

زهرا نوری

استانداردهای بازنگری شده هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) در زمینه گزارشگری حسابرس و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰ (ISA 720) (بازنگری‌شده) (به‌طور خلاصه: استانداردها) به‌ترتیب در ژانویه و آوریل ۲۰۱۵ منتشر و برای دوره‌های منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ و پس از آن لازم‌الاجرا شدند. هیئت از زمان انتشار استانداردها برای تشویق به پذیرش و پشتیبانی از اجرای استانداردها، اقدامهای گسترده‌ای را در سراسر حوزه‌های گزارشگری مختلف انجام داد. در همان زمان، از ذینفعان در مورد تجربه‌های واقعی خود در اجرای استانداردهای جدید، از جمله چالشهای عملی یا حوزه‌هایی که اختلافهای مشترکی در تفسیر استانداردها وجود دارد، اطلاعاتی را به‌دست آورد. بر این اساس، کارگروه استقرار گزارش حسابرس (ARIWG) این سند را به‌منظور پرداختن به برخی از پرسشهای رایج در ارتباط با الزامهای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ارائه داد. در این سند به مسئولیتهای حسابرس که ممکن است در قوانین، مقررات یا استانداردهای ملی وجود داشته باشد، که شاید افزون بر الزامهای تعیین‌شده توسط استانداردها باشد، نمی‌پردازد.

استانداردهای بازنگری شده گزارشگری حسابرس

- ۱- پاراگراف ۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ نشان می‌دهد که این استاندارد برای موارد زیر اعمال می‌شود:
 - حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی شرکتهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار
 - شرایطی که حسابرس طبق قانون یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی (KAM) در گزارش حسابرس است.
 - شرایطی که حسابرس تصمیم می‌گیرد که مسایل عمده حسابرسی را در گزارش حسابرس اعلام کند.
- الف) کدام یک از شرکتهای هنگام به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ (ISA 701) به‌عنوان “شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس” در نظر گرفته می‌شوند؟
- استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ (ISA 220) شرکت پذیرفته‌شده در بورس را به‌صورت زیر تعریف می‌کند:

شرکتی که سهام، سرمایه یا بدهیهای آن در بورس اوراق بهادار به‌رسمیت شناخته شده، عرضه شده یا پذیرفته شده است، یا طبق مقررات بورس اوراق بهادار به‌رسمیت شناخته شده یا سایر نهادهای مشابه به بازار عرضه می‌شوند.

تعیین این‌که کدامیک از شرکتهای در دامنه این تعریف قرار می‌گیرند، تنها در یک حوزه گزارشگری معتبر است. تدوین‌کننده استاندارد ملی (NSS) یا سایر مراجع با اختیار مناسب در حوزه گزارشگری، به‌طور معمول در این خصوص تصمیم می‌گیرند.

تعیین این‌که بورس اوراق بهادار به‌رسمیت شناخته شده است یا خیر، ممکن است شامل بررسی مواردی همانند زیر باشد:

 - مبادله در بازار یک مبادله عمومی است یا خیر.
 - آیا یک چارچوب، ضوابط یا استانداردهای پذیرفته‌شده کلی وجود دارد که پذیرش در بورس را کنترل کند (به‌عنوان نمونه، قوانین

از صورتهای مالی با مقاصد عمومی در چارچوب گزارشگری مالی مربوط نباشد، حسابرس می‌تواند به‌طور داوطلبانه مسایل عمده حسابرسی را اطلاع‌رسانی کند.

در اینجا، انواع مختلفی از سناریوهای ممکن در رابطه با ارائه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه وجود دارد. برای نمونه، صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه می‌توانند در گزارشهای سالانه جداگانه ارائه شوند؛ به‌عنوان مثال، صورتهای مالی مجزا در یک سند (به‌عنوان نمونه، در بخشهای جداگانه یک گزارش سالانه) یا در کنار هم در یک گزارش سالانه ارائه شوند (همچنین به‌عنوان قالب چهارستونی شناخته می‌شود) **جدول شماره ۱** به تفصیل موضوع را بیان می‌کند.

صرفنظر از نحوه ارائه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه و گزارش(های) حسابرس مرتبط، حسابرس باید مسایل عمده حسابرسی را در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و حسابرسی صورتهای مالی جداگانه تعیین کند. در هنگام تعیین این موضوع، حسابرس ممکن است موضوعی را که منجر به مسایل عمده حسابرسی برای هر دو حسابرسی می‌شود شناسایی کند. برای نمونه، یک بخش مولد وجه نقد که عملکرد مالی بدتری را تجربه کرده، ممکن است بر هر دو حسابرسی اثر بگذارد؛ اما به روشهای مختلف، مثل برآورد کاهش ارزش سرقفلی برای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و ارزشگذاری سرمایه‌گذاری اصلی برای حسابرسی صورتهای مالی جداگانه.

براین اساس، هنگام توصیف چنین مسایل عمده حسابرسی در گزارش(های) حسابرس، توضیحات باید متناسب با هر یک از حسابرسیهای مربوط باشد.

۲- آیا حسابرس می‌تواند در گزارش خود به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAs) اشاره کند، در صورتی که حوزه گزارشگری، استانداردهای گزارشگری جدید و بازنگری شده حسابرس را از تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن‌ها به‌کار نگرفته باشد؟

بند ۱۸ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ (ISA 200) نشان می‌دهد که حسابرس باید تمام استانداردهای حسابرسی

شرکتهای پذیرفته‌شده).

- آیا بورسی که سهام شرکتهای تجاری در آن معامله می‌شود، مقررات مربوط به معامله‌ها را تعیین می‌کند یا خیر، به‌عنوان نمونه، مقررات مربوط به عرضه اوراق بهادار به عموم، بیانیه‌ها و غیره.

در برخی از حوزه‌های گزارشگری، شرکتهای پذیرفته‌شده ممکن است بخشی از تعریف گسترده‌تر «شرکت با منافع عمومی» را تشکیل دهند، با این الزام در حوزه گزارشگری که همه شرکتهای تجاری با منافع عمومی از الزامهای استانداردهای بین‌المللی که برای حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای تجاری پذیرفته‌شده اعمال می‌شود، پیروی کنند.

ب) موقعی که حسابرس در ارتباط با حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی ملزم به اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی و همچنین ملزم به اظهارنظر حسابرسی (در همان گزارش حسابرس یا در گزارش حسابرس جداگانه) در مورد حسابرسی صورتهای مالی جداگانه شرکت مادر یا هلدینگ (که از این پس صورتهای مالی جداگانه نامیده می‌شوند) است، آیا حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در مورد حسابرسی صورتهای مالی جداگانه نیز هست؟

پاراگراف ۵ استاندارد ۷۰۱ نشان می‌دهد که این استاندارد برای حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی شرکتهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس اعمال می‌شود. پاراگراف ۸ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (ISA

700) (بازنگری شده) بیان می‌کند که «الزامهای چارچوب گزارشگری مالی مربوط، شکل و محتوای صورتهای مالی و مجموعه کاملی از صورتهای مالی را تعیین می‌کند». بر این اساس، تعیین این‌که مسایل عمده حسابرسی در مورد حسابرسی صورتهای مالی جداگانه الزامی است یا خیر، بستگی به این دارد که صورتهای مالی جداگانه به‌عنوان مجموعه کاملی از صورتهای مالی با هدف عمومی در نظر گرفته شوند یا خیر (همانطور که در بند ۷ (ب) استاندارد ۷۰۰ (بازنگری شده) تعریف شده است).

در شرایطی که صورتهای مالی جداگانه، مجموعه کاملی

شناسایی آسانتر حسابرسی‌هایی که مطابق با استانداردهای شناخته‌شده جهانی انجام شده‌اند، باعث افزایش اعتبار در بازار جهانی می‌شود. با فرض این‌که حوزه گزارشگری برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابرسی برنامه دارد، بر حسب اقتضا، زمان به‌کارگیری استانداردهای بازنگری‌شده گزارشگری حسابرس برای حوزه گزارشگری خاص از سوی تدوین‌کننده استاندارد ملی یا مرجع دیگری تعیین می‌شود. باید اذعان کرد که حوزه‌های گزارشگری وجود دارند که براساس برنامه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی خود، استانداردهای گزارشگری جدید و بازنگری‌شده را تنها پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن در ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ به‌کار خواهند

مربوط به فرایند حسابرسی را رعایت کند و این‌که یک استاندارد زمانی به حسابرسی مربوط است که استاندارد بین‌المللی حسابرسی لازم‌الاجرا است و شرایطی وجود دارد که توسط استاندارد حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. افزون بر این، بند ۲۰ استاندارد ۲۰۰ نشان می‌دهد که حسابرس نباید عبارت "مطابق با استانداردهای حسابرسی" را در گزارش حسابرسی ارائه دهد مگر این‌که الزامهای استاندارد ۲۰۰ و سایر استانداردهای مربوط به حسابرسی را رعایت کرده باشد.

بند ۴ استاندارد ۷۰۰ (بازنگری‌شده) تأکید می‌کند که یکنواختی در گزارش حسابرس، هنگامی که حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انجام شده باشد، با

جدول ۱- افشای مسائل عمده حسابرسی زمانی که مقرر می‌شود این مسائل باید در رابطه با حسابرسی صورتهای مالی جداگانه ارائه گردد

صورتهای تلفیقی و جداگانه جدا از هم ارائه شده است	صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه در قالب یک سند واحد ارائه شده است	صورتهای مالی ارائه شده به صورت ستونی در یک سند واحد (شکل ۴ ستونی)
<p>در این حالت فرض بر این است که حسابرس گزارشهای حسابرسی جداگانه‌ای به هر یک از صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی جداگانه (هر کدام در قالب یک سند جداگانه) ارائه می‌کند. مسایل عمده حسابرسی در حسابرسی هریک از این دو، باید در گزارشهای جداگانه حسابرسی شرح داده شود به طوری که هریک از گزارشها الزامات بند ۳۰ استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۷۰۰ (تجدیدنظر شده) را رعایت کرده باشند. این بند نشان می‌دهد که به‌کارگیری استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۷۰۱ به طور کلی برای حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت بورسی الزامی است.</p>	<p>در چنین وضعیتی، دو نوع امکان وجود دارد:</p> <ul style="list-style-type: none"> • گزارش حسابرسی واحد به هر دو مجموعه صورتهای مالی اشاره دارد. در چنین حالتی موارد قابل اهمیت در ستون سمت راست اعمال خواهد شد. • گزارشهای جداگانه حسابرسی برای هریک از مجموعه صورتهای مالی. در چنین حالتی نیاز است که هرکدام از گزارشهای حسابرس مستقل ارائه شود، یعنی حسابرسی نیاز به رعایت الزامات بند ۳۰ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدیدنظر شده) برای هر گزارش را دارد. براین اساس، صرف وارد کردن یک الزام چند وجهی در گزارش حسابرس بر صورتهای مالی جداگانه در خصوص مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس بر صورتهای مالی تلفیقی کافی نخواهد بود. 	<p>از آنجا که حسابرس در چنین حالتی یک گزارش حسابرسی واحد صادر می‌کند که هر دو صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه را پوشش می‌دهد، این گزارش واحد شامل مسایل عمده حسابرسی مربوط به حسابرسی هر دو مجموعه صورتهای مالی خواهد بود. این مهم می‌تواند به روشهای مختلف ارائه شود. برای مثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> • با نشان دادن این‌که هریک از مسایل عمده چگونه برای هر حسابرسی برای مثال صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه به‌کار می‌رود (بند آخر سوال ۱ (ب) این پرسش و پاسخ را ببینید). • با ارائه کردن مسایل عمده در خصوص صورتهای مالی تلفیقی در یک بخش و مسایل عمده مربوط به صورتهای مالی جداگانه در بخش دیگر (حسابرس می‌تواند نسبت به مسایل عمده مرتبط الزامات چند وجهی در بخشهای پیاپی ارائه نماید آن هم در صورتی که حسابرس براین باور باشد که انجام چنین کاری مناسب و مفید است). • هنگامی که هریک از مسایل عمده حسابرسی و آثار مرتبط آنها بر حسابرسی در خصوص هر کدام از صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه یکسان باشد، بهتر است یک گزاره کلی در گزارش حسابرسی واحد درج شود مبنی بر این‌که مسایل عمده حسابرسی نسبت به هر دو حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی جداگانه کاربرد دارد.

حسابرسی اشاره کند، در صورتی که حوزه گزارشگری، استانداردهای گزارشگری حسابرسی بازنگری شده را به کار نگرفته باشد، پرداخته شد. در برخی شرایط، حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و همچنین استانداردهای حسابرسی یک حوزه گزارشگری خاص (استانداردهای حسابرسی ملی) انجام می‌شود. بند ۵۱ استاندارد ۷۰۰ (بازنگری شده) اشاره می‌کند که در چنین مواردی، در گزارش حسابرس ممکن است افزون بر استانداردهای حسابرسی ملی، به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز اشاره شود، اما حسابرس تنها در صورتی می‌تواند این کار را انجام دهد که:

الف) هیچ تعارضی بین الزامهای استانداردهای حسابرسی ملی و الزامهای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی وجود نداشته باشد که باعث شود حسابرس (۱) اظهار نظر متفاوتی ارائه دهد یا (۲) در گزارش بند **تاکید بر مطلب خاص (EOM)** یا بند **سایر بندهای توضیحی (OM)** را نیابد که در شرایط خاص، طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی الزامی است؛ و

ب) گزارش حسابرس دستکم شامل هر یک از عناصر مندرج در بندهای ۵۰ (الف) تا (و) استاندارد ۷۰۰ (بازنگری شده) است، موقعی که حسابرس از طرح یا عبارت مشخص شده در استانداردهای حسابرسی ملی استفاده کند.

اگر حسابرس نتواند الزامهای مندرج در بند ۵۱ را رعایت کند، ممکن است چاره‌ای جز انتشار دو گزارش حسابرس جداگانه نداشته باشد: گزارش حسابرس که مربوط به حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است (مشروط بر این که دستکم عناصر مورد نیاز استاندارد ۷۰۰ (بازنگری شده) در چنین گزارشی گنجانده شده باشد) و گزارشی که مربوط به حسابرسی انجام شده مطابق با استانداردهای حسابرسی ملی باشد. در شرایطی که حسابرس، موارد الزامی در بند ۵۱ را رعایت کند و گزارش حسابرس را منتشر کند، در حالی که هم به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و هم به استانداردهای حسابرسی ملی اشاره دارد، بند ۵۲ استاندارد ۷۰۰ (بازنگری شده) اشاره دارد که گزارش حسابرس باید حوزه گزارشگری خاستگاه استانداردهای حسابرسی ملی را مشخص کند.

گرفت. تدوین‌کننده استاندارد ملی (یا مرجع دیگری بر حسب اقتضا) در آن حوزه‌های گزارشگری باید به بهترین شکل تعیین کند که کدام استانداردهای حسابرسی را در گزارش حسابرس به کار گرفته است، تا به طور غیرمقتضی رعایت مجموعه کامل استانداردهای بین‌المللی را که برای حسابرسی صورتهای مالی با استفاده از استانداردهای حسابرسی مربوط برای دوره‌های منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا هستند را نشان ندهد. به عنوان نمونه، گزارش حسابرس می‌تواند در عوض به استانداردهای حسابرسی حوزه گزارشگری (به عنوان نمونه، ملی) ارجاع دهد و تدوین‌کننده استاندارد ملی می‌تواند در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی خود در مورد برنامه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی برای کاربران شفاف‌سازی ایجاد کند.

یک اصل مشابه در هنگام رعایت بند ۲۸ (ج) استاندارد ۷۰۰ (بازنگری شده) اعمال می‌شود. در شرایطی که آیین اصول اخلاق حرفه‌ای هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران به طور کامل در حوزه گزارشگری به کار گرفته نشده است، تدوین‌کننده استاندارد ملی در آن حوزه باید مشخص کند که چگونه الزامهای اخلاقی مربوط باید در گزارش حسابرس در حوزه گزارشگری توضیح داده شود. به طوری که به شکل غیرمقتضی نشان‌دهنده رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای هیئت در زمان انتشار گزارش حسابرس نباشد. برای نمونه، گزارش حسابرس می‌تواند در عوض به حوزه گزارشگری منشا الزامهای اخلاقی مربوط اشاره کند و تدوین‌کننده استاندارد ملی یا نهاد دیگری که الزامهای اخلاقی مربوط را تجویز می‌کند، همانند یک مرجع انتظام‌بخشی یا سازمان حرفه‌ای می‌تواند در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی خود شفاف‌سازی کند که الزامهای اخلاقی چه مواردی را دربر می‌گیرد.

۳- آیا حسابرس در گزارش حسابرسی می‌تواند اشاره کند که حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای حسابرسی یک حوزه گزارشگری خاص انجام شده است؟

در پرسش ۲ به ملاحظات مربوط به این که حسابرس در گزارش حسابرسی ممکن است که به استانداردهای بین‌المللی

گزارش اصلی حسابرس، دارای بیشترین اهمیت بودند. افزون بر بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی الزامی توسط استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۶۰، با در نظر گرفتن این‌که هرگونه به‌روزرسانی در مسایل عمده حسابرسی ممکن است ضروری باشد یا خیر، با هدف ارائه مسایل عمده حسابرسی ارتباط دارد. شرح یک موضوع کلیدی حسابرسی به‌منظور ارائه اطلاعات اضافی به استفاده‌کنندگان مورد نظر صورتهای مالی فراتر از چیزی است که در یک بند تاکید بر مطلب خاص گنجانده شده است (به‌عنوان نمونه، بیش از اشاره به موضوع مورد تاکید و افشای مربوط در صورتهای مالی) است. حسابرس همچنین ممکن است رجوع متقابل به توضیحات مربوط در بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی و مسایل عمده حسابرسی به‌روزرسانی شده در گزارش حسابرس را در نظر بگیرد تا روشن شود که هر دو در رابطه با یک موضوع هستند.

۵- آیا مسایل عمده حسابرسی در رابطه با هر دوره‌ای که صورتهای مالی برای آن ارائه می‌شود در هنگام ارائه صورتهای مالی مقایسه‌ای، باید اطلاع‌رسانی شوند؟

بند ۱۰ استاندارد ۷۰۱ اشاره دارد که حسابرس باید تعیین کند که کدام یک از موارد در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای اهمیت بیشتری است. بند ۱۰ الف استاندارد ۷۰۱ اشاره می‌کند که تعیین مسایل عمده حسابرسی از سوی حسابرس محدود به مواردی است که بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارند، حتی موقعی که صورتهای مالی مقایسه‌ای ارائه می‌شوند. تصمیم هیئت برای محدود کردن مسایل عمده حسابرسی به حسابرسی دوره جاری، به‌طور عمده به دلیل آگاه بودن از آن بود که کاربران، علاقمند به جدیدترین اطلاعات برای گرفتن تصمیمهای آگاهانه هستند و بنابراین احتمال بیشتری وجود دارد که به اطلاعات حسابرس در مورد موضوعهای مهم در حسابرسی در دوره جاری اهمیت دهند. افزون بر این، هیئت بر این باور است که چالشهای عملی در ارتباط با مسایل عمده حسابرسی در رابطه با دوره قبل وجود دارد که می‌تواند گزارش حسابرس

۴- در شرایطی که حسابرس گزارش را دوباره منتشر کند یا گزارشی را که پیش از این منتشر کرده اصلاح کند، در این صورت چه تاثیری بر مسایل عمده حسابرسی که پیش از این در گزارش حسابرس آورده شده است دارد؟ در شرایط خاص، براساس استاندارد بین‌المللی ۵۶۰ حسابرس ممکن است ملزم به انتشار گزارش جدید یا اصلاح گزارش قبلی شود. برای نمونه، این موضوع موقعی می‌تواند اتفاق بیفتد که پس از انتشار صورتهای مالی، حقایقی برای حسابرس آشکار شود که احتمال می‌رود موجب اصلاح گزارش از سوی حسابرس شود؛ در صورتی که این حقایق برای حسابرس در تاریخ گزارش حسابرسی شناسایی شود. در این شرایط، اگر مدیریت صورتهای مالی را اصلاح کند، استاندارد بین‌المللی ۵۶۰ الزام می‌کند یک بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش جدید یا اصلاح‌شده حسابرس گنجانده شود که به یادداشتی در صورتهای مالی اشاره دارد که به‌طور مفصلتر دلیل اصلاح صورتهای مالی منتشرشده قبلی توسط حسابرس را مورد بحث قرار می‌دهد.

اگر چه حسابرس ملزم است یک بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش لحاظ کند تا با الزامهای استاندارد بین‌المللی ۵۶۰ مطابقت داشته باشد، ولی استاندارد بین‌المللی ۷۰۶ اشاره دارد که یک بند تاکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی نمی‌تواند جایگزین مسایل عمده حسابرسی در هنگام ارائه آن‌ها باشد. در شرایطی که حسابرس گزارش را دوباره منتشر کند، در این صورت شاید نیاز باشد بررسی کند که موضوعی که منجر به گزارش جدید یا اصلاح‌شده حسابرس شده است، (۱) آیا منجر به ارائه یک موضوع کلیدی حسابرسی اضافی شده که باید اطلاع‌رسانی شود، یا (۲) مربوط به موضوعی است که پیش از این به‌عنوان موضوع کلیدی حسابرسی اطلاع‌رسانی شده است و بنابراین یا با بازنگری در توضیح آن موضوع کلیدی ضرورت دارد یا خیر. سایر موضوعهایی که پیش از این به‌عنوان مسایل عمده حسابرسی ارائه شدند، شاید تحت تاثیر این موضوع قرار نگیرند؛ زیرا پیش از این، چنین موضوعهایی در حسابرسی در راستای اهداف

بوده و به این ترتیب، از موضوعات کلیدی حسابرسی هستند. بندهای ۲۷-۳۰ الف استاندارد ۷۰۱ راهنمایی و عواملی را ارائه می‌دهد که می‌تواند بر تعیین این موضوعها اثرگذار باشد. این فرایند در سندی که هیئت با عنوان تعیین و اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی منتشر کرده، به تصویر کشیده شده است. بند ۲۰ الف استاندارد ۷۰۱ توضیح می‌دهد که حوزه‌های قضاوت مدیریت و معاملات غیرمعمول با اهمیت بیشتر احتمال می‌رود که به عنوان ریسکهای با اهمیت شناسایی شوند و بنابراین ریسکهای مهمتر در حوزه‌هایی هستند که به دقت درخور توجه حسابرس نیاز دارند. با این حال، بند ۲۱ الف استاندارد ۷۰۱ اشاره دارد که این موضوع شاید برای همه ریسکهای با اهمیت صدق نکند. برای نمونه، استاندارد ۲۴۰ فرض می‌کند که ریسکهای تقلب در شناسایی درآمد و نادیده گرفتن کنترلها توسط مدیریت وجود دارد و بر این اساس، حسابرس را ملزم می‌کند که ریسکهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت ناشی از تقلب را به عنوان ریسکهای با اهمیت تلقی کند. با توجه به ماهیت این ریسکها، شاید نیازی به توجه حسابرس نداشته باشند و به این ترتیب، به عنوان مسایل عمده حسابرسی در نظر گرفته نشوند.

سایر اطلاعات

۷- اگر حوزه جغرافیایی یا کشوری، استاندارد بین‌المللی ۷۲۰ (بازنگری شده) را نپذیرفته باشد، آیا حسابرس در گزارش حسابرسی می‌تواند به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی اشاره کند؟ همانطور که در پرسش ۲ توضیح داده شد، بند ۱۸ استاندارد ۲۰۰ اشاره می‌کند که حسابرس باید از تمام استانداردهای مربوط به حسابرسی پیروی کند و این که یک استاندارد زمانی به حسابرسی مربوط است که لازم‌الاجرا باشد و شرایطی که توسط استاندارد حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است، برقرار باشد. افزون‌براین، بند ۲۰ استاندارد ۲۰۰ اشاره می‌کند که حسابرس نباید عبارت مطابق با استانداردهای حسابرسی را در گزارش حسابرس بیان کند؛ مگر این که الزامهای استاندارد ۲۰۰

را طولانی کرده و منجر به ارائه‌ای شود که به احتمال بالقوه می‌تواند برای کاربران گیج‌کننده باشد.

۶- آیا همه ریسکهای با اهمیت به عنوان مسایل عمده حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند؟

بندهای ۱۴-۱۷ استاندارد ۲۶۰ (بازنگری شده) حسابرس را ملزم می‌کند که موضوعهای مختلفی را به ارکان راهبری (TCWG) اطلاع‌رسانی کنند، از جمله مسئولیتهای حسابرس در رابطه با حسابرسی، دامنه برنامه‌ریزی شده، زمان حسابرسی، یافته‌های مهم حسابرسی و استقلال حسابرس. در این راستا، حسابرس موظف است به عنوان بخشی از اطلاع‌رسانی یک نمای کلی از دامنه برنامه‌ریزی شده و زمان حسابرسی، در مورد ریسکهای با اهمیت شناسایی شده اطلاع‌رسانی کند.

حسابرس از میان موضوعهایی که به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی شده است، مواردی را که مستلزم دقت درخور توجه هستند، مشخص می‌کند. حسابرس از میان این موضوعها تعیین می‌کند که کدامیک دارای اهمیت بیشتری

الزامهای

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰

(بازنگری شده)

برای همه حسابرسی‌هایی

اعمال می‌شود که

سایر اطلاعات در

گزارش سالانه ارائه می‌شود

• برای یک واحد تجاری غیر از شرکتهای پذیرفته شده در بورس، حسابرس برخی یا همه اطلاعات دیگر را به دست آورده است.

۹- مسئولیتهای حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات در شرایطی که حسابرس گزارش حسابرسی را دوباره منتشر می کند یا گزارشی را که از پیش منتشر شده اصلاح کند، چیست؟

در شرایط خاص طبق استاندارد بین المللی ۵۶۰ ممکن است که از حسابرس خواسته شود که گزارش حسابرس جدیدی را منتشر یا گزارش حسابرس را که از پیش اصلاح شده منتشر کند. به عنوان نمونه، این موضوع ممکن است در مواقعی رخ دهد که حقایق پس از انتشار صورتهای مالی برای حسابرس شناسایی شود که احتمال دارد موجب شود حسابرس، گزارش حسابرسی را اصلاح کند، در صورتی که این حقایق در تاریخ گزارش برای حسابرس شناسایی شده باشد.

در شرایطی که حسابرس گزارش جدیدی ارائه می کند، یا گزارشی را که از پیش منتشر شده اصلاح کند، ممکن است نیاز باشد که مسئولیتهای خود را نسبت به سایر اطلاعات مورد بازنگری قرار دهد، که ماهیت و میزان آن بستگی به این دارد که حسابرس روشهای حسابرسی در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را برای اصلاح صورتهای مالی محدود می کند یا خیر:

الف) حسابرس مجاز است روشهای حسابرسی را در رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به آثار رویداد یا رویدادهای بعدی که منجر به آن اصلاح شده است محدود کند، یعنی شرایط مندرج در بند ۱۲ استاندارد ۵۶۰ اعمال شود. در چنین مواردی، مسئولیت حسابرس مربوط به (۱) در نظر گرفتن آثار آن رویداد بر سایر اطلاعات گزارش شده در گزارش قبلی منتشر شده و (ب) تعیین این که به روز رسانی در بخش سایر اطلاعات در گزارش اصلی حسابرس ضرورت دارد یا خیر است.

با توجه به سایر اطلاعاتی که حسابرس پیش از این در مورد آن ها گزارش کرده است، حسابرس باید بررسی کند که به روز رسانیهای مناسب برای سایر اطلاعات در رابطه با رویداد بعد از تاریخ ترازنامه انجام شده است یا خیر و ممکن است


و سایر استانداردهای مربوط به حسابرسی را رعایت کرده باشد. با فرض این که حوزه گزارشگری دارای برنامه ای برای به کارگیری استانداردهای بین المللی است، زمان به کارگیری استاندارد بین المللی ۷۲۰ (بازنگری شده) برای یک حوزه گزارشگری خاص از سوی تدوین کننده استاندارد ملی یا مرجع دیگری در صورت لزوم تعیین می شود. باید اذعان کرد که حوزه های گزارشگری وجود دارند که بر اساس برنامه خود برای به کارگیری استانداردهای بین المللی حسابرسی، تنها پس از تاریخ لازم الاجرا شدن در ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶، این استاندارد را به کار خواهند گرفت. تدوین کننده استاندارد ملی در آن حوزه های گزارشگری باید مشخص کند که چگونه به بهترین شکل استانداردهای حسابرسی را بازتاب دهند، به گونه ای که به طور غیرمقتضی، رعایت مجموعه کامل استانداردهای بین المللی حسابرسی موجود که در ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ لازم الاجرا هستند، اعلام نشود.

به عنوان نمونه، حسابرس در گزارش حسابرسی می تواند در عوض به استانداردهای حسابرسی حوزه گزارشگری (به عنوان نمونه، ملی) اشاره کند و تدوین کننده استاندارد ملی می تواند در مرکز اطلاع رسانی اینترنتی خود در مورد برنامه خود برای به کارگیری استانداردهای بین المللی شفاف سازی کند.

۸- مسئولیتهای حسابرس در گزارش حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات چیست؟

الزامهای استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۲۰ (بازنگری شده) برای همه حسابرسیهایی اعمال می شود که سایر اطلاعات در گزارش سالانه ارائه می شود (همانطور که در استاندارد ۷۲۰ (بازنگری شده) تعریف شده است) جدول ۲ را ملاحظه کنید. بند ۲۱ استاندارد ۷۲۰ (بازنگری شده) حسابرس را ملزم می کند که بخش جداگانه ای در گزارش حسابرس با عنوان «سایر اطلاعات» (یا سایر سرفصلهای مناسب) لحاظ کند، زمانی که در تاریخ گزارش حسابرس:

• برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، حسابرس سایر اطلاعات را به دست آورده یا انتظار دارد به آن دست یابد؛ یا

اطلاعات باید برای شناسایی سایر اطلاعاتی که انتظار می‌رود پس از تاریخ گزارش حسابرس به‌دست آید، به‌روزرسانی شود. در هر دو مورد، حسابرس همچنان مسئول اجرای روشهای لازم در مورد سایر اطلاعاتی است که پس از تاریخ گزارش حسابرس به‌دست آمده است، همانطور که در بند ۱۹ استاندارد ۷۲۰ (بازنگری شده) توضیح داده شده است. 

منبع:

• Auditor Reporting: frequently Asked Questions.

IAASB-the-new-auditor-s-report-questions-and-answers.pdf November 2016

حسابرس نیاز به بازنگری در بخش سایر اطلاعات گزارش به‌منظور ارجاع به سایر اطلاعات اصلاح‌شده داشته باشد. حسابرس ملزم به ارائه گزارش در مورد سایر اطلاعاتی نیست که پس از تاریخ گزارش اصلی به‌دست آمده است. (ب) حسابرس روشهای حسابرسی را در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه محدود به اصلاح صورتهای مالی نمی‌کند، یعنی شرایط مندرج در بند ۱۲ استاندارد ۵۶۰ اعمال نمی‌شود. در چنین مواردی، بخش سایر اطلاعات در گزارش دوباره منتشرشده از سوی حسابرس، کلیه اطلاعات دیگری را که تا تاریخ انتشار مجدد گزارش به‌دست آمده است، پوشش می‌دهد. برای حسابرسی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس، بخش سایر

جدول ۲- مسئولیت حسابرس در گزارش حسابرسی در رابطه با سایر اطلاعات

بخش سایر اطلاعات گزارش حسابرس در همه موارد شامل موارد زیر است:

- عبارتی مبنی بر این‌که مدیریت مسئول سایر اطلاعات است؛
- عبارتی مبنی بر این‌که اظهارنظر حسابرس سایر اطلاعات را پوشش نمی‌دهد و بر این اساس، حسابرس اظهارنظر حسابرسی یا هر شکل دیگری از نتیجه‌گیری اطمینان را در مورد آن ارائه نمی‌کند (یا ارائه نخواهد کرد)؛ و
- شرح مسئولیتهای حسابرس در رابطه با مطالعه، بررسی و گزارشگری سایر اطلاعات طبق استاندارد ۷۲۰ (بازنگری شده). افزون بر این، با توجه به این‌که شرکت مورد حسابرسی جز شرکتهای پذیرفته‌شده است یا خیر و وضعیت سایر اطلاعات دریافتی حسابرس تا تاریخ گزارش، موارد زیر می‌شود:

شرکتهای غیربورسی	شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس	وضعیت سایر اطلاعات دریافتی
الزامهای مشابهی برای حسابرسی این‌گونه شرکتهای مشابه حسابرسی شرکتهای بورسی اعمال می‌شود	<ul style="list-style-type: none"> • شناسایی سایر اطلاعات به‌دست آمده قبل از تاریخ گزارش حسابرس • در رابطه با اطلاعات به‌دست آمده قبل از تاریخ گزارش حسابرس، یکی از موارد زیر است: <ul style="list-style-type: none"> ○ عبارتی مبنی بر این‌که حسابرس موردی برای گزارش ندارد. ○ اگر حسابرس به این نتیجه رسیده باشد که تحریف بااهمیت اصلاح‌نشده در سایر اطلاعات وجود دارد، در یک عبارت تحریف بااهمیت اصلاح‌نشده در سایر اطلاعات را توضیح می‌دهد. 	حسابرس برخی یا تمام سایر اطلاعات را در تاریخ گزارش حسابرس به‌دست آورده است
نیازی به گزارش نیست؛ اگرچه حسابرس همچنان طبق استاندارد ۷۲۰ (بازنگری شده) مسئولیتهایی برای اجرای روشهای لازم در مورد سایر اطلاعات دارد.	<ul style="list-style-type: none"> • شناسایی سایر اطلاعاتی که انتظار می‌رود پس از تاریخ گزارش حسابرس به‌دست آید 	حسابرس انتظار دارد اطلاعات دیگری را پس از تاریخ گزارش حسابرس به‌دست آورد

