

# سایر خدمات حرفه ای\*

اتکا باشد، به استانداردهای پذیرفته شده مربوط به خود نیاز دارد. در این مقاله کوشش شده است ضمن مقایسه این گونه استانداردها، که استانداردهای گواهی<sup>۱</sup> نامیده می‌شوند، با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به طور مختصر، برخی گونه‌های متداول این گونه خدمات در ایران نیز شرح داده شود.

## استانداردهای گواهی

هدف استانداردهای گواهی فراهم آوردن چارچوبهای کلی برای انجام خدماتی مانند خدمات برشمرده در بالا است. بنابر تعریفی پذیرفته شده، گواهی عبارت است از: «نتیجه گیری حرفه‌ای مبنی بر قابل اعتماد بودن ادعای مکتوب شخص ثالث مسئول که به صورت کتبی ارائه شود». که از نظر همانندی ظاهری آن با گزارشگری حسابرسی، ادعای کتبی همانند صورتهای مالی تاریخی تهیه شده بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری به وسیله مدیریت، و گواهی کتبی قابل اعتماد بودن ادعاهای ارزیابی، همانند گزارش حسابرسی تهیه شده بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی است.

ادعای شخص ثالث مسئول را باید بتوان با ملاکهای معقول و درک شدنی و بکنواخت ارزیابی و اندازه گیری کرد.

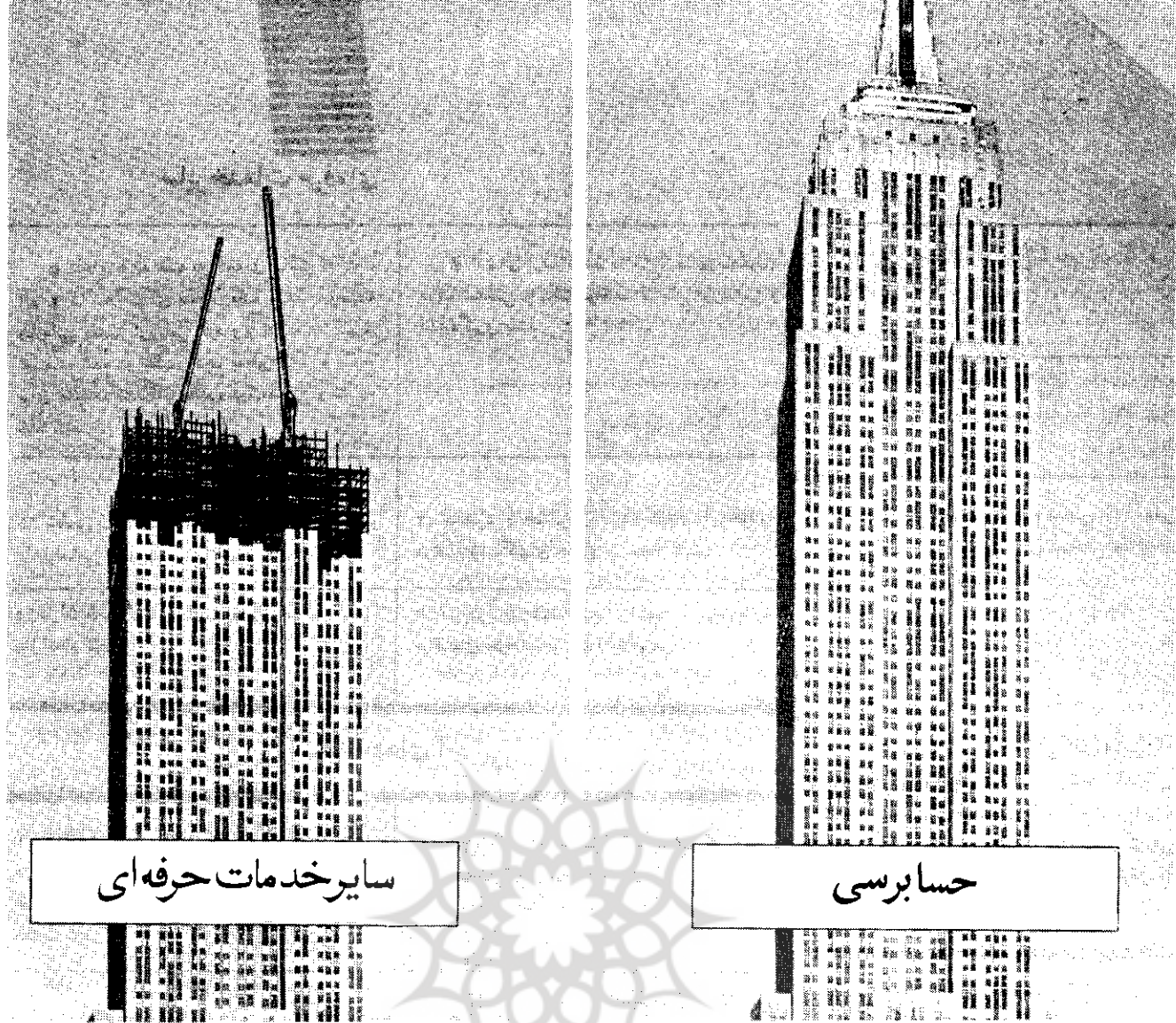
1. Attestation Standards

وظیفه اصلی حسابرسان، حسابرسی صورتهای مالی تاریخی تهیه شده بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی است. ولی ممکن است خدمات دیگری نیز که مستلزم ارائه گزارش به استفاده کنندگان باشد، انجام دهند. شماری از این گونه خدمات به شرح زیر است:

- رسیدگی به برخی حسابها، اجزای آنها و آثار مالی برخی رویدادهای مربوط به حسابی ویژه.
  - حسابرسی صورتهای مالی که بر پایه استانداردهای جامع و ویژه‌ای تهیه شده است. مانند صورتهای مالی مؤسسه‌هایی که از روش نقدی در ثبت حسابها استفاده می‌کنند.
  - رسیدگی به انطباق قراردادهای وام با هدفهای انعقاد آن
  - رسیدگی به ساختار کنترل داخلی
  - رسیدگی به اطلاعات پیوست صورتهای مالی اساسی
  - خدمات تنظیم صورتهای مالی با بررسی آنها
  - بررسی صورتهای مالی میان دوره‌ای
  - رسیدگی به صورتهای مالی پیشینی شده (صورتهای مالی که مدیران مؤسسه بر اساس پیشینی برای سالهای آینده تهیه می‌کنند).
- نظر به این که گزارش نتیجه این گونه خدمات باید از نظر استفاده کنندگان آنها همانند گزارش حسابرسی صورتهای مالی تاریخی، قابل اعتماد و

منصور شمس احمدی

• مقاله حاضر نخستین بار به سمینار-میزگرد گزارشگری حسابرسی که در تاریخ ۱۵ دیماه ۱۳۷۱ به وسیله انجمن حسابداران خبره ایران در هتل بین‌المللی لاله برگزار شد، ارائه شده است.



## سایر خدمات حرفه‌ای

## حسابرسی

### جدول شماره (۱)

### مقایسه بین استانداردهای گواهی و استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی	استانداردهای گواهی
استانداردهای عمومی	
<p>۱. رسیدگیهای حسابرسی باید به وسیله شخص یا گروهی از اشخاص انجام شود که صلاحیت و آموزش فنی کافی برای حسابرسی داشته باشند.</p>	<p>۱. اقدامات گواهی باید به وسیله شخص یا گروهی از اشخاص انجام پذیرد که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی برای انجام این گونه اقدامات باشند.</p>
	<p>۲. اقدامات گواهی باید به وسیله شخص یا اشخاصی انجام شود که دانش کافی برای گواهی ادعای مورد رسیدگی داشته باشند.</p>
	<p>۳. شخص حرفه‌ای تنها زمانی می‌تواند اقدامات گواهی انجام دهد که از وجود دو شرط زیر اطمینان داشته باشد:</p>

ویژگیهای پیشگفته سبب می‌شود که ادعای اشخاص مسئول، اطلاعات سودمندی برای استفاده کنندگان دربرداشته باشد و از همین رو رسیدگی به اطلاعات مضمون ادعاهای ابرازی را در راستای نتیجه گیریهای مشخص برای اشخاص حرفه‌ای امکانپذیر کند. زیرا اگر ملاکهای یاد شده مبهم و درک نشدنی باشد، نتیجه گیری مشخص حرفه‌ای درباره قابل اتکا بودن ادعاهای ابراز شده با محدودیت روبرو خواهد بود. افزون بر این، چنانچه این گونه ملاکها بر پایه‌های ذهنی استوار باشد. رسیدگیها (اقدامات-خدمات)ی گواهی می‌تواند نتیجه‌های متعددی را پدید آورد که در این صورت دستیابی به گواهی با اعتبار کافی در مفهوم متداول امکانپذیر نخواهد شد. استانداردهای گواهی برای رفع این گونه دشواریها پدید آمده‌اند.

به منظور تشریح استانداردهای گواهی، مقایسه‌ای از این گونه استانداردها با استانداردهای پذیرفته شده گراشگری حسابرسی در زیر ارائه می‌شود:

ورق بزنید

## سایر خدمات حرفه ای

<p>● ادعای ارائه شده به گونه ای باشد که بتوان آنها را با ملاکهای معقول وضع شده به وسیله سازمانی معتبر ارزیابی کرد و یا آن که ملاکهای استفاده شده در تنظیم ادعا به طور کامل و واضح برای استفاده کنندگان مطلع، درک شدنی و تشریح شده باشد.</p>	<p>● ادعای ارائه شده به گونه ای باشد که بتوان آنها را با ملاکهای معقول وضع شده به وسیله سازمانی معتبر ارزیابی کرد و یا آن که ملاکهای استفاده شده در تنظیم ادعا به طور کامل و واضح برای استفاده کنندگان مطلع، درک شدنی و تشریح شده باشد.</p>
<p>۲. حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام رسیدگیهای حسابرسی حفظ کنند.</p>	<p>۴. شخص یا اشخاص حرفه ای باید استقلال رأی خود را در تمامی اقدامات گواهی حفظ کنند.</p>
<p>۳. در جریان رسیدگیها و تهیه گزارش باید مراقبتهای حرفه ای مورد نیاز انجام شود.</p>	<p>۵. در اقدامات گواهی باید مراقبتهای حرفه ای مورد نیاز انجام شود.</p>

## استانداردهای اجرایی

<p>۱. عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت یاری گرفتن از کارکنان برای انجام عملیات مربوط باید به گونه ای مناسب بر کار آنان نظارت شود.</p>	<p>۱. اقدامات باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت یاری گرفتن از کارکنان دیگر برای انجام اقدامات گواهی باید به گونه ای مناسب بر کار آنان نظارت شود.</p>
<p>۲. برای برنامه ریزی حسابرسیها و تعیین نوع رسیدگیها، زمانبندی انجام و میزان آزمونهای مورد نیاز باید از ساختار کنترلهای داخلی شناخت کافی به دست آورد.</p>	<p>۲. باید شواهد کافی برای دستیابی به مبنای معقول برای گواهی فراهم آید.</p>
<p>۳. باید شواهد کافی و قابل اطمینان از راه بازرسی، مشاهده و بررسی و دریافت تأییدیه به دست آورد تا مبنای معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فراهم شود.</p>	<p>۲. باید شواهد کافی برای دستیابی به مبنای معقول برای گواهی فراهم آید.</p>

## استانداردهای گزارشگری

<p>۱. در گزارش باید تصریح شود که آیا صورتهای مالی مورد رسیدگی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا نه؟</p>	<p>۱. گواهینامه باید ماهیت ادعای ارائه شده و ویژگی اقدامات مربوط به گواهی را آشکار کند.</p>
<p>۱. در گزارش باید تصریح شود که آیا صورتهای مالی مورد رسیدگی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا نه؟</p>	<p>۲. گواهی تهیه شده باید دربرگیرنده نتیجه گیری شخص حرفه ای درباره متکی بودن یا نبودن ادعاهای گواهی شده بر ملاکهای متداول یا ملاکهای تشریح شده باشد.</p>

## سطح اطمینان

سطح اطمینان به میزان اعتبار و کفایت یافته های

۲. گزارش باید شرایطی را که اصول پذیرفته در دوره مورد رسیدگی به طور یکنواخت با دوره قبل از آن رعایت نشده است آشکار کند.

۳. اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی به طور منطقی کافی تلقی می شود مگر آن که خلاف آن در گزارش ذکر شود.

۴. گزارش باید دربرگیرنده اظهارنظر کلی درباره صورتهای مالی باشد و زمانی که اظهارنظر کلی امکانپذیر نیست، گزارش باید بیانگر نبود امکان اظهارنظر باشد و دلایل آن ارائه شود. در تمامی مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورتهای مالی ارتباط پیدا می کند، گزارش باید به طور صریح بیانگر ویژگی هرگونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی که وی به عهده می گیرد باشد.

آمد. به طور معمول استانداردهای گواهی دوسطح اطمینان متوسط و گسترده به دست می دهند. نمودار شماره (۱) بیانگر این مفهوم است:

### شواهد گردآوری شده

نمودار شماره (۱) بیانگر دو نکته برجسته است. نخست آنکه شخص حرفه ای در انجام وظایف گواهی باید برحسب مورد روشهای متفاوتی را به کارگیرد و شواهدی متناسب با موضوع گواهی را فراهم آورد و زمانی که حتی احتمال می رود به کمترین سطح اطمینان دست پیدا نکند باز باید حداقل شواهد را گردآورد. دیگر آن که میزان شواهد فراهم آمده و سطح اطمینان به دست آمده به قضاوت شخص حرفه ای بستگی دارد و از این رو مفاهیمی ذهنی اند.

### گونا گونیهای خدمات حرفه ای

استانداردهای گواهی برحسب نتیجه گیریهایی که از اقدامات گواهی به دست می آید، سه گونه خدمات حرفه ای را دربرمی گیرد؛ رسیدگی، بررسی و روشهای توافقی. آشکار است که حسابرسی صورتهای مالی تاریخی تهیه شده بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابداری گونه ای رسیدگی است که تابع استانداردهای پذیرفته شده

شخص حرفه ای بستگی دارد که تاجه اندازه نتیجه گیریهای او را که به صورت گزارش ارائه می دهد از اطمینان معقولی برخوردار کند. سطح اطمینان با شواهد گردآوری شده رابطه مستقیم دارد. هر چه شواهد مربوط و قابل اطمینان تری به دست آید، سطح اطمینان درخور توجه تری به دست خواهد

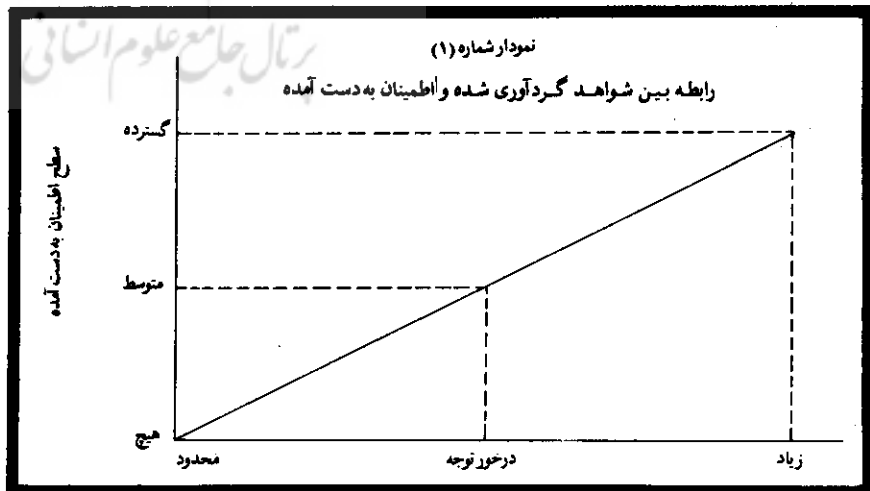
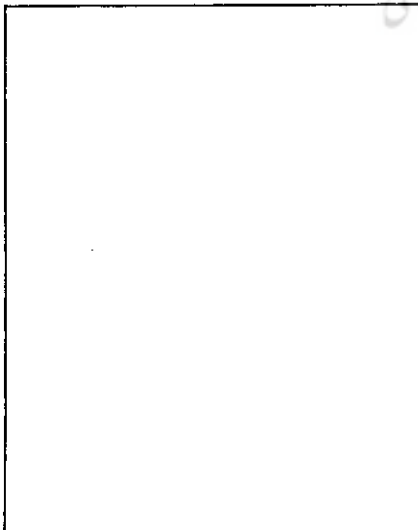
حسابرسی است.

نتیجه گیری در رسیدگیها به صورتی اثباتی بیان می شود. در این گونه گزارشها شخص حرفه ای به کمک عبارتهایی مستقیم، بیان می کند که آیا ادعای ارزیابی به طور کلی با ملاکهای پذیرفته یا توافق شده مطابقت دارد یا نه. این گونه گزارشها از نظر توزیع نسخه های آن بین اشخاص متعدد با هیچ گونه محدودیتی روبرو نیست. به این مفهوم که صاحبکار می تواند اطلاعات مورد رسیدگی و گزارش رسیدگی را به هر شخصی ارائه کند.

نتیجه گیری در گزارشهای بررسی به صورت نفی ی بیان می شود. در این گونه گزارشها شخص حرفه ای نتیجه گیری خود را به گونه ای بیان می کند که به اطلاعاتی حاکی از این که ادعای ارزیابی از جهتی با ملاکهای پذیرفته یا توافق شده مطابقت نداشته باشد، برخورد نکرده است. توزیع این گونه گزارش نیز نامحدود است.

در روشهای توافقی، روشهای انجام کار با توافق شخص حرفه ای، شخص ثالث مسئول و استفاده کنندگان از گزارش تعیین می شود. از این رو این گونه گزارشها تنها بین استفاده کنندگان مربوط که از روشهای انجام کار و سطح اطمینان نتایج به دست آمده آگاهی دارند، توزیع می شود. نتیجه گیری شخص حرفه ای در روشهای توافقی به صورت نفی ی بیان می شود. جدول شماره ۲ چکیده این گونا گونیها را آشکار می کند.

ورق بزنید



خدمات گوناگون حرفه ای و گزارشهای مربوط

نوع کار	شواهد فراهم آمده	سطح اطمینان	صورت بیان نتیجه	چگونگی توزیع گزارش
رسیدگی	زیاد	گسترده	اثباتی	عمومی
بررسی	درخور توجه	متوسط	نفی	عمومی
روشهای توافقی	متعدد	مقاوت	نفی	محدود

نمونه در رسیدگی به حساب فروش به عنوان جزئی از صورتهای مالی، اشتباهی کوچک ممکن است با اهمیت به شمار آید، درحالی که در حسابرسیهای متداول، ممکن است اشتباهی همانند که تنها برحساب فروش به عنوان جزئی از کل صورتهای مالی اثر میگذارد، با اهمیت قلمداد نشود.

۲. نظر به این که اجزای حسابها، همپراز صورتهای مالی نیستند، بنابراین بر پایه اصول حسابداری تهیه نمی شوند، از این رو رعایت نخستین استاندارد گزارشگری حسابرسی در مورد آنها ضروری نیست.

نمونه ای از گزارش رسیدگیهای یاد شده در بالا که گزارش رسیدگی به حق امتیاز به عنوان حسابی مشخص است در گزارش شماره (۱) نشان داده شده است.

رسیدگی به برخی حسابها، اجزای آنها و آثار مالی برخی رویدادهای مربوط به حسابی ویژه

در مواردی از حسابرسیان خواسته می شود که جزئی از صورتهای مالی را رسیدگی کنند. به عنوان نمونه گونه هایی از این رسیدگیها عبارتند از:

رسیدگی به حق امتیازها، طرحهای مشارکت در سود و ذخیره مالیات بردرآمد. اگر چه این گونه خدمات در مواردی بر پایه روشهای توافقی انجام می شود، اما رسیدگیهایی را در برمی گیرد که به طور معمول همانندیهای درخور توجهی با حسابرسیهای متداول دارند و تنها وجه تمایز آنها با حسابرسیهای متداول این است که فقط جزئی از کل صورتهای مالی را در برمی گیرند. افزون بر این، دو تفاوت برجسته بین رسیدگی به جزئی از صورتهای مالی و حسابرسی متداول وجود دارد:

۱. اهمیت در رسیدگی به اجزای صورتهای مالی و رسیدگیهای مانند آن تنها در ارتباط با جزء مورد رسیدگی و حسابهای مربوط ارزیابی می شود. بنابراین در این گونه رسیدگیها به طور معمول شواهد بیشتری درباره اجزای مورد رسیدگی نسبت به آنچه در حسابرسی صورتهای مالی گردآوری می شود، فراهم می آید. برای

گزارش شماره (۱)

گزارش رسیدگی به جزئی از صورتهای مالی

عنوان گزارش: گزارش رسیدگی به حق امتیاز خطاب: به هیئت مدیره شرکت نمونه

**بند محدود رسیدگی** صورت حق امتیاز مربوط به تولید موتور شرکت نمونه برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ براساس قرارداد حق امتیاز مورخ ۲۹ دی ماه سال ۱۳۶۹ بین شرکت آلفا و شرکت نمونه به وسیله این مؤسسه رسیدگی شده است. رسیدگی این مؤسسه بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده و در برگزیده بررسی سوابق حسابداری و انجام سایر عملیات حسابرسی است که در شرایط موجود ضرورت داشته است.

**بند تفسیر صاحبکار** طبق اطلاعات موجود، براساس تفسیر شرکت نمونه از قرارداد یاد شده در بالا، حق امتیاز براساس تعداد موتورهای تولید شده پس از کسر ضایعات تولید و قبل از کسر کالای برگشتی توسط مشتریان محاسبه شده است. این نحوه محاسبه به طور یکنواخت با سال قبل اعمال شده است.

**بند اظهار نظر** به نظر این مؤسسه، صورت حق امتیاز ذکر شده در بالا، تعداد موتور تولید شده توسط شرکت نمونه و حق امتیاز مربوط برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ را بر پایه قرارداد حق امتیاز یاد شده و براساس روش محاسبه مندرج در بند یاد شده در بالا به نحو مطلوب منعکس می کند.

نام مؤسسه: مؤسسه حسابرسی ایچد  
تاریخ: ۲۶ خرداد ۱۳۷۲

در گزارشهایی مانند گزارش شماره (۱) موارد زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

- حسابها، اجزای حسابها یا حسابهای ویژه که مورد رسیدگی قرار گرفته است باید مشخص شود.
- باید توضیح داده شود که رسیدگیها بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی یا گواهی انجام شده است.
- باید مبانی تهیه حسابها، اجزای حسابها یا حسابهای ویژه یا توافقهایی که بر مبنای آنها تهیه شده است، توضیح داده شود.
- چون ممکن است از قراردادها یا موافقتنامهها تفسیرهای متفاوتی بتوان کرد، در اینگونه موارد باید، تفسیر مشخص صاحبکار ارائه شود.
- باید بریکتواخت بودن مبانی تنظیم حسابها، اجزای حسابها و برآوردها نسبت به سالهای قبل تأکید شود.

- باید به صورت آشکار بیان شود که حسابها، اجزای حسابها و برآوردها، با توجه به میناهایی که بر پایه آنها تهیه شده اند، رویداد یا مبادله مربوط را به نحو مطلوب منعکس می کنند. البته در صورتی که رسیدگی تنها جزئی از حسابی را در بر گیرد، اقدامات مربوط در چارچوب روشهای توافقی قرار می گیرد که در این صورت ارائه اظهار نظر منتفی می شود و حاصل اقدامات به نتیجه گیری می انجامد که چنانکه گفته شد به صورت نفی ارائه می شود.

## تنظیم صورتهای مالی

از آنجا که هرگونه ارتباط حسابسان با صورتهای مالی به هر صورت آنها را با مسئولیتهایی روبرو می کند، بنابراین در صورتی که تنظیم صورتهای مالی مؤسسه ای را حسابرسی عهده دار شود، باید در این مورد نیز گزارشی تهیه کند و در آن تصریح کند که صورتهای مالی تهیه شده را حسابرسی یا بررسی

## گزارش شماره (۲) گزارش تنظیم صورتهای مالی

عنوان گزارش: گزارش تنظیم صورتهای مالی  
حساب: به صاحبان سهام شرکت نمونه

ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۷۱، صورتهای سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور به وسیله این مؤسسه بر پایه استانداردهای وضع شده به وسیله ..... تنظیم شده است.  
گزارش تنظیم صورتهای مالی محدود به ارائه اطلاعات در چارچوب صورتهای مالی است که مسئولیت آن با مدیریت شرکت است. این مؤسسه صورتهای مالی پیوست را حسابرسی یا بررسی نکرده است و بنابراین هیچ گونه اظهار نظری که حاکی از قابل اطمینان بودن آنها باشد ارائه نمی کند.

مؤسسه حسابرسی ابجد

۲۵ تیرماه سال ۱۳۷۲

توضیحات:

- (۱) در این گونه گزارش باید استانداردهای وضع شده توضیح داده شود.
- (۲) در صورت رعایت نشدن اصول پذیرفته شده حسابداری، مورد در بند جداگانه ای در انتهای گزارش ذکر خواهد شد.
- (۳) در کلیه صفحات صورتهای مالی و یادداشتهای پیوست باید این جمله ذکر شود «گزارش تنظیم صورتهای مالی حسابرس مشاهده شده»

برای تنظیم صورتهای مالی داشتن اطلاعات لازم از اصول و روشهای حسابداری مورد استفاده صاحبکار و شناخت نوع فعالیت و مبادلات وی ضروری است. تنظیم کننده صورتهای مالی باید دقت کافی به کار برد که نکته مهمی که نشان دهنده رعایت نشدن اصول پذیرفته شده حسابداری باشد، وجود نداشته باشد و در صورت وجود چنین وضعی، موضوع را در گزارش آشکار سازد. گزارش شماره (۲)، نمونه ای از گزارش مربوط به تنظیم صورتهای مالی نشان می دهد.

## بررسی<sup>۳</sup>

تعریف بررسی، بر پایه استانداردهای خدمات حسابداری و بررسی عبارت است از: «کاوش و کاربست روشهای تحلیلی تا جایی که مبنای معقولی برای اطمینان حسابرس نسبت به انطباق نحوه تنظیم ورق بزیند

2. Compilation Report

3. Review

گزارش شماره (۳)  
گزارش بررسی (غیرمشروط)

عنوان گزارش: گزارش بررسی اجمالی صورتهای مالی  
خطاب: به صاحبان سهام شرکت نمونه

**بند مقدمه:** ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۷۱، صورتهای سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور به وسیله این مؤسسه، برپایه استانداردهای وضع شده توسط..... بررسی شده است. مسئولیت این صورتهای مالی و کلیه اطلاعات ارائه شده در آن با مدیریت شرکت نمونه است.

**بند حدودرسیدگی:** بررسی عموماً دربرگیرنده کسب اطلاعات از کارکنان شرکت و انجام روشهای تحلیلی در مورد اطلاعات مالی است. بررسی از نظر حدود رسیدگی به نحو درخور ملاحظه ای محدود تر از رسیدگی برپایه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی است که هدف آن اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی است.

**بند نتیجه گیری:** این مؤسسه، براساس بررسی انجام شده، از اصلاحات یا اهمیتی که باید نسبت به صورتهای مالی پیوست اعمال می شد تا آن صورتهای طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه می گردید آگاهی پیدا نکرده است.

نام مؤسسه: مؤسسه حسابرسی انجام  
تاریخ: ۲۵ تیرماه سال ۱۳۷۲

**توضیحات:**

- در این مورد باید استانداردهای لازم وضع شده و در گزارش به آن اشاره شود.
- در کلیه صورتهای مالی و یادداشتهای پیوست باید این جمله ذکر شود: «گزارش بررسی حسابرس مشاهده شود»

دارند:

• کسب اطلاعات و شناخت درباره اصول و روشهای حسابداری مورد استفاده صنعتی که صاحبکار در آن زمینه فعالیت می کند و افزودن بر این در زمینه بررسی باید به شناختی بیش از آنچه در تنظیم صورتهای مالی مورد نیاز است دست یافت.

• شناخت صاحبکار و دربرگیرنده شناخت ماهیت فعالیتها و مبادلات، سوابق حسابداری و کارکنان، اساس، شکل و محتوای صورتهای مالی است. گستره شناخت در بررسی نیز باید بیش از شناخت در تنظیم صورتهای مالی باشد.

• نظرخواهی از مدیریت. این اقدام با این فرض انجام می شود که مدیریت قصد فریب حسابرس را ندارد. هدف نظرخواهی در بررسیها پی بردن به این موضوع است که آیا صورتهای مالی به نحو مطلوب تنظیم شده است یا نه. نظرخواهی از مدیریت زمینه های زیر را در بر می گیرد:

- روشهای ثبت، طبقه بندی و تلخیص مبادلات و افشای اطلاعات در صورتهای مالی.
- اقدامهای انجام شده در اجرای مصوبات مجامع عمومی و هیئت مدیره.
- کسب اطلاعات از افراد مسئول مالی درباره این که آیا صورتهای مالی بر پایه استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و به طوریکه نخواست با سال قبل تهیه شده است یا نه.

• کاربرد روشهای تحلیلی به منظور ارزیابی اطلاعات مالی از طریق مطالعه روابط توجیه شدنی بین اطلاعات مالی و غیرمالی. گزارشهای شماره (۳) و (۴) نمونه هایی از گزارشهای غیرمشروط و مشروط بررسی را نشان می دهد.

مقایسه گزارش بررسی و مسئولیتهای بازرسی قانونی

حسابرسی صورتهای مالی به دنبال دستیابی به اطمینان معقول است و اگرچه کشف تمامی اشتباهها و سوء جریانها را تضمین نمی کند، با این حال سطح اطمینان گسترده ای را به دست می دهد.

استانداردهایی در این زمینه وضع نشده است و مشخص نیست که، مرزهای اجمالی بودن آنها کجاست، در این نوشتار این گونه رسیدگیها را با عنوان بررسی توصیف می کنیم.

بررسی به سطحی از اطمینان بین تنظیم صورتهای مالی و حسابرسی دلالت دارد و چنانکه از استانداردهای بررسی برمی آید، این گونه رسیدگی شناخت ساختار کنترلهای داخلی، آزمون کنترلهای، اخذ تأییدیه یا بازدید عینی را در بر نمی گیرد. این گونه استانداردها بر وظایف زیر در اقدامات بررسی تأکید

صورتهای مالی با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری یا سایر موازین جامع حسابداری فراهم آید و اظهارنظر در این باره، به همراه تصریح برای که اصلاحات مهمی در حسابها ضروری نبوده است.» چنانکه از تعریف ذکر شده برمی آید، در صورتی که اطلاعات ارائه شده به نظر حسابرس ناقص یا غلط باشد و یا قانع کننده نباشد، انجام سایر روشها نیز ضروری است.

این گونه رسیدگیها در ایران به نام «بررسیهای اجمالی» شناخته می شوند و چون تاکنون

## ضرورت تدوین استانداردهای گواهی و بررسی

اگرچه استانداردهای حسابرسی به طور رسمی در کشور ما تدوین نشده است، با این حال گونه ای از تفاهم عمومی بر سر استانداردهای بین المللی حسابرسی بین حسابرسان پدید آمده که در موارد فراوانی مورد استفاده قرار می گیرد. منتها متأسفانه هنوز این گونه تفاهم در مورد استانداردهای گواهی و بررسی وجود ندارد. چنانکه استفاده کنندگان این گونه گزارشها نیز آگاهی اندکی درباره مفهوم و قابل اعتماد بودن آنها دارند. بنابراین تدوین استانداردهای گواهی و بررسی ضروری به نظر می رسد. افزون بر این جایگزین شدن گزارش بررسی به جای گزارش بازرسی قانونی، دست کم در مورد برخی از شرکتها و در شرایط خاص، مستلزم تجدیدنظر در قانون تجارت است. ●

مأخذ:

Arens Alvin A. and Loebbecke James K. Auditing (an Integrated approach), 4th ed., chapter 23. Prentice - Hall, 1988.

## گزارش شماره ۴

### گزارش بررسی مشروط (عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری)

#### (بندهای مقدمه و حدود رسیدگی مشابه گزارش غیر مشروط بررسی)

**بنده مشروط** همان طور که در یادداشت شماره ۱۰ پیوست صورتهای مالی اشاره شده است، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری زمین باید به قیمت تمام شده منمکس شود. طبق اطلاعات کسب شده از مدیریت، زمین به مبلغ ارزیابی شده در صورتهای مالی پیوست منظور شده است. در صورت اجرای اصول متداول حسابداری حساب زمین و حقوق صاحبان سهام به مبلغ ۵۰ میلیون ریال کاهش می یافت.

**بند نتیجه گیری** این مؤسسه، بر اساس بررسی انجام شده، به استثنای مورد مندرج در بند فوق، از اصلاحات با اهمیتی که باید نسبت به صورتهای مالی پیوست اعمال می شد تا آن صورتهای طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه می گردید، آگاهی پیدا نکرده است.

نام مؤسسه  
تاریخ: ۲۵ تیرماه سال ۱۳۷۲ مؤسسه حسابرسی انبج

صاحبان سهام قرار دهند بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند.»  
اگرچه برخی از وظایف بازرسی قانونی در مورد کشف تخلف از مفاد اساسنامه و قانون تجارت و گزارش آن به مجمع عمومی سهامداران از طریق بررسی امکانپذیر است، با این حال چنانکه از ماده قانونی پیشگفته استنباط می شود، هدف از گزارش بازرسی قانونی، اظهارنظر درباره صورتهای مالی و دستیابی به اطمینان معقول و نه نسبی یا محدود است. افزون بر این، چنانکه پیش از این نیز گفته شده، سرانجام بررسی، نتیجه گیری نسبت به ضروری نبودن اصلاحات با اهمیت در صورتهای مالی است و اظهارنظر درباره مطلوب بودن آنها. از این رو گزارش بررسی نمی تواند جایگزین گزارش بازرسی قانونی شود.

در حالی که سطح اطمینان بررسیها، در سطح متوسط و کمتر از اطمینان معقول قرار دارد. بررسی که ممکن است در این زمینه مطرح شود این است که آیا گزارش بررسی، یا به بیان دقیقتر گزارش بررسی اجمالی می تواند جایگزین گزارش بازرسی قانونی بشود یا نه. دست کم در شرایط ایران ماده ۱۴۸ لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت در مورد گزارش بازرسی قانونی مقرر داشته است: «بازرسی یا بازرسان علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای آنان مقرر شده است مکلفند درباره صحت و درستی صورت داری و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته اند اظهارنظر کنند. بازرسان باید اطمینان یابند که حقوق صاحبان سهام در حدود تعیین شده به وسیله قانون و اساسنامه شرکت به طور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار