

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 کدامیک 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 مسابغ 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 هیئت‌مدیره 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 بنزید

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 میالغ 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 افشانشده، 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 اظهارنظر براساس گزارش حسابرسان دیگر

۱۲- زمانی که حسابرس تصمیم میگیرد برای پایه ریزی اظهارنظر خود به گزارش حسابرس دیگری استناد کند، باید این موضوع را در بند مقدمه گزارش خود ذکر کند و در ارائه اظهارنظر 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 اظهارنظر در مورد این صورتهای مالی براساس 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 اظهارنظر ما تا آنجا که به مبالغ صورتهای مالی شرکت ب مربوط می شود براساس 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 برنامهریزی 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 اظهارنظر 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 تأیید کند که صورتها یا سایر اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری تنظیم شده است و یا (۲) گزاره‌ای 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 می‌شود 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 می‌انجامد، قاعده شماره ۲۰۳ رعایت شده است.»

۱۵ - زمانی که شرایط پیشبینی شده در قاعده ۲۰۳ پیش می‌آید، 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 می‌دهد. این گونه ابهامها در برگیرنده - و نه محدود به - وقایع احتمالی موضوع بیانیه 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 می‌سازد از (ب) شرایطی که در اثر محدودیتهای رسیدگی اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر را ایجاب می‌کند و یا انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری که اظهار مشروط یا مردود را ضروری می‌سازد، رهنمود می‌دهد.

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

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 یادداشت‌های 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. بنا بر 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 نمی‌کند. 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 در برگیرنده وضعیت نامشخص است که انتظار می‌رود زمانی در آینده 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 می‌توانسته 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 نمی‌رود 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 در برگیرنده 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 می‌گیرد:

- * افشای نامناسب (بند ۲۰)
- * اصول حسابداری نامناسب (بند ۲۱)
- * برآوردهای حسابداری نامعقول (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 مداوم 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 طور یکنواخت 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 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 یکتوخت 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 برطبق 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 ترازنامه های 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 بستنده‌ای 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 با اهمیت 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 با اهمیت 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) پیشنهادی 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 بپردازند. 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. پیشنهادی 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. پیشنهادی 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 کارمندانی 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.

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 یادشده 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 غیرقابل 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

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

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 حساببران 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 عملی 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 کار بست 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 حساببران 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 رسیدگی یا میناهای همسان برای اظهار نظر پیش از هر عملی 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 حساببران در این زمان خیلی با هم تفاوت داشته باشد. به طور معمول قضاوت حساببران 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 حساببران 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 کار بست 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 سندرسیهای 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 هرحال باید کاربرست 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 هرحال 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 شمرند، 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 سرمایه‌گذاری. حال آن که حسابداران دست‌بالا با حسابداران همکار خود که تعداد آنها به طور معمول انگشت‌شمار است و تجربه‌های آنها تنها در محدوده مؤسسه‌ای که در آن کار می‌کنند ارزیابی می‌شود، مربوطند و از فرصت افزودن بر غنای تجربی و با آزمون نظری دیدگاه‌هایشان برخوردار نیستند. چهارم، ایفای مسئولیت شغلی در حساب‌برسان با امنیت شغلی آنها همپونند تر است، در حالی که چنانکه در بخش نخست این توضیحها گفته شد، چگونگی ایفای مسئولیت شغلی حسابداران و نزدیکی آن با تیات کارفرما، ارتباط بسیار تنگاتنگی با ایمنی شغلی آنان دارد. بنا به دلایل برشمرده، حسابداران محدودیتهای تعیین‌کننده‌ای در زمینه ایفای مستقل نقش حرفه‌ای خود دارند. و آشکار است که مدیران نیز در حد درخور توجهی تحت تأثیر هدفها و سیاستهای سرمایه‌گذاران قرار دارند. از این رو حساب‌برسان، چنانکه گفته شد، در اصل با سرمایه‌گذاران روبه‌روینند. ضمن آنکه به‌رحال حسابداری و حسابرسی جنبه‌های گوناگون فعالیتی یگانه در نظام اقتصادی به‌شمار می‌آیند. البته آشکار است که تفاوت‌های یاد شده نمی‌تواند تسلیم بی‌قید و شرط به انتظارات مدیران را توجیه کند. منتها به‌طور طبیعی می‌تواند حسابداران را در طیفی که یک سویه آن استقلال حرفه‌ای و سویه دیگر آن محافظه‌کاری اداری است قرار دهد.

سلامی:

البته تردیدی نیست که گزارش حسابرسان در ایجاد ضابطه‌ها و کنترلهای عمومی در مؤسسات نقش درخور توجهی ایفا می‌کند یا عدول از ضابطه‌های انتظار‌پذیر را با دشواری و محدودیت روبه‌رو می‌کند. اگرچه متأسفانه بسیاری از ناکاراییها، تخلفها و نارساییهای مدیران همواره با توسل به این که در بروز آنها سوهنیتی در کار نبوده توجیه و نادیده انگاشته می‌شود.

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، تاکنون مورد استفاده قرار نگرفته است. به بیان دیگر ما که همواره روشها، تکنیکها و استانداردهای حرفه‌ای را اقتباس کرده‌ایم، از زمان انتشار اجرای فرم یاد شده از سال ۱۹۸۸ تاکنون، در حسابرسیها از آن استفاده نکرده‌ایم.

شمس احمدی:

البته به یاد داشته باشیم که تحولات حرفه‌ای

جهان، تا زمانی که با پشتکار و پیگیری و شهامت طرح و ترویج نشود، در ایران مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. من عقیده دارم کاربرد این تکنیکها را، اگرچه حتی به‌طور ناقص، به‌رحال باید زمانی آغاز کرد. اکنون ما در ایران در زمینه استانداردهای ملی به دنبال تدوین استانداردهای بسیار کاملی هستیم، در حالی که در خود آمریکا استانداردهای حسابداری هر سال دستخوش تغییر می‌شود. 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 حرفه‌داران در شرایط کنونی به نحوی همسود این باره کار می‌کنند. افزون بر این سازمان حسابرسی در زمان حاضر در کار بررسی و تدوین استانداردهایی است تا به‌صورت رهنمودهای حرفه‌ای در زمان نزدیکتری انتشار یابد. و از طرف دیگر کار گسترده و بنیادی نیز در این باره به‌صورت همزمان در جریان است.

شمس احمدی:

تکنه درخور توجهی که اشاره به آن در این جلسه

دنباله نگاهی به آثار حقوقی

داریی و مطالبات و دیون شرکت و صورتحساب 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 هیئت‌مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکتهائی که اعضاء هیئت‌مدیره و یا مدیرعامل شرکت شریک یا عضو هیئت‌مدیره یا مدیرعامل آنها باشند نمی‌توانند بدون اجازه هیئت‌مدیره در معاملاتی که با شرکت یا بحساب شرکت می‌شود بطور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع و یا سهم شوند و در صورت اجازه نیز هیئت‌مدیره مکلف است بازرسی شرکت را از معامله‌ای 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 معامله‌ای بهمان مجمع تقدیم کند. عضو هیئت‌مدیره یا مدیرعامل ذینفع در معامله در جلسه هیئت‌مدیره 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 تأدیبی از یک سال تا سه سال محکوم خواهند شد:

۴- رئیس و اعضاء هیئت‌مدیره 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 می‌باشند استفاده کنند.

۷. ماده ۹۱- چنانچه هیئت‌مدیره 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 هیئت‌مدیره خواستار شوند و هیئت‌مدیره باید حداکثر تا بیست روز مجمع مورد درخواست را با رعایت تشریفات مقرر دعوت کند در غیر این صورت درخواست کنندگان می‌توانند 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 آگهی دعوت بعدبراجابت درخواست خود توسط هیئت‌مدیره و بازرسان تصریح نمایند. ●

ضروری است، مسئله الزامی کردن صورت گردش نقدی است که از صورت تغییرات در وضعیت مالی بر مبنای سرمایه در گردش در شرایط کنونی ایران مؤثرتر است.

داهی:

آقای شمس احمدی از نارساییهای برنامه های آموزش حسابداری دانشگاهها سخن به میان آوردند. من می خواهم تاکید کنم که فرایند آموزش مؤثر حسابداران و حساببران، در عمل و در جریان کار حرفه ای کامل می شود. دانشجویان رشته های حسابداری و حسابرسی تا زمانی که وارد عرصه کار و عمل حسابداری و حسابرسی نشوند به آموزه های یادار و مؤثری دست نخواهند یافت.

موسوی:

من با مسئله ای که آقای شلیله درباره رابطه حسابداران با مدیریت مؤسسات اقتصادی گفتند و اینکه مشکلاتی که بروز آنها به حسابداران نسبت داده می شود، در واقع از مدیریت مؤسسات سرچشمه می گیرد، کاملاً موافقم. ما کمتر فارغ التحصیل حسابداری را می توانیم پیدا کنیم که با شور و اشتیاق درخور توجه به عرصه کار نپیوندد. منتها اینها پس از مدتی فعالیت در مؤسسات کم کم نسبت به کاربرد روشهای اصولی دل سرد می شوند. من با

دوستانی روبه رومی شوم که در این رشته صاحب نظرند و در دانشگاهها تدریس می کنند، اما سیستم حسابداری مؤسسه ای که اداره حسابداری آن را برعهده دارند، بسیار آشفته است. در واقع بیشتر سیستمهای مدیریت و سازمانی، حسابداران را در ایفای وظایفشان با محدودیت روبه رومی کند.

شلیله:

واقعیت این است که مدیران جامعه ما نقشها و کارکردهای سیستمهای حسابداری را بدرستی نمی شناسند و از همین رو چارچوب مشخص و معقولی در زمینه انتظاراتی که می توانند از حسابداران داشته باشند یا خدماتی که حسابداران می توانند به آنها ارائه دهند ندارند و از این که تا چه میزان می توانند آنها را در حل مشکلاتشان باری دهند، آگاه نیستند. در همین زمان که ما از نبود سیستمهای حسابداری کارا در مؤسسات یاد می کنیم، بسیاری از مدیران شرکتهای دارویی که از گذشته سیستم حسابداری صنعتی داشته اند و در زمان حاضر نیز این سیستم آنها همچنان فعال است، مشکلات بسیار کمتری در اداره این گونه شرکتهای دارند. و به بسیاری از مشکلاتشان از راه بررسی اطلاعات حسابداری شرکتی می برند و در رفع آن می کوشند.

سلامی:

من نیز عقیده دارم که حسابداران مؤسسات با

مشکلات و محدودیتهای فراوانی در ایفای نقششان روبه رو هستند و فکر می کنم اگر ما حساببران هم به جای آنها بودیم نمی توانستیم مشکلات را حل کنیم. سیستمهای حسابداری مؤسسات ما در مقایسه با نرمهای جهانی به طرز تصویب پذیری با کمبود حسابدار متخصص روبه رو هستند. ما در پرورش و تربیت حسابدار به تعداد مورد نیاز اصلاً موفق نبوده ایم.

خستویی:

من اقداماتی را که در مجلس شورای اسلامی برای تشکیل جامعه حرفه ای در جریان است بسیار امیدوارکننده ارزیابی می کنم و امیدوارم با تشکیل این جامعه در چارچوبی اصولی، بسیاری از مسائل و مشکلات حرفه حل و رفع شود. افزون بر این پیشنهادی که من برای تبدیل مشکلات سیستمهای حسابداری کشور دارم این است که حساببران بتوانند در سطح گسترده ای خدمات تنظیم صورتهای مالی نیز ارائه دهند.

حسابدار (شلیله):

از حضور و شرکت آقایان در این جلسه و طرح صمیمانه نظراتشان درباره مسئله گزارشگری حسابرسی صمیمانه سپاسگزاریم.

دنباله حسابرسی برآوردهای

مربوط به برآوردها از عینیت کمتری در مقایسه با واقعیتها برخوردارند. زمانی که چنین برآوردهایی تأثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارند، حساببران باید بسندگی شواهد و قرائن موجود را برای آنکه نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر غیرمشروط کنند مورد بررسی و ارزیابی قرار دهند. در حالتی خاص ممکن است حتی لازم باشد حسابرس اظهار نظر خود را به علت وجود محدودیتهایی در رسیدگی به صورت مشروط ارائه کند و یا به علت وجود این گونه محدودیتها اصولاً از اظهار نظر خودداری نماید.

نتیجه گیری

برآوردهای حسابداری نقشی عمده در صورتهای مالی دستگاههای تجاری دارند. در زمینه حسابرسی برآوردهای حسابداری رهنمود حسابرسی بین المللی شماره ۲۶، به رغم وجود تمامی

دنباله حسابرسی برآوردهای محدودیتهای خود، خطوط اصلی وظایف حساببران را ترسیم می کند. در نظر گرفتن برنامه های آینده و پیشبینیهای مدیریت از آینده نیز نقشی عمده در محاسبه برآوردهای حسابداری برعهده دارد.

دنباله حسابرسی برآوردهای محدودیتهای خود، خطوط اصلی وظایف حساببران را ترسیم می کند. در نظر گرفتن برنامه های آینده و پیشبینیهای مدیریت از آینده نیز نقشی عمده در محاسبه برآوردهای حسابداری برعهده دارد.

مرکز فراموش نمی کنیم شما حق انتخاب دارید

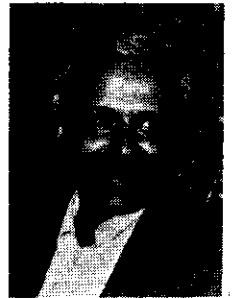
G.H.M.S.I

کیفیت بالا در بازرسی کالا

عضوی از شرکتهای بین المللی بازرسی I.T.S و CALEB BRETT
در بیش از ۱۰۰ کشور جهان با مجوز بانک مرکزی واردات ایران را بازدید می کند

تلفن: ۸۲۴۷۱۷-۸ فکس: ۸۲۴۷۵۸ تلکس: ۲۲۴۲۷
با حضور در خارک، بندرعباس، سربندر، چابهار، بوشهر، تبریز، مشهد، اصفهان
ایران بازدید
IRAN BAZDID

گزارش بیفایده حسابرسی



مجید میراسکندری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

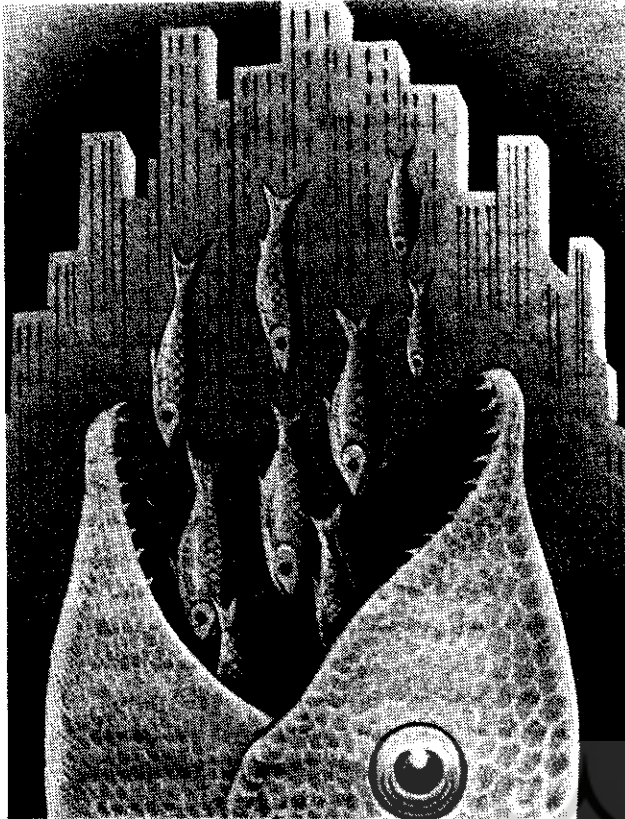
۳۰ درصد از سود (کمک بلاعوض به سهامدار عمده): ۲/۲ میلیارد ریال

۲ درصد فروش (حق سرپرستی سهامدار عمده): ۰/۹ میلیارد ریال
 سرمایه شرکت (در پایان سال ۱۳۷۰) ۱/۳ میلیارد ریال.
 سود عملیاتی (با توجه به مسئله ۹۰٪ از فروش) ۸/۶ میلیارد ریال
 سود قابل تقسیم (پس از اعمال کلیه موارد فوق و سایر هزینه‌ها) ۴/۶
 میلیارد ریال
 سرمایه در تاریخ تشکیل مجمع (افزایش یافته در سال ۷۱) ۵/۳
 میلیارد ریال

طبق برآورد بعضی از صاحبان سهام تفاوت قیمت فروش ۹۰ درصد از محصول اصلی شرکت با قیمت بازار آن به بیش از ۱۲ میلیارد ریال بالغ می‌شود. چنانچه این رقم با کمک بلاعوض و حق سرپرستی پرداخت شده به سهامدار عمده جمع بشود به مبلغی حدود ۱۵ میلیارد ریال سر می‌زند که خود نزدیک به سه برابر سرمایه شرکت است و نشان می‌دهد موضوع تا چه حد

در اسفندماه گذشته در مجمع عمومی عادی یکی از شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس تهران شرکت داشتیم. شرکت سهامدار عمده‌ای دارد (۵۷ درصد) که فعال مایشاء است، سه نفر از پنج نفر عضو هیئت مدیره را تعیین می‌کند، حداقل تا سال ۱۳۷۰ (که مجمع برای تصویب حسابهای آن تشکیل شده بود) حدود ۹۰ درصد از محصول اصلی شرکت را به قیمت‌هایی کمتر از قیمت بازار از شرکت خریده، و ۳۰ درصد از [باقیمانده] سود شرکت را به این بهانه که از معافیت مالیاتی برخوردار است به نفع خود برداشت کرده بود و البته نهایتاً ۲ درصد از فروش شرکت را نیز به عنوان حق سرپرستی محاسبه و عمل می‌کند.

برای روشنتر شدن موضوع بد نیست قدرمطلق ارقام نیز آورده شود:
 ۹۰ درصد فروش محصول اصلی حدود: ۲۴/۶ میلیارد ریال



وابسته نباید طرف معامله یکدیگر واقع شوند. در صورت اجازه هیئت مدیره نیز موضوع باید به بازرس اطلاع داده شود و بازرس نیز باید به مجمع گزارش بدهد؛ یعنی بازرسم می رسیم به همان مجمع کذایی که سهامدار ۵۷ درصدی در آن حضور دارد. فقط می ماند جمله آخر این ماده «عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل ذینفع در معامله در جلسه هیئت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اتخاذ تصمیم نسبت به معامله مذکور حق رأی نخواهد داشت». اما این تدبیر نیز کارساز نیست چرا که عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل حاضر در جلسه مجمع، احتمالاً فقط یک سهم وثیقه دارد و سهامدار ۵۷ درصدی مورد بحث برای حضور در مجمع و تصمیمگیری نماینده دیگری را معرفی می کند!

گزارشگری در حسابرسی

در این مورد، هم استاندارد مربوط به «روابط و معاملات با اشخاص وابسته»^۱ مطرح است و هم اظهارنظر حسابرس به عنوان ابزاری برای حفاظت از منافع سهامداران جزء.

استاندارد حسابداری و حسابرسی — در این خصوص استاندارد حسابداری مالی^۲ شماره ۵۷ و استانداردهای حسابرسی^۳ شماره ۶ و ۴۵ را در اختیار داریم. طبق استاندارد شماره ۵۷ وابستگان به واحد تجاری مشخص شده اند: «واحدهای سرمایه پنبیری که حسابداری سرمایه گذاری در آنها در

ورق بزنید

1. Related Party Transactions
2. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)
3. Statement of Auditing Standards (SAS).

اهمیت دارد (البته برای ۴۳ درصد از سهامداران). چنانچه این مبالغ به شرکت برگشت داده شود، فقط از این محل به هر سهم حدود ۳۰۰۰ ریال تعلق می گیرد. حال آنکه فعلاً سود قابل تقسیم برای هر سهم، تنها ۸۰۰ ریال است. لازم به یادآوری است که موارد فوق در گزارش بازرس قانونی و حسابرس منعکس شده است مثلاً در مورد مهمترین قسمت از بحث (۹۰ درصد از فروش) در بند ۴ گزارش چنین می خوانیم:

— حدود ۹۰ درصد از فروش محصولات به شرکتهای الف.....، ب..... و معاونت..... ج..... انجام پذیرفته که نرخهای تعیین شده کمتر از نرخهای بازار می باشد. به دلیل عدم ارائه توجیحات کافی، اظهارنظر در خصوص لزوم انجام فروش محصولات از طریق شرکتهای مزبور، متعارف بودن معاملات، رعایت صرفه و صلاح و رعایت حقوق یکسان صاحبان سهام شرکت امکانپذیر نگردیده است. البته باید تأکید شود که الف، ب و ج کلاً متعلق به سهامدار عمده (۵۷ درصد) شرکت است.

موضوع از دیدگاههای مختلف درخور بررسی است مثلاً از دید «قانون تجارت»، «عدل و انصاف» و یا حتی «شرع و عرف». ولی قصد ما بررسی آن از دید «گزارش بازرس قانونی و حسابرس» است و طبعاً به قانون تجارت از یک سو و استانداردهای گزارشگری در حسابرسی از سوی دیگر مربوط می شود.

قانون تجارت

به نظر نگارنده ارتباط موضوع با قانون تجارت مشخصاً به مواد ۱۴۸ و ۱۲۹ برمی گردد:

ماده ۱۴۸ — در این ماده آمده است: «... بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است بطور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند، بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند». ناگفته پیداست که حقوق صاحبان سهام به طور یکسان رعایت نشده است. دارنده ۵۷ درصد از سهام شرکت، ۹۰ درصد از محصول شرکت را به قیمتهایی کمتر از قیمت بازار خریده است ولی آنچه اهمیت دارد این است که بنابر قانون در این مورد بازرس قانونی تنها موظف است مجمع را آگاه سازد. حال آنکه اگر سهامدار ۵۷ درصدی در مجمع موضوع را به تنهایی تصویب کند (که در این مورد بخصوص کرده است) چه می شود؟ ظاهراً دیگر به قانون تجارت مربوط نیست.

ماده ۱۲۹ — در این ماده هم آمده است که اعضای هیئت مدیره شرکتهای

افراد می بینند که حسابرِس در بند ۴ گزارش خود می گوید «۹۰ درصد از تولیدات شرکت به قیمتی کمتر از قیمت بازار به اشخاص معینی فروخته شده» و در آخر کار هم می بینند به نظر حسابرِس «صورتها، وضعیت مالی و نتایج عملیات را طبق اصول حسابداری، به نحو مطلوب منعکس می کند». آشکار است که سهامداران غیر حرفه ای در رویارویی با این گونه گزارشها با تردید و ابهام روبه رومی شوند.

البته نگارنده اعتقاد دارد حسابرِس و بازرِس در این مورد بخصوص دل به دریا زده و شهادتی باورنکردنی از خود بروز داده است چون تاکنون به این صراحت در مورد کمتر بودن قیمت های مورد عمل برای سهامدار بزرگ یاد شده، مطلبی نخوانده بودم، گویانکه خرسندی سهامدار حرفه ای از گزارش حسابرِس فقط تا آخر جلسه مجمع عمومی و قبل از تصویب حسابهای یاد شده توسط همان سهامدار ۵۷ درصدی، بیشتر دوام ندارد!

فایده گزارش حسابرسی

نکته درخور توجه این که گزارش حسابرسی یاد شده در اسفندماه ۱۳۷۱ در مورد حسابهای سال ۱۳۷۰ در مجمع عمومی مطرح شده است، یعنی نزدیک به ۸ ماه بعد از پایان تیرماه ۷۱ (که آخرین فرصت تشکیل مجمع است). ظاهراً این تأخیر طولانی به دلیل حاضر نبودن گزارش حسابرسی روی داده است. تیم حسابرسی چندین ماه زحمت کشیده، مبلغ زیادی هم هزینه حسابرسی شده (که مثل بقیه هزینه ها فقط ۵۷ درصد از آن به سهامدار عمده تعلق می گیرد) و نهایتاً گزارش در حضور نمایندگان سازمان بورس تهران برای تعداد بسیار معدود سهامداران شرکت قرائت شده است. کلیه اقدامات رسمی و قانونی هم انجام شده و حسابها به تصویب رسیده است. منتها به نظر می رسد در چنین شرایطی می توان پرسید که: آیا بهتر نبود اصلاً گزارش حسابرسی تهیه نمی شد؟ به نظر نگارنده اگر قرار بود که گزارش حسابرسی این گونه نادیده گرفته شود شاید تهیه نشدن آن بهتر بود زیرا در این صورت:

- ۱- مجمع در موقع مقرر تشکیل می شد و تکلیف حسابها در مجمع خصوصی یا حضور سهامدار عمده (۵۷ درصدی) در زمان نزدیکتری روشن می شد.
- ۲- نادیده گرفته شدن حقوق سهامداران جزء به وسیله سهامدار عمده با تمسک به رعایت مقررات قانونی در زمینه حسابرسی و بازرسی شرکت چنین آسان توجه نمی شد.
- ۳- سهامداران جزء یا درجه دوم و مصلوب الاختیار هم ظرف ۸ ماه پس از تشکیل مجمع اولیه (یعنی تا زمان تشکیل مجمع دوم) سود سهام ناچیز خود را دریافت کرده بودند و لازم نبود تا آبان ماه ۱۳۷۲ صبر کنند.
- ۴- وقت نمایندگان سازمان بورس نیز که در جلسات مختلف مجمع شرکت کرده بودند بیجهت تلف نمی شد. □

واحد سرمایه گذار، به روش ارزش ویژه انجام می شود، صندوقهای رفاه کارکنان که به وسیله مدیریت یا نمایندگان آن اداره می شود، سرمایه گذاران عمده و مدیریت واحد تجاری و یا سایر اشخاصی که با مؤسسه صاحبکار روابط و معاملات تجاری دارند؛ در صورتی که یکی از طرفین بتواند مدیریت مؤسسه طرف دیگر را در کنترل داشته باشد و یا بتواند تأثیر عمده ای بر سیاستهای عملیاتی مؤسسه دیگر بگذارد؛ به نحوی که بازداشتن دیگری از حفظ منافع مستقلش امکانپذیر باشد، همچنین اشخاص ثالث در صورتی که.....»^۳.

از نظر استانداردهای حسابرسی، افشای رویدادهای یاد شده باید در برگیرنده موارد زیر باشد:

- ۱- ماهیت رابطه شخص وابسته با واحد گزارشگر.
- ۲- شرح مختصر معاملات با اشخاص وابسته شامل مبلغ و اطلاعات مهم مربوط.
- ۳- تعیین آثار هرگونه تغییر در نحوه معاملات بین اشخاص وابسته در مقایسه با دوره های قبل و مقادیر پولی معاملات در شرایط مساوی.

۴- چنانچه اطلاعات مربوط به معاملات با اشخاص وابسته بدرستی در صورتهای مالی منعکس نشده باشد، ارائه شرایط معاملات با اشخاص مورد نظر، نحوه تسویه معاملات با آنها و مانده های تسویه نشده مربوط.

به نظر می رسد چنانچه کاربرد استانداردهای یاد شده در ایران متداول بود و حسابرِس نیز وظیفه داشت آنها را رعایت کند می بایست خیلی مفصلتر و کاملتر به «افشا» دست می زد؛ ارتباط خریداران ۹۰ درصد از محصولات را با سهامدار ۵۷ درصدی مشخص می کرد و مبالغ و اطلاعات مهم مورد نظر را با دقت بیشتری آشکار می ساخت.

ولی اگر همه این کارها هم انجام شده بود فقط عمل «افشا» را بدرستی انجام داده بود و گزارش او بی نقص ترمی شد، وگرنه باز هم پای مجمع عمومی یاد شده در میان است که سهامدار عمده ۵۷ درصدی دارد که گذشته از اشکالات موجود، صورتهای تصویب می کند.

اظهار نظر حسابرِس - حسابرِس «با توجه به اثرات احتمالی موارد مندرج در بندهای گزارش» (از جمله بند یاد شده در ابتدای مقاله)، بدرستی چنین اظهار نظر کرده است: «صورتهای مالی فوق الذکر وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۳۰ اسفندماه ۱۳۷۰، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را، طبق اصول متداول حسابداری، به نحو مطلوب منعکس می کند» منتها آشکار است که افراد غیر حسابدار و حسابرِس به عبارتی از قبیل «به استثنای» و «با توجه به اثرات احتمالی موارد مندرج در بندهای گزارش» آشنایی ندارند. این

۳- ماهنامه حسابدار شماره ۸۵ - ۸۶ اردیبهشت ۱۳۷۱ صفحه ۹۴ - ترجمه کامبیز

فرقاندوست حقیقی و للی یوحنا

۴- ماهنامه حسابدار شماره ۸۹ - ۹۰ مهرماه ۱۳۷۱ صفحه ۶۸ - ترجمه کامبیز

فرقاندوست حقیقی - للی یوحنا



انجمن حسابداران
خبره ایران



اتاق بازرگانی و صنایع
و معادن ایران

دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی

ودوره های تکمیلی حسابداری و امور مالی

● اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران ، چهارمین دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی (ویژه لیسانسیه ها) ، اولین دوره تکمیلی (۲) (ویژه فوق دیپلمه ها) و پنجمین دوره تکمیلی (۱) (ویژه دیپلمه ها) را با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران به شرح زیر برگزار می نماید:

دوره تکمیلی (۱) حسابداری و امور مالی	دوره تکمیلی (۲) حسابداری و امور مالی	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی
<ul style="list-style-type: none"> ● حسابداری مالی ● مباحثی از حسابداری مالی تکمیلی ● حسابداری صنعتی ● مدیریت مالی و بودجه ● حسابرسی ● قانون مالیاتهای مستقیم ● قانون تجارت ● آشنایی با کامپیوتر 	<ul style="list-style-type: none"> ● حسابداری مالی پیشرفته (۱) ● حسابداری مالی پیشرفته (۲) ● حسابداری صنعتی (۲) ● حسابداری مدیریت ● کاربرد استانداردهای حسابداری ● مدیریت مالی 	<ul style="list-style-type: none"> ● کاربرد استانداردهای حسابداری ● حسابداری مالی ● حسابداری مدیریت ● مدیریت مالی ● حسابرسی ● قانون مالیاتهای مستقیم ● قانون تجارت ● آشنایی با کامپیوتر

شرایط شرکت کنندگان:

<ul style="list-style-type: none"> ● مدرک دیپلم متوسطه و پنج سال سابقه کار در حسابداری یا حسابرسی 	<ul style="list-style-type: none"> ● مدرک دوره تکمیلی (۱) حسابداری و امور مالی ● یا فوق دیپلم و سه سال سابقه کار در حسابداری یا حسابرسی 	<ul style="list-style-type: none"> ● لیسانس حسابداری یا رشته های مشابه و سه سال سابقه کار حسابداری یا حسابرسی
--	---	--

● مدت آموزش هریک از دوره های فوق ۲۶۰ ساعت (فقط روزهای پنجشنبه از ساعت ۸ تا ۱۳)

● محل ثبت نام و کسب اطلاعات بیشتر:

خیابان طالقانی بین خیابان فرصت و خیابان دکتر مفتاح آموزشگاه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تلفن: ۸۳۸۳۲۴۴

توضیحات وزارت امور اقتصادی و دارائی در مورد «صورت حساب فروش کالا»

گردآورنده: کامران پدرام رازی

- ۱- توضیح: شماره اقتصادی شماره ایست که توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی و بنا بر درخواست اشخاص تعیین می‌گردد.
- ۲- تعداد ستون ارقام مقدار، قیمت واحد و جمع آن متناسب با نیاز فروشنده (بودن تغییر در شکل کلی صورت حساب) قابل تغییر است.
- ۳- نام شخص حقوقی یا حقیقی فروشنده و همچنین کد پستی و شماره اقتصادی آن (پس از تخصیص) باید در فرم صورت حساب مطابق نمونه فوق (بنحوی که در مورد شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی تنظیم شده است) چاپ گردد.
- ۴- مودیان محترم در صورت نیاز به هرگونه توضیح لازم می‌توانند با شماره تلفن ۳۲۵۳۲۰۳ (دفتر فنی مالیاتی) تماس حاصل فرمایند.

فهرست معاملات ماهانه (تا دهم ماه بعد) برای تمامی شرکتهای و سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی کارخانه دار و دارندگان کارت بازرگانی الزامی است و رعایت نکردن این مقررات موجب بی اعتباری دفاتر مربوط و تعلق جریمه مقرر بر حسب مورد، برای اشخاص حقیقی و حقوقی یاد شده خواهد شد.

یادآوری می‌شود که بنا به اختیار حاصل از ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی، استفاده از فرم صورت حساب فروش کالا و ارسال

به دنبال انتشار اطلاعیه مهم وزارت امور اقتصادی و دارائی در مورد «صورت حساب فروش کالا» در دی ماه سال ۱۳۷۱ که در ماهنامه حسابدار شماره ۹۳-۹۴ (اسفندماه ۱۳۷۱) به چاپ رسید، انتشار سایر توضیحات وزارتخانه یاد شده در این مورد نیز ضروری به نظر می‌رسد که به همراه صورت حساب فروش کالا عیناً ارائه می‌شود:

صورت حساب فروش کالا

	شماره اقتصادی: ۱۳۴-۱۱۳-۱۱۱	شماره سری:	شرکت سهامی خدمات ماشینهای مهاب الکترونیکی		فروشنده						
	تاریخ: <table border="1" style="display: inline-table; width: 50px; height: 20px; vertical-align: middle;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>								تهران. خیابان ناصرخسرو. کاخ وزارت امور اقتصادی و دارایی. شاخه آخر. کدپستی ۱۱۱۴۱-۱۱۱۴۹		
	شماره اقتصادی: <table border="1" style="display: inline-table; width: 50px; height: 20px; vertical-align: middle;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>								نام خریدار:		خریدار
	کدپستی: <table border="1" style="display: inline-table; width: 50px; height: 20px; vertical-align: middle;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>								نشانی: تلفن:		
ملاحظات		جمع (ریال)	قیمت واحد (ریال)	مقدار	شرح کالا یا خدمات	کد گروه کالا	ردیف				
							۱				
							۲				
							۳				
							۴				
							۵				
							۶				
							۷				
							۸				
							۹				
							۱۰				
		جمع کل: تخفیف:		شرایط فروش: <input type="checkbox"/> نقدی: <input type="checkbox"/> غیر نقدی:							
		قابل پرداخت:		مهر یا امضاء فروشنده:							
		مهر یا امضاء خریدار:		مهر یا امضاء فروشنده:							

«سایر توضیحات وزارت امور اقتصادی و دارایی در رابطه با صورت حساب فروش کالا»

که تمامی اقلام و موارد مذکور در فرم نمونه، در آن درج گردد.
وزارت امور اقتصادی و دارایی

بمنوان مثال بوده و سایر اشخاص می بایستی بجای آن نام، نشانی، کدپستی و شماره اقتصادی خود را در صورت حساب چاپ نمایند.

۱) اشخاص حقیقی کارخانه دار و دارندگان کارت بازرگانی با تصویر شناسنامه و شرکتها و سایر اشخاص حقوقی با تصویر اساسنامه مربوط (چنانچه قبلاً ارائه نکرده باشند) جهت اخذ شماره اقتصادی باید بحوزه مالیاتی ذریط مراجع فرمایند.

۵) فروشندگان می توانند هرگونه ستون، ردیف یا مطالب مورد نیاز خود را به صورت حساب اضافه نمایند، ولی در هر حال درج اقلام و موارد مذکور در فرم نمونه، ضروری است.

۲) شماره سری همان شماره مسلسل بوده که چاپ آن در صورت حساب ضروری است.

۶) ستون ردیف می تواند کمترین یا بیشتر از ده و حتی فاقد شماره باشد.

۳) صورت حساب فروش کالا می بایست حداقل حاوی ستون، ردیف و اطلاعات مذکور در نمونه آگهی شده (حتی ستون خالی بعد از ستون جمع ریال و نیز ستون ملاحظات و دوردیف بین تخفیف و قابل پرداخت) باشد.

۷) انتخاب قطع (طول، عرض و اندازه) و تعداد نسخ صورت حساب با فروشنده است.

۴) اطلاعاتی که در قسمت بالای صورت حساب و مربوط به فروشنده بنام شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی چاپ شده است،

۸) در سال ۱۳۷۲ استفاده از صورت حساب فروش کالای چاپ گذشته در صورتی بلامانع است

عضو گرامی

جناب آقای محمد شوقیان

ما نیز در مصیبت وارده با شما همدردیم.
روابط عمومی انجمن حسابداران خبره ایران

طبقه‌بندی دوره‌های تحول گزارشگری مالی و حسابرسی انگلستان

دوره	هدف اولیه	هدف ثانوی	دلایل و نتایج تغییر در اهداف
۱۸۸۰ تا ۱۸۴۰	بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات	-	رشد نادرستی در مدیران و کارکنان
۱۸۸۱ تا ۱۹۰۰	بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات	اثبات دقت ثبت‌های حسابداری مالی	رشد آگاهی‌های حسابداری به‌عنوان مهارت حرفه‌ای شکل‌گیری مراجع حرفه‌ای جدید
۱۹۰۱ تا ۱۹۲۰	بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات	اثبات دقت ثبت‌های حسابداری مالی گواهی کردن اعتبار صورتهای مالی	توسعه گزارشگری مالی و افزایش کاربرد اطلاعات حسابداری
۱۹۲۱ تا ۱۹۴۰	بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات اثبات دقت ثبت‌های حسابداری مالی	گواهی کردن اعتبار صورتهای مالی	استمرار توسعه در حسابداری مالی، مهارت و گزارشگری و آگاهی تدریجی مدیران شرکتها از مسئولیت‌های خود نسبت به بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات و جلوگیری از آن
۱۹۴۱ تا ۱۹۶۰	اثبات دقت ثبت‌های حسابداری مالی گواهی کردن اعتبار صورتهای مالی	بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات	پذیرش عمومی مدیران شرکتها از مسئولیت خود برای اجتناب از تقلب و اشتباهات و بازرسی به منظور کشف آنها، تجدیدنظر در مورد قانون شرکتها و اثرات آن بر حسابداری و حسابرسی
۱۹۶۱ تا ۱۹۸۴	گواهی کردن اعتبار صورتهای مالی	بازرسی به منظور کشف تقلب و اشتباهات	بهبودسازی در قانون شرکتها و گزارشگری مالی و مهارتهای حسابداری حرفه‌ای در مورد گزارشگری و مهارتهای حسابرسی

دنباله

سیر تحولات گزارشگری

حسابرسی در ایران

قانون از این امر مستثنی می‌شدند.

- شرکتهایی که در دیگر شرکتها سهام با قدرت کنترل کننده داشتند ملزم شدند برای اولین بار نسبت به تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی به سهامداران اقدام کنند.

- حسابرسان شرکتها می‌بایست دارای ویژگیهای حرفه‌ای کافی می‌بودند مگر در مورد شرکتهای کوچک و خانوادگی که از این امر مستثنی شدند.

- وظایف حسابرسان منتخب، و اختیارات و مسئولیتهای آنها به روشنی مشخص و تدوین شد و حسابرسان مکلف شدند در گزارش خود اشاره کنند به اینکه آیا:

- پس از یک آزمون مستقل متقاعد شده‌اند که دفاتر و سایر حسابها به نحو مناسبی نگهداری شده است؟

- دفاتر و ثبت‌های مزبور با صورتحساب سود و زیان و ترازنامه شرکت منطبق است یا نه؟

- به نظر حسابرس صورتهای مالی وضعیت مالی و نتایج عملیات را به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد؟

هدفهای اساسی حسابرسی در این مقطع تغییر یافت. به‌طور کلی ماهیت حسابرسی شرکتها و اهداف آن طبق مقررات و ضوابط انگلستان به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:

In Touch with Tomorrow
TOSHIBA

پیوند با دنیای فردا

یار مدیران امروز

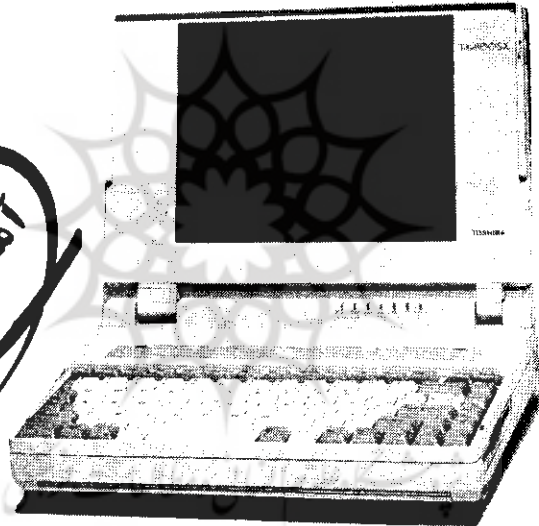
NOTEBOOK

386 SX

486 DX

توشیبا

آماده تحویل
۶ مدل



بدر الکتریک - نماینده انحصاری توزیع

و فروش ماشینهای اداری توشیبا در ایران

تلفن: ۸۲۷۵۸۸-۸۲۷۵۸۶-۸۲۹۲۲۴

کریمخان زند بین مدیری و سنایی شماره ۱۲۱



بررسی تحولات حرفه حسابرسی

در گردهمایی مدیران سازمان حسابرسی

و مروری بر

برنامه های سال

۱۳۷۲

سازمان حسابرسی



آقای محمدرضا فاطمی مدیرعامل سازمان حسابرسی

طی بیاناتی با عنوان «مقدمه ای بر برنامه های سال ۱۳۷۲». برجسته ترین فعالیتهای پیشبینی پذیر در سال ۱۳۷۲ سازمان را مرور کردند و خط مشی سازمان را در سال یاد شده در زمینه نحوه روبرویی با مسائل و مشکلات یا تحولات حرفه به آگاهی مدیران آن سازمان رساندند.

پس از افتتاح گردهمایی به وسیله مدیرعامل

روزهای یازدهم و دوازدهم اردیبهشت ماه سال جاری مدیران سازمان حسابرسی فارغ از مسائل و مشکلات کارروانه در شهر بابلسر به همت سازمان یاد شده گردهم آمدند تا از برنامه های سال ۱۳۷۲ سازمان آگاه شوند و به بررسی تحولات حرفه حسابرسی بپردازند.

این گردهمایی با خوشامدگویی آقای محمدرضا فاطمی مدیرعامل آن سازمان آغاز شد و ایشان



سازمان آقای دکتر رضا شباهنگ به ابراد سخنرانی در زمینه «حسابرسی عملکرد مدیریت» پرداختند.

سخنران بعدی این جلسه آقای علی ناهید بودند که گفتار خود را در دو بخش دربرگیرنده «مقایسه نمودار نحوه کلی حسابرسی طبق دستورعمل سازمان با نمودار نحوه کلی

حسابرسی در امریکا» و «گزارش حسابرسان مستقل براساس بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۵۸» ارائه کردند.

سومین سخنران نخستین روز گردهمایی یاد شده آقای مصطفی علی مدد بودند که به بررسی نارساییهای بیان اطلاعات حسابداری با عنوان «نگاهی به عواهل نارسایی اطلاعات حسابداری

در ایران» پرداختند.

دومین روز از گردهمایی مدیران سازمان حسابرسی با سخنرانی آقای احمد حمیدی راوری در زمینه «فلسفه حسابرسی و تأثیر آن در گزارشگری جدید انگلستان» آغاز شد و با سخنرانی آقای دکتر غلامرضا اسلامی با عنوان ورق بزنید



آقای مصطفی علی مدد



آقای علی ناهید



آقای دکتر رضا شباهنگ

کنفرانس بین المللی بازار جهانی سرمایه و هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی حسابداری

۲۹ ژوئن ۱۹۹۳ (۸ تیرماه ۱۳۷۲) لندن

بمناسبت بیستمین سال ایجاد کمیته بین المللی
استانداردهای حسابداری

با شرکت:

- اعضای کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری
- هیئت مدیره فدراسیون بین المللی حسابداران
- نمایندگان انجمن حقوقدانان بین المللی
- کمیته مشورتی انجمنهای حسابداری انگلستان
- نمایندگان بانک جهانی
- مرکز مطالعات شرکتهای چندملیتی سازمان ملل
- مقامات مسئول بورسهای لندن، پاریس و نیویورک
- کمیته بین المللی هماهنگی انجمن بین المللی تحلیلگران مالی
- نمایندگان از انجمنهای عضو انجمن بین المللی حسابداران
- مراکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی
- (یادآوری شود که از مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی نیز برای شرکت در این کنفرانس دعوت شده است).
- مراجع مالی کشورهای مختلف بانکداران، مقامات اقتصادی، تحلیلگران مالی و کارشناسان مالیه خصوصی.
- شرکای مؤسسات حسابداری

حسابدار برای برگزارکنندگان این گردهمایی موفقیت آرزو می‌کند و امیدوار است با یاری همکاران حرفه‌ای سازمان حسابرسی گزارشی از محتوای سخنرانیه‌ها در شماره آینده به خوانندگان ارائه دهد ●

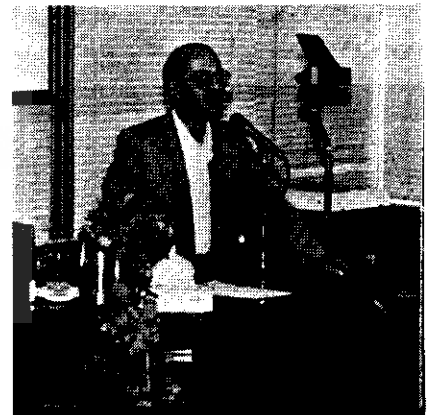
برگزارکنندگان گردهمایی در مقدمه برنامه برگزاری گردهمایی که در اختیار حاضران قرار می‌گرفت «بررسی لایحه حسابداران رسمی در مجلس شورای اسلامی» را در سال جاری برای حرفه سرنوشت‌سازیشینی کرده بودند.



آقای حمیدی راوری



آقای دکتر غلامرضا اسلامی



آقای دکتر علی ثقفی

«حسابرسی در شتاب تاریخ» ادامه یافت. آخرین سخنران این گردهمایی آقای دکتر علی ثقفی بودند که به بررسی «فرضیه بازار مؤثر اوراق بهادار و تأثیر آن در حسابرسی» پرداختند. برنامه پایانی این گردهمایی به جمع‌بندی مسائل مطرح شده و پرسش و پاسخ با مدیرعامل سازمان حسابرسی و اعضای هیئت عامل آن سازمان اختصاص داشت.

فصلنامه «مالیات»

با مسئولیتهای فراوان در راه تکامل نهاد مالیات در ایران

نهاد مالیات از گسترده‌ترین و فراگیرترین نهادهای اجتماعی است که بازتاب فعالیتهای آن نزدیک به تمامی مردم هر جامعه‌ای را دربرمی‌گیرد. به بیانی نزدیک به نوشتار مدیرمسئول فصلنامه «مالیات» در سرمقاله نخستین شماره، مردم هر جامعه از یک سو پرداخت کننده مالیات و از سوی دیگر بهره‌گیرنده از خدمات و امکانات فراهم آمده از محل درآمدهای مالیاتی اند. این رو آشکار است که این نهاد از هر سو مورد توجه جامعه قرار دارد و بیگمان وجود ارتباطی گسترده و مؤثر میان نظام مالیاتی و مردم را ایجاد می‌کند. با این حال، به رغم این که بنابر سوابق، ایران از قدیمترین کشورهای است که برای تأمین مخارج عمومی دست به دریافت مالیات زده است، هنوز ارتباط مردم با نظام مالیاتی کشور از هر دوسوی یاد شده دستخوش اختلال یا بحران است. از یک طرف، به پرداخت کننده مالیات (مودی) از سوی نظام مالیاتی کشور به دیده اعتماد نگریسته نمی‌شود و از طرف دیگر مردم از خدمات فراهم آمده از محل درآمدهای مالیاتی خشنود نیستند. بازتاب آن بی‌اعتمادی و این ناخشنودی به پیدایی سازوکاری انجامیده است که در هر زمان به گسستگی بیش از پیش ارتباط میان مردم و نظام مالیاتی کشور دامن زده است تا آنجا که اصلاح نظام مالیاتی کشور در صورت ادامه این وضع ناممکن خواهد بود.

به هر حال چنانچه اصلاح عمیق نظام مالیاتی کشور در دستور کار سیاستهای اقتصادی و اجتماعی کشور قرار داشته باشد، بدون تردید اصلاح ارتباط مردم - جامعه و نظام مالیاتی باید در اولویتهای نخست قرار گیرد، که ایضاً بخشی از این وظیفه با گسترش روابط عمومی منطقی و معقول نظام مالیاتی کشور از راههای گوناگون و از جمله از طریق انتشار نشریه‌ای علمی، واقعبین و بیطرف آسانتر خواهد شد؛ زمینه‌ای که می‌تواند عرصه فعالیت فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی «مالیات» باشد و در سرمقاله نخستین شماره فصلنامه نیز از نظر مدیرمسئول آن دور نمانده است.

برای آشنایی بیشتر با فصلنامه «مالیات» به معرفی مطالب و موضوعهای نخستین شماره آن می‌پردازیم که عبارتند از: بررسی مسائل مالیاتی کنونی ایران از جنبه‌های تکنیکی در مقاله‌های «تشخیص مالیات بردارنده فعالیت‌های پیمانکاری» و «بیمه‌های تکلیفی و رای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی»، طرح دستاوردها و رویه‌های مالیاتی نظامهای پیشرفته مالیاتی در مقاله‌های «حرفه مشاوره مالیاتی و توصیه کنفدراسیون مالی اروپا» و «سیاستهای مالی برای کنترل آلودگی»، بررسی رویکرد نظامهای مالیاتی کشورهای همانند به اصلاح نظامهای مالیاتی مربوط، در مقاله «سیاستگذاری و اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه» و توصیف نظامهای گوناگون مالیاتی در مقاله «اردوگاه سابق شرق و مسئله مالیات»، افزون بر این طرح جنبه‌های تاریخی مالیات، توضیح اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی، اخبار جهانی مالیات و سرانجام درج مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی از دیگر مطالب نخستین شماره فصلنامه است و می‌تواند بیانگر توجه گردانندگان فصلنامه به جنبه‌های گوناگون نهاد مالیات باشد.

حسابدار موفقیت پایه‌گذاران و پدیدآورندگان فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی «مالیات» را در تداوم انتشار و تکامل فصلنامه خواستار است ●



دوست عزیزم آقای شلیله سر دبیر مجله حسابداری

مدتی است که در نوشته‌های حسابداری اصطلاح گزارشگری مالی بکار می‌رود. بویژه در ترکیب «گزارشگری مالی» واژه «گزارشگری» - اگر بتوانیم آن را یک واژه بنامیم - معادلی است برای واژه انگلیسی Reporting گمان می‌کنم در ساخت این واژه نه به مفهوم توجه شده است و نه به قواعد دستور زبان فارسی، زیرا:

از لحاظ مفهوم: واژه Reporting انگلیسی به گزارش کردن عطف دارد نه به گزارش کننده یعنی از ترکیب Report و پسوند ing ساخته شده. حال آنکه گزارشگری از دو جزء «گزارشگر» و «ی» پسوند ساخته شده که اگر بخواهیم آن را به انگلیسی ترجمه کنیم می‌شود Reportering که بی‌معناست.

از لحاظ دستور زبان: گزارش اسم مصدر است از مصدر گزاردن. با پسوند «گر» صفت فاعلی گزارشگر ساخته شده که شاید بتوان به تعبیری آن را به جای اسم فاعل بکار برد. اما معلوم نیست که با کدام استدلال و برای بیان چه مفهومی و براساس کدام قاعده، به گزارشگر پسوند «ی» افزوده شده تا اسم مصدر جدیدی به نام «گزارشگری» پدید آید؛ و بدتر اینکه برای رفع نارسایی آن در بیان مفهوم، می‌نویسیم گزارشگری کردن تا مفهوم گزارش کردن را القاء کنیم.

به هر حال به رعایت قاعده «تحمل غلطهای مصطلح» که این روزها فراوان است گزارشگری و گزارشگری مالی را تحمل می‌کردم که در شماره اخیر مجله چشمم به اصطلاح تازه «گزارشگری حسابرسی» روشن شد. اصطلاحی که موضوع مسلط و زمینه بحث یکی از شماره‌های بعدی مجله نیز هست.

برای آنکه لااقل تحمل این اصطلاح تازه با بحثی همراه شود از شما و دیگر دوستانی که «گزارشگری حسابرسی» را بکار برده‌اند چند سوال دارم:
اول: این اصطلاح در بیان چه مفهومی بکار می‌رود؟ به عبارت دیگر «گزارشگری حسابرسی» را چگونه تعریف می‌کنید؟

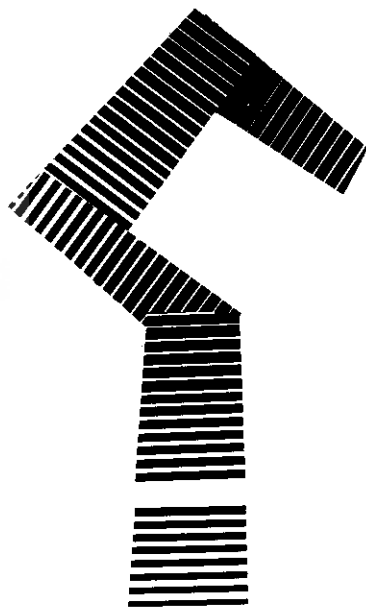
دوم: این اصطلاح را برای ترجمه کدام واژه انگلیسی برگزیده‌اید؟ تا آنجا که می‌دانم در نشریات مراجع معتبر حسابداری به زبان انگلیسی در مفهوم گزارش حسابرسی اصطلاحات Auditors' Report و Audit Report بکار رفته است نه Audit Reporting؛ چه رسد به واژه‌های عجیب و غریب و بی‌معنایی چون Auditing Reporting یا Auditing Reporting که برگردان لغت به لغت اصطلاح «گزارشگری حسابرسی» به انگلیسی است.

سوم: آیا در انتخاب این اصطلاح تازه به قواعد ساخت واژه در دستور زبان فارسی توجه شده است یا نه؛ و اگر شده واژه «گزارشگری» را از لحاظ دستور زبان فارسی چگونه توجیه می‌کنید؟

همراه احترام
مصطفی علی‌مدد

نامه استاد محترم آقای علی‌مدد را برابر روال متداول ماهنامه به ویراستار محترم ماهنامه سپردیم و از ایشان درخواست کردیم که نظر خودشان را درباره آن بخش از نامه آقای علی‌مدد که در قلمرو سازوکار زبان قرار دارد ارائه فرمایند ایشان نیز اظهار لطف کردند و دیدگاه‌هایشان را در حوزه واژه‌سازی در زبان به طور کلی و نه در حوزه تخصصی زبان حسابداری ارائه کردند منتها پاسخ به پرسش اول آقای علی‌مدد را به دلیل کاربرد اختصاصی آن در حرفه به ماهنامه محول کردند که برحسب ترتیب پرسش‌های آقای علی‌مدد در زیر نخست تعریف یا مفهوم مورد نظر ماهنامه را از

گزارشگری حسابرسی



روشنگری تا گزارشگری حسابداران

گردهمایی اعضای انجمن حسابداران

سمینار- میزگرد «روشنگری حسابرسی با شرکت نزدیک حسابداران مستقل و دیگر شرکت کنندگان غیر عضو در به ۱۵ دی ماه در هتل بین المللی لاله در آغاز سخنرانی آقای مه برگراری سمینار به شرکت کنندگان گزارش کوتاهی از چگونگی تشکیل شده را به آگاهی حاضران رساندند داشتند: «طرح کلی برگزاری این گرد، آقای هوشنگ خستونی ارائه شده و یکی از هدایان بخش بررسیهای فنی عضو کمیته تدوین رهنمودهای حسابدار حسابرسی و آقای منصور شمس احمدی - حسابدار مستقل عضو انجمن حسابداران مؤسسه حسابرسی شاهدان و یارهای مؤسسه حمیدرضا ارجمندی حسابرس و عضو هیئت مدیران حسابرسی و جمشید فراروی حسابدار مستقل عضو انجمن حسابداران و به نوبه آگاهان برخوردار بوده است همگامی صمیمانه آقای محمد رنگب همکارانشان در دفتر حقوقی اندید

داران خبره ایران
های انجمن برای
زی و حسابرسی
را در دستور کار
با برعهده کمیته
برنامه ریزیهای
گردهماییهای
سال جاری
تجلیلگرو
اسان

«گزارشگری حسابرسی» و سپس دیدگاههای ویراستار محترم ماهنامه ارائه می شود:

۱. ماهنامه حسابداران:

«گزارشگری حسابرسی» را برای فرایند تنظیم و نحوه ارائه گزارش حسابرسی به استفاده کنندگان که بریافته های حسابرس در جریان رسیدگی و قضاوت او متکی است به کار برده ایم.

۲. دیدگاههای ویراستار محترم ماهنامه:

افزودن ی مصدری به پژوهشگر یا گزارشگر اشکالی ندارد: مثل پژوهشگری با افزودن ش اسم مصدر، اسم فعل گزارش ساخته شده و با افزودن گر اسم فاعل یا اسم شغل ساخته شده. ی اسم مصدر در اینجا مقوله تازه ای ایجاد می کند یعنی کار گزارش را انجام دادن. در اینجا گر از مقوله پسوند اسم شغل است و قاعده نوشته خاصی برای افزودن آن لازم نیست. قرینه ها در حکم قاعده است، مانند اسم مصدر پژوهشگری، نمایشگری. بویایی نهاد زبان خودش کارساز است و واژه های نواز همین جا به وجود می آید. البته ساختن مصدر گزارشگری کردن بی آنکه بکلی غلط باشد، نازیبا و غیرسلیس است و باید از آن احتراز شود. همان گزارشگری مفهوم فعل کردن را در خود دارد.

گزارشگری حسابرسی به نظر بنده اشکالی ندارد. استفاده از امکانات گسترده زبان فارسی بسیار خوب است. گزارشگری حسابرسی یعنی گزارشگری در قلمرو حسابرسی. مانند پژوهشگری در قلمرو فیزیک یا کشاورزی.

اما درباره سؤالات آقای علی مدد، آنچه من می توانم پاسخ بگویم: ساخت و پیکره نحوی دو زبان را نمی توان عیناً با یکدیگر مقایسه کرد.

سؤال دوم:

در فارسی می گوئیم سرم درد می کند. در این جمله سرفاعل است و مفهوم درد کردن، فعلی است که به سرنسبت داده می شود. در انگلیسی می گوئیم:

I have headache

که در ترجمه لفظ به لفظ می شود: من سردردی دارم.

چه تفاوت های اساسی در این دو شکل دیده می شود: فاعل جمله من است و سردرد مفعول شده است و فعل معین داشتن به کار رفته است. در فرانسه می گوئیم من در سر درد دارم...

باری در این مورد هم بیجا نیست و طبیعی است که ساخت نحوی فارسی گزارشگری حسابرسی با ساخت انگلیسی تفاوت داشته باشد. و اصولاً باید چنین باشد. اشتباه است اگر بخواهیم در فارسی و انگلیسی دو ساخت یکسان برای یک مفهوم به کار بریم و فقط معادلهای لغوی را در قالبهای همانند بریزیم. این نه امکان دارد و نه درست است. همچنانکه در فارسی می گوئیم زمین خوردن و در انگلیسی می گوئیم:

to knock down

که بکلی شکل و اجزای دیگری دارد. پس ضرورتی ندارد که گزارشگری حسابرسی را از این جهت که معادل انگلیسی آن می شود Auditing Reporting نادرست بدانیم. همچنانکه to eat the earth هم نادرست است.

سوم: در ساخت واژه گزارشگری کاملاً قواعد دستورفارسی رعایت شده و هیچ مشکلی در آن احساس نمی شود. مانند پژوهشگری یعنی کار پژوهش کردن.



نظری درباره یک بخشنامه مالیاتی

حقوقی را تشریح کرده و با ذکر مثالهایی گوشه هایی از محاسبه را شکافته است. بخشنامه به طور کلی مناسب است ولی قسمتی از آن، به نظر نگارنده، با مفاد قانون تطبیق ندارد.

مثال یا صورت مسئله

برای توضیح و تشریح محاسبات، ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مثالی به شرح زیر عنوان شده است: سرمایه شرکتی شامل ۷ درصد سهام

قبل از بروز هرگونه ابهام در موردی بخصوص، بخشنامه صحیح می تواند راهگشای کسانی باشد که به مواد قانونی مسلط نیستند.

بدیهی است بخشنامه های نوع اخیر (راهنما) باید از صراحت، دقت و درستی کافی برخوردار باشد تا خود باعث ایجاد نظریات مختلف و حتی گاه متناقض با اصل مواد قانونی نشود.

اخیراً بخشنامه شماره ۳۳۲۵/۵۰۵۰۴ مورخ ۳۰/۵/۱۳۷۱/۱۰/۱۳ را مطالعه می کردم* که طرز محاسبه مالیات اشخاص

اشاره:

بخشنامه های مالیاتی معمولاً برای راهنمایی مأموران تشخیص یا مؤدیان مالیاتی یا هر دو، به وسیله مقامات مالیاتی تهیه می شود. فرض بر این است که بخشنامه های مالیاتی باید روشنگر ابهامات احتمالی مواد قانونی باشد. البته گاهی

خصوصی		دولتی				کلیه ارقام به هزار ریال
جمع ۱۰۰%	سهامداران بانام ۹۰%	سهامداران بی نام ۳%		شرکت ۲%		
مأخذ مالیات	مأخذ مالیات	مأخذ مالیات	مأخذ مالیات	مأخذ مالیات	مأخذ مالیات	مأخذ مالیات
۱۰۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	۳۰۰۰	۲۰۰۰	۵۰۰۰		درآمد مشمول مالیات
۱۰,۰۰۰ (۱۰,۰۰۰)	۹,۰۰۰ (۹,۰۰۰)	۳۰۰ (۳۰۰)	۲۰۰ (۲۰۰)	۵۰۰ (۵۰۰)		۱۰% مالیات شرکت
۹۰,۰۰۰	۸۱,۰۰۰	۲,۷۰۰	۱,۸۰۰	۴,۵۰۰		درآمد مشمول مالیات پس از کسر ۱۰%
۱,۲۰۴ (۱,۲۰۴)	—	—	۲۶۴ (۲۶۴)	۹۴۰ (۹۴۰)		مالیات بند «الف» ماده ۱۰۵
۴۴۰ (۴۴۰)	—	۴۴۰ (۴۴۰)	—	—		مالیات جزء ۱ بند «د»
(۳۰,۰۰۰)	(۲۷,۰۰۰)	(۹۰۰)	(۶۰۰)	(۱,۵۰۰)		قسمت الف اندوخته
۳,۲۴۰ *	۳,۲۴۰	—	—	—		مالیات جزء ۱ بند «د» قسمت ب:
۶,۴۸۰ **	۶,۴۸۰	—	—	—		اندوخته
	۵۴,۰۰۰	—	—	—		سود تقسیم شده و نشده

* این بخشنامه در مجله مالیات شماره اول، فروردین ۷۲ صفحه ۶۰ تا صفحه ۶۳ چاپ شده است.



احمد عبايي کوبايي

دولتي (۵ درصد وزارتخانه و ۲ درصد یک شرکت صد درصد دولتي)، ۳ درصد سهام بی نام و بقیه (۹۰ درصد) متعلق به ۹۰ نفر سهامدار با سهام مساوی است. درآمد مشمول مالیات معادل ۱۰۰ میلیون ریال، اندوخته معادل ۳۰ میلیون ریال و سود تقسیم شده ۵۰ میلیون ریال است. بعد از طرح صورت مسئله، به حل آن پرداخته شده و محاسبات مربوط نیز به صورت توضیح، درج شده است. برای راحتی مطالعه توضیحات در اینجا به صورت جدول ارائه می شود (قسمت پررنگ تر، طبق نظر نگارنده می باشد).

البته معلوم نیست چرا ۱۰ درصد از اندوخته (به نام جنبه محاسباتی) کسر شده است و اصولاً متن قانون به چنین امری اشاره ندارد. افزون بر این اگر جنبه محاسباتی دارد نباید در بقیه محاسبات تأثیر بگذارد، اما می بینیم در محاسبه سود تقسیم شده و نشده سهامداران با نام و همچنین در محاسبه مالیات آن تأثیر گذاشته است:

$$۸۱,۰۰۰ - ۲۴,۳۰۰ = ۵۶,۷۰۰$$

$$۶,۸۰۴ = ۹۰ \times ۱۲\%$$

** و این رقمی است که طبق محاسبه نگارنده ۶,۴۸۰ است.

• محاسبه نگارنده بر اساس متن قانون عبارتست از:

$$۲۷,۰۰۰ + ۹۰ = ۳۰۰ \times ۱۲\% = ۳۶ \times ۹۰ = ۳,۲۴۰$$

اما بخشنامه در اینجا اول ۱۰ درصد از اندوخته را (به صورت محاسباتی) کسر کرده و بقیه را مشمول مالیات قرار داده است:

$$۲۷,۰۰۰ - ۲,۷۰۰ = ۲۴,۳۰۰ + ۹۰$$

$$= ۲۷۰ \times ۱۲\% \times ۹۰ = ۲,۹۱۶$$

نکته ای که نباید باعث سردرگمی خواننده شود تساوی مالیات در مثال بخشنامه با محاسبات صحیح فسوق است. این تساوی (۳,۲۴۰ + ۶,۴۸۰ = ۹,۷۲۰) فقط به این دلیل است که هم اندوخته و هم سود تقسیم شده و نشده سهم هر سهامدار با نام در این مثال جداگانه مشمول نرخ ۱۲ درصد صدر جدول ماده ۱۳۱ شده اند و بدیهی است اگر هر کدام از این موارد مشمول نرخهای بالاتر ماده ۱۳۱ شود، دیگر تساوی فوق برقرار نخواهد بود و مبلغی که از اندوخته کسر می شود وقتی به سود تقسیم شده و نشده اضافه می شود مشمول نرخهای بالاتر از زمانی می شود که اگر از اندوخته کسر نمی شد، مشمول مالیات می گشت.

و این در حالی است که مبلغ مابه التفاوت بسیار کوچک و تفاوت نرخ مالیات مربوط فقط

۶ درصد است. چنانچه مبالغ بزرگ باشد این تفاوت نرخ می تواند بسیار بزرگتر و مهمتر باشد و به نرخهای بالای ماده ۱۳۱ برسد، همچنانکه معمولاً قدر مطلق اندوخته از قدر مطلق مجموعه سود تقسیم شده و نشده به مراتب کمتر است. ●



برای توضیح بیشتر فرض می کنیم تعداد سهامداران در همین مثال به جای ۹۰ نفر، تنها ۲۷ نفر باشد:

مأخذ	طبق بخشنامه	محاسبه نگارنده
مالیات اندوخته	$۲۴,۳۰۰ + ۲۷ = ۹۰۰ \times ۱۲\% \times ۲۷ = ۲,۹۱۶$	$۲۷۰۰۰ + ۲۷ = ۱۰۰۰ \times ۱۲\% \times ۲۷ = ۳,۲۴۰$
سود	$۸۱,۰۰۰ - ۲۴,۳۰۰ = ۵۶,۷۰۰$	$۸۱,۰۰۰ - ۲۷,۰۰۰ = ۵۴,۰۰۰$
مالیات سود	$۵۶,۷۰۰ + ۲۷ = ۲,۱۰۰ \times ۱۲\% + ۱۸\%$	$۵۴,۰۰۰ + ۲۷ = ۲,۰۰۰ \times ۱۲\% + ۱۸\%$
جمع مالیات اندوخته و سود	$۲,۹۱۶ + ۸,۵۸۶ = ۱۱,۵۰۲$	$۳,۲۴۰ + ۸,۱۰۰ = ۱۱,۳۴۰$



دنباله گزارش صورتهای مالی

گزارش حسابرسان مستقل

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

(بند دوم عیناً مانند گزارش استاندارد)

شرکت از ارائه صورت گردش وجوه نقد برای سالهای مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ خودداری کرده است. ارائه چنین صورتهای که خلاصه ای از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و مالی شرکت را نشان می دهد طبق اصول پذیرفته شده حسابداری الزامی است.

به نظر ما، به استثنای حذف صورت گردش وجوه نقد که چنانکه در بند بالا ذکر شد نقص گزارشگری است، صورتهای مالی یاد شده، در همه موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت در تاریخهای ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و نتایج عملیات آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند.

امضا

تاریخ

کرده ارائه اظهارنظر مردود مناسب نیست):

۵۷- اگر شرکتی صورتهای مالی را به منظور ارائه وضعیت مالی و نتایج عملیات منتشر می کند، اما صورت گردش وجوه نقد را حذف می کند، حسابرس معمولاً نتیجه گیری خواهد کرد که حذف این صورت، اظهارنظر مشروط را ایجاب می کند.

۵۸- اگر مدیریت شرکت از ارائه یک صورت مالی اساسی (برای مثال، صورت گردش وجوه نقد برای یک یا چند سال) خودداری می کند، حسابرس ملزم نیست که آن صورت را تهیه کند و همراه گزارش خود ارائه دهد. بنابراین، در این شرایط، حسابرس معمولاً باید گزارش خود را به شرح زیر مشروط کند:

۵۹- تغییرات حسابداری:

حسابرس باید هر تغییری در اصول حسابداری را ارزیابی کند تا قانع شود که (الف) اصل جدید انتخاب شده، یک اصل حسابداری مورد قبول است، (ب) روش به کارگیری اصل مزبور بر طبق اصول مورد قبول حسابداری است، و (ج) توجیه مدیریت در مورد تغییر معقول است. اگر تغییری در اصول حسابداری با این شرایط مطابقت نداشته باشد، گزارش حسابرس باید گویای موضوع باشد، و گزارش او باید به شرح مندرج در بندهای ۶۰ و ۶۱ به نحو مناسب مشروط شود.

۶۰- اگر (الف) اصل حسابداری انتخاب شده جدید اصلی مورد قبول نیست، (ب) روش حسابداری تعیین اثرات تغییر بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری

گزارش حسابرسان مستقل

(بندهای اول و دوم مانند گزارش استاندارد)

به طوری که در بند x یادداشتهای همراه صورتهای مالی بیان شده، شرکت در سال ۱۳۷۰ روش اولین صادره از اولین وارده را برای حسابداری موجودی کالای خود انتخاب کرده است، در حالی که، قبلاً روش اولین صادره از آخرین وارده را به کار می برد. اگرچه استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری است، به نظر ما شرکت نتوانسته است در این مورد توجیه معقولی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابرسی^۲ به دست دهد.

به نظر ما، به استثنای تغییر در اصول حسابداری مندرج در بند بالا، صورتهای مالی یاد شده، در تمامی موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت x 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