

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

سیدعباس هاشمی

استفاده کنندگان گزارشهای مالی از اقشار مختلف اجتماع، با هدفها و سطوح مختلف آگاهی و دارای نیازهای اطلاعاتی و علایق بسیار، متفاوت و گوناگون هستند. از طرفی حسابداران برای تهیه اطلاعات مالی با یکسری محدودیتهای محیطی مواجه هستند و همچنین، ملزم به رعایت اصول مشتق شده از اهداف و فرضیات حسابداری می‌باشند، لذا، بیان، توصیف، تعیین و ارضاء نیازهای اطلاعاتی کلیه گروه‌های استفاده کننده امکان‌پذیر نیست.

یکی از اصول اولیه حسابداری با توجه به هدفها و فرضیات حسابداری و محدودیتهای محیطی، «اصل افشاء»^۱ کلیه واقعیتهای با اهمیت در باره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحدهای تجاری (مخصوصاً شرکتهای سهامی عام) است. هدف از افشاء در گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد واحد تجاری، قضاوت در مورد چگونگی استفاده واحد تجاری از منابع موجود و پیش‌بینی دور نمای آینده واحد تجاری می‌باشد.

گزارشهای مالی اساساً برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان تهیه و ارائه می‌شود. چون

هدفهای افشای اطلاعات برای سایر استفاده کنندگان خارجی به طور مشخص تدوین نشده است؛ لذا، فرض بر این است که اطلاعاتی که برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان سودمند است، برای سایرین نیز سودمند می‌باشد.

در مورد اینکه چه میزان از اطلاعات لازم است افشاء شود در نوشتارهای حسابداری و حسابرسی به اصطلاحات «افشای کافی»^۱ «افشای مناسب»^۲ یا «افشای کامل»^۳ اشاره شده است. برای میزان افشای اطلاعات یک حدّ پایین (کف) و یک حدّ بالا (سقف) مطرح می‌باشد. منظور از حدّ پایین، افشاء حداقل اطلاعات مورد نیاز برای نمایش تصویر کاملی از فعالیتها و رویدادهای مالی است و حذف اطلاعات معینی باعث می‌شود که صورتهای مالی گمراه کننده شود. منظور از حدّ بالای افشاء اطلاعات آن میزان اطلاعات است که اگر بیشتر از آن مقدار، افشاء اطلاعات صورت گیرد موجب ارائه اطلاعاتی جزئی می‌گردد و ممکن است توجه استفاده کنندگان گزارشهای مالی به اطلاعات جزئی و کم اهمیت معطوف و در نتیجه رویدادهای با اهمیت نادیده گرفته شود. افشاء اطلاعات کمی، افشاء اطلاعات غیرکمی، افشاء در مورد قسمتهای مختلف یک واحد تجاری و بالاخره افشاء رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه از مقوله‌هایی هستند که باید به منظور افشای کامل، مناسب و کافی اطلاعات در اختیار استفاده کنندگان گزارشهای مالی قرار گیرد.

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه^۴

اطلاعاتی که در خصوص یک واحد تجاری ارائه می‌شود، در صورتی سودمند است که «بموقع»^۵ «قابل مقایسه»^۶ «قابل اعتماد»^۷ و منعکس کننده شرایط موجود در تاریخ تهیه و

1- Adequate Disclosure

2- Proper Disclosure

3- Full Disclosure

4- Subsequent Events or Post Balance Sheet Events or Post Statement Events.

5- Timely

6- Comparable

7-Reliability

گزارش آنها باشد.

شود و جریان وجوه نقد یک واحد تجاری را تنها می توان هنگام نتیجه گیری نهائی از عملیات آن با اطمینان کامل مشخص کرد. در آن هنگام کیفیت قابلیت اتکای اطلاعات بسیار بالا (بی خطر) می باشد، زیرا نتیجه قطعی کلیه عملیات و رویدادهای مؤثر بر واحد تجاری طی عمر آن، در این زمان بطور نسبتاً دقیق مشخص می شود. مثلاً، قابلیت وصول فروشهای نسیه را می توان در پایان عملیات تسویه واحد تجاری بعد از انحلال با اطمینان و بدون ابهام بیان کرد. در حالی که قابلیت وصول فروشهای نسیه در مقاطعی قبل از آن تاریخ تنها می تواند یک برآورد (همراه خطر) باشد. از سوی دیگر چنین تأخیری در ارائه اطلاعات مالی با ویژگی «بموقع بودن» اطلاعات در تضاد قرار می گیرد و این تأخیر از لحاظ هدفهای گزارشگری مالی به هیچ وجه قابل پذیرش نیست. فرض دوره مالی بعنوان یکی از مفروضات اساسی حسابداری ناشی از ضرورت ارائه اطلاعات «بموقع» است؛ اما از آنجایی که طول دوره گزارشگری مالی کوتاهتر از عمر واحد تجاری است، استفاده از برآوردها و تخصیصها ضرورت پیدا می کند و در نتیجه اطلاعات ارائه شده را نمی توان قطعی دانست.^۱

صورت حساب سود و زیان خلاصه انواع معینی از تغییراتی را نشان می دهد که طی دوره مورد گزارش واقع می شود و ترازنامه اندازه گیری منابع و روابط مالی در پایان همان دوره را تلخیص و ارائه می کند. اما تقریباً کلیه ارقام منعکس در صورتهای مزبور به علت ابهامات آتی، ماهیت غیر قطعی دارند. با گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات اضافی، بسیاری از ابهامات مزبور برطرف می شود. بنابر این، بسیاری از رویدادهایی که بعد از تاریخ ترازنامه واقع می شود، اعتبار و تفاسیر صورتهای مالی و تصمیمات اتخاذ شده بر مبنای اطلاعات منعکس در صورتهای مزبور را تحت تأثیر قرار می دهد. از لحاظ مقاصد افشاء، رویدادهای با اهمیتی که بعد از تاریخ صورتهای مالی اما قبل از تکمیل و گزارش آنها واقع یا شناسایی

۱- عزیز، عالی و، صورتهای مالی اساسی، نشریه ۷۶، چاپ چهارم، سازمان حسابرسی،

می‌شود، باید به گونه‌ای مناسب در گزارشهای مالی انعکاس یابد.^۱

«رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به وقایع مطلوب یا نامطلوبی که در دوره بعد از تاریخ ترازنامه اتفاق می‌افتد، اطلاق می‌شود». درباره این که «دوره بعد از تاریخ ترازنامه» تا چه تاریخی ادامه پیدا کند، اتفاق نظر وجود ندارد. قدر مسلم این است که دوره بعد از تاریخ ترازنامه حداکثر می‌تواند تا زمان انتشار صورتهای مالی گسترش یابد؛ چون هدف این است که رویدادهایی که بعد از تاریخ صورتهای مالی بوقوع پیوسته‌اند و تصمیم‌گیری براساس صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، شناسایی و در صورتهای مزبور منعکس و یا افشاء شوند. به هر حال باید یک انقطاع^۲ وجود داشته باشد تا این دوره که از تاریخ صورتهای مالی شروع می‌شود، به آن ختم گردد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (ASSC)^۳ انگلستان در بیانیه شماره ۱۷ رویه‌های استاندارد حسابداری (SSAP 17) تحت عنوان «حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»^۴ دوره بعد از تاریخ ترازنامه را تا تاریخ تصویب صورتهای مالی توسط مدیریت واحد تجاری، آورده است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)^۵ در بخش ۵۶۰ بیانیه شماره ۱ استانداردهای حسابرسی (SAS 1) تحت عنوان «رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»، دوره بعد از تاریخ ترازنامه را از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش حسابرسی، آورده

۱- عزیز، عالی‌ور، افشاء در گزارشگری مالی، نشریه ۶۸، سازمان حسابرسی، چاپ اول، تهران، ۱۳۶۵، ص ۱۴.

2- Cut - Off

3- Accounting Standards Steering Committee (ASSC)

4- Statement of Standard Accounting Practice No. 17(SSAP 17), "Accounting for Post Balance Sheet Events", Issued August 1980.

5- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

6- Statement on Auditing Standards No. 1 (SAS 1), "Subsequent Events", 1972.

است. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) ^۱ در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۰ (IAS 10) تحت عنوان «وقایع احتمالی و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»، ^۲ دوره بعد از تاریخ ترازنامه را از تاریخ ترازنامه تا تاریخ تصویب صورتهای مالی برای انتشار بین استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در نظر گرفته است.

انواع رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

اعضاء کمیته AICPA نیز در بیانیه‌ای که در سال ۱۹۵۴ منتشر نمودند، ^۳ انواع رویدادها و معاملات بعد از تاریخ ترازنامه را به سه نوع، به شرح زیر طبقه‌بندی کرده‌اند:

۱- رویدادهای نوع اول، رویدادهایی هستند که مستقیماً بر صورتهای مالی تأثیر دارند. بنابراین اگر اطلاعات بعدی در فاصله زمانی بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش حسابرسی کسب شود و این اطلاعات یک مبنایی برای برآوردها یا پیش‌بینی‌های دقیق‌تر فراهم آورد و اگر این اطلاعات در تاریخ ترازنامه موجود می‌بود باید در تنظیم صورتهای مالی از آنها استفاده می‌شد، باید اصلاحات مناسب در صورتهای مالی انجام گیرد.

۲- رویدادهای نوع دوم، تأثیر مستقیم بر صورتهای مالی ندارند و بنابراین اصلاح صورتهای مالی دوره‌های قبل را الزامی نمی‌سازد، اما تأثیرشان ممکن است به گونه‌ای باشد که افشاء آنها آگاهی دهنده باشد. مثالهایی از این نوع رویدادها، خسارات عمده ناشی از سیل و آتش‌سوزی یا انتشار نسبتاً زیاد سهام می‌باشد.

۳- رویدادهای نوع سوم، رویدادهای غیر حسابداری (مثل جنگ، تغییرات مدیریتی، ورشکست شدن مشتریان عمده، تغییرات تولید و اعتصابات) می‌باشد. افشاء اینگونه

1- International Accounting Standards Committee (IASB).

2- International Accounting Standards No. 10 (IAS 10), "Contingencies and Events Occuring after the Balance Sheet Date", June 1987.

3- Statement on Auditing Procedure, No. 25 (Oct. 1954).

اطلاعات غالباً موجب ایجاد شک و تردید نسبت به علت رخداد آنها می‌شود، و همانطوری که افشاء آنها اغلب آگاهی دهنده و مفید می‌باشد، به همان اندازه می‌تواند موجب گمراهی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شود.

اعضاء کمیته مذکور، معتقدند افشاء باید به موضوعات اساسی که برای تفسیر مناسب صورتهای مالی لازم است، محدود گردد.

آنچه از نوشتارهای حسابداری و حسابرسی راجع به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بدست می‌آید این است که اینگونه رویدادها به دو دسته کلی تقسیم می‌شود: (۱) رویدادهای تعدیلی^۱ و (۲) رویدادهای غیر تعدیلی^۲.

رویدادهای تعدیلی

رویدادهای تعدیلی، رویدادهایی هستند که منجر به روشن شدن اطلاعات بیشتر در باره شرایطی می‌شوند که در تاریخ ترازنامه وجود داشته‌اند و در نتیجه مستلزم اصلاح و تعدیل ارقام و برآوردها می‌گردند. به عبارت دیگر رویدادهایی که بر مبالغ منعکس در صورتهای مالی مستقیماً مؤثر است و آنها را تغییر می‌دهد، رویدادهای تعدیلی می‌باشند. این رویدادها ناشی از فقدان اطلاعات کافی طی دوره مالی است و به دلیل دسترسی به اطلاعات جدید بعد از تاریخ ترازنامه منجر به تغییراتی در ارزیابیها و برآوردها می‌شود. اگر این قبیل اطلاعات بموقع کسب شود، صورتهای مالی باید قبل از انتشار به نحوی مناسب اصلاح گردد.

اثرات رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را هنگامی می‌توان در متن صورتهای مالی انعکاس داد که اینگونه رویدادها:

الف - فراهم‌کننده شواهد و اطلاعات اضافی در باره وضعیتهایی باشد که در تاریخ ترازنامه وجود داشته است.

ب - بر برآوردهای اجتناب‌ناپذیر در فرآیند تهیه صورتهای مالی اثر داشته باشد.

1- Adjusting Events

2- Non-Adjusting Events

ج - تعدیل اطلاعات مالی منعکس در صورتهای مالی اساسی که منتج از برآوردهای مزبور است را ضروری سازد.

رویدادهای غیر تعدیلی

رویدادهای غیر تعدیلی، رویدادهایی هستند که منجر به روشن شدن اطلاعات بیشتر در باره شرایطی می شوند که در تاریخ ترازنامه وجود نداشته و بعد از آن اتفاق افتاده است. به عبارت دیگر، رویدادهایی هستند که مستلزم اصلاح و تعدیل ارقام مالی نبوده و فقط افشاء آنها از طریق یادداشتهای پیوست صورتهای مالی کافی خواهد بود و بدون اطلاع از آنها استفاده کننده صورتهای مالی نمی تواند تصویر درست و منصفانه ای از وضعیت مالی و نتیجه عملکرد مؤسسه بدست آورد.

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را هنگامی می توان از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشاء کرد که:

الف - ناشی از شرایط موجود در تاریخ ترازنامه نباشد.

ب - مطلقاً بعد از تاریخ ترازنامه واقع شده باشد.

ج - فاقد شرایط و معیارهای لازم برای اصلاح و تعدیل اطلاعات مالی مربوط و منعکس در متن صورتهای مالی اساسی باشد.

ملاحظات راجع به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

معمولاً یک فاصله زمانی بین تاریخی که یک رویداد اقتصادی به طور واقعی بر ارزیابی یک حساب تأثیر می گذارد و تاریخی که تأثیرات آن رویداد بروز می کند و مدیریت شرکت یا حسابرس مستقل از وقوع آن آگاهی می یابند، وجود دارد. به همین دلیل، تفکیک دقیق بعضی از رویدادهای تعدیلی و غیرتعدیلی عملاً مشکل و در مواردی نیز غیرممکن است. مدیریت شرکت یا حسابرس مستقل ممکن است در فاصله زمانی بعد از تاریخ ترازنامه از وقوع رویداد با اهمیتی باخبر شوند که در زمان آگاهی از این رویداد، شرایط رویدادهای غیر تعدیلی را داشته باشد؛ اما تأثیر واقعی آن قبل از تاریخ ترازنامه حادث شده باشد و بر ارزیابی یک یا چند

حساب در تاریخ ترازنامه تأثیر می‌گذاشته است. حال اگر تاریخ آگاهی از رویداد مد نظر قرار گیرد، این رویداد باید غیر تعدیلی تلقی شود؛ اما اگر به تاریخ تأثیر واقعی آن توجه شود، باید تعدیلی محسوب گردد.

نکته دیگری که در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه قابل بحث می‌باشد، انتخاب مدت دوره بعد از تاریخ ترازنامه است. هر چند استانداردهای حسابداری و حسابرسی که در ارتباط با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه منتشر شده است، هر کدام یک انقطاع را برای انتهای دوره بعد از تاریخ ترازنامه مشخص کرده‌اند، اما سؤالی که مطرح می‌گردد، انتخاب مطلوبترین مدت دوره بعد از تاریخ ترازنامه است. به عبارت دیگر، دوره بعد از تاریخ ترازنامه تا چه تاریخی باید ادامه یابد تا مفید بودن ارائه صورتهای مالی حداکثر گردد؟

بعضی از صاحب‌نظران معتقدند که انتشار هر چه سریعتر صورتهای مالی بطور قابل ملاحظه‌ای بر ارزش آنها در نزد تمام گروه‌های علاتمند می‌افزاید. این دیدگاه بیشتر بر خصوصیت کیفی «بموقع بودن» تأکید دارد. لذا به عقیده آنها هر چه دوره بعد از تاریخ ترازنامه کوتاهتر باشد، مطلوبتر است. در مقابل، بعضی معتقدند رویدادهایی که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد، ممکن است به طور زیادی نسبت به وضعیت واقعی در پایان دوره مالی، آگاهی دهند و باشد و کوتاه کردن این دوره ممکن است از صحت، دقت و قابلیت اعتماد صورتهای مالی بکاهد. این دیدگاه بیشتر بر خصوصیت کیفی «قابل اعتماد بودن» صورتهای مالی تأکید دارد.

رویدادهای احتمالی

به عنوان بخشی از بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باید وجود رویدادهای احتمالی و چگونگی برخورد با آنها در صورتهای مالی، مورد ملاحظه قرار گیرد. رویداد احتمالی^۱ عبارت است از وضعیت، شرایط یا مجموعه‌ای از مقتضیات موجود که با ضرایب احتمال مختلفی ممکن است بر اثر رویدادهای آتی مربوط به تحصیل یا از دست

دادن یک دارایی یا ایجاد یا پرهیز از یک بدهی که معمولاً با کسب سود یا تحمل زیان همراه است، منجر شود. سود یا زیان منتج از رویدادهای احتمالی به ترتیب «سود احتمالی و زیان احتمالی» نامیده می‌شود.^۲

بعد از تاریخ ترازنامه بسیاری از ابهاماتی که در تاریخ تهیه صورتهای مالی وجود دارد، مرتفع می‌شود. اگر در دوره بعد از تاریخ ترازنامه اطلاعاتی اضافی راجع به رویدادهای احتمالی کسب شود و این اطلاعات اضافی بر صورتهای مالی مزبور تأثیر با اهمیت داشته باشد، این تأثیر باید در صورتهای مالی به نحو مطلوب افشاء گردد.

حسابرسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

طبق استانداردهای حسابرسی،^۳ حسابرس باید گزارش خود را تاریخ‌گذاری نماید و عموماً تاریخ گزارش حسابرس مستقل باید همان تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی باشد. همچنین مسؤلیت حسابرس در مورد بررسی یا انجام عملیات حسابرسی تا تاریخ گزارش حسابرسی ادامه می‌یابد. طبق استانداردهای مزبور، «دوره بعد از تاریخ ترازنامه» از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش حسابرس ادامه می‌یابد و رویدادهایی که بعد از تاریخ ترازنامه، اما قبل از انتشار صورتهای مالی و گزارش حسابرس اتفاق می‌افتند و دارای اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی بوده و نتیجتاً به اصلاح یا افشاء در صورتهای مزبور نیاز دارند «رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه» نامیده می‌شود.

هدف از حسابرسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، به عنوان بخشی از رسیدگیهای حسابرس در

1- Contingency Gain and Losse

۲- دکتر رضا شباهنگ، راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، نشریه ۸۹، چاپ اول، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۷۱، ص ۸۳.

۳- بخش ۵۳۰ از ۱، SAS No. 1، SAS No. 29، SAS No. 12

رابطه با صورتهای مالی تلقی می‌شود. هدف از بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه کسب اطمینان معقول در باره شناسایی کلیه این قبیل رویدادهای مهم و در صورت لزوم افشاء یا به حساب گرفتن آنها در صورتهای مالی است. از این رو می‌توان هدف کلی از رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را به صورت زیر بیان کرد:

- ۱- آیا تمام رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در صورتهای مالی شناسایی و به نحو مناسبی در حسابها منظور یا افشاء گردیده‌اند؟
- ۲- ارزشهای ترازنامه‌ای به طور صحیح رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را شامل گردیده‌اند؟

ماهیت، حدود و دامنه رسیدگیهای لازم باید به نحوی تعیین شود که کلیه رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که از نظر ارزیابی وضعیت مالی واحد تجاری حائز اهمیت است، مورد توجه حسابرس قرار گیرد. بخصوص حسابرس باید اطمینان حاصل کند که هیچ رویداد یا گروهی از رویدادهای با اهمیتی که باعث مخدوش ساختن نظر کلی ارائه شده در باره صورتهای مالی می‌گردد، وجود ندارد.

روشهای حسابرسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

طبق نظر اعضای کمیته AICPA، حسابرس وظیفه‌ای ندارد روشهای معمول حسابرسی را برای معاملاتی که در دوره بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهند، اجراء نماید. آنها بیان می‌دارند که یک برنامه جامع حسابرسی برای رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باید شامل موارد زیر باشد:

الف - مراحل مشخصی که معمولاً بعد از تاریخ ترازنامه اجراء می‌شود (مثل تستهای انقطاع مربوط به وجوه نقد، بررسی وجوه جمع‌آوری شده بعد از تاریخ ترازنامه، و پیگیری تأییدیه‌ها).

ب - روشهای عمومی مشخصی که برای حمایت از اظهار نظر ارائه شده نسبت به صورتهای مالی طراحی می‌شود (مثل مطالعه یادداشتهای موجود، مطالعه گزارشهای میان دوره‌ای و بحث و گفتگو با مدیریت) که معمولاً تا پایان رسیدگیهای حسابرس ادامه پیدا

می‌کند.^۱

روشهای حسابرسی قابل اجرا برای حسابرسی دوره بعد از تاریخ ترازنامه (از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش حسابرسی) را می‌توان به چهار گروه عمومی تقسیم نمود که در زیر آمده است.

بررسی ثبتهای مالی در دوره بعد از تاریخ ترازنامه

تا آن حدی که معاملات بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ حسابرسی در صورتهای مالی میان دوره‌ای خلاصه شده است، این صورتها باید مطالعه و با صورتهای حسابرسی شده، مقایسه شود. هرگونه تغییرات غیر منتظره (مثل گزارش زیان برای کل شرکت یا بخشی از آن، در صورتی که قبلاً سودآور بوده است، کاهش عمده داراییها و یا افزایش عمده در بدهیها و...) باید مورد رسیدگی قرار گیرد. برای فاصله زمانی از تاریخ آخرین صورتهای میان دوره‌ای تا آخرین روز عملیات حسابرسی، حسابرس باید ثبتهای اساسی حسابداری مربوط به معاملات غیر عادی و با اهمیت که ممکن است بر صورتهای مالی حسابرسی شده تأثیر داشته باشد را مورد بررسی قرار دهد. اینگونه ثبتها شامل ثبتهای دفتر کل، دفتر روزنامه عمومی، دریافتها و پرداختهای نقدی و دفاتر روزنامه فروش و هزینه‌ها می‌باشد. (همزمان با بررسی پرداختهای نقدی برای رسیدگی نهایی به حسابهای پرداختنی، باید این رسیدگی به عنوان بررسی قسمتی از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مدنظر قرار گیرد). همچنین باید صورت جلسات هیأت مدیره تا آخرین روز عملیات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

پرس و جو از مدیریت

مذاکراتی باید در آخرین روز عملیات حسابرسی با رئیس هیأت مدیره، مسئولین مالی و سایر مسئولین شرکت که ممکن است راجع به موضوعات مورد بحث آگاهی داشته باشند، صورت گیرد. مواردی که باید حسابرس با مسئولین شرکت مورد بحث و بررسی قرار دهد،

در زیر آمده است:

- ۱- وجود هرگونه تعهدات یا بدهیهای احتمالی با اهمیت در تاریخ حسابرسی یا آخرین روز عملیات حسابرسی.
 - ۲- ایجاد تغییرات قابل توجه در سرمایه، بدهیهای بلند مدت یا سرمایه در گردش تا تاریخ پررش.
 - ۳- اصلاحات غیر عادی که بعد از تاریخ حسابرسی یا تغییرات در برآوردهای حسابداری که بعد از تاریخ ترازنامه انجام شده است.
 - ۴- تغییر در روند فروشها، هزینهها، و سود بعد از تاریخ حسابرسی.
 - ۵- تغییرات در قیمتهای مواد خام بعد از تاریخ حسابرسی و تأثیر آنها بر بهای جایگزینی موجودیها.
 - ۶- لغو سفارشات فروش یا متضرر شدن مشتریان عمده بعد از تاریخ حسابرسی.
 - ۷- رویدادهای غیر مترقبه (سرقتهای، آتش سوزیها، انفجارها و غیره).
 - ۸- قراردادهای توافقنامه‌های جدید یا تجدید مذاکره در قراردادها و توافقنامه‌های قدیمی بعد از تاریخ حسابرسی که بر فروش محصولات، حقوق و دستمزد و ... تأثیر می‌گذارد.
 - ۹- وجوه در گردش لازم برای سال مالی آتی و منابع تأمین مالی.
 - ۱۰- تأثیر گسترش محصولات جایگزین، تغییر مدل محصولات و امثالهم.
 - ۱۱- معاملات با اشخاص وابسته.
- اگر چه مواردی که در بالا آورده شد، لیست کاملی از سؤالات (که باید از مدیریت پرمفیده شود)، نیست، اما نمونه‌هایی از انواع موضوعاتی که باید مورد بحث قرار گیرد، فراهم می‌گردد. سؤالات مزبور باید متناسب با عملیات هر صاحبکار طراحی شود.

تأییدیه‌های مدیریت^۱

در طول اجرای یک حسابرسی که مطابق با استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی

انجام می‌گیرد طبق SAS 19 حسابرس ملزم به اخذ تأییدیه‌های مشخصی از مدیریت واحد تجاری مورد رسیدگی می‌باشد. این تأییدیه‌ها ممکن است به شکل اخذ نامه‌هایی از مدیریت و یا گواهینامه‌های چاپ شده‌ای که حسابرس به امضاء مدیریت می‌رساند، باشد. اخذ این تأییدیه‌ها به دو منظور صورت می‌گیرد، (۱) تأکید بر اینکه مسؤلیت کامل و درست بودن صورتهای مالی به عهده مدیریت شرکت است، و (۲) تهیه شواهد و مدارک حسابرسی، مخصوصاً برای مواردی که روشهای معمولی حسابرسی، کفایت نمی‌کند. با این وجود، تأییدیه‌های مدیریت نباید به عنوان یک جانشینی برای روشهای متداول حسابرسی استفاده شود، و خواه ناخواه حسابرس مسؤلیت دارد که رسیدگیهای خود را مطابق استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی انجام دهد.

نامه‌هایی از وکیل قانونی شرکت

حسابرس باید از مدیریت واحد تجاری مورد رسیدگی بخواهد که مدیریت از وکیل قانونی شرکت درخواست کند تا وکیل قانونی شرکت، دعاوی حقوقی اخطار شده یا بلاتکلیف^۱ ادعاها،^۲ یا سایر بدهیهای احتمالی شرکت که او درگیر آنها بوده است را به تاریخ آخرین روز عملیات حسابرسی (تاریخ گزارش حسابرسی)، ارزیابی کند و یک شرحی در باره آنها تهیه و ضمن تأیید آن، مستقیماً در اختیار حسابرس قرار دهد.

خلاصه

استفاده کنندگان اطلاعات مالی از اقشار و افراد مختلف اجتماع، با هدفها و سطوح مختلف آگاهی و دارای نیازهای اطلاعاتی و علایق بسیار، متفاوت و گوناگون هستند؛ لذا بیان، توصیف، تعیین و ارضاء نیازهای اطلاعاتی کلیه گروه‌های استفاده کننده امکان پذیر نیست. بدین لحاظ، اطلاعات مالی می‌باید طوری گزارش شود که تا حد امکان، نیاز اکثر گروه‌های

1- Pending or Threatened Litigations.

2- Claims

استفاده کننده اطلاعات مزبور را تأمین نماید.

حسابداران برای تهیه اطلاعات مالی با یکسری محدودیتهای محیطی مواجه هستند و همچنین، ملزم به رعایت اصول مشتق شده از اهداف و فرضیات حسابداری می‌باشند. بدلیل اینکه اکثر استفاده کنندگان خارجی بجز در موارد استثنایی، نمی‌توانند اطلاعاتی را درخواست کنند که مناسب مقاصد و نیازهایشان باشد، ناگزیر باید بر اطلاعات مالی (صورت‌های مالی)، با توجه به کلیه مفروضات، اصول، محدودیتها و رویه‌های حسابداری اتکاء نموده و در تصمیم‌گیریها از آنها استفاده کنند.

یکی از اصول اولیه حسابداری با توجه به هدفها و فرضیات حسابداری و محدودیتهای محیطی «اصل افشاء» می‌باشد. براساس این اصل اطلاعات لازم در باره رویدادها و فعالیتهای مالی واحدهای تجاری باید به نحوی تهیه و ارائه شود که امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه را برای استفاده کنندگان اطلاعات مزبور فراهم آورد.

یکی از مواردی که باید در گزارشهای مالی واحدهای تجاری افشاء شود افشاء رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است. به رویدادهایی اعم از مطلوب یا نامطلوب که در دوره بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه گفته می‌شود. استانداردهای حسابداری و حسابرسی دوره بعد از تاریخ ترازنامه را به گونه‌های مختلف مشخص کرده‌اند. 17 SSAP دوره بعد از تاریخ ترازنامه را تا تاریخ تصویب صورت‌های مالی توسط مدیریت واحد تجاری، 1 SAS تا تاریخ گزارش حسابرسی و 10 IAS تا تاریخ تصویب گزارشهای مالی در مجمع عمومی و انتشار آن بین استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری آورده‌اند. اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی در صورتی می‌تواند مفید واقع شود که رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در این صورتها به نحو مطلوب منعکس و افشاء شده باشد.

منابع و مآخذ

- ۱- ارباب سلیمانی، عباس و محمود، نفی، اصول حسابرسی، جلد اول، نشریه ۸۷، چاپ اول، سازمان حسابرسی، تهران ۱۳۷۱.
- ۲- ثقفی، دکتر علی، جزوه کلاسی تئوری حسابداری ۱، منتشر نشده.

- ۳- شباهنگ، دکتر رضا، راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، نشریه ۸۹، چاپ اول، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۷۲.
- ۴- عالی‌ور، عزیزه، صورتهای مالی اساسی، نشریه ۷۶، چاپ چهارم، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۷۲.
- ۵- عالی‌ور، عزیزه، افشاء در گزارشگری مالی، نشریه ۶۸، چاپ اول، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۶۵.
- 6- AICAP, Statements of Auditing Standards (SAS), No. 1, 12, 29.
- 7- AICPA, Statement of Auditing Procedure (SAP), No. 25.
- 8- ASSC, Statement of Standard Accounting Practice, No. 17 (SSAP.17), Accounting for Post Balance Sheet Events, August 1980.
- 9- Carmichal D.R and j. Willingham, Auditing Concepts and Methods, Fifth Ed., Mc Grow Hill, 1989.
- 10- Flowers, Willam B., Criteria for Disclosure of Post - Statement Events, Austin, Texas, 1960.
- 11- Hendriksen, Eldon S. Accounting Theory, Fourth Ed., USA: Irwin, 1982.
- 12- Taylor D.H., G.W. Glezen, Auditing Integrated Concepts and Procedures, Fourth Ed. John Wiley and Sons, 1988.
- 13- -----, Some Criteria for Post - Statement Disclosure, Journal of Accountancy, January 1961.