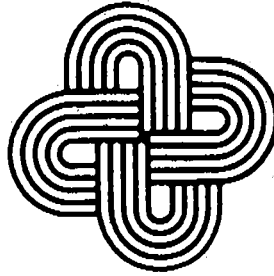


محدودیت در رسیدگی حسابرسی

﴿ ۱ ﴾



● هوشنگ خستوتی

آزمایشی اسناد و مدارک و سوابق حسابداری، هم چنین اعمال سایر روشهای حسابرسی بوده که در شرایط موجود به تشخیص ۰۰۰۰۰۰ ضرورت داشته است.

ب - پاراگراف اظهار نظر

در این پاراگراف حسابرس نظر خود را در مورد وضعیت مالی شرکت و نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی، با در نظر گرفتن نتایج حاصل از رسیدگی ارائه می نماید.

چنانچه بهر علت حسابرس نتواند در مورد صورتهای مالی اظهار نظر غیر مشروط نماید شکل گزارش از حالت استاندارد (دو پاراگراف) خارج شده و شامل تعداد مناسب پاراگراف یا بندهای میانی بر حسب مورد خواهد گردید.

در اولین پاراگراف حسابرس حدود و ماهیت رسیدگی را بیان نماید و به خصوص صورتهای مالی مورد نظر را با ذکر تاریخ آنها، یکایک بر می شمارد تا از بروز هرگونه شبهات احتمالی آینده در مورد

گزارش استاندارد حسابرسی که نسبت به صورتهای مالی اساسی، شامل ترازنامه صورت حساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی (صورت منابع و مصارف) ارائه میشود، بطور معمول شامل دو پاراگراف می باشد:

الف - پاراگراف حدود رسیدگی

در این پاراگراف حسابرس، با درج عباراتی خاص (که در کشور ما تقریباً متحدالشکل می باشد) حدود و ماهیت رسیدگی را بیان می نماید، شکل کلی این پاراگراف بشرح ذیل است:

ترازنامه ۰۰۰۰۰۰ در تاریخ xx ماه سال ۱۳xx و صورت حساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی شرکت برای دوره مالی منتهی به همان تاریخ که همراه با یاد داشت پیوست در صفحات () الی () منعکس گردیده مورد رسیدگی این ۰۰۰۰۰ قرار گرفت. رسیدگی مزبور بر اساس اصول و موازین پذیرفته شده حسابرسی انجام پذیرفته، بنابراین شامل بررسی

حدود تسری گزارش جلوگیری نماید. و بمنظور اجتناب از اطاله کلام در مورد اقداماتی که طبق اصول حسابرسی ملزم به انجام و رعایت آنها بوده با درج جمله "..... بر اساس اصول و موازین پذیرفته شده (حسابرسی.....) و هم چنین "..... اعمال سایر روشهای حسابرسی....." بیان موضوع مینماید.

گزارش حسابرسی با اظهار نظر غیر مشروط زمانی ارائه خواهد شد که رسیدگی های انجام شده بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی صورت گرفته و

حسابرس قادر به اعمال کلیه روشهای حسابرسی که اجرای آنها ضرورت داشته بوده باشد. چنانچه بر اثر وجود شرایط خاص و یا اقدامات صاحبکار و یا هر عللی دیگر، هر یک از موارد رسیدگی تحدید گردد برای حسابرس ایجاد محدودیت خواهد نمود.* محدودیت موصوف چنانچه براساس تشخیص و ارزیابی حسابرس (میزان اثرات بالقوه و ماهیت امر در ارزیابی مؤثر خواهد بود) دارای اهمیت نسبی باشد. در همان پاراگراف اول بعد از جمله "رسیدگی مزبور... " با جمله "... بجز موارد مندرج در بند /

* - در قوانین ایران در حال حاضر

اشاره ای به گزارش حسابرسی بطور مشخص وجود ندارد لیکن در قانون تجارت از گزارش بازرسی یاد شده است. طبق ماده ۱۴۹ آن قانون " بازرسی میتواند در هر موقع، هر گونه رسیدگی و بازرسی لازم را انجام داده و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهد... "

هم چنین طبق ماده ۲۶۵ " رئیس و اعضاء هیئت مدیره و مدیر عامل که مانع یا مخل انجام وظایف بازرسان شرکت بشوند و یا اسناد و مدارکی را که برای انجام وظایف آنها لازم است در اختیار بازرسان قرار ندهند به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال یا بجزای نقدی از بیست هزار ریال تا دویست هزار ریال یا بهر دو مجازات محکوم خواهند شد."

بنابراین میتوان اینطور استنباط نمود

که در گزارش بازرسی قانونی برخورد با محدودیت بر اساس اصول پذیرفته شده حسابرسی مفهوم بسیار گسترده تری پیدامی- کند. انجمن حسابداران خبره ایران در زمینه استانداردهای حسابرسی تحقیقاتی را شروع نموده که برخی از آنها بطور آزمایشی منتشر شده است.

(۲) - در بسیاری از کشورهای جهان

نیز صاحبکار نمی تواند برای حسابرس ایجاد محدودیت نماید.

(۳) کمیسیون اوراق بهادار و ارز کشور

امریکا Securities and Exchange Commission

گزارشهای حسابرسی را که بواسطه محدودیت در مورد آنها اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر شده در محدوده فعالیت خود نمی پذیرد.

بندهای $(x) / (x) (x)$ زیر "....."
درج خواهد شد. بدیهی است در پاراگراف
های میانی، جداگانه و بطور تفصیل در مورد
هر یک از موارد محدودیت با ذکر دلائل
و اقدامات انجام شده بیان مطلب خواهد
شد. و سپس بر اساس بندهای مزبور و
بسته به اهمیت موارد، در بند اظهار نظر
اعلام نظر خواهد شد که ممکن است حسب مورد
اظهار نظر بصورت مشروط یا عدم اظهار
نظر ارائه شود.

این نوشته نظری است اجمالی به،
عوامل ایجاد محدودیت ها و چگونگی برخورد
با آن و نحوه ارائه موضوع در گزارش حسابرسی.

عوامل ایجاد محدودیت ها:

علاوه بر محدودیت هائی نظیر جلوگیری
از رسیدگی به مواردی از حسابها یا واحدهای
تابعه و نظایر آن که مستقیماً "بوسیله صاحبکار
وجود می آید، محدودیت ها ممکن است در
اثر عوامل زیر ایجاد گردند:

الف - امکان پذیر نبودن انجام یکی
از روشهای حسابرسی که بنظر حسابرس انجام
آن ضروری تشخیص داده شود و حسابرس
با اعمال سایر روشهای جایگزین نیز نتواند
خود را نسبت به موضوع قانع نماید، مانند
انتخاب شدن حسابرس بعد از زمان انبار
گردانی موسسه مورد رسیدگی که امکان حضور
در انبار گردانی از وی سلب گردیده و انجام
سایر روشهای جایگزین نیز مقدور نباشد.

ب - در انجام یکی از روشهای حساب
رسی، حسابرس نتواند شواهد لازم را جهت
استحکام بخشیدن به نظرات خود فراهم
آورد مانند فقدان مستندات مورد اطمینان
و موثر از قبیل فاکتورها، قراردادهای و ...
برای تأیید، ایجاد یا افزایش یک یا تمام
دارائی های ثابت و یا عدم دریافت تأییدیه
از مدیران شرکت.

نخستین دوره حسابرسی:

یکی از موارد متداول ایجاد محدودیت
زمانی است که برای اولین بار حسابرسی
شرکتی را عهده دار میگردیم بخصوص اگر
صورت های مالی سال قبل نیز حسابرسی نشده
باشند. در نخستین حسابرسی یک شرکت
مشکلاتی در ارتباط با مانده حساب موجودی ها
و سایر حسابهای اول دوره بروز می نماید
که معمولاً موجب ایجاد محدودیت در
حدود رسیدگی میگردند. از طرف دیگر ممکن
است ثبت ها و اطلاعات مالی شرکت غیر
مکفی باشند، حتی در صورت فقدان چنین
مشکلاتی، احتمال دارد امکان اظهار نظر
در مورد مفهوم یکنواختی مقدور نباشد.

احتراز از صدور گزارش مشروط بعلت محدودیت در نخستین دوره حسابرسی

در مواقعی که بتوان دامنه روشهای
حسابرسی را بطور منطقی چنان وسعت داد
که حسابرس قادر به اظهار نظر غیر مشروط

باشد چنین اقدامی قابل پذیرش می باشد .
بدیهی است وسعت دامنه رسیدگی و صرف
دقت افزون بر متعارف باید به اطلاع موسسه
مورد رسیدگی رسانده شود ، چنانچه موسسه
مورد رسیدگی موافق یا توسعه دامنه رسیدگی
بمنظور ارائه نظر غیر مشروط نباشد این امر
خود محدودیتی می باشد که موجب صدور
گزارش مشروط خواهد گردید .

صورت‌های مالی حسابرسی نشده دوره قبل

چنانچه صورت‌های مالی دوره قبل
حسابرسی نشده باشد با در نظر گرفتن مانده
های انتقالی از جمله مانده موجودیها و
امکان پذیر نبودن بررسی رعایت یکنواختی
در مورد رویدادهایی که موجب تکوین چنین
مانده‌هایی شده (با عملیات سال قبل) ،
اظهار نظر بصورت مشروط یا عدم اظهار نظر
نسبت به حساب سود و زیان دوره رسیدگی
ضرورت خواهد یافت مگر آنکه امکان دستیابی
به شواهد و مستندات کافی از طریق بکارگیری
روشهای مناسب حسابرسی در ارتباط با
مانده‌های حسابها در اول دوره و رعایت
اصل یکنواختی مقدور باشد .

صورت‌های مالی حسابرسی شده دوره قبل

چنانچه صورت‌های مالی دوره قبل توسط
حسابرسان دیگری حسابرسی شده باشد معمولا"
میتوان با اتکاء به گزارش حسابرسی سال
قبل در مورد حساب سود و زیان و رعایت
اصل یکنواختی اظهار نظر غیر مشروط ارائه

نمود . چنین اقدامی فقط زمانی می تواند
صورت گیرد که نتیجه رسیدگی های سال
جاری و هم چنین بررسی و آزمون مانده
های دوره قبل (که در مواردی شامل بررسی
کار برگ های حسابرس سال قبل نیز خواهد
بود) مناسب و مطلوب تلقی گردیده و بیانگر
مواردی غیر متعارف در مورد مانده ها نباشد .
بدیهی است اگر صورت های مالی دوره قبل
توسط حسابرسانی که اعتبار ، استقلال یا
نحوه رسیدگی آنها مورد تائید مانیست
حسابرسی شده باشد در آن صورت اقدام
به موارد تشریح شده برای صورت های مالی
حسابرسی نشده ضرورت خواهد یافت .

نحوه ارائه شرط محدودیت در پاراگراف
حدود رسیدگی

همانطور که در قبل نیز اشاره شد هر
گاه بعلت وجود محدودیت با اهمیت در
حدود رسیدگی صدور گزارش حسابرسی به
صورت مشروط یا عدم اظهار نظر ضرورت
یابد ، تصریح چنین محدودیتی بمنظور آگاهی
در پاراگراف حدود رسیدگی الزامی خواهد
بود . بمنظور ارائه یکنواخت آگاهی مزبور ،
بطور معمول از عبارتی بشرح زیر
استفاده میگردد :

ترازنامه شرکت ۵۰۰۰۰ در تاریخ xx . . .
ماه سال ۱۳xx و حساب سود و زیان ، و
صورت تغییرات در وضعیت مالی برای دوره
مالی منتهی به همان تاریخ که همراه با

نگارش این بند میتوان از عبارات و جملات خاص استفاده نمود، و بعنوان مثال مواردی بشرح زیر عنوان میگردد:

بعلت انتخاب... بعنوان حسابرس بعد از تاریخ انبار گردانی...

بعلت نحوه ثبت اسناد ومدارک وعدم کفایت اطلاعات در مورد دارائیهای ثابت همانطورکه در یادداشت شماره () همراه صورتهای مالی تشریح گردیده مندرجات بند میانی باید هم چنین بطور مشخص مراحلی را که حسابرس موفق به اجرای آن نشده تعیین نماید بطور مثال عبارات وجملات چنین توضیحی میتواند بشرح زیر باشد.

حسابرسان در موجودی گیری فیزیکی انبارها حضور نداشتهاند...

نیتوانستیم شواهد قابل توجه بمنظور اظهار نظر در مورد ارزش دفتری ماشین آلات و تجهیزات فراهم آوریم.

اگر حسابرس نتواند روشهای مورد نظر حسابرسی را در مورد بخشی از حساب بخصوصی اعمال نماید در آنصورت (چنانچه موضوع اهمیت نسبی داشته باشد) ضرورت خواهد داشت بمنظور درج موضوع در بند میانی مقدار و کمیت امر تعیین گردد بطور مثال:

"امکان تأیید حسابهای پرداختی شرکت آلفا به مبلغ xxx ریال مقدور نمی باشد" معهدا در صورت امکان پذیر نبودن

یاد داشت های پیوست در صفحات () الی () منعکس گردیده مورد رسیدگی این ... قرار گرفت. رسیدگی مزبور بجز موارد مندرج در بند () / بندهای () () زیر بر اساس اصول و موازین پذیرفته شده حسابرسی انجام پذیرفته، بنابراین شامل بررسی آزمایشی اسناد و مدارک و سوابق حسابداری و هم چنین اعمال سایر روشهای حسابرسی بوده که در شرایط موجود به تشخیص... ضرورت داشته است.

سیس در بند / بندهای میانی (توضیحی) جداگانه، کلیه دلایل محدودیت را بطوری که بتواند اطلاعات لازم را بطور ایجاز به خواننده منتقل نماید درج می-نمائیم. پاراگراف اظهار نظر که شامل عبارات مناسب شرطی یا عدم اظهار نظر می باشد با عطف لازم به بند میانی ارائه خواهد شد.

آگاهی این موضوع مهم است که درج و تشریح محدودیت در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی و عطف به آنها در گزارش حسابرس جائز نمی باشد.

بند میانی (توضیحی) و چگونگی ارائه آن :

در بند میانی (در پاراگراف حدود رسیدگی و پاراگراف اظهار نظر به این بند / بندها عطف داده خواهد شد) باید بطور آشکار و صریح ماهیت رویدادی را که ایجاد محدودیت نموده تشریح نمود. برای شروع

اعمال تعدادی از روشهای مورد نظر ارائه کلی موضوع جایز می باشد نه تشریح و ارائه کلیه روشهای بکار گرفته نشده.

بطور مثال اظهار نظر حسابرس در این مورد میتواند بشرح زیر ارائه گردد:

"بعلت نقائص قابل توجه در اسناد و مدارک و اطلاعات مالی، توسعه دامنه روشهای حسابرسی بمنظور امکان اظهار نظر در مورد نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی دوره مالی منتهی به پایان xx ماه سال ۱۳xx و هم چنین اطمینان از رعایت رویههای حسابداری سال قبل عملی نبود بنابراین در مورد حساب سود زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی برای دوره مالی منتهی به پایان xx ماه سال ۱۳xx اظهار نظر نمی نمائیم .

پاراگراف اظهار نظر

اگر حسابرس بعلت وجود محدودیتی با اهمیت نسبی در حدود رسیدگی، ملزم به ارائه گزارش مشروط حسابرسی شود، مشروط مزبور با عبارت شرطی مناسب "باستثنا" اثرات احتمالی" در پاراگراف اظهار نظر پیرا جمله "بنظر..." بیان خواهد شد. عبارات شرطی "با توجه" در این گونه موارد معمولاً مورد استفاده قرار نخواهد گرفت مگر در کشورهایی که استانداردهای

حسابرسی کاربرد چنین عبارتی را جایز بدانند ذکر این نکته ضروری است که در حیطة مفاهیم حسابرسی استفاده از عبارت شرطی "باستثنا" به مفهوم ارائه نظر مردود در مورد آن قسمت از صورت های مالی است که عبارت مزبور ناظر بر آن است در حالیکه عبارت "با توجه" به مفهوم عدم اظهار نظر در مورد آن قسمت از صورتهای مالی است که به عبارت مذکور ارتباط می یابد هم چنین لازم به توضیح است برای بیان حالت مشروط گزارش بعلت محدودیت، در کشور انگلستان از عبارت "با توجه" و در کشور آمریکا از عبارت "باستثنا" استفاده میگردند در حالیکه در کشور ما برای چنین منظور بر اساس مابانی آگاهی آکادمیک گزارشگر از هر دو عبارت استفاده میشود استاندارد گزارشگری انستیتو حسابداران خبره در انگلستان و ویلز محدودیت را از مصادیق ابهام دانسته و از پیروی از عبارت "با توجه" استفاده مینماید.

بهر صورت یک پاراگراف اظهار نظر نمونه در چنین حالتی میتواند بشکل زیر ارائه شود:

"بنظر ما باستثنا* اثرات احتمالی تعدیلاتی که در صورت (تشریح روش حسابرسی اعمال نشده) بشرح مندرج در

باستثناء" مورد استفاده قرار گرفته است در حالیکه می توان از عبارت شرطی "با توجه" نیز استفاده نمود.

* در تمام موارد این مقاله به پیروی از اصول گزارشگری متداول طبق ضوابط انجمن حسابداران خبره آمریکا عبارت شرطی

فوق ممکن بود مشخص گردد / ضرورت باید صورت‌های مالی مذکور وضعیت مالی شرکت در تاریخ $7 \times$ ماه سال $13 \times \times$ و نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آنرا برای دوره مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول مورد قبول حسابداری که اساس آن با سال قبل بطور یکنواخت اعمال گردیده بنحو درست و منصفانه منعکس مینماید .
در مواقعیکه گزارش حسابرسی همسان (به‌هنگام شده) ارائه میگردد (گزارش برای دو دوره مالی متوالی ، اقلام سال مورد رسیدگی و اقلام صورت‌های مالی سال قبل که بطور مقایسه‌ای ارائه شده) و شرط گزارش فقط در ارتباط با یک دوره مالی است (سال مورد رسیدگی یا سال قبل) پاراگراف اظهار نظر نیز باید بهمین طریق تدوین یافته و

شرط مورد نظر فقط به همان سال مربوط ارتباط یابد بطور مثال
" بنظر ما بااستثنا اثرات احتمالی بر صورت‌های مالی سال $13 \times \times$ (سال مورد نظر) .

اگر محدودیت از چنان اهمیت‌بنیادی برخوردار باشد که صدور گزارش عدم اظهار نظر را ضروری سازد ، در آنصورت پاراگراف اظهار نظر به شرح زیر قابل ارائه است .
" نظر باینکه (تشریح روش‌های اعمال نشده) ، همانطور که در بند () فوق نیز اشاره شد مقدور نگردید بنابراین رسیدگی های انجام شده برای اظهار نظر کافی به مقصود نبوده و لذا این نسبت به صورت‌های مالی مذکور اظهار نظر نمی‌نمایید ."
" بقیه این مقاله در شماره بعد درج خواهد شد "

بقیه از صفحه ۴۴

اقدام برای خروج

حسابداری صنعتی کاملاً فرو ریخته و به یک سیاهچاله تبدیل گشته است . سیاهچاله‌ای که اکنون مدیران باید از آن بگریزند . برای فرار از این سیاهچاله راه‌های مختلفی وجود دارد . زمان خروج فرا رسیده و اکنون باید فوراً اقدام کرد .

روش متداول حسابداری صنعتی ، سالها چون " ستاره‌ای " تابناک درخشیده است ، اما درحالی که کارخانجات تغییر کرده‌اند ، درخشش این ستاره کاهش یافته و متأسفانه با سرعت فزاینده‌ای در حال افول است . حتی در مورد بسیاری از کارخانجات " ستاره

