸۸ حسین	موشانی	مؤسسه حسابرسی ممیز
۸۹ عبدالامیر	میراب	مؤسسه حسابرسی ادیب
۹۰ پرویز	میرآمندهی	شرکت سایارکامپیوتر سیستم
۹۱ مجید	میراسکندری	مؤسسه حسابرسی بینا
۹۲ منصور	میرزاخانی نافچی	۰۳۱-۳۹۹۸۱
۹۳ ایرج	نجفیان	مؤسسه حسابرسی ایران یاور
۹۴ عبدالرضا	نوربخش	مؤسسه حسابرسی نوربخش وهمکاران
۹۵ اسدالله	نیلی اصفهانی	سازمان حسابرسی
۹۶ محمدحسین واحدی	۰۳۱-۲۲۷۵۶۷	سازمان حسابرسی
۹۷ فریدون	وحدتی نیکزاد	مؤسسه حسابرسی وحدتی
۹۸ اکبر	وفارکاشانی	خدماتی مالی ومشاوره ای
۹۹ بهروز	وفتی	مؤسسه حسابرسی رازدار
۱۰۰ علی	هاشم نژاد شیرازی	مؤسسه حسابرسی اندیشان
۱۰۱ اصغر	هشی	مؤسسه حسابرسی بهمند
۱۰۲ عباس	هشی	مؤسسه حسابرسی بهمند
۱۰۳ گارو	هوانسیان فر	مؤسسه حسابرسی نواندیشان

نام	نام خانوادگی تلفن	محل کار
اصغر	طهوری	۸۹۳۹۰۰ مؤسسه حسابرسی آگاهان
احمد	عبایی کویابی	۸۸۲۶۴۷۸ -
سیدحسین	عربزاده	۹۳۱۲۵۱ مؤسسه حسابرسی دش وهمکاران
علیرضا	عطوفی	۸۱۰۷۳۷۸ مؤسسه حسابرسی ایران مشهود
سید داود	علوی	۶۵۸۵۳۲ مؤسسه حسابرسی پارس
نعمت الله	علیخانی راد	۸۹۲۳۱۶ مؤسسه حسابرسی خیره
جعفر	عوض پور	۸۸۲۷۵۵۶ مؤسسه حسابرسی کاشفان
علاءالدین	غفاری اقدس	۸۹۶۸۷۳ سازمان حسابرسی
کامبیز	غیابی	۶۸۸۳۷۹ مؤسسه حسابرسی احتساب
بهرام	غیابی	۸۹۹۷۱۸ مؤسسه حسابرسی مختار وهمکاران
هوشنگ	غیبی	آموزشگاه حسابداری غیبی (کرمان)
خسرو	فخیم هاشمی	۸۸۲۲۶۰۵ مؤسسه حسابرسی قضاوت
فرزاد	فرهمنند بروجنی	۸۸۲۴۸۸۷ مؤسسه حسابرسی نوگا
بهزاد	فیضی	۸۹۱۲۴۶ مؤسسه حسابرسی آگاهان
طاهره	قدوسی	۸۹۵۹۳۰ سازمان حسابرسی
محمد ابراهیم	قربانی فرید	۸۹۰۲۴۲ سازمان حسابرسی
رضا	قندی	۶۵۸۵۳۳ مؤسسه حسابرسی وثیق
علیرضا	کریمی طار	۸۳۲۷۱۶ مؤسسه حسابرسی بهداوران
فریدون	کشانی	۶۳۰۸۸۱ مؤسسه حسابرسی آزمون
بهرام	کلانتر پور	۸۸۸۹۰۸۶ شرکت توسعه صنایع بهشهر
محمد رضا	گلچین پور	۸۱۰۷۳۱۱ مؤسسه حسابرسی ایران مشهود
پرویز	گلستانی	۶۷۳۴۳۶ سازمان بورس اوراق بهادار تهران
جواد	گوهرزاد	۸۳۵۸۴۳ مؤسسه حسابرسی نمودار
سیروس	گوهری	۸۵۹۵۵۰ مؤسسه حسابرسی شراکت
عبدالمجید	محلانی کاظمینی	۸۴۱۱۷۹ مؤسسه حسابرسی محلانی وهمکاران
محمود	محمدزاده	۰۳۱-۲۶۰۶۷۹ سازمان حسابرسی
نصرالله	مختار	۸۹۳۴۹۶ مؤسسه حسابرسی مختار وهمکاران



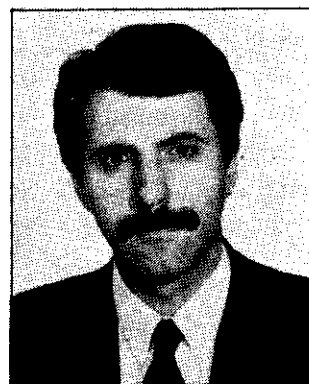
انجمن حسابداران خبره ایران

حسابرسی برآوردها

مقدمه:

«برآوردهای حسابداری» نقش عمده‌ای در تهیه صورتهای مالی بر مبنای قیمت تمام شده تاریخی برعهده دارند. این برآوردها در نتیجه به کارگیری مفهوم تعهدی حسابداری، به طور عمده در تخصیص هزینه‌ها و بعضاً در تخصیص درآمدها - به دوره‌های مالی مختلف، چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم - ضرورت می‌یابند. مثلاً در مورد استهلاك داراییهای ثابت، قیمت تمام شده دارایی عملاً به صورتی مستقیم به دوره‌های مالی مختلف براساس برآورد عمر مفید دارایی، ارزش اسقاط آن و سایر ملاحظات مربوط تخصیص و تسهیم می‌شود و یا در مورد هزینه‌های سربار ثابت تولید، تخصیص و تسهیم براساس برآوردهای به عمل آمده به قیمت تمام شده کالای تولید شده انجام می‌شود که به نوبه خود بعداً به صورت غیرمستقیم از طریق بستن حساب قیمت تمام شده تولید به حساب قیمت تمام شده کالای فروخته شده به حساب سود و زیان دوره مالی مربوط تخصیص می‌یابد و یا بخشی از آن به عنوان قیمت تمام شده موجودی به دوره‌های مالی بعد نقل می‌شود. در مواردی نیز این برآوردها در نتیجه به کارگیری مفهوم محافظه کاری و احتیاط - مثلاً در تعیین ذخیره برای مطالبات مشکوک الوصول - به وجود می‌آیند. همچنین ممکن است این برآوردها در زمینه ارزیابی داراییها براساس منافع آینده آنها - مثل عواید پیمانهای بلند مدت - ضرورت پیدا کنند. در تمامی این موارد، مبلغ چنین برآوردهایی براساس قضاوت مدیریت تعیین می‌شود و در صورتهای مالی منعکس می‌شود. برعکس مبالغی که بر پایه واقعیات تاریخی تعیین و در حسابها منعکس می‌شود و برای آنها معمولاً دلایل و شواهد عینی نیز وجود دارد، در مورد برآوردهای حسابداری مستندات با شواهد عینی وجود ندارد و یا در بهترین وضعیت براساس مجاب یا متقاعد شدن تعیین می‌گردد. در جدول ۱ مثالهایی از موارد مختلف امکان ضرورت یافتن برآوردهای حسابداری نشان داده شده است.

در بسیاری از این موارد، حسابرسی و رسیدگی به حسابها مستلزم قانع شدن حسابرس نسبت به مناسب بودن این گونه برآوردهاست. متأسفانه در کمتر کتاب حسابرسی به نحوه رسیدگی و اثبات این گونه اجزای اطلاعات حسابداری پرداخته شده و در کمتر رهنمود نهادهای حرفه‌ای بین المللی چنین مسأله‌ای مطرح شده است. از منابع معدودی که به این مسأله اشاره‌ای دارد، می‌توان به رهنمود حسابرسی بین المللی شماره ۲۶ تحت عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری»^۱ اشاره کرد. آشنایی با این رهنمود می‌تواند راهگشای بسیاری از مسائل و مشکلات مربوط به حسابرسی این گونه اقلام باشد، که موضوع این مقاله است.



همایون مشیرزاده

ریسک ذاتی^۳

در نظر گرفتن ریسک ذاتی اهمیت ویژه‌ای در تعیین بسندگی و تناسب قرائن و شواهد عینی برای برآوردهای حسابداری دارد، زیرا چنانچه مدیریت دستگاه تمایل به بازی کردن با اعداد و ارقام و دستکاری عملکرد واقعی دستگاه داشته باشد، مطمئناً روشهای مورد عمل در زمینه برآوردهای حسابداری را مورد استفاده قرار خواهد داد و در واقع می‌تواند از این برآوردها برای کم یا زیاد کردن سود و ایجاد تغییر در وضعیت مالی استفاده کند. به عنوان

۱. Accounting Estimates ACCA Students' Newsletter, June 1992 برگردان و برگرفته از:

۲. International Auditing Guideline No. 26: «Auditing of Accounting Estimates»

۳. Inherent Risk

حسابداری*

به عنوان مثال ممکن است در موارد ایجاد ذخیره برای مطالبات مشکوک الوصول، طبقه بندی زمانی یا عمر مطالبات ملاکی برای برآورد ذخیره مورد نیاز باشد.

ب - گردآوری اطلاعات و داده های مورد اعتماد و مربوط، بدین منظور که برآوردها براساس آنها تعیین شود. باز به عنوان مثال، در مورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، این امر شامل تهیه صورت ریزبدهکاران و تحلیل و طبقه بندی آنها از نظر قدمت و عمر آنهاست.

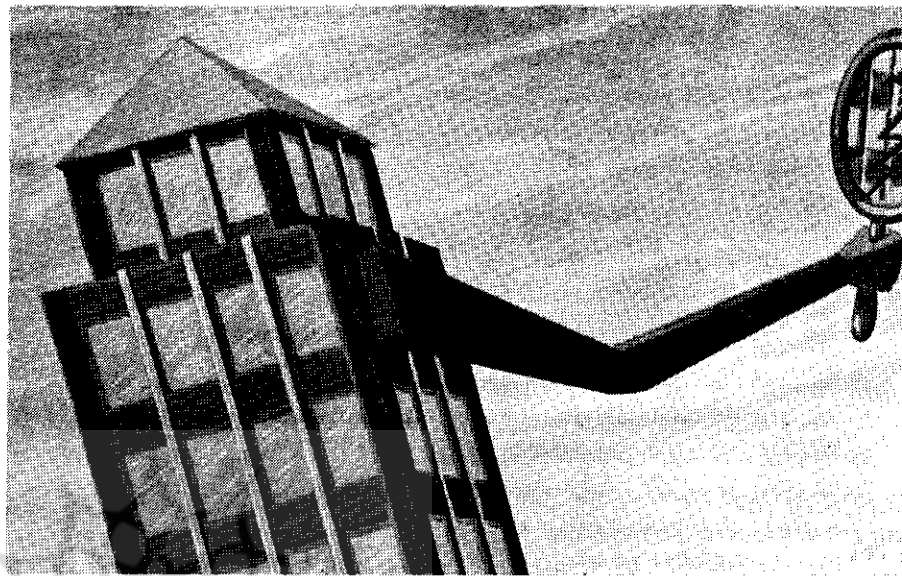
پ - تعیین و مشخص کردن مفروضاتی که مدیریت در برآوردهای خود از آنها استفاده کرده است. در مورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول فرض براین است که رابطه ای بین قدمت یا طول عمر مطالبات و احتمال عدم وصول آنها وجود دارد. در چنین حالتی باید شرایط خاصی را که ممکن است براین رابطه تأثیر بگذارد مشخص و استثناء کرد. به عنوان مثال ممکن است مطالباتی، به علت ادعاهای خاصی که نسبت به آنها وجود دارد برای مدت درازی لاوصول مانده باشد.

ت - تعیین مبلغ برآورد براساس مفروضات یاد شده و سایر عوامل مربوط. مثلاً برای تعیین ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، باید فرمولی در مورد محاسبه درصدی از مطالبات که مشکوک الوصول فرض می شوند تدوین شود. چنین فرمولی بر مبنای احتمال، یا احتمالات مشکوک الوصول بودن بدهیهای هر گروه از بدهکاران بر حسب اولویت یا عمر بدهی آنها تعیین می شود. مثلاً می گوئیم بدهیهایی که عمر آنها ۶۰ روز یا کمتر است، ۱۰ درصد احتمال مشکوک الوصول بودن دارند، یا بدهیهایی که عمر آنها ۱۸۰ روز یا بیشتر است ۵۰٪ احتمال مشکوک الوصول بودن دارند و براین مبنا ذخیره مورد نیاز محاسبه می شود.

باید توجه داشت که در این مرحله، حسابرس عملاً در مورد روشهای به کار گرفته شده توسط مدیریت کسب اطمینان می کند، نه از خود مفروضات، داده ها، اطلاعات و غیره.

یکی از مسائلی که معمولاً در آزمونهای

ورق بزیند



پیشنهادی این رهنمود به شرح زیر است:

— کسب اطمینان از روشهای به کار گرفته شده به وسیله مدیریت:

اولین قدم تعیین مواردی است که استفاده از نوعی برآورد حسابداری ضرورت پیدا می کند. در چنین مواردی باید ابتدا از طریق پرس و جو از مدیریت دستگاه مشخص کرد که آیا اصولاً برآوردی به عمل آمده است یا خیر. سپس از روشهای مورد عمل برای تعیین مبلغ برآورد کسب اطمینان کرد. ممکن است آشکار شود که اصولاً مدیریت نیازی به انجام برآورد نداشته است. به عنوان مثال می توان از داراییهای ثابتی که بنا به علل مختلف ارزش خود را به طور دائمی و درازمدت از دست داده اند نام برد. در چنین مواردی، حسابرسی باید با اعمال روشهای آزمون محتوا مشخص کند که آیا برای چنین کاهش ارزش دارایی در نظر گرفتن ذخیره ای ضرورت دارد یا خیر. در مواردی که برآوردی به عمل آمده است، حسابرس باید از روشهای مورد عمل مدیریت که شامل موارد زیر است مطمئن شود:

الف - مشخص کردن عوامل مختلفی که روی برآوردهای حسابداری تأثیر می گذارد.

مثال یکی از راههای بسیار ساده برای نشان دادن سود بیشتر، گرفتن ذخیره کم یا ناکافی برای مطالبات مشکوک الوصول است. ایجاد نکردن ذخیره کافی برای موجودیهای ناباب نیز می تواند ابزاری برای نشان دادن سود بیشتر باشد. از طرف دیگر معمولاً در مواردی که چنین ذخیره ای بیش از میزان مورد نیاز ایجاد شده باشد حسابرسان از خود تسامح نشان می دهند و با آن چندان برخورد سخت نمی کنند. حال آنکه از این گونه اعمال نیز باید جلوگیری شود چرا که مدیریت دستگاه می تواند به این وسیله در سالهایی که سودآوری خوبی داشته ذخایر گوناگونی در حسابها ایجاد کند و بعداً، یعنی در دوره هایی که سودآوری دستگاه به حد پذیرفتنی و مناسب نمی رسد از این گونه ذخایر منفی برای نشان دادن سود بیشتر یا زیان کمتر استفاده کند.

حسابرسی برآوردهای حسابداری

جلول شماره ۲ نشانگر روشهای پیشنهادی رهنمود حسابرسی بین المللی شماره ۲۶ در خصوص حسابرسی برآوردهای حسابداری است. موارد

کمک

حسابرسی وجود دارد این است که هر چند بررسی ساختار کنترل داخلی باید در مرحله‌ای قبل از اعمال آزمونهای محتوا و اثبات صورت گیرد ولی اغلب به منظور سهولت انجام کار، بسیاری از آزمونهای محتوا و آزمونهای اجزای کنترلها همزمان اعمال می‌شوند. در این گونه موارد وسعت و دامنه آزمونهای محتوا براساس تجربه‌های گذشته تعیین می‌شود و فقط در صورت نبود کنترلهای خاص مورد تجدینظر قرار می‌گیرند.

— ارزیابی و کسب اطمینان از کنترلها:

حسابرس سپس باید قابلیت اعتماد روشهای مورد عمل مدیریت شامل عواملی نظیر موارد زیر را در نظر بگیرد:

الف — قابلیت اعتماد مفروضات و مبناهایی که برآوردهای حسابداری براساس آنها محاسبه شده است. به عنوان مثال در مورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، حسابرس باید بررسی کند که روشهای مورد عمل تا چه حد برای طبقه‌بندی سنی بدهکاران و اطلاعات و داده‌های به کار گرفته شده قابل اعتماد است. در پاره‌ای از موارد قابلیت اعتماد داده‌ها در حین رسیدگی، حسابرس به سوابق حسابداری مشخص می‌شود. در مواردی دیگر، بسیاری از داده‌ها را صرفاً به خاطر انجام برآورد مورد نظر گرد می‌آورند. به عنوان مثال می‌توان از چگونگی مشخص شدن موجودیهای ناباب طی انبارگردانی پایان سال نام برد. در بسیاری از موارد داده‌های مورد نیاز از طریق مراجعه به برنامه‌های خاص مدیریت برای آینده و پیشبینیهای به عمل آمده برای آینده گردآوری و مشخص می‌شود. به عنوان مثال می‌توان به قابلیت انتفاع هزینه‌های پژوهش و توسعه در دوره‌های بعد اشاره کرد. در این گونه موارد حسابرس می‌باید قابلیت اعتماد روشهای به کار گرفته شده برای چنین پیشبینیها یا برنامه‌های آینده را ارزیابی کند.

ب — اینکه آیا برآوردهای به عمل آمده در دوره‌های مالی قبل با نتایج واقعی بعدی مقایسه شده‌اند و آیا مبنای مفروضات مربوط برحسب مورد نیاز، بازنگری شده‌اند یا خیر. به عنوان مثال در مورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بسیار حیاتی و مهم است که نتایج واقعی با

مفروضات قبلی در مورد احتمال وصول ناپذیر بودن مطالبات خاصی مقایسه شده و صحت برآوردهای قبلی ارزیابی شود.

پ — عامل دیگر، صلاحیت و تواناییهای مسئولان محاسبه برآوردهاست. فرض حسابرس بر این است که برآوردها توسط اشخاصی با درک مناسب و کافی از عوامل تعیین کننده و آگاه نسبت به مقصود و هدف از چنین برآوردهایی به عمل آمده است.

ت — اینکه آیا برآوردهای حسابداری به طرز مناسبی از طرف مسئولان مربوط، بررسی و تأیید می‌شود یا خیر. چنین بررسی باید شامل مواردی باشد نظیر ارزیابی قابلیت اعتماد داده‌هایی که برآوردها براساس آنها محاسبه شده‌اند، چگونگی ایجاد مفروضات لازم در زمینه برآوردها و برحسب مورد چگونگی استفاده از نظرات کارشناسی در موارد خاص. حسابرس انتظار دارد که نتایج این بررسیها و همچنین موارد تأیید یا رد و تجدینظر در برآوردهای به عمل آمده را به صورت کتبی مشاهده کند. معمولاً در عمل این گونه وضعیت آرزایی کمتری می‌آید و شاید یکی از هدفهای اخذ تأییدیه از مدیران نیز ترغیب ایشان به در نظر گرفتن عوامل فوق و اطمینان از توجه آنها به ضرورت مناسب بودن این گونه برآوردهاست.

ث — اینکه آیا در بررسی برآوردها، مدیران ارشد دستگاه برنامه‌های آینده را در نظر داشته‌اند یا خیر. معمولاً انجام برآوردها به عهده کارکنانی گذاشته می‌شود که در کار برنامه ریزی آینده درگیر نیستند. به عنوان مثال

شخصی که مسئول ایجاد ذخیره برای موجودیهای ناباب است، الزاماً از تصمیمات یا برنامه‌های مدیریت برای توقف تولید محصول مربوطه در آینده و تأثیرات آن بر بازار و قیمتتها اطلاعی ندارد و چنین تأییراتی را ممکن است در برآوردهای خود دخالت ندهد.

— برآورد سطح ریسک ذاتی و کنترلی هر برآورد:

حال باید حسابرس در موقعیتی باشد که بتواند قابلیت اعتمادی را که در برآوردهای به عمل آمده توسط مدیریت وجود دارد ارزیابی کند و حدود آزمون محتوای مورد لزوم را تعیین نماید. باید توجه داشت که حدود و دامنه آزمون محتوا از طرف دیگر تحت تأثیر اهمیت برآوردها نسبت به کل عملکرد و وضعیت مالی دستگاه مورد رسیدگی نیز قرار دارد.

آزمون محتوا

مرحله نخست مشخص کردن و شناسایی مفروضات خاصی است که برآوردهای مربوط براساس آنها محاسبه شده است و اینکه آیا این مفروضات مناسب بوده‌اند یا خیر. در برخی موارد این مفروضات براساس تجربه‌های گذشته (نظیر ارتسباط بین قدمت مطالبات و احتمال مشکوک الوصول بودن آنها) استوار است. لیکن در اغلب موارد این مفروضات بستگی به برنامه‌های آینده و پیشبینیهای مدیریت نظیر پیشبینی فروش محصولات جدید در آینده یا به طور کلی انتظارات

مثالهایی از برآوردهای حسابداری

در جدول زیر مثالهایی از برآوردهای حسابداری که بر روی اقلام صورتهای مالی تأثیر می‌گذارد ارائه شده است. این فهرست صرفاً جنبه نمونه دارد و طبیعتاً تمامی موارد را دربر نمی‌گیرد.

<p>درآمدها:</p> <ul style="list-style-type: none"> — درآمد حاصل از آئومان نشریات — درآمد کرایه حمل — درآمدهای تحقق نیافته <p>پیمانها:</p> <ul style="list-style-type: none"> — درآمدهای آینده پیمانها — هزینه‌های آینده پیمانها — تعیین درصد کار تکمیل شده <p>قراردادهای اجاره بلندمدت (Lease):</p> <ul style="list-style-type: none"> — هزینه‌های مستقیم اولیه — هزینه‌های اجرایی آینده <p>سایر:</p> <ul style="list-style-type: none"> — هزینه‌های انتقالی به دوره‌های مالی بعد — زیان حاصل از واگذاری بخشی از دستگاه تجاری — مؤثر بودن ابزار جلوگیری از خطر برای تعهدات خاص 	<p>بدهکاران:</p> <ul style="list-style-type: none"> — ایجاد ذخیره برای مطالبات مشکوک‌الوصول — ایجاد ذخیره برای وامهای دریافتی سوخت شده <p>موجودیها:</p> <ul style="list-style-type: none"> — ارزشیابی و قیمتگذاری موجودی کالای ساخته شده — ارزشیابی و قیمتگذاری هزینه‌های مشترک محصولات و قیمت تمام شده محصولات جنئی — ایجاد ذخیره برای کاهش ارزش موجودیهای ناباب. <p>داراییهای غیر جاری:</p> <ul style="list-style-type: none"> — عمر مفید و ارزش اسقاط داراییها — روشهای استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود — قیمتگذاری سرمایه‌گذاریها — قابلیت انتقال هزینه‌های توسعه به دوره‌های مالی بعد — قابلیت استفاده از منافع مالیاتی در سالهای مالی بعد. <p>ذخایر:</p> <ul style="list-style-type: none"> — ذخیره ضمانت کالا — ذخایر مؤسسات بیمه — ذخایر مالیاتی
---	--

مدیریت از آینده و اوضاع و احوال آن دارد. مرحله دوم اثبات و تأیید مانده‌هایی است که برآوردها براساس آنها به عمل آمده است. در موارد خاصی ممکن است داده‌های مربوط قبلاً در جریان رسیدگیهای حسابرس مورد آزمون قرار گرفته باشد، نظیر قدمت و عمر مطالبات یا گردش و عدم گردش برخی از موجودیها. در اکثر موارد، داده‌های مورد نیاز را باید از پیشبینیها و برنامه ریزیهای آینده استخراج کرد که معمولاً تأیید آنها بسیار دشوار است. همان گونه که در بالا اشاره شد، در بررسی ساختار کنترلی دستگاه، حسابرس باید کنترلهای اعمال شده در زمینه این گونه برنامه ریزیها و پیشبینیهای آینده را بررسی و ارزیابی کند و نتیجتاً قابلیت اعتماد داده‌هایی را که از این طریق پیشبینی شده است برآورد نماید. در مواردی که از نظر کارشناسی اشخاص خارج از سازمان استفاده می‌شود، حسابرس باید ضوابط رهنمودهای حسابرسی مربوط به «اتکاء به نظر کارشناسان دیگر» را رعایت کند.

مرحله سوم مقایسه برآوردهای به عمل آمده در دوره‌های قبل با نتایج واقعی بعدی است. این کار موجب می‌شود که مناسب بودن و قابلیت اعتماد مبانی محاسبه برآوردها و مفروضات و داده‌های مربوط ارزیابی و سنجیده شود و مشخص گردد که آیا باید در این مبانی و مفروضات تجدیدنظر شود یا به همان صورت قبلی در دوره‌های مالی بعد نیز ملاک عمل قرار گیرد.

مرحله نهایی، محاسبه مجدد خود برآوردهاست.

روشهای پیشنهادی فوق به صورتی کلی ارائه شده‌اند. حسابرس باید درک شخصی خود از دستگاه مورد رسیدگی را نیز در اعمال روشهای آزمون محتوا و بررسی مدارک و شواهد موجود به کار گیرد. در بسیاری از موارد حسابرس باید به منابع دیگری خارج از سوابق حسابداری، برای به دست آوردن شواهد لازم مراجعه کند. به عنوان مثال در مورد ایجاد ذخیره برای مطالبات مشکوک‌الوصول خاصی، اخذ تأییدیه از بدهکار موردنظر می‌تواند راهگشا باشد و یا در زمینه بدهیهای احتمالی، مطالعه و بررسی مکاتبات به عمل آمده توسط صاحبکار یا وکلای دعاوی و مراجعه به پرونده‌های دعاوی حقوقی مربوط می‌تواند کمک بسزایی در این زمینه باشد.

حساب یا مشتری صاحبکار را مشخص کند، و همچنین آشکار سازد که تا چه حد مشتری موردنظر توانایی انجام تعهدات خود را دارد و آیا ذخیره گرفته شده در حسابها مناسب هست یا خیر. مکاتبه

ورق بزنید

در بسیاری از موارد ممکن است حسابرس مستقلاً به شواهد دیگری نیز برای تعیین صحت و مناسبت برآوردها مراجعه کند. به عنوان مثال مراجعه به صورتهای مالی مشتریان و بررسی وضعیت مالی آنها می‌تواند وضعیت مالی طرف

روشهای آزمون رعایت و آزمون محتوا برای هریک از برآوردهای حسابداری

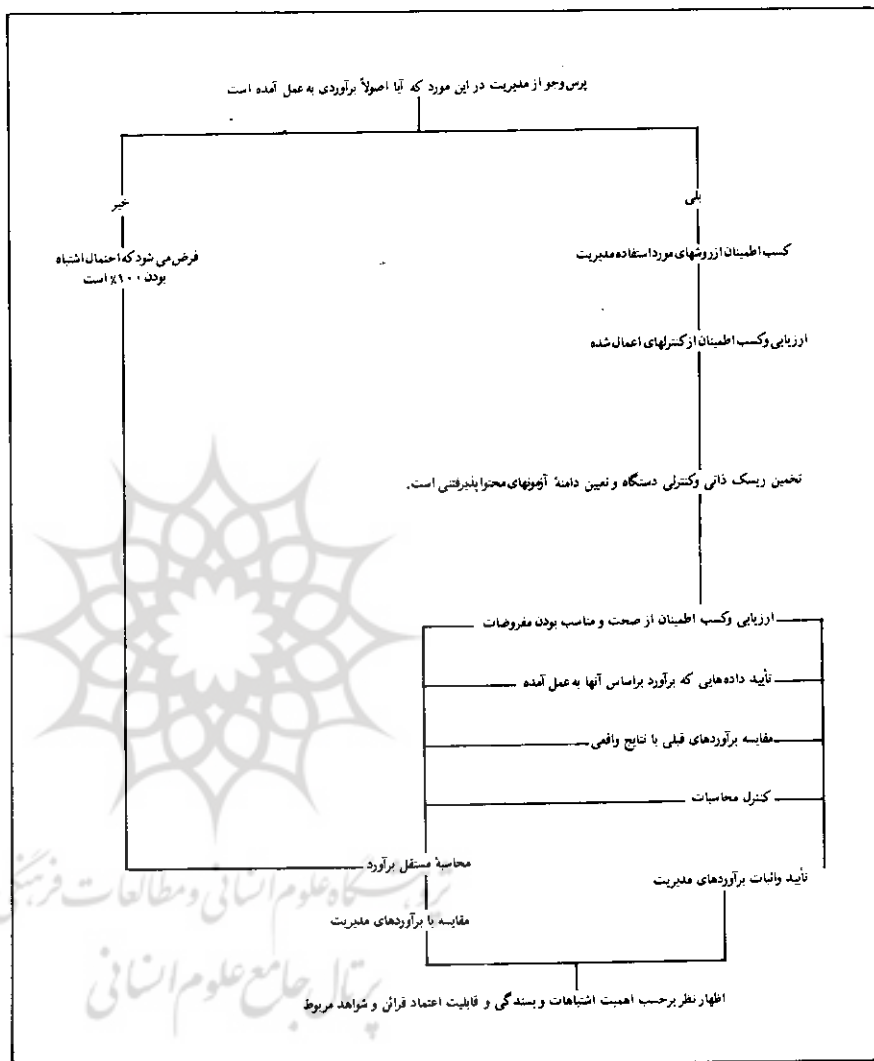
موارد، باید براساس قرائن و شواهد موجود دامنه‌ای از برآوردهای مورد قبول را در هر زمینه تعیین کند. میزان اهمیت هرگونه اختلاف یا تفاوتی از طریق مقایسه برآورد به عمل آمده توسط مدیریت دستگاه با این دامنه و نقطه پایین یا بالای آن مشخص می‌شود. مثلاً اگر برآورد صاحبکار از میزان ذخیره لازم برای مطالبات مشکوک‌الوصول ۸۹۰۰ پوند و برآورد حسابرس ۱۰,۰۰۰ پوند باشد و حسابرس به اضافه و منهای ده درصد این مبلغ را دامنه پذیرفتنی بداند، در این حالت برآورد به عمل آمده توسط صاحبکار فقط ۱۰۰ پوند کمتر از دامنه رقم پایین دامنه موردقبول حسابرس (۹۰۰۰ تا ۱۱۰۰۰ پوند) است و چنین تفاوتی معمولاً مهم تلقی نمی‌شود و حسابرس رقم ذخیره مورد عمل صاحبکار یعنی ۸۹۰۰ پوند را پذیرفتنی خواهد دانست.

رهنمود حسابرسی بین‌المللی شماره ۲۶ در عین حال توصیه می‌کند که حسابرس باید وضعیت کلی تمامی برآوردهای به عمل آمده توسط صاحبکار را بررسی و مشخص کند که آیا در کل، صاحبکار در مورد تمامی برآوردها دست پایین را گرفته و آیا جهت خاصی در انحرافات این گونه برآوردها وجود دارد یا خیر. ممکن است هریک از برآوردهای به عمل آمده توسط صاحبکار به تنهایی اختلاف با اهمیتی در مقایسه با برآوردهای محاسبه شده توسط حسابرس نداشته باشند ولی در کل محاسبه برآوردها به این شکل تأثیری عمده بر نتیجه عملکرد و وضعیت مالی دستگاه بگذارد. در بررسی نهایی حسابرس باید مشخص کند که آیا تمامی اختلافات بین برآوردهای صاحبکار و برآوردهای حسابرس جهت خاصی دارند و تأثیر انباشته این اختلافات با تفاوتها برکل صورتهای مالی چگونه است و آیا این اختلافات در کل بردرست و منصفانه بودن صورتهای مالی تأثیر می‌گذارد یا خیر.

بستگی و قابلیت اعتماد قرائن و شواهد مربوط به برآوردها

همان گونه که قبلاً نیز بیان شد، قرائن و شواهد

بقیه در صفحه ۱۰۱



دست یابد. لیکن باید توجه داشت که چون برآورد مطرح است رسیدن به ارقام و اعداد متفاوت الزاماً نشانگر اشتباه صاحبکار یا حتی صحت برآورد صاحبکار نخواهد بود. برآورد به عمل آمده توسط حسابرس صرفاً نشاندهنده دامنه‌ای از ارقام معقول و پذیرفتنی است.

حسابرس باید مشخص کند که آیا برآورد به عمل آمده توسط صاحبکار به طرز چشمگیر و با اهمیتی با برآوردهای به عمل آمده توسط وی تفاوت دارد یا خیر. رهنمود حسابرسی بین‌المللی شماره ۲۶ توصیه کرده است که حسابرس در این گونه

با وکلای دعاوی صاحبکار و کسب نظرات آنها در خصوص دعاوی مطرح شده برعلیه صاحبکار نیز می‌تواند صحت برآوردهای به عمل آمده از بدهیهای احتمالی صاحبکار را ارزیابی کند.

ارزیابی اشتباهات

در انجام مجدد محاسبات یا در جریان رسیدگی مستقل به برآوردهای به عمل آمده توسط صاحبکار، ممکن است حسابرس به نتایج متفاوتی



تا فراسوی زندگی در خدمت دانش و دانشپژوهان

در رثای
دکتر عباسقلی خواجه نوری
استاد آمار
و بنیانگذار نمونه گیری
آماري در ایران

«بعد از ظهر روز چهارشنبه کلاسهایم در آن دانشکده تشکیل نخواهد شد و...» این عبارت، چیزی نزدیک به آخرین پیامی است که استاد در لحظه بیهوشی پس از روی دادن سگته مغزی، در حالی که سازوکار مغزشان دستخوش اختلالاتی مرگ آفرین شده بود با دست خودشان، به ترتیبی که در حاشیه این نوشته می بینید، از بیمارستان پارس خطاب به دانشجویان و دانشگاه نوشته اند؛ و گویای آن گونه از احساس مسئولیت در استاد است که بر رنج و درد مرگ نیز چیره می شود. چنانکه عزم راسخ استاد در خدمت به علم از اهدای پیکرشان به دانشکده پزشکی دانشگاه تهران و افزودن بر اینها از شیوه زندگی و سرشت علمی و روح جستجوگرشان به اتکای ۴۵ سال پیشینه استادی نیز برمی آید.

دکتر عباسقلی خواجه نوری استاد و پژوهشگر علم آمار و بنیانگذار روش نمونه گیری آماری در ایران در سال ۱۲۹۴ در تهران زاده شدند و پس از تحصیلات ابتدایی و متوسطه، در سال ۱۳۱۶ از دانشکده کشاورزی عنوان مهندسی دریافت کردند. پس از تصدی مشاغل مختلف در وزارت کشاورزی و تدریس در دانشگاههای کشور، در سال ۱۳۳۲ از دانشگاه «کارولینای» شمالی امریکا در رشته آمار تجربی به اخذ درجه فوق لیسانس و در سال ۱۳۳۵ از دانشکده علوم دانشگاه پاریس به دریافت درجه دکترای آمار نایل شدند.

دکتر خواجه نوری سپس در مشاغل تحقیقی، آموزشی و مشاوره در امور اجرایی وزارتخانه های مختلف به فعالیت پرداختند. و در سال ۱۳۴۵ مؤسسه آموزش عالی آمار را تأسیس کردند که بعدها به دانشکده ای مستقل تبدیل شد.

شادروان دکتر عباسقلی خواجه نوری روش نمونه گیری مبتنی بر نظریه احتمال و استنباط آماری را در ایران پایه ریزی کردند که اکنون دستاورد این کوشش را در صدها طرح در زمینه های گوناگون مشاهده می کنیم.

کتابهای روشهای مقدماتی آمار با همکاری چندتن از آمارشناسان، روش تحقیق، آمار ریاضی، آمار ریاضی چند متغیری، آمار پیشرفته و بیومتری و منطقی ریاضی از شمار تألیفات استاد است. علاوه استاد آثار پژوهشی بسیاری نیز از خود برجای نهاده اند.

همکاران، دانشجویان، آشنایان و بستگان استاد در توصیف رفتارها و مشی علمی ایشان بر ویژگیهای چشمگیر و احترام برانگیز نامبرده تأکید می کنند و وی را فردی وارسته، آزاده، صادق، برخوردار از آگاهیهای چشمگیر در زمینه فلسفه می دانند. تشویق دانشجویان و جوانان به رعایت ضوابط علمی و اخلاقی و یاری بیدریغ به آنان در این کار به همراه انتظار پابندی دانشجویان به انضباط علمی و رعایت ضوابط و مقررات از شمار ویژگیهایی است که دانشجویان استاد از آنها یاد می کنند.

برای ادای احترام و تسلیت به خانواده استاد به منزلشان می رویم و فرصت گفتگوی کوتاهی با خانم فریده مؤید خواجه نوری همسر استاد دست می دهد. ایشان ضمن صحبتهایشان استاد را: «انسانی برجسته، برخوردار از ویژگیهای اخلاقی ممتاز، سخاوتمند، بی پیرایه و حق شناس» توصیف می کنند. روانشان شادباد ●

رئیس هیئت مدیره
دکتر عباسقلی خواجه نوری
۱۳۴۵
۱۱
۱۳
۱۴
۱۵
۱۶
۱۷
۱۸
۱۹
۲۰
۲۱
۲۲
۲۳
۲۴
۲۵
۲۶
۲۷
۲۸
۲۹
۳۰
۳۱
۳۲
۳۳
۳۴
۳۵
۳۶
۳۷
۳۸
۳۹
۴۰
۴۱
۴۲
۴۳
۴۴
۴۵
۴۶
۴۷
۴۸
۴۹
۵۰
۵۱
۵۲
۵۳
۵۴
۵۵
۵۶
۵۷
۵۸
۵۹
۶۰
۶۱
۶۲
۶۳
۶۴
۶۵
۶۶
۶۷
۶۸
۶۹
۷۰
۷۱
۷۲
۷۳
۷۴
۷۵
۷۶
۷۷
۷۸
۷۹
۸۰
۸۱
۸۲
۸۳
۸۴
۸۵
۸۶
۸۷
۸۸
۸۹
۹۰
۹۱
۹۲
۹۳
۹۴
۹۵
۹۶
۹۷
۹۸
۹۹
۱۰۰



فکر می‌کنم عمرم تلف نشده است

داوریهای

آقای بهروز وقتی

درباره

حرفه

● «سال ۱۳۱۷ در مشکین شهر متولد شدم. چون پدرم افسر ارتش بود، نزدیک به دو سال پس از تولد من مأموریتش در مشکین شهر به پایان رسید و به تبریز منتقل شدیم. از این رو در واقع من مشکین شهر را ندیدم و تاکنون نیز فرصت مسافرت به این شهر را نیافته‌ام، تا پایان دوره ابتدایی در تبریز بودیم. از اول متوسطه به تهران آمدم. سال ۱۳۳۷ دیپلم طبیعی گرفتم. سال ۱۳۳۸ وارد آموزشگاه عالی شرکت نفت، که بعدها به دانشکده حسابداری تغییر نام یافت، شدم. سال ۱۳۴۲ لیسانس و سال ۱۳۴۴ در رشته حسابداری فوق لیسانس گرفتم. نکته درخور توجه درباره راه یافتن من به رشته حسابداری این است که پس از گرفتن دیپلم در کنکور سراسری قبول نشدم. دنبال کار بودم که سازمان بیمه‌های اجتماعی در روزنامه‌ها آگهی کرد تعدادی دیپلمه را از طریق آزمون ورودی برای کارآموزی و معرفی به آموزشگاه عالی حسابداری شرکت نفت استخدام می‌کند. یادم می‌آید که ۳۰۰ نفر در آزمون ورودی سازمان بیمه‌های اجتماعی شرکت کردند تا ۳۰ نفر از میان آنان برگزیده شود. جالب است که نزدیک به تمامی ۳۰ نفری که پذیرفته شدند اشخاص موفق در حرفه شدند؛ بیشترشان حسابدار رسمی شدند و ۲۵ یا ۲۶ نفرشان اکنون عضو انجمن حسابداران خبره ایران هستند. علت هم این بود که آزمون ورودی را سازمان روانشناسی ملی با هدف سنجش استعداد شرکت کنندگان برای تحصیل در رشته حسابداری برگزار کرد. باری، این گونه بود که وارد کار حسابداری شدم، نخست به عنوان کارآموز در سازمان بیمه‌های اجتماعی آغاز به کار کردم. تا سال ۱۳۴۳ در سازمان بیمه‌های اجتماعی بودم. در این سال

— گزارشگری حسابرسی را از جنبه نظری می‌توان با عبارت «واقعیت پژوهشی در حوزه حسابداری» توصیف کرد.

شلیله:

جامعه حرفه‌ای ما جناب عالی را به عنوان یکی از حسابرسان صاحب‌نام و در حد کمال پایبند به اصول و ضابطه‌های حرفه‌ای می‌شناسد. به این دلیل داوری شما نسبت به گذشته یا اکنون حرفه می‌تواند روشنگر مسائل فراوانی باشد که حرفه با آنها روبه‌رو بوده یا هست. منتها ترجیح می‌دهم بحث را در وهله نخست با بررسی مسائلی که شما طرح آنها را در اولویت می‌دانید آغاز کنیم.

وقتی:

گزارشگری حسابرسی را از جنبه نظری می‌توان با عبارت «واقعیت پژوهشی در حوزه حسابداری» توصیف کرد. در این مفهوم کار حسابرس دستیابی به واقعیتهاست. به بیان دیگر حسابرسان می‌کوشند تا با بررسی صورتهای مالی مؤسسه‌های اقتصادی نسبت به انطباق آنها با واقعیت قضاوت کنند. چنانکه ملاحظه می‌کنید کار حسابرسی از جنبه تعریف و توصیف یا پیچیدگی یا دشواری روبه‌رو نیست، منتها آن بخش از فعالیت حسابرسان که به نحوه رسیدن آنان به قضاوتی مشخص مربوط می‌شود، آسان نیست. البته وضوح مفهوم حسابرسی سبب شده است که ورق بزنید

مرحوم استاد سجادی نژاد، مشاور عالی سازمان، که در دانشکده حسابداری شاگردشان بودم و به من لطف داشتند، از من خواستند که به شرکت نفت بروم و در آنجا در خدمتشان باشم. آشکار است که چنین فرصتی برای شاگردی چون من غنیمت بود. منتها انگیزه من برای رفتن به شرکت نفت، تنها کسب تجربه در کنار استاد بود. درحالی که بزودی دریافتم آنجا برای اشتغال شخصی با ویژگیهای من مناسب نبود. از همین رو نتوانستم بیش از یک سال و نیم در شرکت نفت کار کنم. از استاد خواهش کردم که راهگشایی کنند. این بار استاد مرا به کار در مؤسسه حسابرسی دقیق که خود از شرکای آن بودند فراخواندند. و من کارم را در مؤسسه حسابرسی دقیق آغاز کردم. آن زمان تعداد مؤسسات حسابرسی بسیار محدود بود و در میان آنها شاید تنها مؤسسه حسابرسی دقیق فعالیت درخور توجهی داشت. من نیز به دلیل توجهی که مرحوم استاد سجادی نژاد و سایر مدیران مؤسسه حسابرسی دقیق به من داشتند و با توجه به ۸-۷ سال تجربه‌ام از موقعیت به نسبت ممتازی برخوردار شدم و از آغاز در ردیف همکاران ارشد این مؤسسه قرار گرفتم. البته در همان زمان تعدادی مؤسسه حسابرسی خارجی مانند کوپرز، وینی ماری، پیت مارویک میچل و... در ایران فعالیت می‌کردند که البته از این پس به تدریج مؤسسه‌های حسابرسی ایرانی نیز پا گرفتند. در چنین شرایطی بود که من در پرتو توجه استاد سجادی نژاد و حمایت‌های ایشان امکان گذراندن نخستین آموزشها و آموخته‌های کار حرفه‌ای را به دست آوردم. در سال ۱۳۴۸ حسابداری رسمی شدم. در سال ۱۳۴۹ مدیران مؤسسه یاد شده به دلیل این که به نظر آنها در کار حرفه‌ای به جایی رسیده بودم که تداوم همکاری به عنوان کارمند مؤسسه، با توجه به حقوق و مزایایی که باید به من تعلق می‌گرفت، ناممکن بود، ترغیب کردند که به عنوان شریک ایشان به کار ادامه بدهم. منتها من به دلایلی تمایل به پذیرش این توصیه نداشتم. نخست نمی‌خواستم فرصت گرانبه‌ای یادگیری از آقایان را از دست بدهم. دیگر آن که همچنان عقیده داشتم که شرکا باید مسئولیت تضامنی همه جانبه و کاملی نسبت به یکدیگر احساس کنند و من از این نظر به خودم اجازه نمی‌دادم و با احساس می‌کردم نمی‌توانم خود را با آقایان در یک پایه قرار دهم. با این حال آقایان بر ضرورت همکاری من به عنوان شریک مؤسسه پای فشرده و من ترجیح دادم از پذیرش چنین نقشی خودداری کنم و این سبب شد که به همکاری خود در مؤسسه حسابرسی دقیق پایان دهم و به همراه چندتن از دوستانم مؤسسه حسابرسی رازدار را برپا کردیم. و تا سال گذشته مدیر و شریک این مؤسسه بودم. سال گذشته به این نتیجه رسیدم که برای تداوم فعالیت حرفه‌ای در شرایط کنونی آمادگی ندارم و با شاید قدری پیر شده‌ام، به هر حال مؤسسه را در واقع تعطیل کردم و تنها به این دلیل که این مؤسسه مدت بیست و چند سال فعال بوده و هنوز تعهداتی دارد، تا ایفای تمامی این تعهدات آن را به صورت دایر اقاما بدون فعالیت نگه داشته‌ام.

به هر حال با ورود به حرفه حسابرسی بود که دریافت حساب و حسابرسی چیست. پس از دو-سه مورد تغییر شغل در این کار احساس کردم به شرایط شغلی مورد علاقه‌ام راه یافته‌ام. پی‌بردم که کار حسابرسی از سنخ کارهای پژوهشی است و من کارهای پژوهشی را دوست داشتم، بویژه آن‌که در کار حسابرسی شخص به نتیجه‌های ملموسی هم دست پیدا می‌کند.

من در آغاز ورودم به این کار دریافتیم که استنباط و قضاوت حرفه‌ای از نخستین گام به دقت فراوانی نیاز دارد و دانستم که برای بررسی هر رویدادی پرسشهای فراوانی برانگیخته می‌شود. این‌گونه ویژگیهای حرفه حسابرسی برای من از دوسوی جذاب بود. از یک سو نگرش عمیق به رویدادها را به من می‌آموخت و از سوی دیگر واکنش شتابزده با رویدادها را در من تعدیل می‌کرد. اطلاعات عمومی فراوانی را در رشته‌های صنعت و خدمات به دستم می‌داد. بین خودمان می‌گفتیم حسابرس زمانی که رسیدگی به حسابهای شرکتی را آغاز می‌کند، با مواد اولیه وارد فرایند تولید می‌شود و با محصول، فعالیتهای تولیدی را ترک می‌کند. و تازه این تمامی آغاز و پایان کار نیست، باید دریابد که مواد اولیه از کجا آمده و محصول به کجا می‌رود. به نظر من دامنه شناخت هیچ حرفه‌ای به این اندازه وسیع نیست. آنچه گفته شد در واقع برداشت من از حرفه حسابرسی است. من احساس می‌کنم بجز ۵-۶ سالی که کار حسابداری می‌کردم، در مدت نزدیک به ۲۷ سال که در حرفه حسابرسی کار کردم، از نظر شغلی واقعاً ارضاء شدم و فکر می‌کنم به این ترتیب عمرم تلف نشده است. فکر می‌کنم سیر و سفری در آفاق وافس داشته‌ام.» ●

— من صادقانه اعتراف می‌کنم در تمام مدتی که کار حسابرسی کردم، وحشتم از ارتکاب خطایی احتمالی در زمینه مسئولیتی که نسبت به هریک از مدعیان احساس می‌کردم، از من دست برنداشت.

— به‌طور طبیعی در جریان حسابرسی مؤسسات، به هر حال گونه‌ای چالش بین حسابرسان و صاحبان حساب روی می‌دهد. از یک سو حسابرس می‌کوشد تا به کشف تمامی حقایق نایل آید و از سوی دیگر صاحبان حساب می‌کوشند تا حسابرسان هیچ‌گونه برداشتی به زیان آنها نکنند.

حسابرسان اتکا کند. من صادقانه اعتراف می‌کنم در تمام مدتی که کار حسابرسی کردم، وحشتم از ارتکاب خطایی احتمالی در زمینه مسئولیتی که نسبت به هریک از مدعیان احساس می‌کردم، از من دست برنداشت. همواره نگران بودم مبدا تحریفهایی در حسابهایی که رسیدگی می‌کردم روی داده باشد که من از آنها مطلع نشده باشم. به‌طور طبیعی در جریان حسابرسی مؤسسات، به هر حال گونه‌ای چالش بین حسابرسان و صاحبان حساب روی می‌دهد. از یک سو حسابرس می‌کوشد تا به کشف تمامی حقایق نایل آید و از سوی دیگر صاحبان حساب می‌کوشند تا حسابرسان هیچ‌گونه برداشتی به زیان آنها نکنند. رویداد این چگونگی نیز کاملاً طبیعی است به هر حال هر فرد یا گروه انسانی همواره از موجودیت و منافع خود دفاع می‌کند. و البته آشکار است این شرایط به گونه‌ای عوامل بازدارنده کار

تایید بی‌قید و شرط بپذیرد. این خواسته هم در حد منطقی توجیه‌پذیر است چون دست کم فرض بر این است که هر صاحب حسابی تمامی آگاهی و توانایی خود را صادقانه در زمینه تنظیم حسابها و تهیه صورتهای مالی به کار گرفته است. حال اگر نتیجه این‌گونه کوششها به آسانی نفی شود، مقاومت تنظیم‌کننده و تهیه‌کننده صورتهای مالی برانگیخته می‌شود. مدعی دیگر دولت یا به‌طور مشخص وزارت دارایی است. در همان تجربه کانون حسابداران رسمی، وزارت دارایی انتظار داشت حسابرس بررسیهای همه‌جانبه‌ای انجام داده باشد و گزارشی ارائه دهد که براساس آن محاسبه مالیات شرکت امکانپذیر باشد. همچنین در بازار بورس هر خریدار و فروشنده سهم، مدعی حسابرس است. دست کم بنابر قاعده انتظار می‌رود که خریدار یا فروشنده سهم در زمان تصمیمگیری نسبت به معامله سهام به گزارش

گروهی از حسابرسان آسانگیر برداشتی ساده‌اندیشانه درباره آن داشته باشند. من تجربه چشمگیری از دوگونه برداشت از حرفه حسابرسی دارم که مربوط به زمان فعالیتیم در کانون حسابداران رسمی است، و آن این‌که دارندگان بینش نخست در آغاز به آسانی می‌توانستند به عضویت کانون درآیند و همین امر را بر آن داشت که شرایط عضویت در کانون را به‌صورتی درآوریم که کسانی که برداشت واقعبینانه و مسئولانه‌تری از این حرفه دارند به کانون بپیوندند. افزون بر وظایفی که خود به‌خود بر عهده حسابرسان است، حسابرسان، مدعیان فراوانی دارند. نخستین مدعی حسابرس، تنظیم‌کننده حساب و تهیه‌کننده صورتهای مالی و در حقیقت صاحب حساب است که در وهله اول، از جنبه روانی علاقه‌مند است که نتایج کار و فعالیتهایش با ایراد و اشکال روبه‌رو نشود و انتظار دارد که حتماً از حسابرس



— من فکر می‌کنم از جنبهٔ روانشناختی می‌توان برای صاحبان حساب و حسابداران این حق را قائل شد که از روشها و اقدامات شغلیشان دفاع کنند و بکشند تا از پیدایش نظر منفی در حسابرسان نسبت به نتایج فعالیت‌هایشان پیشگیری کنند.

برای حسابرس قابل اغماض‌ترین بخش کار است. همچنین به مشکلات یا موانع رسیدگی‌های حسابرسان اشاره کردید. که بیشتر به گونه‌ای آن را بررسی کردم. من فکر می‌کنم از جنبهٔ روانشناختی می‌توان برای صاحبان حساب و حسابداران این حق را قائل شد که از روشها و اقدامات شغلیشان دفاع کنند و بکشند تا از پیدایش نظر منفی در حسابرسان نسبت به نتایج فعالیت‌هایشان پیشگیری کنند. راه انجام این کار نیز ایجاد موانعی در کار رسیدگی حسابرس است، خوب، این رفتاری کاملاً طبیعی است، حتی در جایی که به‌طور قطع سوءنیتی در کار باشد. در برابر، من هم باید به‌عنوان حسابرس با شکیبایی درخور توجهی با سود جستن از تخصص و تجربه خود، بکوشم به واقعیتها دست پیدا کنم. در این گونه شرایط، اگر حسابرس جز با یاری گرفتن از روشها و مهارت‌های تخصصی در پی آگاهی از واقعیتها باشد و در پی شکست ورق بزنید

— اگر حسابرس جز با یاری گرفتن از روشها و مهارت‌های تخصصی در پی آگاهی از واقعیتها باشد و در پی شکست کارگزاران صاحبکار و چیرگی بر رفتارهای یاد شده در آنان برآید، به آسانی از راه خود منحرف می‌شود.

— به نظر من این که به درستی از گزارشهای حسابرسی استفاده نمی‌شود، مشکل ما حسابرسان نیست یا به بیان دیگر به کار ما مربوط نیست.

برخی دیگر متضرر شوند. گفتم دنیای گزارشگری حسابرسی پیچیده است.

شلیله:

حسابرسان ما به‌طور معمول از این که استفاده کنندگان از گزارشهای حسابرسی استفاده نمی‌کنند یا در انجام رسیدگی‌هایشان با موانعی روبه‌رو هستند یاد می‌کنند و بویژه با تأکیدی که بر مشکل نخست دارند آنرا یکی از موانع توسعه حسابرسی در ایران می‌شمارند، شما در این موارد چه نظری دارید؟

وقتی:

به نظر من این که به‌درستی از گزارشهای حسابرسی استفاده نمی‌شود، مشکل ما حسابرسان نیست یا به بیان دیگر به کار ما مربوط نیست. ما باید کار و وظیفه خودمان را در هر حال انجام بدهیم، استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی بهره بگیرد یا نه، و درست از آن استفاده کند یا غلط، مسئله ما نیست. به نظر من این بخش از مسئله

حسابرسی است و آشکار است که اطلاعات مورد نظر حسابرسان در چنین شرایطی باید فراهم آید و انجام این کار آسان نیست. با اطمینان می‌توانم بگویم که پیچیدگی و دشواری کار حسابرسان را تنها حسابرسان کارآزموده، بدرستی درمی‌یابند. کنشها یا رفتار حسابرسان در طیف به‌نسبت گسترده‌ای از گوناگونیها انجام می‌پذیرد. حسابرس در رویارویی با حسابها یا اطلاعاتی که در جریان حسابرسی در اختیار او قرار می‌گیرد نمی‌تواند کاملاً خوشبین یا کاملاً بدبین باشد؛ در عین حال که نمی‌توان گفت که چگونه باید با این حسابها و اطلاعات روبه‌رو شود. این دشواریها البته پس از سالها تجربه تا اندازهٔ درخور توجهی از میان برداشته می‌شود. یعنی زمانی که حسابرس از ششم حرفه‌ای برخوردار می‌شود. حساسیت این مسئله آنجاست که قضاوت حسابرس می‌تواند آثار چشمگیری بر تصمیمهای استفاده‌کنندگان یا بر سرنوشت مؤسسه اقتصادی مورد رسیدگی بگذارد. اشتباهی کوچک، به‌عنوان مثال در شرکتی پذیرفته شده در بورس ممکن است به ایجاد انگیزه فروش سهام در تعداد درخور توجهی از سهامداران بینجامد. و سبب ضرر و زیان تمامی سهامداران بشود و برعکس شرکت مورد رسیدگی را با ضرر و زیان روبه‌رو کند. حساسیت کار و قضاوت حسابرسان از سویی دیگر نیز درخور اعتناست. اشخاص، ذینفعان و استفاده‌کنندگان از گزارشهای حسابرسی به‌طور معمول با یکدیگر منافع مشترک یا متقابل دارند و از این نظر ممکن است، اظهار نظر حسابرس به ایجاد وضعیتی بینجامد که برخی ذینفعان به ناحق سود ببرند و

فکر می‌کنم عمرم تلف نشده است

— نارساییها و اختلالات چند صدساله نظام مالیاتی کشور از برجسته‌ترین عوامل بازماندن حسابداری از پیشرفت و اثربخشی حساب به‌طور کلی است.

کارگزاران صاحبکار و چیرگی بر رفتارهای یاد شده در آنان برآید، به آسانی از راه خودمنحرف می‌شود. منتها شاید مشکل اساسی ما در کار حسابرسی این باشد که در بسیاری از موارد، همکاران مدیر یا حسابدار به ارزش کار ما واقف نیستند یا در مواردی نسبت به کم و کیف آن آگاهی ندارند. در نتیجه با دراختیار نهادن یک رشته اطلاعات محدود، همکاری خود را تمام شده می‌انگارند و از همکاری بیشتر خودداری می‌کنند و در زمینه ارائه اسناد و مدارک و اطلاعات مورد نیاز حسابرس مقاومت می‌کنند. این رفتار برخی از حسابداران نیز از ناآشنایی آنان نسبت به حرفه حسابداری سرچشمه می‌گیرد. به بیان دیگر این گونه حسابداران در واقع به ارزش کار خودشان نیز واقف نیستند و آگاهی کافی در زمینه حسابداری ندارند. و در بیشتر موارد هم رفتارها و رویاروییهای آنان کاملاً صادقانه است. به‌عنوان مثال اقدامات ناقص یا نادرست خود را برای تنظیم حسابها کافی می‌دانند. درحالی که تحلیل کافی در زمینه رویدادهای تجاری مؤسسه انجام نداده‌اند و در نتیجه به قضاوت‌های نادرستی راه برده‌اند. که پیامدهایی نامطلوب دارد. به نظر من بزرگترین مشکل ما اینجاست. مشکل دیگر ما این است که به‌رغم آن که کشور ما از پشتوانه تاریخی درخور اعتنائی برخوردار است، دست کم در دورانی که در حوزه بررسی و تجربه حرفه‌ای من قرار می‌گیرد، همواره از نگاهداری حساب و کتاب گریزان بوده است. نزدیک به تمامی اشخاص یا مؤسسه‌هایی که در زمینه‌های انتفاعی و اقتصادی فعالیت داشته‌اند، حساب و کتاب را مانع توسعه و پیشرفت خود دانسته‌اند. چون فکر می‌کنند اگر اطلاعات واقعی مربوط به فعالیت‌های بازرگانی خود را صادقانه تنظیم و ارائه کنند با پیامدهای نامطلوبی

روبه‌رو می‌شوند.

شلیله:

از چه جهت؟

وقتی:

این مشکل در اصل از وضعیت سیاسی-اجتماعی جامعه ما سرچشمه می‌گیرد. با اینکه من علاقه‌ای به بررسی این گونه مسائل ندارم، اما انگار برای پاسخ گفتن به پرسش شما ناگزیر به بررسی مسئله از جنبه‌های یاد شده هستم. توصیف مشکل از این جنبه چنین است که اگر دولت و جامعه در راستای دستیابی به منابع یا منافع اقتصادی، همسو نبوده در پی تحمیل خسارت و زیان به یکدیگر باشند و در همان حال درصدد باشند که وظایف خود را در برابر یکدیگر انجام ندهند، شالوده انضباطهای اجتماعی درهم می‌ریزد. به‌عنوان مثال در این گونه جامعه‌ها اگر در قانون پیشبینی شده باشد که شرکتها باید ۵۰ درصد درآمدشان را به‌عنوان مالیات به دولت بپردازند، مؤدی در زمان پرداخت مالیات درمی‌یابد که مجری قانون چنان بدبینانه و غیرواقعی با درآمد اعلام شده از سوی مؤدی روبه‌رو می‌شود که به تمامی اطلاعات و میناهای محاسبه درآمد مؤدی به دیده تردید می‌نگرد و از بیم این که مبادا دستخوش خطا شده باشد، یا به‌هر دلیل دیگری، می‌کوشد تا درآمد مؤدی را به مراتب بیشتر از مبلغ اعلام شده از سوی او جلوه دهد. اتفاقاً من در هفته‌های گذشته ملاقاتی با مقامات وزارت دارایی داشتم و بخشی از بحث و مذاکره ما به این مسئله اختصاص داشت. من آنجا گفتم که بیشترین ضریب مالیات بر درآمد بنا بر قانون ۵۴ درصد است؛ حال اگر روش معقول و حسن‌نیت کافی در رسیدگی به درآمد مؤدی وجود نداشته باشد، ممیز دارایی به هر بهانه‌ای متوسل می‌شود تا درآمد او را دوبرابر جلوه دهد و مالیاتش را به دو برابر بالا برد؛ نتیجه آن که ضریب محاسبه مالیات مؤدی در واقع ۱۰۸ درصد خواهد بود. آشکار است در چنین شرایطی مؤدی از ارائه اطلاعات درست و دقیق خودداری می‌کند و به شیوه‌هایی روی می‌آورد که از خودش در برابر آثار ناشی از وجود بدبینی و نبود نظام منصفانه تعیین و تشخیص مالیات دفاع کند. بویژه در مشاغل خدمات

— به نظر من ده سال آخر فعالیت حسابداران رسمی بسیار خوب و امیدوارکننده بود.

●
— به نظر من اگر در سال ۱۳۵۹ — نیز کانون با دقت و بررسی بیشتری مورد توجه قرار می‌گرفت و به جای انحلال، سعی در رفع برخی نارساییهای آن می‌شد و کانون برجا می‌ماند، اکنون با پیشرفتهای چشمگیری روبه‌رو بودیم.

کارشناسی که پای سرمایه در میان نیست. مانند همین حرفه خود ما، حسابرسی، که تنها سرمایه آن تجربه و عمر ماست که جبران‌پذیر نیست. متأسفانه پیشینه این گونه رویارویی نظام مالیاتی با مؤدی به چند صدسال می‌رسد. وضعی که سبب شده حسابداری در ایران ناسودمند و زیانبخش قلمداد شود، در چارچوبی اصولی و کارآ پا نگیرد و از پیشرفت باز بماند. بازتاب چنین وضعی وارد آمدن خسارت‌های اقتصادی فراوان به جامعه است. مؤسسات اقتصادی در این گونه شرایط درگیر حسابسازی می‌شوند. در این صورت تا مدتی محدود می‌توانند دوگونه حساب نگه دارند اما راهبری چنین سیستم‌هایی برای درآمدت ممکن نیست و بتدریج اختلالهایی مهم در سیستم اطلاعات حسابداری پدید می‌آید. تا آنجا که ما شاهد بودیم بروز این گونه اختلالات در مواردی به بی‌اطلاعی مدیران و سرمایه‌گذاران مؤسسات از وضعیت مالی شرکت انجامید، و حتی سررشته کنترل‌های داخلی در این مؤسسات از دست رفت که افزون بر ضرر و زیان سرچشمه گرفته از تصمیم‌گیریهای بدون اتکا به اطلاعات مورد نیاز، به حیف و میل و اختلاس نیز منجر شد و تکرار و تداوم این نابسامانیها حتی در مواردی به



ورثکستگی این گونه مؤسسه‌ها انجامید. راه برون رفت از این وضع نیز تنها منطقی شدن نظام مالی و حسابداری و استفاده از روشهای سنجیده برای تشخیص مالیات و اعتماد به مردم و مؤسسات اقتصادی است. به هر حال نارساییها و اختلالات چندصدساله نظام مالیاتی کشور از برجسته‌ترین عوامل بازماندن حسابداری از پیشرفت و اثربخشی حساب به‌طور کلی است.

شلیله:

آقای وقتی به نظر می‌رسد نظام حسابداری کشور نیز مستقل از عوامل بیرونی آن با نارساییهایی روبه‌رو باشد. از این‌رو پرسش من این است که چه میزان از اختلالات و نارساییهای حسابداری در کشور را باید در درون این نظام جستجو کرد؟

وقتی:

به نظر من نهاد حسابداری تنها یک سامانه تکنیکی نیست، بلکه برخوردار از جنبه‌های فرهنگی و اجتماعی است. بنابراین در پیوند با این گونه نهادها پدید می‌آید، پیشرفت می‌کند یا پایدار می‌ماند. در حالی که در ایران، در زمانی تعدادی از دانشجویان ایرانی به انگلستان اعزام شدند، در این رشته درس خواندند، حتی دانشجوی ممتاز شدند و به ایران برگشتند و کوشیدند تا دستاوردهای سیصدسال پیشینه حسابداری آن کشور را عیناً در ایران پیاده کنند. آشکار است چنین کاری حتی با دشواری نیز امکانپذیر نیست. مروری در پیشینه حسابداری در ایران بیانگر آن است که این حرفه در چارچوب قانونی، نخستین

بار در سال ۱۳۳۵ مطرح شد. منتها مقررات مربوط در این قانون عملاً به اجرا درنیامد. سال ۱۳۴۵، نهاد حسابداری رسمی در قانون پیشبینی شد که پاک‌گرفتن آن ۲ سال به طول انجامید تا آن‌که فعال شد که به نظر من، این کار بسیار چشمگیری بود. اگر چه به دلیل نبود زمینه فرهنگی مناسب در جامعه و البته در سال ۱۳۵۹ نیز به‌طور کلی از قانون حذف شد. در واقع نظام حسابداری متشکل و متکی به قانون در ایران تنها نزدیک به ۱۲ سال تجربه در پیشینه خود دارد. البته به نظر من ده سال آخر فعالیت حسابداران رسمی بسیار خوب و

- تجربه ۱۰-۱۲ سال فعالیت کانون، به‌رغم نابسندگی پذیرش اجتماعی آن تحول و پیشرفت درخور اعتنایی را در حرفه پدید آورد.

امیدوارکننده بود. به نظر من اگر در سال ۱۳۵۹ نیز کانون با دقت و بررسی بیشتری مورد توجه قرار می‌گرفت و به‌جای انحلال، سعی در رفع برخی نارساییهای آن می‌شد و کانون برجا می‌ماند، اکنون با پیشرفتهای چشمگیری روبه‌رو بودیم. حتی در اوج فعالیت کانون در سال ۱۳۵۹، تعداد حسابداران رسمی از ۱۱۴-۱۱۵ نفر فراتر نمی‌رفت و تازه از این تعداد نصفشان شاغل نبودند، تنها نامشان به‌عنوان حسابداری رسمی ثبت شده بود. که همین تعداد هم در طیفهای مختلفی از نظر تواناییهای حرفه و اخلاق حرفه‌ای قرار داشتند. از سویی دیگر بسیاری از واحدهای وزارت دارایی نیز از فعالیت کانون و وظایف آن آگاهی نداشتند. آشکارترین نمود این ناآگاهی این بود که زمانی که ما در اجرای وظایف قانونی خود به‌عنوان حسابداری رسمی برای مطالعه پرونده به برخی ادارات دارایی شهرستانها مراجعه می‌کردیم، شناختی از کار و فعالیت ما نداشتند. در واقع به نوعی می‌توان گفت که شاید ما هم باید سیصد سال این حرفه را تجربه کنیم تا به موقعیت پایدار و معتبری در این زمینه برسیم، بویژه آنکه با سنت چندصدساله مقاومت در برابر حسابدهی نیز روبه‌رو هستیم. از بحث اصلی منحرف نشوم؛

- من موقعیتی را برای حرفه
موفقیت‌آمیز می‌دانم که صاحبکار
با علاقه شخصی و اعتقاد به
استفاده از خدمات حسابداری
روی آورد.

تجربه ۱۰-۱۲ سال فعالیت کانون، به‌رغم نابسندگی پذیرش اجتماعی آن تحول و پیشرفت درخور اعتنایی را در حرفه پدید آورد. در نتیجه من نمی‌توانم بپذیرم که رشد و پیشرفت نداشته‌ایم، بلکه، می‌توان گفت فرصت کافی برای پیشرفت پیدا نکرده‌ایم.

شلیله:

البته مرحله و دوره‌ای از رشد و پیشرفت حرفه نیز با پاک‌گرفتن سازمان حسابداری، بویژه تحرک این سازمان در به‌کار بستن تکنیکهای پیشرفته و کارآتر حسابداری پدید آمد.

وقتی:

من از صلاحیت کافی برای قضاوت در مورد این مسئله برخوردار نیستم؛ و از سازمان حسابداری تنها شناختی کلی دارم. به‌طور قطع تعیین میزان موفقیت یا تأثیر سازمان یاد شده در پیشرفت حرفه مستلزم پژوهشی گسترده می‌باشد که باید به‌وسیله گروهی اشخاص صلاحیتدار انجام شود. منتها به نظر من برای سنجش میزان موفقیت آن سازمان تنها اتکا به تعداد درخور توجه نیروی انسانی یا تعداد گزارشهای تهیه شده به‌وسیله آن کافی نیست. البته من بزرگ نکته می‌توانم تأکید کنم و آن این‌که به نظر من به هر حال موفقیت این سازمان با در نظر داشتن امکانات و محدودیتهای آن بیشتر از موفقیت‌های بخش خصوصی حرفه در قبل و پس از انقلاب اسلامی نیست.

شلیله:

موفقیت از چه جهاتی؟

وقتی:

از جهت تشبیه جایگاه حرفه در اقتصاد.

ورق بزنید

فکر می‌کنم عمرم تلف نشده است

— وضعیت بخش خصوصی حرفه در دوره قبل از انقلاب را موفقیت‌آمیز می‌شناسم، چرا که ما در آن زمان از مؤدی حق الزحمه می‌گرفتیم و بر علیه خود او گزارش ارائه می‌کردیم. و مؤدیان با علاقه به ما مراجعه می‌کردند.

— تعیین‌کننده‌ترین ضابطه حسابرسی در ایران اخلاق بوده است.

ببینید، توسعه و گسترش سازمان حسابرسی بیشتر به اتکای پشتیبانی‌های دولت و قوانین و مقررات روی داده است، البته بدون این که اشکالی بر این شکل رشد و توسعه سازمانی وارد باشد. مؤسساتی که به سازمان حسابرسی کار ارجاع می‌کنند، بیشتر در چارچوب مقررات قانونی این کار را انجام می‌دهند. من موقعیتی را برای حرفه موفقیت‌آمیز می‌دانم که صاحبکار با علاقه شخصی و اعتقاد به استفاده از خدمات حسابرسی روی آورد. بر بنیاد چنین دیدگاهی است که با تردید از موفقیت همه‌جانبه بخش عمومی حرفه یاد می‌کنم. و درست بر همین اساس است که وضعیت بخش خصوصی حرفه در دوره قبل از انقلاب را موفقیت‌آمیز می‌شناسم. چرا که ما در آن زمان از مؤدی حق الزحمه می‌گرفتیم و بر علیه خود او گزارش ارائه می‌کردیم. و مؤدیان با علاقه به ما مراجعه می‌کردند. بویژه آنکه مؤدی به هر حال در رسیدگی‌های مالیاتی نفعی آبی نمی‌برد و این تازه در شرایطی بود که گزارش حسابرسی مالیاتی در وزارت دارایی وسیله‌ای برای شناخت بیشتر مؤدی و فعالیت‌های آن شناخته می‌شد.

شلیله:

ناکنون روش‌های حسابرسی در ایران تا چه

اندازه بر استانداردهای پذیرفته شده منطبق بوده است؟

وقتی:

کدام استاندارد؟ تعیین‌کننده‌ترین ضابطه حسابرسی در ایران اخلاق بوده است. آشکار است در جایی که هیچ‌گونه نظارتی بر کار حرفه اعمال نمی‌شود، دستورعمل و استاندارد نیز وجود ندارد، منتها هرکس استانداردها و ضوابط حرفه‌ای را تا اندازه‌ای که به اخلاق حرفه‌ای یعنی به صداقت و سلامت اخلاقی پایبند بوده رعایت کرده است. البته با وجود اهمیتی که من شخصاً برای حسابرسی قائلم، اما ناگزیر باید بپذیرم که حسابرسی هدف نیست بلکه هدف اصلی تهیه و تنظیم حسابها و صورتهای مالی است و مقدم بر این که چگونه رویدادهای مالی ثبت و ضبط و فراوری و تحلیل می‌شوند، ماهیت رویدادها و

— با وجود اهمیتی که من شخصاً برای حسابرسی قائلم، اما ناگزیر باید بپذیرم که حسابرسی هدف نیست بلکه هدف اصلی تهیه و تنظیم حسابها و صورتهای مالی است و مقدم بر این که چگونه رویدادهای مالی ثبت و ضبط و فراوری و تحلیل می‌شوند، ماهیت رویدادها و عملیات مؤسسه و شرکتها قرار دارد.

عملیات مؤسسه و شرکتها قرار دارد. بدین ترتیب اگر ماهیت عملیات شرکتها درست و بر اصول و ضابطه‌های مدیریت استوار نباشد، حسابداری اصولی در آن پا نمی‌گیرد و در صورت بروز چنین وضعی نیز دیگر حسابرسی این‌گونه حسابداری و عملیات، کاری عبث است. افزون بر این، موفقیت تمامی این اقدامها به وجود اعتماد میان نهادها و سیستمهای مختلف و از میان رفتن جو بدبینی

بستگی دارد. به همین دلیل ما در ایران ناگزیریم بر سیستمهای کنترلهای داخلی و برنامه‌های حسابرسی بیش از پیش و به‌طور ویژه تأکید کنیم. در نتیجه به همین دلیل نظام حسابرسی کشور نیروی بسیار زیادی را صرف انجام اقدامهایی می‌کند که به‌خاطر وجود جو سوءظن و بدبینی ضروری است، بدون این که این‌گونه اقدامها فایده چندانی داشته باشد. چرا که به‌نظر می‌رسد کتمان واقعیت رویدادها و تقلب در حسابها در ایران به‌صورت اصلی پذیرفته شده و عرفی درآمده است. چنان که خود من هم در آغاز مصاحبه گفتم که از نظر من صاحبکار حق دارد چیزهایی را در برابر من به‌عنوان حسابرسان کتمان کند و البته این کار اصلاً صحیح نیست. دلیل این که می‌گویم تقلب یا به‌گونه‌ای دروغ گفتن به‌صورت عرف درآمده، این است که ما تاکنون به‌یاد نداریم که اظهار دروغ یکی از طرفین دعوا در دادگاه به‌عنوان نکته‌ای منفی برای او به‌شمار آمده باشد.

شلیله:

برخی عقیده دارند که ما در زمان حاضر باید تکنیکهای نوین حسابرسی را به‌کار ببندیم. درحالی که برخی دیگر برآنند که نظامهای حسابداری ما آنگونه‌ی پیشرفته نیست که کار بست تکنیکهای جدید را ایجاب کند.

وقتی:

در این زمینه تفاوت چشمگیری بین حسابداری و حسابرسی وجود دارد. حسابداری به آسانی در چارچوبهای دستوری و صورتبندی شده قرار می‌گیرد. حسابداری بر چند اصل تکیه دارد که دست کم در دوره‌های میانمدت تغییر پذیر نیست و جهانگیر است. از این کشور به آن کشور تفاوتی نمی‌کند، چنانکه همان دانشجویان اعزامی به انگلستان پس از بازگشت به ایران اسلوبهای آن روز حسابداری آن کشور را نیز با خود به‌همراه آوردند و مورد استفاده قرار دادند و مشکلی پدید نیامد. در نتیجه گزینش تکنیکهای حسابرسی ارتباط چندانی با روشهای حسابداری ندارد. منتها چنانکه پیش از این گفتم چون وجهه اجتماعی-فرهنگی حسابرسی به‌طرز چشمگیری در کارایی و اثربخشی این حرفه تأثیر دارد، در نتیجه کار بست تکنیکهای تحول‌یافته زمانی مجاز خواهد بود که از

— اگر ماهیت عملیات شرکتها درست و بر اصول و ضابطه‌های مدیریت استوار نباشد، حسابداری اصولی در آن پا نمی‌گیرد و در صورت بروز چنین وضعی نیز دیگر حسابرسی این‌گونه حسابداری و عملیات، کاری عبث است.

فرهنگ و سایر ویژگیهای جامعه ما مجوز گرفته باشد.

شلیله:

نبود استانداردهای ملی حسابرسی را از شمار عوامل عقب‌ماندگی حسابرسی در ایران می‌دانند. شما در این باره چه نظری دارید؟

وقتی:

باز هم من باید تاکید کنم، حسابرسی خود به خود هدف نیست، بلکه اصل حسابداری است و تکرار می‌کنم وضعیت حسابداری هر مؤسسه نیز از ماهیت رفتارهای اقتصادی مدیریت و عملیات آن سرچشمه می‌گیرد. بنابراین تا زمانی که سیاستها و خط‌مشی‌ها، سرمایه‌گذاریها و نظامهای مدیریت ارتقا پیدا نکنند، به توسعه و گسترش چشمگیر حرفه حسابرسی نمی‌توان امید بست. بلکه تحولات آن همچنان کند و تدریجی روی خواهد داد، منتها تردیدی نیست که چنانکه استانداردهای ملی منطبق بر شرایط ایران تدوین و تجویز شود، به پیشرفت حسابرسی یاری خواهد داد. منتها برای این که به صورت اجمالی به برخی از ظرائف تدوین استانداردهای ملی در ایران اشاره‌ای کرده باشم به ذکر یک مثال اکتفا می‌کنم. یکی از متداولترین روشها برای اعتماد به درستی مانده حسابهای بدهکاران و بستانکاران، فرستادن تأییدیه برای طرف حساب است. اجرای این روش نیز چنانکه همه می‌دانند بسیار ساده است. منتها استفاده از این روش در ایران با دشواریهای

فراوانی روبه‌روست تا آنجا که حتی می‌توان استفاده از این روش را در ایران بی‌نتیجه شمرد، چرا که براساس برآوردی بسیار خوشبینانه می‌توان گفت دست کم ۵۰ درصد از طرفهای حساب، خودشان حسابداری منظم و اصولی ندارند یا اصلاً نظام حسابداری ندارند؛ در این صورت از این گونه طرف حسابها چگونه می‌توان درخواست کرد که مانده بدهی یا طلب خود را تایید یا اعلام کنند؟

از سویی ما در سیستم بانکی با ستهایی روبه‌رو هستیم که استفاده از این روش را بی‌نتیجه می‌کند. در سیستم بانکی ما، طرف قرارداد را به موجب سند محضری به‌طور رسمی مجبور می‌کنند که هرگونه ادعای متکی بر دفترهای قانونی و حتی عادی بانک را بپذیرد. ملاحظه می‌کنید که این ضابطه تا چه اندازه غیراصولی و نامعقول است.

چنین ضابطه‌ای تنها می‌تواند بر فرضی استوار باشد که به موجب آن وقوع اشتباه یا سوءاستفاده در بانک امکانپذیر نیست. افزون بر این، وجود این ضابطه از بی‌اعتمادی به طرف قرارداد بانک و فرض قطعی غیرقابل اعتماد بودن حسابداری طرف قرارداد سرچشمه می‌گیرد. بعلاوه، من شخصاً بارها شاهد بودم که گیرنده تأییدیه با طرف حساب خود تماس گرفته که چنین نامه‌ای از طرف شرکت شما رسیده است، مشخص کنید که من چه رقمی بنویسم. به نظر من حسابرس ایرانی باید بسیار کار ناآزموده باشد که برای این گونه تأییدیه‌ها ارزش قائل باشد. باز به دفعات با مواردی روبه‌رو شده‌ام که خط تمامی تأییدیه‌ها همسان بوده و در نتیجه دریافت‌ام که تمامی تأییدیه‌ها در اختیار صاحبکار قرار گرفته و او رقمهای موردنظر خود را در آنها نوشته و طرف حساب تنها امضا کرده است. با این وضع، روشی که در شرایطی اطمینانبخش است در شرایطی گمراه‌کننده است. براساس این مثال حسابرس در ایران با توجه به این گونه پیچیدگیها و دشواریها باید به اطمینان معقول دست یابد. در نتیجه استانداردهایی که بخواهد در ایران مورد استفاده قرار گیرد، باید شرایط خاص جامعه ما را مدنظر قرار دهد. البته این گفته به این مفهوم نیست که ما باید اصول و استانداردهای جدیدی وضع کنیم، بلکه به این مفهوم است که دستورعمل‌های ما حتماً باید با شرایط ایران همخوانی داشته باشد.

— کتمان واقعیت رویدادها و تقلب در حسابها در ایران به صورت اصلی پذیرفته شده و عرفی درآمده است.

— تا زمانی که سیاستها و خط‌مشی‌ها، سرمایه‌گذاریها و نظامهای مدیریت ارتقا پیدا نکنند، به توسعه و گسترش چشمگیر حرفه حسابرسی نمی‌توان امید بست.

— چنانکه استانداردهای ملی منطبق بر شرایط ایران تدوین و تجویز شود، به پیشرفت حسابرسی یاری خواهد داد.

شلیله:

شما که همواره در فعالیتهای اجتماعی حرفه و تشکلهای حرفه‌ای نقشی درخور توجه داشته‌اید، در سال ۱۳۵۵ دبیر نخستین سمپوزیوم حسابداری بودید، دبیر کانون حسابداران رسمی بودید و اکنون عضو انجمن حسابداران خبره ایران و عضو شورای عالی این انجمن هستید، چه ارزیابی از فعالیتهای اجتماعی حرفه در ایران از آغاز تا اکنون دارید و توصیه شما برای آینده این گونه فعالیتها چیست؟

وقتی:

اگر بپذیریم که می‌توان از متخصصان هر جامعه در ارتقای فرهنگ جامعه انتظار بیشتری داشت، در این صورت من به‌عنوان یک شهروند در این جامعه می‌توانم از متخصصان یا در واقع روشنفکران جامعه گله‌مند باشم. چرا که عقیده دارم بسیاری از روشنفکران ما خط‌مشی‌های درستی نداشته‌اند و بیش از آنکه در معرفی فراگیر ورق یزید

فکر می‌کنم عمرم تلف نشده است

حرفه و تخصص خود بکوشند، تنها به مسائل تکنیکی حرفه پرداخته‌اند و کمتر به وجه اجتماعی و آثار اجتماعی تخصص خود اندیشیده یا به آن پرداخته‌اند. در صورتی که اگر به این جنبه کار و حرفه خود می‌اندیشیدند به راه‌ها و روش‌های دستیابی به پایگاه و اعتبار اجتماعی دست می‌یافتند. آشکار است که هیچ حرفه‌ای خود به خود واجد ارزش و اعتبار نیست، بلکه تنها در پرتو تأثیر اجتماعی فراگیری می‌تواند به جایگاهی درخور دست یابد. البته این نارسایی تنها به حرفه ما مربوط نمی‌شود، بلکه تمامی تخصص‌ها و حرفه‌ها مانند پزشکی، وکالت و مهندسی و... را هم دربر می‌گیرد. به عنوان مثال اگر مهندسان معمار توانسته بودند فایده بهره گرفتن از تکنیک‌های معماری را در جامعه معرفی کنند و رابطه بین ایمنی ساختمان و استفاده از تکنیک‌های معماری را در جامعه آشکار سازند، بیگمان مردم برای خانه‌سازی و ایمنی بیشتر خود، به این گروه از متخصصان روی می‌آوردند تا آنکه از روش‌های غیرمعمول استفاده کنند. چنانکه ما نیز در زمینه حرفه خودمان به چنین کاری نپرداخته‌ایم. ما در ترویج کارایی و دستاوردهای حرفه خودمان هیچ اقدامی نکرده‌ایم، و برای جامعه در سطحی گسترده توضیح نداده‌ایم که بهره گرفتن از سیستم‌های حسابداری یا خدمات حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند در کارایی مؤسسات اقتصادی مؤثر باشد و چگونه می‌تواند آنها را در برابر آسیب‌پذیریهای متعدد اقتصادی ایمن کند: ناگفته نگذارم که پدید آمدن این چگونگی افزون بر این که از طرز فکر و عمل ما سرچشمه می‌گیرد از سوی دیگر نیز از آن روست که دانش و حرفه ما از اصل وارداتی است و پیوند زدن شالوده‌ای وارداتی به نهادهای اجتماعی بومی کار آسانی نیست. حسابرسی در کشورهای پیشاهنگ این حرفه در بستر طبیعی تحولات اقتصاد آن کشورها پدید آمده و پیشرفت کرده است. در انگلستان پس از پیدایی مشارکتها، دشواریهایی که از این رهگذر بین مشارکت کنندگان و سایر ذینفعان پدید آمد، بررسی و تحلیل شد و بدین نتیجه انجامید که کسی که مجری عملیات مشارکت است نباید در همان حال نگهدارنده حساب‌های مشارکت و همچنین گزارشگر نتایج مربوط باشد و در نتیجه ارزیابی گزارش مجریان به ذینفعان، به اشخاصی

— استانداردهایی که بخواهد در ایران مورد استفاده قرار گیرد، باید شرایط خاص جامعه ما را مدنظر قرار دهد.

که هم از مدیران و مجریان و هم از حسابداران مشارکت مستقل باشند محول شد، در حالی که ما این گونه مراحل را پشت سر نگذاشتیم. چنانکه می‌دانید با اینکه در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ وجود مفتش برای شرکتها پیشینی شده که همان بازرسی یا با قدری تسامح، حسابرسی است، تا نزدیک به ۱۵-۲۴ سال اخیر گزارشی در چارچوب پیشینی شده این قانون ارائه نشد. حال آنکه بازرسی می‌تواند به ارائه گزارش در زمینه

— هیچ حرفه‌ای خود به خود واجد ارزش و اعتبار نیست، بلکه تنها در پرتو تأثیر اجتماعی فراگیری می‌تواند به جایگاهی درخور دست یابد.

انطباق ترازنامه با دفاتر و اظهار نظر درباره کفایت اطلاعات آن بردارد. البته این نارسایی بیشتر از عمل قانونگذارانی سرچشمه می‌گیرد که ادعا می‌کردند در راه پیشرفت جامعه گام برمی‌دارند، اما به کنترلها و ضمانت اجرای قانون فکر نکرده بودند. نتیجه آن که بعید است بتوان موردی را یافت که دادگاه‌های ما بازرسی را، به دلیل آنکه در شرکت موضوع بازرسی او تخلف و تقلب روی داده، فراخوانده باشند. در قوانین یاد شده هیچ‌گاه ویژگیهای مهم بازرسی قانونی توضیح داده نشده است.

شلیله:

ممکن است نظراتان را درباره لایحه «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» بیان کنید؟

وقتی:

به نظر من لایحه یاد شده همانند جریان هوای تازه‌ای در فضای حرفه است که ۱۰-۱۵ سال بود قطع این جریان تنفس را در فضای حرفه با دشواری روبه‌رو کرده بود. منتها باز به نظر می‌رسد حرفه مستقل حسابرسی بسیار جان‌سخت بوده که در چنین شرایطی توانست به حیات خود ادامه دهد. به نظر من این لایحه برای آینده حرفه می‌تواند بسیار امیدبخش باشد.

شلیله:

در این صورت چگونه ممکن است این امیدها تحقق پیدا کند؟

وقتی:

در زمان حاضر نمی‌توان نسبت به چارچوب لایحه پیشنهادی نظر قاطعی ارائه کرد، مگر آن که صورت تصویب شده آن در مجلس مشخص شود. افزون بر این چنانکه اتفاقاً در همین مصاحبه گفته شد، تدوین و تصویب قانون به تنهایی چاره‌ساز نیست. قانون تجارت ما هم بازرسی قانونی را پیشینی کرده، مسئولیت کاملی هم به او تفویض کرده، منتها در ۶۰ سال گذشته این قانون اجرا نشده است. به هر حال به نظر من مهمترین مرحله و رکن لایحه پیشنهادی پیشگفته تعیین گروه اولیه برپا دارنده نهاد حسابدار رسمی است.

— ما در ترویج کارایی و دستاوردهای حرفه خودمان هیچ اقدامی نکرده‌ایم، و برای جامعه در سطحی گسترده توضیح نداده‌ایم که بهره گرفتن از سیستم‌های حسابداری یا خدمات حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند در کارایی مؤسسات اقتصادی مؤثر باشد و چگونه می‌تواند آنها را در برابر آسیب‌پذیریهای متعدد اقتصادی ایمن کند.

— دانش و حرفه ما از اصل وارداتی است و بیسوند زدن شالوده‌ای وارداتی به نهادهای اجتماعی بومی کار آسانی نیست.

— به نظر من این لایحه برای آینده حرفه می‌تواند بسیار امیدبخش باشد.

— به نظر من مهمترین مرحله و رکن لایحه پیشنهادی پیشگفته تعیین گروه اولیه برپا دارنده نهاد حسابدار رسمی است.

— تجربه بیست و چندسال من در حرفه و مسئولیتی که مدت ۷ تا ۸ سال در کانون داشتم، به من رهنمود داده است که هیچ حرفه‌ای بدون شکل به صورتی بنیادی و مؤثر پا نمی‌گیرد. و به دلیل اعتقادی که به این امر داشتم به اندازه توانم نیز همواره در این راه گام برداشته‌ام.

شلیله:

یعنی شما این مرحله با آن رکن را از آیین‌نامه اجرایی قانون مربوط نیز مهمتر ارزیابی می‌کنید؟

وقتی:

در مورد تدوین اساسنامه و همچنین آیین‌نامه اجرایی بله، افرادی باید به عضویت آن گروه برگزیده شوند که اهل حرفه باشند و اهل حرفه از نظر من تنها آن کسی نیست که در حرفه کار

کرده باشد، بلکه باید حرفه را بدرستی و عمیقاً احساس کرده باشد، مسئولیت حرفه و ارزش آن را شناخته باشد، با مشکلات حرفه آشنا باشد و آزمونهای کار و تجربه حرفه‌ای را پشت‌سر گذاشته باشد.

شلیله:

مایلم به عنوان آخرین سؤال داوری شما را درباره انجمن حسابداران خبره ایران که خود شما عضو شورای عالی آن هستید خواستار شوم.

وقتی:

خوشبختانه بررسیهای این مصاحبه تنها در حوزه گزارشگری حسابرسی نبود و به مسائل حرفه به طور اعم نیز پرداخته شد. تجربه بیست و چندسال من در حرفه و مسئولیتی که مدت ۷ تا ۸ سال در کانون داشتم، به من رهنمود داده است که هیچ حرفه‌ای بدون شکل به صورتی بنیادی و مؤثر پا نمی‌گیرد. و به دلیل اعتقادی که به این امر داشتم به اندازه توانم نیز همواره در این راه گام برداشته‌ام. به بیان دیگر هیچ حرفه‌ای بدون داشتن شکل به تکامل درخور و به آرزوهایش دست نخواهد یافت. تجربه جهانی حرفه نیز این نظر را تأیید می‌کند. پیدایی اصول و استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای در درون تشکلهای تکوین یافته و هر تحول و پیشرفت در حرفه نیز دستاورد تشکلهای حرفه‌ای بوده است. افزون بر این هیچ کارگزار حرفه‌ای نمی‌تواند ادعای حرفه‌ای بودن داشته باشد اما به شکل حرفه خود اعتنا نکند؛ بویژه اگر کسی به عضویت آن تشکل درآمد بیگمان باید بدون چشمداشت شخصی در کنار آن تشکل و همکار و یاریگر آن باشد. در این صورت در هر شرایطی اصول و ضوابط حرفه‌ای ویژه آن جامعه پا می‌گیرد، ضابطه‌های کار حرفه‌ای پایه‌ریزی می‌شود و حرفه در این گونه جامعه‌ها از واردات بی‌قید و شرط بی‌نیاز می‌شود، افزون بر اینها وفات حرفه‌ای پدید می‌آید و جامعه حرفه‌ای جامعه‌ای دوست داشتنی و مناسب برای رشد و پرورش و پیشرفت می‌شود. اما در پاسخ پرسش شما در مورد انجمن می‌توانم بگویم که از فعالیتهای چشمگیر انجمن همانا تداوم فعالیت آن به‌رغم دشواریهای فراوانی است که بر آن گذشته است و البته این حد از موفقیت را هم مدیون اعضای است که ساعتها برای انجمن وقت

— می‌توان انجمن حسابداران خبره ایران را در برتو تجربه فراوانی که در سالهای گذشته پشت‌سر گذاشته انجمنی با ظرفیت چشمگیر برای رشد و توسعه و خدمت به جامعه حرفه‌ای و اقتصادی کشور توصیف کرد.

می‌گذارند، از اوقات کارشان که می‌تواند برای آنها درآمد بیافریند صرف نظر می‌کنند و از زندگی و فراغشان می‌گذرند و حتی در مواردی موفقیت‌های شغلی و سازمانی خود را بخاطر توسعه و تداوم تشکل حرفه‌ای نادیده می‌گیرند. بی‌توجه به این که انجمن چه کار کرده و موفق بوده یا نه، باید در درجه اول از خدمات این گونه اعضای انجمن تقدیر کرد که نهاد انجمن را اعتبار بخشیدند و در برابر دشواریهای فراوان طاقت و متانت نشان دادند. اگر چه از دیدگاهی، این گونه اقدامات در شمار وظایف افراد حرفه‌ای است؛ بویژه باید از اعضای یاد شده در برابر کسانی که هیچ کاری برای انجمن نکرده‌اند، سپاسگزار بود. بویژه آنکه جامعه ما جامعه‌ای دولت سالار است و در چنین جامعه‌ای پا گرفتن و پایداری تشکلهای حرفه‌ای با دشواریهای فراوان روبه‌روست. به‌رغم اینها اما می‌توان انجمن حسابداران خبره ایران را در پرتو تجربه فراوانی که در سالهای گذشته پشت‌سر گذاشته انجمنی با ظرفیت چشمگیر برای رشد و توسعه و خدمت به جامعه حرفه‌ای و اقتصادی کشور توصیف کرد و به نظر من موفقیت انجمن در همین حد نیز درخور تحسین است.

شلیله:

از شما به خاطر شرکت در این مصاحبه سپاسگزارم.

وقتی:

من نیز از شما و از همکارانتان در ماهنامه حسابدار سپاسگزارم.



* روابط عمومی

انجمن حسابداران خبره ایران

همکاران حرفه و اعضای انجمن حسابداران خبره ایران در سمینار

نقش کنترل‌های داخلی

در مدل‌های حسابرسی

مبتنی بر سیستم و ریسک

در این جلسه نخست آقای محمد شلیله مسئول برگزاری سمینار گزارش کوتاهی درباره نحوه برگزاری سمینار ارائه کرد. وی گفت: این گردهمایی، نخستین سمینار از سمینارهای انجمن در دو سال گذشته است که بنا به تقاضای همکاران غیرعضو انجمن با فراخوان محدودی فراتر از اعضا برگزار می‌شود. وی آنگاه خرسندی انجمن از حضور همکاران حرفه در کنار اعضای انجمن را به آگاهی شرکت‌کنندگان رسانید. مسئول برگزاری سمینار ادامه سخنان خود از آقایان هوشنگ خستویی و احمد حمیدی راوری به عنوان طراح سمینار و از آقایان نامبرده و آقای منصور شمس احمدی به عنوان هیئت علمی سمینار یاد کرد و به برخورداری سمینار از پشتیبانیهای اعضای کمیته انتشارات بویژه آقایان

روز سه شنبه ۲۸ اردیبهشت ماه نخستین سمینار از سمینارهای فصلی انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۷۲ به مدت یک روز با حضور ۱۷۵ نفر از همکاران حرفه و اعضای انجمن حسابداران خبره ایران در هتل بین المللی لاله تشکیل شد. در این سمینار مفاهیم کنترل‌های داخلی، حسابرسی مبتنی بر سیستم، مدل ریسک حسابرسی و شواهد حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت و شرکت‌کنندگان در پایان موضوعهای مطرح شده در سمینار را بررسی کردند. در این شماره گزارش کوتاهی از سمینار یاد شده ارائه می‌شود.*

• متن کامل مقاله‌های ارائه شده به این سمینار در ماهنامه شماره ۱۰۱-۱۰۲ حسابدار به چاپ می‌رسد.

هوشنگ خستویی و غلامرضا سلامی اشاره کرد. وی افزود براین، همکاری دبیرخانه و دبیرانجمن آقای مجید میراسکندری را در زمینه تأمین نیازمندیها و امکانات برگزاری سمینار، کوشش وصف ناپذیر آقای پرویز خوانساری طراح ماهنامه حسابدار را در زمینه تهیه و طراحی نمودارهای تصویری سمینار، زحمات خانم منیژه نفیسی را در زمینه برقراری ارتباطات سمینار و کوششهای همه جانبه آقای سعید

غیرعضوانجمن در سمینار اظهار خوشوقتی کردند و سپس از تمامی اعضای حرفه برای توسعه و گسترش این گونه جلسه‌ها درخواست یاری و همکاری کردند. ایشان افزودند طرح کلی موضوع سمینار بررسی شیوه‌های نوینی است که در سالهای نزدیک در حسابرسی به کار گرفته می‌شود و مبنای آن کتابی است که آقای میگز (Meigs) و همکارانشان نوشته‌اند و کوشیده‌اند تا نقش کنترل‌های داخلی

پرداختند:

مفاهیم کنترل‌های داخلی

آقای حمیدی راوری در آغاز این بخش از سخنان خود گفتند روشهایی که در حسابرسی مؤسسات کوچک به کار می‌رود در مورد حسابرسی مؤسسات بزرگ کاربرد ندارد. در نتیجه در این گونه مؤسسات باید شیوه‌های حسابرسی مبتنی بر سیستم و حسابرسی مبتنی بر ریسک را به کار گرفت. و افزودند؛ البته در هر دو شیوه حسابرسی (حسابرسی مؤسسات بزرگ و حسابرسی مؤسسات کوچک) کنترل‌های داخلی و اتکا به آنها نقش درخور توجهی ایفا می‌کند. ایشان به کارایی شیوه‌های جدید حسابرسی که مدت زمان و هزینه انجام حسابرسی را کاهش می‌دهد اشاره کردند و گفتند اکنون برای ۶ شرکت بزرگ حسابرسی در دنیا که سهم عظیمی از حسابرسی شرکت‌های نرخ بندی شده را به خود اختصاص داده‌اند و رقابت شدیدی بین آنها در دستیابی به بازار حکمفرماست، ارائه خدمات جدید حسابرسی، همسان عرضه کالای جدید به بازار است. رقابتهایی که بین این گونه شرکت‌های حسابرسی وجود دارد، به انجام پژوهشهای گسترده‌ای در زمینه بهبود روشهای حسابرسی با هدف افزایش کارایی و کاهش هزینه‌های حسابرسی انجامیده است. به بیان دیگر می‌توان گفت که شرکت‌های بزرگ حسابرسی با ابداع تکنولوژیهای نوین حسابرسی به دنبال دستیابی به برتری در بازار این گونه خدمات هستند. تردیدی نیست که اکنون برتری از آن شرکتی است که با تکنولوژی برتر به این میدان آید. آقای حمیدی گفتند سرچشمه پیدایی حسابرسی مبتنی بر سیستم طرح و بررسی موردی از تقلب در سال ۱۹۴۰ در دادگاههای امریکاست. که مطالعه این مورد نشان داد بررسی دفترهای حسابداری، سوابق و مستندات برای دستیابی به قضاوت دقیق حرفه‌ای کافی نیست. بلکه این کار برخورداری از بینشی گسترده‌تر را ایجاب می‌کند، نگرشی که سرانجام به ابداع شیوه ورق بزیند



جعفری همکار ماهنامه حسابدار دریاری به‌بیشرد تمامی فعالیت‌های سمینار را ستود و این یاریها را از جمله عوامل مؤثر در برگزاری موفقیت‌آمیز سمینار برشمرد. و در پایان خبر برگزاری سمیناری در زمینه تهیه و تنظیم صورتهای مالی در ماههای آینده را به آگاهی شرکت کنندگان رساند.

مبتنی بر سیستم و شناخت ریسک و کسب شواهد را بررسی کنند. آقای خستویی اظهار امیدواری کردند که این شیوه عملی حسابرسی به وحدت رویه در حرفه بینجامد و افزودند در سازمان حسابرسی نیز کاربست تدریجی این شیوه حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است.

افتتاح سمینار

افتتاح سمینار را آقای هوشنگ خستویی رئیس شورای عالی انجمن برعهده داشتند. ایشان نخست به شرکت کنندگان در سمینار خوش آمد گفتند و از برگزارکنندگان و مسئول برگزاری سمینار تشکر کردند. آقای خستویی بویژه از حضور همکاران

جلسه اول

در آغاز این جلسه که آقای احمد حمیدی راوری سخنران آن بودند، مسئول برگزاری سمینار معرفینامه کوتاهی از نامبرده را به آگاهی شرکت کنندگان رساند. سپس سخنران به بررسی موضوعهای پیشینی شده در جلسه اول به شرح زیر

۱- برای آشنایی با آقای احمد حمیدی راوری رجوع کنید به حسابدار، شماره ۹۳-۹۴، اسفندماه ۱۳۷۱، صفحه ۴۲.



آقای منصور شمس احمدی

حسابرسی و شناخت دقیق سیستمها و کنترلها و ثبت آنها توضیح داده شد و سپس مراحل دیگر حسابرسی مبتنی بر سیستم مانند ارزیابی سیستمها و کنترلها و طراحی و انجام آزمونهای رعایت روشها در چارچوب حسابرسی شرکتی فرضی به وسیله نمودارهای تصویری بررسی شد. سخنران در این قسمت به بحث در زمینه بررسیهای کلی و صدور گزارش در حسابرسی مبتنی بر سیستم پرداخت و سرانجام نتیجه گرفتند که با استفاده از این روش، حسابرسی انجام

حسابرسی مبتنی بر سیستم انجامید، از جمله پژوهشگرانی که در این زمینه‌ها به بررسی اشتغال داشتند دریافتند که هرگاه کنترلهای داخلی صاحبکار مؤثر و کارا باشد، حسابرس به کوشش کمتری برای دسترس به سطح اطمینان موردنظر نیاز دارد بنابراین حسابرسی مبتنی بر سیستم بر پایه این فرض بنا شده که شرکتها دارای سیستم کنترلهای داخلی هستند که مبنای قابل اتکایی برای تهیه صورتهای مالی فراهم می‌آورد، از این رونقش برجسته‌تر حسابرسی مبتنی بر سیستم، بررسی کنترلهای داخلی است. ایشان گفتند که مفهوم ساختار کنترل یا ساختار کنترلی برای اولین بار در بیانیته استناد دارد شماره ۵۵ هیئت تدوین استناداردهای حسابرسی امریکا، صادر شده در سال ۱۹۸۸، مطرح شده است که در آن ساختار کنترلی را متشکل از سه عنصر زیر دانسته اند:

۱. محیط کنترلی

۲. سیستم حسابداری

۳. روشهای کنترلی

سخنران سپس عناصر برشمرده فوق و تأثیر آنها را در ساختار کنترل تشریح کردند و به بررسی کنترلها در مدل‌های گوناگونی که از ترکیب عناصر یاد شده پدید می‌آیند پرداختند. ایشان در عین حال نشان دادند که هرچه ساختار کنترلی مؤسسه ای جامع، فراگیر و ماهرانه طراحی شده باشد، باز هم با محدودیتهایی روبه‌روست. محدودیتهایی مانند سوء تفاهمها، اشتباهها، خطا در قضاوت یا حواس پرتی و خستگی که بر کارایی کنترلها تأثیر می‌گذارد. از جمله چنانچه بین عوامل داخل و خارج مؤسسه تبانی صورت گیرد یا مدیریت مؤسسه ساختار کنترلها را نادیده بگیرد، در این صورت کنترلهای داخلی کارایی خود را از دست خواهند داد.



آقای حمیدی راوری

شده کارا تر خواهد بود و رهنمودهای ارائه شده به مدیریت از این طریق مدیریت را به نظام کنترلی اثربخش تری راهبر خواهد شد. ایشان در پایان این بحث افزودند که هدف حسابرسی این است که شواهدی انکابذیر را فراهم آورد که حسابرس بتواند در مورد این که صورتهای مالی شرکت، وضعیت مالی شرکت، نتیجه عملیات، گردش وجوه نقد یا تغییرات در وضعیت مالی شرکت را به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد یا نه، اظهار نظر کند. گونه ای

از این شواهد از راه بررسی سیستم کنترل به دست می‌آید. ایشان سپس به توصیف آزمونهای محتوا و بررسیهای تحلیلی در برگزیده محاسبه نسبتها، مقایسه ارقام با سالهای قبل، مقایسه با بودجه سال جاری و عملکرد سالهای قبل و به بیان دیگر به توصیف تجزیه و تحلیل اطلاعات صورتهای مالی پرداختند و هدفهای این گونه بررسیها را برشمردند. و افزودند کاربرت این روشها حسابرس را به بررسی زمینه‌هایی از فعالیت شرکت راهبر می‌شود که احتمال تحریف واقعیت رویدادها و ارائه اطلاعات غلط وجود دارد و او را از انجام بررسیهای بیهوده در زمینه‌هایی که از کنترلهای مؤثر برخوردار است، بی‌نیاز می‌کند.

آقای حمیدی در این بخش تأکید کردند که در این روش شناخت ماهیت فعالیت صاحبکار و تمامی عوامل مؤثر در فعالیت وی اهمیت درخور توجهی دارد و حسابرس موفق کسی است که بتواند این شناخت را با هدفهای حسابرسی پیوند دهد و یادآور شدند که این توانایی نیز به تجربه و آگاهی فراوان بستگی دارد.

جلسه دوم: مدل ریسک حسابرسی

سومین مبحث سمینار که بررسی آن را همچنان آقای حمیدی راوری عهده‌دار بودند، مدل ریسک حسابرسی بود. ایشان پیدایش مدل ریسک حسابرسی را سرچشمه گرفته از اقدامات انجام شده برای حل مشکلات کاربست تکنیکهای کلاسیک نمونه‌گیری آماری در حسابرسی دانستند. و کشف

حسابرسی مبتنی بر سیستم

«حسابرسی مبتنی بر سیستم» عنوان موضوع دوم جلسه اول سمینار بود که همچنان به وسیله آقای حمیدی راوری بررسی شد. در این گفتار نخست مراحل انجام حسابرسی مبتنی بر سیستم در برگزیده تعیین حدود و هدفهای حسابرسی، برنامه‌ریزی



آقای هوشنگ خستویی

دز نظر داشت که مدل ریسک حسابرسی نباید جایگزین قضاوت حرفه ای بشود، بلکه این مدل تنها ابزاری برای تصمیمگیری حسابرسان است. حسابرس با بهره گرفتن از این مدل می تواند کوششهای خود را به زمینه های مخاطره آمیز فعالیت صاحبکار سوق دهد و از صرف نیروی بیهوده در زمینه های اطمینانبخش خودداری کند. آقای حمیدی راوری در بخش دیگری از سخنان خود مشابهتها و همانندیهای حسابرسی مبتنی بر سیستم و حسابرسی مبتنی بر

جلسه سوم: شواهد حسابرسی

سخنران این جلسه سمینار آقای منصور شمس احمدی بودند که قبل از ایراد سخنرانی به وسیله مسئول برگزاری سمینار به شرکت کنندگان معرفی شدند.^۲ آقای شمس احمدی سخنان خود را با ارائه



ناکارایی استفاده از این تکنیک برای یاری دادن به فراینده پیچیده قضاوت حسابرسان را زمینه طرح مدل ریسک برشمردند. و افزودند که اکنون حسابرسان می توانند با بهره گرفتن از این مدل با بررسی نمونه آماری محدود، به سطح اطمینان معقولی دست یابند. ایشان در این بخش از سخنان خود، نخست به توصیف مفهوم ریسک، رابطه ریسک و سطح اطمینان و شیوه شناخت و مدیریت بر ریسک پرداختند. آقای حمیدی یادآور شدند که در کتابهای حسابرسی رهنمودی درباره اندازه گیری ریسک حسابرسی ارائه نشده است. اما به طور معمول شرکتهای بزرگ حسابرسی ریسک کلی حسابرسی را در حد ۵ درصد دز نظر می گیرند، یعنی آنکه به دنبال سطح اطمینانی در حدود ۹۵ درصد می باشند. سخنران سپس به بررسی انواع ریسک، دربرگیرنده ریسک ذاتی، ریسک کنترلی و ریسک عدم کشف و توصیف هر یک پرداختند و با بهره گیری از نمودارهای تصویری عوامل کاهنده یا افزاینده هر یک از ریسکها و ویژگیهای آنها را برشمردند و کاربرد و کارکرد تکنیک مدل ریسک را توضیح دادند و نتیجه گرفتند که در واقع مدل ریسک فرایند قضاوت را کشف و سیستماتیک می کند و به عنوان ابزار تصمیمگیری در اختیار حسابرس قرار می دهد. آقای حمیدی سپس به بررسی نحوه برآورد ریسک و سطح اطمینان دست یافتنی در برابر ریسک پذیریهایی گوناگون و استفاده از روابط ریاضی در این زمینه پرداختند و افزودند به رغم تأثیر چشمگیر مدل ریسک حسابرسی در کار قضاوت حرفه ای، باید

ریسک و وجوه تمایز این دورا توصیف کردند و در پایان بحث به بررسی اهمیت در حسابرسی مبتنی بر ریسک پرداختند و موضوع اهمیت و ارتباط آن با ریسک حسابرسی و نقش و کارکرد آن را بررسیدند. و در پایان سخنانشان گفتند همگام با تحولات سیستمهای حسابداری در جهان و کوششی که در این سیستمها برای تقویت و ارزش نهادن به کنترلها صورت می گیرد، روشهای حسابرسی نیز باید دستخوش تحول شوند و بتوانند به کارایی و اثربخشی بسنده دست یابند.

تعریفی از حسابرسی که آن را فرایند جمع آوری و ارزیابی شواهد توصیف می کند آغاز کردند و در ورق بزیند

۲- برای آشنایی با آقای منصور شمس احمدی رجوع کنید به حسابدار، شماره ۹۴-۹۳، اسفندماه ۱۳۷۱، صفحه ۴۳.

ادامه سخنان خود نتیجه گرفتند که یکی از مهمترین تصمیمهای حسابرسی، تصمیمگیری درباره میزان شواهد و روش دستیابی به آنهاست، که دربرگیرنده روش حسابرسی، مقدار نمونه انتخابی موردنیاز در هر روش، اقلام مورد رسیدگی و زمان رسیدگی است. ایشان سپس به بحث درباره ویژگیهای شواهد حسابرسی، رابطه ریسک و اهمیت با شواهد حسابرسی و ارتباط شواهد حسابرسی و هدفهای حسابرسی پرداختند و از یافتههای بررسیهای تحلیلی به عنوان بخشی از شواهد حسابرسی یاد کردند. نامبرده افزون براین، رابطه احتمال خطر (ریسک) و شواهد حسابرسی و رابطه آزمونها و شواهد حسابرسی و هزینه حسابرسی را از نظر جمع آوری شواهد مورد توجه قرار دادند. آقای شمس احمدی همچنین نحوه و میزان جمع آوری شواهد حسابرسی را در موقعیتهای گوناگون مانند حسابرسی شرکتهای بزرگ با ساختار کنترلی ویژه، بررسیکردن و سپس به بررسی امکانپذیری کاربرد تکنیکهای جدید پرداختند و امکانپذیری آن را در درجه اول وابسته به میزان اعتقاد حسابرسان به کاربست این گونه تکنیکها دانستند و پس از این ضرورت هماهنگی صاحبکاران و قانع شدن آنها را در مورد استفاده از این تکنیکها یادآور شدند.

توصیه رئیس شورای عالی انجمن درباره کاربست فراگیر تکنیکهای جدید

پس از سخنرانی آقای شمس احمدی آقای هوشنگ خستویی طی بیانات کوتاهی کاربست شیوههای نوین حسابرسی را به دلیل کارآ و اثربخش تر بودن آن و کاربست استانداردهای حسابداری مربوط را به همکاران حسابرس و حسابدار توصیه کردند و افزودند کاربست شیوههای نوین گزارشگری حسابرسی اکنون در سازمان حسابرسی نیز در دست بررسی است و اظهار امیدواری کردند که مشارکت همکاران حرفه ای اعم از حسابدار و حسابرس در این زمینه می تواند به وحدت رویه در حرفه بینجامد و توسعه و ارتقای بیش از پیش حرفه را امکانپذیر سازد.



بحث و بررسی

بحث و بررسی درباره موضوعهای مطرح شده در سمینار با همکاری شرکت کنندگان و سخنرانان سمینار و آقای بهروز وقتی عضو شورای عالی انجمن حسابداران انجام شد؛ به این ترتیب که

جدول جمع بندی نظر شرکت کنندگان درباره محتوا و نحوه برگزاری سمینار

بسیار خوب کاملاً مناسب	خوب مناسب	متوسط به نسبت مناسب	گزینه ها پرسشها
۲۷	۵۵	۱۸	● موضوع کلی گردهمایی
۲۵	۶۰	۱۵	● نحوه برگزاری
۶۴	۳۱	۵	● طول مدت
۱۶	۶۵	۱۹	● محل برگزاری
۳۰	۶۴	۶	● ساعت برگزاری
۱۱	۵۸	۳۱	● نحوه ارائه مقاله ها در مجموع
۲۳	۶۴	۱۳	● نحوه برگزاری جلسه بحث و بررسی

شرکت کنندگان نظر با پرسشهای خود را در هر زمینه مطرح می کردند و آقایان یاد شده به بررسی نظر ایشان با پاسخ به پرسشهای آن ها می پرداختند. نکته درخور توجه در این زمینه این که جلسه بحث و بررسی که بخش پایانی سمینار بود، حتی تا لحظاتی پس از پایان برنامه زمانی سمینار نیز به طول انجامید و

شرکت کنندگان همچنان با علاقه درخور توجهی در این زمینه مشارکت کردند.

در حاشیه سمینار

این گونه سمینارها همواره افزون بر هر اندازه کارایی آموزشی، امکان ارتباط نزدیک اعضای حرفه در فضایی دور از محیطهای رسمی کار فراهم می آورد که در جریان آنها تبادل نظر و مبادله اطلاعات، بین اعضای حرفه صورت می گیرد و این برخوردها در فرایندی کلی و در صورت تکرار به پیدایی دیدگاههای مشترک و وفاق حرفه ای می انجامد. در این سمینار پیشینی ۱/۵ ساعت زمان برای صرف نهار افزون بر زمانهای پذیرایی و صرف چای، چنین امکانی را به نحو کاملتری فراهم آورد. ضرورت پیشینی چنین زمانی را نزدیک به بیشتر شرکت کنندگان در سمینار مورد تأیید قرار دادند.

نتیجه نظرسنجی از شرکت کنندگان

برای آگاهی از نظر شرکت کنندگان درباره نحوه برگزاری سمینار و دستیابی به نارساییها و اشکالات آن پرسشنامه ای در اختیار شرکت کنندگان قرار گرفت که جمع بندی تحلیل اطلاعات پرسشنامه های تکمیل شده در جدول زیر بازتاب یافته است:

صرف نظر از اطلاعات مندرج در پرسشنامه های تکمیل شده، شرکت کنندگان، در بخشی از پرسشنامه که به اظهار نظر آزاد آنان اختصاص داشت نظرانی را ارائه کرده بودند که برجسته ترین آنها که به دفعات تکرار شده بود درخواست ارائه خلاصه سخنرانیها در آغاز جلسه به شرکت کنندگان و چاپ مقاله های ارائه شده در ماهنامه حسابدار است. بر این اساس، از این پس خلاصه سخنرانیها در آغاز جلسه در اختیار شرکت کنندگان قرار خواهد گرفت. افزون بر این بسیاری از شرکت کنندگان از برگزار کنندگان این سمینارها تشکر و قدردانی کرده بودند.

نخستین دانشجوی دوره دکترای رشته حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران این دوره را با موفقیت به پایان رسانید.

دکتر محمدرضا طاهری در اسفندماه گذشته پایان نامه خود را در زمینه «تدوین مدل های بودجه جامع از طریق بررسی عوامل مؤثر بر آن جهت برنامه ریزی و کنترل در صنعت فولاد ایران» ارائه کرد که مورد تصویب قرار گرفت. در جلسه دفاع از پایان نامه نامبرده، دکتر علی ثقیلی به عنوان استاد راهنما، دکتر رضا شهابنگ و دکتر علی جهانخانی به عنوان استادان مشاور، و دکتر علی رضائیان و دکتر حسن میزبانی به عنوان استادان ناظر شرکت داشتند.

مؤسسه مدیریت اطلاعات راهبردی شماره های دوم و سوم جزوه آموزش و پژوهش حسابداری را به دفتر ماهنامه فرستاده است. در شماره دوم شماری تمرین و مسئله درسی در زمینه های اصول حسابداری، حسابداری مالی- سطح پیشرفته، حسابداری مدیریت، حسابداری دولتی، زبان تخصصی، و پاسخ مسائل جزوه شماره قبل ارائه شده است. و شماره سوم دربرگیرنده شماری تمرین و مسئله درسی در زمینه حسابرسی، حسابداری مالیاتی، افته هایی در حسابداری و مدیریت مالی و زبان تخصصی و پاسخ به مسائل شماره ۲ این جزوه است. گردآورندگان جزوه های یاد شده در مقدمه شماره دوم از صاحب نظران و استادان رشته های حسابداری و دانشهای وابسته درخواست راهنمایی و همکاری کرده اند و در مقدمه شماره سوم به نابسندگی محتوای درسهای تخصصی و نبود تناسب میان اجزای آنها اشاره کرده و افزوده اند که: «در اغلب کتب درسی خارجی به مطالب و عناوینی برخورد می کنیم که در سطح دانشگاه های ایران تدریس نمی شود» و به عنوان نمونه ای از این شمار مطالب از «صورت جریانهای نقدی» یاد کرده اند و به علاوه آورده اند که بعضی از موضوعهای درسی نیز در درسهای مختلف تکرار می شود و یا در مواردی سرفصلها و عنوانهای درسهای تخصصی بسیار کلی و مبهم و در نتیجه تفسیر پذیرند. در همین مقدمه آمده است که به این دلیل گردآورندگان جزوه آموزش و پژوهش حسابداری بر آن شده اند که در شماره سوم مجموعه ای از مقاله های آموزشی نیز ارائه کنند.

اصلاح یک اشتباه

به آگاهی می رسانیم بنیانگذاران مرکز یاد شده آقایان علی مستاجران، دکتر محسن شریفی و آقای محمود قدس و نخستین مدیران مرکز به ترتیب آقایان دکتر احمد حسینی و مهربان پرور بوده اند. آقای نظام الدین ملک آرای از سال ۱۳۶۳ به بعد عهده دار اداره مرکز می شوند که اکنون نیز در همین سمت فعالیت می کنند و از آغاز از یاریهای آقای مصطفی علی مدد بهره گرفته اند.

در شماره قبلی ماهنامه (۹۳-۹۴) در گزارش مربوط به کتاب سال (صفحه های ۵۶ و ۵۷) از آقایان مصطفی علی مدد و نظام الدین ملک آرای به عنوان پایه گذاران مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی یاد شده بود. نامبرگان توجه ما را به اشتباهی که در این زمینه روی داده است جلب کردند. ما ضمن پوزش از خوانندگان ماهنامه

گزارش صورتهای مالی حسابرسی شده *

مأخذ: بیانیه شماره ۵۸ استانداردهای حسابرسی

این متن در برگزیده بخش ۵۰۸ حسابرسی استانداردهای حرفه ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) است که برای گزارشهایی که از اول ژانویه سال ۱۹۸۹ به بعد صادر یا تجدیدنظر شده قابل اجراء است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

مقدمه:

وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد تهیه می شوند، به کار می رود. این استانداردها به تفکیک انواع گزارشها می پردازد، شرایط کار بست هر یک را تشریح می کند و

۱. این متن در گزارشهای حسابرسی^۱ مربوط به صورتهای مالی تاریخی که بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری به منظور ارائه

۱. حسابرسی از نظر این متن، رسیدگی به صورتهای مالی تاریخی، بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی معتبر در تاریخ رسیدگی است. استانداردهای حسابرسی در برگزیده ۱۰ استاندارد شامل استانداردهای حسابرسی و تفسیر آنهاست. حسابسان باید اجرای سایر مقرراتی را که مقامهای صلاحیتدار در برخی موارد برای اجرا در مؤسسه های تحت سرپرستی وضع کرده اند نیز رسیدگی کنند.



ترجمه: علی اکبر جابری

نمونه هر گزارش را به دست می دهد.

۲. این متن به صورتهای مالی حسابرسی نشده (موضوع بخش ۵۰۴ حسابرسی) و صورتهای مالی ناقص و یا سایر گزارشهای ویژه (موضوع بخش ۶۲۱ حسابرسی) تسری ندارد.

۳. توجیه پذیری اظهارنظر حسابرس، به انطباق حسابرسی انجام شده با استانداردهای پذیرفته شده و به یافته های حسابرس بستگی دارد. استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دربرگیرنده ۴ استاندارد گزارشگری است.^۲ این متن به طور کلی به رابطه چهارمین استاندارد گزارشگری با زبان گزارش حسابرس مربوط می شود.

۴. چهارمین استاندارد گزارشگری به شرح زیر است:

«گزارش یا باید دربرگیرنده اظهارنظر در مورد کلیت صورتهای مالی و یا بیانگر دلایلی باشد که اظهارنظر را امکان ناپذیر می کند. هنگامی که نتوان اظهارنظر کلی ارائه کرد، باید دلایل آن بیان شود. در همه موارد، هنگامی که نام یک حسابرس با صورتهای مالی ارتباط پیدا می کند، گزارش باید شامل توضیح صریح ویژگیهای حسابرسی و درجه مسئولیتی که حسابرس به عهده می گیرد باشد.»

۵ - هدف چهارمین استاندارد گزارشگری این است که از تفسیر نادرست میزان مسئولیت حسابرس هنگامی که نام او با صورتهای مالی ارتباط پیدا می کند جلوگیری کند. مرجع چهارمین استاندارد گزارشگری عطف به کلیت

۲. بیانیه شماره ۵۸ استانداردهای حسابرسی به تجدیدنظر در دومین استاندارد گزارشگری پرداخته است، بدین ترتیب که «گزارش باید مواردی را که اصول حسابداری با سال قبل یکنواخت مورد استفاده قرار نگرفته است، افشا کند». درحالی که دومین استاندارد گزارشگری، قبلاً انعکاس استفاده یکنواخت از اصول حسابداری در سال مورد گزارش و سال قبل در گزارش حسابرسی را الزامی کرده بود. دومین استاندارد گزارشگری تجدیدنظر شده مقرر داشته است که تنها در صورتی که از اصول حسابداری به طور یکنواخت با سال قبل استفاده نشده باشد، افشای آن در بندی توضیحی الزامی است (بخش ۴۲۰. حسابرسی رهنمود گزارشگری لازم را در این مورد ارائه می دهد).

صورتهای مالی، مجموعه کامل صورتهای مالی و هریک از صورتهای مالی (برای مثال، ترازنامه) برای یک یا چندسال را به طور مساوی دربر می گیرد. (بند ۷۴ چهارمین استاندارد گزارشگری موارد دربرگیرنده صورتهای مالی مقایسه ای را شرح می دهد) حسابرس ممکن است در مورد یکی از صورتهای مالی اظهارنظر مقبول ارائه کند و در مورد بقیه صورتهای مالی بر حسب مورد اظهارنظرش مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر باشد.

۶ - گزارش حسابرسی معمولاً در ارتباط با صورتهای مالی اساسی واحدهای مورد رسیدگی، ترازنامه، صورت حساب سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد صادر می شود. در بند مقدمه گزارش حسابرسی باید مشخص شود که گزارش، مربوط به حسابرسی کداهیک از صورتهای مالی است. اگر صورتهای مالی اساسی شامل صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام است، این صورت باید در بند مقدمه مشخص شود اما نیازی نیست که به طور جداگانه در بند اظهارنظر ذکر شود، زیرا این گونه تغییرات، قسمتی از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی است.

گزارش استاندارد حسابرسی

۷ - گزارش استاندارد حسابرسی بیان می کند که صورتهای مالی در تمامی موارد با اهمیت، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد واحد مورد رسیدگی را بر طبق اصول پذیرفته شده حسابرسی به نحو مطلوب منعکس می کند. این نتیجه تنها هنگامی به دست می آید که حسابرسی بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده باشد.

۸ - گزارش استاندارد حسابرسی، صورتهای مالی حسابرسی شده را در بند مقدمه، ماهیت حسابرسی را در بند حدود

رسیدگی، و اظهارنظر حسابرس را در بند اظهارنظر ارائه می کند. اجزای اصلی گزارش به شرح زیر است:

الف - عنوانی که دربرگیرنده واژه مستقل^۳ باشد.

ب - عبارتی که صورتهای مالی حسابرسی شده موضوع گزارش حسابرسی را مشخص کند.

ج - عبارتی که بیانگر مسئولیت مدیریت^۴ در تهیه صورتهای مالی و مسئولیت حسابرس در ارائه اظهارنظر بر اساس حسابرسی انجام شده باشد.

د - عبارتی گویای آن که حسابرسی بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده است.

ه - عبارتی با این مفهوم که بنابر استانداردهای پذیرفته شده حسابرس باید حسابرسی را به نحوی برنامه ریزی و اجراء کند که به شیوه ای معقول مطمئن شود آیا صورتهای مالی دارای اطلاعات نادرست با اهمیت هست یا نه.

و - عبارتی که حسابرسی دربرگیرنده:

(۱) رسیدگی بر پایه آزمون شواهد پشتیبانی کننده مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی،

(۲) سنجش اصول حسابداری به کار گرفته شده و برآوردهای مهم انجام شده به وسیله مدیریت،

(۳) ارزیابی کلی نحوه ارائه صورتهای

ورق بزنید

۳. این استاندارد هنگامی که حسابرس استقلال ندارد عنوانی را لازم نمی داند. برای راهیابی در مورد گزارشگری، هنگامی که حسابرس استقلال ندارد به قسمت ۵۰۴ استانداردهای حسابرسی مراجعه شود.

۴. در بعضی موارد، ممکن است در مدارک پیوست گزارش حسابرسی ذکر شده باشد که مسئولیت صورتهای مالی با مدیریت شرکت است. با این حال، گزارش حسابرسی نیز باید بیانگر مسئولیت مدیریت در تهیه صورتهای مالی باشد.

مالی^۵ است.

فرم گزارش استاندارد حسابرسی در مورد صورتهای مالی یک سال به شرح زیر است:

گزارش حسابرسان مستقل

ترازنامه شرکت در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و صورت حساب سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور که پیوست است مورد حسابرسی قرار گرفت. مسئولیت صورتهای مالی با مدیریت شرکت است. مسئولیت ما اظهارنظر در مورد صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده است.

حسابرسی انجام شده برطبق استانداردهای متداول حسابرسی صورت گرفته است؛ استانداردهایی که ما را ملزم می‌کند حسابرسی خود را به نحوی برنامه‌ریزی و اجرا کنیم که از نبودن تحریفی بااهمیت در صورتهای مالی مطمئن شویم. حسابرسی ما دربرگیرنده رسیدگیهایی برپایه آزمون شواهد پشتیبانی‌کننده مسایغ و اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. این حسابرسی همچنین دربرگیرنده سنجش اصول حسابداری به کار گرفته شده و برآوردهای مهم انجام شده به وسیله مدیریت و ارزیابی نحوه ارائه صورتهای مالی است. ما معتقدیم که حسابرسی انجام شده مبنای معقولی برای اظهارنظر ما فراهم کرده است.

به نظر ما، صورتهای مالی نامبرده بالا، در تمامی موارد بااهمیت، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور برپایه اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند.

امضا

تاریخ

ز - عبارتی بیانگر آن که حسابرس معتقد است حسابرسی انجام شده مبنای معقولی را برای اظهارنظر او فراهم کرده است.

ح - اظهارنظر درباره این که آیا صورتهای مالی، در همه موارد بااهمیت، وضعیت مالی شرکت را در تاریخ ترازنامه و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد برای سال مالی منتهی به همان تاریخ را برپایه اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند یا نه. ط - امضای معتمد موسسه حسابرسی.

ی - تاریخ گزارش حسابرسی^۶
 ۹ - گزارش باید به نشانی شرکتی که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است، یا هیئت مدیره یا سهامداران ارسال شود. گزارش حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای خصوصی باید برحسب مورد به نشانی شرکا، شریک خاص یا مالک ارسال شود. گزارش حسابرسی باید به نشانی ارجاع‌کننده کار حسابرسی ارسال شود.

۱۰ - این استاندارد همچنین شرایطی را که ممکن است ایجاب کند حسابرس از شکل استاندارد گزارش حسابرسی عدول کند مورد بحث قرار می‌دهد و رهنمودهای گزارشگری در چنین شرایطی را ارائه می‌کند. این استاندارد براساس انواع اظهارنظرهایی که ممکن است حسابرس درهریک از شرایط ارائه دهد تنظیم شده و بیانگر آن است که درهریک از اظهارنظرها منظور حسابرس چیست:

اظهارنظر مقبول:

اظهار نظر مقبول بیان می‌کند که صورتهای مالی، در همه موارد بااهمیت، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد واحد مورد

۵. بندهای ۳ و ۴، بخش ۴۱۱ حسابرسی، ارزیابی حسابرس در مورد نحوه کلی ارائه صورتهای مالی را شرح می‌دهد.

۶. برای رهنمود در مورد تاریخ گزارش حسابرسی، به بخش ۵۳۰ حسابرسی مراجعه شود.

اظهارنظر مشروط:

نشاندهنده آن است که، به استثنای شرطهای ارائه شده، صورتهای مالی، در تمامی موارد بااهمیت، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد واحد مورد رسیدگی را برپایه اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند.

اظهارنظر مردود:

اظهارنظر مردود بیانگر آن است که صورتهای مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش

رسیدگی را برطبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند. این اظهارنظری است که در گزارش استاندارد مندرج در بند ۸ ذکر شده است.

افزودن بند توضیحی به گزارش استاندارد حسابرسی:

شرایط معینی که تأثیری در اظهارنظر مقبول حسابرس در مورد صورتهای مالی ندارد، ممکن است افزودن بندی توضیحی به گزارش را ایجاب کند.

فرم گزارش استاندارد حسابرسی در مورد صورتهای مالی مقایسه ای^۷ به شرح زیر است:

کند. این شرایط شامل موارد زیر است:

الف- قسمتی از اظهارنظر حسابرس براساس گزارش سایر حسابرسان پایه ریزی شده باشد. (بندهای ۱۲ و ۱۳)

ب- برای جلوگیری از گمراه کننده بودن صورتهای مالی به دلیل شرایط غیرعادی که سبب انحراف از یک اصل حسابداری تدوین شده به وسیله هیئت تدوین کننده اصول حسابداری تعیین شده توسط انجمن حسابداران خبره آمریکا در تهیه صورتهای مالی مورد رسیدگی باشد (بندهای ۱۴ و ۱۵).

ج- صورتهای مالی تحت تاثیر ابهام مربوط به رویدادهای آینده باشد که نتیجه آن در تاریخ تهیه گزارش حسابرسی به طور معقول برآورد کردنی نیست (بندهای ۱۶ تا ۳۳).

د- تردید اساسی در مورد تداوم فعالیت^۸ واحد مورد رسیدگی در آینده.

ه- تغییر با اهمیت در اصول به کار گرفته شده حسابداری یا روش به کارگیری آنها نسبت به سال مالی قبل (بندهای ۳۴ تا ۳۶).

و- وجود شرایط معینی درباره صورتهای مالی مقایسه ای (بندهای ۷۷، ۷۸ و ۸۱ تا ۸۳).

ز- اطلاعات مالی ۳ ماهه مقرر شده به وسیله مقررات اداره بورس اوراق بهادار افشا یا تجدیدنظر نشده است (به بند ۲۹ قسمت ۷۲۲ استانداردهای حسابرسی درباره مرور اطلاعات مالی طی سال، مراجعه شود).

ورق بنرید

۹. به پانوش شماره (۳) مراجعه شود.

۱۰. قسمت ۳۴۱ که مربوط به بررسی حسابرس درباره تداوم فعالیت شرکت در آینده است، مسئولیت حسابرس را در مورد ارزیابی اینکه آیا تردید اساسی درباره تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی در آینده برای یک دوره مناسب وجود دارد یا نه، و در صورت امکان، بررسی کفایت افشای به عمل آمده در صورتهای مالی و ذکر بند توضیحی در گزارش حسابرس را تشریح می کند.

گزارش حسابرسان مستقل

ترازنامه های شرکت x در تاریخ های ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و صورت حسابهای سود و زیان، صورتهای سود (زیان) انباشته و صورتهای گردش وجوه نقد آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور که پیوست است مورد حسابرسی قرار گرفت. مسئولیت صورتهای مالی یاد شده با مدیریت شرکت است. مسئولیت ما ارائه اظهارنظر در مورد این صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده است.

حسابرسی انجام شده بر پایه استانداردهای متداول حسابرسی صورت گرفته است، استانداردهایی که ما را ملزم می کند حسابرسی خود را به نحوی برنامه ریزی و اجرا کنیم که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی مطمئن شویم. حسابرسی ما دربرگیرنده رسیدگیهایی بر پایه آزمون شواهد پشتیبانی کننده مبالغ و اطلاعات افشاشده در صورتهای مالی است. این حسابرسی همچنین شامل سنجش اصول حسابداری به کار گرفته شده و برآوردهای مهم انجام شده به وسیله مدیریت ارزیابی نحوه ارائه کلی صورتهای مالی است. ما معتقدیم که حسابرسی انجام شده مبنای معقولی برای اظهارنظر ما فراهم کرده است.

به نظر ما، صورتهای مالی نامبرده بالا، در تمامی موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت x را در تاریخهای ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند.

امضا

تاریخ

حسابرس را تحت تأثیر قرار نمی دهد، ممکن است ايجاب کند که حسابرس بندی توضیحی^۸ به گزارش استاندارد^۱ خود اضافه

وجوه نقد واحد مورد رسیدگی را در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب منعکس نمی کند.

عدم اظهارنظر:

گویای آن است که حسابرس در مورد صورتهای مالی اظهارنظری نمی کند.

هرگونه اظهارنظرهای یاد شده در بقیه متن با جزئیات بیشتر شرح داده شده است.

افزودن بند توضیحی به گزارش استاندارد حسابرسی

۱۱ - شرایط معینی که اظهارنظر مقبول

۷. اگر صورت حساب سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد بر مبنای مقایسه برای یک یا چند دوره تهیه شده، اما ترازنامه پایان یک یا چند دوره ارائه نشده باشد، باید عبارت «برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور» تغییر کند تا دلالت کند که اظهارنظر حسابرس مربوط است به هریک از دوره هایی که صورت حسابهای سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجوه نقد ارائه شده است، مانند «برای هریک از ۳ سال منتهی به تاریخ مزبور (تاریخ آخرین ترازنامه)».

۸. بجز مواردی که در بقیه این استاندارد الزامی شده، بند توضیحی ممکن است قبل یا بعد از بند اظهارنظر در گزارش حسابرسی درج شود.

گزارشهای صورتهای مالی

ح- اطلاعات مکمل مقرر شده توسط هیئت تدوین کننده استانداردهای حسابداری مالی یا هیئت تدوین کننده استانداردهای حسابداری دولتی افشاننده، یا نحوه افشای این اطلاعات منطبق بر رهنمودهای هیئت نامبرده نباشد، یا حسابرس قادر به اجرای روشهای حسابداری در مورد رسیدگی به این گونه اطلاعات نبوده، یا به اطمینان بسنده درباره اینکه آیا اطلاعات مکمل مزبور با رهنمودهای هیئتهای یاد شده مطابقت دارد یا نه دست پیدا نکرده باشد (به بند ۲ قسمت ۵۵۸ استانداردهای حسابداری مراجعه شود).

و- اطلاعات مندرج در مدارک دیگری که حسابداری شده با اطلاعات مندرج در صورتهای مالی تفاوت اساسی داشته باشد (به بند ۴ قسمت ۵۵۰ استانداردهای حسابداری مراجعه شود). علاوه بر این، حسابرس ممکن است جهت تأکید بر یک موضوع مربوط به صورتهای مالی بندی توضیحی به گزارش خود اضافه کند.

پایه گذاری قسمتی از اظهار نظر بر اساس گزارش حسابرسان دیگر

۱۲- زمانی که حسابرس تصمیم میگیرد برای پایه ریزی اظهار نظر خود به گزارش حسابرس دیگری استناد کند، باید این موضوع را در بند مقدمه گزارش خود ذکر کند و در ارائه اظهار نظر خود به گزارش حسابرسان دیگر اشاره نماید. این اشاره دلالت بر تفکیک مسئولیت در انجام حسابداری دارد.

(به قسمت ۵۴۳ استانداردهای حسابداری که درباره موضوع اجرای قسمتی از رسیدگی توسط سایر حسابرسان مستقل است مراجعه شود).

۱۳- نمونه گزارشی که تفکیک مسئولیت را نشان می دهد به شرح زیر است:

۳-۱- نمونه گزارشی که تفکیک مسئولیت را نشان می دهد به شرح زیر است:

گزارش حسابرسان مستقل

ترازنامه های تلفیقی شرکت الف در تاریخ های ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و صورت حسابهای سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجوه نقد تلفیقی آن برای دوره های مالی منتهی به تاریخهای مزبور که پیوست است مورد حسابداری قرار گرفت. صورتهای مالی نامبرده به مسئولیت مدیریت شرکت تنظیم شده است. مسئولیت ما اظهار نظر در مورد این صورتهای مالی بر اساس حسابرسی است که انجام داده ایم. ما صورتهای مالی شرکت فرعی ب را که به ترتیب مبلغ میلیون ریال و میلیون ریال از جمع داراییهای مندرج در ترازنامه های تلفیقی مورخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و مبلغ میلیون ریال و میلیون ریال از جمع درآمدهای مندرج در صورت حسابهای سود و زیان تلفیقی سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور را تشکیل می دهد حسابداری نکرده ایم. آن صورتهای مالی به وسیله حسابرسان دیگری حسابداری شده که گزارش آنها به ما ارائه شده، و اظهار نظر ما تا آنجا که به مبالغ صورتهای مالی شرکت ب مربوط می شود بر اساس گزارش سایر حسابرسان پایه ریزی شده است.

ما حسابرسیهای خود را بر پایه استانداردهای متداول حسابداری انجام داده ایم؛ استانداردهایی که ما را ملزم می کنند حسابداری را به نحوی بر نامه ریزی و اجرا کنیم که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی مطمئن شویم. حسابداری انجام شده در برگزیده رسیدگیهایی بر پایه آزمون شواهد پشتیبانی کننده مبالغ و اطلاعات صورتهای مالی است حسابداری همچنین در برگزیده سنجش اصول حسابداری به کار گرفته شده و برآوردهای مهم انجام شده به وسیله مدیریت، و ارزیابی نحوه کلی ارائه صورتهای مالی است. ما معتقدیم که حسابداری ما و گزارش حسابرسان دیگر منبای معقولی را برای اظهار نظر ما فراهم کرده است به نظر ما که منبای آن حسابداری انجام شده و گزارش سایر حسابرسان است، صورتهای مالی تلفیقی فوق الذکر، در تمامی موارد با اهمیت، وضعیت مالی تلفیقی شرکت الف در تاریخهای ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند.

امضا

تاریخ

۲۰۳/۰۱ اخلاق و رفتار حرفه ای حسابرسان
انجمن حسابداران خبره آمریکا بیان می کند:

«اگر تهیه صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مالی با انحراف از یکی از اصول

عدول از یک اصل حسابداری
تدوین شده

۱۴- قاعده شماره ۲۰۳ (قسمت

حسابداری تدوین شده به وسیله هیئت تدوین استانداردها همراه باشد که تأثیری مهم بر صورتها یا سایر اطلاعات مالی داشته باشد، عضوانجمن نباید: (۱) اظهارنظر، یا به نحو اثباتی تایید کند که صورتها یا سایر اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری تنظیم شده است و یا (۲) گزاره ای حاکی از این که به موردی برای انجام تعدیلی مهم در راستای انطباق صورتها یا سایر اطلاعات مالی بر اصول پذیرفته شده حسابداری برنخورده، ارائه دهد. منتها در مواردی که تنظیم صورتها یا اطلاعات مالی با انحراف از یکی از اصول پذیرفته شده حسابداری همراه باشد، چنانچه عضوانجمن بتواند ثابت کند که به علت وجود شرایط غیرعادی، منحرف نشدن از اصل موردنظر سبب گمراهی استفاده کنندگان می شود و انحراف را تشریح کند و در صورت امکان اثرات تقریبی آن را نشان دهد و دلیل آورد که چرا انطباق صورتها و سایر اطلاعات مالی بر اصول پذیرفته شده به گمراه کننده بودن صورتهای مالی می انجامد، قاعده شماره ۲۰۳ رعایت شده است.»

۱۵ - زمانی که شرایط پیشبینی شده در قاعده ۲۰۳ پیش می آید، موضوع باید در یک یا چند بند جداگانه در گزارش حسابرس منعکس شود. در چنین شرایطی، شایسته است حسابرس در زمینه انطباق صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده اظهارنظر مقبول ارائه کند، مگر اینکه برای خودداری از ارائه اظهارنظر مقبول دلایل دیگری داشته باشد که به هر حال به موضوع عدول از اصول پذیرفته شده مربوط نباشد. (به قسمت ۴۱ استانداردهای حسابرسی که در زمینه ارائه اظهارنظر مقبول طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در گزارش حسابرسان مستقل است مراجعه شود).

ابهام"

۱۶ - این قسمت (بندهای ۱۷ الی ۳۳)

در زمینه بررسیهایی که حسابرس باید در شرایط ابهام انجام دهد تا بتواند در زمینه ضرورت افزودن یا افزودن بندی توضیحی به گزارش (به دلیل وجود شرایط ابهام) تصمیمگیری کند رهنمود می دهد. این گونه ابهامها دربرگیرنده - و نه محدود به - وقایع احتمالی موضوع بیابیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۵ است. این قسمت همچنین در مورد تمایز (الف) شرایط موجود ابهام که افزودن بندی توضیحی به گزارش حسابرس را ضروری می سازد از (ب) شرایطی که در اثر محدودیتهای رسیدگی اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر را ایجاب می کند و یا انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری که اظهار مشروط یا مردود را ضروری می سازد، رهنمود می دهد.

تمیز شرایطی که ممکن است به ارائه بند توضیحی نیاز داشته باشد از شرایطی که خودداری از اظهارنظر مقبول را ایجاب می کند.

۱۷ - ابهام و محدودیت در رسیدگی:

اگر حسابرس نتوانسته باشد به شواهد کافی دست پیدا کند که اظهارات مدیریت را درباره ماهیت ابهام و بازتاب آن در صورتهای مالی یا افشا در یادداشتها همراه صورتهای مالی مورد تأیید قرار دهد باید نیاز به اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر در اثر محدودیت در رسیدگی را مورد بررسی قرار دهد (بندهای ۴۰ الی ۴۸) برای اتخاذ چنین تصمیمی، حسابرس باید تفاوت بین محدودیت در رسیدگی (به شرح زیر) و نیاز به افزودن بندی توضیحی به علت

۱۱. بنابر مقررات این استاندارد افزودن بندی توضیحی به گزارش حسابرسی به منظور آشکار ساختن ابهام برای اطلاع استفاده کنندگان کافی است. در هر صورت، هیچ چیز در این استاندارد، حسابرس را از ارائه عدم اظهارنظر به علت وجود ابهام منع نمی کند. اگر حسابرس بخواهد از اظهارنظر خودداری کند، باید ابهامات و اثرات احتمالی آنها بر صورتهای مالی به نحو مناسب افشا شود، و گزارش حسابرس باید همه دلایل اساسی برای ارائه عدم اظهارنظر را ذکر کند.

وجود ابهام را بررسی کند. (بندهای ۲۳ الی ۲۶).

۱۸ - ابهام دربرگیرنده وضعیت نامشخص است که انتظار می رود زمانی درآینده مشخص شود. زمانی که در آن تاریخ مدارک مستند درباره نتیجه در دسترس خواهد بود. اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر زمانی مناسب است که ارائه شواهد کافی به حسابرس می توانسته امکانپذیر بوده باشد، اما به دلیل نارسایی سوابق حسابداری شرکت یا محدودیت ایجاد شده به وسیله مدیریت، در اختیار حسابرس قرار نگرفته است. در هر صورت، حسابرس باید تشخیص دهد که، اگرچه انتظار نمی رود شواهد کافی درباره نتیجه وضعیت ابهام، در زمان حسابرسی وجود داشته باشد (بعلت اینکه تغییر وضعیت ابهام، و بنابراین شواهد مورد نیاز، در آینده دست یافتنی است)، تحلیل وضعیت ابهام و آشکار ساختن اثرات آن بر پایه اصول پذیرفته شده در صورتهای مالی در زمان تهیه این صورتها در شمار مسئولیت مدیریت است. حسابرسی دربرگیرنده سنجش بسندگی شواهد، پشتیبانی کننده تحلیلهای مدیریت است.

۱۹ - ابهام و انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری:

انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری شامل ابهام، معمولاً در یکی از طبقات زیر قرار می گیرد:

- * افشای نامناسب (بند ۲۰)
- * اصول حسابداری نامناسب (بند ۲۱)
- * برآوردهای حسابداری نامعمول (بند ۲۲)
- ۲۰ - اگر حسابرس نتیجه گیری کند که موضوع ابهامی در صورتهای مالی بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مناسب افشا نشده است، باید اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه کند.

۲۱ - در تهیه صورتهای مالی، مدیریت

ورق بزیند

نتیجه انواع مشخصی از وقایع آینده را برآورد می‌کند. برای مثال، برآوردهایی که در مورد عمر مفید داراییهای استهلاک‌پذیر، قابلیت وصول حسابهای دریافتی، ارزش بازیافتی موجودی کالا، و ذخایر تضمین محصولات است. بندهای ۲۳ و ۲۵ استاندارد حسابداری شماره ۵، شرایطی را که در آن ناتوانی از انجام برآوردی معقول، ممکن است سؤالاتی را درباره مناسب بودن اصول حسابداری به کار گرفته شده ایجاد نماید، تشریح می‌نماید. در این شرایط یا شرایط دیگر، که حسابرس نتیجه می‌گیرد اصول حسابداری بکار گرفته شده باعث شده صورتهای مالی به میزان بااهمیتی نادرست باشد، باید اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه شود.

۲۲- معمولاً، حسابرس از طریق بررسی انواع مختلف مدارک مستند، از جمله تجربه تاریخی واحد مورد رسیدگی، می‌تواند درباره معقول بودن برآوردهای مدیریت از اثرات وقایع آینده، قانع شود. اگر حسابرس نتیجه گیری کند که برآوردهای مدیریت غیرمعقول است (به قسمتهای ۳۱۲ و ۳۴۲ استانداردهای حسابداری درباره موضوعات ریسک حسابرسی و اهمیت آن در نتیجه گیری حسابرس و حسابرسی برآوردهای حسابداری، مراجعه شود) و اثرات آن باعث می‌شود که صورتهای مالی به نحو بااهمیتی نادرست باشد، باید اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه کند.

شرایط مورد ابهام که ممکن است بند توضیحی را ایجاب نماید:

۲۳- در شرایط معینی، برآورد نتیجه وقایع آینده در راستای افشای کافی که ممکن است صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد، به وسیله مدیریت به طور معقول امکان‌پذیر نیست. در این گونه شرایط نمی‌توان تشخیص داد که آیا صورتهای مالی باید تعدیل شود یا نه، و به چه

مبلغی. این گونه شرایط ابهام افزودن بندی توضیحی را به گزارش حسابرسی ایجاب می‌کند. حسابرس در تصمیمگیری به اینکه آیا به علت وجود وضعیت ابهام (جز در زمینه تداوم فعالیت) یک بند توضیحی به گزارش خود اضافه نماید یا نه، احتمال زیان مهمی در نتیجه رفع ابهام را بررسی می‌کند.

۲۴- احتمال بعید زبانی بااهمیت:

اگر به گمان مدیریت احتمال بعیدی برای زبانی بااهمیت در اثر برطرف شدن ابهام وجود داشته باشد و حسابرس نیز در مورد چنین احتمالی قانع شده باشد نباید به این خاطر بندی توضیحی به گزارش بیفزاید.

۲۵- محتمل بودن زبانی بااهمیت:

اگر به گمان مدیریت احتمال زبانی بااهمیت وجود داشته باشد و حسابرس نیز در مورد آن قانع شده باشد، منتها مدیریت نتواند برآوردی معقول از مبلغ یا حدود زیان بالقوه به دست دهد و بنابراین وجود چنین احتمالی را در صورتهای مالی منعکس نکند، حسابرس باید به دلیل موضوع ابهام بندی توضیحی^{۱۲} به گزارش خود اضافه کند: در بعضی موارد مدیریت ممکن است، برطبق اصول پذیرفته شده حسابداری، سهم برآوردپذیر زیان محتمل را در صورتهای مالی منعکس کند. در چنین شرایطی، حسابرس باید از طریق بررسی موضوعات مندرج در بند ۲۶، در ارتباط با مبلغ ثبت نشده زیان، تصمیم بگیرد که آیا بندی توضیحی به گزارش خود بیفزاید یا نه.

۱۲. در هر صورت، حسابرس باید بررسی کند که آیا عدم امکان برآورد، در مورد مناسب بودن اصول حسابداری به کار گرفته شده سؤال ایجاد می‌کند یا نه (بند ۲۱).

۲۶- احتمال مستدل زبانی بااهمیت:

اگر به گمان مدیریت احتمال - نه چندان بعید و نه چندان محتمل - زبانی بااهمیت در اثر برطرف شدن ابهامی وجود داشته باشد، و حسابرس نیز در این باره قانع شده باشد برای تصمیمگیری در مورد افزودن یا نیفزودن بندی توضیحی به گزارش باید موارد زیر را بررسی کند:

- * میزان اهمیت مبلغ زبانی که احتمال معقولی در مورد آن وجود دارد.
- * میزان احتمال بروز زیان (برای مثال، آیا احتمال زیان به بعید نزدیکتر است یا به محتمل).
- در مواردی که مبلغ زیان با احتمال معقول کم اهمیت است و یا احتمال وقوع زیان بااهمیت کاهش می‌یابد، حسابرس بندرت احتمال دارد بندی توضیحی به گزارش خود بیفزاید.

بررسی اهمیت

۲۷- حسابرس در برنامه ریزی حسابرسی و ارزیابی اینکه آیا کلیت صورتهای مالی در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده یا نه، باید اهمیت زیان را بررسی کند. حسابرس باید اهمیت زبانی را که در اثر برطرف شدن ابهام احتمالی معقولی در مورد آن وجود دارد، به طور جداگانه و در مجموع، مورد ارزیابی قرار دهد و این ارزیابی را بدون توجه به ارزیابی خود از اهمیت اشتباهات محتمل در صورتهای مالی انجام دهد.

۲۸- ارزیابی حسابرس از اهمیت موضوع، قضاوت حرفه‌ای است و از برداشت [درک] او از نیازهای اشخاص معقولی که به صورتهای مالی اتکا می‌کنند، سرچشمه می‌گیرد. قضاوت در مورد بااهمیت بودن موارد ابهام به حیطه تأثیر ابهام بر صورتهای مالی بستگی دارد. بعضی ابهامها تنها مربوط به وضعیت مالی می‌شود، در صورتی که بیشتر آنها به نتایج عملیات و

گردش وجوه نقد مربوط می شود. بنابراین، به منظور ارزیابی اهمیت یک زیان محتمل، حسابرس باید بررسی کند که کدامیک از صورتهای مالی بیشتر تحت تاثیر قرار می گیرد.

۲۹ - بعضی از ابهامها دارای ماهیتی غیرعادی یا وقوع غیرمکرر هستند بنابراین بیشتر به وضعیت مالی مربوط می شود تا به نتیجه عملیات (برای مثال، طرح دعوی در مراجع قضائی به علت تخلف از قوانین ومقررات). در چنین شرایطی، حسابرس باید زیان محتمل را در رابطه با حقوق صاحبان سهام ومفردات ترانزنامه مانند جمع داراییها و جمع بدهیها، داراییهای جاری، و بدهیهای جاری بررسی کند.

۳۰ - در سایر موارد، موضوع ابهام ممکن است بیشتر به نتایج عملیات مربوط شود (برای مثال، طرح دعوی در مراجع قضائی در زمینه پرداخت حق الاختراع و حق الامتیاز مربوط به درآمدهای معین مطرح باشد). در چنین شرایطی، حسابرس باید زیان محتمل را در رابطه با مفردات مربوط به صورتحساب سود و زیان مانند درآمد حاصل از عملیات مستمر بررسی کند.

افزودن بند توضیحی به گزارش حسابرس

۳۱ - اگر، پس از رعایت موارد مندرج در بندهای ۲۴ الی ۳۰، حسابرس نتیجه گیری کرده باشد که باید بندی توضیحی (بعد از بند اظهارنظر) به گزارش^{۱۳} بیفزاید، این بند که دربرگیرنده موضوع ابهام است باید بیانگر آن باشد که نتیجه آن در حال حاضر قابل تعیین نیست. بند(های) جداگانه باید از طریق عطف به افشاهای بازتاب یافته در یادداشتهای همراه صورتهای مالی به طور مختصر تهیه شود. در هر صورت، در بندهای مقدمه، حدود رسیدگی و

۱۳. استفاده از عبارت «باتوجه به» برای مشروط کردن گزارش به دلیل ابهام، در این استاندارد مجاز نیست.

به طوری که در بند x یادداشتهای همراه صورتهای مالی، بازتاب یافته است، به دلیل تخلف از شرایط قرارداد حق اختراع، برعلیه شرکت در مراجع قضائی اقامه دعوی و درخواست خسارت شده است. شرکت دفاع لازم را در جلسه دادگاه به عمل آورده لیکن تاکنون رای دادگاه صادر نشده و نتیجه دعوی مشخص نیست. بنابراین از بابت هرگونه بدهی ناشی از حل وفصل موضوع تعدیلی در صورتهای مالی به عمل نیامده است.

به طوریکه نخواست رعایت شده، یا به این دلیل که (الف) هیچ تغییری در اصول حسابداری رخ نداده، یا (ب) به دلیل اینکه تغییری که در اصول حسابداری یا روش اجرای آن وجود داشته، اثر بااهمیتی بر قابلیت مقایسه ای صورتهای مالی نداشته است. در چنین شرایطی، حسابرس نباید در گزارش خود به رعایت یکنواختی اشاره کند. در هر صورت، اگر تغییر در اصول حسابداری یا روش اجرای آن اثر بااهمیتی در قابلیت مقایسه ای صورتهای مالی شرکت داشته باشد، حسابرس باید در بندی توضیحی در گزارش خود به تغییر اشاره کند. چنین بند توضیحی (بعد از بند اظهارنظر) باید ماهیت تغییر را آشکار سازد و توجه استفاده کننده گزارش را به یادداشت همراه صورتهای مالی که جزئیات تغییر را شرح می دهد جلب کند. موافقت حسابرس با یک تغییر به طور تلویحی بیان می شود مگر اینکه او در صدور اظهار نظر خود درباره ارائه مطلوب صورتهای مالی بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری استثناء قائل شود. هنگامی که تغییری در اصول حسابداری روی داده باشد، موارد دیگری نیز وجود دارد که حسابرس باید مورد بررسی قرار دهد (بندهای ۵۹ الی ۶۶).

۳۵ - نمونه یک بند توضیحی مناسب در زیر آمده است:

۳۶ - افزودن این بند توضیحی به گزارش

ورق یزید

۱۵. در ارتباط با روش حسابداری اثر تغییر در اصول حسابداری به بند ۴ استاندارد حسابداری شماره ۲۰ مراجعه کنید.

اظهارنظر نباید به موضوع ابهام اشاره شود^{۱۴}.
۳۲ - یک نمونه از بند توضیحی (بعد از بند اظهارنظر) که موضوع ابهام را شرح می دهد به شرح زیر است:

۳۳ - رفع ابهام در آینده که به افزودن بندی توضیحی به گزارش حسابرس انجامیده است معمولاً یا (الف) در صورتهای مالی سال بعد بازتاب خواهد یافت و یا (ب) به نتیجه ای می انجامد که تاثیر بولی در صورتهای مالی هیچیک از دوره ها ندارد. در موارد نادری، رفع ابهام در آینده ممکن است به تعدیل صورتهای مالی سالی که حسابرس در مورد آن بندی توضیحی به گزارش خود افزوده، بینجامد. در هر صورت، بندی که در گزارش حسابرس ابهام را توضیح می دهد باید بدون توجه به برخورد حسابداری مورد انتظار در زمینه رفع ابهام، ارائه شود.

عدم رعایت یکنواختی

۳۴ - گزارش استاندارد حسابرسی به طور ضمنی بیان می کند که حسابرس متقاعد شده قابلیت مقایسه ای صورتهای مالی بین دوره ها در اثر تغییرات در اصول حسابداری به طور بااهمیت تحت تاثیر قرار نگرفته و این اصول در طی دوره ها

۱۴. هنگامی که حسابرس گزارش خود را به دلیل انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری مربوط به یک ابهام مشروط می کند افزودن بندی توضیحی بعد از بند اظهارنظر لازم نیست و بندی که دلایل مشروط شدن را توضیح می دهد باید شامل اطلاعات مورد لزوم بند توضیحی بعد از بند اظهارنظر نیز باشد.

محدودیت در رسیدگی

۴۰- حسابرس تنها ممکن است

در صورتی که حسابرسی او بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده باشد، و در صورتی که قادر به اجرای همه روشهای ضروری در شرایط موجود بوده، بتواند تصمیم بگیرد که قادر به ارائه اظهار نظر مقبول هست. محدودیتهای وضع شده در حدود رسیدگی حسابرس، چه به وسیله مشتری ایجاد شده و چه در نتیجه شرایط، مانند زمان اجرای عملیات حسابرسی، ناتوانی در کسب مدارک و مستندات کافی، یا ضعف سابق حسابداری، پدید آمده باشد، ممکن است باعث شود حسابرس گزارش خود را مشروط کند و یا از اظهار نظر خودداری ورزد. در چنین شرایطی، دلایل اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر باید در گزارش حسابرسی درج شود.

۴۱- تصمیم حسابرس برای مشروط کردن اظهار نظر یا عدم اظهار نظر به ارزیابی او از درجه اهمیت روشهایی بستگی دارد که به دلیل محدودیت در رسیدگی، کاربرد آنها برای اظهار نظر در مورد صورتهای مالی مورد رسیدگی امکانپذیر نبوده است. این ارزیابی تحت تاثیر ماهیت و گستردگی اثرات بالقوه موضوع مورد سؤال و اهمیت آنها بر صورتهای مالی می باشد. اگر اثرات بالقوه به اقسام متعدد صورتهای مالی مربوط می شود، این اهمیت احتمال دارد بیشتر از موقعی باشد که تنها یکی از مبالغ صورتهای مالی تحت تاثیر قرار می گیرد.

۴۲- محدودیتهای متداول در حدود رسیدگی حسابرس در برگیرنده نبود امکان نظارت بر موجودی گیری^{۱۷} فیزیکی مواد و کالا و دریافت تأییدیه مستقیم از بدهکاران است. گونه متداول دیگر محدودیت در رسیدگی درباره حسابداری سرمایه گذارهای بلندمدت است، وقتی که حسابرس قادر نباشد صورتهای مالی حسابرسی شده واحد سرمایه پذیر را دریافت کند. محدودیتهای پدید آمده در اجرای این روشها یا سایر روشها درباره اقسام مهم صورتهای مالی، ایجاب می کند که حسابرس

به طوری که در بند x یادداشتهای همراه صورتهای مالی بیان شده، شرکت در سال ۱۳۷۰ روش محاسبه استهلاک را تغییر داده است.

۳۸- وجود شرایط مشخصی ممکن است اظهار نظر مشروط را ایجاب کند. یک اظهار نظر مشروط بیان می کند که، با استثنای اثرات موضوع مورد شرط، صورتهای مالی، در همه موارد با اهمیت، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد را در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری، به نحو مطلوب منعکس می کند. چنین اظهار نظری هنگامی ارائه می شود که:

الف - نبود اسناد و مدارک کافی یا وجود محدودیت در حدود رسیدگی حسابرس که باعث می شود حسابرس نتیجه گیری کند که نمی تواند اظهار نظر مقبول نماید و او نتیجه گیری کرده که عدم اظهار نظر ارائه ندهد (بندهای ۴۰ تا ۴۸).

ب- حسابرس معتقد است بر اساس حسابرسی او، صورتهای مالی انحرافی از اصول پذیرفته شده حسابداری دربر دارد که اثرات آن با اهمیت است و در نتیجه باید اظهار نظر مردود نکند (بندهای ۴۹ تا ۶۶).

۳۹- زمانی که حسابرس اظهار نظر مشروط می کند، باید همه دلایل اساسی را در یک یا چند بند توضیحی جداگانه قبل از بند اظهار نظر در گزارش خود ذکر کند. او همچنین باید، در بند اظهار نظر، به نحو مناسب به بندهای توضیحی عطف دهد. اظهار نظر مشروط باید شامل عبارت «به استثناء» باشد. عباراتی مانند «با توجه به» و «با توضیحات بالا» روشن و موثر نیست و نباید به کار گرفته شود. از آنجا که یادداشتهای همراه، قسمتی از صورتهای مالی است، عباراتی مانند «هنگامی که همراه یادداشت شماره ۱ مطالعه شود، در همه موارد با اهمیت، به نحو مطلوب منعکس می کند»، تغییر درستی نیست و نباید بکار گرفته شود.

حسابرسی سالیانه که صورتهای مالی سال متضمن تغییر به طور مقایسه ای^{۱۶} ارائه می شود لازم است. در هر صورت اگر تغییرات حسابداری از طریق اصلاح و ارائه مجدد صورتهای مالی سال قبل اعمال شده، از آنجا که همه صورتهای مالی ارائه شده در سالهای بعد قابل مقایسه خواهند بود، بند توضیحی مربوط فقط در سال تغییر لازم است.

تاکید موضوع

۳۷- در بعضی موارد حسابرس ممکن است بخواهد بر موضوعی درباره صورتهای مالی تأکید کند، اما نمی خواهد اظهار نظر مشروط ارائه کند. برای مثال، ممکن است تأکید کند که واحد مورد رسیدگی قسمتی از واحد تجاری بزرگتری است، یا معاملات مهمی با واحدهای تابع خود داشته است، یا ممکن است به یک رویداد با اهمیت در آینده یا موضوعی در مقوله حسابداری که قابلیت مقایسه صورتهای مالی با صورتهای مالی سال قبل را تحت تاثیر قرار می دهد تأکید کند. چنین اطلاعات توضیحی باید در بند جداگانه ای در گزارش حسابرسی درج شود. در چنین شرایطی نباید از عباراتی مانند «با توضیحات بالا» استفاده شود.

انحراف از اظهار نظر مقبول

اظهار نظر مشروط

۱۶. استثنای این الزام هنگامی اتفاق می افتد که تغییر در اصول حسابداری که به تعدیل اثرات داشته نیاز ندارد در ابتدای اولین سال مورد گزارش صورت گرفته باشد. آن استثناء در تفسیر حسابرسی مربوط به قسمت ۴۲۰ (رعایت یکتواخت اصول پذیرفته شده حسابداری) به عنوان تاثیر تغییر از اولین صادره از اولین وارده به اولین صادره از آخرین وارده در صورتهای مالی مقایسه ای و گزارش حسابرسی مطرح شده است.

گزارش حسابرسان مستقل

(بند اول مانند بند گزارش استاندارد)

به استثنای موضوع مندرج در بند زیر، حسابرسی ما بر طبق استانداردهای متداول حسابرسی انجام شده است. این استانداردها ایجاب می‌کند که حسابرسی ما به نحوی برنامه ریزی و احراز شود که به نحو معقولی مطمئن شویم که صورتهای مالی عاری از اظهارات نادرست با اهمیت هست یا نه. حسابرسی شامل رسیدگی بر پایه آزمون شواهد پشتیبانی کننده مبالغ و اطلاعات افشاشده در صورتهای مالی است. همچنین دربرگیرنده سنجش اصول حسابداری به کار گرفته شده و برآوردهای مهم انجام شده به وسیله مدیریت، و همچنین ارزیابی نحوه ارائه کلی صورتهای مالی است. ما معتقدیم که حسابرسیهای ما مبنای معقولی برای اظهارنظر ما فراهم می‌کند. ما قادر نبودیم صورتهای مالی حسابرسی شده پشتیبانی کننده سرمایه‌گذاری شرکت در یک شرکت خارجی، که در ترازنامه‌های مورخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ مبلغ xx ریال و xx ریال مندرج شده، و سهم شرکت از سود شرکت خارجی را که به ترتیب به مبلغ xx ریال و xx ریال در درآمد خالص سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور در یادداشت x همراه صورتهای مالی مندرج شده دریافت کنیم و قادر نبودیم که خود را درباره ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در شرکت خارجی یا سهم شرکت از سود آن از طریق اجرای سابر روشها قانع کنیم. به نظر ما به استثنای اثرات ناشی از تعدیلاتی که ممکن بود در صورت توانایی به بررسی صورتهای مالی شرکت خارجی لازم تشخیص داده شود، صورتهای مالی فوق الذکر، در همه موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت در تاریخهای ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند.

اعضا

تاریخ

تصمیم بگیرد که آیا مدارک و مستندات بسته‌ای را حسابرسی کرده که به او اجازه دهد اظهارنظر مقبول یا مشروط ارائه کند، یا آنکه باید

۱۷. شرایطی مانند زمان حسابرسی ممکن است باعث شود که حسابرس نتواند این روشها را اجرا کند. در این حالت، اگر او از طریق اجرای سایر روشها نتوانسته باشد نسبت به موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتی قانع شود، محدودیت بااهمیتی در رسیدگی او وجود نداشته و گزارش او نباید روشهای حذف شده و سایر روشهای اجرا شده را توضیح دهد. در هر صورت، باید دانست که قسمت ۳۳۱ استانداردهای حسابرسی بیان می‌کند که «همیشه لازم است حسابرس در انبارگردانی نظارت داشته باشد و آزمونهای مربوط به معاملات خرید مواد و کالا را اجرا کند.»

از اظهارنظر خودداری کند. هنگامی که محدودیت بااهمیت در حدود رسیدگی حسابرس توسط مشتری ایجاد شده باشد، معمولاً، حسابرس باید در مورد صورتهای مالی اظهارنظری نکند.

۴۳- هنگامی که اظهارنظر مشروط از محدودیت در رسیدگی یا نبود مدارک و مستندات سرچشمه می‌گیرد، شرایط باید در بندی توضیحی قبل از بند اظهارنظر ذکر شود و در بندهای حدود رسیدگی و اظهارنظر به آن اشاره شود. مناسب نیست که در شرح محدودیت در

رسیدگی در بند حدود رسیدگی حسابرس به یادداشتهای همراه صورتهای مالی عطف شود، زیرا توضیح حدود رسیدگی در مسئولیت حسابرس است، نه مسئولیت مشتری.

۴۴- هنگامی که یک حسابرس اظهارنظر خود را به علت محدودیت در رسیدگی مشروط می‌کند، کلمات بند اظهارنظر باید بیان کند که شرط به اثرات احتمالی موضوع مورد شرط بر صورتهای مالی مربوط می‌شود، نه به خود محدودیت. کلماتی مانند «به نظر ما» و «به استثنای محدودیت در رسیدگیهای مندرج در بندهای بالا» شرط را به جای اثرات احتمالی محدودیت در رسیدگی بر صورتهای مالی، به خود موضوع محدودیت در رسیدگی مربوط می‌کند و بنابراین پذیرفتنی نیست. نمونه‌ای از اظهارنظر مشروط درباره یک مورد محدودیت در رسیدگی سرمایه‌گذاری در شرکتی خارجی (با فرض اینکه اثرات محدودیت در حدی است که حسابرس نتیجه‌گیری کرده است که خودداری از اظهارنظر مناسب نیست) در زیر آمده است:

۴۵- سایر محدودیتها در رسیدگی:

بعضی مواقع، یادداشتهای همراه صورتهای مالی ممکن است شامل اطلاعات حسابرسی نشده، مانند پیشبینی‌های مقدماتی یا سایر موارد افشا باشد. اگر اطلاعات حسابرسی نشده (برای مثال، سهم یک سرمایه‌گذار از سود شرکت سرمایه‌پذیر که براساس روش ارزش ویژه شناسایی شده و بااهمیت باشد) در حدی باشد که حسابرس جهت ارائه اظهارنظر در مورد کلیت صورتهای مالی ناگزیر از رسیدگی آنها باشد باید روشهای حسابرسی را که لازم می‌داند در مورد این اطلاعات حسابرسی نشده اجرا کند. اگر حسابرس قادر نبوده روشهایی را که لازم می‌دانسته اجرا کند، باید اظهارنظر خود را مشروط نماید، یا به علت محدودیت در حسابرسی از اظهارنظر خودداری کند.

۴۶- در هر صورت، اگر این موارد افشا برای ارائه مطلوب وضعیت مالی، نتایج عملیات ورق بزنند

و گردش وجوه نقد مورد گزارش، لازم نبوده باشد، ممکن است به صورت «حسابرسی نشده» یا به صورت «تحت پوشش گزارش حسابرسی قرار نگرفته» شناسانده شود. برای مثال، اثرات پیشبینی شده یک ادغام تجاری یا یک رویداد آینده ممکن است به صورت «حسابرسی نشده» عنوان شود. بنابراین، اگرچه وقایع یا معاملات افشا شده در این شرایط باید حسابرسی شود، اما موارد افشای مربوط به پیشبینی وقایع یا معاملات آینده نیازی به حسابرسی ندارد. حسابرس باید آگاه باشد که، در هر صورت، قسمت ۵۳۰ استانداردهای حسابرسی بیان می‌کند که «اگر حسابرس مطلع شده که بعد از تکمیل اجرای عملیات حسابرسی اما قبل از صدور گزارش، موضوع بااهمیتی رخ داده که باید افشا شود، تنها چاره حسابرس این است که یا برای تاریخ صدور گزارش از تاریخگذاری دوگانه استفاده کند یا گزارش را به تاریخ وقوع رخداد صادر کند و وقایع بعد از تاریخ ترانزانه را تا آن تاریخ بررسی نماید. تلقی کردن رخداد به عنوان «حسابرسی نشده» در چنین شرایطی پذیرفتنی نیست.

۴۷- محدودیت در هدفهای گزارشگری:

ممکن است از حسابرس خواسته شود فقط در مورد یک صورت مالی ونه بقیه صورتهای گزارشیه تهیه کند. برای مثال، فقط در مورد ترانزانه ونه در مورد صورت حساب سود و زیان، سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد. اگر دسترسی حسابرس به تمام اطلاعات اساسی مربوط به ترانزانه محدود نباشد و همه بررسیهایی را که در شرایط موجود ضروری می‌دانسته اجرا کند، چنین انتخابی محدودیت در رسیدگی شمرده نمی‌شود بلکه محدودیت در هدفهای گزارشگری است.

۴۸- ممکن است از حسابرسی خواسته شود که فقط در مورد ترانزانه گزارش تهیه کند. در چنین حالتی، حسابرس باید فقط در مورد

گزارش حسابرسان مستقل

ترانزانه شرکت X در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ که به پیوست است مورد حسابرسی قرار گرفت. این صورت مالی به مسئولیت مدیریت شرکت است. مسئولیت ما ارائه اظهارنظر در مورد این صورت مالی براساس حسابرسی انجام شده است.

حسابرسی ما برطبق استانداردهای متداول انجام شده؛ استانداردهایی که ایجاب می‌کند حسابرسی به نحوی برنامه ریزی و اجراء شود که از نبودن تحریفی بااهمیت در ترانزانه مطمئن شویم. حسابرسی شامل رسیدگی بر پایه آزمون شواهد پشتیبانی کننده مبالغ و اطلاعات افشاشده در ترانزانه است. حسابرسی همچنین شامل سنجش اصول حسابداری به کار گرفته شده و برآوردهای مهم انجام شده توسط مدیریت، و نیز ارزیابی نحوه کلی ارائه ترانزانه است. ما معتقدیم که حسابرسی ما مبنای معقولی برای اظهارنظرمان فراهم می‌کند.

به نظر ما، ترانزانه یاد شده، در همه موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت X در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌کند.

امضا

تاریخ

انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری به حدی بااهمیت هست که مستلزم اظهارنظر مشروط یا اظهارنظر مردود باشد عاملی که باید مورد بررسی قرار گیرد اهمیت دلاری چنین تاثیراتی است. در هر صورت مفهوم اهمیت تنها به اهمیت مقداری مربوط نمی‌شود، بلکه قضاوت در مورد اهمیت کیفی موضوع را نیز دربر می‌گیرد. اهمیت یک فلم به یک واحد خاص (برای مثال، موجودی کالا به یک شرکت تولیدی)، گستردگی اظهارات نادرست (مانند اینکه آیا اقلام و موارد افشای متعددی از صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد یا نه)، و اثرات اظهارات نادرست بر کلیت صورتهای مالی، عواملی است که باید در موقع قضاوت درباره اهمیت، مورد بررسی قرار گیرد.

۵۱- هنگامی که حسابرس اظهارنظر مشروط می‌کند، باید در یک یا چند بند توضیحی قبل از بند اظهارنظر، همه دلایل

ترانزانه اظهارنظر نماید. یک نمونه از گزارش مقبول در مورد تنها ترانزانه به شرح زیر است (با فرض اینکه حسابرس قادر بوده خود را درباره رعایت بکنواخت اصول حسابداری قانع کند):

انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری

۴۹- هنگامی که صورتهای مالی به شکلی بااهمیت تحت تاثیر انحرافی از اصول پذیرفته شده حسابداری بوده، و حسابرس صورتهای مالی را برطبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، حسابرسی کرده باشد باید اظهارنظر مشروط (بند ۵۰ الی ۶۰) یا اظهارنظر مردود (بندهای ۶۷ الی ۶۹) ارائه کند. اساس چنین اظهارنظری باید در گزارش او بیان شود.

۵۰- در تصمیمگیری به این که آیا اثرات

اطلاعات لازم برای ارائه مطلوب طبق اصول پذیرفته شده حسابداری باید در صورتهای مالی (که لازم است شامل یادداشتهای همراه باشد) قرار داده شود. هنگامی که این گونه اطلاعات در مدارک دیگری مانند گزارش به سهامداران، گزارشهای مربوط به افزایش سرمایه و فروش سهام جدید، صورتهای ارائه شده به سهامداران برطبق مقررات اداره بورس اوراق بهادار، یا سایر گزارشهای مشابه گنجانده شده، باید در صورتهای مالی به آنها اشاره شود. اگر صورتهای مالی و یادداشتهای همراه آن، اطلاعات مورد نیاز طبق اصول پذیرفته شده حسابداری را افشا نمیکنند، حسابرس باید به دلیل انحراف از چنین اصولی، اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه کند و باید اطلاعات لازم را، اگر عملی^{۱۱} باشد، در گزارش خود بگنجانند، مگر اینکه حذف این اطلاعات از گزارش حسابرسی در یک استاندارد خاص حسابرسی مناسب شناخته شده باشد.

۵۶- نمونه زیر مثالی از گزارش مشروط به دلیل افشای نامناسب است (با فرض اینکه اثرات در حدی است که حسابرس نتیجه گیری بقیه در صفحه ۱۱۸

به طوری که در بند x همراه صورتهای مالی توضیح داده شده است، شرکت هزینه های اجاره ماشین آلات را در صورتهای مالی منعکس نکرده است. به نظر ما، اصول پذیرفته شده حسابداری ایجاب می کند که چنین هزینه هایی در صورتهای مالی منعکس شود.

گزارش حسابرسان مستقل

(بندهای اول و دوم عیناً مانند گزارش استاندارد)

صورتهای مالی (ماهیت اطلاعات افشانشده را شرح دهید) افشاء نمی کند. به نظر ما، افشای این اطلاعات طبق اصول پذیرفته شده حسابداری لازم است. به نظر ما، به استثنای حذف اطلاعات مذکور در بند بالا،

۱۱. به زیرنویس شماره ۱۸ مراجعه شود.

گزارش حسابرسان مستقل

(بندهای اول و دوم گزارش عیناً مانند گزارش استاندارد)

شرکت از انعکاس هزینه اجاره ماشین آلات اجاره ای در صورتهای مالی خودداری کرده است، در صورتی که جهت مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری میبایست در صورتهای مالی منعکس می شد. اگر این هزینه در حسابها ثبت می شد سود خالص و بدهیها مبلغ x ریال به ترتیب کاهش و افزایش می یافت. به نظر ما، به استثنای اثرات ناشی از موضوع مندرج در بند بالا، صورتهای مالی یاد شده، در همه موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت x در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۰ و نتایج عملیات و گردش و جوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند.

امضا

تاریخ

به دلیل انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری اظهارنظر مشروط ارائه شده به شرح زیر است (با فرض اینکه اثرات در حدی است که حسابرس نتیجه گیری کرده اظهارنظر مردود مناسب نیست).

۵۴- اگر موضوع در یک یادداشت همراه صورتهای مالی افشا شده است، بند توضیحی گزارش حسابرس که قبل از بند اظهارنظر ذکر می شود باید به شرح نمونه زیر باشد:

اساسی مربوط به نتیجه گیری خود درباره وجود انحرافی از اصول پذیرفته شده حسابداری را بیان کند. علاوه بر این، بند اظهارنظر گزارش او باید شامل عبارت شرطی مناسب و عطف به بندهای توضیحی باشد.

۵۲- بندهای توضیحی باید همچنین اثرات موضوعات مورد شرط بر وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش و جوه نقد را، در صورتی که عملی^{۱۸} باشد، افشا کند. اگر اثرات یاد شده به طور معقول تعیین کردنی نباشد باید در گزارش بیان شود. اگر چنین مواردی در یادداشتی همراه صورتهای مالی افشا شده، بند توضیحی ممکن است از طریق اشاره به آن، مختصر تهیه شود.

۵۳- یک نمونه از گزارشی که در آن

۱۸. قسمت ۳۱ استانداردهای حسابرسی که در مورد موضوع کفایت موارد افشای صورتهای مالی است، عملی بودن را به شرح زیر تعریف می کند.

«اطلاعات به طور معقول از حسابها و ثبتهای شرکت به دست می آید و ارائه این اطلاعات در گزارش حسابرس، ایجاب نمی کند که حسابرس در وضعیت تهیه کننده اطلاعات مالی قرار گیرد.» برای مثال اگر اطلاعات مورد لزوم برای تکمیل حسابرسی، بدون کوشش بیش از حد معمول حسابرس، از حسابها و ثبتهای شرکت به دست آید، باید چگونگی آن در گزارش او ذکر شود.

ترجمه: لیلی نوربخش



کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری بیشتر بر هماهنگی استانداردها تأکید می‌کند.

«کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری» (International Accounting Standard Board) تأکید خود بر ایجاد استانداردهای جدید را کاهش می‌دهد، و در عوض نیروی خود را بر دستیابی به هماهنگی بیشتر با هیئتهای ملی ایجاد استاندارد متمرکز می‌کند.

این کمیته در گزارش مربوط به دستاوردهای گذشته و هدفهای آینده خود می‌گوید، «احتمالاً هرگز بیشتر از ۴۰ نوع استانداردهای بین المللی حسابداری موجود نخواهد بود.» علاوه بر ۳۱ استاندارد که تاکنون تهیه شده، چهار پروژه دیگر در دست تهیه است.

کمیته به این نتیجه رسیده است که با «هیئتهای ملی ایجاد استاندارد همکاری نزدیکتری داشته باشد» با این قصد که از طریق ایجاد سازگاری و هماهنگی بیشتر بین نیازهای ملی حسابداری به جای جایگزین کردن نیازهای ملی، هماهنگی گسترده‌تری با استانداردهای بین المللی حسابداری به وجود آورد. «کمیته امیدوار است که ایجاد همکاری بیشتر بین هیئتهای تهیه استاندارد در کشورهای مختلف، در نهایت به شناخت متقابل منجر خواهد شد.

کمیته در گزارش خود با عنوان «استانداردهای بین المللی حسابداری، وضعیت جاری و پیشبینی آینده»، فاش می‌کند که گرچه حسابهای اکثریت چشمگیری از شرکتهای «از هر لحاظ» با استانداردهای بین المللی سازگاری دارد، شرکتهای اندکی — کمتر از ۱۰۰ شرکت در سراسر دنیا — اظهار می‌دارند که استانداردهای بین المللی را دنبال کرده‌اند.

پیشنویس تجدیدنظر در اصول حسابداری

هیئت استانداردهای حسابداری (Accounting Standard Board) پیشنهاد دو فصل دیگر از بیانیه اصول حسابداری را منتشر کرده و در آن به روشنگری مفاهیمی پرداخته است که در برگزیده نظر هیئت در مورد تهیه صورتهای مالی است.

فصل ۳ از دو فصل یاد شده را «عناصر صورتهای مالی» و فصل ۴ آن را «تجدیدنظر در مفردات صورتهای مالی» در بر می‌گیرد که از نظر هیئت، رکن اصلی صورتهای مالی است و البته دشوارترین بخش تجدیدنظر در اصول حسابداری را تشکیل می‌دهد.

فصل ۳ پیشنهادی یاد شده به ارائه و بررسی تعریف داراییها، بدهیها، حقوق مالی صاحبان سهام، سود و زیان و حسابهای میان شرکا و شرکتهای اختصاص یافته و فصل ۴ به بررسی نحوه حسابداری و افشای اطلاعات مربوط به حسابهای یاد شده، در صورتهای مالی پرداخته است. البته تمامی تعریفهای پیشگفته به طور کامل با تعریفهای ارائه شده به وسیله کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری (International Accounting Standards Board)

مطابقت دارد. به عنوان نمونه داراییها را چنین تعریف کرده است: «حقوق یا منابع اقتصادی که در نتیجه فعالیتها و رویدادهای گذشته به وسیله یک واحد تجاری مشخص تحصیل شده و دارای منافع اقتصادی بعدی است». البته هیئت استانداردهای حسابداری بر زمینه‌هایی تأکید کرده که کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری آنها را مورد توجه قرار نداده است. چنانکه در فصل ۴ نیز بیش از کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری به جزئیات پرداخته است. ●

Accountancy August 1992

جریمه برای به موقع ارائه نکردن حسابها

از آغاز ژوئیه ۱۹۹۲ شرکتهای با مسئولیت محدود در انگلستان که صورتهای مالی خود را دیرتر از زمان مقرر به اداره ثبت شرکتها تحویل داده باشند، باید تا ۵۰۰۰ پوند جریمه پردازند. بنابراین مقررات جدید که با امضای وزیر امور شرکتهای انگلستان ابلاغ شده، شرکتهای سهامی خاص باید صورتهای مالی خود را دست بالا ۱۰ ماه پس از پایان سال مالی به اداره نامبرده ارائه دهند، در حالی که این مدت برای شرکتهای سهامی عام ۷ ماه در نظر گرفته شده است. البته میزان جریمه‌ها به مدت زمان تأخیر در ارائه صورتهای مالی بستگی خواهد داشت. افزون بر این در اجرای مقررات یاد شده، از اول آوریل سال ۱۹۹۲ صورتهای مالی که از تاریخ تعیین شده دیرتر به اداره ثبت شرکتها تحویل شده باشد، از نظر مرجع رسیدگی کننده مربوط، مردود شمرده می‌شود. ●

Accountancy March 1992



تاکید حزب کارگر به ضرورت افشای مسئولیت مدیران در گزارشهای مالی

مؤلفان معتقدند اگر پیشنهادهایی که امسال در سند تازه‌ای برای مذاکره و بحث در مورد صورتهای مالی ارائه شده، سال گذشته در جریان بود، می‌شد جلوی برخی ورشکستگیهای مؤسسات از جمله «ماکسول» را گرفت.

مؤسسه اسکاتلندی حزب کارگر که این سند را نوشته است، پیشنهاد «هیئت تخصصی حسابرسی» Auditing Practices Board را مبنی بر اینکه گزارش سالانه یک شرکت عام باید شامل گزارشی از مدیران با توضیحی در مورد مسئولیت‌هایشان در رابطه با صورتهای مالی باشد، تصویب کرده است، پیشنهاد یاد شده ضمناً می‌گوید که این گزارش باید در کنار گزارش حسابرسان باشد تا اطمینان حاصل شود که رابطه بین مسئولیت‌های مربوط کاملاً روشن است. همچنین گزارش مدیران باید مراجعه‌مقابلی به گزارش حسابرسان داشته باشد تا آن را با دیدگاههای حسابرسان ارتباط دهد.

به عبارت دیگر، مدیران باید فعالانه مسئولیت‌هایشان را به اجرا درآورند، با بسط نقش حسابرسان، نوعی سیستم سیاستگذاری خودکار برقرار می‌شود تا اجرای این روش تضمین شود.

پیشنهادها همچنین بر رفع ابهامی در قانون شرکتها در جهت حفظ سیستمهای کافی کنترل داخلی به‌مثابه ضرورتی قطعی برای مدیران تأکید دارد. و البته این امر نیازمند ضمانت اجرایی قانونی است.

چنین حرکتی به مدیران مالی، که سعی می‌کنند وظیفه خود را انجام دهند، کمک خواهد کرد تا در مقابل مقاومت شدید مدیران دیگر ایستادگی کنند.

حزب کارگر همچنین استفاده از کمیته‌های حسابرسی که مدیران را به افشای مسئولیت‌هایشان در گزارش سالانه ملزم می‌کند و در غیر این صورت ذکر دلایل کافی در همان گزارش را ضروری می‌داند، تأیید می‌کند. طبق این نظر، تمام مدیران باید به‌علاوه مجبور به خواندن نامه حسابرسان در مورد مدیریت سالانه باشند.

Accountancy March 1992.

۱۲,۰۰۰ پاوند کاهش داده، یعنی ۶۲٪
صرفه‌جویی کرده است.

Accountancy August 1992.

انتشار دو طرح پیشنهادی کمیته حسابرسی بین‌المللی

«کمیته تخصصی حسابرسی بین‌المللی»

(International Auditing Practices Committee)

دو طرح پیشنهادی منتشر کرده است: اولی، با عنوان «گزارشی در مورد ارقام مقایسه‌ای»، یک پیشنهاد استاندارد بین‌المللی حسابرسی است، و دومی با نام «ارتباط مدیریت» پیشنهاد بیانیته بین‌المللی در مورد حسابرسی است.

پیشنویس طرح اول راهنماییهایی در مورد مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با حسابرسی ارقام دوره‌های گذشته ارائه می‌دهد که باید در نظر گرفته شود و در نتیجه قسمتی از صورتهای مالی جاری را تشکیل می‌دهد. مسائلی که در این طرح مورد بحث قرار گرفته‌اند شامل راهنمای عمومی و گزارشی هم برای حسابرسی کنونی (که صورتهای مالی گذشته را حسابرسی می‌کند و گزارش می‌دهد) و هم برای حسابرس آینده است (در صورتی که صورتهای مالی قبلی یا به‌وسیله حسابرس دیگری حسابرسی شده و یا اصلاً حسابرسی نشده باشد). برای شرایطی که لازم است گزارش حسابرس قبلی مجدداً منتشر شود نیز راهنماییهایی ارائه شده است.

پیشنویس طرح دوم رابطه بین حسابرس و مدیریت را مورد بحث قرار می‌دهد و بخشهای مربوط را از تعدادی استانداردهای بین‌المللی در مورد حسابرسی در یک سند که مربوط به جنبه‌های مختلف مسئولیت‌های حسابرسی در این زمینه است گرد می‌آورد.

Accountancy September 1992.

اما گزارش پیشبینی می‌کند که شرکت‌های چند ملیتی استفاده بیشتری از استانداردهای بین‌المللی خواهند کرد، بوژه زمانی که بخواهند در بازارهای خارجی کسب سرمایه کنند.

Accountancy August 1992.

آماده باشید - ارزانتر تمام می‌شود

طبق گزارش باب روتنبرگ یکی از شرکای بلیک روتنبرگ، شرکت‌های خصوصی در صورتی که با حسابرسانشان همکاری مؤثرتری داشته باشند، می‌توانند تا ۳۰۰ میلیون پاوند صرفه‌جویی کنند.

باب روتنبرگ در گزارش خود که در مجله حسابداری به چاپ رسیده توضیح داده است که «این رقم به دنبال بررسی کل حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های بزرگ حسابداری و فرضی این که شرکت‌ها می‌توانند ۱۰ درصد از حق الزحمه خود را صرفه‌جویی کنند به دست آمده است.»

۱۰ درصد صرفه‌جویی را بدین طریق می‌توان ایجاد کرد که برای کشف تمام اطلاعات نباید به حسابرس اتکا شود، بلکه بعضی کارهای اولیه از جمله کارهای دفتری ساده داخلی را می‌توان به‌وسیله خود شرکت انجام داد. شرکتها همچنین باید به قرارداد اصلی توجه کنند و دقت نمایند که میزان حق الزحمه‌ها قابل مذاکره است و برای حق الزحمه‌های اضافی در صورت بروز مشکلات باید حدودی در نظر گرفته شود.

مؤسسات همچنین باید حسابرسانشان را از معاملات غیرعادی و ریسکها مطلع کنند و کارمنداتی را برای پاسخ به پرسشهای حسابرسان در این زمینه‌ها بگمارزند و تشکیلات شرکت را کارآمد سازند.

روتنبرگ می‌گوید «تدبیر اساسی این است که باید تا حد ممکن کارهای حسابرسان به‌وسیله شرکت انجام داده شود تا آنها واقعاً زمان کمتری برای کار اصلی صرف کنند و بتوانند به‌جای پرداختن به امور آماده‌سازی و برنامهریزی حسابها، بررسی و حسابرسی را انجام دهند.»

یک شرکت مهندسی با عملکردی معادل ۵ میلیون پاوند که چنین روشی را به کار برده حق الزحمه حسابرسی خود را از ۳۲,۰۰۰ پاوند به



شلیله:

تا زمانی که سیستمهای حسابداری ما، به سیستمهای کنترل داخلی مناسب مجهز نشوند، حسابرسان ناگزیر است رسیدگیهای خود را با روشهای سنتی مبتنی بر سندرسی انجام دهد.

استفاده از تکنیکهای جدید حسابرسی در ایران با محدودیتهای اساسی روبه روست.

می انجامد. به هر حال بسیاری از بندهای بسیاری از گزارشهای حسابرسی صریح نیست، در بسیاری از آنها مسائل بسیار جزئی، برجسته نشان داده شده و برعکس. بارها در گزارشها مطالب غیر ضروری و بی اهمیت به چشم خورده است. به نظر من باید نمونه هایی از این گونه گزارشها را در همین ماهنامه حسابداری چاپ کرد تا مورد توجه تعداد بیشتری از حسابرسان قرار گیرد.

شلیله:

به نظر من هنوز کارکردهای حسابرسی عملیاتی در شکل کنونی آن در جامعه ما شناخته شده نیست. در نتیجه تا وضع بدین گونه است بهره گرفتن از تکنیکهای پیشرفته تر عملی به نظر نمی رسد. برعکس آنکه گفته شد، من عقیده دارم حسابرسان با مدیران رویارو نیستند، بلکه با صورتهای مالی نادرست رویرویند. از سمتی دیگر جامعه اقتصادی ایران برای تصمیمگیریهای خود به آمار و اطلاعات تکیه نمی کند. در کشور ما شاید اظهارات اشخاص یا شایعه ها بیشتر مورد توجه و استفاده قرار می گیرد. من بارها با کسانی که در جریان بازار سهام هستند روبه رو شده ام و دریافته ام که بسیاری از آنها به اطلاعات غیر رسمی بیشتر تکیه می کنند تا اطلاعات و نسبتهایی که از صورتهای مالی می توان به دست آورد. به نظر من هنوز جامعه اقتصادی ایران نیازهای اطلاعاتی خود را به نظام حسابرسی کشور ارائه نکرده است و هرگونه اقدامی هم برای راهیابی به نیازهای اطلاعاتی جامعه اقتصادی یا مؤسسه های اقتصادی

به طور معمول ناموفق مانده است. به عنوان نمونه زمانی در سازمان حسابرسی درباره مسائل واردات و صادرات و آثار نرخهای متعدد ارزی یک رشته بررسیهایی آغاز شد، منتها متأسفانه جامعه استقبال خوبی از این اقدامات نکرد، حتی برای آنکه این بررسیها به سامان و انجام نرسد در زمینه ارائه اطلاعات مورد نیاز با ما همکاری نکردند و برخی محدودیتهای نیز پدید آوردند تا بررسیهای یاد شده را از پیشرفت بازدارند. از نارساییهای قوانین مربوط و مؤثر در ایفای نقش حرفه ای حسابرسان سخن به میان آمد؛ اما من می خواهم از گونه دیگری از مشکلاتی که از نارساییها و ناهماهنگی قوانین گونه گون با یکدیگر یا تفسیر نادرست آنها سرچشمه می گیرد یاد کنم. به عنوان مثال اگر حسابرسان به مسئله به کار نگرفتن ظرفیت بالقوه تولید محصول یا ارائه خدمات در شرکتها اشاره کنند، ممیز مالیاتی آن بخش از هزینه های شرکتها را که به تولید محصول یا خدمات نینجامیده است هزینه غیر قابل قبول قلمداد می کند و در بسیاری از موارد سود مشمول مالیات شرکت را به میزان درخور توجهی افزایش می دهد. در نتیجه، این گونه رویاروییها مؤسسات اقتصادی و شرکتها را به سمتی سوق می دهد که واقعیت رویدادها را کتمان کنند، چون هیچ گاه حسابرسان و استفاده کنندگان در چارچوبهای منطقی در برابرهم قرار نگرفته اند و تبادل اطلاعات یا ارتباطات منطقی بین آنها به وجود نیامده است، امکان تحقق پیشرفتهایی در حرفه که می توانست از این ارتباطات پدید آید، به وجود نیامده است. تا زمانی که سیستمهای حسابداری ما، به سیستمهای کنترل داخلی مناسب مجهز نشوند، حسابرسان ناگزیر است

رسیدگیهای خود را با روشهای سنتی مبتنی بر سندرسی انجام دهد. استفاده از تکنیکهای جدید حسابرسی در ایران با محدودیتهای اساسی روبه روست. از جمله نوع عملیات و روشهای انجام عملیات و حجم فعالیتها در شرکتها مختلف بسیار متفاوت است و این تفاوتها نیز بسیار چشمگیر است از این رو بهره گرفتن از تکنیکهای آماری ناممکن است چون با جامعه همگنی روبه رو نیست. البته اکنون ما در سازمان حسابرسی این تکنیکها را به کار می بریم و بر سیستم کنترلهای داخلی مؤسسه ها تاکید می کنیم. منتها هر آینه با تغییر مدیر مؤسسه همه چیز تغییر می کند و مشکلات فراوانی پدید می آید. اما گفته شد نکته های تاکیدی در گزارشها فراوان است؛ به نظر من فراوانی این گونه نکته ها اجتناب ناپذیر است. این وضع از نبود قوانین و مقررات کافی و استانداردهای موافق با شرایط ایران سرچشمه می گیرد. البته دلیل دیگر وجود موارد تاکیدی و توصیفی، نبود هماهنگی کافی بین جامعه حسابرسی و جامعه حسابداری است. ما به شرکتها توصیه می کنیم که اطلاعات یا رویداد ویژه ای را افشا کنند چون به نظر ما آگاهیهای مهم و سودمندی را در اختیار استفاده کننده قرار می دهد. منتها در برخی موارد صاحبکار توصیه ما را نمی پذیرد، در نتیجه ما ناگزیر می شویم به صورت تاکید بر مطلب خاص توجه استفاده کننده را به موضوع جلب کنیم، که در واقع شرط گزارش حسابرسان هم نیست. این چگونگی سبب می شود که گزارشهای حسابرسی باهم تفاوت داشته باشند درحالی که اگر نظام حسابرسی و حسابداری کشور باهم بر سر اصول و ضوابط کار هماهنگی داشتند، این دشواریها پدید

نمی آمد.

شمس احمدی:

آقای شلیله به نظر من نکته مهم در این میان این است که ما این تکنیکها را به کار بیندیم. زمانی که حسابرسی مؤسسه ای را آغاز می کنیم، ریسک مورد انتظارمان را تعریف کنیم، ریسک کنترلی مان را تعریف کنیم، ریسک ذاتی مان را تعریف کنیم؛ خوب در این صورت اگر به این نتیجه رسیدیم که کنترلهای داخلی مؤسسه مورد رسیدگی ضعیف است و باید میزان رسیدگیها را افزایش داد، این کار را انجام می دهیم. در بسیاری موارد هم اتفاقاً این اقدامها را انجام داده ایم اما یافته های آنها را بایگانی کرده ایم و یا دست بالا آنها را به صورت نامه مدیریت در اختیار مدیریت قرار داده ایم. حتی در مواردی که شرکت از کنترلهای داخلی مؤثری بهره می گرفته میزان رسیدگیها را کاهش نداده ایم. به عنوان مثال اگر کنترلهای داخلی شرکتی در زمینه فروش کارآیی داشته، اما کنترلهای داخلی آن در زمینه خرید دارای نارساییهای درخور توجهی باشد، بسیاری از حسابرسان هر دو حساب را به یک نسبت رسیدگی می کنند. من با موردی روبه رو شدم که

داهی:

نبود رویه های یکسان برای رسیدگی یا میناهای همسان برای اظهار نظر پیش از هر عملتی از نبود تشکل حرفه ای و در نتیجه نبود رهنمودهای حرفه ای برای کار حسابرسی سرچشمه می گیرد.

تا زمانی که جامعه یا تشکلی حرفه ای با پشتوانه معتبر بنا نگردد، امکان پدید آمدن وحدت رویه در حرفه و کاربست روشها و ضابطه های یکسان و بهره گیری از تکنیکهای نوین امکان پذیر نیست.

حسابرس در گزارش توضیح داده است که شرکت کالایی را از دو جا خریداری کرده و قیمت خرید از

یک منبع از قیمت منبع دیگر بیشتر است، بدون این که توجه کرده باشد که دلیل این امر افزون بر تفاوت در کیفیت کالا تنوع بخشیدن به منابع تدارک کالاهای مورد نیاز شرکت بوده است که برای مثال اگر ارتباط شرکت با یک منبع به هم خورد یا یکی از این منابع به هر دلیلی از فروش کالای مورد نظر صرف نظر کرد، شرکت به منبع دیگری دسترس داشته باشد. چنین برخوردهایی از سوی این گروه حسابرسان بیانگر آن است که اظهار نظر آنها بر پایه رسیدگیهای اصولی و قضاوت حرفه ای انجام نمی شود. در نتیجه گزارشهای حسابرسی به اشکال متفاوتی تنظیم می شود.

داهی:

نبود رویه های یکسان برای رسیدگیها یا میناهای همسان برای اظهار نظر پیش از هر عملتی از نبود تشکل حرفه ای و در نتیجه نبود رهنمودهای حرفه ای برای کار حسابرسی سرچشمه می گیرد. البته من عقیده ندارم که نحوه رسیدگیها و در نتیجه نحوه اظهار نظر حسابرسان در این زمان خیلی باهم تفاوت داشته باشد. به طور معمول قضاوت حسابرسان برخوردار از دانش و تجربه مناسب، در موارد همسان بسیار به هم نزدیک است. به عنوان مثال اگر گزارشهای کنونی سازمان حسابرسی را بررسی کنیم، خواهیم دید که از نظر نحوه رسیدگی و اظهار نظر در موارد مشابه به طور تقریب یکسانند، چرا که تشکل حسابرسان شاغل در آن سازمان و تبادل نظر و همکاری که سالها بین آنها جریان داشته به ایجاد گونه ای همفکری و وحدت رویه نا نوشته انجامیده است. اما به بررسی کنترلهای داخلی اشاره شد که در این زمینه نیز مشکلات چشمگیری وجود دارد، از جمله چنانکه گفته شد ممکن است در مورد برخی از فعالیتها کنترلهای داخلی مؤثری وجود داشته باشد، در حالی که در زمینه دیگری وضع کاملاً برعکس باشد. افزون بر این آشکار است که وجود کنترلهای داخلی مالی به تنهایی از نظر حسابرس نمی تواند اطمینانبخش باشد، بلکه باید در شرکتها کنترلهای عملیاتی در پیوند با کنترلهای داخلی مالی وجود داشته باشد. به هر حال به نظر من تا زمانی که جامعه یا تشکلی حرفه ای با پشتوانه معتبر بنا نگردد، امکان پدید آمدن وحدت رویه در حرفه و کاربست روشها و ضابطه های یکسان و بهره گیری از تکنیکهای نوین

امکان پذیر نیست. ناگفته نماند که فرض من در آنچه در این بخش از سخنم ارائه کردم این است که ما درباره حسابرسانی با دانش و تجربه متوسط به بالا گفتگو می کنیم، نه حسابرسان کم دانش و کار ناآزموده ای که در سالهای نخستین پس از فراغت از تحصیلشان به دلیل نبود مقررات و ضابطه برای اشتغال به کار حرفه، در شهرستانها خدمات حسابرسی ارائه می دهند.

شمس احمدی:

یک مثال ساده می تواند کارآیی تکنیکهای جدید را آشکار کند و نشان دهد که بدین وسیله چگونه می توان به آسانی به نارساییهای ذاتی سیستم کنترلهای داخلی پی برد. فرض بفرمایید که در شرکتی در زمینه مصرف مواد اولیه از نظر ساختاری، از کنترلهای داخلی مؤثری استفاده می شود، در حالی که یک محاسبه ساده مانند حاصل ضرب میزان تولید در میزان استاندارد مواد اولیه مصرفی در تولید یا محاسبه نسبت تعداد کالای تولید شده به ساعت کار که اطلاعات مالی و عملیاتی را به هم ربط می دهد، می تواند به آسانی کارآیی یا نا کارآیی کنترلهای داخلی مورد عمل را افشا کند، تا آن که دست به یک رشته رسیدگیها و سندیهای تفصیلی بزنیم و دریابان به نتیجه ملموسی هم نرسیم. این مثال بیانگر آن است که آزمونهای تحلیلی تا چه اندازه می توانند در سرعت بخشیدن به رسیدگیهای حسابرسی و نتیجه گیریها مؤثر باشند. کارآیی آزمونهای تحلیلی در عمل به اندازه ای است که با بهره گیری از آن و برخی پرس و جوها از نحوه اجرای عملیات، می توان به سطح اطمینان متوسطی که درخور گزارشها یا اقدامات بررسی است دست یافت و استانداردهای بررسی نیز اطمینان متوسط به یافته های آزمونهای تحلیلی را تجویز می کنند.

داهی:

من می پذیرم که همین آزمونهای تحلیلی نیز یکی از شواهد حسابرسی است که مبنای اظهار نظر حسابرس را تشکیل می دهد. منتها باز در ایران، بویژه در شرایط کنونی و وجود تورم با نرخ بالا، این گونه تحلیلها داده های دقیق و اتکال پذیری را به دست نمی دهد. افزون بر این پیچیدگیهای

ورق بزنید

مناسبات تجاری و اقتصادی از جمله ارتباطات و توافقی‌هایی که در مقیاس‌های وسیع بین شرکتها و طرفهای معامله آنها خارج از هدفها یا چارچوب فعالیت‌های عملکرد مؤسسه‌ها، که بشدت بر کارایی اقتصادی آنها تأثیر می‌گذارد، سبب می‌شود که سیستم‌های کنترلهای داخلی مؤسسات از اعتبار کافی برخوردار نباشد.

خستویی:

تردیدی نیست که بهره گرفتن از تکنیکهای جدید حسابرسی و حسابرسی جامع می‌تواند سودمندبهای فراوانی دربر داشته باشد. اما اگر واقعینانه به شرایط کنونی اقتصاد ایران یا به سیاستهای سرمایه‌گذاری و سرانجام بینش سرمایه‌گذاران و هدفهای سرمایه‌گذاری در ایران بنگریم، توجیهی بسنده در جهت بهره گرفتن از تکنیکهای یاد شده نداریم. آیا اکنون منابع گونه‌گون اقتصادی به صورتی عادلانه در اختیار مؤسسات اقتصادی (شرکتها) فرار می‌گیرد که بتوان انتظار دستیابی به کارایی بالا از آنها داشت و برای سنجش تحقق کارایی مورد انتظار از حسابرسی جامع بهره گرفت؟ فعالیت بسیاری از مؤسسات اقتصادی متأسفانه از هیچ جنبه‌ای کنترل نمی‌شود. در این صورت چگونه می‌توان در این گونه مؤسسه‌ها به دنبال سیستم کارایی کنترل داخلی بود؟ این که گفته شد چرا حسابرسان زیاد به فضاوتهای شخصی متکی هستند، دلیلش این است که سازمانها از کنترل بسنده برخوردار نیستند. در نتیجه من به عنوان حسابرس ناگزیرم به ارزیابیهای متکی بر گمانه‌های خود که به فضاوتهای شخصی خواهد انجامید متکی باشم. ما که از نظر سیستمهای حسابداری بسیار عقب مانده‌ایم، مگر چه تغییر و تحولی روی داده است که این گونه سیستمها را با تکنیکهای نوین حسابرسی کنیم؟ چرا حسابداری پیشرفت نمی‌کند؟ برای این که در مؤسسات اقتصادی و اقتصاد ایران کاربرد ندارد. این همه قانون تغییر می‌کند، همه این تغییرات را بررسی و دنبال می‌کنند چون کاربرد دارد؛ ولی این همه کتاب حسابداری منتشر می‌شود جز دانشجویان، آن هم به دلیل الزام درسی، کمتر کسی آنها را به طور دقیق به قصد به کارگیری مطالعه می‌کند، چرا؟ چون کاربرد ندارد.

شمس احمدی:

من فکرمی‌کنم دوری کردن از کاربرد تکنیکهای جدید حسابرسی تنها به این دلیل نیست که این گونه تکنیکها کاربرد ندارد، بلکه یکی از دلایل برجسته این امر این است که بسیاری با این تکنیکها آشنایی ندارند چرا که چه در سطح دانشگاهها و چه در سطح دوره‌های کاربردی، به‌عنوان نمونه در انجمن خودمان، تحولات جدید حسابرسی آموزش داده نمی‌شود. هرچند انجمن حسابداران در زمانهای نزدیک اقداماتی را در این زمینه آغاز کرده است.

خستویی:

آقای شمس احمدی، اکنون جناب عالی از حسابرسان فعال هستید و با بخش درخور توجهی از مؤسسات اقتصادی و شرکتها روبه‌روید. آقای موسوی بخش عظیمی از صنعت مملکت را حسابرسی می‌کنند، آقای شلیله همین طور و خود من هم حسابرسی بخش وسیعی از مؤسسات اقتصادی خدماتی را برعهده دارم. شما، من و سایر آقایان کدامیک می‌توانیم به یک سیستم حسابداری کامل و کارا در این مجموعه گسترده اشاره کنیم، یعنی مؤسسه‌ای که صورتهای مالی خود را در چارچوب اصول پذیرفته شده تهیه کرده و در زمان مقرر در اختیار حسابرس قرار داده باشد. به‌طور خلاصه زمانی که برخی از مؤسسات و شرکتها تنها از فروش ضایعات سودهای کلانی می‌برند، چه دلیلی دارد که برای ضایع نکردن، سیستمهای برنامه‌ریزی و کنترلهای داخلی و ماندن آنها در مؤسساتشان مستقر کنند و به حسابرسی جامع هم علاقه نشان دهند؟

سلامی:

به هر حال باید کاربریست دستاوردهای جدید حسابرسی را آغاز کرد. از کجا؟ به نظر من از گزارش حسابرسی؛ یعنی جایی که مدیریت مؤسسات اقتصادی و ارکان تصمیمگیری این گونه مؤسسات باهم روبه‌رو می‌شوند و در این رویارویی گزارش حسابرسی است که ارزیابی عملکردها را ارائه می‌کند و رهنمودهای مؤثر برای آینده فراهم می‌آورد. البته نه حسابرسی کنونی جامعه ما، بلکه حسابرسی جامع. اکنون نیز برای این کار زمان مناسبی است. در زمان حاضر مجموعه شرایط

اقتصادی و سیاستهای اقتصادی ایجاب می‌کند که به کارایی عملیات و بازده سرمایه به‌طور جدی توجه شود، البته یکی از اقدامات اساسی در زمینه ارتقای سیستمهای حسابداری، نیز گسترش و اصولی کردن سیستم آموزش حسابداری است.

خستویی:

مسئله این است که اگر الزامهای قانونی مستقیم و غیرمستقیم برای حسابرسی در ایران وجود نداشته باشد، شاید به‌ندرت مؤسساتی را بتوان پیدا کرد که به حسابرسی تن در دهند.

موسوی:

شواهد فراوانی در حرفه گویای آن است که استفاده از تکنیکهای حسابرسی در گسترش کاربرد آن در ایران چاره‌ساز نیست. دیروز من پرونده دائمی شرکتی را بررسی می‌کردم که اطلاعات گزارشهای حسابرسی شرکت را از سال ۱۳۵۱ دربر می‌گرفت. گزارشهایی که برخی را همکاران حرفه‌ای کنونی و مؤسسات حسابرسی خصوصی در سالهای متفاوت امضا کرده بودند و در تمامی سالها نیز اظهار نظر حسابرس یا رد بود و یا عدم اظهار نظر. و به هر حال گزارشهایی از بیشتر افراد برجسته حرفه در آن به چشم می‌خورد. حال که باز کار به من ارجاع شده بود، ترجیح دادم که نخست بررسی کنم که در گزارش این شرکت که در سال ۱۳۵۱ نزدیک به ۴۰ بند حسابرسی داشته، اکنون یعنی در سال ۱۳۷۱ چه تحولاتی پدید آمده است. دریاقتم که تغییری در بندهای گزارشی که در سال ۱۳۵۵ امضا کرده بودم و گزارشی که در سال ۱۳۷۱ امضاء می‌کردم، روی نداده است. حسابرسی، در سال ۱۳۵۱ آورده بود که داراییهای ثابت صورت ریز ندارد، در سال ۱۳۷۱ همان را نوشته بود و همین طور بندهای دیگر نیز تکراری بود. چرا این همه مسئله اساسی در ۲۰ سال متمادی تکرار می‌شود، و هیچ کس توجه نمی‌کند؟ سرانجام در بررسی یاد شده دریافتیم که ۹۹ درصد از شرطهای گزارشی که ۲۰ سال پیش به وسیله آقای داهی امضا شده بود، هنوز پابرجاست. بیشتر بررسی کردم، دیدم اتفاقاً دستور عمل حسابرسی سازمان هم در آخرین سال رسیدگی اجرا شده است. ساختار کنترل داخلی شرکت بررسی و ارزیابی شده، آزمون رعایت روشها اجرا شده و... بررسیهای تحلیلی انجام شده، مغایرت حجم و نرخ محاسبه شده است



سرمایه گذاران و ساختار و بافت و رفتار اجتماعی بازار سرمایه در ایران می رسد. اگر بپذیریم که به دلیل وجود راههای دستیابی به سودهای کلانزده شیوه های غیراصولی، بیشتر سرمایه گذاران به دستیابی به بازده مالی اقتصادی با روشهای مدیریت نمی اندیشند بیگمان باید بپذیریم این گونه سرمایه داران به بر پا داشتن نظامهای حسابداری بی توجهند و از خدمات حسابداری بهره نمی گیرند. ما آشکارا می دانیم که مؤسسات اقتصادی به طور معمول از استقرار نظامهای حسابداری مدیریت که می تواند رهنمودهای عملی، اجرایی و مؤثر به مدیران مؤسسات بدهد، دوری می کنند. یا در مواردی که این گونه سیستمها بر پا شده است، عملاً کار نمی کند و از پشتیبانی مدیران رده بالای سازمان بهره مند نمی شود. اما من فکر می کنم موقعیت حسابداران از سمتهای گوناگون با موقعیت حسابرسان تفاوتی اساسی دارد. که شاید نادیده انگاشتن برخی از این گونه تفاوتهاست که به قضاوتهایی می انجامد که بنابر آنها حسابداران رودروی حسابرسان قلمداد می شوند. این گونه تفاوتها از این قرارند: نخست آنکه حسابداران با مؤسساتی که در آنها کار می کنند، وابستگی سازمانی و اداری دارند و در چارچوب این وابستگی، در محدوده مجموع هدفهای مؤسسه مربوط کار و فعالیت می کنند. در حالی که حسابرسان به صورت ذاتی نسبت به مؤسسه صاحبکار از استقلال برخوردارند. ما حتی در سازمان حسابرسی هم به رغم آنکه سازمانی دولتی است و مؤسسه های دولتی و وابسته به دولت را حسابرسی می کند، اما استقلال رای و نظر فرد فرد حسابرسان شاغل در سازمان یاد شده به طور برجسته محفوظ است. در حالی که حسابداران به طور ذاتی وابستگی اداری دارند و به طور طبیعی از سیستمهای مدیریت تأثیر می پذیرند. دوم آنکه حسابرسان از نظر تجربه بررسی و مطالعه سیستمهای گوناگون حسابداری چند یا چندین تجربه ای اند، در حالی که حسابداران دست بالا از این نظر بیش از سه یا چهار تجربه جدی در پیشینه خود ندارند. سوم آنکه حسابرسان همواره در کار بررسی و تبادل نظر در زمینه رویدادها با همکار خود در تیم حسابرسی یا در مؤسسه حسابرسی ارتباط دارند و همواره دیدگاههاشان با دیدگاههای دیگری روبه روست و آزمونهای عملی و نظری متعددی را

ورق بزنید

به هیئت وزیران ارائه کردیم مبنی بر این که در مورد شرکتی که تنظیم حسابهاشان بموقع انجام نشده، به جای حسابرسی، بررسی اجمالی انجام دهیم و هیئت وزیران هم این پیشنهاد را برای تا پایان سال ۱۳۶۴ تصویب کرد. و ما هم همین کار را کردیم و برای شرکتی مشمول این تصویبنامه که تعدادشان نیز بسیار زیاد بود گزارش اجمالی ارائه کردیم. تا نتایج آن پایه اصلاحات بعدی باشد. منتها این گزارشها هم در بایگانی گزارشهای حسابرسی قرار گرفت و هیچ اصلاح و اقدامی هم در این باره صورت نگرفت.

حسابدار (شلیله):

اجازه می خواهم در این فرصت بار دیگر بر چگونگی رابطه حسابرسان و حسابداران تأکید کنم. چنانکه گفته شد، به نظر من حسابرسان در دشواریهایی که در اطلاعات سیستمهای حسابداری یا حتی رویارویی حسابداران بازتاب دارد، و از آنها یاد شد، به طور مشخص با مدیران مؤسسات، صاحبان سرمایه و گروهی از استفاده کنندگان رویارویند. اگرچه ارزیابی واقعینانه نظامهای حسابداری در ایران در بیشتر موارد نشان می دهد که کارایی این نظامها از حد دقتداری فراتر نرفته است و تازه در این حد نیز با نارساییهای چشمگیری روبه روست. به رغم این که به هر حال در تعداد انگشت شماری از مؤسسات اقتصادی ممکن است از نظامهای حسابداری به نسبت کارایی سراغ گرفت. اما به عقیده من این نارساییها از ناآگاهی یا ناتوانی حسابداران سرچشمه نمی گیرد، بلکه سرچشمه آن به سیستمهای مدیریت، طرزتفکر و بینش سهامداران و

و... منتها تمام شرطها همچنان همان شرطهای گزارشهای پیشین بود. آشکار است که مجامع عمومی این شرکت در تمام سالهای یاد شده نیز توجهی به گزارشهای حسابرسی نداشته اند. ما بارها در مجامع مهمترین مؤسسات اقتصادی شرکت کرده ایم که گزارش حسابرس را مورد توجه قرار نداده اند. رئیس مجمع یکی از شرکتها که از مسئولان اجرایی رده بالای کشور هم هست، می گفت آقای موسوی، مسائل مهم را بخوانید که جلسه سریعتر سرانجام بگیرد. و من در جواب گفتم، تمامی آن مطالبی که من در این گزارش آورده ام از نظر من مهم است. آقای شمس احمدی، در زمان حاضر بسیاری از استادان حسابداری دانشگاهها کنترلرهای داخلی را درس می دهند، پرسشنامه تمرین می کنند، تکنیکهای جدید را شرح می دهند، منتها مشکل اصلی ما در عمل جلوه می کند.

شمس احمدی:

آقای موسوی دیدگاه من وجود واقعیتهایی را که شما یا سایر آقایان بر شمرده اند، نفی نمی کند. حرف من این است که اگر ما محدودیت قانونی نداشته ایم و می توانستیم گزارش بررسی به مجمع ارائه بدهیم، به جای تهیه گزارش حسابرسی و صرف آن همه هزینه در مثال شما، می توانستیم به همان نتیجه هایی که از حسابرسی می رسید، از راه بررسی در زمان و با هزینه کمتر دسترس پیدا کنیم. شاید در بسیاری از شرکتها اصلاً لازم نباشد که گزارش حسابرسی تهیه شود. البته هنوز برای این کار مقررات قانونی وجود ندارد.

موسوی:

آقای شمس احمدی، اتفاقاً ما این کار را یک بار تجربه کردیم. به این ترتیب که پیشنهادی را

میزگرد گزارشگری حسابرسی

بشت سرمایه گذارد. حال آن که حسابداران دست بالا با حسابداران همکار خود که تعداد آنها به طور معمول انگشت شمار است و تجربه های آنها تنها در محدوده مؤسسه ای که در آن کار می کنند ارزیابی می شود، مربوطند و از فرصت افزودن بر غنای تجربی و با آزمون نظری دیدگاههایشان برخوردار نیستند. چهارم، ایفای مسئولیت شغلی در حسابرسان با امنیت شغلی آنها همپونند تر است، در حالی که چنانکه در بخش نخست این توضیحات گفته شد، چگونگی ایفای مسئولیت شغلی حسابداران و نزدیکی آن با تیات کارفرما، ارتباط بسیار تنگاتنگی با ایمنی شغلی آنان دارد. بنا به دلایل بر شمرده، حسابداران محدودیتهای تعیین کننده ای در زمینه ایفای مستقل نقش حرفه ای خود دارند. و آشکار است که مدیران نیز در حد درخور توجهی تحت تأثیر هدفها و سیاستهای سرمایه گذاران قرار دارند. از این رو حسابرسان، چنانکه گفته شد، در اصل با سرمایه گذاران روبه رویند. ضمن آنکه به هر حال حسابداری و حسابرسی جنبه های گوناگون فعالیتی یگانه در نظام اقتصادی به شمار می آیند. البته آشکار است که تفاوتی یاد شده نمی تواند تسلیم بی قید و شرط به انتظارات مدیران را توجیه کند. منتها به طور طبیعی می تواند حسابداران را در طیفی که یک سویه آن استقلال حرفه ای و سویه دیگر آن محافظه کاری اداری است قرار دهد.

سلامی:

البته تردیدی نیست که گزارش حسابرسان در ایجاد ضابطه ها و کنترلهای عمومی در مؤسسات نقش درخور توجهی ایفا می کند یا عدول از ضابطه های انتظار پذیر را با دشواری و محدودیت روبه رو می کند. اگرچه متأسفانه بسیاری از نا کاراییها، تخلفها و نارساییهای مدیران همواره با توسل به این که در بروز آنها سوهنیتی در کار نبوده توجیه و نادیده انگاشته می شود.

رادمان:

برای من سؤالی مطرح است که چرا فرم جدید گزارش حسابرسی که اتفاقاً آقای شمس احمدی در سال ۱۳۶۸ آن را ترجمه کرد و در ماهنامه حسابدار به چاپ رسید و حتی خود سازمان حسابرسی نیز الگوی آن را با اندک تغییر در کتاب اصول حسابرسی ارائه کرده، تا کنون مورد استفاده قرار نگرفته است. به بیان دیگر ما که همواره روشها، تکنیکها و استانداردهای حرفه ای را اقتباس کرده ایم، از زمان انتشار اجرای فرم یاد شده از سال ۱۹۸۸ تا کنون، در حسابرسیها از آن استفاده نکرده ایم.

شمس احمدی:

البته به یاد داشته باشیم که تحولات حرفه ای

جهان، تا زمانی که با پشتکار و پیگیری و شهامت طرح و ترویج نشود، در ایران مورد استفاده قرار نمی گیرد. من عقیده دارم کاربرد این تکنیکها را، اگرچه حتی به طور ناقص، به هر حال باید زمانی آغاز کرد. اکنون ما در ایران در زمینه استانداردهای ملی به دنبال تدوین استانداردهای بسیار کاملی هستیم، در حالی که در خود امریکا استانداردهای حسابداری هر سال دستخوش تغییر می شود. در ایران هم باید یک سری استانداردها را در زمانی نزدیک تدوین و ارائه کرد و بتدریج در جهت تکامل آن کوشید.

خستویی:

در سازمان حسابرسی اقداماتی به منظور استفاده از فرم جدید گزارش حسابرسی در جریان است. خوشبختانه انجمن نیز سمیناری در این زمینه برگزار کرده و به نظرمی رسد از کان مختلف حرفه در ایران در شرایط کنونی به نحوی همسود این باره کار می کنند. افزون بر این سازمان حسابرسی در زمان حاضر در کار بررسی و تدوین استانداردهایی است تا به صورت رهنمودهای حرفه ای در زمان نزدیکتری انتشار یابد. و از طرف دیگر کار گسترده و بنیادی نیز در این باره به صورت همزمان در جریان است.

شمس احمدی:

تکته درخور توجهی که اشاره به آن در این جلسه

دنباله نگاهی به آثار حقوقی

داریی و مطالبات و دیون شرکت و صورت حساب دوره عملکرد سالیانه شرکت و رسیدگی بگزارش مدیران و بازرسی یا بازرسان و سایر امور مربوط بحسابهای سال مالی تشکیل شود.

۲. ماده ۱۵۱- بازرسی یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کنند به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتیکه ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند باید بمرجع قضایی صلاحیتدار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند.

۳. ماده ۱۲۹- اعضاء هیئت مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکتهائی که اعضاء هیئت مدیره و یا مدیرعامل شرکت شریک یا عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل آنها باشند نمی توانند بدون اجازه هیئت مدیره در معاملاتی که با شرکت یا بحساب شرکت می شود بطور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع و یا سهم شوند و در صورت اجازه نیز هیئت مدیره مکلف است بازرسی شرکت را از معامله ای که اجازه آن داده شده بلافاصله مطلع نماید و گزارش آنرا به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام بدهد و بازرسی نیز مکلف است ضمن گزارش خاصی حاوی جزئیات معامله نظر خود را درباره چنین معامله ای ب همان مجمع تقدیم کند. عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل ذینفع در معامله در جلسه هیئت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت بمعامله مذکور حق رأی نخواهد داشت.

۴ و ۵- نگاه کنند به مقاله گزارشگری حسابرسی؛ ماهیت، ساختار کنونی و

چشم انداز آینده در همین شماره ماهنامه.

۶. ماده ۲۵۸- اشخاص زیر بحسب تأدیبهی از یک سال تا سه سال محکوم خواهند شد:

۴- رئیس و اعضاء هیئت مدیره و مدیرعامل شرکت که با سوهنیت از اختیارات خود برخلاف منافع شرکت برای مقاصد شخصی یا بخاطر شرکت یا مؤسسه دیگری که خود بطور مستقیم یا غیرمستقیم در آن ذینفع می باشند استفاده کنند.

۷. ماده ۹۱- چنانچه هیئت مدیره مجمع عمومی عادی سالانه را در موعد مقرر دعوت نکند بازرسی یا بازرسان شرکت مکلفند رأساً اقدام بدعوت مجمع مزبور بنمایند.

۸. ماده ۹۵- سهامدارانیکه اقلأ یک پنجم سهام شرکت را مالک باشند حق دارند که دعوت صاحبان سهام را برای تشکیل مجمع عمومی از هیئت مدیره خواستار شوند و هیئت مدیره باید حداکثر تا بیست روز مجمع مورد درخواست را با رعایت تشریفات مقرر دعوت کند در غیر این صورت درخواست کنندگان می توانند دعوت مجمع را از بازرسی یا بازرسان شرکت خواستار شوند و بازرسی یا بازرسان مکلف خواهند بود که با رعایت تشریفات مقرر مجمع مورد تقاضا را حداکثر تا ده روز دعوت نمایند وگرنه آنگونه صاحبان سهام حق خواهند داشت مستقیماً بدعوت مجمع اقدام کنند بشرط آنکه کلیه تشریفات راجع بدعوت مجمع را رعایت نموده و در آگاهی دعوت بعد بر اجابت درخواست خود توسط هیئت مدیره و بازرسان تصریح نمایند. ●