



# نقدی بر استانداردهای حسابرسی گزارشگری

(استانداردهای تجدید نظر شده)

رسول دشتی

کارشناس ارشد حسابداری

گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر ۸۹)  
۴- استاندارد حسابرسی ۷۱۰ با عنوان اطلاعات  
مقایسه‌ای (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)  
۵- استاندارد حسابرسی ۷۲۰ با عنوان  
سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی  
صورت‌های مالی حسابرسی شده (تجدید نظر شده  
۱۳۸۴)

با توجه به این که تمامی تغییرات در  
استانداردهای گزارشگری به دلیل کمک به  
درک بهتر مخاطبین گزارش حسابرسی از جمله  
سهام‌داران شرکت، اعتباردهندگان و سازمان‌های  
دولتی و... است به همین دلیل در متن حاضر تلاش  
شده است که با اشاره به موارد افتراق میان شکل  
و محتوای گزارش حسابرسی جدید با گزارش  
قبلی به استفاده‌کنندگان بالقوه از گزارش‌های  
جدید کمک شود تا با چارچوب گزارشگری که  
از این پس با آن مواجه خواهند شد آشنا گردند.  
در جدول یک شکل و محتوای گزارش جدید با  
گزارش قبلی مقایسه شده است.

به موجب آخرین تغییرات استانداردهای  
گزارشگری حسابرسی، مسئولیت حسابرس در  
زمینه‌ی اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی  
و همچنین، شکل و محتوای گزارش حسابرس  
(محصول حسابرسی صورت‌های مالی) با تغییراتی  
همراه بوده است که برای حسابرسی صورت‌های  
مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۳۹۰/۱/۱ و پس از  
آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

استانداردهای مربوط به گزارشگری مالی که  
در متن حاضر مورد بررسی قرار گرفته به شرح  
ذیل است:

۱- استاندارد حسابرسی ۷۰۰ با عنوان  
گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی (تجدید نظر  
شده ۱۳۸۹)

۲- استاندارد حسابرسی ۷۰۵ با عنوان  
اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس  
مستقل (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

۳- استاندارد حسابرسی ۷۰۶ با عنوان بندهای  
تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در

جدول یک - مقایسه‌ی گزارش‌های حسابرسی جدید با گزارشات قبلی				
تغییرات	گزارش حسابرسی بر اساس استانداردهای قبلی		گزارش حسابرسی بر اساس استانداردهای جدید	
	شرح بند گزارش	عنوان بند	شرح بند گزارش	عنوان بند
بدون تغییر	گزارش حسابرس مستقل به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت ...	عنوان و مخاطب گزارش	گزارش حسابرس مستقل به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت ...	عنوان و مخاطب گزارش
۱- در گزارش حسابرس قبلی در مواردی که حسابرس گزارش عدم اظهار نظر صادر می‌نمود در بند مقدمه متنی مشابه با آنچه که در سایر اظهارنظرها درج می‌گردد منعکس می‌گردید در صورتی که در استانداردهای جدید متنی متفاوت تاکید شده است.	الف: برای انواع اظهار نظر در گزارشات: ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است. ب: در موارد عدم اظهار نظر: حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.	بند مقدمه	الف: برای اظهار نظرهای مقبول، مشروط و مردود: صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است. ب: در موارد عدم اظهار نظر: حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.	بند مقدمه
تشریح مسئولیت هیات مدیره در گزارش‌های جدید در بند مجزا درج می‌گردد.	--	--	مسئولیت هیات مدیره در قبال صورت‌های مالی مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.	مسئولیت هیات مدیره در قبال صورت‌های مالی
تشریح مسئولیت حسابرس در گزارشات جدید در بند مجزا درج می‌شود.	--	--	مسئولیت حسابرس مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.	مسئولیت حسابرس
در گزارش جدید به ۲ مورد مهم اثر قضاوت حسابرس در میزان رسیدگی و احتمال وجود خطر کنترل‌های داخلی اشاره شده است	حسابرسی این مؤسسه بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می‌کند.	بند دامنه‌ی رسیدگی	حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.	بند دامنه‌ی رسیدگی

مبانی اظهار نظر مشروط	تشریح مبانی اظهار نظر مشروط	بند شرط	تشریح بند شرط	--
بند اظهار نظر	الف : نظر مشروط : به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد. ب: نظر مردود به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند مبانی اظهار نظر مردود، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد. ج: عدم اظهار نظر به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موضوعات توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر را کسب کند و در نتیجه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده، امکان‌پذیر نیست.		الف: نظر مشروط به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت مندرج در بند بالا ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد. ب: نظر مردود به نظر این مؤسسه، به دلیل آثار اساسی مورد مندرج در بند بالا، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد. ج - عدم اظهار نظر به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام اساسی مندرج در بند بالا و در نتیجه، عدم امکان تعیین آثار آن بر صورت‌های مالی، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان‌پذیر نیست.	
سایر موارد	گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی	سایر موارد	گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی	--

سایر موارد افتراق در محتوای گزارشات حسابرسی جدید با گزارش‌های قبلی به شرح جدول دو است.

جدول دو - نحوه‌ی عمل در گزارش جدید و گزارش‌های قبلی

شرح	نحوه عمل در گزارش جدید	نحوه عمل در گزارش‌های قبلی
۱ اشاره به مسئولیت حسابرس و هیات مدیره	در ۲ بند مجزا به تفکیک مسئولیت حسابرس و هیات مدیره عنوان می‌گردد.	در یک بند مشترک (بند مقدمه) به تبیین مسئولیت هیات‌مدیره و حسابرس اشاره می‌گردید.
۲ بند مقدمه در گزارش عدم اظهار نظر	در مواردی که حسابرس گزارش عدم اظهار نظر صادر می‌نماید در بند مقدمه متنی متفاوت از آنچه که در سایر اظهارنظرها درج می‌گردد منعکس می‌نماید. حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.	در مواردی که حسابرس گزارش عدم اظهار نظر صادر می‌نماید در بند مقدمه متنی مشابه با آنچه که در سایر اظهارنظرها درج می‌گردد منعکس می‌نماید.
۳ نشانی حسابرس	[نشانی حسابرس - می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]	نشانی حسابرس باید در گزارش وی، غالباً در سربرگ مربوط، درج شود.
۴ اشاره به صفحات صورت‌های مالی	اگر حسابرس مطلع شود که صورت‌های مالی حسابرسی شده همراه با سایر اطلاعات، در مجموعه‌ای واحد مانند گزارش سالانه، منتشر خواهد شد، در صورتی که شکل ارائه اجازه دهد، می‌تواند در گزارش خود شماره صفحات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده را مشخص کند.	در این خصوص اشاره‌ای نشده است

۵	تیین مسئولیت هیات مدیره	در تیبن مسئولیت هیات مدیره اشاره به طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی شده است	در تیبن مسئولیت هیات مدیره صرفاً به مسئولیت تهیه صورت‌های مالی اشاره شده است
۶	امضا گزارش	گزارش باید به نام حسابرس منتخب، حسب مورد مؤسسه حسابرسی یا شخص حقیقی امضا شود	گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود.
۷	اشاره به استانداردهای بین‌المللی	حسابرس می‌تواند در صورت لزوم در گزارش خود علاوه بر استانداردهای حسابرسی ایران به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز اشاره کند.	در این خصوص اشاره‌ای نشده است
۸	تفکیک استاندارد گزارش مقبول و گزارش تعدیل شده	استانداردهای حسابرسی مربوط به تشریح گزارش مقبول و گزارش تعدیل شده در ۲ استاندارد مجزا شماره ۷۰۰ و ۷۰۵ صورت گرفته است.	تیبن گزارش مقبول و گزارش تعدیل شده در یک استاندارد واحد ذکر شده است.
۹	اجزای اصلی گزارش حسابرس و ترتیب معمول	گزارش حدافل دارای ۵ بند و در گزارش‌های تعدیل شده ۶ بند و ترتیب بندها با شماره گذاری مشخص نمی‌گردد. ۱- بند مقدمه ۲- بند مسولیت هیات مدیره ۳- بند مسولیت حسابرس ۴- بند دامنه رسیدگی ۵- بند مبانی اظهار نظر ۶- بند اظهار نظر	گزارش حدافل دارای سه بند (مقدمه، دامنه رسیدگی و اظهار نظر) و در گزارشات تعدیل شده حدافل ۴ بند و همچنین ترتیب بندها با شماره گذاری مشخص می‌گردد. ۱- بند مقدمه ۲- بند دامنه رسیدگی ۳- بند شرط ۴- بند اظهار نظر
۱۰	اشاره به احتمالی بودن آثار در گزارش عدم اظهار نظر	در مواقعی که ابهام اساسی وجود دارد حسابرس در بند اظهار نظر به آثار احتمالی اشاره می‌نماید	در مواقعی که ابهام اساسی وجود دارد حسابرس در بند اظهار نظر به آثار بصورت قطعی اشاره می‌نماید
۱۱	اشاره به شماره بندهای گزارش در بند اظهار نظر	در بند اظهار نظر به صورت کلی به بند مبانی اظهار نظر اشاره می‌شود	در بند اظهار نظر به شماره ردیفهای بند به طور صریح اشاره می‌گردد
۱۲	استثنا نمودن محدودیت در بند دامنه رسیدگی	به این موضوع اشاره‌ای نشده است	در زمانی که محدودیتی در دامنه رسیدگی برای حسابرسی وجود داشت حسابرس به این موضوع با ذکر شماره بند محدودیت اشاره می‌نمود

### نقاط ضعف گزارش حسابرسی جدید از دیدگاه نگارنده

۱- در گزارش جدید اشاره‌ای به رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه‌ی مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی نشده است در صورتیکه رسیدگی‌های حسابرس نمی‌تواند به کلیه‌ی اقلام ۱۰۰ درصد باشد و حسابرسی اساساً بر مبنای ریسک صورت می‌پذیرد و عدم اشاره به نمونه‌ای بودن حسابرسی موجب گمراهی استفاده کننده خواهد شد.

۲- در نمونه‌هایی از گزارش حسابرس، ادبیات گزارشگری در زمانی که حسابرس وظیفه بازرسی قانونی را نیز عهده دار است مشخص نشده است.

۳- حجم گزارش نسبت به گزارش حسابرسی قبلی افزایش یافته در صورتی که می‌توان بدون این که مضمون گزارش تغییر نماید متن گزارش را مختصر کرد.

۴- در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی بر هریک از صورت‌های مالی متفاوت باشد، ممکن است اظهار نظر متفاوت نسبت به هریک از صورت‌های مالی ضرورت یابد که به اظهار نظر دوگانه موسوم است این در حالیست که در استاندارد جدید این موضوع تشریح نشده است در ضمن با توجه به عدم شماره گذاری بندهای گزارش، اشاره به

بندهای گزارش در بندهای اظهار نظر جهت ارایه نظرهای متفاوت میسر نخواهد بود.

۵- در بند دامنه‌ی رسیدگی اشاره شده است که "کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود" در صورتی که در زمان تهیه‌ی گزارش این بررسی صورت گرفته است و حسابرس می‌بایستی از فعل ماضی استفاده نماید و اشاره به "بررسی گردیده است" نماید. عدم رعایت این موضوع ممکن است با اعتراض مخاطب گزارش همراه باشد.