



## پاسخ به پیش‌نویس پیشنهادی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در مورد استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ (تجدیدنظر شده X ۲۰۲)



فروزان جانمردی ✍️

### مقدمه

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط<sup>۱</sup> (SMPAG) زیرمجموعه فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۲</sup> (IFAC) خرسند است که به پیش‌نویس پیشنهادی<sup>۳</sup> (ED) هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۴</sup> (IAASB) برای طرح پیشنهادی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰<sup>۵</sup> (PISA 570) (تجدیدنظر شده X ۲۰۲) با عنوان «تداوم فعالیت و اصلاحیه‌های انطباقی و متعاقب پیشنهادی برای سایر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی» پاسخ دهد.

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط موظف است نیازهای اعضای خود را شناسایی و ارائه کند و در صورت لزوم، مسایل مربوط به بنگاه‌های کوچک و متوسط<sup>۶</sup> (SMEs) را در نظر بگیرد. اعضای گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط<sup>۷</sup> (SMPs) هستند که خدمات حسابداری، حسابرسی، اطمینان‌بخشی و مشاوره کسب‌وکار را به‌طور عمده، اما نه انحصاری، به مشتریان کوچک و متوسط ارائه می‌دهند. اعضا و مشاوران فنی در خدمت گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط از سازمانهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران که در حال حاضر نماینده ۲۵ کشور از تمام مناطق جهان هستند، انتخاب شده‌اند.

## اظهار نظرهای عمومی

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط از تلاشهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در تهیه پیش‌نویس تغییرهای پیشنهادی استاندارد قردادانی می‌کند و از توجه به مقیاس‌پذیری در پیشنهادها خرسند است. با این حال، چندین زمینه نگرانی وجود دارد که ما می‌خواهیم مطرح کنیم. کاهش فاصله انتظارها بین ادراک عمومی و مسئولیتهای مربوط به مدیریت و حسابرس مهم است. همانطور که در پاسخ فدراسیون بین‌المللی حسابداران به مقاله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در مورد تقلب و تداوم فعالیت ذکر شده است، ما با اطمینان معتقدیم که هر یک از شرکت‌کنندگان در زیست‌بوم گزارشگری مالی نقش اساسی دارند که به گزارشگری مالی باکیفیت کمک می‌کند. ما نگران هستیم که برخی از اصلاحهای پیشنهادی ممکن است به‌جای کاهش فاصله انتظاری در رابطه با تداوم فعالیت، منجر به افزایش آن شود. به‌ویژه عامل نگران‌کننده در الزامهای پیشنهادی در گزارش حسابرس مربوط به مسئولیت حسابرس است که بیان می‌کند شناسایی رویدادها یا شرایطی را که ابهام درخور توجهی در توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت ایجاد می‌کند، برعهده حسابرس است که در ادامه به تفصیل در مورد آن‌ها بحث خواهیم کرد.

این استاندارد همچنین برای همه حسابرسیها، صرف‌نظر از ریسک مربوط به تداوم فعالیت یا ابهامهای بااهمیت، کار اضافی و افشای گزارش حسابرس را ایجاب می‌کند. گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط مایل بود در مواردی که چنین کارهای اضافی و موارد افشا فقط در صورتی انجام شود که حسابرس - با استفاده از قضاوت حرفه‌ای - آن‌ها را ضروری بداند، رویکرد مبتنی بر ریسک اعمال شود. حسابرس در بسیاری از کوچکترین واحدهای تجاری که حسابرسی می‌شوند، ممکن است برای تولید و ارائه برخی از اطلاعاتی که بازنگریها پیش‌بینی می‌کنند به‌عنوان بخشی از بررسی مناسب بودن ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت، به آن‌ها دسترسی داشته باشد. دچار مشکل شوند؛ به‌ویژه اگر مدیریت باور داشته باشد که این موارد مربوط به تداوم فعالیت نیستند.

در نهایت، تغییر پیشنهادی در تاریخ شروع دوره رسیدگی، (مگر این‌که مطابق با چارچوب گزارشگری مالی درخور اجرا باشد)، یک ناهماهنگی احتمالی ایجاد می‌کند که می‌تواند دلیل غیرضروری برای مشاجره در بسیاری از حسابرسیهایی باشد که در آن‌ها ریسک کمی برای موارد مربوط به تداوم فعالیت وجود دارد. پاسخ به پرسشهای مطرح‌شده در پیش‌نویس گزارش (به‌صورت پررنگ) را در زیر بیان کرده‌ایم.

## پرسشهای کلی

۱) آیا موافقید که پیشنهادها در پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ با توجه به ویژگیهای کیفی استانداردگذاری و هدفهای پروژه که از منافع عمومی حمایت می‌کنند، آن‌طور که در پیوست ۱ آمده است، پاسخگوی منافع عمومی است؟

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، چالشهای موجود در تعریف منافع عمومی را تایید می‌کند، و ما متذکر می‌شویم که در اصلاحات پیشنهادی سعی شده تا انتظارات استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی با افشای گسترده‌تر و واضح‌تر ریسکهای مربوط به تداوم فعالیت، مدیریت شود. با این حال، ما معتقدیم برخی از مسائل اساسی در مورد منافع عمومی در زمینه تداوم فعالیت، به شکاف انتظارها بین درک کاربر و مسئولیتهای واقعی حسابرس مربوط می‌شود. این تصور وجود دارد که امضای حسابرس برای تایید تداوم فعالیت است و این تا حدی ناشی از عدم درک مسئولیتهای مربوط به مدیریت و حسابرس در رابطه با تداوم فعالیت است. تجدیدنظر استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰<sup>۱</sup> (ISA 570) با عنوان «تداوم فعالیت» فرصتی را برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی فراهم می‌کند تا به دنبال کاهش این فاصله انتظاری باشد.

ما خاطر نشان می‌کنیم که ورشکستگی شرکتها به‌عنوان محرک این پروژه شناسایی شده‌اند و موافقیم که پاسخ به این موارد به وضوح در راستای منافع عمومی است. با این حال، بازنگریهای پیشنهادی در پیش‌نویس، چالشهایی را برای بنگاه‌های کوچک و متوسط و موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط ایجاد می‌کند، که به نظر می‌رسد مغایر با

مشکل تداومی شناسایی نمی‌شود، به نفع عموم خواهد بود؛ همراه با نوعی هشدار اولیه یعنی این که شرکت اطلاعات مربوط را افشا کند. بعید به نظر می‌رسد که اصلاحات پیشنهادی رویه‌های حسابرس بتواند بر تعداد وقوع این اتفاق تأثیر بگذارد؛ زیرا هدف آن‌ها بهبود موارد افشا و گزارش حسابرس است. چنین مشکلاتی بیشتر به دلیل مشکلات اساسی در زیست‌بوم گزارشگری شرکتی رخ می‌دهد که دوباره به نیاز به کاهش فاصله انتظارها اشاره می‌کند. علاوه بر این، هم مدیریت و هم حسابرس فقط می‌توانند به اطلاعات شناخته‌شده در یک مقطع زمانی واکنش نشان دهند؛ در حالی که بسیاری از ورشکستگی شرکتها به دلیل تحولات ناگهانی پس از این تاریخ (به‌عنوان مثال شیوع همه‌گیری کووید<sup>۱۹</sup>) رخ می‌دهد. به این ترتیب، انتظارها پیرامون این موضوع نیز همیشه باید به‌طور کلی‌تر مدیریت شوند، و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی باید برای شفاف‌تر کردن این موضوع بیشتر تلاش کند، برای مثال، با افزودن یک نکته دیگر در بند ۵ برای بحث در مورد این واقعیت که تحولات آینده پیش‌بینی نشده مرتبط با رویدادها و شرایط شناخته‌شده نمی‌توانند در ارزیابیهای تداوم فعالیت نقش داشته باشند، اما ممکن است به قدری مهم باشند که به سرعت و به‌طور غیرمنتظره باعث توقف فعالیت واحد تجاری شوند. همچنین ممکن است برای کمک به مدیریت، تفسیر توضیحی بیشتری در گزارش حسابرس گنجانده شود، تا به مدیریت این انتظارها و فاصله انتظاری کمک کرده و هدف روشهای حسابرسی انجام‌شده و آنچه ممکن نیست را روشن کند.

همانطور که در ادامه با جزئیات بیشتری بحث خواهیم کرد، همچنین این نگرانی وجود دارد که زبان پیشنهادی بندهای ۱۱ و ۳۳ الف-۲ که حاکی از مسئولیت مستقیم حسابرس برای شناسایی رویدادها یا شرایطی است که ممکن است ابهام درخور توجهی در توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به‌عنوان تداوم فعالیت ایجاد کند نیز می‌تواند فاصله انتظاری را بدتر کند؛ بنابراین مغایر با منافع عمومی خواهد بود. اصلاحات پیشنهادی همچنین می‌تواند بر چالشهای پیرامون قضاوتهای حسابرس در این حوزه آینده‌نگر تأکید کند، همانطور که در

سایر عناصر منافع عمومی است. تغییر پیشنهادی در دوره شروع بررسی مدیریت به ۱۲ ماه پس از تصویب حسابها، حتی در مواردی که با دستورالعمل استانداردهای گزارشگری مالی در برخی حوزه‌های گزارشگری مغایرت داشته باشد و طبق الزامهای قانونی یا نظارتی الزامی نباشد، یکی از این زمینه‌ها است. استانداردهای حسابرسی الزام‌آور برای تهیه‌کنندگان، در غیاب هرگونه الزامهای خارجی پشتیبان، یک موضوع بحث‌برانگیز است. این امر علاوه بر این که از نظر ایدئولوژیک مشکل‌ساز است، برای بسیاری از بنگاه‌های کوچک و متوسط و واحدهای کوچک که در آن‌ها هیچ مشکل درخور شناسایی وجود ندارد، الزامهای سنگینی ایجاد کرده و هزینه‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد، اما ارزش کمی را اضافه می‌کند.

در نهایت، کاهش پتانسیل ورشکستگی شرکتها در مدت کوتاهی پس از انتشار صورتهای مالی، در مواردی که هیچ

## تجدیدنظر

### استاندارد بین‌المللی حسابرسی

### ۵۷۰ با عنوان

### «تداوم فعالیت» فرصتی را برای

### هیئت استانداردهای

### بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی

### فراهم می‌کند تا به دنبال کاهش این

### فاصله انتظاری باشد

می‌تواند در موارد افشای پیشنهادهای نیز مورد تاکید قرار گیرد، اگرچه ما متذکر می‌شویم که مشکلاتی در افزایش طول گزارش حسابرس نیز وجود دارد که در ادامه به آن‌ها خواهیم پرداخت. برای استاندارد مهم است که محدودیتها را در این زمینه بپذیرد؛ زیرا در برخی از حوزه‌های گزارشگری ممکن است مسایل مربوط به مسئولیت حسابرس وجود داشته باشد. برای مثال، در مواردی که شرکای حسابرسی قرارداد را امضا می‌کنند، ممکن است برای آن‌ها مسئولیت شخصی نامحدود داشته باشند. عدم شفافیت در مورد چالشها و شکست در مدیریت فاصله انتظارها، می‌تواند منجر به احساس ریسک بیش از حد برای چنین افرادی شده و در نهایت آن‌ها را از حرفه خارج کند.

**۳) آیا معتقدید چون صورتهای مالی با هدف عمومی با استفاده از مبنای تداوم فعالیت حسابداری تهیه می‌شود و موضوعهای تداوم فعالیت برای همه واحدها مرتبط است، استاندارد پیشنهادی برای واحدهای تجاری با اندازه‌ها و پیچیدگیهای مختلف مقیاس پذیر است؟**

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط از تلاشهایی که برای در نظر گرفتن مقیاس پذیری در مواد کاربردی در استاندارد انجام شده است استقبال می‌کند و مثالهای ارائه شده برای نشان دادن تفاوت واحدهای تجاری برای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط مفید خواهد بود. با این حال، به طور کلی تر در رابطه با موارد با اهمیت کاربردی، باید توجه داشت که این امکان وجود دارد قانونگذاران آن را بیش از حد در استانداردهای مشخص تفسیر کنند، که در برخی مواقع می‌تواند موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط را در معرض چالش قرار دهد؛ جایی که هیچ ضمانتی وجود ندارد. به این ترتیب، در مواردی که ممکن است تفاوتی در رفتار بر اساس مقیاس پذیری وجود داشته باشد و مثالهایی ارائه شود، لازم است که به روشنی تضمین شود که چنین مثالهایی گویا هستند و جامع نیستند و سایر شرایط نیز ممکن است برای رفتارهای متفاوت در بنگاه‌های کوچک و متوسط مرتبط باشند. در حالی که می‌دانیم تلاشهایی برای مقیاس پذیر کردن استاندارد انجام شده است، ممکن است هنوز مشکلاتی در ارتباط با آن وجود داشته باشد. رویه‌های حسابرسی در ارتباط

پاسخ به سوال ۲ بیشتر بحث می‌کنیم. عدم شفافیت در مورد چنین چالشهایی نیز می‌تواند فاصله انتظارها را تشدید کند و ممکن است شرکای حسابرسی که حسابهای حوزه‌های گزارشگری را امضا می‌کنند را با مسئولیت شخصی خارج از این حرفه روبه‌رو کند، که به زیان منافع عمومی خواهد بود.

**۲) آیا معتقدید که پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ که به صورت جمعی در نظر گرفته شده است، قضاوت حسابرس و کار مربوط به تداوم فعالیت در حسابرسی صورتهای مالی، از جمله افزایش شفافیت از طریق اطلاع‌رسانی و گزارشگری در مورد مسئولیتها و کار حسابرس را افزایش داده و تقویت می‌کند؟**

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط معتقد است این پیشنهادها شفافیت را افزایش می‌دهد؛ اما تاثیر محدودی در تقویت قضاوت حسابرس و کار در رابطه با تداوم فعالیت خواهد داشت. بررسی ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت، یکی از حوزه‌های آینده‌نگر کمیاب در حسابرسی است که اعمال قضاوت را چالش برانگیزتر می‌کند. عوامل احتمالی نامحدودی وجود دارند که می‌توانند بر موقعیت شرکت تاثیر بگذارند که خارج از دانش و کنترل مدیریت و حسابرس در لحظه تهیه صورتهای مالی و امضای گزارش حسابرس هستند. تاثیر عواملی که در آینده رخ می‌دهد، مانند یک بیماری همه‌گیر یا اقدام صنعتی می‌تواند شدیدترین تاثیر را بر توانایی یک واحد تجاری برای ادامه معاملات در آینده درخور پیش‌بینی داشته باشد، اما ممکن است پیش‌بینی یا پرداختن به این استاندارد از قبل غیرممکن باشد.

در برخی از حوزه‌های گزارشگری، حسابرسان به دلیل اتخاذ این دیدگاه مورد انتقاد قرار می‌گیرند که هدف آن تایید ادعاهای مدیریت است، و نه به چالش کشیدن آن، و این به طور معمول یک نکته درستی است. با این حال، در جایی که ماهیت یک ادعا و ارزیابی آن آینده‌نگر است، باید اذعان داشت که فقط چالش محدودی را می‌توان در مورد رویدادهای آینده ایجاد کرد. برای تقویت انتظارهای واقع‌بینانه، بازنگریهای پیشنهادی مفید خواهد بود که مشکلات در این زمینه را بیشتر نشان دهد و توضیح دهد که چرا یک لایه پیچیدگی اضافی برای قضاوت در رابطه با تداوم فعالیت وجود دارد. این موضوع

بررسی عوامل مختلف، مانند سطح ذخایر و قصد استفاده، موضوعهای دارای تداوم فعالیت بسیار بعید داشته باشد، چنین بررسی و کنکاش دقیق اطلاعات اضافی برای حمایت از نتیجه‌گیری حسابرس غیر ضروری است.

#### ۴) آیا الزامها و مطالب کاربردی پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ به‌طور مناسبی به‌کارگیری تردید حرفه‌ای حسابرس در رابطه با تداوم فعالیت را تقویت می‌کند؟

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط معتقد است که الزامها و مطالب کاربردی نیاز به اعمال تردید حرفه‌ای را تقویت می‌کند. با این حال، همانطور که از قبل ذکر شد، ملاحظه‌های انجام‌شده برای تداوم فعالیت به‌دلیل ماهیت آینده‌نگر ارزیابی‌های تداوم فعالیت و ابهامهای ذاتی همراه با کار حسابرسی عمومی متفاوت است. ممکن است دامنه و توانایی محدودی برای به‌چالش کشیدن مدیریت به‌طور عملی وجود داشته باشد، بنابراین تمرکز اولیه بر تایید ممکن است در این زمینه در غیاب اطلاعات مخالف دریافت‌شده از حسابرسی یا اطلاعاتی که حسابرس از آن آگاه است، مناسبتر باشد. ما همچنین این سوال را مطرح می‌کنیم که در مواردی که ریسک بسیار کمی برای وجود مسایل تداوم فعالیت وجود دارد (به‌طور مثال به‌دلیل سطح ذخایر نقدی و تعهدهای آتی) اسناد اضافی تا چه حد می‌تواند نشانگر تردید حرفه‌ای باشد.

#### پرسشهای خاص

۵) آیا از تعریف ابهام بااهمیت (مرتبط با نگرانی ادامه‌دار) حمایت می‌کنید؟ به‌طور خاص، آیا شما از اهمیت کاربردی برای توضیح عبارت «ممکن است ابهام در خور توجهی ایجاد کند» حمایت می‌کنید؟

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط چالشهای موجود در تعریف ابهامهای بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت را تصدیق می‌کند و انتظار می‌رود یادداشت توضیحی یا مطالب کاربردی مربوط به استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ (تجدیدنظر شده) این چالشها را بررسی کند. در غیاب چنین بحثی، عبارت بند ۱۰ ممکن است به این معنی باشد که ابهامهای با اهمیت به‌راحتی قابل شناسایی هستند، که در عمل چنین نیست. ارجاع به قضاوت حرفه‌ای حسابرس

با تداوم فعالیت بیشتر بر کیفیت اطلاعاتی که مدیریت می‌تواند ارائه کند، متکی است و برای کوچکترین واحدهایی که گزارشگری آتی یا پیش‌بینی جریان نقدی آنها به‌طور کامل رسمی نیست، در دسترس بودن اطلاعاتی که مدیریت می‌تواند تولید کند، مانعی خواهد بود. برای واحدهای تجاری کوچکتر، تاریخ حسابرسی ممکن است به‌طور درخور توجهی دیرتر از واحدهای تجاری بزرگتر در برخی حوزه‌های گزارشگری باشد، که می‌تواند چالشهای عملی را با توجه به الزام جدید پیشنهادی برای شروع دوره دوازده‌ماهه از تاریخ تصویب صورتهای مالی ایجاد کند. دوازده ماه پس از تاریخ تصویب در بسیاری از موارد به سال بعد از دوره بعدی خواهد رسید. یک مسئله احتمالی وجود دارد که اگر ارزیابی تداوم فعالیت بر مبنای مجموعه‌ای از اظهارنظرها انجام شود که دوره ارزیابی مربوط بسیار فراتر از پایان سال بعد باشد، اطمینان قوی‌تری نسبت به کار در آینده درخور پیش‌بینی ارائه می‌شود، نسبت به کاری که تکمیل شده است. به این ترتیب، احتمال افزایش فاصله انتظارها به‌جای کاهش از طریق این پیشنهاد وجود دارد.

مقیاس‌پذیری نه‌تنها باید در نظر بگیرد که آیا می‌توان الزامهای یکسانی را برای واحدهای تجاری با اندازه‌های مختلف اعمال کرد یا خیر، بلکه باید ارزیابی شود که آیا الزامهای اضافی در صورت اعمال در شرایط خاص، ارزش افزوده خواهند داشت یا خیر. پیشنهادهای فعلی منجر به کار حسابرسی اضافی درخور توجهی برای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط می‌شود که نیاز به درخواست اطلاعات اضافی از مشتریان بنگاه‌های کوچک و متوسط خود دارند، اما اطلاعات موجود ممکن است ارزش بسیار محدودی برای برخی حسابرسیها ایجاد کند. ارزیابی مبتنی بر ریسک به‌عنوان یک اصل در تجدیدنظرها مناسبتر است. برای واحدهای بسیار کوچک، اجباری کردن تولید سالانه اطلاعاتی که طرحهای پیشنهادی طرح‌ریزی می‌کنند، به‌احتمال منجر به یک رویکرد «چک لیست مانند»<sup>۱۰</sup> رو به جلو می‌شود. این حداقل ارزش را به حسابرسی اضافه می‌کند، اما به‌احتمال می‌تواند این تصور را ایجاد کند که حسابرس با استفاده از چنین اطلاعاتی ملاحظات دقیق‌تری را انجام داده است، که به‌ندرت چنین خواهد شد. اگر یک واحد تجاری بر اساس

تحریف با اهمیت مرتبط با موضوعهای تداوم فعالیت اجرا کند. اینها می‌تواند ریسک (هایی) باشد که رویدادها رخ داده است یا شرایطی وجود دارد که واحد تجاری به درستی تصدیق نکرده است که به موجب آن باعث می‌شود واحد تجاری در دوره ۱۲ ماهه مورد بررسی ادامه فعالیت نداشته باشد (یعنی تحریف، استفاده نادرست از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی است) و ریسک (های) ناشی از ناطمینانی با اهمیتی که واحد تجاری نتوانسته است به درستی افشا کند (یعنی تحریف، افشای نادرست یا جاافتاده است). الزام ضمنی حسابرس برای انجام شناسایی (اولیه) همه چنین رویدادها و شرایط نابه‌جا است؛ زیرا این مسئولیت به‌عنوان بخشی از تهیه صورتهای مالی به مدیریت واگذار می‌شود.

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط با اصول الزامهای اساسی موافق است، اما توجه داشته باشید که برخی از حوزه‌های مشخص‌شده در بند ۱۲ ممکن است کمتر مربوط به نهادهای کوچک‌تر باشد؛ بنابراین می‌تواند برای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط چالش ایجاد

به‌تنهایی نیز ممکن است مشکل‌ساز باشد، زیرا باید به قضاوت حرفه‌ای مدیریت توجه شود. علاوه بر این، از آنجایی که این عبارت در همه استانداردهای حسابداری به‌طور یکسان تعریف نشده است و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۵۷۰ در نظر گرفته شده که چارچوب گزارشگری مالی را نادیده بگیرد، این ممکن است موجب تحمیل تعریف پیشنهادی این مفهوم حسابرسی بر چارچوب گزارشگری مالی شود. این ممکن است از نظر ایدئولوژیکی و عملی چالش برانگیز باشد.

بیان تعریف واقعی نیز مشکل‌ساز است و در مواقعی با رهنمود در استانداردها به یک موضوع کلی اشاره می‌کند. جمله‌ای که ابهام‌های با اهمیت را در بند ۱۰ توصیف می‌کند، ۶۳ کلمه است. درک این عبارت برای کاربران انگلیسی چالش برانگیز است زیرا ملاحظه‌های مختلفی را در هم می‌آمیزد. به‌طور همزمان، این ترکیب مفاهیم، سطح دشواری ترجمه استاندارد به زبانهای دیگر را افزایش می‌دهد. توصیه می‌کنیم تعریف را به جمله‌های کوچک‌تر تقسیم کنید تا هنگام ترجمه و پیاده‌سازی استاندارد تجدیدنظرشده، مسایل تفسیری به حداقل برسد.

۶) آیا پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ به‌طور مناسب براساس الزامهای اساسی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (تجدیدنظرشده در ۲۰۱۹) در پرداختن به روشهای ارزیابی ریسک و فعالیتهای مرتبط استناد می‌کند، تا از شناسایی قوی‌تر رویدادها یا شرایطی که ممکن است در مورد توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت ابهام درخور توجهی ایجاد کند، توسط حسابرس، حمایت کند؟

همانطور که در جاهای دیگر با جزئیات بیشتر توضیح داده شد، ما درباره زبان پیشنهادی بند ۱۱ و ۳۳ (الف-۲) نگران هستیم؛ زیرا به این معنی است که حسابرس مسئولیت مستقیمی در قبال شناسایی رویدادها یا شرایطی دارد که ممکن است در توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت، ابهام درخور توجهی ایجاد کند. به عقیده ما، حسابرس برای مطابقت با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵<sup>۱۱</sup> (ISA 315) (بازبینی شده ۲۰۱۹) با عنوان «شناسایی و ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت» باید روشهایی را برای شناسایی ریسک (های)

یکی دیگر از حوزه‌های مشکل‌سازی که

نتوانسته‌ایم آن را به‌طور کامل در

پاسخهایمان به پرسشهای کلی یا

خاص در نظر بگیریم

به‌گسترش دامنه کاری مربوط می‌شود که

حسابرس ملزم به انجام آن است

در صورت لزوم براساس ریسکهای ارزیابی شده، امکان تغییر در تاریخ شروع کار را فراهم کنیم. در حوزه‌هایی که بررسیهای نظارتی در این زمینه وجود دارد، تاریخ شروع را می‌توان بر این اساس اصلاح کرد؛ بنابراین مشخص نیست که بازنگری در استاندارد حسابرسی چگونه مفید است. چنین تغییری، چالشی غیرضروری برای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط ایجاد می‌کند؛ به‌ویژه در مواردی که مدیریت تمایلی به تغییر ندارد و می‌تواند در مواردی که ارزش کمی برای انجام این کار وجود دارد، کار و چالش بیشتری ایجاد کند.

همچنین می‌توان استدلال کرد که پیشنهاد تغییر تاریخ شروع می‌تواند دوباره فاصله انتظارها را افزایش دهد. اگر استانداردهای حسابرسی به‌طور موثر رفتاری را برای تهیه‌کنندگان تعریف کند مبنی بر این که حسابرس مسئول شفاف‌سازی از طریق تغییرها یا بحث می‌باشد، این باعث افزایش تعهد حسابرس در رابطه با تداوم فعالیت می‌شود. حسابرس به‌طور عملی دوره شروع را تعیین می‌کند که ممکن است مسئولیت ضمنی را برای مناسب بودن این دوره ارائه بدهد. علاوه بر این، نکته‌ای که از قبل برای سوال ۳ مطرح کردیم نیز مرتبط است. اگر ارزیابی تداوم فعالیت روی مجموعه‌ای از بیانیه‌ها انجام شود که دوره ارزیابی مربوط بسیار فراتر از پایان سال بعد باشد، ممکن است تصویری از ارائه اطمینان قوی‌تر نسبت به کار تکمیل شده ایجاد کند. جدول زمانی توصیه شده به حسابرس و مدیریت باید هماهنگ باشد، بنابراین در صورت عدم تغییر در تمام استانداردهای گزارشگری مالی مرتبط، این تغییر نباید اتفاق بیفتد. در حالی که اشاره می‌کنیم بندهای ۲۲ و الف ۴۳-الف ۴۴ مقداری انعطاف‌پذیری را ارائه می‌دهند، در عمل، ترس از بررسی دقیق نظارتی، انجام این موارد را دشوار می‌کند.

۸) آیا از رویکرد تقویت شده در پیش نویس پیشنهادی ۵۷۰ حمایت می‌کنید که حسابرس را ملزم به طراحی و اجرای روشهای حسابرسی برای ارزیابی سنجش مدیریت از تداوم فعالیت در همه شرایط و صرف نظر از این که آیا رویدادها یا شرایطی که ممکن است در مورد توانایی واحد تجاری برای ادامه تداوم فعالیت ابهام درخور توجهی ایجاد کند، شناسایی شده‌اند یا خیر؟

کند. در حالی که نمونه‌های مقیاس‌پذیری ارائه شده در بند الف ۱۳ مفید هستند، آن‌ها اذعان نمی‌کنند که در بسیاری از نهادهای دارای مالکیت خصوصی، مالکان مدیر هستند و تعداد کمی از کارکنان وجود دارد، بنابراین آن‌ها به‌الزام پیچیدگی یا نیاز به توسعه راهبردها، هدفها و پیش‌بینیهای رسمی و پیچیده و بودجه‌بندی و اطلاعات جریان نقدی که ممکن است در بازنگری استاندارد پیش‌بینی شود را ندارند. در بسیاری از چنین واحدهایی، زیرساختی وجود ندارد که به این شکل آینده‌نگر باشد، اما این امر به‌الزام به دلیل وضعیت مالی واحد تجاری باعث ایجاد مشکلات تداوم فعالیت نمی‌شود. در نتیجه، می‌توان استدلال کرد که مواردی وجود دارد که رعایت ملاحظه‌های دقیق فهرست شده ارزش کمی می‌افزاید و اگر اطلاعات موجود نادرست یا با کیفیت پایین تر شناخته شود، ممکن است گمراه‌کننده باشد.

۷) آیا از تغییر در زمان شروع دوره دوازده‌ماهه ارزیابی تداوم فعالیت از سوی مدیریت، از تاریخ صورتهای مالی (در استاندارد ۵۷۰ (تجدیدنظر شده)) موجود تا تاریخ تصویب صورتهای مالی (همانطور که در بند ۲۱ پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ پیشنهاد شده است) پشتیبانی می‌کنید؟

هنگام پاسخگویی، انعطاف‌پذیری ارائه شده در بندهای ۲۲ و الف ۴۳-الف ۴۴ از پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ را در شرایطی که مدیریت تمایلی به انجام یا گسترش ارزیابی خود ندارد، در نظر بگیرید.

اگر از پیشنهاد(ها) پشتیبانی نمی‌کنید، چه جایگزین(هایی) را پیشنهاد می‌کنید (توضیح دهید که چرا فکر می‌کنید چنین جایگزین(هایی) مناسب‌تر و عملی‌تر هستند)؟

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط با تغییر تاریخ شروع دوره دوازده‌ماهه به تاریخ تصویب صورتهای مالی مخالف است. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ (بازبینی شده X ۲۰۲) یک استاندارد جهانی برای استفاده در سراسر جهان خواهد بود و این تغییر، ناهماهنگی با استانداردهای گزارشگری مالی مورد استفاده در بسیاری از حوزه‌های گزارشگری ایجاد می‌کند. ما پیشنهاد می‌کنیم که

هیچ نظر خاصی در رابطه با این سوال ندارد؛ به جز رویکرد شناسایی شده که به نظر می‌رسد برای مشتریان بنگاه‌های کوچک و متوسط بیش از حد مهندسی شده است که موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط در درجه اول با آن سروکار دارند.

۱۰) آیا از الزامهای بهبود یافته و مطالب کاربردی، به‌عنوان بخشی از ارزیابی برنامه‌های مدیریت برای اقدامهای آتی، برای حسابرس در ارزیابی این که آیا مدیریت قصد و توانایی انجام دوره‌های عملیاتی خاص و همچنین برای ارزیابی قصد و هدف توانایی اشخاص ثالث یا اشخاص مرتبط، از جمله مالک-مدیر واحد تجاری، برای حفظ یا ارائه حمایت مالی لازم را دارد، پشتیبانی می‌کنید؟

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط خاطر نشان می‌کند که به‌طور کلی، مشخص نیست چه میزان از رویه‌ها برای ارزیابی قصد و توانایی مدیریت، اشخاص ثالث و اشخاص مرتبط برای ارائه حمایت مالی انجام شود. ارزیابی توانایی مدیریت برای انجام دوره‌های اقدام خاص احتمال می‌رود ممکن باشد، اما ارزیابی قصد مدیریت و اشخاص ثالث چالش برانگیزتر و ذهنی‌تر است، بنابراین گنجاندن آن در بندهای ۲۶ و ۲۷ ممکن است چالشهای عملی ایجاد کند. بدون اطلاعات دقیق در مورد تعهدها یا هدفهای مالی احتمالی مدیریت یا شخص ثالث، به‌رغم دسترسی آماده به منابع مالی، ارزیابی این که چنین بودجه‌ای ممکن است برای چه چیزی استفاده شود، به‌احتمال زیاد برای حسابرس چالش برانگیز یا حتی غیرممکن است. حسابرس می‌تواند اطلاعاتی را از اشخاص ثالث درخواست کند، اما آن‌ها در نهایت هیچ تعهدی در ارائه شواهدی برای حمایت از قصد فرضی خود ندارند. به‌عنوان مثال، اگر چنین تصمیمی هنوز از سوی بانک گرفته نشده باشد و اگر چنین اعلامیه‌ای برای بانک ریسک ایجاد کند، ممکن است تشویق بانک برای افشای قصد آینده خود برای ارائه حمایت از یک واحد تجاری دشوار باشد. بنابراین، امتناع بانک از ارائه اطلاعات به‌الزام نشان‌دهنده ریسک بیشتر برای تداوم فعالیت نیست، بنابراین تعیین این که حسابرس چگونه می‌تواند در چنین شرایطی نتیجه‌گیری کند، دشوار است.

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط خاطر نشان می‌کند که این ممکن است در برخی از نهادها چالشهایی ایجاد کند، بسیاری از مشتریان موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط قادر به تکمیل پیش‌بینی دقیق نیستند؛ بنابراین ارزیابی مدیریت کمتر از آنچه تغییرهای پیشنهادی در استاندارد تصور می‌شود، رسمی است. این امر به‌ویژه در کسب‌وکارهای کوچکتری که از سوی مالک مدیریت می‌شوند، در جایی که موقعیت تداوم فعالیت بیشتر بدون پیش‌بینی‌های رسمی یا گزارشهای مدیریتی موجود در واحدهای بزرگتر، نظارت و درک می‌شود، مصداق دارد. همچنین بیشتر در برابر تولید چنین اطلاعاتی مقاومت وجود دارد؛ زیرا ارتباط با تداوم فعالیت به‌خوبی درک نشده یا پذیرفته نشده است، یا در جایی که مدیریت مطمئن است که مسایل مربوط به تداوم وجود ندارد تا زمان و منابع را برای انجام آن صرف کند. این می‌تواند چالشهای عملی را برای موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط هنگام انجام این ارزیابی ایجاد کند. از نظر اخلاقی حسابرس در به‌عهده گرفتن نقش مدیریتی منع شده است.

علاوه بر این، اگر ریسک تداوم فعالیت به‌عنوان کم یا ناچیز ارزیابی شود، ارزش کمی در ارزیابی سنجش مدیریت از تداوم فعالیت وجود دارد. طراحی و اجرای روشهای حسابرسی هزینه‌هایی را به‌همراه خواهد داشت که با ارزش به‌دست آمده در چنین شرایطی نامتناسب خواهد بود. یک رویکرد مبتنی بر ریسک مناسب‌تر خواهد بود؛ زیرا افزودن حجم کار اضافی در حوزه‌هایی که ارزش افزوده ندارند، ممکن است منجر به جلب توجه بیشتر از حد مجاز به این حوزه‌ها شود و به‌طور بالقوه منابع را از مناطقی که ریسک ارزیابی شده ممکن است از کار یا مستندسازی بیشتر بهره به برد، دور کند.

۹) آیا پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ مفاهیم معرفی شده از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰<sup>۱۲</sup> (تجدید نظر شده) (ISA 540) با عنوان «حسابرسی ارزیابیهای حسابداری و افشاهای مرتبط»، را برای ارزیابی حسابرس از روش، فرضها و داده‌های مورد استفاده در ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت به‌درستی ترکیب می‌کند؟

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط



۱۱) آیا الزامهای بهبود یافته و مطالب کاربردی برای برقراری ارتباط با ارکان راهبری، گفتگوی شفاف اولیه را بین حسابرس، مدیریت و ارکان راهبری تشویق کرده و منجر به افزایش ارتباطهای دو طرفه با ارکان راهبری در مورد موضوعهای مرتبط با تداوم فعالیت می‌شود؟

یادداشت توضیحی، برای مثال بند ۶۳، به بهبودهایی برای تشویق گفتگوی شفاف اولیه بین حسابرس و ارکان راهبری<sup>۱۳</sup> (TCWG) اشاره دارد. با این حال، با نگاهی به بند ۳۹ پیشنهادی، به نظر نمی‌رسد که الزام به موقع بودن ارتباطها منتقل شود، اگرچه توجه داریم که بند الف ۸۷ به ارتباطهای به موقع تر با ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۶۰<sup>۱۴</sup> (ISA 260) با عنوان «ارتباط با اشخاصی که مسئولیت راهبری را برعهده دارند» اشاره دارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی باید بررسی کند که آیا براساس آنچه در یادداشت توضیحی آمده است، ارجاع در به موقع بودن باید صریحتر باشد یا خیر.

۱۲) آیا از الزامها و مطالب کاربردی جدید برای گزارشگری حسابرس به مرجع مناسب خارج از واحد تجاری که در آن قانون، مقررات یا الزامهای اخلاقی مربوط مسئولیتهایی را برای چنین گزارشگری تعیین می‌کند، حمایت می‌کنید؟

در مواردی که قانون، مقررات یا الزامهای اخلاقی مربوط مسئولیتهایی را برای گزارشگری به مرجع مناسب خارج از واحد تجاری تعیین می‌کند، نیاز به گزارشگری از قبل وجود دارد. در نتیجه، مشخص نیست که چرا این الزام در اصلاحات پیشنهادی گنجانده شده است. اگر این فقط یک یادآوری باشد، می‌تواند اثر معکوس داشته باشد؛ زیرا ممکن است الزامهای مشابه دیگری وجود داشته باشد که در این روش گنجانده نشده است. گنجاندن الزامهای اخلاقی مرتبط، در بند همچنین می‌تواند باعث سردرگمی شود، در صورتی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در مورد آنچه که به آن اشاره می‌شود، شفافیت بیشتری ارائه نکند، بنابراین ارجاع به آیین اخلاق حرفه‌ای (the code) هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران<sup>۱۵</sup> (IESBA) یا الزامهای ملی، در صورتی

استفاده از اطلاعات شخص ثالث مانند صورتهای مالی می‌تواند در برخی مواقع برای ارزیابی تداوم فعالیت موجب زیان باشد. حسابهای شخص ثالث برای یک واحد تجاری که نشان می‌دهد از یک شرکت مرتبط حمایت مالی می‌کند، ممکن است نشان‌دهنده وجود وجهی باشد که از منظر نظری می‌تواند برای پشتیبانی استفاده شود. با این حال، توان حمایت ممکن است واقعی نباشد؛ زیرا ممکن است این بودجه برای فعالیتهای دیگر مورد نیاز باشد. به طور مشابه، اظهارنظرهای حمایتی از طرف شخص ثالثی که قصد حمایت را منتقل می‌کند، ممکن است برای تایید اعتبار چالش برانگیز باشد؛ زیرا ادعای حمایت از مزایایی برخوردار است، اما در نهایت تصمیمهای تجاری تعیین می‌کند که آیا این امر در نهایت انجام می‌شود یا خیر. به این ترتیب، این روشها فقط اطمینان بخشی منفی می‌دهند که هیچ چیزی وجود ندارد تا نشان دهد ناتوانی وجود دارد یا به طور شفاف قصد حمایتی وجود ندارد، که همیشه ارزش محدودی دارد.

**نقش حسابرس این است که**

**به جای شناسایی مستقیم**

**نا اطمینانیهای بااهمیت از شواهد**

**حسابرسی به دست آمده**

**بررسی کند که مدیریت در**

**شناسایی این موارد کار**

**معقولی انجام داده است یا خیر**

که محدودکننده‌تر هستند، ممکن است برای شفاف‌سازی مناسب باشد. به‌طور کلی، الزامها ممکن است منجر به مسایل مقیاس‌پذیری شود؛ زیرا حسابرسانی که با مواردی که چنین مسایلی پیش می‌آید ناآشنا هستند، ممکن است سردرگم شوند یا به آن‌ها آرامش داده شود که استاندارد در حال ارائه پشتیبانی با یادآوری در همه حوزه‌های وسیع‌تر است، که برای یک استاندارد جهانی چنین نیست و نمی‌تواند باشد.

۱۳) این پرسش به پیامدهای گزارش حسابرس در مورد حسابرسی صورتهای مالی همه واحدهای تجاری مربوط می‌شود، به‌عنوان مثال، اطلاع‌رسانی در یک بخش جداگانه در گزارش حسابرس، تحت عنوان “تداوم فعالیت” یا “ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت”، اظهارهای صریح در مورد نتیجه‌گیری حسابرس در مورد مناسب بودن استفاده مدیریت از مبنای تداوم فعالیت حسابداری و در مورد این‌که آیا نااطمینانی بااهمیتی شناسایی شده است.

آیا از الزامها و مطالب کاربردی که شفافیت بهبودیافته در مورد مسئولیتهای حسابرس و کارهای مربوط به تداوم فعالیت را تسهیل می‌کنند، حمایت می‌کنید و آیا آن‌ها اطلاعات مفیدی را برای استفاده‌کنندگان مورد نظر صورتهای مالی حسابرسی شده ارائه می‌کنند؟ آیا پیشنهادها سازگاری و مقایسه‌پذیری بیشتر در بین گزارشهای حسابرس در سطح جهانی را ممکن می‌سازد؟ گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط معتقد است الزام مندرج در بند ۳۳ (الف) برای این تفسیر در گزارشهای حسابرس برای صورتهای مالی که در آن ابهامهای با اهمیت یا مسایل تداوم فعالیت وجود ندارد، مشکل‌ساز است. این الزام باید محدود به موارد خاصی باشد که چنین افشایی ممکن است براساس حقایق و شرایط موجود مفید باشد.

اگر اظهار نظر حسابرسی اصلاح نشده باشد و هیچ موضوعی در رابطه با تداوم فعالیت مطرح نشده باشد، افزودن این نوع افشای هدفمند در یک زمینه این پرسش را ایجاد می‌کند که چرا سایر حوزه‌های با سطح اهمیت یکسان که در آن مسایلی وجود ندارد، نباید به‌روشی مشابه مورد بحث قرار گیرند.

به‌این ترتیب، چنین امری ممکن است گزارش حسابرس را برای تجدیدنظرهای آتی دیگر باز کند که ارزش چندانی نخواهد داشت؛ به‌ویژه با توجه به این‌که عبارت پیشنهادی چنین تفسیری تنها منعکس‌کننده اطمینان منفی است و به‌احتمال شامل زبان کلیشه‌ای<sup>۱۶</sup> می‌شود. تاکید اضافی که بخش جداگانه ایجاد می‌کند، ممکن است دلالت بر این داشته باشد که کار اضافی در این زمینه انجام شده است؛ بنابراین ممکن است به اشتباه این انتظار را ایجاد کند که اطمینان مثبت در رابطه با تداوم فعالیت به‌خودی‌خود ارائه می‌شود، در حالی که اظهار نظر حسابرس به صورتهای مالی به‌عنوان یک کل مربوط می‌شود و اظهار نظری در مورد جنبه‌های تدریجی یا مجزا ایجاد نمی‌کند. شاید یک راه حل برای این امر، مستلزم تاکید بر مسئولیتهای مدیریت در رابطه با تداوم فعالیت، یا توضیح بهتر آستانه در نظر گرفته‌شده از سوی مدیریت در انجام ارزیابی تداوم فعالیت باشد. در حالی که این موارد به طول گزارش حسابرس اضافه می‌کند، و به کاهش فاصله انتظارها نیز کمک می‌کند.

الزامها و مطالب کاربردی در این زمینه نیز ممکن است فاصله انتظارها را از راه‌های دیگر افزایش دهد. اگر از حسابرس خواسته شود که به این نتیجه برسد که استفاده مدیریت از مبنای تداوم فعالیت مطابق با بند ۳۳ (الف) (i) مناسب است، ممکن است این موضوع از سوی استفاده‌کنندگان به‌عنوان تاییدکننده تداوم فعالیت واحد تجاری تفسیر شود. ارجاع به عدم شناسایی بی‌اطمینانی بااهمیت حسابرس در بند ۳۳ (الف) (ii) نیز مشکل‌ساز است و ممکن است عدم شفافیت بین نقش حسابرس و مدیریت را تشدید کند. این عبارت می‌تواند به‌صراحت نشان دهد که وظیفه حسابرس این است که بررسی کند که مدیریت در شناسایی نااطمینانیهای بااهمیت کار معقولی انجام داده است تا این‌که به‌طور مستقیم آن‌ها را از شواهد حسابرسی به‌دست آمده شناسایی کند. ما این موضوع را در پاسخ به سوال ۱۶ بیشتر مورد بحث قرار داده‌ایم؛ زیرا یک مشکل مرتبط با بند ۱۱ را شناسایی کرده‌ایم که به‌اعمال الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۹) اشاره دارد.

در صورت تصویب پیشنهاد، تاثیر بالقوه بر استانداردهای

مورد مسئولیتهای حسابرس و کارهای مربوط به تداوم فعالیت را تسهیل می‌کند، حمایت می‌کنید؟ آیا این امر باید در مورد حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری غیر از واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس نیز اعمال شود؟


گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط معتقد نیست که این باید به حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری غیر از واحدهای تجاری مذکور تعمیم یابد. حسابرس موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط ممکن است بر این باور باشد که گنجاندن توضیحات اضافی از کار خود مرتبط با موضوعهای خاص و مهم در شرایط خاص مسایل عمده حسابرسی<sup>۱۸</sup> (KAM) مفید است و هیچ چیزی مانع از این مسیر فعالیت نمی‌شود؛ اما تعیین این به‌عنوان یک الزام پیش فرض نامناسب خواهد بود (نکته‌های مطرح‌شده در پاسخ به سوال ۱۳ را ببینید). علاوه بر این، با توجه به پروژه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در زمینه واحدهای پذیرفته‌شده در بورس و واحدهای دارای منافع عمومی<sup>۱۹</sup> (LEPIE)، توان درونی برای تغییرهای آتی در رابطه با طبقه‌بندی واحدها وجود دارد که ممکن است بر کاربرد پیشنهادی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ تأثیر بگذارد. ۱۵) آیا شفاف است که پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ به تمام پیامدهای گزارش حسابرس مربوط به نتیجه‌گیریهای مورد نیاز حسابرس و اطلاع‌رسانیهای مرتبط در مورد تداوم فعالیت می‌پردازد (یعنی گزارش حسابرس مطابق با پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ است و مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ ISA) 701 با عنوان «اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» یا هر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی دیگر نیست؟

این شامل مواردی است که نااطمینانی بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت وجود داشته باشد یا زمانی که برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری پذیرفته‌شده، رویدادها یا شرایطی شناسایی شده است که ممکن است در توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت تردید ایجاد کند، اما براساس حسابرسی با

بین‌المللی حسابرسی پیشنهادی برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری با پیچیدگی کمتر<sup>۱۷</sup> (ISA for LCES) نیز باید در نظر گرفته شود. ما می‌دانیم که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی فقط زمانی اصلاحات احتمالی بعدی را در نظر می‌گیرد که تغییرها در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ (تجدیدنظر شده ۲۰۲X) نهایی شود. ذینفعان به احتمال انتظار دارند تغییرهایی در نظر گرفته شود؛ زیرا این امر به احتمال می‌تواند مانعی برای اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی برای واحدهای تجاری با پیچیدگی کمتر در برخی از حوزه‌های گزارشگری ایجاد کند چون استانداردگذارها ممکن است این را به‌عنوان عاملی در هر تصمیم مربوط به به‌کارگیری بدانند.



۱۴) این پرسش به پیامدهای اضافی گزارش حسابرس در مورد حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس مربوط می‌شود؛ به‌عنوان مثال، همچنین توضیح می‌دهد که چگونه حسابرس ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت را در زمانی که رویدادها یا شرایط شناسایی شده ممکن است ابهام درخور توجهی در مورد توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت ایجاد کند، ارزیابی می‌کند. (هم در زمانی که نااطمینانی بااهمیت وجود ندارد و هم زمانی که نااطمینانی بااهمیت وجود دارد).  
آیا از الزامها و مطالب کاربردی که شفافیت بیشتر در

است که حسابرس باید نااطمینانیهای بااهمیتی را شناسایی کند که در مورد تداوم فعالیت تردید ایجاد می‌کند. به نظر می‌رسد که متن این بندها با هم، دامنه مسئولیتهای حسابرس را در رابطه با تداوم فعالیت گسترش داده و برای شناسایی نااطمینانیهای بااهمیت، بار بیشتری برعهده حسابرس می‌گذارد. ما توصیه می‌کنیم که عبارت این بندها به گونه‌ای تنظیم شود که بر نقشه‌های مربوط به مدیریت و حسابرس تاکید شود، و روشن کند که مسئولیت شناسایی نااطمینانیهای بااهمیت یا رویدادها و شرایطی را که ممکن است منجر به مسایل تداوم فعالیت شود، برعهده مدیریت است. نقش حسابرس این است که به جای شناسایی مستقیم نااطمینانیهای بااهمیت از شواهد حسابرسی به دست آمده، بررسی کند که مدیریت در شناسایی این موارد کار معقولی انجام داده است یا خیر. 

#### پانوشتها:

- 1- Small and Medium Practices Advisory Group (SMPAG)
- 2- International Federation of Accountants (IFAC)
- 3- Exposure Draft (ED)
- 4- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 5- Proposed International Standard on Auditing 570 (PISA 570))
- 6- Small- and Medium-sized Entities (SMEs)
- 7- Small- and Medium-sized Practices (SMPs)
- 8- International Standards Auditing 570 (ISAs 570)
- 9- Covid pandemic
- 10- Checklist like
- 11- International Standards Auditing 315 (ISAs 315)
- 12- International Standards Auditing 540 (ISAs 540)
- 13- Those Charged with Governance (TCWG)
- 14- International Standard Auditing 260 (ISA 260)
- 15- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
- 16- Boilerplate Language
- 17- International Standard Auditing for Less Complex Entities standard (ISA for LCEs)
- 18- Key Audit Matters (KAM)
- 19- Listed Entity and Public Interest Entity project (LEPIE)
- 20- International Standard Auditing 701 (ISA 701)

شواهد به دست آمده، حسابرس به این نتیجه می‌رسد که هیچ‌گونه نااطمینانی بااهمیتی وجود ندارد.

گروه مشورتی موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط هیچ اظهارنظری در رابطه با این پرسش ندارد.

۱۶) آیا موارد دیگری وجود دارد که بخواهید در رابطه با پیش‌نویس پیشنهادی ۵۷۰ مطرح کنید؟ در این صورت، الزامها یا مطالب کاربردی، یا مطلب یا موضوعی را که اظهار نظر(های) شما به آن مربوط می‌شود، به طور شفاف مشخص کنید.

در چندین حوزه از پاسخ خود، ما بیان کرده‌ایم که چگونه تجدیدنظرهای پیشنهادی ممکن است به افزایش فاصله انتظارها و افزایش سردرگمی در مورد نقشه‌های مربوط حسابرس و مدیریت کمک کند. یکی دیگر از حوزه‌های مشکل‌سازی که نتوانسته‌ایم آن را به طور کامل در پاسخهایمان به پرسشهای کلی یا خاص در نظر بگیریم، به گسترش دامنه کاری مربوط می‌شود که حسابرس ملزم به انجام آن است. بند ۱۱ اصلاحات پیشنهادی به الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۱۵ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۹) اشاره می‌کند و مشخص می‌کند که حسابرس باید روشهای ارزیابی ریسک را انجام دهد تا شواهد حسابرسی کسب کند که مبنای مناسبی برای شناسایی رویدادها یا شرایطی فراهم می‌کند که ممکن است ابهام درخور توجهی را درباره توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت فراهم کند. با توجه به موضوعهایی که به دلیل ماهیت آینده‌نگری ارزیابیهای تداوم فعالیت مطرح کرده‌ایم، این امر به طور بالقوه فراتر از الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۱۵ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۹) است که به طور معمول حسابرس را ملزم می‌کند تا روشهای ارزیابی ریسک را برای شناسایی ریسکهای تحریف بااهمیت اجرا کنند.

با توجه به گستردگی عواملی که می‌توانند بر تداوم فعالیت تاثیر بگذارند و نااطمینانی ذاتی هنگام ارزیابیهای آینده، به نظر می‌رسد که این امر مسئولیتهای سنگین تری را به حسابرس می‌دهد که انجام کامل آن‌ها دشوار است. همانطور که در پاسخ خود به پرسش ۱۳ مشخص کردیم، عبارت بند ۳۳ (الف-۲) این موضوع را با ارجاع بیشتر ترکیب می‌کند که به این معنی