

تغییرات

استانداردهای حسابرسی

مهدی بیرانوند، سید محمد باقر آبادی

حوزه‌ی گزارشگری نموده است که این استانداردهای جدید از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ (مقارن با ۲۵ آذر ۱۳۹۵) لازم الاجرا بوده است.^۲

◀ چه نیازی به تغییر در گزارشگری حسابرسی بوده است؟

نیازی اصلی به تغییر ناشی از ارتقای شفافیت در تهیه و ارائه و اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و تسهیل استفاده از این صورت‌ها با توجه به درک بهتر استفاده‌کنندگان از قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیت صورت گرفته توسط حسابرسان در ارائه‌ی اظهارنظر حرفه‌ای که در ارتباط با حوزه‌هایی که مدیریت در تهیه صورت‌های مالی از قضاوت استفاده کرده است، می‌باشد. همچنین از دیگر موارد مؤثر در حرکت به سمت تغییر استانداردهای حسابرسی می‌توان به رسوایی‌های مالی، وقوع بحران مالی جهانی، پیچیده شدن محیط کسب و کار جهانی و افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی، تقاضای استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی) برای دریافت اطلاعات بیش‌تر از حساب‌رسان و افزایش فشار از سوی مراجع حامی سرمایه‌گذاران (IOSCO، SEC) اشاره کرد.



اصلی برقراری ارتباط با ذی‌نفعان یک بنگاه اقتصادی، گزارش حسابرسان است که معمولاً این گزارش در قالبی استاندارد به توصیف صورت‌های مالی حسابرسان شده، فرایند حسابرسان، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرسان می‌پردازد و تا زمانی که از نظر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اظهارنظر حسابرسان بر روی صورت‌های مالی دارای ارزش و بار اطلاعاتی است، تقاضا برای افزایش مربوط بودن و اطلاع‌رسانی بهتر گزارش‌های حسابرسان وجود خواهد داشت. براساس نظر خواهی بین‌المللی که توسط هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسان و اعتبار بخشی^۱ صورت گرفت، نیاز استفاده‌کنندگان به افزایش کیفیت گزارش‌های حسابرسان منجر به تدوین استاندارد جدید گردید. گزارش حسابرسان مشخص می‌کند آیا صورت‌های مالی منصفانه ارائه شده‌اند و یا خیر؟ در نتیجه همواره احساس نیاز به ارتقای کیفیت گزارشگری از جانب استفاده‌کنندگان وجود داشته است. لذا در همین راستا از سال ۲۰۱۵ هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسان و اطمینان بخش اقدام به تدوین استانداردهای جدید و تجدید نظر استانداردهای قبلی حسابرسان در

مقدمه

بحث پرچالش این روزهای حرفه‌ی حسابرسان تغییرات صورت گرفته در استانداردهای حسابرسان است. آن‌چه از این تغییرات به نظر می‌رسد این است که روح کلی حاکم بر استانداردهای گزارشگری حسابرسان به سمت محتوای گزارش حسابرسان شرکت‌های بورسی چرخش داشته است که این امر به خصوص با تدوین استاندارد جدید برای گزارشگری درخصوص «موضوعات کلیدی حسابرسان» متبلور شده است. بحران‌های مالی، رسوایی‌های مالی، جهانی شدن، و پیچیدگی‌های روزافزون محیط تجاری باعث تأکید بر اهمیت گزارشگری قابل‌اتکا و با کیفیت شده است. محیط کنونی به اطلاعات بیش‌تر و کامل‌تر و البته قابل‌اتکا در مورد بنگاه‌های اقتصادی و فرایندهایی که از کیفیت گزارش‌های مالی پشتیبانی می‌کنند، نیاز دارد. سهام‌داران فعلی و سرمایه‌گذاران بالقوه و سایرین در تلاش هستند تا از طریق دست‌یابی به اطلاعات مربوط و قابل‌اتکا سطح ابهام را کاهش دهند. در این راستا گزارش حسابرسان به عنوان خروجی اصلی فرایند حسابرسان است (به عبارتی می‌توان گفت روش





«چه تغییراتی در استانداردهای گزارشگری رخ داده است؟»

تغییرات عمده‌ای که در نحوه‌ی و محتوای گزارشگری حسابرس صورت گرفته است می‌توان به صورت زیر دسته بندی کرد:

- افشای ریسک‌های کلیدی در زمینه‌های تجاری، عملیاتی و حسابرسی از دیدگاه حسابرس
- دیدگاه حسابرس درباره‌ی مفروضات کلیدی زیر بنایی قضاوت‌هایی که دارای تأثیر قابل ملاحظه بر صورت‌های مالی هستند و این‌که آیا این مفروضات شامل حداقل پیامدهای بالقوه هستند یا در انتهای طیف و حداکثر آن هستند.
- بررسی و اظهارنظر در خصوص روش‌ها و قضاوت‌هایی که در ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها اعمال شده است.

- بررسی و اظهارنظر در خصوص معاملات عمده‌ی غیر عادی

مزایای و معایب استانداردهای جدید گزارشگری حسابرسی

از جمله مزایای استفاده از استانداردهای جدید گزارشگری می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ارتقای تعامل بین حسابرسان و ارکان راهبری شرکت و مدیریت در کاهش تردیدهای حرفه‌ای
- کمک به سرمایه‌گذاران برای اخذ تصمیمات آگاهانه و در نتیجه افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران
- کمک به تحلیلگران مالی برای مقایسه‌ی بهتر شرکت‌ها
- افزایش شفافیت و به تبع آن کاهش اصطکاک با مراجع قانون‌گذار
- تسهیل دسترسی شرکت‌ها به منابع مالی

- ارائه‌ی بینش و دیدگاه روشن و بهتری در خصوص نحوه‌ی مدیریت شرکت به تأمین‌کنندگان مالی شرکت
- حل مشکل اظهارنظر دو وجهی حسابرسی (رد یا پذیرش)
- انعکاس میزان تلاش و قضاوت ذاتی

موجود در عملیات حسابرسی (کاهش شکاف انتظارات از طریق ارائه‌ی بخش موضوعات کلیدی حسابرس)

- توانایی در انتقال یافته‌های حسابرس به استفاده‌کنندگان (از جمله امکان ارائه جزئیات تلاش حسابرس در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی)

- تشریح کامل نقش حسابرس در ردیابی تقلب

- ارائه‌ی اطلاعات کافی در خصوص ارزیابی کیفیت حسابرسی به دلیل انعکاس قضاوت‌های زیادی که حسابرس در طول فرایند حسابرسی ملزم به اتخاذ آن‌ها بوده است

- جلب اعتماد بیش‌تر به گزارش‌ها و تمرکز مجدد بر مسائلی که باید گزارش شود و منجر به دقت عمل بیش‌تر حسابرس می‌شود

به عبارت بهتر استانداردهای جدید حسابرسی، حسابرسان را قادر خواهد ساخت تا به پرسش‌های زیر که توسط استفاده‌کنندگان مطرح می‌گردد پاسخ‌های بهتر و کامل‌تری ارائه کنند و در نهایت اعتماد عمومی به گزارش‌های حسابرسی افزایش پیدا کند:

- حسابرس برای حصول اطمینان از استقلال خود چه اقداماتی صورت داده است؟

- ریسک‌های کلیدی حسابرسی چه مواردی بوده‌اند و چرا؟

- چه اقدام‌هایی در این راستا در فرایند حسابرسی صورت گرفته‌اند؟

- معیارهای اندازه‌گیری اهمیت از چه قرار بوده‌اند؟

- اگر حسابرس از کار حسابرسان دیگر استفاده می‌کند برای اطمینان بالا بودن کیفیت کار آن‌ها چه کرده است؟ همچنین این تغییرات علاوه بر افزایش شفافیت و ارتقای ارزش اطلاع‌رسانی گزارش‌های حسابرسی، دارای منافع دیگری به شرح زیر نیز می‌باشد:

ارتقای ارتباطات: بین حسابرسان و سرمایه‌گذاران همانند ارتقای ارتباط بین حسابرسان و ارکان‌های راهبری شرکت (از طریق ارائه‌ی موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران نیز همچون ارکان راهبری در جریان موارد مهم و با اهمیت در فرایند حسابرسی قرار می‌گیرند).

افزایش دقت نظر و توجه: توسط

مدیریت و ارکان راهبری شرکت در خصوص افشای کافی در صورت‌های مالی در خصوص موارد مورد اشاره حسابرسان در گزارش حسابرسی.

تجدید نظر حسابرسان: در خصوص موارد با اهمیت قابل گزارش که به شکل غیر مستقیم می‌تواند باعث افزایش تردید حرفه‌ای شود.

نکته‌ای قابل توجه این است که در کنار مزایای ذکر شده بابت استانداردهای جدید، لیکن معایبی نیز به این استانداردها و این تغییر وارد است از جمله این‌که این تغییر صورت گرفته موجب پیچیدگی و طولانی شدن افشاهای جدید در گزارش حسابرسان و ایجاد سردرگمی برای سرمایه‌گذاران و سایر کاربران صورت‌های مالی برای فهم و تحلیل این گزارش‌ها خواهد شد. همچنین انجام تمام الزامات استانداردهای جدید حسابرسی می‌تواند هزینه‌های سنگینی را به مؤسسات حسابرسی تحمیل کند و در نتیجه هزینه‌ی نهایی حسابرسی را برای واحدهای اقتصادی افزایش دهد. از طرفی افزایش مسئولیت حسابرسان به دلیل حیطه‌ی گسترده‌ی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند چالش‌های بسیاری را پیش روی مؤسسات حسابرسی قرار بدهد.

آیا این استانداردهای جدید گزارشگری حسابرسانی موجب محدودیت و یا ارتقای مسئولیت می‌شود؟

این استانداردها موجب ارتقای مسئولیت‌پذیری مدیریت، کمیته حسابرسانی و هیأت مدیره به شرح زیر خواهد شد:

۱- افزایش ارتباطات شفاف با حسابرسان در خصوص کلیه‌ی موارد مهم در فرایند حسابرسانی

۲- حمایت از حسابرسان در اطلاع‌رسانی موارد مورد نیاز در گزارش حسابرسی



۳- ایجاد چالش در خصوص تکمیل موارد با اهمیتی که در گزارش حسابرسان درج می‌گردد.

۴- ایجاد چالش از طریق افزایش دسترسی افراد به موضوعات کلیدی حسابرسانی

حسابرسان با اجرای استانداردهای حسابرسانی جدید دیگر نمی‌توانند صرفاً بر گزارش مالی و تبعیت از استانداردهای حسابداری تمرکز داشته باشند و دیدگاهی تاریخی و گذشته‌نگر از یک سازمان ارائه کنند، بلکه باید متناسب با این تغییرات اطلاعات و بینش‌هایی در مورد موضوعات و مسائل موجود و همچنین نظر روشنی در مورد مسائل بحرانی ارائه دهند، تحلیل‌های عمیق‌تری انجام دهند و قادر به داده‌کاوی براساس فناوری‌های پیشرفته باشند، و در نتیجه می‌بایست مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های تفکر انتقادی و مهارت‌های فناوری خود را بهبود بخشند، همچنین اطلاعات ریسک‌ها، کنترل‌های داخلی و فرایندهای مهم را کسب و قدرت انتقال صریح و روشن آن به استفاده‌کنندگان را داشته باشند، از نمونه‌های بزرگ‌تر، فناوری‌های پیشرفته و ابزارهای نوآورانه شامل تحلیل داده‌ها و تکنیک‌های تحلیلی استفاده کنند. به طور کلی هدف نهایی این تغییرات در استانداردهای حسابرسانی این است که حسابرسان می‌باید آینده‌نگر باشند و آگاهی‌هایی در مورد چالش‌ها و فرصت‌های پیش رو ارائه دهند.

استانداردهای جدید گزارشگری حسابرسانی چه تأثیری بر شرکت‌ها خواهد داشت؟

موضوعات کلیدی حسابرسانی بخشی از موضوعات هستند که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده و با ایشان مورد بحث و مذاکره قرار می‌گیرد. بدیهی است که این امر موجب صرف زمان و انرژی و در نتیجه اضافه شدن هزینه‌ی

حسابرسانی برای شرکت‌ها خواهد شد. و از طرف دیگر با افزایش شفافیت، اقبال عمومی بازار به شرکت‌ها نیز افزایش خواهد یافت.

تغییرات اساسی صورت گرفته در خصوص گزارش‌های حسابرسانی

بعد از بحران مالی اتفاق افتاده و فشار افکار عمومی مبنی بر افزایش کیفیت و قدرت اطلاع‌رسانی گزارش‌های حسابرسانی، هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسانی و اعتبار بخشی تصمیم به ایجاد تغییراتی در گزارش‌های حسابرسانی گرفت که مهم‌ترین این تغییرات عبارتند از:

- تغییرات اساسی در استاندارد ۷۰۰ در خصوص نحوه‌ی گزارشگری
- تغییرات اساسی در استاندارد حسابرسانی ۷۲۰ در خصوص مسئولیت‌های حسابرسان در رابطه با سایر اطلاعات
- تغییرات اساسی در استاندارد حسابرسانی ۵۷۰ در خصوص گزارشگری حسابرسان در ارتباط با تداوم فعالیت
- تغییرات اساسی در استاندارد حسابرسانی ۷۰۵ در خصوص اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسان مستقل
- ایجاد استاندارد جدید حسابرسانی ۷۰۱ در خصوص اطلاع‌رسانی موضوعات کلیدی حسابرسانی در گزارش حسابرسان مستقل
- همچنین تغییرات فوق موجب تجدید نظر در استانداردهای ۲۶۰ و ۷۰۶ در نتیجه تصویب استاندارد جدید ۷۰۱ و انجام اصلاحات در استانداردهای بین‌المللی حسابرسانی مرتبط ۲۱۰، ۲۲۰، ۲۳۰، ۵۱۰، ۵۴۰، ۵۸۰، ۶۰۰، ۷۱۰، ۸۰۰ و ۸۰۵ گردیده است

نحوه‌ی ارائه‌ی گزارش حسابرسان
به طور کلی شکل گزارش حسابرسان به شرح نمایه‌ی یک نسبت به قبل دچار تغییر شده است:
همان‌گونه که ملاحظه می‌شود اصلی‌ترین تفاوت در شکل ارائه‌ی

نمایه ی یک

شکل گزارش حسابرس قدیم

- مقدمه
 - مسئولیت هیأت مدیره
 - مسئولیت حسابرس
 - مبانی اظهارنظر
 - اظهارنظر
 - تأکید بر مطلب خاص
 - سایر بندهای توضیحی
 - سایر الزامات قانونی و مقرراتی
- شکل گزارش حسابرس تجدیدنظر شده
- اظهارنظر (بند مقدمه به همراه اظهارنظر ارائه می شود)
 - مبانی اظهارنظر
 - ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت (در صورت وجود)
 - تأکید بر مطلب خاص
 - موضوعات کلیدی حسابرسی
 - سایر بندهای توضیحی (یا هر عنوان مناسب دیگر)
 - سایر اطلاعات
 - مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری درباره ی صورت های مالی
 - مسئولیت حسابرس برای حسابرسی صورت های مالی
 - سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش حسابرسی مربوط به تغییر محل ارائه ی اظهارنظر حسابرس است به نحوی که در استانداردهای جدید حسابرسی بند اظهارنظر همراه با بند مقدمه در ابتدای گزارش درج می گردد^۲. طبق استانداردهای قدیمی محل درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس بلافاصله پس از بند اظهارنظر است، در حالی که تغییرات صورت گرفته در استانداردهای جدید مربوط به بندهای توضیحی^۴ و تأکید بر مطلب خاص^۵، با توجه به ماهیت اطلاعات ارائه شده و قضاوت حرفه ای حسابرس در مورد اهمیت چنین اطلاعاتی، می تواند بلافاصله بعد از مبانی اظهارنظر و یا این که قبل یا بعد از موضوعات کلیدی حسابرسی ارائه شود.^۶ همچنین طبق استانداردهای جدید پاراگراف مربوط به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و همچنین رعایت آیین رفتار حرفه ای باید در بخش مبانی اظهارنظر ارائه شود، حتی اگر نوع اظهارنظر تعدیل نشده باشد. تفاوت دیگر مربوط به اضافه شدن ارکان راهبری به بخش مربوط به مسئولیت های هیأت مدیره و همچنین تأکید بر مسئولیت هیأت مدیره در ارزیابی تداوم فعالیت است.

موضوعات کلیدی حسابرسی

استفاده کنندگان صورت های مالی

برای فهمیدن این که بیش ترین ریسک های صورت های مالی کجاست به حسابرس چشم دوخته اند، در استانداردهای جدید برای پاسخگویی به این نیاز استفاده کنندگان استاندارد ۷۰۱ با عنوان موضوعات کلیدی تصویب و لازم الاجرا گردید. موضوعات کلیدی حسابرسی عبارتند از موارد مهمی که بر اساس قضاوت حرفه ای حسابرس در فرایند حسابرسی صورت های مالی دوره جاری از جایگاه ویژه و با اهمیتی برخوردار هستند. موضوعات کلیدی حسابرسی از بین موارد با اهمیتی که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده است انتخاب می شود.

حسابرس در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی می باید حوزه های با خطر تحریف با اهمیت ارزیابی شده در سطح بالا یا خطرهای عمده و حوزه هایی در صورت های مالی که مستلزم قضاوت عمده مدیران اجرایی است و تأثیر بر حسابرسی معاملات یا رویدادهای عمده را که طی دوره رخ داده است در نظر بگیرد به این ترتیب، موضوعاتی که در تهیه ی شواهد حسابرسی کافی و مناسب و یا در اظهارنظر نسبت به صورت های مالی برای حسابرس چالش ایجاد می کند، در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی مربوط تلقی می شوند. حوزه های مورد توجهی عمده

حسابرس اغلب مربوط به حوزه های دارای پیچیدگی و قضاوت های عمده مدیریت در صورت های مالی است و بنابراین اغلب مستلزم قضاوت های مشکل یا پیچیده ی حسابرس هستند. این موضوع به نوبه ی خود، اغلب بر طرح کلی حسابرسی، تخصیص منابع و میزان تلاش های حسابرسی تأثیر می گذارد. این آثار ممکن است شامل، به عنوان مثال، میزان به کارگیری پرسنل ارشد در کار حسابرسی یا مشارکت کارشناس های رشته های مختلف در فرایند حسابرسی یا افراد متخصص در یک حوزه ی تخصصی حسابداری یا حسابرسی باشد، خواه در استخدام شرکت باشند یا نباشند. موارد و حوزه های بالقوه ای را که می تواند به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی مد نظر قرار گیرد می توان به طور خلاصه به شکل زیر ارائه نمود:

- حوزه های پیچیده مرتبط با شناسایی درآمد
- ذخایر و بدهی های احتمالی
- موارد با اهمیت مرتبط با مالیات عملکرد (وجود حوزه های قضایی با نرخ های مالیاتی متفاوت، دارایی های مالیات انتقالی و ...)
- ارزیابی کاهش ارزش
- ارزیابی در خصوص وجود یا عدم وجود کنترل های مناسب در سرفصل سرمایه گذاری ها
- سیستم های IT
- موارد با اهمیت موجود در صنعتی که شرکت در آن فعالیت می کند.

نکته ی قابل توجه در تهیه و ارائه ی بخش موضوعات کلیدی توجه به این نکته است که موضوعات کلیدی حسابرسی جایگزینی برای موارد افشای ضروری در صورت های مالی و موضوعاتی که باعث تعدیل اظهارنظر می شود و همچنین جایگزینی برای ابهام با اهمیت در رابطه با تداوم فعالیت نیست، همچنین از طرف دیگر بندهای تأکید بر مطلب خاص^۷ و سایر بندهای

استانداردهای حسابرسی

خصوص موضوع تداوم فعالیت

تغییرات رخ داده در خصوص بحث تداوم فعالیت را می‌توان به سه دسته کلی به شرح زیر تقسیم کرد:

الف- الزامات جدید در خصوص نحوه‌ی توصیف مسئولیت‌های مدیریت و حسابرسی در گزارش حسابرسی

ب- الزام جدید برای حسابرسی برای ارزیابی کفایت افشای مربوط به تداوم فعالیت در موارد نزدیک بودن توقف فعالیت^۸

ج- تغییر شکل گزارشگری با اضافه شدن یک بخش جداگانه با عنوان «ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» در گزارش حسابرسی در شرایط خاص.

طبق استانداردهای حسابداری^۹ مدیریت مسئول ارزیابی توان ادامه فعالیت واحد تجاری در زمان تهیه‌ی صورت‌های مالی می‌باشد و طبق استانداردهای حسابرسی قبلی^{۱۰} حسابرسی تنها مسئول بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی و بررسی احتمال وجود ابهام‌های با اهمیت یا اساسی درباره‌ی توانایی



یک موضوع کلیدی تعیین شده است، و چه‌گونه به این موضوع در حسابرسی پرداخته شده است. از طرفی توجه به این نکته هم ضروری است که چنانچه حسابرسی بسته به واقعیت‌ها و شرایط واحد تجاری و انجام فرایند حسابرسی به این نتیجه برسد که هیچ موضوع کلیدی حسابرسی برای اطلاع‌رسانی وجود ندارد، یا تنها موضوعات کلیدی حسابرسی، موضوعاتی هستند که در بخش (های) مبانی اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت آمده است، باید یادداشتی را در این خصوص در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرسی با عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» قرار دهد. در این خصوص تنها یک استثنا وجود دارد، بدین نحو که طبق تغییرات صورت گرفته در استاندارد ۷۰۵، و الزامات جدید این استاندارد حسابرسی از اطلاع‌رسانی موضوعات کلیدی حسابرسی هنگام ارائه عدم اظهارنظر منع می‌شود مگر این‌که طبق قوانین یا مقررات ملزم شده باشد.

تغییرات گزارشگری حسابرسی در

توضیحی نمی‌توانند به عنوان جایگزین برای اطلاع‌رسانی موضوع تعیین شده به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی قرار گیرند و باید به این نکته توجه ویژه داشت که موضوعات کلیدی باید مختص واحد تجاری باشد که مورد رسیدگی و حسابرسی قرار گرفته است. همچنین موضوعات کلیدی حسابرسی، نه دامنه‌ی حسابرسی و نه مسئولیت هیأت مدیره (ارکان راهبری) و مدیریت در رابطه با صورت‌های مالی را تغییر نمی‌دهد. در خصوص نحوه‌ی ارائه‌ی بخش موضوعات کلیدی حسابرسی باید توجه داشت که ترتیب ارائه‌ی هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال، این اطلاعات ممکن است به ترتیب اهمیت نسبی یا بر مبنای قضاوت حسابرسی سازماندهی شوند، یا ممکن است در تطابق با نحوه‌ی افشا در صورت‌های مالی باشد. همچنین توصیف هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورت‌های مالی باشد و باید عنوان شود که چرا این موضوع به عنوان



در موارد نزدیک بودن توقف فعالیت را بر عهده حسابرسان قرار می دهد بدین نحو که اگر شرایط و رویدادهایی که ممکن است موجب تردید قابل توجه در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شوند (موارد نزدیک بودن توقف فعالیت) شناسایی گردند، حسابرس ضمن گردآوری شواهد حسابرسی (به عنوان مثال بررسی برنامه های مدیریت برای رفع این موارد) باید از موارد زیر اطمینان یابد:

- در صورت های مالی در خصوص این شرایط و رویدادها و برنامه های مدیریت برای مواجهه با آن افشای کافی صورت گرفته است.

- در گزارش حسابرس به وضوح اشاره شود که این شرایط و رویدادها می تواند بر توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری تأثیر گذاشته و شاید قادر به بازیافت دارایی ها و تأمین تعهدات خود در جریان فعالیت های عادی تجاری نباشد. همچنین اگر شرایط و رویدادهایی که ممکن است موجب تردید قابل توجه در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شوند شناسایی گردند اما بر اساس شواهد حسابرسی گردآوری شده (به

نظارت بر فرایند گزارشگری مالی واحد تجاری می باشند.

- اشاره به مسئولیت حسابرس در خصوص نتیجه گیری بابت استفاده مناسب از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت های مالی با استفاده از شواهد حسابرسی گردآوری شده^{۱۲}، به عنوان مثال:

اشاره به مناسب بودن استفاده از فرض تداوم فعالیت توسط مدیریت در تهیه صورت های مالی بر اساس شواهد حسابرسی گردآوری شده و اعلام وظیفه حسابرس در خصوص اطلاع رسانی در صورت وجود تردید قابل توجه در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت از طریق ایجاد بخش «ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» یا تعدیل گزارش حسابرس. همچنین اشاره به این که نتیجه گیری حسابرس بر اساس مستندات گردآوری شده تا تاریخ گزارش حسابرس می باشد. و شرایط و رویدادهای آتی ممکن است موجب توقف تداوم فعالیت واحد تجاری بشود. علاوه بر این استانداردهای جدید مسئولیت بیش تری مبنی بر ارزیابی کفایت افشای مربوط به تداوم فعالیت

ادامه ای فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورت های مالی دارد می باشد. اما بر اساس تغییراتی که در استانداردهای حسابرسی رخ داد، دامنه ی مسئولیت حسابرس در خصوص وضعیت تداوم فعالیت واحد تجاری مورد رسیدگی گسترده تر شده است به نحوی که حسابرس می بایست موارد زیر را در بخش های مربوط به «مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری درباره ی صورت های مالی» و «مسئولیت حسابرس برای حسابرسی صورت های مالی» در گزارش حسابرس مورد اشاره قرار داد:

- اشاره به مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری واحد تجاری برای ارزیابی توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری و مناسب بودن استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت های مالی^{۱۱}، به عنوان مثال:

مدیریت مسئول ارزیابی توان واحد تجاری برای تداوم فعالیت، افشای موارد ضروری مرتبط با تداوم فعالیت و استفاده از فرض تداوم فعالیت می باشد. و ارکان راهبری واحد تجاری مسئول

عنوان مثال برنامه‌های مدیریت برای رفع این موارد) حسابرس چنان نتیجه‌گیری کند که ابهام با اهمیت وجود ندارد، در اینصورت حسابرس باید بررسی کند که بر اساس الزامات چهارچوب گزارشگری مالی (استانداردهای حسابداری مورد استفاده) در صورت‌های مالی افشای کافی^{۱۳} از بابت این صورت گرفته باشد. اما شاید بتوان گفت اصلی‌ترین تغییری که در خصوص تداوم فعالیت در استانداردهای حسابرسی صورت گرفته است اضافه شدن یک بخش جداگانه با عنوان «ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» در گزارش حسابرس در شرایط خاص می باشد. برای بررسی دقیق‌تر این تغییر به مقایسه نحوه‌ی گزارشگری در خصوص تداوم فعالیت طبق استانداردهای قبلی و جدید می‌پردازیم:

ابهام با اهمیت در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد و افشای شده است طبق استانداردهای قبلی:

گزارش مقبول صادر و موضوع ابهام با اشاره به یادداشت مربوطه در صورت‌های مالی به عنوان بند تأکید بر مطلب خاص می‌آید.

طبق استانداردهای جدید:

گزارش مقبول صادر می‌شود و بخش مجزایی با عنوان «ابهام با اهمیت مرتبط با تداوم فعالیت» به گزارش اضافه می‌شود که باید:

۱- به یادداشتی که در صورت‌های مالی ابهام را توصیف می‌کند جلب توجه دهد.

۲- بیان دارد که این وقایع و شرایط ابهام با اهمیتی در خصوص توانایی واحد تجاری در تداوم فعالیت ایجاد می‌کند و اظهارنظر حسابرس از این بابت تعدیل نشده است. به عنوان مثال:

نظر مجمع عمومی را به یادداشت همراه صورت‌های مالی جلب می‌نماید که بیان می‌کند زیان انباشته شرکت برای دوره مالی منتهی به

معادل مبلغ ریال می‌باشد، همچنین میزان بدهی جاری شرکت در مقطع پایان سال به مبلغ ریال بیش از مجموع دارایی‌های آن است. این وقایع و رویدادها بیانگر وجود ابهام با اهمیتی است که می‌تواند تردیدی در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت ایجاد کند. اظهارنظر این مؤسسه در خصوص این موضوع تعدیل نشده است.

ابهام با اهمیت در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد و افشای نشده است

طبق استانداردهای قبلی:

گزارش مشروط به دلیل تحریف عدم افشای صادر می‌شود و گزارش باید به‌روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی با اهمیت وجود دارد که ممکن است درباره‌ی توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند.

طبق استانداردهای جدید:

گزارش مشروط اگر برآورد حسابرس با اهمیت باشد و موضوع ابهام در صورت‌های مالی افشای کافی صورت نگرفته است و

گزارش مردود اگر برآورد حسابرس اساسی باشد و موضوع ابهام در صورت‌های مالی افشای نشده باشد.

ابهام اساسی در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد

طبق استانداردهای قبلی و جدید صرف‌نظر از افشای یا عدم افشای در صورت‌های مالی گزارش عدم اظهارنظر صادر می‌گردد.

نحوه‌ی گزارشگری اگر فرض عدم تداوم فعالیت محرز باشد

طبق استانداردهای قبلی:

در این صورت دو حالت متصور است، اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های جاری تهیه شده باشد گزارش مقبول با اشاره به مبنای مورد استفاده صادر می‌شود (طبق استاندارد بخش ۸۰۰) و اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های تاریخی تهیه شده باشد و در صورتی که اختلاف

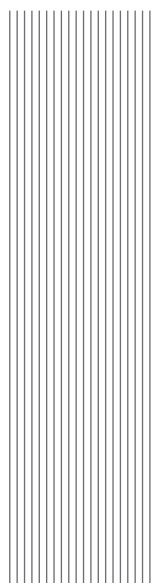
ارزش روز و دفتری دارایی‌ها با اهمیت باشد گزارش مشروط و در صورتی که اختلاف ارزش روز و دفتری دارایی‌ها اساسی باشد گزارش مردود صادر می‌گردد.

طبق استانداردهای جدید:

همچنان مطابق استانداردهای قدیمی اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های جاری تهیه شده باشد گزارش مقبول با اشاره به مبنای مورد استفاده صادر می‌شود. ولیکن اگر صورت‌های مالی با ارزش‌های تاریخی تهیه شده باشد گزارش مردود صادر می‌گردد.

تغییرات گزارشگری حسابرس در خصوص مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با «سایر اطلاعات»:

تجدید نظر صورت گرفته در خصوص استاندارد بخش ۷۲۰ با عنوان سایر اطلاعات^{۱۴} بیش‌تر با هدف شفاف‌سازی و افزایش مسئولیت‌های حسابرس نسبت به «سایر اطلاعات» و همچنین شفاف‌سازی بیش‌تر مفهوم «سایر اطلاعات» می‌باشد. در خصوص مستند سازی فرایند رسیدگی به سایر اطلاعات استانداردهای جدید مسئولیت‌های بیش‌تری بر دوش حسابرسان قرار می‌دهد. اما نکته قابل توجه این است که اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی شامل «سایر اطلاعات» نمی‌شود و حسابرس نسبت به «سایر اطلاعات» هیچ اطمینانی ایجاد نمی‌کند^{۱۵}، در حقیقت حسابرس باید «سایر اطلاعات» را فقط بخواند^{۱۶} و مسئولیت تهیه و ارائه و صحت «سایر اطلاعات» به عهده‌ی مدیران و ارکان راهبری واحد تجاری است. اگر حسابرس به مغایرت‌های با اهمیتی بین سایر اطلاعات و صورت‌های مالی منتشر شده برخورد کند باید ضرورت اصلاح صورت‌های مالی و یا اطلاعات را بررسی کند و موضوع را به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند. ■





پی‌نویس‌ها:

IAASB - ۱

۹- بند ۲۰ استاندارد حسابداری ایران شماره ۱ و بند ۲۵ استاندارد

بین‌المللی حسابداری شماره ۱

۱۰- بند ۸ استاندارد بخش ۵۷۰ قبلی

۱۱- قسمت b بند ۳۳ استاندارد بخش ۷۰۰ تجدید نظر شده

۱۲- بخش ۴ قسمت b بند ۳۸ استاندارد بخش ۷۰۰ تجدید نظر شده

۱۳- این افشاها می‌تواند بر اساس الزامات استانداردهای حسابداری مختلف (استاندارد ایران و یا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) متفاوت باشد به عنوان مثال ممکن است که این موارد به عنوان الزامات افشای مطرح باشند:

- شرایط یا رویدادهای اولیه

- ارزیابی مدیریت از میزان اهمیت این شرایط یا رویدادها در رابطه با توانایی واحد تجاری در تامین تعهدات خود

- برنامه‌های مدیریت برای کاهش تأثیر این شرایط و رویدادها

- قضاوت‌های عمده‌ی صورت گرفته توسط مدیریت در ارزیابی توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری

۱۴- سایر اطلاعات عبارت است از اطلاعاتی که علاوه بر گزارش حسابرس و صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه منتشر می‌شود.

۱۵- حسابرس در مورد «سایر اطلاعات» ملزم به کسب شواهدی بیش‌تر از آن‌چه که برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی لازم است، نمی‌باشد.

۱۶- در استانداردها از واژه read استفاده شده است که دامنه‌ی محدودتری نسبت به مطالعه یا Study دارد.

۲- استاندارد جدید هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در

آمریکا نیز به صورت مرحله ای از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۷ اجرا شده است

۳- طبق نمونه‌های موجود در گزارش‌های حسابرسی صادر شده توسط مؤسسات حسابرسی معتبر بین‌المللی مشاهده می‌شود که تفاوتی بین ارائه‌ی اول بخش مقدمه یا اظهارنظر در بند اظهارنظر طبق استانداردهای جدید وجود ندارد.

۴- بند توضیحی که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است.

۵- بند توضیحی با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد.

۶- لازم به توجه است که ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت (در صورت افشای مناسب) به صورت جداگانه در گزارش درج می‌شود، نه در قسمت تأکید بر مطلب خاص

۷- حسابرس ممکن است برای تمایز بخش «تأکید بر مطلب خاص» از موضوعات مشخص شرح داده شده در بخش موضوعات کلیدی حسابرسی، به عنوان «تأکید بر مطلب خاص» متن دیگری نیز اضافه کند، برای مثال «تأکید بر مطلب خاص رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»

Close Call - ۸