

راهنمای نگارش گزارش حسابرسی

مرتضی اسدی

حسابدار رسمی

ساناز حبی

کارشناس ارشد حسابداری

در کوتاه‌ترین زمان و با ساده‌ترین کلام به دست آورد. فایده و هدف از نوشتن گزارش، رساندن پیام خود به خواننده با سرعت و صحت و روشنی است. (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۳۸) گزارش خوب حاصل دقت و توجه و به‌کارگیری حوزه‌های مختلف زبان، شامل استفاده از شکل ساده‌ی زبان فارسی، دستور زبان صحیح و سایر روش‌هایی است که به درک بهتر گزارش کمک کند.

در این مقاله سعی شده است اصولی جامع و صریح، به همراه پیشنهادهایی برای موارد خاص ارائه گردد. ولی در هیچ نوشتاری امکان تشریح تمامی موارد احتمالی وجود ندارد. آنچه اهمیت دارد رعایت کامل استانداردهای مربوط به گزارشگری حسابرسی، استفاده از اصول و قواعد جامع دستور زبان، اصطلاحات خاص و آیین نگارش در گزارش حسابرسی است هر آنچه که در این مقاله تشریح شده و یا اطلاعاتی که از سایر منابع مشابه می‌توان به دست آورد.

از آن‌جا که گزارش حسابرس به دلایل گوناگون در اختیار افراد مختلف جامعه قرار می‌گیرد، تنظیم مناسب گزارش برای کمک به استفاده‌کنندگان به منظور درک و استفاده‌ی بهتر از مطالب مندرج در آن، ضرورت دارد. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شامل سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و یا افرادی هستند که با توجه به علایق خاص خود اقدام به خواندن گزارش حسابرس می‌کنند. از نظر برخی از سرمایه‌گذاران گزارش حسابرس نقطه‌ی کلیدی صورت‌های مالی است. (IFAC, 2011, P10)

گزارش‌نویسی عبارت است از به تحریر در آوردن اخبار، اطلاعات، حقایق، علل مسائل و رویدادها، تجزیه و تحلیل منطقی و متوالی آن‌ها، برای رسیدن به راه‌حل صحیح، که همراه با اختصار و روشنی تدوین شده و بر دو اصل استوار باشد: «سالم‌نویسی» و «ساده‌نویسی». در واقع گزارش‌نویسی، فنی است که با آگاهی از آن، مطالب هر موضوعی را می‌توان، چنان طبقه‌بندی کرد و نظم بخشید که هدف مورد نظر را

نگارش کامل یک گزارش

در گزارش حسابرس تمامی بخش‌ها باید به صورت کامل به یکدیگر مرتبط باشد. همچنین هر بخش دارای عناوین اصلی و در صورت لزوم عناوین فرعی مناسب باشد. طبق استانداردهای حسابرسی^۱ و "دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی"، اجزای اصلی گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی به شرح زیر است:

عنوان و مخاطب گزارش

گزارش نسبت به صورت‌های مالی
مقدمه

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

بند(های) مبانی تعدیل اظهارنظر

سایر محدودیت‌ها و سایر تحریف‌ها

بند اظهارنظر

تأکید بر مطلب خاص

سایر بندهای توضیحی

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی

حسابرس

تاریخ گزارش، نام و امضای گزارش و نشانی حسابرس

گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی پس از عنوان

و مخاطب دو عنوان اصلی دارد که هر یک دارای عناوین فرعی به شرح بالا است. در نگارش گزارش نوع و اندازه‌ی قلم عناوین اصلی و فرعی به طریقی انتخاب شود که این تمایز برای خواننده گزارش مشهود باشد.

در بخش انتهایی گزارش حسابرس نام هر یک از مدیران (شرکا) صاحب امضا را به صورت کامل درج نمایید. نتیجه‌ی این امر تقویت اعتبار گزارش حسابرس است. گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود. امضای حسابرس می‌تواند به نام مؤسسه‌ی حسابرسی، نام شخص حسابرس یا هر دو باشد.^۲ کلیه‌ی گزارش‌های حسابداران رسمی باید حسب مورد به وسیله حسابدار رسمی با درج نام و نام خانوادگی و شماره‌ی عضویت امضا و مهر شود و در مورد مؤسسات حسابرسی حداقل به امضای دو نفر از شرکای مؤسسه و یا یک نفر از شرکا و یک نفر از حسابداران رسمی که تمام وقت در استخدام مؤسسه بوده و مسئولیت انجام کار را بر عهده داشته است با درج نام و نام خانوادگی و شماره‌ی عضویت و مهر مؤسسه برسد.^۳

برای مثال:

در خصوص مؤسسات حسابرسی

مؤسسه حسابرسی.....

محمد... علی....

شماره عضویت..... شماره عضویت.....

در خصوص شاغلین انفرادی

محمد.....

حسابدار رسمی

شماره عضویت.....

درج واقعیت

اساس گزارش حسابرس، وفاداری به اطلاعات گردآوری شده و تصدیق آن و پرهیز از هرگونه عقاید اغراق‌آمیز و جانبدارانه است. همچنین باید صریح و شفاف باشد، چنانکه خواننده بتواند به راحتی مقصود شما را درک کند.

مغرضانه

کارت پروژه پیمان‌ها بسیار نامناسب تنظیم شده است.

صریح و واقعی

کارت پروژه پیمان‌ها اطلاعات لازم از جمله موضوع پیمان، مبلغ، تاریخ، الحاقیه، آدرس پیمانکار، تضمینات و درصد تکمیل را نشان نمی‌دهد.

واژه‌ی "نامناسب" بدون ارائه‌ی هیچ‌گونه اطلاعات اساسی و مهم درباره‌ی پیمان‌ها قضاوت می‌کند. جمله‌ی دوم با توصیفی مختصر و مفید، اطلاعات مورد نیاز پیمان را بدون هیچ‌گونه قضاوتی درباره‌ی آن تشریح می‌کند.

هنگام نگارش گزارش باید کوشید تا از نقات ضعف زیر پرهیز شود: (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۳۲)

الف) به کار بردن کلمات و جملات اغراق‌آمیز مانند: هرگز، بی نهایت

ب) به کاربردن کلمات و جملاتی که حس اطمینان دور از منطق درخواننده ایجاد می‌کند مانند "بدون ذره ای شبهه باید گفت"

پ) برانگیختن احساسات خواننده مانند "کوته فکران این طور فکر می‌کنند"

ت) جنبه‌ی تبلیغاتی دادن به گزارش مانند "هر شخص عاقلی می‌پذیرد که"

ث) قضاوت بی جا

ج) اعمال احساسات شخصی در گزارش و در نتیجه، دادن جهت خاصی به گزارش

چ) سعی در قبولاندن مسائل بدون ارائه دلایل منطقی با ادای جملاتی مانند "بدیهی است که"

ح) استدلال غلط

خ) نارسایی و بی‌دقتی

در مقابل پرهیز از نکات فوق، نویسنده باید نکات زیر را رعایت کند:

الف) کامل بودن در عین اختصار

ب) واضح و روشن بودن جملات

پ) سادگی و رسایی

عنوان‌گذاری مناسب

از آن‌جا که حسابرس ممکن است گزارش‌های متفاوتی ارائه کند (مانند گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، گزارش حسابرس در حسابرسی موارد خاص، گزارش بررسی اجمالی، گزارش رسیدگی به اطلاعات مالی آتی و...) هر یک از گزارش‌ها باید به شیوه‌ای مناسب و مطابق با استاندارد مربوط عنوان‌گذاری شود تا از لحاظ نتایج و نوع خدمات تمایز ایجاد گردد.

صریح و خلاصه بنویسید

صریح‌نویسی یعنی خودداری از به‌کار بردن لغات و اصطلاحات مبهم و کلماتی که دارای معانی قطعی نیستند مانند در آینده‌ی نزدیک یا اکثریت. این مهم است که در نگارش، صریح، روشن، مختصر و مفید بنویسید تا استفاده‌کنندگان گزارش، مقصود شما را درک کنند. با سوادترین خواننده نیز در برابر یک رشته کلمات طولانی و پیچیده درمی‌ماند و یا در فهم مطالب دچار تردید می‌شود. گاهی مناسب‌ترین کلمات یا عبارات، مشکل‌ترین و پیچیده‌ترین کلمه یا عبارت است، در آن صورت ناگزیر باید آن را به کار برد ولی باید کوشید معادلی ساده برای آن برگزید. این سخن درستی است که گفته اند "مردان بزرگ واژه‌های کوچک به‌کار می‌گیرند و مردان کوچک واژه‌های بزرگ و سنگین" (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۱۰) برخی نکات کلیدی انتقال اطلاعات صریح و خلاصه به شرح زیر است:

۱) اصل وحدت (یک جمله فقط شامل یک مضمون و نکته‌ی اصلی باشد)

به منظور حفظ وحدت جمله نکات زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

الف) هیچ یک از نکات لازم برای قابل درک کردن مفهوم و فکر اصلی نباید از جمله حذف شود.

ب) هیچ نکته‌ی اضافی و غیرلازم در جمله گنجانیده نشود. پ) قواعد صحیح دستور زبان از نظر فاعل، فعل، مفعول و غیره به دقت مورد توجه قرار گیرد.

ت) روابط بین مضمون و ایده‌های اصلی و فرعی با به کار بردن حروف ربط صحیح و به‌جا نشان داده می‌شود. باید توجه کرد وظیفه‌ی اساسی و مهم آن‌ها در عین ایجاد ارتباط بین عبارات، نشان دادن نحوه‌ی ارتباط آن‌هاست.

ث) چون جمله باید نماینده‌ی فکر و مضمونی باشد که در بر دارد باید افکار مستقل را در ترکیب جملات مستقل و افکار فرعی را در جملات فرعی و تبعی قرار داد.

ج) نباید در میان جمله، جهت فکر را بیش از یک بار تغییر داد در غیر این صورت رشته‌ی افکار اصلی و فرعی از دست می‌رود و در ذهن خواننده اغتشاش به وجود می‌آورد و سررشته‌ی مطلب را از دست او می‌گیرد.

چ) از نوشتن جملات طولانی که حفظ معانی و درک ارتباط بین فاعل و مفعول و مراجع ضمیر را مشکل می‌سازد پرهیز کرد.

ح) باید از علائم نقطه‌گذاری به نحو دقیق و صحیح استفاده کرد تا معانی جملات تغییر نکند.

خ) دوبهلویی و دومعنایی جملات که گاهی به خاطر ایجاد ظرافت‌های ادبی مورد استفاده است در گزارش‌نویسی می‌تواند موجب سوءتفاهم و اشتباه در برداشت موضوع گردد و ناگزیر باید از آن پرهیز کرد.

۲) اطلاعات خود را در جملات کوتاه و قابل مدیریت ارائه دهید و از جملات و پاراگراف‌های طولانی استفاده نکنید. هر جمله از ۱۶ تا ۲۰ کلمه تشکیل شود و تنها یک دیدگاه، عقیده و یا ایده را بیان کند و هر پاراگراف به صورت متوسط در حداکثر ۸ سطر ارائه شود. هر پاراگراف با یک جمله‌ی اصلی آغاز شود و به خواننده نشان دهد این پاراگراف درباره‌ی چه موضوعی است و تنها درباره‌ی همان موضوع ادامه یابد. اگر با یک موضوع پیچیده سروکار دارید آن را در دو یا چند پاراگراف تشریح کنید تا به درک بهتر خواننده کمک نماید. تکنیک مفید دیگر برای ساده‌سازی متن تغییر طول جملات و پاراگراف‌ها است. در این حالت برای تشریح کامل موضوع از تعداد جملات بیشتری استفاده می‌گردد.

هر پاراگراف سه وظیفه‌ی اصلی به عهده دارد: (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۱۵۷)

الف) جلب توجه خواننده به موضوع و فکر اصلی نوشته
ب) پرورش فکر اصلی نوشته به کمک بندها برای جلوگیری از انحراف فکر خواننده و قطع علاقه‌ی وی
پ) اعلام نتیجه

پیش از فعل "اعلام شد" قرار گرفته در حالی که در جمله معلوم نهاد در ابتدای جمله ارائه شده است. در همه حال قبل از استفاده از جمله مجهول این امر را در نظر بگیرید که آیا راهی برای نوشتن جمله معلوم وجود دارد یا خیر؟ در اغلب موارد یک راهکار موثر وجود خواهد داشت. برای مثال:

جمله‌ی مجهول

در بررسی‌های انجام شده مشخص گردید که استهلاك دارایی ثابت به مبلغ XXX میلیون ریال کمتر در حساب‌ها ثبت شده است.

نتایج حاصل از رسیدگی‌های انجام شده نشان می‌دهد درآمد سود سهام شرکت‌های فرعی به مبلغ XXX میلیون ریال شناسایی نشده است.

اصلاح به وسیله حذف بخش مجهول جمله

استهلاك دارایی ثابت به مبلغ XXX میلیون ریال کمتر در حساب‌ها ثبت شده است.

درآمد سود سهام شرکت‌های فرعی به مبلغ XXX میلیون ریال شناسایی نشده است.

۳) تا حد امکان از جملات معلوم استفاده کنید

در اغلب موارد تأکید بر استفاده از افعال معلوم به جای افعال مجهول برای ایجاد یک ارتباط ساده است. زمانی که از جمله‌ی معلوم استفاده می‌کنید، نهاد جمله (فرد یا آنچه که فعل را انجام می‌دهد) قبل از فعل قرار می‌گیرد. (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۲۷)

زمانی که از جمله‌ی مجهول استفاده می‌کنید نهاد جمله حذف می‌گردد و یا پس از فعل قرار می‌گیرد و در این گونه جملات، مفعول (آنچه که فعل بر آن واقع می‌شود) قبل از فعل جمله می‌آید. برای مثال:

جمله‌ی مجهول

رضایت‌مندی از حسابرس در مجمع عمومی اعلام شد

جمله‌ی معلوم

اعضای مجمع عمومی صاحبان سهام، رضایت‌مندی خود را از حسابرس در مجمع عمومی اعلام کردند.

در جمله اول، نهاد جمله "مجمع عمومی" (شخصی که رضایت‌مندی خود را اعلام کرده است) بعد از آغاز جمله و





اصلاح به وسیله جایگزینی اصطلاحات ساده

در
اکنون / حالا
تحریف اضطراری
با توجه به اینکه....
روزانه
تمام کنید
استفاده از

در هر دو جمله لزومی به بخش مجهول جمله "در بررسی های انجام شده مشخص گردید که" و "نتایج حاصل از رسیدگی های انجام شده نشان می دهد" نیست زیرا یافته ها و مشاهدات کامل است.

۴) هر جا که امکان انتخاب وجود دارد از واژه ها و لغاتی استفاده نماییم که مستقیم به موضوع اصلی اشاره دارد و در صورت امکان از لغات ساده بجای لغات پیچیده و از یک واژه به جای یک اصطلاح طولانی استفاده کنید.

بعضی از لغت های تکنیکی مانند ارزش منصفانه، با اهمیت، اطمینان معقول و... دارای معانی متفاوتی برای استفاده کنندگان و حسابرسان است و استفاده ی بیش از حد از آنها ممکن است باعث سردرگمی خوانندگان شود. (IFAC,2011,P14)

به ساختار جمله توجه کنید.

زمانی که ساختار جمله صحیح باشد (مطابق با قواعد دستور زبان) قابلیت درک گزارش حسابرس افزایش می یابد و درک نادرست استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده در

اصطلاحات طولانی و یا پیچیده

دربین
در حال حاضر
وضعیت اضطراری
با توجه به این واقعیت که....
یک اصل روزانه
به پایان برسانید
بهره گیری / با استفاده از

قرار داده و جمله را به دو یا چند بخش کوتاه‌تر تقسیم کرد یا خیر؟ برای مثال:

جمله‌ی اصلی

جلسات کنترل کیفیت اقدامات اصلاحی را تعیین می‌کند و مدیر این اقدامات را به صورت مستقیم به پرسنل منتقل می‌کند.

جمله‌ی اصلاح شده

جلسات کنترل کیفیت اقدامات اصلاحی را تعیین می‌کند. مدیر این اقدامات را به صورت مستقیم به پرسنل منتقل می‌نماید.

با نقطه‌گذاری به جای حرف ربط "و" جمله‌ی اصلی را به دو جمله‌ی کوتاه‌تر تفکیک کرده‌ایم.

در بسیاری از موارد، تصمیم‌نهایی درباره‌ی استفاده از اشکال و شیوه‌های نگارش به شیوه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و یا ترجیحات خود شخص بستگی دارد. برای مثال بعضی افراد بیش از سایرین از ویرگول استفاده می‌کنند، همچنین تغییر شکل املائی کلمات به شکل متصل یا منفصل در کلمات مرکب (مانند آن که یا آنکه) که معمولاً هردو شکل آن صحیح است بستگی به سبک خاص نگارش مؤسسه حسابرسی و یا ترجیحات فردی دارد. نکته‌ی بااهمیت تعیین یک روش و اعمال هماهنگ و یکسان آن در تمام گزارش است.

هنگام بیان یک کمیّت یا درصد موارد زیر را رعایت کنید:

الف) عدد را همیشه به همان شکل عددی بنویسید، استفاده از اعداد ۱ تا ۹ به شکل حروفی و استفاده از لغات اول، دوم،...، نهم برای اعداد ترتیبی و توصیفی همچنین استفاده از اعداد ۱۰ تا... به شکل عددی و استفاده از لغات دهم، یازدهم،... برای اعداد توصیفی و ترتیبی
ب) واحد اندازه‌گیری یا درصد را به حروف بیان کنید، و
پ) در زمان نگارش گزارش فاصله میان عدد و کمیّت قرار دهید.

مورد استثنا، در زمان نگارش گزارش میان عدد و نماد فاصله نگذارید مانند ۴۰درصد.

شماره‌های تابع، بدون فاصله و هیچ نشانه‌ای نوشته می‌شود مانند: چک شماره ۱۳۲۹۰۹۲۵

زمانی که در حال درج یک تاریخ هستید ترتیب روز (عددی) / ماه (عددی) / سال (عددی) در متن و ترتیب روز (عددی) / ماه (حرفی) / سال (عددی) در عنوان و تاریخ گزارش حسابرس را رعایت کنید.

گزارش را کاهش می‌دهد. این بخش به برخی از مسائل متداول تأکید دارد:

۱) جملات را کامل بنویسید. اگرچه باید اصل اختصار رعایت گردد اما شما در حال نگارش یک گزارش حسابرس هستید و نه یک سری یادداشت.

۲) از جملات کامل با فعل استفاده کنید. (فعلی که همان عمل را توصیف کند) این تکنیک علاوه بر اینکه منطبق بر قواعد دستور زبان است در بسیاری از موارد اطلاعات را به شکل قابل توجهی تشریح می‌کند. وقتی سخن از یک شیء است (نهاد جمله به شکل مفرد است فعل نیز به شکل مفرد و در مورد بیش از یک شیء (نهاد جمله به شکل جمع است) فعل نیز باید به شکل جمع استفاده گردد.

کلمات از قلم افتاده را کنترل کنید.

متن را به دقت بازخوانی کنید به واژه‌هایی که ممکن است در جمله از قلم افتاده باشد توجه نمایید زیرا بررسی قواعد دستوری جمله به صورت کامل تمامی اشتباهات را مشخص نمی‌سازد. بسیار اتفاق افتاده است واژه‌هایی مانند: "و"، "در" و... که در ظاهر کوچک بوده ولی در درک جمله نقش مهمی را ایفا می‌کند از قلم افتاده‌اند.

استفاده‌ی صحیح از نقطه‌گذاری

نقطه‌گذاری یا سجاوندی عبارت است از به کار بردن علامت‌ها و نشانه‌هایی که خواندن و در نتیجه فهم درست مطالب را آسان و به رفع پاره‌ای ابهام‌ها از جمله ابهام‌هایی که ناشی از عدم انعکاس عناصر گفتاری در نوشته است کمک می‌کند. (یاحقی، ۱۳۸۰، ص ۶۳)

این بخش بر اصول کلی نقطه‌گذاری و استفاده از برخی از علامت‌هایی تمرکز دارد که ممکن است در نگارش گزارش به اجبار از آن‌ها استفاده کنید.

چنانکه قبلاً اشاره شد زمانی که اطلاعات در قسمت‌ها و جملات کوچک‌تری ارائه می‌شود روشن‌تر و واضح‌تر است و به نحو مناسب‌تری با مخاطب ارتباط برقرار می‌کند برای کمک به ارائه‌ی اطلاعات مختصر در قالب جملات و پاراگراف‌های کوتاه، از نقطه‌ی پایان برای تبدیل جملات طولانی به یک یا چند بخش کوتاه‌تر و ویرگول برای ایجاد وقفه در جمله استفاده نمایید. نقطه ویرگول علامت وقف یا درنگی است بیشتر از ویرگول و کمتر از نقطه.

گاهی یک نقطه ویرگول می‌تواند برای ایجاد یک وقفه‌ی قوی‌تر در جمله مفید باشد؛ اما در بسیاری از موارد نیاز به استفاده از نقطه ویرگول نشانه‌ای بر این امر است که جمله بسیار طولانی است. (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۷۳) در این حالت بررسی کنید که آیا می‌توان یک نقطه‌ی پایان به جای آن

برای جدا کردن تاریخ‌های هجری و میلادی از ممیز استفاده کنید، مانند ۲۵ آذر ۱۳۹۰/۱۶ دسامبر ۲۰۱۱.

نکات قابل توجه در نگارش بندهای توضیحی گزارش حسابرس مستقل

استانداردهای گزارشگری حسابرسی کنونی پیشنهاد می‌کند موارد زیر را در نگارش گزارش حسابرس رعایت کنید: الف) توجه به استفاده و ارائه‌ی مناسب اصطلاحات حسابداری برای صراحت بیشتر بندهای گزارش و مطابقت آن با سایر گزارش‌های حسابرسی منتشر شده ب) ارائه‌ی اطلاعات کافی در خصوص موارد مندرج در بند مبانی اظهار نظر گزارش به همراه بیان موقعیت آن‌ها در صورت‌های مالی

ج) مرتب کردن موارد مندرج در بندهای مبانی اظهار نظر، تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی بر اساس ترتیب و اهمیت هریک از موارد مذکور در صورت‌های مالی. در بخش مقدمه باید درباره‌ی مسئولیت مدیریت و حسابرس به صراحت صحبت شود برای مثال می‌توان مواردی مانند اطلاعاتی درباره پذیرش کار، ریسک واحد اقتصادی، توجه خاص به موارد تقلب و یا موارد غیرمالی افشا شده در گزارش حسابرس را بیان کرد. (IFAC, 2011, 13P)

بندهای مبانی تعدیل تحریف‌ها

اگر تحریف با اهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورت‌های مالی (شامل افشای موارد کمی) وجود داشته باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورت‌های مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند، مگر این‌که انجام این کار عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی توسط حسابرس عملی نباشد، حسابرس باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند. (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

به عنوان مثال: "با توجه به عدم ثبت کارمزد فروش ۳ تا از کارگزاران فروش، هزینه‌های توزیع و فروش به مبلغ XXX میلیون ریال کمتر در حساب‌ها ثبت شده است. در صورت اصلاح حساب‌ها از این بابت، سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد پرداختی و هزینه‌های توزیع و فروش هریک به مبلغ XXX میلیون ریال افزایش خواهند یافت. تعدیل مزبور موجب کاهش سود خالص و سود انباشته پایان سال به مبلغ مزبور می‌شود." اگر تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آن‌ها الزامی است، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را

توصیف کند (اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی آن موارد، افشا کند مگر این‌که در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد). به جز موارد زیر، که توصیف اطلاعات افشا نشده، در بند مبانی تعدیل امکان‌پذیر نیست: (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

الف. اطلاعات مربوط توسط مدیران اجرایی تهیه نشده است یا به آسانی در دسترس حسابرس نباشد؛ یا ب. به قضاوت حسابرس، توصیف اطلاعات افشا نشده در گزارش منجر به طولانی شدن غیرضروری آن شود.

محدودیت‌ها

اگر تعدیل اظهار نظر حسابرس، در نتیجه‌ی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، دلایل این محدودیت را ذکر کند. (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب از موارد زیر ناشی می‌شود:

الف) شرایط خارج از کنترل واحد تجاری (مانند از بین رفتن اسناد و مدارک حسابداری و یا ضبط آن‌ها توسط مراجع قانونی)

ب) شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس (مانند عدم دسترسی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی اطلاعات مالی واحد تجاری وابسته به منظور ارزیابی اجرای مناسب روش ارزش ویژه، زمان انتصاب حسابرس به گونه‌ای است که نمی‌تواند بر شمارش موجودی‌ها نظارت کند، حسابرس اجرای آزمون‌های محتوا را به‌تنهایی کافی نمی‌داند، اما کنترل‌های داخلی اثربخش نیست.)؛

پ) محدودیت‌های ایجاد شده توسط مدیران اجرایی (مانند ممانعت از ارسال درخواست تاییدیه و یا ممانعت از نظارت حسابرس بر شمارش موجودی کالا).

ابهام اساسی

ابهام عبارت از موضوعی است که نتیجه‌ی آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد تجاری بستگی دارد، اما ممکن است بر صورت‌های مالی، اثر گذارد. (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

ترتیب درج بندهای مبانی تعدیل در گزارش حسابرس در هریک از موارد فوق به ترتیب صورت‌های مالی و سرفصل‌های صورت‌های مالی است. چنانچه موضوع یک بند به سرفصل‌های متعددی در صورت‌های مالی ارتباط داشته



باشد، ابتدا درج و سپس سایر بند(ها) به ترتیب سرفصل‌های مندرج در صورت‌های مالی درج می‌شود.

تأکید بر مطلب خاص

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورت‌های مالی که برای درک صورت‌های مالی توسط آنها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، وی بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که: (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

۱. شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر این که موضوع موردنظر به طور بااهمیتی در صورت‌های مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد.

۲. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره داشته باشد. در صورتی که اطلاعاتی بیش از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی و بر اساس استنباط حسابرس در این بخش درج گردد نشان‌دهنده افشای نامناسب بوده و این مورد به عنوان بند عدم توافق، قبل از بند اظهارنظر در گزارش درج می‌شود.

۳. این بند بلافاصله پس از بند اظهارنظر درج می‌شود.

۴. از عنوان "تأکید بر مطلب خاص" یا هر عنوان مناسب

دیگری استفاده گردد.

۵. در این بند به روشنی به آن موضوع خاص و موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی که به طور کامل آن را توصیف می‌کند اشاره نماید.

۶. تصریح شود که اظهارنظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.

شرایطی که ممکن است درج بند تأکید بر مطلب خاص را ضروری سازد: (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

الف) ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی

ب) به کارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورت‌های مالی دارد

پ) وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.

ت) ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت.

درج بند تأکید بر مطلب خاص بر اظهارنظر حسابرس اثری ندارد و جایگزین هیچ یک از موارد زیر نیست:

الف) اظهارنظر مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر

ب) اطلاعاتی که افشای آن در صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری الزامی است.

سایر بندهای توضیحی

که ارائه و افشای چنین توضیحاتی در صورت‌های مالی الزامی نیست. "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر (برای مثال الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در رابطه با محرمانه بودن اطلاعات) از ارائه‌ی آنها منع شده است. همچنین "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود. (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

باید توجه داشت که در ارائه‌ی اطلاعات اضافی در گزارش حسابرس تعادل رعایت شود، از یک طرف افشای بیش از حد اطلاعات و بسط آن ممکن است باعث تغییر فرم و ساختار گزارش شود و از سوی دیگر موجب شفافیت بیشتر گزارش و اظهارنظر حسابرس و کمک به درک بیشتر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌گردد و بر کیفیت و ارزش حسابرسی تأثیر مثبت خواهد داشت. (IFAC, 2011, 15P)

سخن آخر

گزارش‌نویسی، نه علم است و نه هنر. اما چنانچه رهنمودهای مندرج در این مقاله رعایت شود، شاید ارائه‌ی گزارش‌های موثرتر امکان‌پذیر گردد. و در پایان گزارشی مطلوب است که در چارچوب استانداردهای حسابرسی تنظیم شده باشد و در آن دقت، وضوح و اختصار (دوا) به کار رفته باشد.

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشا شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان "سایر بندهای توضیحی" یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد. حسابرس باید این بند را بلافاصله پس از بند اظهارنظر و بند تأکید بر مطلب خاص، یا در صورتی که محتوای این بند به بخش "سایر مسئولیت‌های گزارشگری" مربوط باشد، در محل مناسبی در گزارش حسابرس درج کند. (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۹)

شرایطی که ممکن است درج سایر بندهای توضیحی را ضروری سازد:

الف) سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی

ب) سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس

پ) گزارشگری نسبت به بیش از یک مجموعه صورت‌های مالی

ت) محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس
محتوای "سایر بندهای توضیحی" به روشنی نشان می‌دهد

منابع

- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، "استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط"، تهران، سازمان حسابرسی، چاپ دوازدهم، ۱۳۸۹
- ماحوزی، دکتر مهدی، گزارش‌نویسی نگارش، ویرایش و پژوهش، انتشارات زوار، چاپ چهاردهم، تهران تابستان ۱۳۸۸
- یاحقی، دکتر محمد جعفر؛ ناصح، دکتر محمد مهدی: راهنمای نگارش و ویرایش، مؤسسه چاپ و انتشارات آستان قدس رضوی، چاپ هفدهم، مشهد ۱۳۸۰.
- Ministry of Health new Zealand , "Audit Report Writing Guide A guide for writing audit reports to ministry of Health" , wellington, www.moh.govt.nz, April 2010.
- Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, International Auditing and Assurance Standards Board , September 16, 2011

پی‌نوشت‌ها

۱- استانداردهای حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی" (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، ۷۰۵، "اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل" و ۷۰۶، "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل".

۲- استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی" (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، بندهای ۳۲ و ت-۲۴

۳- آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوبه ۱۳۷۹/۶/۱۳ و اصلاحیه ۱۰/ ۱۳۸۷ هیئت وزیران، ماده ۱۱ و اساسنامه نمونه مؤسسات حسابرسی