

# گزارشگری حسابرسی؛

## ماهیت، ساختار کنونی و چشم انداز آینده

احمد حمیدی راوری

اثر مهمی دارد.

سوم - اشاره به عدم یکنواختی در اعمال اصول حسابداری  
چهارم - تأکید مطلب  
پنجم - توجیه انحراف از اصول متداول حسابداری

یکم - اشاره به تقسیم مسئولیت حسابرسی با سایر حسابرسیان:

در حسابرسیهای مشترک، تنظیم گزارش حسابرسی به عهده حسابرس اصلی (یعنی انجام دهنده قسمت اعظم کار حسابرسی) است. حسابرس اصلی در این حالت برای گزارشگری حسابرسی می تواند از سه روش استفاده کند:

۱- اشاره ای به سایر حسابرسیان (حسابرسیان فرعی) نکنند و مسئولیت کامل حسابرسی را خود به عهده گیرد. این روش معمولاً مربوط به مواقعی است که حسابرس فرعی در استخدام حسابرس اصلی است.

۲- در گزارش خود به سایر حسابرسیان اشاره کنند. این روش مسئولیت حسابرسی را بین

ورق بزنید

هدف مقاله حاضر بررسی گزارشگری حسابرسی از جنبه های 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.

مواردی که گزارش مقبول همراه با بند توضیحی است:

بندهای توضیحی که هدف از ارائه آنها جلب توجه خواننده به وضعیتهای مهم است، شرط تلقی نمی شود زیرا موجب کاهش مسئولیت گزارشگری حسابرسی در مورد صورتهای مالی نیست.

کاربرد بندهای توضیحی برای موارد زیر است:

یکم - اشاره به تقسیم مسئولیت حسابرسی با سایر حسابرسیان (حسابرسی مشترک)  
دوم - اشاره به ابهامی که بر صورتهای مالی

این مطلب بخش دوم مقاله «گزارشگری حسابرسی؛ ماهیت، ساختار کنونی و چشم انداز آینده» است که بخش نخست آن در شماره قبل (۹۵ - ۹۶) به چاپ رسیده است و در این شماره به پایان می رسد. یادآور می شود که این مقاله نخست به سمینار تازه های گزارشگری حسابرسی که در تاریخ ۱۵ دی ماه ۱۳۵۱ به وسیله انجمن حسابداران خبره ایران در هتل بین المللی لاله برگزار شد، ارائه شده است.

حسابرسان اصلی و فرعی تقسیم می‌کند. در این حالت اظهارنظر را اظهارنظر با مسئولیت مشترک می‌نامند. این روش معمولاً مربوط به مواقعی است که حسابرس فرعی مانند حسابرس اصلی مستقیماً به وسیله صاحبکار استخدام شده باشد. لازم است که در بند مقدمه، کار انجام شده به وسیله حسابرس فرعی مشخص شود. برای نمونه به شکل ۱۹ مراجعه شود.

شکل ۱۹

نمونه شماره ۶ - گزارش مقبول همراه با بند توضیحی

اشاره به تقسیم مسئولیت حسابرسی با حسابرسان فرعی

بند مقدمه مشابه گزارش مقبول

لیکن در آخر بند مقدمه به کار انجام شده توسط حسابرس فرعی اشاره می‌شود:

..... صورتهای مالی یک شرکت فرعی که

سهام آن صد درصد متعلق به شرکت مادر است،

مورد حسابرسی این مؤسسه قرار نگرفته است.

صورتهای مالی این شرکت فرعی مشتمل بر.....

ریال دارایی در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و.....

ریال درآمد برای سال مالی منتهی به تاریخ

مزبور است. صورتهای مالی شرکت فرعی توسط

مؤسسه حسابرسی دیگری مورد رسیدگی قرار

گرفته و گزارش حسابرسی مربوط به این مؤسسه

ارائه شده است. اظهارنظر ما تا آنجا که مربوط

به اقلام صورتهای مالی شرکت فرعی است،

صرفاً مبتنی بر گزارش سایر حسابرسان است.

بند حدود رسیدگی مشابه گزارش

مقبول

لیکن جمله آخر بند حدود رسیدگی به شرح

زیر اصلاح می‌شود:

«اعتقاد ما بر این است که حسابرسی انجام

شده و گزارش سایر حسابرسان، مبنای معقولی برای اظهارنظر ما فراهم می‌آورد.

— بند اظهارنظر:

به نظر ما، بر مبنای حسابرسی انجام شده و گزارش سایر حسابرسان، صورتهای مالی فوق الذکر 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.

۳- حسابرس اصلی می‌تواند گزارش را به صورت مشروط ارائه کند:

حسابرس اصلی ملزم به اتکا به حسابرسان فرعی نیست و حق دارد هر قسمت از عملیات را که تشخیص دهد، شخصاً رسیدگی کند. هرگاه صاحبکار با درخواست حسابرس اصلی در این مورد موافقت نکند، وی می‌تواند آن را ایجاد محدودیت در رسیدگی تلقی کند.

دوم - اشاره به ابهامی که بر صورتهای مالی تأثیر مهم دارد:

درگذشته، در گزارشهای حسابرسی آمریکایی هنگام برخورد با ابهامات، نظر مشروط با استفاده از عبارت «با توجه به...» ارائه شد. لیکن در زمان حاضر، هنگام برخورد با این موارد گزارش حسابرسی به صورت مقبول همراه با بند توضیحی ارائه می‌شود.

هرگاه در مورد پیامد رویداد احتمالی مهم که دارای تأثیر بر صورتهای مالی است، ابهام درخور ملاحظه‌ای وجود داشته باشد، حسابرس در پی بند اظهارنظر یک بند توضیحی به گزارش خود می‌افزاید تا وجود ابهام را یادآوری کند. در ابهام، مواردی که در برآورد پیامد یک رویداد احتمالی، مشکل تلقی می‌شود وجود ندارد.

طبق استاندارد حسابداری مالی شماره ۵ آمریکا، هرگاه وقوع رویدادی محتمل و اثر آن قابل برآورد باشد، انعکاس این اثر در صورتهای مالی ضروری است. منعکس نکردن اثر ابهامات محتمل، به معنای عدول از اصول پذیرفته شده حسابداری است و منجر به اظهارنظر مشروط یا مردود می‌گردد.

هرگاه رویداد احتمالی قابل برآورد نباشد، حسابرس باید با توجه به اهمیت رویداد و میزان احتمال پیامد نامطلوب آن، بند توضیحی اضافه کند. در این صورت هرگاه وقوع رویداد محتمل باشد ولی مدیریت قادر به برآورد میزان آن نباشد، بند توضیحی اضافه می‌شود. هرگاه وقوع زیان ممکن باشد حسابرس باید در مورد نیاز به اضافه کردن بند توضیحی بررسی کند. با افزایش میزان و ابعاد زیان و احتمال وقوع آن، حسابرس بیشتر به سوی افزودن بند توضیحی گرایش می‌یابد و به طور کلی، هرگاه وقوع زیان بعید باشد نیازی به بند توضیحی نخواهد بود. مثلاً ممکن است سالها طول بکشد تا نتیجه دعاوی طرح شده علیه شرکت مشخص شود.

برای نمونه بند توضیحی در مورد ابهام به شکل شماره ۲۰ مراجعه شود.

ابهام مربوط به تداوم فعالیت شرکت:

یک نوع خاص ابهام مهم، مربوط به توانایی شرکت مورد رسیدگی به ادامه فعالیت است. به موجب اصول پذیرفته شده حسابداری، داراییها و بدهیها بر مبنای فرض تداوم فعالیت ثبت و طبقه‌بندی می‌شود. برای مثال، داراییها ممکن است به مبالغی انعکاس یابد که در هنگام تصفیه شرکت، از ارزش آنها فراتر رود. شرایطی که نفی کننده اصل تداوم فعالیت است عبارتند از: جریان منفی وجوه نقد حاصل از عملیات، عدم پرداخت ب موقع وامها، نسبتهای مالی نامطلوب، توقف عملیات و وجود دعاوی علیه شرکت. در چنین حالاتی، حسابرس باید اطلاعات لازم را درباره شرایط کسب کند و

وجود تردیدی درخور توجه در مورد توانایی شرکت به ادامه فعالیت را ارزیابی کند. حسابرس باید در بررسیهای خود طرحهای مدیریت برای رویارویی با اوضاع نامطلوب شرکت را در نظر بگیرد. هرگاه پس از بررسی طرحهای مدیریت در مورد تداوم فعالیت شرکت، تردید درخور اعتنایی وجود داشته باشد، حسابرس باید با اضافه کردن بند توضیحی بعد از بند اظهارنظر، گزارش خود را اصلاح کند. برای نمونه بند توضیحی به شکل ۲۱ مراجعه شود.

سوم- اشاره به عدم اعمال یکنواخت اصول حسابداری:

هرگاه صاحبکار تغییر در رویه‌های حسابداری خود ایجاد کند، ماهیت و توجیه اثر تغییر، در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی سال تغییر گزارش می‌شود. تغییراتی که اثر مهمی بر صورتهای مالی دارد مستلزم اصلاح گزارش حسابرسی است، هر چند که حسابرس کاملاً با تغییر رویه موافق باشد. تغییرات در برآوردها یبازی به گزارش حسابرس ندارد.

شکل ۲۰

نمونه شماره ۷

گزارش مقبول همراه با

بند توضیحی ابهام مربوط به رویدادهای احتمالی

محل بند توضیحی پس از بند اظهارنظر است.

بندهای مقدمه، حدود رسیدگی و اظهارنظر، مشابه گزارش مقبول.

نمونه بند توضیحی در مورد ابهام:

همان‌طور که در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی تشریح شده است، در حال حاضر دعویهایی علیه شرکت در دادگاه در جریان است و در آینده نیز ممکن است دعاوی دیگری در ارتباط با محصولات فروخته شده در سالهای گذشته، علیه شرکت مطرح گردد. همچنین، شرکت علیه شرکتهای بیمه که از مسئولیت خود در قبال بیمه‌نامه‌های صادره استتکاف می‌ورزند، اقدام دعوی کرده است. پیامد نهایی دعاوی فعلی و آینده را نمی‌توان در حال حاضر تعیین کرد. در نتیجه ذخیره‌ای برای بدهیهای احتمالی ناشی از صدور احکام دادگاه در صورتهای مالی پیوست منظور نشده است.

شکل ۲۱

نمونه شماره ۸- گزارش مقبول همراه با بند توضیحی ابهام مربوط به تداوم فعالیت شرکت

محل بند توضیحی پس از بند اظهارنظر است.

بندهای مقدمه، حدود رسیدگی و اظهارنظر، مشابه گزارش مقبول.

نمونه بند توضیحی در مورد ابهام:

صورتهای مالی همراه، طبق فرض تداوم فعالیت تهیه شده است. همان‌طور که در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی تشریح شده است، شرکت زیانهای عملیاتی مکرری متحمل شده و کسری خالص سرمایه آن، تردیدی درخور اعتنا در مورد توانایی شرکت به ادامه فعالیت به وجود آورده است. طرحهای مدیریت در این زمینه در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی توضیح داده شده است. صورتهای مالی شرکت تعدیلهای احتمالاً

ضروری در صورت مشخص شدن پیامد این ابهام را در بر ندارد.

شکل ۲۲

نمونه شماره ۹- گزارش مقبول همراه با بند توضیحی عدم اعمال یکنواخت اصول حسابداری طی دوره

محل بند توضیحی پس از بند اظهارنظر است.

بندهای مقدمه، حدود رسیدگی و اظهارنظر، مشابه گزارش مقبول

نمونه بند توضیحی:

«همان‌طور که در یادداشت شماره ۲ همراه صورتهای مالی ذکر شده است. شرکت مورد رسیدگی رویه محاسبه استهلاک را در سال مورد گزارش تغییر داده است.»

توجه- یادداشت شماره ۲- همراه صورتهای مالی باید حاوی شرحی درباره ماهیت و توجیه تغییر رویه محاسبه استهلاک باشد.

تغییر از یک رویه پذیرفته شده به رویه پذیرفته شده دیگر منجر به مشروط کردن گزارش نمی‌شود. تنها اصلاحی که به عمل می‌آید، اضافه کردن بند توضیحی جهت جلب توجه به عدم اعمال یکنواخت رویه حسابداری طی سال است. بدهی است هرگاه تغییر به یک رویه پذیرفته شده نباشد، حسابرس باید بر حسب اهمیت موضوع، گزارش مشروط یا مردود تنظیم کند. برای نمونه بند توضیحی مربوط به عدم اعمال یکنواخت اصول حسابداری طی دوره به شکل ۲۲ مراجعه شود.

ورق بزنید

#### چهارم - تاکید مطلب

حسابرسان ممکن است با اضافه کردن بند توضیحی بخواهند جزئی از صورتهای مالی را مورد تاکید قرار دهند. برای مثال حسابرس ممکن است فقره تصمیم بگیرد که توجه خواننده را به یادداشتها به آن اشاره شده است جلب کند. بند توضیحی متضمن تاکید مطلب قبل یا بعد از بند اظهارنظر قابل ارائه است.

#### پنجم - توجه انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری

در موارد نادری حسابرس ممکن است انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری را مناسب تشخیص دهد تا صورتهای مالی به هدف ارائه منصفانه نزدیکتر باشد. در این موارد گزارش حسابرسی به صورت مقبول ارائه می شود. لیکن در بند توضیحی (قبل یا بعد از بند اظهارنظر) این موضوع افشا می شود.

#### ششم - تاریخگذاری گزارش حسابرسی

معمولاً تاریخ تکمیل عملیات حسابرسی باید به عنوان تاریخ گزارش حسابرسی تلقی شود. هرگاه بعد از اتمام عملیات حسابرسی رویدادی رخ دهد و این رویداد در صورتهای مالی افشاء شود نحوه عمل متفاوت خواهد بود. استانداردهای حسابرسی شماره ۲۹ و شماره ۱ محافل حرفه ای آمریکا نحوه عمل زیر را مقرر می دارد:

#### ۱- رویدادهای تعدیلی

هرگاه رویداد فوق تعدیلی باشد (یعنی رویدادی که مستلزم تعدیل صورتهای مالی

است) و حسابرس از این رویداد آگاه شود حالات زیر ممکن است اتفاق بیفتد.

۱-۱ صورتهای مالی از بابت رویداد فوق تعدیل می شود لیکن در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی در ارتباط با رویداد، افشاء صورت نمی گیرد.

۲-۱ صورتهای مالی از بابت رویداد فوق تعدیل می شود و رویداد در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی افشاء می شود.

۳-۱ صورتهای مالی از بابت رویداد فوق تعدیل نمی شود و گزارش مشروط می گردد.

در حالت (۱-۱) - تاریخ گزارش حسابرسی همان تاریخ تکمیل عملیات حسابرسی است.  
در حالت (۲-۱) و (۳-۱) به شرح بند ۳ زیر عمل می شود.

#### ۲- رویدادهای غیرتعدیلی

هرگاه رویداد غیرتعدیلی باشد یعنی فقط مستلزم افشاء در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی باشد حالات زیر ممکن است اتفاق بیفتد.

۱-۲ رویداد افشاء می شود.  
۲-۲ رویداد افشاء نمی شود و گزارش مشروط می گردد.

در هر دو حالت فوق به شرح بند (۳) زیر عمل می شود.

۳- حسابرس مستقل در تاریخگذاری گزارش فوق در حالات (۲-۱)، (۳-۱)، (۱-۲) و (۲-۲) فوق می تواند به دو صورت عمل کند:

الف - گزارش را به صورت دوگانه تاریخگذاری کند. برای مثال «به تاریخ ۱۳۷۱/۳/۲۸ بجز موضوع مورد اشاره در یادداشت... (یا بند... گزارش) که در مورد آن تاریخ گزارش ۱۳۷۱/۴/۲۵ خواهد بود»

ب - گزارش را به تاریخ مربوط به رویداد (تاریخ اخیر) تاریخگذاری کند. در حالت (الف) مسئولیت حسابرس در مورد رویدادهای بعد از تاریخ تکمیل عملیات حسابرسی محدود

به رویداد خاص مورد اشاره است.

در حالت (ب) مسئولیت حسابرس به کل رویدادهایی که بعد از تاریخ تکمیل عملیات حسابرسی اتفاق افتاده تسری می یابد.

برخورد محافل حرفه ای انگلستان با رویدادهای بعد از تاریخ گزارش حسابرسی

طبق رهنمود حسابرسی صادر شده از محافل حرفه ای انگلستان در خصوص رویدادهای بعد از تاریخ ترانزنامه، هرگاه حسابرس از طریق منابع داخل یا خارج شرکت، از وقوع رویدادهایی بعد از تاریخ گزارش حسابرسی و قبل از تشکیل جلسه مجمع عمومی شرکت آگاه شود به نحوی که در صورت دسترسی به این اطلاعات در هنگام امضای گزارش، اظهارنظر وی به شکل دیگری ارائه می گردید، باید موضوع را با هیئت مدیره شرکت مطرح کند و لزوم یا عدم لزوم اصلاح صورتهای مالی توسط مدیران را مورد بررسی قرار دهد. هرگاه مدیران حاضر به انجام اقدامات مورد نظر حسابرس جهت آگاهی سهامداران از وضعیت جدید نباشند حسابرس می تواند به موجب قانون، در جلسه مجمع عمومی موضوع را مطرح کند.

هرگاه مدیران حاضر به اصلاح صورتهای مالی تصویب شده قبلی، پس از تاریخ امضای گزارش حسابرسی باشند ولی این صورتهای هنوز به سهامداران ارسال نشده باشد، حسابرس باید اثر اصلاحات پیشنهادی را بر گزارش حسابرسی مورد ملاحظه قرار دهد. هرگاه این امر موجب تجدیدنظر در گزارش حسابرسی شود تاریخ گزارش حسابرسی تجدیدنظر شده نباید قبل از تاریخ تصویب مجدد صورتهای مالی اصلاح شده باشد. حسابرس باید روشهای حسابرسی قابل اعمال به رویدادهای بعد از تاریخ ترانزنامه را در مورد کلیه رویدادهای مهمی که تا تاریخ گزارش تجدیدنظر شده وی اتفاق افتاده، اعمال کند.

هرگاه صورتهای مالی برای سهامداران ارسال شده باشد و مدیران خواهان تهیه و تصویب صورتهای مالی اصلاح شده باشند، حسابرس باید روشهای حسابرسی مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترانزنامه

قبل از ارائه گزارش در مورد صورتهای مالی اصلاح شده اعمال کند. وی باید در گزارش اصلاح شده به صورتهای مالی اولیه و گزارش خود در مورد آنها اشاره کند.

هرگاه پس از جلسه مجمع عمومی، حسابرس به اطلاعاتی حاکی از اشتباه بودن صورتهای مالی ارائه شده به مجمع دست یابد، باید موضوع را با مدیران شرکت در میان گذارد و در مورد برخورد آنها با موضوع از جمله آگاه کردن سهامداران اطمینان دست آورد. در صورتی که مدیران از اقدام لازم در مورد موضوع خودداری کنند، وی باید در مورد اظهار نظر ارائه شده مشورت حقوقی کند.

## بررسی شکل و محتوای گزارش حسابرس پیشنهادی محافل حرفه ای انگلستان

استانداردهای گزارشگری پیشنهادی انگلستان ز مجموع استانداردهای گزارشگری جاری آمریکا نقش آموزشی گزارش حسابرس توجه کرده، لیکن ارائه گزارش در بخشها و تحت سرفصلهای جداگانه، کوشیده است مندرجات گزارش را ساده شده و با ترتیبی خاص ارائه کند.

اشاره به چند نکته در ارتباط با استاندارد گزارش حسابرس پیشنهادی محافل حرفه ای انگلستان درجی است:

۱. استاندارد مربوط معتقد است که باید بین مسئولیتهای مدیران در تهیه صورتهای مالی و مسئولیتهای گزارشگری حسابرسان تمایز قائل شد و نگاه صورتهای مالی یا اطلاعات همراه آن متضمن هیچ مناسی از مسئولیتهای مدیران در این باره نباشد، م است در گزارش حسابرس، شرح کافی درباره مسئولیتهای مدیران واحد مورد رسیدگی ارائه شود. استاندارد همچنین تاکید دارد که برای درک مبنایی که حسابرس ارائه می کند باید رابطه بین ایف مدیران و وظایف حسابرسان بخوبی درک شود. به عبارت دیگر باید این همکاری مسئولیت محوی به خواننده انتقال یابد و لذا استاندارد، نه شرح مختصری در مورد مسئولیتهای هر یک را گزارش حسابرس لازم می داند.

۲. طبق استاندارد پیشنهادی، گزارش حسابرس

باید ماهیت رسیدگیهای انجام شده را که مبنای اظهار نظر وی قرار گرفته است توضیح دهد. این توضیح مشتمل بر موارد زیر است:

— اشاره به انجام رسیدگیها بر اساس استانداردهای حسابرسی

— توضیحی در مورد ماهیت فرایند حسابرسی در زمینه انجام رسیدگیها بر اساس استانداردهای حسابرسی، ممکن است در برخی موارد برای نیل به اهداف یک حسابرسی ویژه، عدول از استانداردهای حسابرسی جایز باشد. در چنین حالاتی حسابرس باید دلایل عدول از استانداردهای حسابرسی را در گزارش خود ارائه کند. در غیر این صورت عدول از استانداردهای متداول حسابرسی منجر به محدودیت در رسیدگی می شود. در صورتی که حسابرس به موجب قانون یا سایر الزامات، ملزم به رعایت استانداردهای مشابه دیگری باشد، باید به این گونه استانداردها اشاره کند. برای مثال در رسیدگی به طرحهای عمرانی، استانداردهای حسابرسی دولتی مبنای رسیدگی قرار می گیرد.

در توضیح ماهیت فرایند حسابرسی باید تا حد امکان زبانی ساده و قابل درک به کار گرفته شود و جنبه های اساسی فرایند در گزارش مطرح شود. جنبه هایی که در توضیح ماهیت فرایند در بندهای اساس اظهار نظر در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار می گیرد عبارتند از:

— رسیدگی به شواهد و مدارک بر اساس نمونه گیری (تصحیح این برداشت غلط که ۱۰۰٪ معاملات مورد رسیدگی قرار می گیرد)

— ارزیابی برآوردها و قضاوتهای مدیریت (ذکر این مطلب که صورتهای مالی حاوی برآوردها و قضاوتهای مدیریت است)

— مناسب بودن رویه ها، ثبات رویه و افشای رویه ها (صورتهای مالی نتیجه کاربرد رویه های خاصی است).

— اطمینان معقول دادن در مورد صورتهای مالی و نه تایید مطلق آنها (نظر حسابرس به معنای تأیید مطلق صورتهای مالی نیست).

— اطمینان دادن در موارد مهم و مؤثر بر صورتهای مالی (روشهای حسابرسی بر اقلام مهم و مؤثر بر صورتهای مالی اعمال می شود).

— برنامه ریزی و اجرای حسابرسی در جهت کشف اشتباه، قلب و سایر بینظمیها.

همان طور که قبلاً اشاره شد، یکی از موارد مطرح در پژوهشهای انجام شده در کشورهای پیشرفته در مورد انتظارات جامعه از حسابرس، موضوع کشف قلب و کارهای غیرقانونی مدیران است. طبق رهنمود حسابرسی شماره ۱۸ محافل حرفه ای انگلستان که با عنوان «مسئولیت حسابرس در رابطه با قلب، بینظمی و اشتباهات»، در سال ۱۹۹۰ منتشر شد، مسئولیت جلوگیری از قلب و سایر بینظمیها و اشتباهات با مدیریت شرکت است. همچنین مدیریت شرکت مسئولیت کشف این موارد را نیز به عهده دارد. مسئولیت حسابرس در مورد کشف قلب و سایر بینظمیها و اشتباهات این است که کار خود را به نحو صحیح برنامه ریزی، اجرا و ارزیابی کند تا انتظار معقولی جهت کشف موارد مهم انعکاس غلط اقلام، ناشی از قلب، اشتباه و سایر بینظمیها ایجاد شود. در واقع در قرارداد حسابرسی نیز لازم است این موضوع ذکر و تأکید شود که رسیدگیهای حسابرس جهت کشف بینظمیها و قلبیات قابل اتکاء نیست و تحقق این امر مستلزم رسیدگیهای ویژه خارج از چارچوب عملیات حسابرسی است. بنابراین حسابرس، ناگزیر است که در قبال انتظارات جامعه از وی در ارتباط با کشف قلب و کارهای غیرقانونی مدیران، به توضیح متوسل شود و ضمن تشریح ماهیت کار حسابرسی برای خواننده و اینکه اجرای استانداردهای حسابرسی با توجه به ماهیت فرایند آن، فقط می تواند در حدی معقول، موارد مهم قلب و کارهای غیرقانونی مدیران را کشف کند، انتظارات جامعه را از این بابت تعدیل کند.

۳. نحوه برخورد استاندارد پیشنهادی انگلستان با مسئله ابهامات ذاتی با استاندارد جاری گزارش حسابرسی در انگلستان متفاوت است و تا حدی به استانداردهای گزارشگری کنونی آمریکا نزدیک است. به موجب استانداردهای گزارشگری پیشنهادی انگلستان، حسابرس باید در گزارش خود توجه را به ابهامات ذاتی مهم در حالات زیر جلب کند تا بدین طریق اطمینان یابد که خواننده کاملاً زمینه مربوط به اظهار نظر حسابرس را درک می کند:

الف — هرگاه ابهامات ذاتی بر اعتبار فرض

تداوم فعالیت اثر گذارد، یا

ب — ابهامات ذاتی متضمن نتایج احتمالی

ورق برزید

متعددی است که در ارتباط با صورتهای مالی در طیفی به طور غیرمعمول و استثنایی گسترده، جای می‌گیرند، یا

ج - ابهامات ذاتی متضمن نتایج احتمالی متعددی است که اثر احتمالی آنها چنان مهم و نافذ است که حل موضوع مربوط به گونه‌ای چشمگیر می‌تواند تصویر بازتاب یافته توسط صورتهای مالی را تغییر دهد هر چند که به نظر حسابرس، نحوه عمل حسابداری ابهامات ذاتی درست بوده و افشای کافی در مورد آنها صورت گرفته باشد، به نحوی که دلیلی برای ارائه اظهارنظر غیرمقبول از این بابت وجود نداشته است.

هرگاه به نظر حسابرس، موارد افشا شده در صورتهای مالی در ارتباط با چنین ابهاماتی کافی نباشد، وی باید نظر خود را به صورت غیرمقبول اظهار کند.

بنابراین ارائه یک بند توضیحی در بخش «اساس اظهارنظر» برای معرفی ابهام ذاتی ضروری است. در پایان بند توضیحی باید ذکر شود که اظهارنظر ما از این بابت مشروط نشده است. در مواردی که گزارش مقبول است، بند توضیحی با عبارت «برای دستیابی به اظهارنظر مقبول» شروع می‌شود و هرگاه گزارش غیرمقبول باشد بند توضیحی با عبارت «برای دستیابی به اظهارنظر خود» آغاز می‌شود. استدلال ارائه شده جهت جایگزین کردن اظهارنظر مشروط در مورد ابهام، با بند تأکیدی (بند توضیحی) این است که اگر پیامد رویدادها در تاریخ ترانزانه به‌عللی خارج از کنترل مدیریت، مبهم است و ماهیت و عواقب ابهام به قدر کافی افشا شده است، لزومی ندارد که با نظر مشروط صورتهای مالی خدشه دار شود.

### مراحل تعیین نظر طبق استانداردهای گزارشگری پیشنهادی محافل حرفه‌ای انگلستان:

نحوه و مراحل شکل‌گیری نظر حسابرس در مورد وضعیت بازتاب یافته توسط صورتهای مالی مورد رسیدگی، در شکل ۲۳ نشان داده شده است. هدف از ارائه این نمودگر، کمک به درک الزامات استانداردهای گزارشگری است و در تنظیم آن چنین

فرض شده است که پس از تکمیل کار حسابرسی، اصلاحات اضافی به‌وسیله هیئت‌مدیره صاحبکار در صورتهای مالی انجام نمی‌شود. در عمل ممکن است براساس پیشنهاد حسابرسان، تعدیلهایی در صورتهای مالی صورت گیرد (برای مثال در مواردی که افشای اطلاعات کافی نبوده است، اطلاعات اضافی ارائه شود). در این حالات سئوالات مطرح شده در نمودگر شکل ۲۳ باید مجدداً توسط حسابرس مطرح شود

در پیروی از مراحل شکل‌گیری نظر حسابرس، وی ممکن است سئوالات مطرح شده را در ارتباط با بخشهای خاصی از صورتهای مالی یا درباره کلیت صورتهای مالی به کار گیرد. موضوعات اساسی را که حسابرس باید در تعیین نظر خود مورد ملاحظه قرار دهد می‌توان در سه سؤال زیر خلاصه کرد:

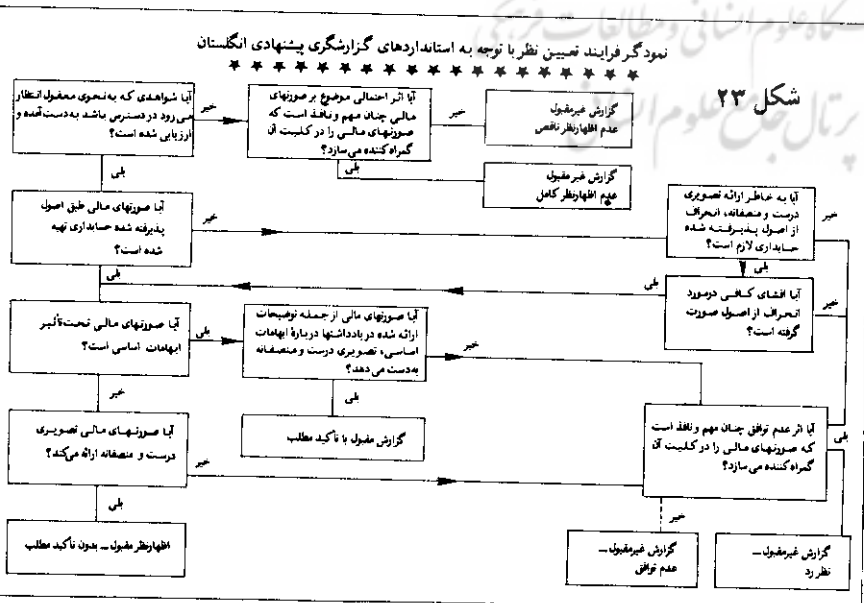
- ۱ - آیا حسابرس در پیروی از استانداردهای حسابرسی و جهت کسب اطلاعات و توضیحات مورد نیاز، کلیه روشهای لازم را به کار گرفته است؟
- ۲ - آیا صورتهای مالی براساس مقررات حسابداری مربوط تهیه شده است؟
- ۳ - آیا صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیریت، تصویری درست و منصفانه ارائه نمی‌کند؟

منظور از مقررات حسابداری مورد اشاره در سؤال ۲ بالا، اغلب، اصول پذیرفته شده حسابداری است و نمودگر تعیین نظر نیز با اشاره به همین اصول طراحی شده است. هرگاه الزامات قانونی نیز بر نحوه تهیه صورتهای مالی ناظر باشد، مقررات مبنای تهیه صورتهای مالی، علاوه بر اصول پذیرفته شده حسابداری، شامل این گونه الزامات نیز خواهد بود. در عین حال باید توجه داشت که علاوه بر اصول پذیرفته شده حسابداری و الزامات قانونی، قضاوت حرفه‌ای حسابرس نیز باید در زمره معیارهای سنجش درست و منصفانه بودن تصویر صورتهای مالی قرار گیرد.

اشکال شماره ۲۴ تا ۲۹ انواع گزارشهای حسابرسی را با توجه به استانداردهای گزارشگری پیشنهادی محافل حرفه‌ای انگلستان ارائه می‌کند.

### شکل ۲۴

### نمونه الف: گزارش مقبول پیشنهادی محافل حرفه‌ای انگلستان



### شکل ۲۳

گزارش حسابرسان به سهامداران شرکت  
نمونه (سهامی خاص)

۱- گزارش ما در مورد صورتهای مالی مندرج در صفحات... تا... است. صورتهای مالی اطلاعاتی را در مورد عملکرد مالی گذشته شرکت و وضعیت مالی آن در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ که بر مبنای رویه‌های حسابداری مندرج در صفحات... تا... تهیه شده، ارائه می‌کند.

مسئولیت مدیران

۲- همان‌طور که در صفحه... توضیح داده شده است، مدیران شرکت مسئولیت دارند صورتهای مالی را به نحوی تهیه کنند که وضعیت مالی شرکت را در پایان سال مالی و سود (زیان)، مجموع سودها و زیانهای تحقق یافته و گردش وجوه نقد آنرا برای آن سال مالی به نحو درست و منصفانه نشان دهد.

مسئولیت حسابرسان

۳- مسئولیت ما این است که بر مبنای رسیدگی انجام شده نظر مستقل خود را در مورد صورتهای مالی ارائه شده به وسیله هیئت‌مدیره اظهار کنیم. قانون شرکتهای مصوب سال ۱۹۸۵ همچنین ما را مکلف کرده است که در مورد رعایت موارد زیر به شما گزارش کنیم:

الف - شرکت سوابق حسابداری مناسبی نگهداری کرده است (و در ارتباط با شعبی که مورد بازدید ما قرار نگرفته، مدارک کافی جهت انجام حسابرسی دریافت شده است).

ب - صورتهای مالی با سوابق حسابداری تطبیق دارد.

ج - دریافت‌های مدیران و سایر معاملات با مدیران شرکت به نحو مناسبی در صورتهای مالی افشاء شده است.

د - حسابرسان کلیه اطلاعات و توضیحاتی را که به نظر آنها برای انجام حسابرسی ضروری بوده

است، دریافت کرده‌اند.

۴- اظهارنظر حسابرسی ما، اظهارنظر در مورد گزارش هیئت‌مدیره را که در صفحات... تا... انعکاس یافته است، در بر نمی‌گیرد. با این حال قانون شرکتهای مصوب سال ۱۹۸۵ ما را موظف می‌کند تا موارد عدم تطبیق مندرجات گزارش هیئت‌مدیره با صورتهای مالی را گزارش کنیم.

اساس اظهارنظر

۵- رسیدگیهای ما بر اساس استانداردهای حسابرسی مدون هیئت تدوین روشهای حسابرسی انجام شده است.

۶- حسابرسی عبارت است از رسیدگی آزمایشی به شواهد و مدارک مربوط به مبالغ و افشائیات مندرج در صورتهای مالی، ارزیابی برآوردها و قضاوتهای مهم مدیریت در تهیه صورتهای مالی، مناسب بودن رویه‌های حسابداری با توجه به اوضاع و احوال شرکت، بکنواختی اجرای این رویه‌ها و تشریح کافی آنها در صورتهای مالی.

۷- برنامه ریزی و اجرای حسابرسی در جهت کسب کلیه اطلاعات و توضیحاتی که به نظر ما برای تأمین شواهد کافی، قابل اتکاء و مربوط، ضروری بوده، صورت گرفته است تا بتوان در حدی معقول اطمینان داد که صورتهای مالی عاری از موارد مهم انعکاس غلط اقلام است، اعم از اینکه چنین مواردی ناشی از اشتباه، تقلب یا سایر بینظمیها باشد. برای دستیابی به نظر خود، ما همچنین، کفایت کلی ارائه اطلاعات در صورتهای مالی را ارزیابی کردیم.

اظهارنظر

۸- به نظر ما صورتهای مالی مورد رسیدگی، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) را در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و سود (زیان)، مجموع سودها (زیانها)ی تحقق یافته 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 شرکتهای مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

۹- حسابرسی ما در تاریخ ۱۳۷۲/۳/۲۸

کامل شده و تاریخ اظهارنظر ما همین است.

۱۰- مؤسسه حسابرسی.....  
آدرس.....

شکل ۲۵

نمونه ب: اظهارنظر غیرمقبول -  
عدم اظهارنظر ناقص

(بندهای ۱ الی ۴ و بند ۶ گزارش مشابه نمونه الف) و سایر بندهای گزارش به شرح زیر است:

اساس اظهارنظر

۵- رسیدگیهای ما به استثنای موضوع مندرج در بندهای ۸ و ۹ زیر بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

۶-.....

۷- برنامه ریزی و اجرای حسابرسی در جهت کسب کلیه اطلاعات و توضیحاتی که به نظر ما برای تأمین شواهد کافی، قابل اتکاء و مربوط ضروری بوده صورت گرفته است تا بتوان در حدی معقول اطمینان داد که صورتهای مالی فاقد موارد مهم انعکاس غلط اقلام است اعم از اینکه چنین مواردی ناشی از اشتباه، تقلب یا سایر بینظمیها باشد، به استثنای این مطلب که شواهد در دسترس ما به علت موضوع مورد اشاره در بندهای (۸) و (۹) زیر دچار محدودیت بوده است. برای دستیابی به نظر خود، ما همچنین کفایت کلی ارائه اطلاعات در صورتهای مالی را ارزیابی کردیم.

اظهارنظر غیرمقبول

۸- 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 رضابتبخشی میسر ورق یزید

نبوده است.

۹- فقط در ارتباط با موضوع فوق:

اولاً: تمامی اطلاعات و توضیحاتی را که برای اهداف رسیدگی ما ضروری بوده به دست نیاورده ایم.

ثانیاً: قادر به تعیین این مطلب که آیا سوابق حسابداری مناسبی نگهداری شده است یا خیر، نبوده ایم.

۱۰- به استثنای تعدیلهایی که در صورت دسترسی به شواهد کافی در مورد فروشهای نقدی ممکن بود ضرورت یابد، به نظر ما صورتهای مالی مورد رسیدگی، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) را در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و سود (زیان)، مجموع سودها (زیانها)ی تحقق یافته 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 شده است.

۱۱- رسیدگیهای ما در تاریخ..... کامل شده و تاریخ اظهار نظر ما نیز همین است.

۱۲- مؤسسه حسابرسی: ..... آدرس.....

شکل ۲۶

### نمونه ج: اظهار نظر غیرمقبول (عدم اظهار نظر کامل)

(بندهای ۱ الی ۴ و بند ۶ گزارش مشابه نمونه الف) و سایر بندهای گزارش به شرح زیر است:)

اساس اظهار نظر

۵- رسیدگیهای ما به استثنای مورد مندرج در بند ۸ ذیل، براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است.

۶- .....

۷- برنامه ریزی و اجرای حسابرسی در جهت کسب کلیه اطلاعات و توضیحاتی که به نظر ما برای تأمین شواهد کافی، قابل اتکاء و مربوط، ضروری بوده صورت گرفته است تا بتوان در حدی معقول

شکل ۲۷

اطمینان داد که صورتهای مالی عاری از موارد مهم انعکاس غلط اقلام است، اعم از اینکه چنین مواردی ناشی از اشتباه، تقلب یا بینظمیهای دیگر باشد، به استثنای این مطلب که شواهد در دسترس ما به علت موضوع مورد اشاره در بند ۸ ذیل دچار محدودیت بوده است. برای دستیابی به نظر خود، ما همچنین کفایت کلی ارائه اطلاعات در صورتهای مالی را ارزیابی کردیم.

اظهار نظر غیرمقبول

۸- ما در تاریخ..... به عنوان حسابرس شرکت انتخاب شدیم و لذا قادر به انجام روشهای حسابرسی لازم جهت کسب اطمینان کافی در مورد مقادیر وضعیت موجودیها و کاردر جریان پیشرفت که به مبلغ..... ریال در ترازنامه انعکاس یافته نبوده ایم. هرگونه تعدیلی در این مبلغ بر سود سال تأثیر خواهد گذاشت، فقط در رابطه با موضوع فوق: اولاً: تمامی اطلاعات و توضیحات لازم را که برای هدفهای رسیدگی ما ضروری بوده به دست نیاورده ایم. ثانیاً: قادر به تعیین این مطلب که آیا سوابق حسابداری مناسبی نگهداری شده است یا خیر نبوده ایم.

۹- به دلیل اثر بالقوه محدودیت در شواهد در دسترس، در این موارد که «آیا صورتهای مالی تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و سود (زیان)، مجموع سودها (زیانها)ی تحقق یافته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور ارائه می کند یا خیر»، قادر به اظهار نظر نیستیم.

۱۰- در سایر موارد، به نظر ما صورتهای مالی به نحو صحیح براساس قانون شرکتها مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

۱۱- رسیدگیهای ما در تاریخ..... کامل شده و تاریخ اظهار نظر ما نیز همین است.

۱۲- مؤسسه حسابرسی: .....

آدرس.....

### نمونه د: اظهار نظر غیرمقبول (عدم توافق)

(بندهای ۱ تا ۷ گزارش، مشابه نمونه الف) و سایر بندهای گزارش به شرح زیر است:)

اظهار نظر غیرمقبول

۸- مانده حساب بدهکاران مندرج در ترازنامه شامل مبلغ..... ریال بدهی شرکتی است که فعالیت آن توقیف شده است. شرکت..... وثیقه ای در ارتباط با این بدهی ارائه نکرده و به نظر ما طلب فوق وصول ناپذیر است. بنابراین می بایست ذخیره ای معادل مبلغ یاد شده در حسابها منظور شود.

۹- به استثنای منظور نکردن ذخیره مزبور، صورتهای مالی مورد رسیدگی وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) را در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و سود (زیان)، مجموع سودها (زیانها)ی تحقق یافته و گردش وجوه 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.

۱۰- رسیدگیهای ما در تاریخ..... کامل شده و تاریخ اظهار نظر ما نیز همین است.

۱۱- مؤسسه حسابرسی: .....

آدرس.....

شکل ۲۸

### نمونه ه: اظهار نظر غیرمقبول (نظر رد)

(بندهای ۱ تا ۷ گزارش، مشابه نمونه الف) و سایر بندهای گزارش به شرح زیر است:)

۸- همان طور که در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی به تفصیل توضیح داده شده است، از بابت زیانهایی که احتمال می رود شرکت در رابطه با برخی پیمانهای درازمدت در جریان پیشرفت متحمل شود، ذخیره ای در حسابها منظور



نشده است. علت این نحوه عمل این بوده است که بنابه اعتقاد مدیران شرکت، این گونه زبانها را باید با مبالغ بازیافتی سایر پیمانهای درازمدت پایایی کرد. به نظر ما همان طور که بیانیه رویه استاندارد حسابداری شماره ۹ (موجودیهای جنسی و پیمانهای درازمدت) مقرر داشته است، باید بابت زبانهای پیش بینی پذیر هر یک از پیمانها، ذخیره لازم در حسابها منظور شود. در صورت شناخت زبان به روش فوق، سود سال (قبیل و بعد از مالیات) و مبالغ باز یافتنی پیمانهای در جریان پیشرفت در تاریخ ترازنامه به مبلغ..... ریال کاهش می یابد.

۹- به نظر ما، به دلیل اثر منظور نکردن ذخیره برای زبانهای یاد شده، صورتهای مالی مورد رسیدگی وضعیت مالی شرکت را در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و سود (زیان)، مجموع سودها (زیانها)ی تحقق یافته و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور به نحو درست و منصفانه نشان نمی دهد.

۱۱- در سایر موارد، به نظر ما صورتهای مالی به نحو صحیح بر اساس قانون شرکتهای مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

۱۲- رسیدگیهای ما در تاریخ..... کامل شده و تاریخ اظهار نظر ما نیز همین است.

۱۳- مؤسسه حسابرسی..... آدرس.....

مکمل ۲۹

## نمونه و: اظهار نظر غیر مقبول (با تأکید مطلب)

(بندهای ۱ تا ۷ گزارش مشابه نمونه (الف) و ایرندهای گزارش به شرح زیر است):

۸- برای دستیابی به نظر خود، کفایت شائیات انجام شده در صورتهای مالی را درباره حصول احتمالی مذاکرات در جریان برای دریافت هیلات مالی به منظور تسویه وامی به مبلغ..... سال به سر رسید..... مورد بررسی قرار دادیم. صورتهای مالی شرکت بر مبنای فرض تداوم فعالیت تهیه شده لیکن اعتبار این فرض منوط به دریافت هیلات مالی یاد شده است. صورتهای مالی مذکور را که در صورت عدم موفقیت شرکت در

دریافت تسهیلات مالی ضرورت می یافت دربر ندارد. مشروح شرایط مربوط به این ابهام اساسی در یادداشت شماره..... همراه صورتهای مالی ارائه شده است. نظر ما از این بابت مشروط نیست.

### اظهار نظر غیر مقبول

۹- شرکت ماشین آلات و تجهیزاتی را اجاره کرده است که در صورتهای مالی به عنوان اجاره عملیاتی انعکاس یافته است. بنظر ما، همان طور که رویه استاندارد حسابداری شماره ۲۱ مقرر می دارد، این اجاره ها، باید اجاره مالی تلقی شود. در صورت اتخاذ رویه اخیر، اجاره های مالی به مبلغ..... ریال در ترازنامه انعکاس می یابد و سود سال به مبلغ..... ریال کاهش خواهد یافت. صورتهای مالی توضیحاتی در مورد این انحراف از رویه استاندارد مربوط دربر ندارد.

۱۰- به استثنای انعکاس نیافتن اجاره های مورد اشاره طبق رویه استاندارد شماره ۲۱ و به استثنای درج نشدن دلایل انحراف از استاندارد مربوط در صورتهای مالی، به نظر ما صورتهای مالی مورد رسیدگی وضعیت مالی شرکت را در تاریخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ و سود (زیان)، مجموع سودها (زیانها)ی تحقق یافته 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 بر اساس قانون شرکتهای مصوب سال ۱۹۸۵ تهیه شده است.

۱۱- حسابرسی ما در تاریخ..... کامل شده و تاریخ اظهار نظر ما نیز همین است.

۱۲- مؤسسه حسابرسی..... آدرس.....

نامشخص است. از نظر آنها این سؤال مطرح است که آیا منظور از این عبارت این است که برخی اطلاعات را برجسته کنیم یا منظور این است که نقص موجود در صورتهای مالی را برجسته کنیم. بعلاوه در تصمیمگیری در مورد استفاده از عبارت «با توجه به.....» به هنگام وجود ابهام، حسابرس عملاً نقش فعالی در ارزیابی نتیجه ابهام به عهده می گیرد، در حالی که نقش وی به عنوان گزارشگر، حصول اطمینان از ارائه اطلاعات کافی و مناسب به استفاده کنندگان از صورتهای مالی است و در این نقش، وی نباید در مورد اهمیت و ماحصل احتمالی ابهامات نتیجه گیری کند. به همین دلیل حسابرس آمریکایی و کانادایی، دیگر از عبارت «با توجه به.....» در ارتباط با موارد ابهام استفاده نمی کنند. آنها اعتقاد دارند که هرگاه به نظر حسابرس صورتهای مالی اطلاعات کافی در مورد ابهام در اختیار استفاده کننده نگذاشته باشد از دو حالت خارج نیست:

۱- با اطلاعات مربوط در اختیار مدیریت هست و آن را افشا نکرده است.

۲- با اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت اشتباه و گمراه کننده است.

در این صورت اظهار نظر به صورت مشروط (عدم توافق) یا مردود مناسب خواهد بود.

هرگاه حسابرس قادر نبوده که شواهد حسابرسی کافی در مورد ابهام به دست آورد تا کفایت افشائیات مدیریت را ارزیابی کند و به نحوی معقول انتظار می رود که چنین شواهدی وجود داشته باشد، در این صورت وی باید به خاطر محدودیت در حدود رسیدگی، بر حسب اهمیت موضوع، گزارش را به صورت مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند. فراهم نبودن ذاتی شواهد مربوط به ابهام، خود به خود موجب محدودیت در حدود رسیدگی نیست.

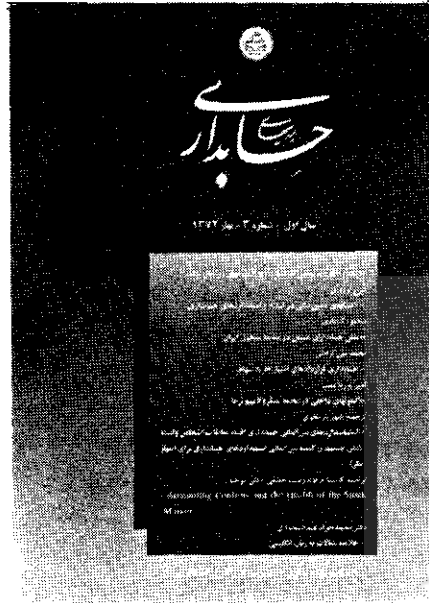
بدین لحاظ در مواردی که حسابرس انگلیسی به خاطر ابهام (مثلاً ابهام در مورد توانایی شرکت به فعالیت) گزارش غیر مقبول با عبارت «با توجه به.....» ارائه می کند و یا از اظهار نظر خودداری می کند، حسابرس آمریکایی به درج یک بند توضیحی پس از بند اظهار نظر بسنده می کند.

ملاحظات از این قبیل موجب شده است که محافل حرفه ای انگلستان نیز در مورد نحوه برخورد با

دلایل مخالفان	دلایل طرفداران مشروط کردن گزارش به خاطر ابهام
<p>مفهوم تهیه صورتهای مالی براساس اصول پذیرفته شده حسابداری شامل این الزام هست که اطلاعات مربوط به کلیه موضوعات مهم به نحو مناسب و کافی در صورتهای مالی افشاء شود. بنابراین مسئولیت افشای رویدادهای احتمالی به عهده واحد تجاری است و مسئولیت حسابرس، بررسی و ارزیابی نحوه حسابداری، افشاء و ارائه رویداد احتمالی است تا بتواند گزارش کند که آیا صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو منصفانه ارائه شده است؟ اگر چنین باشد حسابرس منطقیاً کاری جز ارائه گزارش مقبول نمی تواند بکند.</p>	<p>باید در موارد وجود رویداد احتمالی به خواننده گزارش هشدار داد که:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>۱- صورتهای مالی ممکن است در صورت مشخص شدن نتیجه رویداد احتمالی شکل متفاوتی پیدا کند.</li> <li>۲- حل موضوعات به وجود آورنده رویداد احتمالی ممکن است منجر به تعدیلات سنواتی شود.</li> <li>۳- وضعیت به صورتی است که حسابرس اصولاً نمی تواند نظر خود را در مورد آن تعیین کند زیرا در این مورد که «اگر پیامد رویداد مشخص بود صورتهای مالی چه شکلی پیدا می کرد»، اطلاعات کافی در اختیار ندارد.</li> </ol>
<p>برجسته کردن رویداد احتمالی با عبارت «با توجه به...» مسائل دیگری را با همین درجه اهمیت ممکن است تحت الشعاع قرار دهد درحالی که با استفاده از این عبارت برجسته نشده اند.</p>	<p>با وجود افشای کافی و مناسب رویداد احتمالی، گزارش باید با عبارت «باتوجه به...» مشروط شود تا موضوع برجسته گردد.</p>
<p>این امر ممکن است حسابرس را به این فکر اشتباه هدایت کند که اگر در مورد صورتهای مالی تردیدی ابراز کند وظیفه خود را انجام داده است، به نظر حقوقدانان، حسابرس با «برانگیختن تردید و سئوال» با استفاده از عبارت «با توجه به...»، حفاظتی به دست نمی آورد. اگر کلیه اطلاعات موجود در مورد رویداد احتمالی در صورتهای مالی افشاء شده باشد، نیازی به مشروط کردن گزارش نیست.</p>	<p>استفاده از عبارت «باتوجه به...» در مورد رویداد احتمالی برای حسابرس پوشش و حفاظت قانونی به وجود می آورد.</p>

مخالفان بند توضیحی (موافقان عدم شرط وعدم انعکاس بند توضیحی)	استدلال طرفداران بند توضیحی
<p>— افزودن چنین بندی این سؤال را پیش می آورد که این توضیح نوعی اصلاح اظهار نظر حسابرس یا شرط است که به شکل دیگر بیان شده است.</p> <p>— سایر دلایلی که علیه استفاده از عبارت «با توجه به...» اقامه می شود، درباره بند تأکیدی یا توضیحی صدق می کند.</p>	<p>به جای مشروط کردن گزارش می توان در یک بند توضیحی در پایان گزارش حسابرسی توجه خواننده را به رویداد احتمالی جلب کرد.</p>

شماره سوم  
فصلنامه علمی و پژوهشی  
بررسیهای حسابداری  
منتشر شد.



این شماره فصلنامه که در بهار ۱۳۷۲ منتشر شده است مقاله‌های زیر را دربرمی‌گیرد:

- یک رویکرد سیستمی به حسابداری کشورهای در حال رشد.
- تکنیکهای تأمین مالی در اسلام و استانداردهای حسابداری.
- نقش حسابداران مستقل در جامعه متحول ایران
- حسابداری قراردادهای امتیاز خرید سهام
- کنترل‌های داخلی در محیط میکرو کامپیوترها
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری افشاء معاملات اشخاص وابسته (متن پیشنهادی کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری برای اظهارنظر)

Accounting Controls and the Health of the Stock Market

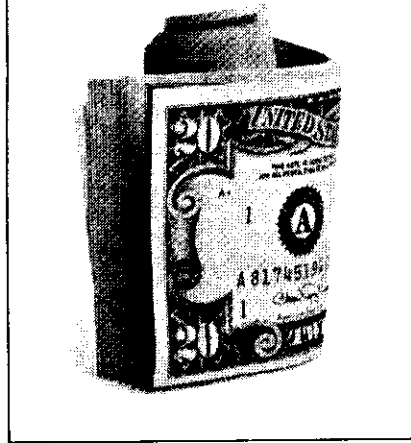
موضوعی روبروست ولی دلایل عدم دسترسی به اطلاعات در دو حالت متفاوت است. در مورد ابهام ذاتی، اطلاعات لازم به علت وابستگی پیامد رویداد احتمالی به رویدادهای آینده، در دسترس نیست ولی در مورد محدودیت در رسیدگی، اطلاعات یا موجود است و یا انتظاری رود موجود باشد ولی در دسترس حسابرس نیست.

طبق رهنمودهای گزارشگری کانادا اگر حسابرس شواهد کافی و مناسب جهت تعیین رعایت یا عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در نحوه حسابداری و افشای رویداد احتمالی به دست آورد، نباید گزارش خود را مشروط کند یا بند توضیحی به آن بیفزاید.

شکل ۳۰ دلایل موافقان و مخالفان مشروط کردن گزارش حسابرسی را به خاطر ابهام و شکل ۳۱ استدلال طرفداران بند توضیحی و مخالفان آنها را به طور خلاصه بیان می‌کند.

نتیجه گیری:

در بحث فوق تلاش بر این بود که علاوه بر پرداختن به اشکال گزارشگری حسابرسی در کشورهای پیشرفته صنعتی، به معنای گزارش حسابرسی و عوامل مؤثر در شکل و محتوای آن توجه شود تا از این رهگذر بتوان در مورد مسائل موجود در زمینه گزارشگری حسابرسی در ایران به بررسی و چاره‌اندیشی پرداخت. در ایران نیز مانند سایر کشورها، ممکن است انواع عوامل فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی در زمینه گزارشگری حسابرسی مطرح باشد. شناخت این عوامل مستلزم بررسی و تحقیق و تجزیه و تحلیل است. برصاحب نظران است که در این زمینه راهگشا شوند و باب تحقیق و بررسی را بگشایند. باید جامعه مصرف کننده اطلاعات مالی، سهامدار و مدیریت را شناخت و میزان شناخت آنان را از حسابرس و حسابرسی ارزیابی کرد و مبتکرانه به سوی نوعی از گزارشگری حسابرسی حرکت نمود که بتواند برای خواننده ایرانی جالب، مفید و آموزنده باشد.



ابهامات ذاتی تجدیدنظر کنند و همان طور که در استانداردهای گزارشگری پیشنهادی آنها مطرح است، مسکه ابهام را در قالب کفایت افشائات مربوط مورد توجه قرار دهند.

در زمینه نحوه برخورد با ابهامات ذاتی، محافل حرفه‌ای استرالیا با ارائه بندهای توضیحی یا تأکید مطلب در گزارش حسابرسی مخالفت می‌کنند. آنها استدلال می‌کنند که ارائه بندهای توضیحی، گنج‌کننده و به طور بالقوه گمراه کننده است. به عقده آنها، اگر صورتهای مالی حاوی افشائات کافی باشد دیگر نیازی به اطلاعات اضافی در قالب تکید مطلب و یا برجسته کردن اطلاعات قبلاً افشاء شده نخواهد بود و اگر صورتهای مالی در صورت عدم ارائه چنین اطلاعات اضافی یا تأکیدی توسط حسابرس، تصویری درست و منصفانه نشان می‌دهد، حسابرس باید گزارش غیرمقبول ارائه کند. رهنمودهای گزارشگری کانادا مقرر می‌دارد که درگاه نحوه حسابداری و افشای رویداد احتمالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری باشد، مناسب نیست یا مشروط کردن گزارش با ارائه بند توضیحی پس از گزارش حسابرسی توجه به آن جلب شود. نحوه برخورد حسابداری با رویداد احتمالی در استانداردهای حسابداری مربوط ذکر شده است. بر این همان طور که حسابرس در ارزیابی فرضیات زیربنای برآوردهای مدیریت، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند، در ارزیابی کفایت افشای رویدادهای احتمالی و نحوه حسابداری آنها می‌باید توجه به میزان جزئیات افشاء شده و میزان اهمیت دادن به افشای رویداد احتمالی قضاوت کند.

تفاوت شرایط مربوط به ابهام ذاتی و محدودیت در رسیدگی در این است که گرچه در هر دو حالت حسابرس با مسئله نبود دسترسی به اطلاعات در مورد