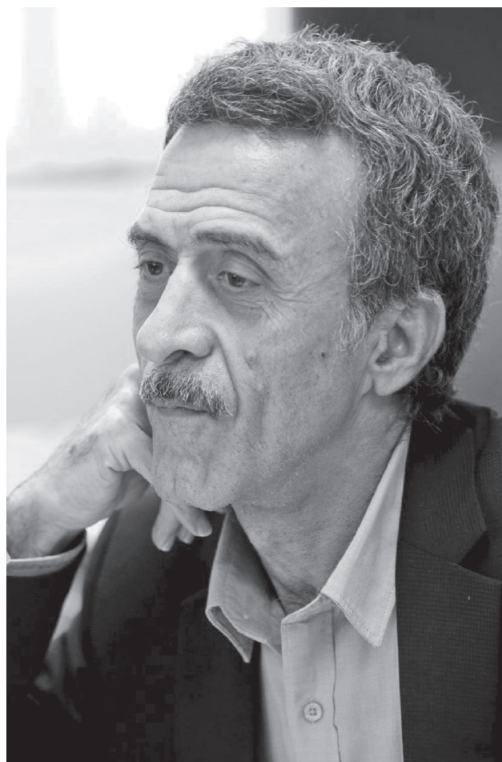


## ابوالفضل نیکوکار

### حسابدار رسمی



## نیاز ذینفعان به افزایش شفافیت گزارشگری، منشا و مبنای اصلی تغییرات در استانداردهای سری ۷۰۰

### حسابداری

جناب آقای نیکوکار این پنجره از پرمخاطب ترین بخشهای مجله حسابرس است. بیان دیدگاهها در خصوص تغییرات استانداردهای حسابرسی که بخش تداوم فعالیت و استانداردهای سری ۷۰۰ از جمله این تغییرات است موضوع این شماره مجله است. ضمن خوشامدگویی، ابتدا جنابعالی از تغییراتی که در استاندارد ۵۷۰ تداوم فعالیت صورت گرفته است با همراهان حسابرس گفتگو کنید. چه کسانی در این موضوع مسئولیت دارند و این نیاز کلیدی چه طیفی بشمار می رود؟

### نیکوکار

ارزیابی توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت و این موضوع که آیا به کارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی مناسب است یا خیر و نیز افشای موضوعات مرتبط با تداوم فعالیت (حسب ضرورت)، از جمله مسئولیتهای اصلی هیئت مدیره واحد تجاری در قبال صورتهای مالی و از جمله نیازهای اطلاعاتی کلیدی استفاده کنندگان از صورتهای مالی است.

فرعی مربوط در یادداشت توضیحی صورتهای مالی تلفیقی گروه، چنانچه بر اساس ارزیابی حسابرس مستقل، اقلام صورتهای مالی شرکت فرعی موضوع پرسش در مقایسه با اقلام صورتهای مالی تلفیقی گروه بااهمیت باشد و یا در شرایطی که ابهام بااهمیت تداوم فعالیت شرکت فرعی فوق، تداوم فعالیت گروه را به عنوان یک واحد اقتصادی، با ابهام بااهمیت مواجه نماید، در چنین شرایطی، با توجه به لزوم جلب توجه استفادهکنندگان از صورتهای مالی تلفیقی گروه، موضوع ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت شرکت فرعی یادشده و تاثیر آن بر ابهام تداوم فعالیت واحد اصلی، در چارچوب استانداردهای گزارشگری لازم الاجرا و دستورالعمل مربوط، در گزارش حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی، ذیل عنوان ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت و عطف به یادداشت توضیحی مربوط، قابل ارائه است.

### سازش

دلایل اصلی تغییر استانداردهای حسابرسی سری ۷۰۰ چیست؟

عبارت "به نحو مطلوب" و

"به نحو منصفانه" در

انتهای بند اظهارنظر

به عنوان یک پسوند و صفت برای

جمله مبنای آن

"از تمام جنبه های بااهمیت طبق

استانداردهای حسابداری"

محسوب می گردد

### سازش

برای ارزیابی تداوم فعالیت یک شرکت، چه فرایندی باید وجود داشته باشد و این فرایند شامل چه نوع مسؤلیتها و اقداماتی می باشد؟

### نیکوکار

مدیریت واحد تجاری مسؤلیت دارد، بر اساس ارزیابی روند سودآوری، امکان تامین مواد اولیه و منابع مالی ارزی و ربالی و سرمایه در گردش مورد نیاز، شرایط اقتصادی و رقابتی موجود، تقاضا و بازار فروش برای محصولات و ارائه خدمات، کیفیت و تنوع محصول و خدمات، تغییرات در فناوری تولید و ... نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت اقدام و در صورت شناسایی نتایج نامساعد از ارزیابی شاخص های فوق، باید راه کار و برنامه های عملی جهت مواجهه و برون رفت از شرایط نامساعد را پیش بینی نماید. حسابرس نیز مسؤلیت دارد در مرحله اجرای روشهای ارزیابی خطر، چنانچه رویدادها یا شرایطی، از جمله عوامل خطرهای فوق، که بتواند تردید و خطر بااهمیت یا عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت شناسایی نماید و یا این که در اجرای عملیات حسابرسی با موضوع مشکلات تداوم فعالیت واحد تجاری مواجه شود، مراتب را به هیئت مدیره اعلام و از آنان درخواست نماید که نسبت به ارزیابی شرایط ابهام تداوم فعالیت و پیش بینی هرگونه راه کار عملی برای برون رفت از شرایط مزبور، در بازه زمانی حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ صورتهای مالی، اقدام و شواهد کافی و مناسب و نتایج به دست آمده در این خصوص را به حسابرس ارائه نماید. بدیهی است با توجه به ارائه و یا عدم ارائه شواهد مزبور و ارزیابی کافی و مناسب بودن آنها، حسابرس طبق استاندارد حسابرسی ۵۷۰ با عنوان تداوم فعالیت تجدید نظر شده ۱۴۰۱، با موضوع برخورد می کند.

### سازش

گزارش حسابرس گروه، هنگامی که موضوع ابهام بااهمیت نسبت به تداوم فعالیت یکی از شرکتهای فرعی (پذیرفته شده در بورس) وجود دارد، چگونه خواهد بود؟

### نیکوکار

ضمن لزوم افشای موضوع ابهام بااهمیت تداوم فعالیت شرکت

## نیکوکار

استانداردهای حسابرسی، مجموعه‌ای از اصول و قواعدی هستند که مسئولیت حسابرسان را در فرایند حسابرسی صورتهای مالی، شامل مراحل اصلی پذیرش و ادامه کار، برنامه‌ریزی، اجرای عملیات حسابرسی، بررسیهای تکمیلی و گزارشگری، تعیین و مشخص نموده و باید توسط حسابرسان در مراحل کار یادشده رعایت شوند. رعایت الزامات ارائه شده در استانداردهای مزبور، به حسابرسان کمک می‌کند تا مسئولیتهای حرفه‌ای خود را در چارچوب اصول و قواعد یادشده به‌نحو مناسب انجام داده، ضمن ایجاد مستندات کافی و قابل‌اتکا جهت تعیین کیفیت کار خود، به‌ذینفعان صورتهای مالی واحد تجاری، شامل سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، اعتباردهندگان، نهادهای حاکمیتی و سایر اشخاص مربوط، این اطمینان را می‌دهند که صورتهای مالی واحد تجاری، بر اساس استاندارد حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته و گزارش حسابرسی مطابق شرایط موجود صادر گردیده است. گزارش حسابرسی صادر شده و اظهارنظر حرفه‌ای ارائه شده نسبت به صورتهای مالی، نقش اساسی در شفافیت و میزان قابلیت اتکا بر صورتهای مالی توسط ذینفعان، همچنین حفظ منافع و اعتماد عمومی جامعه به اثربخشی کار حسابرسان، ایفا می‌نماید.

فرم و محتوای گزارش حسابرسی صورتهای مالی به‌عنوان خروجی فرایند حسابرسی و به منزله حلقه ارتباط میان حسابرسان و ذینفعان، نقش اصلی در شفافیت و افزایش میزان اعتماد و اطمینان ذینفعان یادشده ایفا می‌کند. بنابراین، منشا و مبنای اصلی تغییرات در استانداردهای سری ۷۰۰، نیاز ذینفعان به افزایش شفافیت گزارشگری و در پاسخ به بازخوردهای دریافتی و انتظارات ذینفعان از محتوای گزارش حسابرسی به‌ویژه شفافیت بیشتر در مسئولیتهای هیئت‌مدیره در قبال صورتهای مالی از جمله طرح و استقرار کنترل‌های داخلی مرتبط با تقلب و اشتباه و تداوم فعالیت و نیز توصیف دامنه مسئولیتهای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی، از جمله نکات کلیدی مربوط به مسئولیتهای وی در قبال برنامه‌ریزی، اجرای عملیات، ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب، ارزیابی تداوم فعالیت،

به‌کارگیری رویکرد تردید حرفه‌ای و اعمال قضاوت حرفه‌ای، همچنین اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در واحدهای پذیرفته شده در بورس به ارکان راهبردی و نحوه ارائه آن در گزارش حسابرسی صورتهای مالی، می‌باشد.

## حسابرس

با تجدیدنظر استاندارد ۷۰۰ در انتهای بند اظهارنظر از لحاظ محتوایی عبارت "به‌نحو منصفانه" جایگزین "به‌نحو مطلوب" گردیده است. بار معنایی و مفهوم خاص مدنظر استانداردگذار چه بوده است؟

## نیکوکار

عبارت "به‌نحو مطلوب" و "به‌نحو منصفانه" در انتهای بند اظهارنظر، به‌عنوان یک پسوند و صفت برای جمله مبنای آن "از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری" محسوب می‌گردد. به‌عبارت دیگر، عبارتهای مذکور به‌تنهایی فاقد بار معنایی جهت اعتباربخشی به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی است. به‌نظر می‌رسد، بار معنایی عبارت "به‌نحو مطلوب"، عمدتاً بیانگر برداشت حسابرس مستقل از صورتهای مالی حسابرسی شده است. این در حالی است که عبارت "به‌نحو

بار معنایی عبارت "به‌نحو مطلوب"

عمدتاً بیانگر برداشت حسابرس مستقل

از صورتهای مالی حسابرسی شده

و عبارت "به‌نحو منصفانه"

بیانگر ارزیابی حسابرس مستقل از

تهیه صادقانه و بی‌طرفانه

صورتهای مالی است

### نیکوکار

چنانچه شرکت فرعی بورسی باشد، صرف نظر از این که شرکت اصلی بورسی یا غیربورسی است، طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان "مسائل عمده حسابرسی"، در بند جداگانه‌ای تحت عنوان مسائل عمده حسابرسی، مسایلی که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت بوده و شامل الزامات گزارشگری طبق استانداردهای ۵۷۰ (تداوم فعالیت)، ۷۰۵ (اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل) و ۷۰۶ (بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی) نمی‌باشند، باید ذیل عنوان مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های بورسی ارائه شود (حسب مورد). مسایل عمده فوق، از میان مسائل عمده اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب و بنابر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و ارزیابی اهمیت آن‌ها، در ذیل عنوان یادشده در گزارش حسابرس، گزارش می‌گردد. اهم این‌گونه مسائل شامل موارد مستلزم توجه خاص به شرح زیر است:

- حوزه‌های در معرض خطر تحریف‌های بااهمیت و عمده ارزیابی شده،
  - حوزه‌های دارای پیچیدگی و قضاوت عمده مدیران اجرایی، شامل برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها، بالا تشخیص داده شده است،
  - آثار معاملات یا رویدادهای عمده واقع شده طی دوره بر صورتهای مالی،
  - موارد مرتبط با به‌کارگیری استانداردهای حسابداری پیچیده،
  - اثر معاملات عمده با اشخاص وابسته و شرکت اصلی یا معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری یا معاملات غیرعادی،
  - اهمیت موضوع برای درک استفاده‌کنندگان موردنظر از صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد، به‌ویژه میزان اهمیت آن نسبت به صورتهای مالی،
  - پیچیدگی یا ذهنی بودن انتخاب یک رویه حسابداری مناسب توسط مدیران اجرایی در مقایسه با سایر واحدهای تجاری در صنعت یا در سایر شرکت‌های فرعی.
- در شرایطی که شرکت اصلی بورسی، اما شرکت‌های فرعی

منصفانه"، بیانگر ارزیابی حسابرس مستقل از تهیه صورتهای مالی توسط واحد تجاری، به‌صورت صادقانه و بی‌طرفانه است. نظر به این که، مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، به‌عهده هیئت‌مدیره واحد تجاری است. کاربرد واژه "منصفانه" در تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، صرف نظر از بار حقوقی و یا ارزشی آن، مبتنی بر این واقعیت است که تهیه صورتهای مالی توسط هیئت‌مدیره، لزوماً یک فرایند بی‌طرفانه نیست. زیرا، در چارچوب تئوری نمایندگی و تضاد منافع بین مالکان و مدیران منصوب و منتخب آنان، مدیریت واحد تجاری ممکن است در مورد رویدادهایی که باید در صورتهای مالی گزارش شود، در شرایط خاص ناشی از فشارهای اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و ترجیح حفظ منافع و موقعیت خود، انتخابها و تفسیر خاص و جانبدارانه از رویدادهای یادشده، موجب از بین رفتن بیطرفی و قابلیت اتکا به صورتهای مالی شود. با عنایت به موضوع تضاد منافع فوق، نقش حسابرسان در رابطه با فرایندهای حسابداری، تایید و گواهی کیفیت و قابلیت اتکا به اطلاعاتی است که مدیریت شرکت از طریق صورتهای مالی به سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان برون سازمانی ارائه می‌کند. در چنین شرایطی، انتظار آن است که صورتهای مالی، طبق استانداردهای حسابداری، منعکس‌کننده تمامیت و محتوای اقتصادی رویدادهای مالی، صادقانه و به دور از جانبداری باشد. بنابراین، کاربرد واژه "منصفانه" و جایگزینی آن با واژه "به‌نحو مطلوب"، بعد از عبارت "... از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری"، تاکید بر رعایت بی‌طرفانه استانداردهای مذکور در ارتباط با تهیه صورتهای مالی، مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در این خصوص می‌باشد. به‌طور کلی فرض بر این است که به‌کارگیری صحیح استانداردهای حسابداری و افشای مناسب اطلاعات مربوط، منجر به ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.

### سپاس

مسائل عمده حسابرسی در شرکت‌های فرعی بورسی در برگیرنده چه موضوعاتی است؟

بوده است. همچنین، در چارچوب تعریف و نمونه‌های ارائه شده در خصوص موارد قابل ارائه ذیل عنوان "سایر بندهای توضیحی" گزارش حسابرس مستقل، تفاوت محتوایی و معناداری میان استاندارد تجدیدنظر شده فوق و نسخه ۱۳۹۰ آن، ملاحظه نمی‌شود.

### حسابرسی

در تفکیک مسایل عمده حسابرسی و سایر بندهای توضیحی چه چالش‌هایی وجود دارد؟

#### نیکوکار

مسایل عمده حسابرسی به شرح پیش‌گفته، شامل مسایلی است که از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری واحد مورد رسیدگی، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت بوده و شامل الزامات گزارشگری طبق استانداردهای ۵۷۰ (تداوم فعالیت)، ۷۰۵ (اظهاری نظریه‌های تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل) و ۷۰۶ (بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی) نبوده و ذیل عنوان مستقل "مسایل عمده حسابرسی" در گزارش حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های بورسی، از جمله نمونه‌های ذکر شده در پاسخ قبلی، قابل ارائه است. این در حالی است که موارد قابل ارائه ذیل عنوان "سایر بندهای توضیحی" موارد خاصی است که مستلزم اطلاع‌رسانی جداگانه به ارکان راهبری واحد مورد رسیدگی نبوده و صرفاً برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از برخی ویژگی‌های شرایط کار حسابرسی یا گزارش حسابرسی منتشر شده، سودمند می‌باشد. اینگونه موارد، از جمله شامل اطلاع‌رسانی موضوعات زیر با درج عناوین مربوط ذیل عنوان "سایر بندهای توضیحی" در گزارش حسابرس مستقل، می‌باشد.

- شرایط نادری که به‌رغم فراگیر بودن آثار احتمالی محدودیت تحمیل شده توسط مدیران اجرایی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، حسابرس نمی‌تواند از کار کناره‌گیری کند،
- گزارشگری نسبت به بیش از یک مجموعه واحد صورتهای مالی (یک مجموعه بر اساس استانداردهای حسابداری ایران و مجموعه دیگر بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی)،
- محدودیت در توزیع نسخ یا استفاده از گزارش حسابرس،

بورسی نباشند، در چارچوب استاندارد حسابرسی ۶۰۰ با عنوان "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه - شامل کار حسابرسان بخش"، شرکت‌های فرعی فوق باید مسایل عمده حسابرسی را در چارچوب شکل و محتوای درخواستی تیم حسابرسی گروه، در اختیار ایشان قرار دهند. با توجه به این‌که شرکت‌های گروه باید از رویه‌های حسابداری یکسان برای مقاصد تهیه صورتهای مالی تلفیقی استفاده نمایند، مسایل عمده حسابرسی آن شرکت‌ها می‌تواند شامل موضوعات زیر باشد.

- حوزه‌های در معرض خطر تحریف‌های عمده و بااهمیت شناسایی شده،
- حوزه‌های دارای پیچیدگی و قضاوت عمده مدیران (شامل برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها، بالا تشخیص داده شده است)،
- معاملات عمده یا غیرعادی با اشخاص غیروابسته که آثار بااهمیت بر سودوزیان شرکت فرعی داشته است،
- ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی، از جمله محیط کنترلی،
- تقلب یا موارد مشکوک به تقلب شناسایی شده و آثار مالی آن،
- اهمیت موضوع برای درک استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی.

### حسابرسی

در استاندارد ۷۰۶ با عنوان "بندهای تاکید بر مطلب خاص" و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) چه نکاتی نسبت به قبل تغییر یافته است؟

#### نیکوکار

تعریف ارائه شده در استاندارد حسابرسی ۷۰۶ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)، در خصوص محتوا و شرایط درج بند تاکید بر مطلب خاص به لحاظ محتوا و لزوم افشای مناسب در صورتهای مالی، با نسخه قبلی استاندارد فوق (منتشر شده در سال ۱۳۹۰)، تفاوت بااهمیتی ندارد. تفاوت شکلی ارائه شده در نسخه تجدیدنظر شده ۱۴۰۱، مربوط به درج بند "ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت" تحت یک عنوان مستقل است که در نسخه قبلی ذیل عنوان تاکید بر مطلب خاص، قابل ارائه

## اگر به قضاوت حسابرس

### به استثنای آثار تحریف در خصوص

### اقلام خاصی از صورتهای مالی

### که بخش قابل توجهی از

### صورتهای مالی را تشکیل نمی دهند

### بقیه صورتهای مالی برای تصمیم گیری

### قابل استفاده باشد

### تحریف فراگیر نیست

و آثار تحریفهای احتمالی ناشی از رفع محدودیتها، کل صورتهای مالی یا بخش بسیار بزرگی از آن را متاثر سازد و حسابرس نتیجه بگیرد که صورتهای مالی برای تصمیم گیری ذینفعان قابل استفاده نیست، تحریف فراگیر است. اما اگر به قضاوت حسابرس به استثنای آثار تحریف در خصوص اقلام خاصی از صورتهای مالی که بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل نمی دهند، بقیه اقلام صورتهای مالی برای تصمیم گیری ذینفعان قابل استفاده باشد، تحریف فراگیر نیست. نظر به این که چارچوب و الگوی کاربردی مشخصی برای ارزیابی و تشخیص "فراگیر بودن" یا "فراگیر نبودن" جهت اعمال قضاوت حرفه ای حسابرسان و ارائه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی تدوین نشده است، این خطر واقعاً وجود دارد که نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری برای یک سال معین، توسط حسابرسان مختلف، اظهار نظرهای متفاوت ارائه شود. در چنین شرایطی، اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی به شدت مخدوش می گردد.

• ارائه گزارش جدید نسبت به صورتهای مالی جدید که بر اساس واقعیتهای پس از انتشار صورتهای مالی حسابرسی شده قبلی، اصلاح و ارائه شده است،  
• مواردی که صورتهای مالی دوره گذشته حسابرسی نشده و یا توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است.  
• ... و غیره

با عنایت به موارد فوق، اهداف و دامنه کاربرد الزامات مربوط به استانداردهای حسابرسی در خصوص اطلاع رسانی موضوعات خاص ذیل عنوان "مسایل عمده حسابرسی" و ذیل عنوان "سایر بندهای توضیحی" گزارش حسابرس، اساساً متمایز می باشد. با وجود این، چنانچه الزامات قانونی و مقرراتی، برای اطلاع رسانی موارد فوق تکلیف خاصی متفاوت از الزامات استاندارد تعیین نموده باشد، ممکن است حسابرس بر اساس شرایط موجود طبق آن عمل نماید. در غیر این صورت، کلیه مواردی که به شفافیت و به درک بیشتر استفاده کنندگان از شرایط کار حسابرسی و یا گزارش حسابرسی مربوط می شود، مستلزم ارائه آن ذیل عنوان "سایر بندهای توضیحی" در گزارش حسابرس مستقل است.

## حسابرس

یکی از مسائلی که منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس می شود، قضاوت حسابرس درباره فراگیر بودن آثار و یا آثار احتمالی مسئله مورد نظر بر صورتهای مالی است، تفسیر شما از فراگیر بودن چیست؟

## نیکوکار

طبق بند ۵ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ با عنوان "اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"، واژه "فراگیر" به معنای شرایطی است که به قضاوت حسابرس، آثار تحریفها و یا تحریفهای احتمالی بر صورتهای مالی، به حسابها یا اقلام خاصی از صورتهای مالی محدود نشده و یا در صورت محدود شدن به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی، آن حسابها و اقلام خاص، بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل دهند و یا این که از نظر افشا برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی، بسیار قابل ملاحظه باشد.

طبق برداشت مفهومی از بند ۵ استاندارد فوق، چنانچه آثار تحریفها (آثار موارد عدم رعایت استانداردهای حسابداری)

به نظر می‌رسد

مطلق نمودن ارائه

اظهار نظر واحد نسبت به

مجموعه صورتهای مالی

در شرایط خاص مستلزم تامل و

قضایات حرفه‌ای است

مجموعه واحد، بر اساس رویکرد سیستمی و نگاه یکپارچه به صورتهای مالی، به‌طور کلی قابل‌پذیرش است. به‌عنوان مثال، بر اساس رویکرد سیستمی، یک خودروی سواری به‌عنوان یک سیستم، متشکل از اجزای مختلفی است که بر اساس سازوکار و ارتباطات درونی تعریف شده برای هر یک از اجزای آن، نهایتاً هدف و کارکرد خاصی را محقق می‌سازد (حرکت از یک نقطه به نقطه دیگر). چنانچه یکی از اجزای اصلی مانند فرمان یا موتور آن از کار بیفتد، صرف‌نظر از سالم بودن بقیه اجزا سیستم، خودرو قادر به ارائه کارکرد تعریف شده نخواهد بود. صرف‌نظر از مثال فوق، به‌نظر می‌رسد، مطلق نمودن ارائه اظهار نظر واحد نسبت به مجموعه صورتهای مالی، در شرایط خاص مستلزم تامل و قضایات حرفه‌ای است، ازجمله مثالهایی که استاندارد یادشده نیز به آن اشاره نموده و اظهار نظر متفاوت را پذیرفته است، در حسابرسی نخستین صورتهای مالی با مقاصد عمومی است (بند ۱۶ توضیحی استاندارد حسابرسی ۷۰۵ یادشده)، مثال دیگر برخورد شده در یک شرکت قبل از بهره‌برداری، تحریفهای بااهمیتی شناسایی شده که صرفاً اقلام صورت وضعیت مالی را تحت‌تاثیر قرار می‌دهد (تحریف بااهمیت

برای پیشگیری و یا کاهش خطر فوق، تدوین دستورالعمل یا راهنمای به‌کارگیری استاندارد مزبور، به‌ویژه بند ۵ آن، توسط سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران و نیز مرجع قانونی تفسیر و به‌کارگیری استانداردهای مزبور، ضروری است. طبق سوابق حاصل از ارزیابی کیفیت کار موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، در محیط کسب‌وکار ایران و نیز در راستای مسئولیت پاسخگویی حساب‌رسان به نهادهای نظارتی همچون جامعه فوق، به نظر می‌رسد، تعیین آستانه و دامنه کمی برای ارزیابی آثار تحریفها یا تحریفهای احتمالی به‌صورت درصدی از معیارهایی از قبیل جمع داراییها، درآمدهای عملیاتی، سود (زیان) ناخالص عملیاتی، سود (زیان) عملیاتی و... می‌تواند راهگشا و موثر باشد. شایان توضیح است، در حال حاضر الگوی نانوشتته‌ای در خصوص تعیین نوع اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، توسط موسسات حسابرسی مختلف به‌کار گرفته می‌شود. طبق این الگو، تعیین آستانه‌های کمی متفاوت برای ارزیابی آثار تحریفها و تحریفهای احتمالی به‌صورت درصدی از جمع داراییها یا درآمد عملیاتی (حسب مورد) به‌کار گرفته می‌شود، این شیوه عمل نیز به‌دلیل نبود چارچوب و دامنه معین برای آستانه‌های فوق در سطح حرفه، موجب بی‌نظمی و ارائه اظهار نظرهای متفاوت نسبت به صورتهای مالی یک سال معین واحد تجاری توسط حساب‌رسان مختلف می‌شود و این امر نیز اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را در معرض تهدید قرار می‌دهد.

## ساجد

طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ تجدیدنظر شده (لازم‌الاجرا از ۱/۱/۱۴۰۱)، اظهار نظر متفاوت حساب‌رسان نسبت به هر یک از صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی (حسب مورد) حذف و اظهار نظر واحد نسبت به مجموعه کامل صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی به‌عنوان یک مجموعه واحد، جایگزین شده است. در این خصوص چه نظری دارید؟

## نیکوکار

اظهار نظر واحد نسبت به صورتهای مالی به‌عنوان یک

بدهی مالیاتی، عدم استفاده موسسات حسابرسی از مشاوران مالیاتی به عنوان کارشناس برای ارزیابی بدهی مزبور، علیرغم الزامات استانداردهای حسابرسی در خصوص استفاده از نتایج کار کارشناسی (استاندارد حسابرسی ۶۲۰) است. دلایل دیگری که توسط حسابرسان مطرح شده است، شفاف نبودن مقررات مالیاتی و تفسیرپذیری و اعمال سلیقه توسط کارشناسان مختلف امور مالیاتی است. مطالعات میدانی نیز در موارد متعددی تفاوت میان مالیات تعیین شده توسط کارشناس مالیات در مرحله تشخیص و مالیات قطعی تعیین شده توسط هیئتهای حل اختلاف مالیاتی نیز بیانگر اعمال سلیقه و احتمال تفسیرهای جانبدارانه با اهداف گوناگون است. در خصوص ذخیره مطالبات مشکوک الوصول موضوع متفاوت است، بررسی کفایت و یا کسری ذخیره مزبور در واحدهایی نظیر بانکها و بیمه‌ها که توسط مراجع بالادستی آنها شامل بانک مرکزی و بیمه مرکزی، آیین‌نامه‌های معینی برای تعیین ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ابلاغ شده است، ارزیابی صحت و کفایت ذخایر مربوط بر اساس آیین‌نامه‌های فوق امکانپذیر است، هر چند اجرای آیین‌نامه‌های فوق نیز، لزوماً بیانگر اندازه‌گیری دقیق مبلغ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول لازم نمی‌باشد. به جز مواردی مانند فوق، در سایر موارد معیارهای مورد قبول در سطح حرفه و واحد مورد رسیدگی در خصوص تعیین میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول وجود ندارد و لذا نقش قضاوت حرفه‌ای حسابرس تعیین‌کننده است. در این راستا، چنانچه حسابرس بر اساس ارزیابی شواهدی از قبیل قدمت و منشأ ایجاد مانده‌ها و انجام یا عدم انجام اقدامات کافی توسط واحد مورد رسیدگی در خصوص وصول مطالبات معوق، چنانچه به طور کلی متقاعد شود ذخیره مطالبات مشکوک الوصول کافی نبوده و آثار آن بااهمیت است، چاره‌ای جز ارائه بند تحریف بدون تعیین مبلغ ندارد.

### سپاس

در این گفتگو نقطه نظرات ارزنده و حرفه‌ای مطرح شد. امیدواریم در درک هرچه بیشتر موضوع به خوانندگان ما کمک‌کننده باشد. از حضور جنابعالی در این گفتگو

سپاسگزاریم.

غیرفراگیر در برآورد بهای خرید موجودی مواد و مصالح که منجر به کاهش ارزیابی حسابهای پرداختنی تجاری گردیده است)، در چنین شرایطی صورت سودزبان شرکت مطلقاً در معرض تحریف فوق قرار ندارد و منطقاً باید نسبت به آن اظهارنظر تعدیل نشده ارائه شود. مثال دیگر این‌که صورت جریان وجوه نقد، اساساً بر مبنای حسابداری نقدی تهیه می‌شود و ممکن است تحریفهایی که در ارتباط با عدم رعایت صحیح مبنای حسابداری تعهدی در صورت وضعیت مالی و یا صورت سودزبان واحد مورد رسیدگی، شناسایی شده است، ارتباط معناداری با صورت جریان وجوه نقد نداشته باشد. بنابراین، اگرچه اظهارنظر واحد نسبت به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، به طور کلی توجیه‌پذیر است، لیکن در موارد استثنایی و بر اساس ارزیابی شرایطی که تحریفهای شناسایی شده در خصوص یکی از صورتهای مالی مطلقاً تأثیری بر صورتهای مالی دیگر واحد مورد رسیدگی نداشته باشد، در چنین شرایطی طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل، اظهارنظر متفاوت باید مجاز شمرده شود.

### سپاس

چرا اکثر بندهای عدم توافق، نظیر مالیات و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، بدون مبلغ است؟

### نیکوکار

حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل، با هدف جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب به منظور ارزیابی صحت و سقم ادعاهای مدیریت در سطح صورتهای مالی از جمله ارزیابی صحت و سقم ادعای مدیریت در رابطه با ارزشیابی بدهی مالیات عملکرد واحد مورد رسیدگی طبق قوانین و مقررات مربوط و نیز ارزشیابی حسابهای دریافتنی به ارزش قابل بازیافت آنها، و در صورت شناسایی تحریفهای بااهمیت، تعیین آثار ریالی آن بر صورتهای مالی و درج در گزارش حسابرس می‌باشد، بدیهی است، ارائه بندهای تحریف بدون آثار ریالی (بدون مبلغ)، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را جهت ارزیابی قابلیت اتکا به صورتهای مالی و تصمیم‌گیربهای اقتصادی، از جمله تقسیم سود با چالش جدی مواجه می‌سازد. از جمله دلایل اصلی برای ارائه تحریف بدون مبلغ در رابطه با