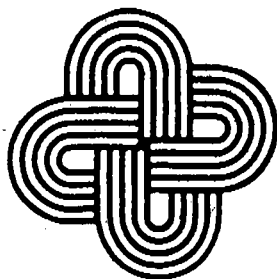


محدودیت در رسیدگی حسابرسیان

«۲»



● هوشنگ خستونی

در شماره ۳۳ مجله حسابدار بعثت تراکم مقالات درج تمام مقاله "محدودیت در رسیدگی حسابرسیان" مقدور نگردید. بقیه مطالب در این شماره از نظر خوانندگان میگذرد



می باشد که منبعث از انتخاب حسابرس بعد از زمان اجرای موجودی گیری است.

عدم حضور در موجودی گیری پایان دوره مالی قبل در حقیقت ذاتاً "موجبی برای الزام افشاء و ارائه نظر در گزارش حسابرسی نمی باشد، مگر آنکه حسابرس واقعاً "نتواند خود را از طریق اعمال سایر روشهای حسابرسی نسبت به موضوع قانع نماید.

در کلیه مواردی که برای نخستین بار حسابرسی شرکتی را عهده دار میگردیم بسیار سودمند خواهد بود که در اولین فرصت (در مذاکرات و احتمالاً "در نامه پذیرش کار که در ایران صدور آن رایج نیست) احتمال قانع نمودن خود را نسبت به موجودی اول دوره مشخص نمائیم و اگر مشخص گردد که امکان صدور گزارش مقبول مقدور نمی باشد نوع اظهار نظری که ارائه آن الزامی خواهد بود می تواند در

گونه های ویژه از محدودیت همراه با نمونه ارائه آنها در گزارش:

در انجام عملیات حسابرسی شرکتها بکرات ممکن است با محدودیت در حدود رسیدگی روبرو شویم. اینک بعضی از این قبیل محدودیتها در ذیل بطور مختصر تشریح و برای هر یک مثالهایی نیز ارائه خواهد شد. مثالها برای موارد گزارش های مشروط تدوین یافته است. در صورت ضروری بودن صدور گزارش عدم اظهار نظر، بندهای میانی به شکل ارائه شده افشاء خواهد شد فقط برای پارگراف اظهار نظر از همان عبارات مندرج در "مبحث پارگراف اظهار نظر" استفاده خواهیم نمود.

۱ - فقدان حضور حسابرس در موجودی گیری پایان دوره مالی قبل
این مورد یکی از معمولی ترین محدودیتها

اسرع وقت با صاحب کار در میان گذارده شود .
نمونه انشاء گزارش حسابرسی در ارتباط با چنین
موردی شرح زیر خواهد بود :

بند میانی

" انتخاب . . . بعنوان حسابرس بعد از
انبارگردانی پایان سال ۱۳×۱ صورت گرفته
بنابر این در انبارگردانی در مقطع مذکور که
موجودی های انبار بمبلغ . . ریال بوده حضور
نداشته ایم هم چنین بواسطه نحوه ثبت اسناد
و مدارک اعمال سایر روشهای حسابرسی جهت
جمع آوری شواهد بمنظور متقاعد نمودن خود
نسبت به صحت موجودی ها نیز میسر نگردید .
پارگراف اظهار نظر :

بنظر ما :

تراز نامه مذکور در فوق وضعیت مالی
شرکت را در پایان xx ماه سال ۱۳×۲ به نحو
درست و منصفانه منعکس مینماید ، باستثناء
اثرات تعدیلاتی که در صورت حضور ما در انبار-
گردانی پایان سال ۱۳×۱ و یا امکان بررسی
سوابق و شواهد شمارش انبار که در بند فوق به
آن اشاره شده ضرورت می یافت صورت حساب
سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی ،
نتیجه عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را
برای دوره منتهی به پایان xx ماه سال ۱۳×۲
بنحو درست منصفانه و منعکس مینماید .

نمونه فوق بر اساس این که حسابرس خود
را نسبت به رعایت مفهوم نبات رویه در مورد
عملیاتی که منجر به تکوین مانده اول دوره شده
متقاعد نموده است تدوین یافته در صورت

خداشه دارشدن چنین فرضی بدیهی است صدور
گزارش عدم اظهار نظر بر مبنای فقدان رعایت
مفهوم یکنواختی ضرورت خواهد یافت . هرگاه
صدور گزارش عدم اظهار نظر نسبت به صورت
حساب سود و زیان ضرورت یابد ارائه کلیه
اطلاعات و آگاهی از عدم صحت موجودی گیری
در بند میانی الزامی است .

۲- حذف حضور حسابرس در موجودی گیری

پایان دوره

در مواردی که بهر علت حضور در موجودی
گیری پایان دوره از مراحل کار حسابرسی حذف
گردد (ممکن است حسابرس یا فاصله زمانی کوتاه
- پس از انبارگردانی انتخاب شود که در این صورت
امکان آزمون های کافی مانند شمارش مجدد و بررسی
مغایرات بمنظور بازگشت به مانده در تاریخ
ترازنامه وجود خواهد داشت) و ارائه گزارش
مشروط ضرورت یابد (اگر چه گزارش عدم اظهار
نظر متداول می باشد) بند میانی بشرح زیر
انشاء خواهد شد .

" چون حسابرسان در انبارگردانی پایان
سال های ۱۳×۱ ، ۱۳×۲ که موجودی انبارها به
ترتیب مبلغ ریال و مبلغ ریال)
بوده حضور نداشتند و بواسطه نحوه ثبت اسناد
و مدارک اعمال سایر روشهای حسابرسی نیز
بمنظور متقاعد نمودن ما نسبت به صحت موجودی ها
میسر نبوده است ، بنظر ما ، باستثناء اثرات
تعدیلاتی که در صورت حضور در موجودی گیریهای
پایان دوره سالهای ۱۳×۱ ، ۱۳×۲ و یا اعمال
سایر روشهای حسابرسی ضرورت می یافت ،

صورت‌های مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت را در پایان xx ماه سال ۱۳x۲ و هم چنین نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آنرا برای دوره منتهی به تاریخ مذکور طبق اصول مورد قبول حسابداری که بطور یکنواخت اعمال شده بنحود درست و منصفانه منعکس مینماید •

از آنجائیکه هر گونه اثرات درست نبودن شمارش موجودی های پایان سال که بر حساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی جاری باشد بر ترازنامه نیز مترتب خواهد بود لهذا گزارش مشروطیاء عدم امکان اظهار نظر باید به کلیه صورتهای مالی تسری یابد .

۳- حسابهای دریافتنی تایید نشده اگر ارسال تائیدیه برای حسابهای دریافتنی در اثر ممانعت مشتری انجام نپذیرد با فرض آنکه مانده حسابهای ذیربط از چنان اهمیت بنیادی برخوردار نیست که صدور گزارش عدم امکان اظهار نظر را ضروری سازد متن بند میانی و پارگراف اظهار نظر میتواند بشرح زیر ارائه شود :

با توجه به ممانعت شرکت، مکاتبه مستقیم با مشتریان جهت اخذ تائیدیه برای حسابهای دریافتنی انجام نپذیرفته است .

بنظر ما با استثنای اثرات تعدیلاتی که در صورت اخذ تائیدیه از مشتریان ، احتمالا ضرورت می یافت . صورتهای مالی فوق‌الذکر .

.....

چنانچه حذف تائیدیه منتج از عواملی بغیر از محدودیت ایجاد شده توسط صاحب کار

باشد و حسابرس نتواند خود را از طریق اعمال سایر روشهای حسابرسی نیز متقاعد نماید متن بند میانی باید بیانگر چنین وضعیتی باشد بطور مثال به بند زیر توجه گردد :

حسابرسان قادر به اخذ تائیدیه در مورد حسابهای دریافتنی نبودند و از طریق اعمال سایر روشهای حسابرسی نیز نتوانستند خود را نسبت به صحت حسابهای مزبور متقاعد نمایند .

در مواقعیکه محدودیت در ارتباط با حسابهای دریافتنی معین و مشخص است ، ماهیت و مبلغ چنین حسابهایی در بند میانی باید تشریح گردد ، لیکن اگر محدودیت در ارتباط با اقلامی است که میتوان در ترازنامه آنرا مشخص نمود مانند تمام حسابهای دریافتنی و یا گروه مشخص و جداگانه‌ای از حسابهای دریافتنی در آنصورت نیازی به تشریح مبلغ اقلام مورد نظر در بند میانی نخواهد بود .

ناقص بودن اسناد و مدارک

هرگاه اسناد و مدارک شرکتی بمنظور حسابرسی ناقص و غیر مکفی باشد (با اهمیت نسبی) حسابرس ملزم به ارائه گزارش مشروط یا عدم امکان اظهار نظر خواهد بود . هم چنین لازم است امکان استناد به ثبات رویه نیز در همین ارتباط مورد ملاحظه قرار گیرد . گزارش مشروط بر اساس فوق میتواند بشرح زیر تنظیم شود .

"بعلمت ناقص بودن اسناد و مدارک حسابرسان قادر به فراهم آوردن شواهد قابل ملاحظه به

منظور امکان اظهار نظر در مورد اموال، تجهیزات و ذخایر ذیربط نگردیدند.
بنظر ما :

با استثناء تاثیر تعدیلاتی که در صورت فراهم بودن اسناد و مدارک در ارتباط با دارایی‌ها و ذخایر مربوط احتمالا " ضرورت می‌یافت صورتهای مالی فوق‌الذکر

اگر اسناد و مدارک آنچنان ناقص و غیر مکفی باشد (بطور بنیادی) که صدور گزارش عدم امکان اظهار نظر را الزامی نماید پارگراف اظهار نظر بشرح زیر خواهد بود :

نظر باینکه اسناد و مدارک همانطور که در فوق اشاره گردید بطور قابل توجهی ناقص و غیر قابل استناد بوده‌است، رسیدگی‌های انجام شده جهت اظهار نظر کافی نبوده و بنابراین در مورد صورتهای مالی فوق‌الذکر اظهار نظر نمی‌گردد .

اسناد و اوراق بهادار که امکان رسیدگی آنها وجود نداشته‌است .

هرگاه در حسابرسی شرکتی که اسناد و اوراق بهادار آن شامل بخش اعظمی از خالص دارایی‌های شرکت باشد حسابرس نتواند رسیدگی‌های لازم را در مورد آنها معمول دارد و یا اینکه امکان تأیید آنها از طریق مشاهده عینی بعلت تکهداری در خارج از شرکت مقدور نباشد گزارش حسابرس در صورت عدم اظهار نظر بشرح زیر میتواند ارائه شود :

" مستندات و شواهد تأیید کننده سرمایه گذارهای شرکت در اوراق قرضه و سهام

در دسترس نبود تا مورد رسیدگی قرار گیرند .
نظریه قابل توجه بودن سرمایه‌گذارهای شرکت که بشرح مذکور در فوق امکان رسیدگی‌های آنها وجود نداشته، لذا نتایج حاصله بمنظور اظهار نظر کافی نبوده، بنابراین در مورد صورتهای مالی فوق‌الذکر اظهار نظر نمی‌نمائیم .
در مثال فوق عدم امکان اظهار نظر در مورد تمام صورتهای مالی تسری یافته‌است، زیرا بدون امکان رسیدگی در مورد اسناد و اوراق بهادار یا اعمال سایر روشهای حسابرسی امکان آگاهی یافتن از منظور کردن درآمدهای تحقق یافته واقعی، سود و یا زیان حاصل از فقدان اسناد و اوراق بهادار مقدور نخواهد بود .

تأییدیه مدیران

بعنوان یک اصل کلی در صورت عدم تسلیم تأییدیه مدیران به حسابرس یا ارائه آن بشکلی خارج از صورت معمول خود (چنین تأییدیه ای بشکل نامه‌ای بر سر برگ صاحب کار و با امضای مدیریت شرکت کلیه اطلاعات و اظهاراتی را که در طی دوره حسابرسی بطور شفاهی اظهار شده همراه با سایر نکات مورد نظر حسابرس ارائه مینماید) . محدودیتی در حدود رسیدگی حسابرس ایجاد خواهد شد که مانع از صدور گزارش غیر مشروط میگردد نکته قابل توجه آنست که در تعدادی از کشورها اخذ چنین تأییدیه‌ای در اصول و موازین پذیرفته شده تصریح نگردیده‌است (در کشور ما نیز اخذ چنین تأییدیه‌ای متداول نیست اگر چه ممکن

است در بسیاری موارد بعنوان یکی از شواهد حسابرس اخذ گردد). در حالت اخیر حسابرس باید تمام هم خود را بمنظور دریافت تأییدیه موصوف معطوف دارد بهر حال در صورت عدم توفیق، حسابرس باید بتواند خود را متقاعد کند که:

الف: عدم تسلیم تأییدیه امضاء شده موید قصور مدیران در ارائه اطلاعات کافی مورد لزوم نیست.

ب: مسئولین تسلیم تأییدیه، بطورشگاهی اطلاعات و تأییدیه‌های لازم را به حسابرس ارائه کرده‌اند. (در چنین حالتی، حسابرسی باید خلاصه مذاکرات لازم را حسب مورد تهیه و در پرونده نگهداری نموده و نسخه‌ای از آنرا نیز برای مدیریت شرکت ارسال کند. بعلاوه در حقیقت مدارکی دال بر نقص یا خلاف واقع بودن اطلاعات مکتسبه نیز در دست حسابرس نیست)

بهر صورت اگر حسابرس به این نتیجه برسد که امضاء نکردن و تسلیم ننمودن تأییدیه مبتنی بر امتناع از ارائه اطلاعات مورد نیاز و تأیید نکردن اظهارات بیان شده است ضرورت صدور گزارش مشروط (یا عدم اظهار نظر) الزامی خواهد بود.

گزارش مشروط حسابرسی بعلمت عدم دریافت تأییدیه مدیران و یا عدم تأیید بخشی از اطلاعات مندرج در تأییدیه بشرح زیر قابل ارائه است:

حسابرسان موفق به اخذ تأییدیه امضاء

شده که در آن اطلاعات و اظهارات ارائه شده به حسابرسان در طی دوره حسابرسی تأیید گردیده باشند نشدند (تشریح مواردی که مورد تأیید قرار نگرفته است)
بنظر ما:

باستثناء تاثیر تعدیلاتی که در صورت اخذ تأییدیه‌های امضاء شده از مدیران احتمالاً " ضرورت می‌یافت صورتهای مالی

بنظر میرسد بند میانی میتواند بر اساس مفاد ماده (۱۲۹) قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ نیز تدوین و تنظیم گردد.

تأییدیه از مشاورین حقوقی

اگر صاحب کار موافق با اخذ تأییدیه از مشاورین حقوقی بمنظور تأیید اطلاعات ارائه شده مدیریت در مورد بدهی‌های احتمالی، خسارات و . . . توسط حسابرس نباشد و یا اصولاً مشاور حقوقی از دادن پاسخ به تأییدیه حسابرس امتناع ورزد محدودیتی در حدود رسیدگی به حسابرس تحمیل گردیده است.

عدم دریافت پاسخ از مشاور در بدایت امر نباید امتناع تلقی گردد زیرا ممکن است در پاره‌ای موارد بعلمت معاذیر حقوقی امکان تهیه و ارسال پاسخ وجود نداشته باشد بنابراین بین امتناع و توانائی مشاور حقوقی باید قائل به تفکیک شد بطور مثال غیر ممکن بودن ارزیابی نتایج حاصل از حل و فصل و دعاری و پیش‌بینی وجوه احتمالی قابل دریافت یا پرداخت قابل ذکر است (در چنین حالتی بعلمت وجود ابهام

مواقع ارائه گزارش مشروط یا عدم امکان اظهار نظر بر اساس محدودیت حاصل از نتایج مربوط به نقاط ضعف کنترل های داخلی متداول میباشد لیکن مشروط نمودن گزارش در صورتی مجاز است که اعمال آزمون محتوای عملی با سودمند نباشد.

بند میانی و پاراگراف اظهار نظر در مواقعی که نقاط ضعف آن چنان مهم و قابل توجه می باشند که عدم اظهار نظر را ضروری می سازد بطور مثال بشکل زیر خواهد بود:

"سیستم کنترل داخلی مالی شرکت دارای نقاط ضعف مهم بشرح زیر می باشند:
(تشریح نقاط ضعف ۳/۲/۱ و ۳/۲/۲) از این روی حصول اطمینان از ثبت کلیه معاملات میسر نمی باشد.

بنظر ما:

بعلت اساسی بودن نقاط ضعف کنترل های داخلی مالی تشریح شده در فوق رسیدگی های انجام شده جهت اظهار نظر کافی نبوده و حسابرس نسبت به صورتهای مالی فوق الذکر اظهار نظر نمی نماید.

هم چنین بطور معمول پرداخت های فاقد مستندات و مجوزها نیز بطور جداگانه برای مدیریت شرکت گزارش خواهد شد لیکن در مواردی نادر هرگاه ماهیت مبلغ، درجه اهمیت چنین معاملاتی طوری قابل ملاحظه باشد که درج یک استثنا را در پارگراف حدود رسیدگی ضروری سازد گزارش میتواند بر همین اساس بشکل مشروط ارائه شود بدیهی است در بند میانی باید توضیحات لازم و مشروح ارائه گردد.

در صورتی که موضوع اهمیت نسبی داشته باشد با درج عبارات شرطی "باتوجه" در پارگراف اظهار نظر، حسابرس نظر خود را اعلام میکند) به هر صورت مخالفت صاحب کار با اخذ تائیدیه از مشاورین حقوقی و یا امتناع مشاور بعلمی غیر از موارد فوق بطور معمول موجبی برای گزارش عدم امکان اظهار نظر حسابرس می باشد (در صورتیکه صاحب کار مشاور حقوقی ندارد همان اطلاعات مکتوب تائید شده مدیران کافی به مقصود خواهد بود).

نمونه گزارش عدم اظهار نظر بعلت فقدان دریافت تائیدیه از مشاور حقوقی به شرح زیر است:
"حسابرسان موفق به اخذ تائیدیه از مشاور حقوقی شرکت که کامل بودن اطلاعات ارائه شده مدیریت در مورد دعاوی مطروحه بر علیه شرکت را تائید نماید نشدند ارائه چنین تائیدیه ای بمنظور تحکیم اطلاعات مربوط به دعاوی ضروری بوده است.

بنظر ما:

بعلت عدم دریافت تائیدیه مندرج در فوق رسیدگی های انجام شده بمنظور اظهار نظر کافی به مقصود نبوده لذا حسابرس نسبت به صورتهای مالی فوق الذکر اظهار نظر نمی نماید. وجود نقاط ضعف مهم در کنترل های داخلی

مالی

بطور معمول نقاط ضعف مهم در کنترل های داخلی مالی در نامه مدیریت / نامه کنترل داخلی درج میگردد و در گزارش حسابرس نیز اشارهای به آن نمیشود، با وجود این در برخی