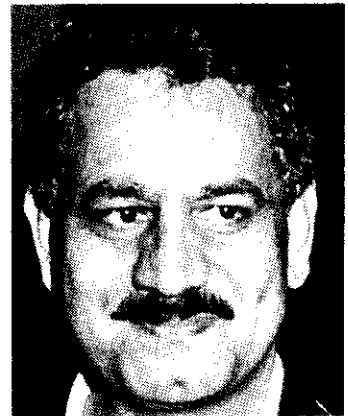


گزارشگری حسابرسی؛

ماهیت، ساختار کنونی و

چشم انداز آینده*



احمد حمیدی راوری

قسمت اول

هدف مقاله حاضر بررسی گزارشگری حسابرسی از جنبه‌های شکلی و محتوایی است. سعی بر این است که ضمن توضیح شکلهای گزارشگری کنونی حسابرسی در کشورهای پیشرفته صنعتی، به تحلیل علل و عوامل تحولات جاری در گزارشگری حسابرسی پرداخته شود تا از این رهگذر بتوان به مسائل گزارشگری حسابرسی در ایران اندیشید و به نوعی گزارشگری مفید و مناسب حرفه حسابرسی ایران دست یافت.

بخش یک - مقدمه

این مقاله نخست به سمینار تازه‌های گزارشگری حسابرسی که در تاریخ ۱۵ دی‌ماه ۱۳۷۱ به وسیله انجمن حسابداران خیره ایران در هتل بین المللی لاله برگزار شد، ارائه شده است.

سرمایه گذاران توجیه می شود.
نظریه های موجود در چارچوب مدل های نقش حسابرس، در زیر بررسی می شود.

دادگاه با رأی خود به تعریف نقش حسابرس و تعیین حدود و ثغور وظایف حسابرس می پردازد.

۲. مدل مسئولیت اجتماعی

برخی استدلال می کنند که نقش حسابرس را نمی توان در چارچوب مسئولیتهای صرفاً قانونی محدود کرد. انتظارات جامعه، مسئولیتهای دیگری را در مقابل حسابرس قرار می دهد که بعضاً به طور داوطلبانه مورد پذیرش حرفه حسابرسی قرار می گیرد. برای مثال در سال ۱۹۷۷ پس از انتقاد سناي آمریکا از حرفه حسابرسی، این حرفه تغییراتی در استانداردهای اخلاق حرفه ای و فنی خود داد؛ اخیراً هم درباره انتظارات مردم از حسابرس و اختلاف بین این انتظارات و عملکرد حسابرس بررسیهایی به عمل آمد که یکی از نتایج آن صدور ۱۰ استاندارد حسابرسی جدید در سال ۱۹۸۸ است تا بدین وسیله قدری از میزان این اختلاف کاسته شود.

انتظارات جامعه از حسابرس به طور خلاصه و طبق تحقیقات به عمل آمده در کشورهای پیشرفته به شرح زیر است:

۱. کشف تقلب و کارهای غیرقانونی مدیران
۲. گزارش در مورد کارایی و شایستگی مدیران
۳. گزارش در مورد کنترلهای داخلی شرکتها.
۴. حفظ منافع سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی (بجز سهامداران)^۲ از قبیل سرمایه گذاران بالقوه، کارکنان شرکت، دولت و غیره در گزارشگری حسابرسی.

نظریه مباشرت و نظارت

بر اساس این نظریه، مدیران مباشران سهامداران تلقی می شوند. مدیران عبارتند از متخصصانی که سهامداران کار اداره و مدیریت وجوه خود را به آنها سپرده اند. در این نظریه فرض بر این است که تمامی اطراف قضیه رفتاری منطقی و معقول دارند. همچنین فرض می شود که سرمایه گذاران از خطر ورق یزید

۲. حسابرسان به طور معمول توجه به منافع سهامداران را وظیفه خود می دانند، منتها انتظارات جامعه فراتر از وظیفه ای است که حسابرسان برای خود تعیین کرده اند.

مدلهای نقش حسابرس

مدلهای نقش حسابرس از تئوری «نقشها» که یکی از نظریه های جامعه شناسی است سرچشمه می گیرد. به اعتقاد جامعه شناسان، موقعیت و وظیفه و نقش هر شخص در اجتماع، از طریق انتظارات جامعه تعیین می شود. گفته می شود در هر اجتماع مکانیزمهایی وجود دارد که موجب می شود دارندگان «نقشهای خاص» مطابق انتظارات جامعه عمل کنند. از میان این مدلها در زیر به دو مدل در مورد نقش حسابرس اشاره می شود:

۱. مدل شبه قضایی

بر طبق این مدل، قانون، نقش حسابرسان را تعیین می کند و از طریق اعطای اختیاراتی به حسابرس، به وی نقشی شبیه قضایی می بخشد. مثلاً قانون تجارت انگلستان مصوب سال ۱۹۸۵، وظیفه و نقش حسابرس را بررسی درباره درست و منصفانه بودن تصویر بازناب یافته توسط صورتهای مالی تعیین می کند؛ یا طبق ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت ایران، مصوب سال ۱۳۴۷، «بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته اند اظهار نظر کنند.»

از جمله اختیاراتی که قانون به حسابرس می دهد دسترسی کامل به مدارک و سوابق شرکت و انجام هرگونه رسیدگی و تحقیقی است که لازم بداند (مفاد ماده ۱۴۹ قانون تجارت ایران که تقریباً مشابه مفاد ماده ۲۳۷ قانون شرکتهای انگلستان است). در زمینه تعیین و تبیین وظیفه و نقش حسابرس در کشورهای خارج، دادگاهها نیز دخالت دارند. مثلاً در باب حدود موضوع دقت و مراقبت حرفه ای، دادگاهها رأی صادر می کنند و در واقع به دنبال شکایتی که از نحوه عمل حسابرس می شود،

پیش از ورود به بحث اصلی، یعنی گزارشگری حسابرسی، لازم است که به عنوان مقدمه بحث مختصری درباره فرضیات بنیادی حسابرسی یا آنچه برخی از نویسندگان از آن با عنوان فلسفه حسابرسی یاد کرده اند ارائه شود؛ آنگاه بر پایه این مقدمه، به بحث اصلی پرداخته خواهد شد.

فلسفه حسابرسی و نظریات گوناگونی که تحت این عنوان ارائه شده عمدتاً طی سه دهه اخیر شکل گرفته و به صورتهای مختلف به بررسی و تبیین نقش اجتماعی حسابرس پرداخته است. یکی از اولین تلاشهای مفید در این زمینه به وسیله «موتز» و «شرف» صورت گرفت که در اوایل دهه ۱۹۶۰ میلادی تئوری خود را در قالب کتابی با عنوان «فلسفه حسابرسی»^۱ ارائه کردند. بر اساس این نظریه، حسابرس دارای نقشی «شبه قضایی» است. به عبارت دیگر نقش اجتماعی حسابرس در ارتباط با صورتهای مالی صاحبکار، مشابه نقش قضایی است در ارتباط با دعاوی قانونی. بعدها این نظریه توسعه یافت و گفته شد که نقش حسابرس را «انتظارات جامعه» تعیین می کند، خواه این انتظارات به طور رسمی شکل قانون به خود گرفته باشد و خواه از طرق دیگر بر تعیین نقش حسابرس تأثیر بگذارد.

آخرین نظریه موجود که به توجیه حسابرسی مستقل می پردازد نظریه «مباشرت» است که از تئوری اقتصادی به وام گرفته شده است. در این نظریه، سعی بر تبیین چگونگی پیدایش شرکتها و واحدهای تجاری است و از این طریق نیاز به حسابرسی مستقل به عنوان عامل نظارتی سهامداران و

1. R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf, American Accounting Association, Monograph No. 6. 1961.



دارد که در مورد صورتهای مالی نقشی مشابه نقش قاضی در ارتباط با دعاوی قانونی به عهده گیرد، از این رو، به منظور تسهیل اجرای این نقش، اختیاراتی به وی داده می شود که در قوانین کشورهای مختلف میزان آن فرق می کند.

۲. در چارچوبی وسیعتر از مسئولیتهای صرفاً قانونی، جامعه از حسابرس انتظاراتی دارد که با وظیفه ای که حسابرس به موجب قانون یا سایر معیارها، برای خود قائل است فاصله ای دارد که آن را فاصله انتظارات می نامند.

۳. مدیران به عنوان مباحثان سهامداران به اهمیت صورتهای مالی حسابرسی شده واقفند و خواهان انجام حسابرسی با کیفیتی مطلوب توسط حسابرسان مستقل می باشند.

فریبکاری مدیران آگاهند و مدیران نیز از نگرانی سهامداران از این بابت اطلاع دارند. مدیران می دانند که اگر برای انجام پروژه ای نیاز به منابع مالی جدید داشته باشند، باید تضمینهایی به سرمایه گذاران بالقوه جهت تشویق آنها به سرمایه گذاری در پروژه بدهند. یکی از راههای آسوده خاطر کردن سرمایه گذاران بالقوه، تهیه گزارشهای مالی منظم است تا آنان بتوانند براساس این گزارشها تصمیمگیری کنند. قضیه فرعی این فرض این است که مدیران شرکتهای، لزوم اثبات مستقل درستی گزارشهای مالی توسط اشخاص ثالث یعنی حسابرسان را درک می کنند زیرا سرمایه گذاران بر مبنای این گونه صورتهای مالی تصمیمگیری می کنند. این گزارشهای مالی مبنایی جهت اعمال نظارت سهامداران بر عملکرد مدیران شرکت محسوب می شود. به عبارت دیگر، سرمایه گذاران بالقوه، بدون بررسی دست به سرمایه گذاری نخواهند زد، بلکه باید ابتدا مطمئن شوند که سرمایه گذاری آنها سودآور خواهد بود. از راههای ایجاد اطمینان در سرمایه گذاران بالقوه ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده است. این بدان معناست که مدیریت شرکت خود علاقه مند به حسابرسی مستقل صورتهای مالی شرکت است و اعتقاد دارد که اگر کیفیت کار حسابرسی مطلوب نباشد، سرمایه گذار به مدیریت شرکت و صحت عمل او شک می کند و در نتیجه ریسک سرمایه گذاری خود را بالاتر ارزیابی می کند و لذا حاضر است سهام شرکت را به بهایی کمتر خریداری کند. این امر موجب می شود که هزینه های تأمین مالی شرکت افزایش یابد و رشد شرکت را با کندی مواجه سازد. بنابراین، در این تئوری مدیریت خود دارای انگیزه ای قوی جهت تأکید بر ارتقای کیفیت نظارت است و خواهان حسابرسی مستقل می باشد.

از مجموع نظریه های فوق چنین می توان نتیجه گرفت که:

۱. در چارچوب مسئولیتهای قانونی، نقش حسابرس مشابه نقش قاضی است. به عبارت دیگر قانونگذار به عنوان نماینده جامعه از حسابرس انتظار

بخش دو: گزارش حسابرسی

گزارش حسابرسی محصول نهایی و اصلی فرایند حسابرسی و وسیله بیان قضاوت و نظر حسابرس درباره کیفیت و محتوای صورتهای مالی صاحبکار است و در ایجاد اطمینان و آسودگی خاطر در استفاده کنندگان از صورتهای مالی و در راس آنها سهامداران نقش بزرگی دارد. بنابراین درک کامل معنای گزارش حسابرسی توسط تمام افراد دست اندرکار اعم از تهیه کنندگان یا استفاده کنندگان از گزارش دارای اهمیت حیاتی است. از آنجا که گزارش حسابرسی دربرگیرنده اطلاعات و وسیله انتقال آن به استفاده کننده است، طبیعی است که باید سعی شود تا ویژگیهای اطلاعات قابل استفاده و مفید برای تصمیمگیری، در ارائه آن رعایت شود. گزارش حسابرسی باید روشن و دور از هرگونه ابهام باشد و ارتباط صریحی با خواننده برقرار کند.

فعالیتهای تجاری صنعتی در دهه های اخیر علاوه بر رشد کمی، به طور روزافزون پیچیده تر شده و

حسابرسی نیز به عنوان کاری خدماتی و در پاسخگویی به این تحولات، مسیری تکاملی را پیموده است. تغییرات کیفی در روشهای حسابرسی تحت تأثیر فشار افکار عمومی صورت گرفته و گزارش حسابرسی نیز به عنوان محصول اصلی فرایند حسابرسی، طبعاً از این فرایند تکامل بی بهره نبوده است.

در بحث حاضر، گزارش حسابرسی از دو جنبه بررسی می شود. جنبه اول جستجو درباره چگونگی ماهیت و ساختار کنونی گزارش حسابرسی است و جنبه دوم تعیین چگونگی چشم انداز شکل و محتوای گزارش حسابرسی در آینده نزدیک است. هدف از پرداختن به جنبه اخیر اولاً بررسی عواملی است که موجب تغییرات در شکل و محتوای گزارش حسابرسی می شود و ثانیاً تحقیق درباره پیامدهای این تغییرات و تحولات در شکل و محتوای گزارش حسابرسی و مورد استفاده آن برای گزارشگری حسابرسی در ایران است.

گزارشهایی که برای بررسی انتخاب شده اند عبارتند از:

۱. نمونه های گزارشهای حسابرسی جاری محافل حرفه ای انگلستان

۲. نمونه های گزارشهای حسابرسی جاری محافل حرفه ای آمریکا

۳. نمونه های پیشنهادی گزارشهای حسابرسی محافل حرفه ای انگلستان که فعلاً در مراحل نهایی تدوین است.

نمونه شماره ۱ - گزارش حسابرسی مقبول

گزارش حسابرسیان به سهامداران شرکت.....

بند حدود رسیدگی

صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

بند اظهار نظر

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۲/۲۹....۱۳ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد و بر اساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ به نحو صحیح تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی

(نام، هویت حرفه‌ای، آدرس)

به تاریخ.....

که ممکن است به گزارش وی اتکاء کنند در نظر بگیرد، لیکن باید توجه داشت که تعهد مشخص قانونی نسبت به افرادی بجز سهامداران واحد مورد رسیدگی ندارد.

۲. صورتهای مالی مورد رسیدگی

هدف از اشاره به صورتهای مالی مورد رسیدگی، رفع هرگونه ابهام در مورد نوع «اطلاعاتی» است که گزارش حسابرس در مورد آنها صادر می‌شود. صورتهای مالی مورد نظر عبارتند از: ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی. هرگاه اظهار نظر درباره صورتهای مالی گروه باشد، منظور صورتهای مالی تلفیقی است. در این قسمت به خواننده اطلاع داده می‌شود که اظهار نظر حسابرس فقط درباره صورتهای مالی مورد اشاره است که در چارچوب نظام بهای تمام شده تاریخی تهیه شده است. به عبارت دیگر اظهار نظر، در مورد آن نوع صورتهای مالی خواهد بود که بر اساس مبانی سنتی تعیین سود و ارزیابی داراییها ارائه می‌شود.

۳. استانداردهای حسابرسی مورد عمل

۱-۳- هدف این است که اعتماد خواننده به گزارش جلب شود و اطلاع یابد که حسابرس کار خود را بر اساس موازینی انجام داده است که از طرف محافل حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی وضع شده و مورد قبول آنهاست، در عین حال خواننده نباید این عبارت را چنین تعبیر کند که حسابرس لزوماً این استانداردها را رعایت کرده است یا اینکه به خاطر وجود چنین استانداردهایی، قضاوت شخصی حسابرس دیگر دخالت ندارد، در حالی که حسابرس خود به این امر واقف است که قضاوت شخصی وی عنصر مهمی در کار حسابرسی است. باید به این امر توجه شود که اصولاً استانداردهای حسابرسی تنها می‌توانند چهارچوبی برای انجام حسابرسی فراهم آورند نه اینکه محتوای آنرا تعیین کنند.

۲-۳- در مواردی که حسابرس به موجب قانون یا سایر الزامات، ملزم به رعایت استانداردهای مشابه

ورق بزنید

۷. تاریخ گزارش حسابرسی.

۱. مخاطب گزارش (شامل عنوان)

۱-۱- لازم است عنوان مناسبی برای گزارش حسابرس در نظر گرفته شود تا گزارش وی از سایر گزارشها و اطلاعاتی که ممکن است همراه صورتهای مالی انتشار یابد بخوبی تشخیص داده شود.
۲-۱- نظر به اینکه حسابرس از جانب سهامداران واحد مورد رسیدگی، عهده دار انجام این وظیفه شده است، گزارش وی نیز باید خطاب به آنها صادر شود. مشخص کردن مخاطب از آنرو ضروری است که به سایر خوانندگان گزارش تفهیم شود که عملیات حسابرسی در وهله نخست جهت حفظ منافع سهامداران طراحی شده است. بنابراین هر چند که حسابرس باید منافع سایر افراد ذینفع را

الف - معنای گزارش حسابرسی (ملاک نمونه شماره ۱ گزارشهای انگلیسی)

طبق استاندارد گزارشگری جاری انگلستان، استاندارد حسابرسی شماره ۲ - گزارش حسابرسی باید موارد زیر را به وضوح بیان کند:
۱. مخاطب گزارش.
۲. صورتهای مالی مورد رسیدگی.
۳. استانداردهای حسابرسی مورد عمل.
۴. نظر حسابرسی.
۵. هرگونه اطلاعات یا نظراتی که ارائه آنها به موجب الزامات قانونی یا سایر الزامات، مقرر شده است.
۶. هویت حسابرس.

دیگری است، مثلاً در رسیدگی به طرحهای عمرانی که استانداردهای متداول حسابرسی دولتی مبنای رسیدگی قرار می‌گیرد، و می‌باید به این گونه استانداردها اشاره کند.

۴. اظهارنظر

۴-۱- اظهارنظر حسابرس با عبارات «به نظر این مؤسسه»، «به نظر ما»، «به نظر این سازمان» شروع می‌شود. گزارش بدین وسیله به خواننده تفهیم می‌کند که آنچه در عبارات بعد گفته می‌شود، بیان یک نظر است و لذا نباید آن را ضمانتنامه یا بیمه نامه ای تلقی کرد که به موجب آن کیفیت اطلاعات حسابداری مورد رسیدگی، ضمانت یا بیمه می‌شود. نظر حسابرس در واقع بیان اعتقاد شخصی وی و مبتنی بر فضاوتهایی است که پس از رسیدگی تخصصی به شواهد موجود صورت می‌گیرد. لازم است تأکید شود که اطلاعات ارائه شده در صورتی مالی ترکیبی از حقایق و فضاوتهاست. این بدان معناست که مدیریت واحد مورد رسیدگی قادر به تأیید صحت مطلق صورتهای مالی بدان گونه که یک مدیر بانک صورتحساب بانکی را تأیید می‌کند نیست. به همین نحو، حسابرس همچنین نمی‌تواند صحت صورتهای مالی را با تعبیر فوق تأیید کند بلکه قادر است به خواننده در مورد صورتهای مالی مورد رسیدگی از جمله نسبت به معقول بودن فضاوتهای انجام شده در تهیه آنها، اطمینان خاطر بدهد.

بسیاری از فضاوتهای حسابرس قابل بحث است و بویژه در زمینه رویه‌های اتخاذ شده حسابداری توسط صاحبکار اختلاف نظر وجود دارد. هر چند با اتکا به استانداردهای حسابداری می‌توان این اختلاف نظر را کاهش داد، لیکن در عین حال هنوز ممکن است دو حسابرس به طور جداگانه صورتهای مالی شرکت واحدی را رسیدگی کنند، در مورد یافته‌های خود جداگانه فضاوت نمایند و به نتایج و نظرات نسبتاً متفاوتی برسند. بنابراین گزارش حسابرس بیشتر بیان عقیده است تا بیان واقعیت و لذا اطمینانی که وی ارائه می‌کند مطلق نیست.

۴-۲- بخش اخیر اظهارنظر حسابرس، اشاره به درست و منصفانه بودن تصویر بازتاب یافته توسط صورتهای مالی مورد رسیدگی دارد. این امر، شاید

مشکلترین بخش گزارش حسابرسی از لحاظ تعبیر و تفسیر باشد چرا که تعریف مشخصی از واژه‌های «درست» و «منصفانه» نشده است. با این حال در این بحث سعی بر این است که مجموعه‌ای از نظرات و تعبیری که در این زمینه ارائه شده است مورد استفاده قرار گیرد تا معنا و مفهوم این واژه‌ها تا حدی روشن شود.

اولاً با اینکه مسئولیت اصلی تهیه صورتهای مالی، در زمینه ارائه تصویری درست و منصفانه با مدیران شرکت و مشاوران حرفه‌ای آنهاست، تشخیص این مطلب که «تصویر درست و منصفانه» چیست بندرت در متون حسابداری مورد بحث قرار گرفته است. ثانیاً در واقع، حسابداران در نقش خود به عنوان حسابرس با این مسئله مواجه می‌شوند زیرا به عنوان حسابرس و با توجه به الزامات قانونی، در مورد درست و منصفانه بودن تصویر بازتاب یافته توسط صورتهای مالی ملزم به اظهارنظر شده‌اند.

یکی از تعاریف یا تعبیری که در مورد عبارت «درست و منصفانه» ارائه شده و در کشورهایی که از این عبارت در گزارش حسابرس استفاده می‌شود تقریباً پذیرش عمومی حرفه‌ای یافته است، به وسیله پروفیسوری نویسنده کتاب «حسابرسی شرکتها» ارائه شده است. بنا به تعبیر وی:

«درست»، یعنی حالتی که اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی به نحوی اندازه گیری (تعمین مقدار) شده و انتقال یافته باشند که با رویدادهای اقتصادی، فعالیتها و معاملاتی که قرار است بیان شود، مربوط باشند. مربوط بودن یعنی اطلاعات، مناسب و منطبق با وقایع است، به نحوی که به درک کامل استفاده کنندگان صورتهای مالی می‌انجامد. این امر در عین حال بدان معنا نیست که اطلاعات بانیاذهای خاص استفاده کنندگان مطابقت دارد. مطلب اخیر فراتر از مقولات اندازه گیری و افشاگری مورد توجه حسابرس است.

«منصفانه» یعنی حالتی که اطلاعات حسابداری به نحوی اندازه گیری و افشا شده باشند که بیطرفانه تلقی شوند و تهیه آنها با در نظر داشتن نفع گروه خاصی صورت نگرفته باشد. از این طریق است که امید می‌رود سهامدار و غیرسهامدار اطلاعات ارائه شده را معتبر تلقی کنند.

پس با توجه به تعریفهای پیشگفته، وظیفه حسابرس این است که اطلاعات ارائه شده را با فعالیت تجاری شرکت تطبیق دهد و تعیین کند که

آیا این اطلاعات «مربوط» به کار تجاری است و بیطرفانه تهیه شده است یا خیر؟

فعالیت تجاری چیست؟ فعالیت تجاری عبارت است از یک سری کارهای معمولاً تکراری که شرکت انجام می‌دهد. مثلاً شرکت تولیدی مواد خام می‌خرد، آنرا تبدیل به کالا می‌کند و سپس می‌فروشد. شرکت تجاری کالا یا خدماتی را جهت کسب سود یا دریافت حق الزحمه به فروش می‌رساند. در چرخه فعالیت تجاری کالا به بدهکاران یا وجه نقد تبدیل می‌شود و وجه نقد تبدیل به کالا می‌گردد. این حرکت مستمر منابع اقتصادی که برای فروش توأم با سود نگهداری می‌شود، موجب موقتی بودن این منابع یعنی داراییهای جاری است. اما این حرکت منابع موقت، حول ستون فقرات شرکت یعنی منابعی که برای کمک به تحصیل درآمد و نه فروش مجدد نگهداری می‌شود (یعنی داراییهای ثابت) ایجاد می‌شود.

هدف حسابداری مالی این است که هر مرحله از این جریان فعالیت تجاری را بر حسب واحد پول اندازه گیری کند و اطلاعات کمی را انتقال دهد. این اطلاعات کمی عبارتند از:

۱. کل جریان سود به داخل سیستم طی دوره مالی - حسابداری مالی برای این کار جریان روزانه فعالیتها (هزینه‌ها و درآمدها) را ثبت می‌کند و باهم تطبیق می‌نماید و سود حاصل از فروش کالا یا خدمات را معین می‌سازد.

۲. وضعیت مالی در پایان دوره مالی: منابع اقتصادی در اختیار شرکت را در پایان سال اندازه گیری می‌کند و منابع تأمین آنها را نیز مشخص می‌سازد.

۳. جریان وجوه به داخل شرکت از منابع مختلف و نحوه استفاده از این وجوه را طی دوره مشخص می‌کند.

این مجموعه اطلاعات کمی یعنی صورتهای مالی متشکل از ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت گردش وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی، ابزارهای حساب پس دادن مدیریت شرکت به سهامداران است. در واقع مدیریت شرکت باتهم و ارائه صورتهای مالی خطاب به سهامداران می‌گوید: «شما وظیفه و مسئولیت استفاده از منابع شرکت را جهت کسب حداکثر سود همراه با کارایی به عهده ما گذاشتید. این ارقام پولی که به شکل



مالی که هدفشان ارائه تصویری درست و منصفانه است می‌توان اعمال کرد. در عین حال نیاز به فضاوت حرفه‌ای در این مقدمه مورد تأکید قرار گرفته است. مقدمه به‌طور خلاصه در این باره می‌گوید:

«در اعمال استانداردها باید به روح و برهان زیربنای استانداردها توجه داشت. هدف از استانداردهای حسابداری، ارائه مجموعه‌ای از مقررات خشک نیست و در تعیین اجزای یک تصویر درست و منصفانه، بر فضاوت حرفه‌ای رجحان ندارد. گاهی ممکن است اعمال استاندارد با تصویر درست و منصفانه در تضاد باشد، در چنین حالتی باید رویه‌های دیگری در پیش گرفته شود.»

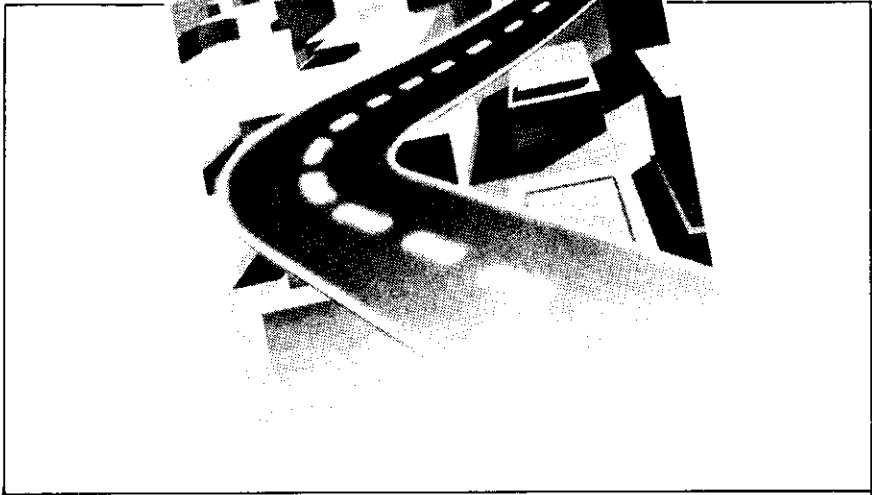
مشخص است که تدوین‌کننده استاندارد همچون بندباز، بر لبه‌ای دقیق و نازک حرکت می‌کند. از طرفی، مایل نیست که به مجموعه استانداردهای حسابداری به مثابه یک کتاب دستور آشنیزی نگریسته شود و این تصور پیش آید که رعایت استانداردها خود به خود منجر به ارائه تصویری درست و منصفانه می‌شود؛ و از سوی دیگر مایل است انحراف از استانداردها را به مواردی محدود کند که رعایت استاندارد با تصویر «درست و منصفانه» در تضاد قرار می‌گیرد. در همین مقدمه آمده است که موارد انحراف از استانداردهای حسابداری باید افشا گردد و توضیح داده شود.

در نقل قول بالا از مقدمه استانداردهای حسابداری صادر شده از محافل حرفه‌ای انگلستان، دو عامل تعیین‌کننده کیفیت درست و منصفانه بودن نهفته است. یکی چارچوب مقررات حسابداری و دیگری فضاوت حرفه‌ای. مسئله حسابرس تعیین میزان انکاس به این دو عامل است.

مفهوم درست و منصفانه بودن در دادگاه

در انگلستان هنوز شکایتی که مستلزم تفسیر دادگاه از این مفهوم باشد به دادگاه ارجاع نشده است، لیکن محافل حرفه‌ای انگلستان، نظر حقوقدانان را در این باره جویا شده و پرسیده‌اند که هرگاه موردی که نیازمند رای دادگاه در مورد مفهوم درست و منصفانه بودن باشد به دادگاه ارجاع شود،

ورق بزنید



هزینه‌ها و درآمدها و همچنین نحوه ارائه اطلاعات مالی و تجزیه و تحلیل آنها تأثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر یکی از موارد مهم مورد توجه حسابرس، مبانی حسابداری و رویه‌های حسابداری گوناگونی است که شرکت جهت تهیه اطلاعاتی که باید با معیار درست و منصفانه بودن مطابقت کند به کار می‌گیرد. این بخش از حسابداری مالی بسیار قابل بحث و توأم با ابهام است. در این زمینه دقت واقعی و عینی پردازش اطلاعات وجود ندارد زیرا تا حد زیادی به رویه‌های پذیرفته شده منطقی تکیه می‌شود و یا عوامل ذهنی همچون فضاوت افراد در آن مؤثر است. مشکلترین بخش حسابداری مالی، پیدا کردن مبانی و رویه‌هایی است که در صورت اعمال، منجر به ارائه تصویری درست و منصفانه شود.

این بحث ما را به سوی استانداردهای حسابداری راهنمایی می‌کند و در واقع گویای این نکته است که باید مفهوم «درست و منصفانه» بودن را در اعمال استانداردهای حسابداری جستجو کرد. بهتر است ببینیم استانداردهای حسابداری در این مورد چه می‌گویند؟

استانداردهای حسابداری و مفهوم «درست و منصفانه»

در مقدمه استانداردهای حسابداری انگلستان که در سال ۱۹۸۶ انتشار یافته، گفته می‌شود که استانداردهای حسابداری را در مورد کلیه صورتهای

صورتهای مالی به شما ارائه می‌شود بیانگر نتایج تلاش ما از جانب شما در جهت اهداف فوق است. بدین طریق ما به شما حساب‌پس می‌دهیم.»

به عبارت دیگر در قالب وظیفه مباشرت مدیریت، صورت حساب سود و زیان وسیله‌ای است در دست مدیریت برای اندازه‌گیری و انتقال وظیفه مباشرت بر حسب سودهای تحقق یافته به دست آمده طی دوره مالی، و ترازنامه وسیله‌ای است که توسط آن مدیریت وظیفه مباشرت خود را بر حسب وضعیت مالی و رشد شرکت اندازه‌گیری می‌کند و اطلاع می‌دهد و نهایتاً صورت گردش وجوه نقد، بیانگر جریان ورودی و خروجی وجوه نقد تحت نظارت مدیریت است.

وظیفه حسابرس این است که اطمینان یابد این اطلاعات کمی به‌نحو مناسب اندازه‌گیری و افشاء شده است و با معیارهای درست و منصفانه بودن یعنی مربوط بودن و بیطرفانه بودن مطابقت دارد و در نتیجه برای استفاده دریافت‌کنندگان صورتهای مالی دارای اعتبار است.

اما مشکلی که وجود دارد این است که صورتهای مالی منعکس‌کننده تصویر درست و منصفانه تماماً ناشی از سیستمها و روشهای اندازه‌گیری مالی واحدی نیستند. قرن‌هاست که انواع مقررات، بتدریج تکامل یافته و فرایندهای عملی حسابداری را دچار محدودیت می‌سازد. این مقررات در تشخیص ارقام به عنوان دارایی یا بدهی، هزینه یا درآمد و نحوه اندازه‌گیری داراییها، بدهیها،

گزارشگری حسابرسی

دادگاه احتمالاً چه معیار و مبنایی را برای سنجش این مفهوم انتخاب خواهد کرد. نظر مشاور حقوقی این بوده که دادگاهها احتمالاً برای تفسیر مفهوم درست و منصفانه بودن، به حسابداران حرفه‌ای مراجعه می‌کنند. این مراجعه تنها به علت ناآشنایی قضات با زبان حسابداری نیست. دلیل مهمتر این است که صورتهای مالی نمی‌توانند تصویری درست و منصفانه ارائه دهند مگر آنکه اطلاعات مندرج در آنها از لحاظ کمی و کیفی، انتظارات معقول استفاده‌کنندگان، و در راس آنها سهامداران را برآورده سازد. در مورد اخیر فقط حرفه حسابداری است که می‌تواند قضاوتی آگاهانه انجام دهد. به این دلیل احتمالاً، دادگاه در تضمین این مطلب که آیا صورتهای مالی تصویری درست و منصفانه ارائه می‌دهد یا خیر، به استانداردهای حسابداری اتکاء خواهد کرد.

اما مفهوم «منصفانه بودن» در آمریکا یک بار در دادگاه مطرح شده است. حسابرسان آمریکایی سالهاست که از واژه «درست» استفاده نمی‌کنند و فقط واژه «به‌نحو منصفانه» (که در فارسی «به‌نحو مطلوب» نیز ترجمه شده) را در اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به کار می‌برند.

در سال ۱۹۶۹ در آمریکا، در جریان رسیدگی به پرونده Continental Vending Case، دفاع حسابرسان مبنی بر اینکه رعایت اصول متداول حسابداری منجر به ارائه تصویری منصفانه می‌شود مورد قبول واقع نشد قاضی اظهار داشت که اثبات رعایت استانداردهای حسابداری جزو شواهد قانع‌کننده است نه شواهد قطعی و لذا از هیئت منصفه خواست که استانداردها و معیارهای شخصی خود را در ارتباط با منصفانه بودن گزارشگری مالی برای صدور رأی به کار گیرند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا به این مسگله اعتراض کرد و هر چند دادگاه تجدیدنظر، رأی اولیه را تأیید کرد لیکن بافته‌های این دادگاه چنین تعبیر شد که قضاوت شخصی حسابرسان فقط در مواردی که استانداردها راه حلی ارائه نکنند، برای تعیین منصفانه بودن تصویر، توسط صورتهای مالی به کار گرفته می‌شود. شش سال بعد یعنی در سال ۱۹۷۵، حرفه حسابداری آمریکا با صدور استاندارد حسابرسی شماره ۵، نظر خود را تکرار کرد و اظهار داشت:

«قضاوت مستقل حسابرس در مورد منصفانه بودن ارائه کلی صورتهای مالی باید در چارچوب

اصول پذیرفته شده حسابداری (یعنی استانداردهای حسابداری) اعمال شود». اخیراً محافل حرفه‌ای آمریکا این مسئله را مطرح می‌کنند که اصولاً لازم نیست در گزارش حسابرسی به مفهوم «منصفانه» اشاره شود بلکه باید ذکر شود که صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است و این خود بدین معناست که صورتهای مالی تصویری منصفانه نشان می‌دهد.

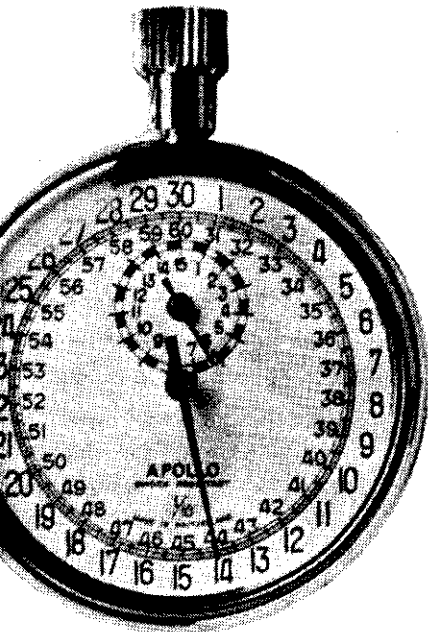
بنابراین در مجموع می‌توان چنین تصور کرد که هر چند حرکت به سوی معرفی استانداردهای حسابداری، تنها معیار تشخیص درست و منصفانه بودن است لیکن در حال حاضر و در آینده پیشبینی شدنی، استانداردهای حسابداری و قضاوت حرفه‌ای حسابرس همچنان به عنوان دو عامل تعیین‌کننده درست و منصفانه بودن نقش خود را ادامه خواهند داد.

درست و منصفانه بودن در گزارشهای حسابرسان ایرانی

در گزارشهای حسابرسی صادر شده در ایران، عمدتاً از واژه‌های «درست و منصفانه»، «منصفانه» به‌تنهایی و «مطلوب» استفاده شده است. کلمه «درست» که ریشه‌ای بسیار کهن در فارسی دارد، در زبان کنونی به معنای سالم، بی‌عیب، کامل و تمام تعبیر می‌شود در حالی که در فارسی میانه معانی معتمد، امین و استوار از آن گرفته می‌شد.

واژه «منصفانه»، از ریشه‌ای عربی به عاریت گرفته و یا پسوندی فارسی ساخته شده و به معنای از روی عدل و انصاف است. بدین ترتیب واژه درست و منصفانه را که در مقابل True and Fair در زبان انگلیسی قرار گرفته است، می‌توان به معنای «کامل و عادلانه» تلقی کرد. محافل حرفه‌ای انگلیسی، «درست و منصفانه» را به صورت «کامل و صریح» و یا «مربوط و بیطرفانه» تعبیر کرده‌اند.

واژه «مطلوب»، که عمدتاً در مقابل واژه Fair قرار می‌گیرد و قید آن Fairly به صورت «به‌نحو مطلوب» در گزارشهای حسابرسی ایرانی به کار رفته است، ریشه عربی دارد و معنی و مفهوم رایج آن خوشایند، دلپسند، مورد انتظار، خوب، درست و خواستنی است، هر چند که با توجه به ریشه



عربی (مصدر ثلاثی مجرد طلب) به معنای اولیه آن طلب کرده شده، آرزو شده، جسته شده، خواسته شده، محبوب و معشوق بوده است.

بدین ترتیب این سؤال پیش می‌آید که با توجه به تعبیری که قبلاً از واژه‌های «درست» و «منصفانه» داده شد، به عبارت دیگر:

«درست» یعنی: تصویر بازتاب یافته توسط صورتهای مالی باید با فعالیت تجاری شرکت تطبیق کند و با آن مرتبط باشد، به نحوی که اقلام آن به فعالیت تجاری شرکت قابل ردیابی باشد؛

و «منصفانه» یعنی: تصویر بازتاب یافته توسط صورتهای مالی باید عینی و دور از گرایشهای جانبدارانه بوده و مبتنی بر شواهد بیطرفانه و مستند باشد؛

کدامیک از واژه‌های به کار رفته در گزارشهای ایرانی بهتر و بیشتر می‌تواند دربرگیرنده تعابیر فوق باشد؟

اگر واژه درست و منصفانه را معادل «کامل و عادلانه» بدانیم می‌توانیم چنین تعبیر کنیم که صورتهای مالی باید وقایع رویدادها را به‌نحو کامل گزارش کند و در این اندازه‌گیری و گزارشگری، عدل و انصاف و بیطرفی را رعایت کند. با چنین تعبیری احتمالاً عبارت «درست و منصفانه» تا حد معقولی با انتظارات حرفه حسابداری از عبارت «True and Fair» مطابقت دارد و لذا می‌تواند به عنوان معادلی پذیرفتنی در گزارشهای فارسی به کار گرفته شود. اما واژه «مطلوب»، چه در معنای رایج آن و چه در معنای اولیه آن با تفسیرهایی که در بالا از واژه Fair یعنی «منصفانه یا عادلانه» شد سازگاری ندارد، بلکه احتمالاً این شبهه را در ذهن خواننده

ایرانی ایجاد می‌کند که حسابها تصویری آرمایی ارائه می‌کند. چنین تعبیری می‌تواند به برداشتی نادرست از اظهارنظر حسابرس در دنیایی که مبتنی بر اصول منعطف حسابداری و قضاوت حرفه‌ای است بینجامد. نکته مسلم این است که حسابرس نباید با به‌کارگیری واژه‌هایی که از آن تعبیر «صحت مطلق» و «آرمایی بودن» می‌شود، خاطر خواننده گزارش را بیش از حد معقول آسوده سازد. واقعیت این است که حسابرس باید متناسب با زمینه مربوط، سطحی معقول از اطمینان را ارائه کند. آسوده‌خاطری کامل استفاده‌کننده متضمن خطر است. باید در گزارش حسابرسی از واژه‌هایی استفاده شود که خواننده ایرانی درک کند:

اولاً: با توجه به رویه‌های توصیه شده توسط استانداردهای حسابداری و انتخاب رویه‌های مناسب فعالیت تجاری صاحبکار، صورتهای مالی ترجمان صادق رویدادهای اقتصادی و معاملات شرکت است، و

ثانیاً: این گزارشگری با رعایت تمامی جوانب و در شرایط و احوال موجود بر پایه قضاوتی بیطرفانه صورت گرفته است.

هدف از ذکر مطالب فوق، نتیجه‌گیری درباره موضوعی با این اهمیت در این نوشتار نیست بلکه منظور طرح مطلبی، و جلب نظر صاحب نظران و متفکران حسابداری جامعه به موضوعی است که ممکن است در گذشته بدون تعمق کافی و با شتابزدگی پذیرفته شده، بدون آنکه جفا از روی حوصله مورد بررسی و تحقیق قرار گرفته باشد.

۵. ارائه اطلاعات یا نظرات طبق الزامات قانونی یا سایر الزامات

بجز اظهارنظر در مورد صورتهای مالی، ممکن است قانون یا سایر الزامات، حسابرس را ملزم کند تا اطلاعات معینی را که در صورتهای مالی درج نشده، در گزارش خود ارائه کند. این گونه اطلاعات پس از بند اظهارنظر درج می‌گردد.

۶. هویت حسابرس:

برای شناسایی حسابرس، گزارش وی اعضا می‌شود و معمولاً نشانی وی نیز ذکر می‌گردد.

۷. تاریخ گزارش حسابرسی

۷-۱- حسابرسان در وضعیتی نیستند که قبل از تصویب صورتهای مالی و اطلاعات همراه آن از طرف هیئت‌مدیره صاحبکار و قبل از ارزیابی کلیه شواهدی که ضروری تشخیص می‌دهند، اظهارنظر کنند.

۷-۲- تاریخ اظهارنظر حسابرس تاریخی است که عملیات حسابرسی در آن تاریخ تکمیل شده و معمولاً همان روزی است که هیئت‌مدیره، صورتهای مالی را به تصویب می‌رساند. تأخیر در اظهارنظر پس از این تاریخ مطلوب نیست. حسابرس نباید قبل از تصویب صورتهای مالی به وسیله مدیریت صاحبکار و تکمیل عملیات حسابرسی (از جمله رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه) گزارش خود را امضا و تاریخگذاری کند.

۷-۳- درج تاریخ به خواننده اطلاع می‌دهد که حسابرسان اثر همه وقایع و معاملات را که از آن



اطلاع دارند و تا این تاریخ اتفاق افتاده در اظهارنظر خود منظور کرده‌اند.

مسائل مربوط به تاریخگذاری گزارش حسابرس و برخورد محافل حرفه‌ای کشورهای مختلف با این موضوع، در ادامه این نوشتار مورد بحث قرار می‌گیرد.

ب- انواع اظهارنظر حسابرسی

گزارش مقبول

اظهار نظر مقبول درباره صورتهای مالی زمانی صورت می‌گیرد که حسابرس قانع شده باشد صورتهای مالی تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی، نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد طبق مقررات حسابداری مربوط منعکس می‌کند. در این نوع اظهارنظر از جمله تعیین می‌شود که:

— آیا صورتهای مالی با استفاده از رویه‌های حسابداری پذیرفته شده و مبتنی بر بنیاد رویه تهیه شده است؟

— در صورت وجود مقررات قانونی یا سایر الزامات در مورد نحوه تهیه صورتهای مالی، آیا صورتهای مالی بر اساس قوانین و مقررات مربوط تهیه شده و در صورت عدول از آنها، توجیه کافی برای این کار داده شده است؟

— آیا در مورد اطلاعاتی که برای درک درست صورتهای مالی لازم است، افشای کافی و مناسب صورت گرفته است؟

گزارشهای غیرمقبول

شرایطی که به ارائه گزارش غیرمقبول در مورد صورتهای مالی منجر می‌شود، به‌طور کلی، از نظر ماهیت یکی از دو حالت زیر را دارد:

— وجود ابهامی که به سبب آن حسابرس نمی‌تواند درباره موضوع مربوط نظر معینی بدهد (حالت ابهام)، یا

— وجود حالتی که حسابرس می‌تواند درباره موضوع مربوط نظر معین بدهد، ولی نظری با تصویری که در صورتهای مالی ارائه شده است، در ورق بزنید

گزارشگری حسابرسی

تعارض قرارداد دارد (حالت عدم توافق).
الف) شرایطی که منجر به ابهام می شود شامل موارد زیر است:

۱. محدودیت در رسیدگی

محدودیت در رسیدگی در صورتی ایجاد می شود که حسابرس، به هر علتی، نتواند کلیه اطلاعات و توضیحاتی را که به تشخیص وی برای رسیدگیهای لازم است به دست آورد.

موارد محدودیت در رسیدگی از جمله عبارتند از:
- ناتوانی حسابرس از کاربرد یک روش رسیدگی لازم (به علت ارائه نکردن اطلاعات و توضیحات لازم توسط صاحبکار، ممانعت صاحبکار از ارسال تأییدیه بدهکاران و.....)

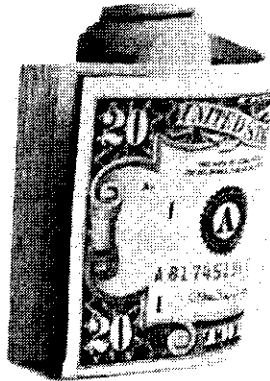
- نگهداری نکردن دفاتر و سوابق قابل اتکا از طرف مدیریت که موجب می شود مبنای کافی برای اندازه گیری اطلاعات حسابداری مورد گزارش در اختیار نباشد.

- قانع نشدن حسابرس از اظهارات مدیریت، در مورد شرکتی کوچک که حسابرس به اظهارات مدیریت اتکا می کند.

محدودیت در رسیدگی شامل دو نوع است: نوع اول محدودیت‌های تحمیل شده بر حسابرس از قبیل مواردی است که تمامی سوابق حسابداری در دسترس وی قرار نمی گیرد، یا در مواردی از انجام یک روش رسیدگی خاص که توسط حسابرس لازم تشخیص داده شده، جلوگیری به عمل آمده است (مثال: جلوگیری از ارسال تأییدیه). نوع دوم محدودیت‌های خارج از کنترل حسابرس یا مدیریت صاحبکار است، از قبیل نامساعد بودن زمان انتخاب حسابرس به نحوی که نظارت بر انبارگردانی آغاز سال برای وی میسر نباشد و شواهد دیگری نیز در مورد وجود موجودیهای جنسی اول دوره در دسترس وی قرار نگرفته باشد. مثال دیگر محدودیت نوع دوم، نابودی مدارک حسابداری در نتیجه آتش سوزی است.

۲. ابهام ذاتی

ابهامهای ذاتی از شرایطی ناشی می شود که



صورت‌های مالی.

۳. عدم توافق نسبت به نحوه یا میزان افشای حقایق یا مبالغ در صورت‌های مالی.
۴. عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط در تهیه صورت‌های مالی.

انواع گزارشهای غیر مقبول:

هرگاه حسابرس چنین نتیجه گیری کند که موضوع مورد نظر، ارائه گزارش غیرمقبول را در مورد صورت‌های مالی توجیه می کند، آنگاه لازم است در مورد میزان اهمیت موضوع و تاثیر آن بر صورت‌های مالی تصمیم گیری کند. جدول زیر انواع گزارشهای غیرمقبول و شرایط مختلفی را که تعیین کننده نوع گزارش است نشان می دهد:

به سبب آن حسابرس نمی تواند ماحصل وضعیت مورد نظر را به دور از قضاوت‌های شخصی نتیجه گیری نماید. نمونه های ابهام عبارتند از:

- نامناسب بودن سیستم کنترل داخلی صاحبکار، بویژه وجود ضعفهای کنترلی که ممکن است موجب بروز تقلب و اشتباه شود. در چنین حالاتی، در مورد دقت و اتکاپذیری اطلاعات حسابداری مورد رسیدگی، حسابرس آسوده خاطر نیست و ابهام وجود دارد.

- عدم رضایت از طرز تلقی و یا عمل مدیریت در موارد مهمی که حسابرس مظنون به وجود بالقوه تقلب و اشتباه است.

- رویه روشن شدن با مواردی که هر چند بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی اثر می گذارند لیکن به مرحله ای نرسیده اند که بتوان اثر دقیق آنها را تعیین کرد (مثل دعاوی عمده، نتیجه پیمانهای بلندمدت و نزدیک در باره تداوم فعالیت)

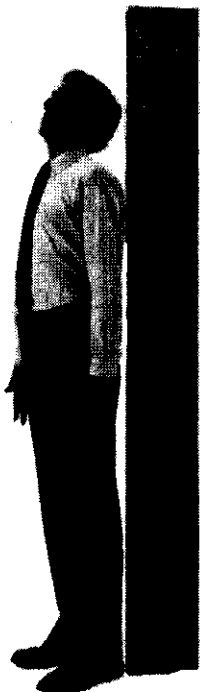
باید توجه شود که ابهامهای ذاتی شامل مواردی نیست که حسابرس می تواند شواهد کافی و مناسب در تایید برآوردها به دست آورد و در تصمیم گیری نسبت به معقول بودن آنها تجربه های خویش را به کاربرد.

مسئله ابهام از موضوعهایی است که موجب برخورد های مختلف در گزارشهای حسابرسی در سطح جهان شده است. در ادامه این نوشتار به اختلاف نظرهای موجود در این زمینه و دلایلی که طرفهای قضیه مطرح می کنند پرداخته خواهد شد.

ب) شرایطی که منجر به عدم توافق می شود به شرح زیر است:

۱. رویه های حسابداری نامناسب (به عبارت دیگر رویه هایی که مناسب عملیات تجاری صاحبکار نیست، به طور یکنواخت اعمال نشده است، مورد قبول حرفه حسابداری نیست یا آمیزه ای از این گونه موارد).

۲. عدم توافق نسبت به حقایق یا مبالغ مندرج در



(منبع: استاندارد گزارش حسابرسی انگلستان)

میزان اهمیت ماهیت شرایط	اهمیت نسبی (ولی غیر اساسی)	اهمیت اساسی
ابهام	نظر مشروط یا قید («با توجه به...»)	عدم اظهارنظر
عدم توافق	نظر مشروط یا قید («به استثنای...»)	نظر رد

تأکید مطلب

در مواردی اندک، حسابرس متکین است بخواهد توجه را به موضوعهایی در حسابها جلب کند که به نظری برای درک صحیح تصویر از ترازنامه یافته توسط صورتهای مالی لازم است و در صورت عدم تأکید ممکن است از نظر دور بماند. در این حالت موضوع به صورت بند یا پاراگراف تأکیدی که پس از بند اظهارنظر می آید، توضیح داده می شود و ذکر می گردد که این توضیح نباید به عنوان شرط تلقی شود و تأثیری در نظر ارائه شده در بند اظهارنظر ندارد.

اندازه گیری و گزارش شده است و فقط با نحوه عمل حسابداری اقلام استثناء شده مخالفت می کند.

در گزارش نوع «عدم اظهارنظر»، حسابرس اعلام می دارد در این مورد که «آیا صورتهای مالی شرایط موردنظر را که معمولاً ارائه تصویری درست و منصفانه است، دارا هست یا خیر؟»، قادر به اظهارنظر نیست. به عبارت دیگر وی با چنان صورتهای مالی روبرو شده است که نمی تواند نظر خود را در مورد آنها به صورت مثبت یا منفی اعلام کند. این نوع اظهارنظر زمانی صورت می گیرد که حسابرس به خاطر محدودیتهای اساسی در رسیدگی (مثل عدم همکاری مدیریت یا کارکنان صاحبکار یا نبود شواهد کافی که براساس آنها اعتبار اطلاعات حسابداری را ارزیابی کند) و یا به خاطر وجود ابهام ذاتی اساسی در صورتهای مالی، قادر به تعیین نظر نیست.

در گزارش نوع نظر رد (یا مردود)، حسابرس اعلام می دارد که به نظری صورتهای مالی شرایط موردنظر را که معمولاً ارائه تصویری درست و منصفانه است، دارا نیست. به عبارت دیگر، به خاطر ماهیت اساسی اطلاعات یا فرایند حسابداری مالی وی اصلاً قادر به اظهارنظر مثبت نیست. او دریافته است که اطلاعات حسابداری با مفاهیم درست و منصفانه بودن تطبیق نمی کند. این نوع اظهارنظر در موارد وجود عدم توافقیهای اساسی در مورد رویه های حسابداری صاحبکار، و افشائات در صورتهای مالی صورت می گیرد.

حسابرس باید در تعیین نظر حسابرسی به مفهوم «اهمیت» توجه داشته باشد. به طور کلی یک موضوع را هنگامی می توان حائز اهمیت تلقی کرد که آگاهی از آن احتمالاً استفاده کننده از صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد. اهمیت را می توان در چارچوب کلیت صورتهای مالی، ترازنامه، صورتحساب سود و زیان یا اقلام منفرد در صورتهای مالی بررسی کرد، لیکن توجه به معیارهای کیفی تعیین اهمیت نیز لازم است. هرگاه اثر موضوع چنان نافذ و مهم باشد که صورتهای مالی را در کلیت آن گمراه کننده سازد و درست و منصفانه بودن کلیت صورتهای مالی را تحت الشعاع قرار دهد، موضوع خیلی مهم یا دارای اهمیت اساسی است. تشخیص موضوعهایی که مهم است لیکن درست و منصفانه بودن صورتهای مالی را تحت الشعاع قرار نمی دهد، از مواردی که درست و منصفانه بودن صورتهای مالی را تحت الشعاع قرار می دهد، مستلزم قضاوت حرفه ای است.

در گزارش مشروط با استفاده از عبارت «با توجه به...» حسابرس فقط درباره موضوع بخصوصی که حائز اهمیت اساسی شناخته نمی شود نظری ابراز نمی کند. به عبارت دیگر در مورد یک یا چند موضوع مهم ولی غیر اساسی به عدم اظهارنظر روی می آورد و در مورد بقیه صورتهای مالی نظر مقبول اظهار می دارد.

در گزارش مشروط با استفاده از عبارت «به استثنای...» حسابرس فقط درباره موضوع بخصوصی که حائز اهمیت اساسی شناخته نشده است نظر رد اظهار می کند. به عبارت دیگر به نظری بخش اعظم اطلاعات حسابداری به نحو مناسب

شکل ۲

نمونه شماره ۲ - گزارش حسابرسی مقبول تأکید مطلب

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....
صورتهای مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این موسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

به نظر این موسسه، صورتهای مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳۰۰/۱۲/۲۹ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می دهد و به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه گردیده است.

بدون تأثیر در اظهارنظر فوق، توجه ورق بزنید

سهامداران را به یادداشت شماره..... جلب می‌کند که طبق مفاد آن، اتهامات درخور ملاحظه ای در ارتباط با دعاوی و مالیات وجود دارد و ذخیره های مربوط متناسب با تحولات، مورد تجدیدنظر هیئت مدیره قرار خواهد گرفت.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

شکل ۳

نمونه شماره ۳- گزارش حسابرسی مقبول

سایر اطلاعات یا نظراتی که طبق قانون یا سایر مقررات باید توسط حسابرس ارائه گردد.

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این موسسه قرار گرفته است. رسیدگی منسوخ طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳...../۱۲/۲۹ و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد و به نحو

شکل ۴

نمونه شماره ۴- گزارش حسابرسی غیرمقبول ابهام - «با توجه به...» - (محدودیت در رسیدگی)

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

بند محدود رسیدگی

صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این موسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور بجز موضوع مورد اشاره در زیر که موجب محدودیت در رسیدگی گردیده، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

بند توضیحی

مبلغ..... ریال از فروش ثبت شده شرکت، مشتمل بر فروشهای نقدی است. در مورد فروشهای نقدی، هیچ گونه سیستم کنترلی که جهت انجام حسابرسی بر آن اتکاء شود وجود نداشته است. همچنین جهت تایید مستقل ثبت صحیح فروشهای نقدی، اتخاذ روشهای رسیدگی رضایتبخشی میسر نبوده است. بدین ترتیب، در این مورد خاص، حسابرسان قادر نبوده اند خود را در مورد کامل بودن و دقت سوابق حسابداری قانع کنند.

بند اظهار نظر

به نظر این موسسه، با توجه به هرگونه تعدیلات احتمالی که در صورت قانع شدن حسابرسان درباره موضوع مورد اشاره، ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳...../۱۲/۲۹ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد و به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

به نظر این موسسه، اطلاعات ارائه شده در سند..... گزارش هیئت مدیره با صورت‌های مالی مطابقت ندارد. بند مزبوره بدون هیچگونه توضیحی بیان می‌دارد که فعالیت تجاری شرکت منجر به سود (قبل از مالیات) معادل «الف»

ریال شده است. با این حال، طبق صورت سود و زیان، شرکت ریالی معادل «ب» ریال (قبل از کسر مالیات) طی سال متحمل شده و به عنوان یک قلم غیرمترقبه، سودی معادل «ج» ریال از فروش زمین به دست آورده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

۱. در این نمونه، ابهام ناشی از محدودیت در رسیدگی، اساسی نبوده است. هرگاه تأثیر ابهام در حدی تلفی می‌شد که کلیت صورتهای مالی می‌توانست گمراه‌کننده باشد، ارائه گزارش به صورت «عدم اظهار نظر» ضرورت پیدا می‌کرد.

۲. هرگاه حسابرس نتواند کلیه اطلاعات و توضیحاتی را که بنا به تشخیص وی جهت انجام حسابرسی لازم بوده، به دست آورد، ممکن است طبق قانون ملزم شود که موضوع را در گزارش خود ذکر کند. بنابراین در موارد محدودیت در رسیدگی، حسابرس باید لزوم اشاره به چنین موضوعی را مورد ملاحظه قرار دهد. برای این منظور، مثلاً، وی می‌تواند، آخرین جمله بند توضیحی را به شرح زیر اصلاح کند: «بدین ترتیب، در این مورد خاص، حسابرسان قادر نبوده‌اند که کلیه اطلاعات و توضیحاتی را که بنا به تشخیص آنها جهت انجام حسابرسی لازم بوده، کسب کنند و خود را در مورد کامل بودن و دقت سوابق حسابداری قانع نمایند».

شکل ۵

نمونه شماره ۵ - گزارش حسابرسی غیرمقبول

ابهام - «با توجه به...»

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورتهای مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی منزبور طبق، استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

همان‌طور که در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی به تفصیل توضیح داده شده است، یکی از مشتریان در ارتباط با قراردادی

عمده، علیه شرکت اقامه دعوی کرده است. به موجب دعوی مطرح شده، مشتری خواهان انجام کارهای اصلاحی و جبران اساسی خسارتی است که مدعی است به فعالیت تجاری وی وارد شده است. طبق صلاحدید مدیران، ذخیره‌ای معادل..... ریال از بابت هزینه تخمینی انجام کارهای اصلاحی در حسابها انعکاس یافته لیکن در ارتباط با جبران خسارت... به علت مخالفت مدیران - ذخیره‌ای منظور نشده است. در حال حاضر، تعیین میزان قطعی هزینه کارهای اصلاحی و جبران خسارت (در صورت وجود) با اطمینان معقولی میسر نیست.

به نظر این مؤسسه، با توجه به هرگونه تعدیلهای احتمالی که در صورت مشخص بودن نتیجه ابهامات فوق، ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳...../۱۲/۲۹ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد و به نحو صحیح بر اساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

شکل ۶

نمونه شماره ۶ - گزارش

حسابرسی غیرمقبول

ابهام - «با توجه به...»

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورتهای مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی منزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

صورتهای مالی بر مبنای فرض تداوم فعالیت تهیه شده است. از آنجا که شرکت طی سال منتهی به ۱۳...../۱۲/۲۹ زیانانی معادل..... ریال (پس از کسر مالیات) متحمل شده و در آن تاریخ بدهیهای جاری آن بر داراییهای جاری فرونی داشته است، این مبنا ممکن است مناسب نباشد. افزون بر این، شرکت در حال حاضر مشغول مذاکره برای دریافت تسهیلات مالی درازمدتی است که با آن وامی به مبلغ..... ریال و به سررسید..... و اتسویه کند. این عوامل که در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی توضیح داده شده است، حاکی از این است که شرکت ممکن است قادر به ادامه فعالیت تجاری نباشد.

در صورت عدم توانایی شرکت به ادامه فعالیت تجاری، لازم است تعدیلهایی انجام شود تا ارزش ورق بزنید

داراییها به مبلغ قابل بازیافت آنها کاهش یابد، جهت بدهیهای دیگری که احتمالاً ممکن است ایجاد گردد ذخیره گرفته شود و داراییهای ثابت و بدهیهای درازمدت به عنوان داراییها و بدهیهای جاری طبقه بندی شود.

به نظر این مؤسسه، با توجه به این فرض که شرکت قادر به ادامه فعالیت تجاری است، صورتهای مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳۰۰۰۰/۱۲/۲۹ و وجه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می دهد و به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

شکل ۷

نمونه شماره ۷ - گزارش

حسابرسی غیرمقبول

عدم توافق - «به»

استثنای.....»

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورتهای مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

جهت مبلغ «الف» ریال از مطالبات شرکتی که در حال تسویه است، ذخیره در نظر گرفته نشده است. به نظر این مؤسسه از آنجا که در قبال مطالبات فوق وثیقه ای دریافت نشده است، شرکت مورد رسیدگی قادر به وصول مطالبات خود به طور کامل نبوده و لازم است از این بابت ذخیره ای معادل «ب» ریال در حسابها منظور شود.

به نظر این مؤسسه، به استثنای مورد مندرج در فوق، در ارتباط با ذخیره مطالبات، صورتهای مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳۰۰۰۰/۱۲/۲۹ و وجه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می دهد و به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

شکل ۸

نمونه شماره ۸ - گزارش

حسابرسی غیرمقبول

عدم توافق - «به»

استثنای.....»

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورتهای مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته

است. رسیدگی مزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

همان طور که در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی توضیح داده شده است، شرکت جهت ساختمانهای ملکی ذخیره استهلاک منظور نمی کند. این رویه با مقررات بیانیه رویه استاندارد حسابداری شماره ۱۲ مطابقت ندارد. به نظر این مؤسسه، ذخیره ای معادل..... ریال (سال قبل..... ریال) می بایست در حسابها انعکاس می یافت. با اتخاذ رویه مورد اشاره توسط شرکت، سود قبل و بعد از مالیات به ترتیب به مبلغ..... ریال و..... ریال بیش از واقع نمایش یافته است.

به نظر این مؤسسه، به استثنای مورد مندرج در فوق در ارتباط با استهلاک، صورتهای مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳۰۰۰۰/۱۲/۲۹ و وجه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور به نحو درست و منصفانه نشان می دهد و به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

شکل ۹

نمونه شماره ۹ - گزارش حسابرسی غیرمقبول ابهام - عدم اظهارنظر

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

همان‌طور که در یادداشت شماره..... همراه صورت‌های مالی اشاره شده است، تخمین زیان بیمانه‌های ساختمانی درازمدت تا مرحله تکمیل، به فرضیاتی چند از جمله در مورد افزایش درخور توجه در تولید و بهره‌وری که شرکت باید به آن دست یابد، بستگی دارد. با توجه به ابهامات مذکور این مؤسسه قادر به تایید کفایت ذخیره زیان بیمانه‌های درازمدت نیست.

به دلیل اثر بالقوه این ابهام، این مؤسسه در این مورد که آیا «صورت‌های مالی فوق‌الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳...../۱۲/۲۹ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد یا خیر»، قادر به اظهارنظر نیست. به نظر ما در سایر موارد صورت‌های مالی به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال

۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

یادداشت

در این مثال فرض شده است که اثر بالقوه ابهامات مربوط به تخمین زیان بیمانه‌های ساختمانی درازمدت در ارتباط با ترانزانه، صورت حساب سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد دارای اهمیت اساسی است.

شکل ۱۰

نمونه شماره ۱۰ - گزارش حسابرسی غیرمقبول عدم توافق - «نظر رد»

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....

صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

همان‌طور که در یادداشت شماره..... همراه صورت‌های مالی به تفصیل توضیح داده شده است، از یابیت زیان‌هایی که احتمال می‌رود شرکت در رابطه با برخی بیمانه‌های درازمدت در جریان پیشرفت متحمل گردد ذخیره‌ای در حسابها منظور نشده است. علت این نحوه عمل این بوده است که بنا به اعتقاد

مدیران شرکت، این گونه زیانها را باید با سود مورد انتظارولی تحصیل نشده آینده سایر بیمانه‌های درازمدت پایابای کرد. به نظر این مؤسسه، همان‌طور که بیانیه رویه استاندارد حسابداری شماره ۹ مقرر داشته است، باید بابت زیانهای پیش‌بینی‌پذیر هر یک از بیمانه‌ها ذخیره لازم در حسابها منظور شود. در صورت شناخت زیان به روش فوق، سود سال (قبل و بعد از مالیات) و کنار در جریان پیشرفت به ترتیب به مبلغ..... ریال و..... ریال کاهش می‌یابد.

به نظر این مؤسسه، به دلیل اثرات عدم ایجاد ذخیره در رابطه با زیانهای مورد اشاره، صورت‌های مالی فوق‌الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳...../۱۲/۲۹ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان نمی‌دهد. به نظر ما در سایر موارد صورت‌های مالی به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

یادداشت:

در این مثال فرض شده است که اثر عدم توافق در ارتباط با ترانزانه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد دارای اهمیت اساسی است.

ورق بزنید

شکل ۱۱
نمونه شماره ۱۱ - گزارش
حسابرسی غیرمقبول
نظری مشروط فقط در مورد
صورت سود و زیان

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....
صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور بجز موضوع مورد اشاره در زیر که موجب محدودیت در رسیدگی گردیده، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

این مؤسسه در تاریخ..... به عنوان حسابرس شرکت منصوب شده و لذا اظهار نظر درباره صورت‌های مالی سال منتهی به..... به عهده این مؤسسه نبوده است. افزون بر این، جهت تأیید مبلغ..... ریال موجودی جنسی و کار در جریان پیشرفت مندرج در صورت‌های مالی سال قبل، امکان اتخاذ روشهای رسیدگی رضایتبخشی وجود نداشته است. بدیهی است هرگونه تعدیل در رقم مذکور، در نتایج عملیات سال منتهی به ۱۳...../۱۲/۲۹ تأثیر خواهد گذاشت.

به نظر این مؤسسه:

الف - صورت‌های مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت..... را در تاریخ

۱۳...../۱۲/۲۹ به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد.

ب - با توجه به هرگونه تعدیل احتمالی که در صورت قانع شدن حسابرسان در مورد موضوع پیشگفته، ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی یاد شده، سود و گردش وجوه نقد شرکت..... را برای سال منتهی به ۱۳...../۱۲/۲۹، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد و به نحو صحیح بر اساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

شکل ۱۲
نمونه شماره ۱۲ - گزارش
حسابرسی غیرمقبول

ترکیب ابهام و عدم توافق

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت.....
صورت‌های مالی مندرج در صفحات..... تا..... مورد رسیدگی این مؤسسه قرار گرفته است. رسیدگی مزبور بجز موضوع مورد اشاره در بند (۱) زیر که موجب محدودیت در رسیدگی گردیده، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

(۱) - مبلغ..... ریال از فروش ثبت شده شرکت، مشتمل بر فروشهای نقدی است. در مورد فروشهای نقدی، هیچ گونه سیستم

کنترلی که جهت انجام حسابرسی بر آن اتکاء شود وجود نداشته است. همچنین جهت تأیید مستقل ثبت صحیح فروشهای نقدی، اتخاذ روشهای رسیدگی رضایتبخشی میسر نبوده است. بدین ترتیب، در این مورد خاص، حسابرسان قادر نبوده‌اند خود را در مورد کامل بودن ودقت سوابق حسابداری قانع نمایند.

(۲) - جهت مبلغ «الف» ریال مطالبات شرکتی که در حال تسویه است، ذخیره در نظر گرفته نشده است. به نظر این مؤسسه، از آنجا که در قبال مطالبات فوق وثیقه‌ای دریافت نشده است، شرکت مورد رسیدگی قادر به وصول مطالبات خود به طور کامل نیست و لازم است از این بابت ذخیره‌ای معادل «ب» ریال در حسابها منظور شود.

به نظر این مؤسسه، با توجه به هرگونه تعدیلهای احتمالی که در صورت قانع شدن حسابرسان درباره موضوع مورد اشاره در بند (۱) فوق ضرورت می‌یافت و به استثنای مورد مندرج در بند (۲) فوق راجع به ذخیره مطالبات، صورت‌های مالی فوق‌الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ۱۳...../۱۲/۲۹ و سود و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، به نحو درست و منصفانه نشان می‌دهد و به نحو صحیح بر اساس قانون تجارت سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

مؤسسه حسابرسی.....
به تاریخ.....

ج - تحولات جدید در گزارشگری حسابداری

اخیراً شکل و محتوای گزارش حسابداری در آمریکا بدقت مورد بررسی قرار گرفت و بحثهای مشابهی نیز در انگلستان در همین زمینه در جریان است. لذا مسائلی که در ارتباط با گزارش حسابداری در آمریکا مطرح شده و بعضاً به اجرا هم درآمده است، به نحو مشابهی در مورد گزارشگری حسابداری در انگلستان مطرح است.

مدل مسئولیت اجتماعی حسابداری که قبلاً مطرح شد در این تحولات نقش اساسی ایفا کرده است. به عبارت دیگر ضرورت توجه به انتظارات جامعه از حسابداری و نگرانی در مورد فاصله این انتظارات با عمل جاری حسابداری، موجب شده است که شکل گزارش استاندارد حسابداری در آمریکا مورد تجدید نظر قرار گیرد تا بتواند نقش حسابداری را به طور کاملتری به خواننده انتقال دهد. در این ارتباط، برای گزارش حسابداری یک «وظیفه آموزشی» در نظر گرفته شده است. پیشنهادهایی که در سالهای اخیر جهت تجدیدنظر در شکل گزارشهای حسابداری ارائه شده به شرح زیر است:

۱. درج مطلبی در گزارش حسابداری مبنی بر اینکه صورتهای مالی منعکس کننده اظهارات مدیریت است و مسئولیت صورتهای مالی به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است.
۲. توضیحی در مورد مسئولیتهای حسابداری و ماهیت و محدودیتهای عمل حسابداری.
۳. درج اطلاعات هشداردهنده جهت جلب توجه خواننده به مشکلات مالی بالقوه آینده شرکت.
۴. به کار نبردن واژههایی از قبیل «منصفانه»، «درست و منصفانه» و غیره در گزارشهای حسابداری. در این مورد عقیده بر این است که رعایت رویه های استاندارد حسابداری یا اصول پذیرفته شده حسابداری مستلزم اعمال منصفانه آنها نیز می باشد و حذف واژه های فوق به منزله جلوگیری از ایجاد یک انتظار غیرواقعی یعنی آرومانی بودن صورتهای مالی تلقی می شود.
۵. حذف واژه های فنی و پیچیده که در راه درک خواننده مشکل ایجاد می کند.

۶. درج اخطارهای قانونی مثلاً یادداشتی پس از امضای گزارش مبنی بر اینکه اظهارنظر حسابداری در مورد منصفانه بودن تصویر بازناب یافته توسط صورتهای مالی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، نباید به عنوان ضمانتی جهت ادامه حیات واحد تجاری در آینده تلقی شود.

۷. بیانیه توضیحی در مورد فرایند حسابداری و گزارش حسابداری به ضمیمه گزارش حسابداری.

۸. درج و ارائه مطالب به نحوی که توجه خواننده به کلیه بخشهای گزارش از جمله بخشهای آموزشی جلب شود. البته در قبال این نظریه که گزارش حسابداری باید نقش آموزشی به عهده بگیرد، نظریه کاملاً مخالفی نیز وجود دارد.

مخالفان می گویند هیچکس گزارش حسابداری را بتامی مطالعه نمی کند و اغلب به بندهای شرط توجه می کنند. لذا درج اطلاعات جدید اهمیتی ندارد. مخالفان به شکل فعلی گزارش انگلیسی اشاره می کنند که یک بند کوتاه حدود رسیدگی دارد و بسرعت به اصل مطالب، یعنی شروط گزارش (بندهای توضیحی) می پردازد. مخالفان می گویند گزارش حسابداری جای آموزش دادن به خواننده نیست.

فرم تجدیدنظر شده گزارش مقبول حسابداری (استاندارد گزارشگری حسابداری شماره ۵۸) در آمریکا که تا حدودی به وظیفه آموزشی گزارش حسابداری توجه دارد به شرح شکل شماره ۱۳ است.

بررسی شکل و محتوای گزارش مقبول حسابداری در آمریکا

۱. گزارش مورد توصیه محافل حرفه ای آمریکا دارای عنوان گزارش حسابداری مستقل است و خطاب به هیئت مدیره و سهامداران شرکت صادر شده است. چنین استدلال می شود که گزارش حسابداری باید خطاب به شخص یا اشخاصی صادر شود که حسابرسان را استخدام کرده اند. در مورد شرکتها، انتخاب مؤسسه حسابداری معمولاً توسط هیئت مدیره صورت می گیرد و این انتخاب به

تصویب سهامداران می رسد و بدین لحاظ گزارش، خطاب به هیئت مدیره و سهامداران شرکت صادر شده است. محافل حرفه ای انگلستان سهامداران را استخدام کننده اصلی می دانند و لذا توصیه می کنند که گزارش باید خطاب به سهامداران صادر شود.

۲. گزارش فوق دارای سه بند است. بند اول به وضوح بیان می دارد که:

اولاً: صورتهای مالی مورد حسابداری قرار گرفته اند.

ثانیاً: مدیریت شرکت مسئول صورتهای مالی است.

ثالثاً: مسئولیت حسابداری اظهارنظر درباره این صورتهای مالی است.

بند دوم که ماهیت حسابداری را شرح می دهد بند حدود رسیدگی نام دارد و بند آخری بند اظهارنظر، نظر حسابداری را در این مورد که «آیا صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت دارد یا خیر»، بیان می کند.

درک رابطه بین مسئولیت تهیه کنندگان صورتهای مالی یعنی مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حسابداری، شرط اولیه درک ماهیت و زمینه اظهارنظر حسابداری است. توجه به این مطلب که مدیریت صاحبکار تعیین کننده رویه های حسابداری مورد عمل است و اینکه حسابداری نمی تواند آنچه را به نظر وی رویه برتر تلقی می شود به جای یک رویه قابل قبول بر صاحبکار تحویل کند، حائز اهمیت است. به زبان دیگر، درک رابطه بین وظایف مدیریت (به عنوان مسئول تهیه صورتهای مالی) و وظایف حسابداری (به عنوان مسئول اظهارنظر)، لازمه درک اطمینانی است که گزارش حسابداری ارائه می کند. بدین لحاظ جهت تفکیک بین مسئولیتهای مدیران و حسابرسان لازم است شرح مختصری در مورد مسئولیتهای هر یک در گزارش ارائه شود. این تفکیک با تئوری مباشرت که در آن مدیران به عنوان

مباشران سهامداران از طریق ارائه صورتهای مالی به آنها حساب پس می دهند سازگار است. شرح مسئولیتهای مدیران و حسابرسان این فایده را نیز دربر دارد که از برداشتهای غلط مبنی بر اینکه حسابرسان باید صورتهای مالی را تهیه کنند جلوگیری می کند.

در بند دوم ماهیت رسیدگیهای انجام شده که مبنای اظهارنظر حسابداری قرار گرفته تشریح شده

ورق بزیند



شکل ۱۳

نمونه شماره ۱ - گزارش مقبول حسابرسی در آمریکا

گزارش حسابرسان مستقل

به هیئت مدیره و سهامداران شرکت نمونه (سهامی خاص)

ترازنامه شرکت نمونه (سهامی خاص) در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۱ و صورت‌های سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی ما قرار گرفته است. مسئولیت این صورت‌های مالی با مدیریت شرکت است. وظیفه ما اظهارنظر در مورد این صورت‌های مالی بر مبنای حسابرسی انجام شده است.

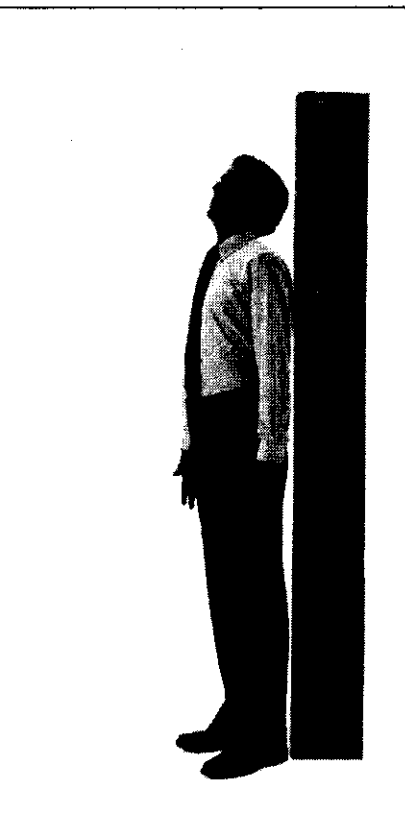
حسابرسی ما بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده است. این استانداردها مقرر می‌دارد که حسابرسی ما به نحوی برنامه‌ریزی و اجرا شود که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی حاصل شود. حسابرسی عبارت است از رسیدگی آزمایشی به شواهد پشتیبان منابع و اطلاعات افشاشده در صورت‌های مالی، ارزیابی اصول حسابداری به کار رفته و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و همچنین ارزیابی ارائه کلی صورت‌های مالی. اعتقاد ما بر این است که حسابرسی انجام شده مبنای معقولی برای اظهارنظر ما فراهم می‌آورد.

به نظر ما، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) را در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۱ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های مهم، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

..... مؤسسه حسابرسی

..... (هویت حرفه ای)

تهران - ۲۸ خردادماه ۱۳۷۲

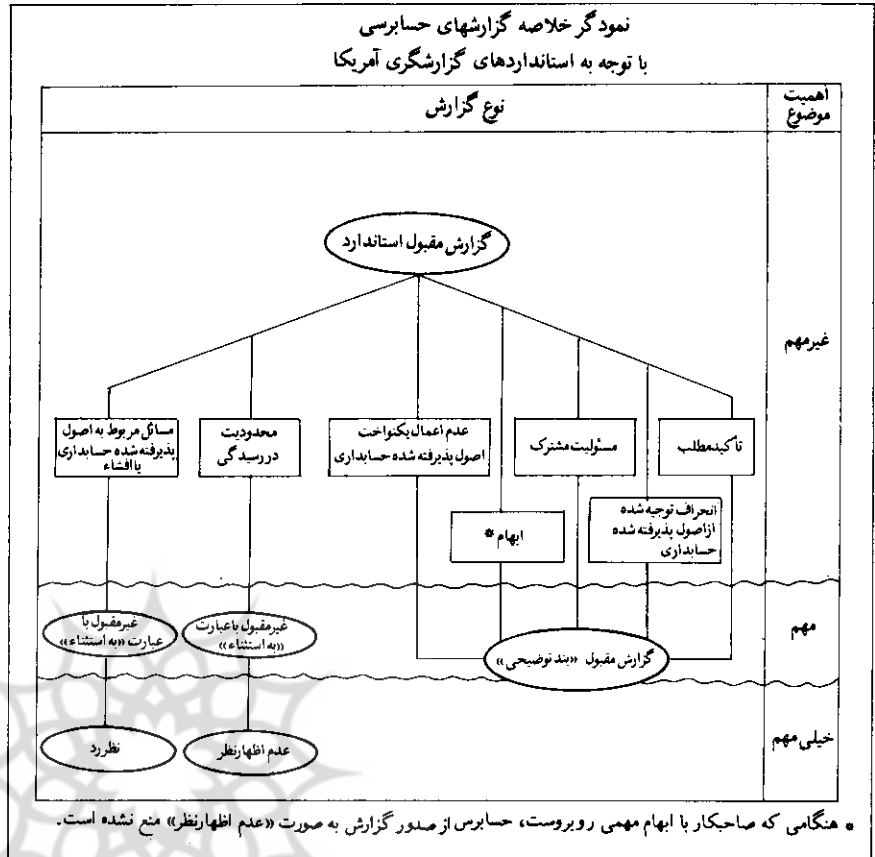


نقش آموزشی به عهده گرفته است و هدفش این است که ماهیت فرایند حسابرسی را به استفاده کننده تفهیم کند و محدودیتهای آن را تلویحاً گوشزد نماید و با آگاه کردن خواننده، انتظارات وی را به طرف واقعیت سوق دهد. اگر خواننده بداند ماهیت حسابرسی چیست، انتظارات وی تعدیل می‌شود و این امر به ایجاد تفاهم بین حسابرس و جامعه می‌انجامد.

است. این توضیح شامل اشاره به انجام رسیدگیها بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و توضیحی در مورد ماهیت فرایند حسابرسی است. توضیح ماهیت فرایند حسابرسی در برگیرنده جنبه‌های اساسی این فرایند است.

موضوعهایی که در بند دوم مطرح شده است ناشی از مدل مسئولیت اجتماعی حسابرسان است که قبلاً به آن اشاره شد. برای اینکه به انتظارات جامعه از حسابرس توجه شود، گزارش حسابرسی

نمودگر خلاصه گزارشهای حسابرسی
با توجه به استانداردهای گزارشگری آمریکا



گزارش مقبول در صورت تحقق سه شرط زیر صادر می شود:

۱- صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری (شامل افشای کافی و اعمال یکنواخت آنها نسبت به سال قبل) ارائه شده است.

۲- رسیدگیهای حسابرسان طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی صورت گرفته است و محدودیت مهمی در راه جمع آوری شواهد لازم برای اظهارنظر وجود نداشته است.

۳- اثر هرگونه ابهام درخور ملاحظه موجود که بتواند تأثیری مهم بر صورتهای مالی داشته باشد، به نحو معقولی قابل برآورد بوده است. هرگاه یکی از شرایط فوق صدق نکند، گزارش مقبول ارائه نمی شود. درعین حال مواردی وجود دارد که با ارائه بندهای توضیحی می توان گزارش مقبول صادر کرد.

گزارشهای غیرمقبول:

۱- عدم توافق در مورد روش حسابداری به کار رفته.

بند مقدمه و بند حدود رسیدگی دست نخورده باقی می ماند و بند توضیحی بعد از بند حدود رسیدگی اضافه می شود. برای نمونه به شکل شماره ۱۵ مراجعه شود.

۲- عدم کفایت افشائیات در صورتهای مالی:

طبق استاندارد حسابرسی شماره (۳۲) آمریکایی «کفایت افشائیات در صورتهای مالی»، حسابرس باید در صورت امکان پذیر بودن، موارد حذف شده را در یک بند اضافی در گزارش حسابرسی ذکر کند. منظور از امکانپذیر بودن این است که تهیه و درج اطلاعات مربوط موجب نشود که حسابرس در نقش تهیه کننده صورتهای مالی ظاهر شود. برای مثال، حذف صورت گردش وجوه نقد موجب نمی شود که حسابرس چنین صورتی را خود تهیه و درج کند.

ورق بزیند

به مبلغ..... ریال و سود اتباشته
به مبلغ..... ریال در تاریخ
۱۳۷۱/۱۲/۲۹ افزایش می یافت و درآمد
خالص و عایدی هر سهم برای سال منتهی به
تاریخ مزبور به ترتیب به مبلغ..... ریال
و..... ریال افزایش (کاهش) نشان می داد.

— بند اظهارنظر:

به نظر ما به استثنای اثرات عدم انعکاس
تعهدات اجاره ای به شرح بند قبل، صورتهای
مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه
(سهامی خاص) را در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و
نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال
منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده
حسابداری و از تمام جنبه های مهم، به نحو
منصفانه نشان می دهد.
طبق استانداردهای گزارشگری آمریکا،

شکل ۱۵

نمونه شماره ۲ - گزارش غیر مقبول
(مشروط)

عدم توافق در مورد روش
حسابداری به کار رفته

— بند مقدمه و حدود رسیدگی مشابه
گزارش مقبول (شکل ۱۳)
— بند توضیحی:

شرکت برخی تعهدات مربوط به داراییهای
اجاره ای را از داراییها و بدهیها حذف کرده
است که به نظر ما باید برای رعایت اصول پذیرفته
شده حسابداری، این اقلام در ترازنامه انعکاس
می یافت. در این صورت داراییها
به مبلغ..... ریال، بدهیهای درازمدت

گزارشگری حسابرسی

محدودیت در رسیدگی:

هرگاه حسابرس قادر به اجرای یک روش معمول حسابرسی نباشد، محدودیت در رسیدگی وجود خواهد داشت. این محدودیتها عبارتند از:

- ۱- محدودیت تحمیل شده به وسیله شرایط: مثلاً انتخاب حسابرس به موقع صورت نگرفته و در نتیجه وی نتوانسته است بر موجودی برداری اول دوره نظارت کند.

- ۲- محدودیت ایجاد شده به وسیله صاحبکار: مثلاً صاحبکار موافقت نمی‌کند که حسابرسان برای مشتریان تأییدیه ارسال کنند. در حالت اول هرگاه حسابرس بتواند با اعمال روشهای جایگزین به شواهد کافی دست یابد گزارش مقبول ارائه می‌کند و در غیر این صورت با ذکر محدودیت در رسیدگی و بسته به میزان اهمیت موضوع، گزارش مشروط ارائه می‌کند یا عدم اظهار نظر ارائه می‌کند. برای نمونه گزارش مشروط (محدودیت در رسیدگی) به شکل شماره ۱۶ مراجعه شود.

شکل ۱۶

نمونه شماره ۳ - گزارش غیر مقبول (مشروط)

محدودیت در حدود رسیدگی

— بند مقدمه مشابه گزارش مقبول

— بند حدود رسیدگی:

به استثنای مورد مندرج در بند زیر، حسابرسی ما بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده است. این استانداردها مقرر می‌دارد که حسابرسی ما به نحوی برنامه‌ریزی و اجرا شود که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی اطمینان حاصل شود. حسابرسی عبارت است از رسیدگی آزمایشی به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات افشاء شده

در صورت‌های مالی، ارزیابی اصول حسابداری به کار رفته و برآوردهای عمده به عمل آمده به وسیله مدیریت و همچنین ارزیابی ارائه کلی صورت‌های مالی. اعتقاد ما بر این است که حسابرسی انجام شده مبنای معقولی برای اظهار نظر ما فراهم می‌آورد.

— بند توضیحی:

این موسسه قادر به کسب صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان مستندات سرمایه‌گذاری شرکت مورد رسیدگی در یک شرکت وابسته خارجی به مبلغ ریال یا سهم شرکت مورد رسیدگی از درآمد شرکت وابسته خارجی به مبلغ ریال که به شرح یادداشت شماره همراه صورت‌های مالی جزو سود سال منظور شده است، نبوده و نتوانسته است از طریق اعمال روشهای جایگزین حسابرسی در مورد ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در شرکت وابسته خارجی یا سهم شرکت مورد رسیدگی از درآمد آن، قانع شود.

— بند اظهار نظر:

به نظر ما، به استثنای اثرات هرگونه تعدیل احتمالی که در صورت دسترسی به شواهد مربوط به سرمایه‌گذاری در شرکت وابسته خارجی و سهم شرکت مورد رسیدگی از درآمد شرکت وابسته خارجی ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) را در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۱ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های مهم، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

شکل ۱۷

نمونه شماره ۴ - گزارش غیر مقبول

اظهار نظر مردود (نظر رد)

— بند مقدمه و بند حدود رسیدگی مشابه گزارش مقبول

— بند یا بندهای توضیحی حاوی دلایل مربوط به نظر رد

— بند اظهار نظر:

به نظر ما، به علت اثرات موضوعات مورد بحث در بندهای قبل، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) را در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۱ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های مهم، به نحو منصفانه نشان نمی‌دهد.

اظهار نظر مردود (نظر رد):

اظهار نظر مردود، درست نقطه مقابل اظهار نظر مقبول است. هرگاه تصویر ارائه شده به وسیله صورت‌های مالی در حدی غیر منصفانه باشد که اظهار نظر مشروط (عدم توافق) اخطار کافی محسوب نشود، اظهار نظر حسابرس باید به صورت مردود صورت گیرد. این نوع گزارش، شامل یک بند مقدمه و یک بند حدود رسیدگی است و پس از آن بندهای توضیحی که حاوی دلایل مربوط به اظهار نظر مردود است، آورده می‌شود.

برای نمونه به شکل شماره ۱۷ مراجعه شود.

عدم اظهار نظر:

هرگاه محدودیت‌های اساسی در حدود رسیدگی وجود داشته باشد و یا شرایط دیگری حسابرس را از رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی باز دارد، نظر حسابرس به صورت عدم اظهار نظر خواهد بود.

محدودیت‌های اساسی در حدود رسیدگی ناشی از شرایط:

در چنین حالتی در بند مقدمه به وظیفه حسابرس اشاره نمی‌شود و فقط مسئولیت مدیریت مطرح می‌شود. بعلاوه بند حدود رسیدگی از گزارش حذف می‌شود و به جای آن یک بند توضیحی حاوی شرح محدودیت در حدود رسیدگی ارائه می‌گردد. بند اظهارنظر نیز تا حد زیادی دستخوش دگرگونی می‌شود زیرا حسابرس اصولاً نظری ابراز نمی‌کند بلکه عدم اظهارنظر خود را اعلام می‌کند. برای نمونه به شکل شماره ۱۸ مراجعه شود.

شکل ۱۸

نمونه شماره ۵- گزارش غیرمقبول عدم اظهارنظر

— بند مقدمه:

حسابرسی ترازنامه شرکت نمونه (سهامی خاص) در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۱ و صورت‌های سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور به عهده ما قرار گرفت. مسئولیت این صورت‌های مالی با مدیریت شرکت است. — بند حدود رسیدگی از گزارش حذف می‌شود.

— بند توضیحی:

موجودیهای جنسی شرکت در صورت‌های مالی پیوست در تاریخ‌های ۱۳۷۰/۱۲/۲۹ و ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ به ترتیب به مبلغ ریال و ریال انعکاس یافته و مورد شمارش قرار نگرفته است. بعلاوه، مستندات مربوط به بهای تمام شده اموال و تجهیزات خریداری شده قبل از تاریخ ۱۳۷۰/۱۲/۲۹ موجود نیست. سوابق

شرکت، اعمال سایر روشهای حسابرسی را در مورد موجودیها و اموال و تجهیزات میسر نمی‌سازد.

— بند اظهارنظر:

از آنجا که شرکت، موجودیهای جنسی خود را مورد شمارش قرار نداده و ما نیز قادر به اعمال سایر روشهای حسابرسی جهت اقناع خود در مورد مقادیر موجودیها و بهای تمام شده اموال و تجهیزات نبوده‌ایم، حدود رسیدگی ما برای اظهارنظر کفایت نمی‌کند و لذا از اظهارنظر در مورد این صورتهای مالی خودداری می‌کنیم.

عدم اظهارنظر به علت ابهام:

معمولاً در موارد ابهام، اظهارنظر مقبول همراه با بند توضیحی مناسب است به شرط اینکه افشای کافی و مناسب در مورد ابهام در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی صورت گرفته باشد. در عین حال استانداردهای گزارشگری، حسابرس را از عدم اظهارنظر در موارد عمده ابهام منع نمی‌کند. در صورت عدم اظهارنظر، باید ابهامات و اثرات احتمالی آنها بر صورتهای مالی به نحو مناسب افشاء شود و گزارش حسابرسی کلیه دلایل لازم را برای عدم اظهارنظر ارائه کند. باید توجه شود که در هر حال، عدم اظهارنظر نمی‌تواند جایگزین اظهارنظر مردود شود. هرگاه حسابرس به این نتیجه رسیده باشد که اظهارنظر وی باید به صورت منفی (مردود) باشد، وی نمی‌تواند به عنوان یک راه‌گزینه، عدم اظهارنظر ارائه کند. در واقع حتی در موارد عدم اظهارنظر، بندهای توضیحی باید کلیه شروط ناشی از عدم توافق را منعکس کند. به عبارت دیگر استفاده از عدم اظهارنظر جهت اجتناب از هشدار دادن به استفاده‌کننده صورتهای مالی، در مورد مسائلی که حسابرس از آنها آگاهی دارد، جایز نیست. ناتمام

قسمت دوم «گزارشگری حسابرسی» را در شماره آینده مطالعه فرمائید.