

گزارش حسابرس (جدید)

شفافیت بیشتر در حسابرسی صورتهای مالی

مرتضی اسدی

در ژانویه ۲۰۱۵، هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB^۱) با انتشار استانداردهای گزارشگری حسابرس (جدید و تجدید نظر شده)، حسابرسان را، در مورد شرکت هایی که حسابرسی می کنند، ملزم به تهیه گزارش های شفاف تر و مفید تر کرد. این استانداردها در پاسخ به تقاضای استفاده کنندگان صورتهای مالی، به دنبال بحران مالی، برای اطلاعات مرتبط تر در مورد حسابرسی، منتشر شده است. هدف این استانداردها ارائه گزارش حسابرس به گونه ای است که اعتماد عمومی را هم به فرآیند حسابرسی و هم به صورتهای مالی شرکت ها افزایش دهد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) همچنین معتقد است که ارتقای گزارشگری حسابرس باعث بهبود ارتباط بین حسابرس و سرمایه گذاران، و همچنین بین حسابرسان و ارکان راهبری می شود. استانداردهای گزارشگری حسابرس (جدید و تجدید نظر شده) برای حسابرسی صورتهای مالی که پایان دوره مالی آنها ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ [۲۵ آذر ۱۳۹۵] یا بعد از آن است، لازم الاجرا است.

پیامدهای این استانداردهای جدید و تجدید نظر شده قابل توجه است و بر افراد مرتبط با فرایند گزارشگری مالی (مانند، مدیریت، ارکان راهبری (TCWG^۲))، از جمله کمیته های حسابرسی) و همچنین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان صورتهای مالی، تاثیر می گذارد. گزارش جدید، گزارشگری موضوعات تداوم فعالیت، و نیز گزارشگری سایر اطلاعات واحد های تجاری خاص و موضوعات کلیدی حسابرسی واحد های تجاری مشخصی (مانند، شرکت های پذیرفته شده در بورس) را فراهم می کند. این گزارش البته با روشن ساختن دامنه کار حسابرس و همچنین، نقش و مسئولیت حسابرس، مدیریت و ارکان راهبری (TCWG)، شفافیت بیشتری فراهم می کند.

چرا گزارش حسابرس تغییر کرد؟

گزارش حسابرس نتیجه نهایی فرایند حسابرسی است. بسیاری از استفاده کنندگان صورتهای مالی و ذینفعان خواستار گزارش حسابرس حاوی اطلاعات مفید تر و مربوط تر هستند. انتقاد شدید در مورد جمله بندی استاندارد شده وجود دارد و برای گزارش حسابرس شفافیت بیشتری درخواست شده است و اینکه متناسب با هر یک از واحد های حسابرسی شده باشد.

^۱ International Auditing and Assurance Standards Board

^۲ Those charged with governance

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) معتقد است گزارشگری بهبود یافته حسابرس، بر ارزش حسابرسی صورتهای مالی و تداوم مربوط بودن حرفه حسابرسی، تاثیرگذار است. بنابراین، هدف کلی هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) از پروژه گزارشگری حسابرس، بهبود ارزش اطلاع رسانی^۳ گزارش حسابرس در جهت منافع عمومی است.

مزایای مورد نظر چیست؟

قصد هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) از استانداردهای گزارشگری جدید و تجدیدنظر شده مربوط به گزارش حسابرس، افزایش اعتماد به حسابرسی و صورتهای مالی است. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) معتقد است که علاوه بر افزایش شفافیت و افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس، تغییرات گزارشگری حسابرس مزایای زیر را نیز دارد:

- بهبود ارتباطات بین سرمایه‌گذاران و حسابرس و همچنین حسابرس و ارکان راهبری.
- افزایش توجه مدیران اجرایی و ارکان راهبری به آن افشائاتی در صورتهای مالی که در گزارش حسابرس به آنها عطف داده شده است.
- تمرکز مجدد حسابرس روی موضوعات جهت اطلاع رسانی در گزارش حسابرس، که بطور غیر مستقیم باعث افزایش تردید حرفه‌ای حسابرس می‌شود.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) با اطلاع از تحقیقات علمی بین‌المللی، مشاوره‌های عمومی و مشارکت ذینفعان، که یک تغییرات مهم در عمل را نشان می‌داد و پشتیبانی می‌کرد، استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده را تدوین نمود.

چه مواردی در گزارش حسابرس هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) جدید است؟

الزاماتی برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، که بکارگیری داوطلبانه آنها در مورد واحدهای تجاری خارج از بورس مجاز است، شامل:

^۳ Communicative value

- بخش جدید برای اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی (KAM^۴) . مسائل عمده حسابرسی آن موضوعاتی است که به قضاوت حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری اهمیت بیشتری داشته است.
- افشای نام شریک کار حسابرسی برای تمام حسابرسی‌ها
- بخش اظهارنظر الزاماً در ابتدا ارائه می‌شود و به دنبال آن بخش مبانی اظهارنظر، مگر اینکه قانون یا مقررات شکل دیگری را تجویز کرده باشد.
- بهبود گزارشگری حسابرس روی تداوم فعالیت از جمله:
 - توصیف مسئولیتهای مربوط به مدیریت و حسابرس برای تداوم فعالیت.
 - هنگامیکه ابهام با اهمیت وجود دارد و افشای کافی نیز صورت گرفته است، یک بخش جداگانه تحت عنوان "ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت"
 - الزامات جدید برای چالش کفایت افشا در رابطه با " نزدیک بودن به توقف فعالیت (CLOSE CALLS) " در بررسی بکارگیری چارچوب گزارشگری مالی وقتی رویدادها و شرایطی مشخص شده که ممکن است تردید عمده‌ای در توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند.
- گزاره ای مثبت در باره استقلال حسابرس و تحقق مسئولیت‌های اخلاقی مربوط، با افشای حوزه قضایی منشاء این الزامات یا عطف به آیین اخلاقی حسابداران حرفه‌ای^۵ هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی حسابداران (IESBA)^۶.
- توصیف بیشتر مسئولیت‌های حسابرس و جنبه های کلیدی یک حسابرسی. اجزای معین توصیف مسئولیتهای حسابرس که ممکن است در یک ضمیمه گزارش حسابرس یا جایی که قانون، مقررات یا استانداردهای ملی حسابرسی به صراحت مجاز دانسته، ارائه شود یا در گزارش حسابرس به وب سایت یک مرجع صلاحیت‌دار عطف داده شود.

^۴ Key Audit Matters

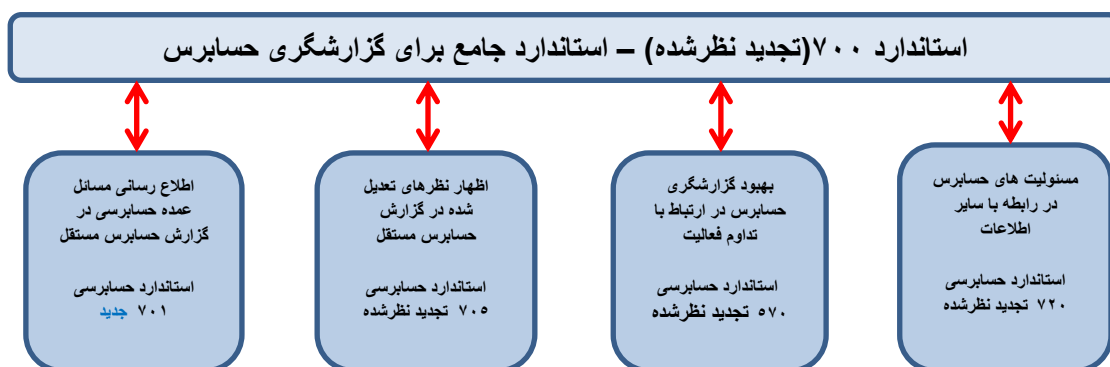
^۵ Code of Ethics for Professional Accountants

^۶ International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

تغییرات مهم چیست؟

تغییرات گزارش حسابرس و الزامات گزارشگری جدید	
برای همه حسابرسی ها	
• اظهار نظر حسابرس	• اظهار نظر حسابرس از پایان گزارش حسابرس به ابتدای آن منتقل شده است.
آیین اخلاقی و استقلال حسابرس	• بیان صریح استقلال حسابرس مطابق با الزامات اخلاقی مربوط و اجرای دیگر مسئولیت های اخلاقی حسابرس
تداوم فعالیت	• یک بخش جداگانه تحت عنوان "ابهام با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت"، زمانی که یک عدم اطمینان (ابهام) با اهمیت مربوط به توانایی یک واحد تجاری در ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم وجود دارد و افشا کافی در صورت های مالی انجام شده است.
سایر اطلاعات (OI)	<p>• یک بخش جداگانه تحت عنوان «سایر اطلاعات»، زمانی که یک واحد تجاری سایر اطلاعات دیگری تهیه می کند (مثلا یک گزارش سالیانه) حاوی یا همراه صورتهای مالی واحد تجاری و گزارش حسابرس نسبت به آن، برای توضیح مسئولیت های مدیریت و حسابرس نسبت به سایر اطلاعات و نتیجه گیری حسابرس از مطالعه و توجه به سایر اطلاعات در مورد این که آیا سایر اطلاعات به طور بااهمیتی متناقض صورتهای مالی یا شناخت کسب شده ما در حسابرسی نیست یا در غیر این صورت تحریف با اهمیتی رخ داده است</p> <p>• برای حسابرسی واحد تجاری غیر بورس، این بخش زمانی اضافه خواهد شد که در تاریخ گزارش حسابرسی، حسابرس برخی یا همه سایر اطلاعات را به دست آورده باشد</p> <p>• برای حسابرسی واحد تجاری پذیرفته شده در بورس، این بخش زمانی اضافه خواهد شد که در تاریخ گزارش حسابرسی، حسابرس سایر اطلاعات را به دست آورده باشد، یا انتظار رود، بدست آورد</p> <p>نکته: "سایر اطلاعات" اطلاعات مالی یا غیر مالی (غیر از صورتهای مالی و گزارش حسابرس) است که در گزارش سالانه شرکت موجود است. گزارش سالانه یک شرکت ممکن است یک سند مجزا باشد یا مجموعه ای از اسناد و مدارک باشد که برای هدف مشابه استفاده می شود.</p> <p>مثال ها: نمونه های معمول سایر اطلاعات (OI) عبارتند از: بررسی و تجزیه و تحلیل مدیریت، بررسی و تجزیه و تحلیل صورت های مالی، گزارش مدیریت وجوه عملکرد وجه نقد و گزارش سالانه شفاف</p> <p>• برای جزئیات بیشتر در مورد الزامات گزارشگری مربوط به سایر اطلاعات (OI) لطفا به استاندارد ۷۲۰ "سایر اطلاعات" مراجعه کنید</p>
نقش ها و مسئولیت ها	<p>• توضیح بیشتر مسئولیت های مدیریت برای ارزیابی توانایی واحد تجاری برای ادامه به عنوان یک واحد در حال تداوم و اینکه آیا بکارگیری فرض تداوم فعالیت حسابداری مناسب است یا خیر</p> <p>• شناسایی ارکان راهبری TCWG (زمانی که کاربرد دارد) و مسئولیت آنها در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی</p> <p>• توضیح بیشتر مسئولیت های حسابرس، به ویژه توضیحات جدید مربوط به مسئولیت های حسابرس:</p> <p>- برای نتیجه گیری نسبت به مناسب بودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت حسابداری توسط مدیریت</p> <p>- در حسابرسی صورتهای مالی گروه</p> <p>- در موضوع اطلاع رسانی به ارکان راهبری</p>
برای واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس	
نقش ها و مسئولیت ها	• شرح جدیدی از مسئولیت های حسابرس برای ارائه توضیحی به ارکان راهبری که حسابرس از الزامات اخلاقی مربوط در موضوع استقلال پیروی کرده است.
شریک مسئول کار	• افشای جدید نام شریک مسئول کار

کدام استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) تغییر کرده است؟



تجدید نظر در استانداردهای ۲۶۰ و ۷۰۶ در نتیجه استاندارد ۷۰۱ و انجام اصلاحات در استانداردهای بین المللی حسابرسی مرتبط ۲۱۰، ۲۲۰، ۲۳۰، ۵۱۰، ۵۴۰، ۵۸۰، ۶۰۰ و ۷۱۰

ساختار گزارش حسابرس (جدید) و استانداردهای حسابرسی مربوط		
بخش	آیا اجباری است؟	استاندارد(های) حسابرسی مربوط
اظهار نظر	بله	۷۰۵ و ۷۰۰
مبنای اظهار نظر	بله	۷۰۵ و ۷۰۰
تاکید بر مطلب خاص	اگر ضرورت داشته باشد	۷۰۶
ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت	اگر ضرورت داشته باشد	۵۷۰
مسائل عمده حسابرسی	برای شرکتهای بورسی، بله	۷۰۱
سایر بند های توضیحی	اگر ضرورت داشته باشد	۷۰۶
سایر اطلاعات	بله (در موارد لزوم)	۷۲۰
مسئولیت های (مدیران اجرایی و ارکان راهبری) در قبال صورتهای مالی	بله	۷۰۰
مسئولیت های حسابرس برای حسابرسی صورتهای مالی	بله	۷۰۰
گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی	اگر طبق قوانین / مقررات / استاندارد های حسابرسی محلی مربوط باشد، بله	۷۰۰

مسائل عمده حسابرسی

استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱ جدید "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل" برای حسابرسی مجموعه کاملی از صورتهای مالی با مقاصد عمومی شرکتهای پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس به ترتیب دیگری می خواهد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع رسانی کند، کاربرد دارد. علاوه بر این، این استاندارد هنگامی کاربرد دارد که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس باشد. در ادامه خلاصه ای از استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱ جدید ارائه می شود.

هدف از اضافه کردن بخش "مسائل عمده حسابرسی" در گزارش حسابرس چیست؟

"هدف از اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی، افزایش ارزش اطلاع رسانی گزارش حسابرس با ارائه شفافیت بیشتر در باره حسابرسی انجام شده می باشد.

اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی، اطلاعات بیشتری را برای استفاده کنندگان مورد نظر صورتهای مالی فراهم می کند تا به آنها در درک آن موضوعاتی که بر اساس قضاوت حرفه ای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری اهمیت بیشتری دارند، کمک کند.

بعلاوه این اطلاع رسانی ممکن است به درک استفاده کنندگان مورد نظر از واحد تجاری و حوزه های قضاوت عمده مدیران در صورتهای مالی حسابرسی شده کمک کند. " (استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱ بند ۲)

به طور کلی هدف از اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی :

- تقویت ارزش اطلاع رسانی گزارش حسابرس با ارائه شفافیت بیشتر در مورد حسابرسی انجام شده
- کمک به درک استفاده کنندگان از واحد تجاری و حوزه های قضاوت عمده مدیران در صورتهای مالی

مسائل عمده حسابرسی آن موضوعاتی است که :

۱. به قضاوت حرفه ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری اهمیت بیشتری دارند،
۲. از بین موضوعاتی انتخاب می شود که به اطلاع ارکان راهبری رسیده است، و
۳. مستلزم توجه بیشتر حسابرس در انجام حسابرسی است.

توجه بیشتر حسابرس به :

- حوزه هایی که خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح بالاست یا خطرهای عمده ای شناسایی شده است.
- قضاوتهای عمده مربوط به صورتهای مالی
- آثار معاملات یا رویدادهای عمده طی دوره

اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس جایگزینی برای موارد زیر نیست :

- موارد افشای ضروری در صورتهای مالی
- موضوعاتی که باعث تعدیل اظهار نظر می شود
- ابهام با اهمیت در رابطه با تداوم فعالیت

نحوه اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی

- ارایه بخش جداگانه‌ای در گزارش حسابرس با عنوان "مسائل عمده حسابرسی" تقریباً نزدیک اظهارنظر حسابرس و توصیف هر موضوع کلیدی حسابرسی با استفاده از عناوین فرعی مناسب پس از ارایه مقدمه.

در مقدمه این بخش حسابرس باید بیان کند که:

۱. مسائل عمده حسابرسی، آن موضوعاتی هستند که طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی (دوره جاری) اهمیت بیشتری دارند؛
۲. به این موضوعات در حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد و شکل دادن اظهارنظر نسبت به آن، پرداخته شده است و حسابرس، اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این موضوعات ارائه نمی‌کند،
۳. جلب توجه به این موضوع که مسائل عمده حسابرسی توصیف شده فقط به حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری مربوط است، (ممکن است به دوره خاص تحت پوشش این صورتهای مالی اشاره شود. برای مثال، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱)،
۴. اشاره به بخش(های) مبنای اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت (در صورت وجود).

- ترتیب ارائه هر یک از مسائل عمده حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال، این اطلاعات ممکن است به ترتیب اهمیت نسبی، بر مبنای قضاوت حسابرس سازماندهی شوند، یا ممکن است در تطابق با نحوه افشا در صورتهای مالی باشد. الزام برای درج عناوین فرعی تمایز بیشتری بین موضوعات قائل می‌شود.
- توصیف هر یک از مسائل عمده حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورتهای مالی باشد و باید موارد زیر را در برگیرد:

الف. چرا این موضوع به عنوان یک موضوع کلیدی تعیین شده است.

ب. چگونه به این موضوع در حسابرسی پرداخته شده است.

نمونه بند مسائل عمده حسابرسی :

مسائل عمده حسابرسی

مسائل عمده حسابرسی آن موضوعاتی هستند که به قضاوت حرفه‌ای ما (این موسسه)، در حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی دوره جاری (برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۶) اهمیت بیشتری داشته است. این موضوعات در حوزه حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد و در شکل گیری نظر ما

(این موسسه) نسبت به آنها مورد توجه قرار گرفته است و ما (این موسسه) نظر جداگانه ای در مورد این موضوعات ارائه نمی کنیم.

سرقفلی

طبق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRSs)، گروه ملزم است سالانه آزمون کاهش ارزش سرقفلی انجام دهد. این آزمون سالیانه کاهش ارزش برای حسابرسی ما مهم بود زیرا مانده XX میلیارد ریالی سرقفلی در تاریخ ۱۳۹۶ اسفند برای صورتهای مالی با اهمیت است. علاوه بر این، فرایند ارزیابی مدیریت پیچیده و بسیار قضاوتی و بر اساس مفروضات است، به طور خاص [توصیف برخی مفروضات] که تحت تأثیر شرایط پیش بینی شده آتی بازار یا شرایط اقتصادی به ویژه در ایران است.

ارزیابی ابزارهای مالی

سرمایه گذاری شرکت در ابزارهای مالی سازمان یافته نشان دهنده [x %] از کل مبلغ مالی آن ابزارهای مالی است. با توجه به ساختار و شرایط منحصر به فرد آنها، ارزیابی این ابزارها بر اساس مدل های داخلی توسعه یافته واحد تجاری انجام شده است و مبتنی بر قیمت های تعیین شده در بازارهای فعال نمی باشد. بنابراین، عدم اطمینان اندازه گیری در این ارزیابی وجود دارد. در نتیجه، ارزیابی این ابزارها برای حسابرسی ما (این موسسه) مهم بود.

آثار استانداردهای حسابداری جدید

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۰ (IFRS ۱۰) (صورتهای مالی تلفیقی)، ۱۱ (مشارکت های خاص) و ۱۲ (افشای منافع در سایر واحدهای تجاری) از تاریخ ۱۰ دی ۱۳۹۱ موثر بودند. استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۰ مستلزم آن است که گروه برای تمام واحدهای تجاری ارزیابی انجام دهد مبنی بر اینکه در کدام یک از آنها: قدرت سرمایه گذار بالاست (وجود کنترل)؛ قرار گرفتن در معرض سرمایه گذار (نفوذ قابل ملاحظه)، و یا حقوق مالکیت وجود دارد، و این به متغیر دخالت سرمایه گذار؛ و توانایی استفاده از قدرت سرمایه گذار به تاثیر بر مقدار بازده سرمایه گذار بر می گردد. ساختار پیچیده، نوع خدمات دهی و مالکیت هر یک از سرمایه گذارها و مشارکت های انجام شده، گروه را به ارزیابی و تفسیر ذاتی از تعداد قابل توجهی از توافقات نامی قراردادی ملزم کرده است.

شناخت درآمد

میزان درآمد و سود شناسایی شده ناشی از فروش سال محصول XXX و خدمات پس از فروش آن، به ارزیابی مناسب این موضوع بستگی دارد که آیا هر قرارداد بلندمدت خدمات پس از فروش مرتبط با قرارداد فروش است یا جدا از قرارداد فروش محصول XXX است. در نتیجه، توافق های تجاری می تواند پیچیده باشد، قضاوت قابل توجه در انتخاب مبانی حسابداری در هر مورد اعمال می شود. طبق بررسی های ما، شناخت درآمد برای حسابرسی ما بسیار مهم است، زیرا ممکن است گروه به طور نامناسب فروش محصول XXX و توافق نامه های بلند مدت خدمات پس از فروش را به عنوان یک توافق واحد برای اهداف حسابداری به حساب بگیرد و این معمولاً منجر به درآمد وهمچنین سود شناسایی شده زود تر می شود زیرا حاشیه سود در توافق نامه های بلند مدت خدمات پس از فروش معمولاً بالاتر از حاشیه سود در قرارداد فروش محصول XXX است.

شکل و محتوای بخش مسائل عمده حسابرسی در سایر شرایط

چنانچه حسابرس بسته به واقعیتها و شرایط واحد تجاری و حسابرسی تعیین کند که هیچ موضوع کلیدی حسابرسی برای اطلاع رسانی وجود ندارد یا تنها مسائل عمده حسابرسی، موضوعاتی هستند که در بخش (های) مبانی اظهار نظر مشروط (مردود) یا ابهام با اهمیت مرتبط با تداوم فعالیت آمده است، وی باید

یادداشتی را در این خصوص در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس با عنوان "مسائل عمده حسابرسی" درج نماید. با وجود این، طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، هنگامی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می‌کند، گزارش حسابرس نباید شامل بخش مسائل عمده حسابرسی باشد، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات الزامی شده باشد.

گزارشگری حسابرس نسبت به تداوم فعالیت

اکنون حسابرسان ملزم به اضافه کردن اطلاعات بیشتری در رابطه با تداوم فعالیت در گزارش حسابرس می‌باشند:

همیشه: بیان مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس در رابطه با موضوع تداوم فعالیت، در بخش‌های مربوط به مسئولیت‌های مدیریت و مسئولیت‌های حسابرس؛ مسئولیت مدیریت برای ارزیابی توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم، و اینکه آیا استفاده از مبنای حسابداری تداوم فعالیت همانگونه که افشا شده، و در صورت لزوم، افشای موارد مربوط به تداوم فعالیت مناسب است. و همچنین مسئولیت حسابرس برای نتیجه‌گیری در مورد مناسب بودن استفاده مدیریت از مبنای حسابداری تداوم فعالیت و بر اساس شواهد حسابرسی به دست آمده، اینکه آیا ابهام بااهمیتی مربوط به رویدادها یا شرایط وجود دارد که ممکن است تردید قابل ملاحظه‌ای در توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم ایجاد کند یا خیر.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ (تداوم فعالیت) سه شکل از گزارش‌های حسابرس در ارتباط با تداوم فعالیت ارائه می‌دهد:

۱. هنگامی که حسابرس نتیجه‌گیری کند که ابهام بااهمیت وجود دارد و افشا در صورتهای مالی به نحو مناسب انجام شده است، گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعدیل نشده است. هنگامی که حسابرس موضوعاتی را در ارتباط با تداوم فعالیت تشخیص داده است، از جمله "نزدیک بودن به توقف فعالیت - *close calls*" (اگر رویدادها یا شرایط مشخص کند، که ممکن است تردید قابل ملاحظه‌ای در مورد توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم وجود داشته باشد، اما بر اساس شواهد حسابرسی به دست آمده حسابرس نتیجه‌گیری کند که ابهام بااهمیتی وجود ندارد): حسابرس ممکن است این موضوعات را مسائل عمده حسابرسی تعیین کند و بنابر این آنها را در بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس (مشابه بند نمونه به شرح زیر) منعکس نماید.

مسائل عمده حسابرسی

ارزیابی تداوم فعالیت

همانطور که در یادداشت توضیحی ۲ صورتهای مالی توضیح داده شده است، گروه ملزم به انجام تعدادی الزامات مقرراتی سرمایه است که تعیین‌کننده کلیدی توانایی گروه برای ادامه فعالیت است. به تشخیص ما مهمترین پیش فرض در ارزیابی توانایی گروه و [بخش‌های مهم آن] برای ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم، سودآوری مورد انتظار آینده [بخش مهم] است، در نتیجه، تعیین‌کننده کلیدی وضعیت سرمایه پیش‌بینی شده است. محاسبات پشتیبانی‌کننده ارزیابی مربوط به

مدیریت بر اساس قضاوت بسیار ذهنی انجام شده و همچنین نیازمند تعدیل ارقام حسابداری برای نشان دادن الزامات قانونی تعیین شده توسط [نام چارچوب (های) قانونی قابل اجرا] می باشد. این محاسبات مبنایی برای برآورد عملکرد آینده است و جهت ارزیابی مناسب بودن مبنای مورد قبول برای تهیه صورت های مالی اساسی هستند. از این رو، برای ارزیابی مناسب بودن این فرضیه، ما (این موسسه) تلاش های حسابرسی قابل توجه انجام دادیم، از جمله مدت زمانی که اعضای ارشد گروه حسابرسی ما (این موسسه) صرف کرد.

هنگامی که یک ابهام بااهمیت وجود دارد و به طور کامل افشا شده است: بخش جداگانه ای تحت عنوان " ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت" (در روال عادی آن یک موضوع کلیدی حسابرسی است، اما به طور جداگانه تحت عنوان " ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت" گزارش می شود) در گزارش حسابرس اضافه می شود. به عنوان مثال به شرح بند زیر:

ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت

با جلب توجه به یادداشت توضیحی ۶ صورتهای مالی در رابطه با ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت، که نشان می دهد شرکت طی سالی مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱، معادل میلیون ریال زیان خالص داشته، و از آن تاریخ، بدهی های جاری شرکت میلیون ریال بیش از مجموع دارایی های آن شده است. همانطور که در یادداشت توضیحی ۶ صورتهای مالی درج شده است، این رویدادها یا شرایط همراه با مسائل دیگری که در یادداشت ۶ ذکر شده است، نشان می دهد ابهام بااهمیتی وجود دارد که ممکن است موجب تردید قابل ملاحظه در توانایی شرکت به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم شود. اظهار نظر ما (این موسسه) در مورد این موضوع تعدیل نشده است.

۲. هنگامی که حسابرس نتیجه گیری کند که ابهام بااهمیت وجود دارد و صورتهای مالی به دلیل افشا ناکافی به طور بااهمیتی تحریف شده است، گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعدیل شده است. یک نمونه بند مبنای اظهار نظر در این خصوص به شرح زیر است:

مبنای اظهار نظر مشروط

همانطور که در یادداشت توضیحی صورتهای مالی ذکر شده است، قراردادهای تامین مالی شرکت منقضی شده وکل مبلغ آن در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ سررسید شده است. شرکت نتوانسته مدت قراردادهای مزبور را تمدید کند و یا تامین مالی جایگزینی را بدست آورد. این وضعیت نشان می دهد که یک ابهام بااهمیت وجود دارد که ممکن است تردید قابل ملاحظه ای در توانایی شرکت به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم ایجاد نماید. این موضوع در صورتهای مالی به نحو مناسب افشا نشده است.

ما (این موسسه) حسابرسی را طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (IASs) انجام داده ایم (است). مسئولیت های ما (این موسسه) طبق این استانداردها در ادامه در بخش مسئولیتهای حسابرس نسبت به حسابرسی صورتهای مالی در گزارش ما (این موسسه) شرح داده شده است. ما (این موسسه) در رعایت الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی صورتهای مالی در منطقه قضایی مورد حسابرسی [مستقل از شرکت هستیم (است)، و ما (این موسسه) دیگر مسئولیت های اخلاقی را طبق این الزامات انجام داده ایم (است). ما معتقدیم (این موسسه اعتقاد دارد) که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی کافی و مناسب است.

۳. هنگامی که حسابرس نتیجه گیری کند که ابهام بااهمیت وجود دارد و در صورتهای مالی افشا لازم در ارتباط با ابهام بااهمیت انجام نشده است، گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر مردود است. یک نمونه بند مبنای اظهار نظر در این خصوص به شرح زیر است:

مبنای اظهار نظر مردود

قراردادهای تامین مالی شرکت منقضی شده و کل مبلغ آن در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۲ سررسید شده است. شرکت نتوانسته مدت قراردادهای مزبور را تمدید کند و یا تامین مالی جایگزینی را بدست آورد و قصد دارد اعلان ورشکستگی را ثبت کند. این وضعیت نشان می دهد که یک ابهام بااهمیت وجود دارد که ممکن است تردید قابل ملاحظه ای در توانایی شرکت به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم ایجاد نماید. این واقعیت در صورتهای مالی به نحو مناسب افشا نشده است. ما (این موسسه) حسابرسی را طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (IASs) انجام داده ایم (است). مسئولیت های ما (این موسسه) طبق این استانداردها در ادامه در بخش مسئولیتهای حسابرس نسبت به حسابرسی صورتهای مالی در گزارش ما (این موسسه) شرح داده شده است. ما (این موسسه) در رعایت الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی صورتهای مالی در منطقه قضایی مورد حسابرسی [مستقل از شرکت هستیم (است)، و ما (این موسسه) دیگر مسئولیت های اخلاقی را طبق این الزامات انجام داده ایم (است). ما معتقدیم (این موسسه اعتقاد دارد) که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی کافی و مناسب است.

گزارشگری حسابرس نسبت به سایر اطلاعات

طبق بند ۱۱ استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۲۰ (تجدید نظر شده) "مسئولیت های حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات" اهداف حسابرس از خواندن سایر اطلاعات عبارت است از:

الف) بررسی اینکه آیا تناقض بااهمیتی^۷ بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی وجود دارد؛

ب) بررسی اینکه آیا تناقض بااهمیتی بین سایر اطلاعات و شناخت کسب شده حسابرس در حسابرسی وجود دارد؛

پ) برخورد مناسب، زمانی که حسابرس مشخص می کند که چنین تناقض های بااهمیتی وجود دارد یا زمانی که حسابرس به طرق دیگر آگاه شود که سایر اطلاعات به نظر می رسد بطور بااهمیتی تحریف شده است؛ و

ت) طبق این استاندارد بین المللی حسابرسی [در رابطه با موارد فوق] گزارش دهد.

تغییرات اصلی در این استاندارد عبارتند از:

- گسترش دادن^۸ و روشن کردن دامنه سایر اطلاعات با پیوند دادن آن به مفهوم "گزارش سالیانه"؛
- بهبود تلاش های کاری حسابرس نسبت به سایر اطلاعات؛ و
- فراهم کردن شفافیت از طریق گزارشگری الزامی در مورد کار حسابرس در ارتباط با سایر اطلاعات.

نکته مهم این که هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) مفهوم موجود در استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۲۰ در مورد اینکه سایر اطلاعات در دامنه حسابرسی قرار نمی گیرد را حفظ کرده است (یعنی حسابرسان نسبت به سایر اطلاعات اطمینان بخشی فراهم نمی کنند).

^۷ material inconsistency

^۸ Broadening

در رابطه با سایر اطلاعات، با استفاده از عنوان " سایر اطلاعات " و یا عنوان مناسب دیگر ، گزارش حسابرس شامل موارد زیر خواهد بود:

- شرحی مبنی بر این که مدیریت مسئول سایر اطلاعات است.
 - مشخص کردن این که سایر اطلاعات قبل از تاریخ گزارش حسابرس دریافت شده است. در مورد واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس، حسابرس همچنین ملزم است هر گونه سایر اطلاعات که انتظار می رود پس از تاریخ گزارش حسابرسی به وی ارایه شود، را شناسایی کند.
 - شرحی مبنی بر این که اظهار نظر حسابرس سایر اطلاعات را پوشش نمی دهد و بنابراین، حسابرس یک اظهار نظر حسابرسی و یا هیچ نوع نتیجه گیری اطمینان بخشی در مورد آن اظهار نمی کند.
 - توصیفی از مسئولیت های حسابرس در رابطه با خواندن، در نظر گرفتن و گزارش دادن نسبت به سایر اطلاعات همانگونه که استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۲۰ (تجدید نظر شده) الزام نموده است.
 - هنگامی که سایر اطلاعات قبل از تاریخ گزارش حسابرس به دست آمده است، یکی از موارد زیر :
- 0 شرحی مبنی بر این که حسابرس هیچ مطلبی برای گزارش دادن [در رابطه با سایر اطلاعات] ندارد ؛ یا

0 اگر حسابرس نتیجه گیری کند که تحریف بااهمیت اصلاح نشده در سایر اطلاعات وجود دارد، یک شرحی دال بر این که سایر اطلاعات دارای تحریف بااهمیت اصلاح نشده است، گزارش می کند. نمونه ای از گزارش زمانی که حسابرس تمام سایر اطلاعات را قبل از تاریخ گزارش حسابرس به دست آورده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات مشخص نکرده است در زیر ارایه می شود :

سایر اطلاعات

مدیریت مسئول سایر اطلاعات است. سایر اطلاعات شامل اطلاعات موجود در "گزارش تفسیری مدیریت"^۹ است. اظهار نظر ما (این موسسه) نسبت به صورتهای مالی سایر اطلاعات را پوشش نمی دهد و ما (این موسسه) هیچ گونه نتیجه گیری اطمینان بخشی نسبت به آن ارایه نمی کنیم (نمی کند).

^۹ در اجرای تبصره ۵ ماده ۱۰ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکتهای ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، "ضوابط تهیه گزارش تفسیری مدیریت" در تاریخ ۴ دی ۱۳۹۶ به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید. ماده ۹ ضوابط مذکور گزارش تفسیری مدیریت را به شرح زیر تشریح کرده است:

"گزارش تفسیری مدیریت یک گزارش توصیفی است که زمینه ای را برای تفسیر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری فراهم می آورد. گزارش تفسیری مدیریت همچنین این فرصت را برای مدیریت فراهم می آورد تا به تشریح اهداف و راهبردهای خود جهت دستیابی به آن اهداف بپردازد. به طور معمول، استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده در گزارش تفسیری مدیریت، برای ارزیابی چشم انداز واحد تجاری و ریسک های عمومی آن و همچنین موفقیت راهبردهای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده، استفاده می کنند. گزارش تفسیری مدیریت، یک عنصر مهم در اطلاع رسانی به بازار سرمایه و همچنین مکمل و متمم صورتهای مالی است."

در ارتباط با حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی، مسئولیت ما (این موسسه) این است که سایر اطلاعات را بخوانیم و با انجام این کار، در نظر بگیریم که آیا سایر اطلاعات با صورتهای مالی یا شناختی که در حسابرسی به دست آمده است تناقض با اهمیتی ندارد، یا در غیر این صورت، به صورت تحریف بااهمیت در گزارش مورد توجه قرار گرفته است. یا به بیان دیگر به نظر می رسد بطور بااهمیتی تحریف شده است. اگر براساس کارهایی که انجام داده ایم، نتیجه گیری کنیم که تحریف بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، ما (این موسسه) ملزم به گزارش این واقعیت هستیم (می باشد). ما (این موسسه) در این زمینه هیچ مطلبی برای گزارش دادن نداریم (ندارد).

با وجود این، طبق استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۵، هنگامی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهار نظر ارائه می کند، گزارش حسابرس نباید شامل بخش سایر اطلاعات باشد، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات الزامی شده باشد.

رابطه مسائل عمده حسابرسی (KAM) با بند های تاکید بر مطلب خاص (EOM) و سایر بندهای توضیحی (OM) و اظهار نظرهای تعدیل شده

- مفاهیم بند های تاکید بر مطلب خاص^{۱۰} (EOM) و سایر بندهای توضیحی^{۱۱} (OM) حفظ می شوند.
- بند های تاکید بر مطلب خاص (EOM) و سایر بندهای توضیحی (OM) نمی توانند به عنوان جایگزین برای اطلاع رسانی موضوع تعیین شده به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی قرار گیرند.
- [بند های شرط] اظهار نظر تعدیل شده با توجه به ماهیت آنها در بر دارنده مسائل عمده حسابرسی (KAM) هستند، اما [تنها] در بخش مبنای اظهار نظر شرح داده می شوند.
- الزام جدید برای استفاده از اصطلاح "تاکید بر مطلب خاص" در عنوان بخش جداگانه ای از گزارش حسابرس زمانی که گزارش حسابرس شامل یک بند تاکید بر مطلب خاص (EOM) است.
- زمانی که بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه می شود، بند تاکید بر مطلب خاص ممکن است، بر مبنای قضاوت حسابرس در مورد اهمیت نسبی اطلاعات موجود در بند تأکید بر مطلب خاص، مستقیماً قبل یا بعد از بخش مسائل عمده حسابرسی ارائه شود. علاوه بر این، حسابرس ممکن است متن بیشتری را در عنوان "تاکید بر مطلب خاص" نظیر "تاکید بر مطلب خاص - رویداد پس از تاریخ صورتهای مالی" اضافه کند تا بند تاکید بر مطلب خاص را از هر یک از موضوعات بیان شده در بخش مسائل عمده حسابرسی متمایز کند.
- زمانی که بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه می شود و سایر بندهای توضیحی نیز ضروری است، حسابرس ممکن است متن بیشتری را به عنوان "سایر بندهای توضیحی" نظیر

^{۱۰} Emphasis Of Matter

^{۱۱} Other Matter

”سایر بندهای توضیحی- دامنه حسابرسی“ اضافه کند تا سایر بندهای توضیحی را از هر یک از موضوعات بیان شده در بخش مسائل عمده حسابرسی متمایز کند.

تعامل بین مسائل عمده حسابرسی (KAM) و تداوم فعالیت (GC)

- مسائل مربوط به تداوم فعالیت^{۱۲} (GC)، از جمله ”نزدیک بودن به توقف فعالیت - close calls“، ممکن است به عنوان مسائل عمده حسابرسی (KAM) مشخص شود و در گزارش حسابرس مطابق با استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱ (ISA ۷۰۱) جدید گزارش شود.
- هنگامی که یک ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت (GC) وجود دارد، به طور طبیعی این یک موضوع کلیدی حسابرسی (KAM) است، اما به طور جداگانه تحت عنوان ”ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت“ در گزارش حسابرس، گزارش می شود.

چالش های گزارشگری حسابرسی های گروه

هنگامی که گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی جداگانه انجام می شود، مجموعه ای از چالش ها را با خود دارد، که انتظار می رود در حسابرسی های مشترک^{۱۳} و حسابرسی های صورت های مالی تلفیقی افزایش یابد. در مورد حسابرسی های مشترک، برنامه ریزی مشترک، اجرای حسابرسی جداگانه، گزارشگری مشترک و مسئولیت جداگانه است. بنابراین همترازی^{۱۴} بین حسابرسان مشترک موضوعی حیاتی است و به عنوان بعد چهارم برای داستان گزارش های حسابرسی عمل می کند.

در مورد صورتهای مالی تلفیقی وجود بخش های چندگانه، ابعاد جدیدی را برای گزارشگری اضافه می کند. این می تواند به سطح جدیدی برسد، زمانی که موارد زیر وجود دارد:

- بخش های فهرست نشده در بورس که گزارشگری مسائل عمده حسابرسی برای آنها الزامی نیست؛ و / یا
- واحدهای تجاری خارج از کشور که ادغام شده اند (در برخی از حوزه های قضایی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی الزامی نیست / گزارشگری مسائل عمده حسابرسی برای بخش های فهرست نشده در بورس اجباری نیست)

^{۱۲} Going Concern

^{۱۳} joint audits

^{۱۴} alignment

در موارد فوق، به نظر می‌رسد که حسابرس گروه، برای تعیین موضوعاتی که در تعریف مسائل عمده حسابرسی قرار می‌گیرند، با ارکان راهبری و حسابرس بخش، مذاکره و گفتگو کند. از آنجا که کار حسابرسی توسط حسابرس بخش انجام خواهد شد، مشخص نیست که چه میزان مسئولیت حسابرسان گروه را بر عهده خواهد گرفت، و درغیاب کنترل توسط واحد اصلی، کار سخت‌تر می‌شود. به ویژه هنگامی که هیچ تغییری در استانداردهای حسابرسی در رابطه با مسئولیت جداگانه در مورد بخش‌های حسابرسی شده توسط دیگر حسابرسان در مورد مشارکت‌ها یا واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک وجود نداشته باشد. انتظار می‌رود این موارد نقش‌ها و مسئولیت‌های ارکان راهبری واحد اصلی را به میزان قابل ملاحظه‌ای افزایش دهد.

نمونه گزارش حسابرس (جدید)

گزارش حسابرس مستقل

به هیئت مدیره (مجمع عمومی عادی صاحبان سهام) شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهاری نظر

صورتهای مالی شرکت نمونه شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام و صورت جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... صورتهای مالی توسط ما (این مؤسسه)، حسابرسی شده است.

به نظر ما (این مؤسسه)، صورتهای مالی یادشده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSS)، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

مبنای اظهار نظر

حسابرسی ما (این مؤسسه) بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAs) انجام شده است. مسئولیتهای ما (این مؤسسه) طبق این استانداردها در ادامه در بخش مسئولیتهای حسابرس برای حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. ما (این مؤسسه) طبق آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی صورتهای مالی، مستقل از شرکت هستیم (است) و دیگر مسئولیتهای اخلاقی را طبق این الزامات و آیین رفتار حرفه‌ای انجام داده ایم (داده است). ما (این مؤسسه) اعتقاد داریم (دارد) که شواهد حسابرسی کسب‌شده برای ارائه مبنایی برای اظهار نظر کافی و مناسب است.

تاکید بر مطلب خاص – رویدادهای بعد از تاریخ صورتهای مالی

ما (این موسسه) توجه صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می کند که در آن آثار آتش سوزی تجهیزات تولیدی شرکت توصیف شده است. اظهار نظر ما (این موسسه) در اثر مفاد این بند تعدیل نشده است.

مسائل عمده حسابرسی

مسائل عمده حسابرسی، آن موضوعاتی هستند که بر مبنای قضاوت حرفه‌ای ما (این موسسه) در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، اهمیت بسیاری دارند. مسائل عمده حسابرسی از بین موضوعاتی که به ارکان راهبری اطلاع رسانی شده، انتخاب شده اند، اما همه موضوعاتی را که با آنها مورد بحث قرار گرفته است در بر نمی گیرد. روشهای حسابرسی ما (این موسسه) در ارتباط با این موضوعات در زمینه حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه، طراحی شده است. این موضوعات در حوزه حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد و در شکل گیری نظر ما (این موسسه) نسبت به آنها مورد توجه قرار گرفته است و ما (این موسسه) نظر جداگانه ای در مورد این موضوعات ارائه نمی کنیم (نمی کند).

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) برای نخستین بار	
عطف به یادداشت XXX پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) برای نخستین بار	
مسائل عمده حسابرسی	نحوه برخورد با موضوع در فرایند حسابرسی
شرکت فولاد مبارکه اصفهان، طبق بند ۲ ابلاغیه شماره ۹۵/۴۴۰/۰۰۵ مورخ ۲۸ مرداد ۱۳۹۵ سازمان بورس و اوراق بهادار ملزم به تهیه صورتهای مالی بر دو مبنای استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) برای دوره‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ آغاز می‌شود، گردیده است. برپایه ابلاغیه مذکور هیئت مدیره شرکت اقدام به تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی سال مالی منتهی به تاریخ ۳۰ اسفند ۱۳۹۵ برای نخستین بار بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) مورد تأیید ایران کرده است. لازم به یادآوری است که برای سال مالی منتهی به تاریخ یاد شده در بالا مجموعه دیگری از صورتهای مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران تهیه شده است. هیئت مدیره شرکت به منظور تهیه و ارائه صورتهای	روشهای حسابرسی این سازمان در خصوص تهیه صورتهای مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) در ایران. شامل موارد زیر بوده است: توجه به فرایند شناسایی کلیه تعدیلات ضروری در تاریخ گذار، (۱ فروردین ۱۳۹۴) و دوره های پس از آن به خصوص تعدیلاتی که مستلزم اعمال قضاوتهای هیئت مدیره بوده است. ارزیابی نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل هیئت مدیره و تصمیمات کلیدی اتخاذ شده بر اساس آن درباره گذار، با اتکا به شناخت این سازمان از محیط کسب و کار و عملیات شرکت و الزمات مربوط در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) در ایران. ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری پذیرفته شده و آزمون نمونه‌ای تعدیلات انجام شده درباره

<p>معاملات و مانده‌ها جهت تطبیق آنها با الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) در ایران.</p> <p>ارزیابی موارد افشا شده در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی تلفیقی و حصول اطمینان از درستی و منایب بودن آنها و رعایت الزامات مقرر در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) در ایران.</p>	<p>مالی تلفیقی حاضر با هدف شناسایی تفاوت‌های موجود بین دو چارچوب گزارشگری و تعیین تعدیلات و موارد افشای بیشتر مربوط به دوره گذار، بر مبنای الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱ "پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار" اقدام به تجزیه و تحلیل آنها نموده است.</p> <p>این سازمان تهیه و ارائه صورتهای تلفیقی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs) را به عنوان یک موضوع کلیدی حسابرسی که مستلزم بیشترین توجه در سال مورد گزارش بوده تلقی کرده است.</p>
--	--

سرقفلی

طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs)، گروه ملزم است سالانه آزمون کاهش ارزش سرقفلی انجام دهد. این آزمون سالیانه کاهش ارزش برای حسابرسی ما مهم بود زیرا مانده XX میلیارد ریالی سرقفلی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ برای صورتهای مالی با اهمیت است. علاوه بر این، فرایند ارزیابی مدیریت پیچیده و بسیار قضاوتی و بر اساس مفروضات است، به طور خاص [توصیف برخی مفروضات] که تحت تأثیر شرایط پیش بینی شده آتی بازار یا شرایط اقتصادی، به ویژه در (نام منطقه) است.

شناخت درآمد مربوط به قراردادهای بلند مدت

شرایط و ضوابط قراردادهای بلند مدت شرکت در قسمت (نام قسمت) بردرآمدهایی که شرکت در یک دوره شناسایی می‌کند تأثیر می‌گذارد و درآمد حاصل از چنین قراردادهایی، مبلغ با اهمیتی از کل درآمد شرکت است. فرایند اندازه‌گیری مبلغ درآمد برای شناسایی در [نام صنعت]، از جمله تعیین زمان مناسب برای شناسایی، مستلزم قضاوت‌های عمده مدیریت است. ما (این موسسه) شناسایی درآمد قراردادهای بلندمدت را به عنوان یک ریسک مهم و نیازمند ملاحظات خاص حسابرسی تشخیص دادیم (داده است). این به این علت است که ممکن است از طرف دیگر توافقهایی وجود داشته باشد که به طور موثر قراردادهای اصلی را اصلاح کند و چنین توافقهایی ممکن است به طور ناخواسته ثبت نشده یا به طور عمدی پنهان شده باشند که در این صورت ریسک تحریف با اهمیت ناشی از تقلب وجود دارد. علاوه بر آزمون کنترل‌های شرکت برای فرآیند وارد شدن و ثبت قراردادهای طولانی مدت و سایر روش‌های حسابرسی، ما (این موسسه) ضروری دانستیم (دانستیم) که شرایط قراردادها را از طریق مدیریت از مشتریان مستقیماً تأییدیه دریافت شود و آزمون‌های ثبت دفاتر مربوط به شناخت درآمد بر اساس روش‌های حسابرسی انجام شده

است، شواهدی از وجود توافق نامه های جانبی وجود ندارد. افشایات شرکت در باره شناسایی درآمد در خلاصه اهم رویه های حسابداری در یادداشت توضیحی ۳ و همچنین یادداشت توضیحی ۱۸ آمده است.

تداوم فعالیت

صورت‌های مالی شرکت با استفاده از مبنای حسابداری تداوم فعالیت تهیه شده است. استفاده از این مبنای حسابداری مناسب است مگر آنجائیکه، مدیریت قصد تصفیه یا توقف عملیات شرکت را دارد یا جایگزین واقع بینانه ای بجز انجام این کار ندارد. به عنوان بخشی از حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی، ما (این موسسه) نتیجه گرفتیم (گرفته است) که استفاده مدیریت از مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی شرکت، مناسب است.

مدیریت ابهام بااهمیتی را که ممکن است تردید قابل ملاحظه در توانایی شرکت برای ادامه فعالیت ایجاد کند، تشخیص نداده است و بر این اساس ابهامی در این خصوص در صورتهای مالی افشا نشده است. بر اساس حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی، ما (این موسسه) نیز چنین ابهام بااهمیتی را تشخیص ندادیم (نداد). با این وجود، نه مدیریت و نه حسابرس نمی تواند توانایی شرکت را به عنوان یک واحد در حال تداوم فعالیت تضمین کند.

سایر بندهای توضیحی – حسابرسی سال قبل

صورت‌های مالی شرکت نمونه برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی در ۳۱ خرداد ماه ۱۳۰۱ ارائه کرده است.

سایر اطلاعات

مدیریت مسئول سایراطلاعات است. سایراطلاعات [شامل اطلاعات مندرج در گزارش فعالیت هیئت مدیره است، اما شامل صورتهای مالی و گزارش حسابرس ما (این موسسه) نسبت به آن را شامل نمی شود]. اظهارنظر ما (این موسسه) نسبت به صورتهای مالی، سایر اطلاعات را پوشش نمی دهد و ما (این موسسه) هیچ گونه نتیجه گیری اطمینان بخشی نسبت به آن ارائه نمی کنیم (نمی کند).

در ارتباط با حسابرسی ما (این موسسه) از صورتهای مالی، مسئولیت ما (این موسسه) این است که سایر اطلاعات را بخوانیم و با انجام این کار، در نظر بگیریم که آیا سایراطلاعات با صورتهای مالی یا شناختی که در حسابرسی به دست آمده است تناقض با اهمیت دارد یا خیر. اگر براساس کارهایی که انجام داده ایم، نتیجه گیری کنیم که تحریف بااهمیت در این سایراطلاعات وجود دارد، ما (این موسسه) ملزم به گزارش این واقعیت هستیم (می باشد). ما (این موسسه) در این زمینه هیچ مطلبی برای گزارش دادن نداریم (ندارد).

مسئولیت‌های مدیران اجرایی و ارکان راهبری در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه و ارائه مطلوب صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRSs) با مدیران اجرایی شرکت است؛ و آنچنان کنترلهای داخلی لازم است توسط مدیران اجرایی تعیین شود که قادر به تهیه صورتهای مالی به گونه‌ای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، باشد. در تهیه صورتهای مالی، مدیران اجرایی مسئول ارزیابی توانایی شرکت برای تداوم فعالیت، افشای موضوعات مرتبط با آن (حسب مورد) و استفاده از مبنای حسابداری تداوم فعالیت می‌باشند، مگر اینکه مدیران تمایل به انحلال یا توقف عملیات داشته باشند، یا جایگزین عملی دیگری وجود نداشته باشد. (ارکان راهبری) مسئول نظارت بر فرایند گزارشگری مالی شرکت می‌باشند.

مسئولیت‌های حسابرس برای حسابرسی صورتهای مالی

اهداف حسابرسی ما (این موسسه) عبارت است از کسب اطمینان معقول در مورد اینکه آیا صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است یا خیر، و انتشار گزارش حسابرس شامل اظهارنظر ما (این موسسه) است. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما تضمین نمی‌کند که حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) همیشه تحریف بااهمیت را در صورت وجود کشف کند. تحریف‌ها می‌توانند ناشی از تقلب یا اشتباه باشند و اگر بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شوند، اثر بگذارند، بااهمیت در نظر گرفته می‌شوند.

بند ۴۰-ب استاندارد ۷۰۰ توضیح می‌دهد که موضوعات زیر را می‌توان در یک ضمیمه گزارش حسابرس قرار داد. بند ۴۰-پ توضیح می‌دهد، هنگامی که قوانین، مقررات یا استانداردهای حسابرسی ملی به صراحت اجازه می‌دهد، می‌توان به جای اینکه این مطالب در گزارش حسابرس طبق استاندارد بین المللی ۷۰۰ ISA (REVISÉ) با عنوان اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی قرار گیرد، به وب سایت یک مقام صلاحیتدار که شامل شرح مسئولیت حسابرس است اشاره نمود، و متناقض استاندارد نیست، تشریح این مسئولیت‌های حسابرس به شرح زیر:

به عنوان بخشی از حسابرسی طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs)، ما قضاوت حرفه‌ای را اعمال می‌کنیم و تردید حرفه‌ای را در سراسر برنامه ریزی و اجرای حسابرسی حفظ می‌کنیم. ما علاوه بر این:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه را مشخص و ارزیابی می‌کنیم، روشهای حسابرسی مرتبط با این خطرها را طراحی و اجرا می‌کنیم و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنایی برای اظهارنظر کسب می‌کنیم. خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب بیشتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است، زیرا تقلب ممکن است شامل تبانی، جعل، نادیده گرفتن عمدی، ارائه اطلاعات نادرست و زیرپاگذاری کنترلهای داخلی شود.

- شناختی از کنترل‌های داخلی مربوط به حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب در این شرایط اما نه برای اهداف اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت کسب می‌کنیم.۱۵.
 - مناسب بودن روش‌های حسابداری مورد استفاده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط صورت گرفته توسط مدیریت را ارزیابی می‌کنیم.
 - در مورد مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت به عنوان مبنای حسابداری و بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده، اینکه آیا عدم اطمینان بااهمیت مربوط به رویدادها یا شرایطی که ممکن است تردید قابل توجهی در توانایی شرکت برای ادامه فعالیت به عنوان یک واحد در حال تداوم ایجاد کند، وجود دارد یا خیر، نتیجه گیری می‌کنیم. اگر ما نتیجه گیری کنیم که یک عدم اطمینان بااهمیت وجود دارد، ما باید در گزارش حسابرس خود به افشا مربوط در صورت‌های مالی جلب توجه دهیم و یا اگر چنین افشائی ناکافی است، اظهار نظر خود را تعدیل کنیم. نتیجه گیری ما بر اساس شواهد حسابرسی به دست آمده تا تاریخ گزارش حسابرس ما است. با این حال، رویدادها یا شرایط آینده ممکن است باعث شود که ادامه فعالیت شرکت به عنوان یک واحد در حال تداوم متوقف شود.
 - ارایه کلی، ساختار و محتوای صورت‌های مالی، شامل افشا، و اینکه آیا صورت‌های مالی بیانگر رویدادها و معاملات به گونه‌ای است که به ارائه منصفانه دست یافته باشد یا خیر، را ارزیابی می‌کنیم.
- ما دامنه و زمانبندی برنامه ریزی شده حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی شامل نارساییهای عمده در کنترل‌های داخلی را که طی حسابرسی شناسایی کنیم به ارکان راهبری اطلاع رسانی می‌کنیم. ما همچنین یادداشتی مبنی بر اینکه ما الزامات اخلاقی مربوط به استقلال را رعایت می‌کنیم، و تمام روابط و دیگر موضوعاتی که ممکن است بطور منطقی فکر می‌کنیم به استقلال ما مربوط می‌شود، و در صورت لزوم، تدابیر ایمنی مربوط را به ارکان راهبری ارائه می‌دهیم.
- از موضوعات اطلاع رسانی شده به ارکان راهبری، ما آن موضوعاتی که در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری مهمترند و از این رو مسائل عمده حسابرسی هستند، را تعیین می‌کنیم. ما این موضوعات را در گزارش حسابرس توضیح می‌دهیم، مگر اینکه قانون یا مقررات مانع افشای عمومی در مورد این موضوع شود یا زمانی که در شرایط بسیار نادر، ما تعیین کنیم که موضوع نباید در گزارش ما اطلاع رسانی شود، زیرا به طور منطقی انتظار می‌رود پیامدهای ناگوار انجام این کار از مزایای منافع عمومی چنین اطلاع رسانی بیشتر باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

اشکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود. موضوعاتی که از طریق سایر قوانین یا مقررات یا استانداردهای حسابرسی ملی (به آنها "سایر مسئولیتهای گزارشگری" اطلاق می‌شود) به آنها پرداخته شده است باید در بخش جداگانه‌ای قرار گیرند مگر اینکه سایر مسئولیتهای گزارشگری به همان مباحثی بپردازد که با عنوان مسئولیتهای گزارشگری الزامی طبق

۱۵. در موارد مقتضی، در شرایطی که حسابرسی، مسئولیت ارائه اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل داخلی در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی را دارد، این جمله تعدیل می‌شود.

استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) به عنوان قسمتی از بخش گزارش نسبت به حسابرسی صورتهای مالی قرار دارد. گزارش سایر مسئولیتهای گزارشگری که به همان مباحثی می پردازد که طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) الزامی شده است، ممکن است ترکیب شده باشند (یعنی در بخش گزارش نسبت به حسابرسی صورتهای مالی با عنوان فرعی مناسبی شامل شده باشد) به شرطی که عبارت، در گزارش حسابرس به طور واضح متمایز از سایر مسئولیتهای گزارشگری باشد که طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (ISAs) الزامی شده است.

[نام شریک کار حسابرس در گزارش حسابرس مستقل]

[امضا به نام موسسه حسابرسی، شخص حسابرس، یا هر دو متناسب با موقعیت جغرافیایی خاص]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - می تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]

منابع :

(IAASB, *International Standards on Auditing, ISAs* ۷۰۰, ۷۰۱, ۷۰۵, ۷۰۶, ۷۲۰, ۵۷۰)

(IAASB, *Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments*, March ۲۰۱۵)

(IAASB, *Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters*, April ۲۲, ۲۰۱۵)

(EY, *Enhanced auditor's reporting, Assurance – Special edition*, January ۲۰۱۶)

(IAASB, *THE NEW AUDITOR'S REPORT, Greater Transparency into the Financial Statement Audit*, JANUARY ۲۰۱۵)

(Mazars - *Mazars Fact sheet, OVERVIEW OF THE NEW AUDITOR'S AUDIT REPORT UNDER THE ISAs*, February ۲۰۱۶)

