

# تغییرات گزارشگری حسابرس

نگاهی به بیانیه استانداردهای

حسابرسی شماره ۱۳۴، هیئت

استانداردهای حسابرسی انجمن

حسابداران رسمی آمریکا

نویسنده:

تریسی ام. گروسکریز

ترجمه:



فرهاد بلیلی

محسن زاله آزاد زنجانی

مقدمه

برای واحدهای اقتصادی که سال مالی آنها پایان سال تقویمی است، گزارش حسابرسی ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ شباهت بسیاری به چیزی داشت که قبلاً مورد استفاده قرار می‌دادند. ولی ظاهر و شکل گزارش حسابرسی دچار تغییرات چشمگیری شد. در می ۲۰۱۹، هیئت استانداردهای حسابرسی (ASB) انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۱۳۴، "گزارشگری حسابرس و اصلاحیه‌ها، شامل اصلاحات مربوط به افشائیات در حسابرسی صورتهای مالی" (SAS No.134) را منتشر کرد که شامل اصلاحیه‌های مربوط به الزامات افشا در حسابرسی صورت‌های مالی می‌شود.

بیانیه شماره ۱۳۴ استانداردهای حسابرسی آمریکا

این استاندارد جدید تغییراتی اساسی در شکل و محتوای گزارش حسابرسی، و نیز در اطلاعات لازم برای ارائه در گزارش‌های حسابرس که عموماً بر اساس استانداردهای پذیرفته حسابرسی آمریکا (GAAS) منتشر می‌شوند، ایجاد کرده است. این استاندارد برای دوره‌های گزارشگری منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ یا پس از آن لازم‌الاجراست. متن استاندارد را هیئت استانداردهای حسابرسی به منظور، همگرایی استانداردهای پذیرفته حسابرسی آمریکا با استانداردهای گزارشگری حسابرسی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی<sup>۱</sup> (IAASB) منتشر کرده است؛ همچنین، ایجاد سازگاری با مدل گزارشگری اصلاح‌شده حسابرس که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۲</sup> (PCAOB) از آن پشتیبانی می‌کند.

مدل گزارشگری اصلاح‌شده برای تقویت انتقال ارزش<sup>۳</sup> و مربوط بودن گزارش حسابرس برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده

ارایه شده است. این مدل این کار را با: (۱) ایجاد شفافیت بیشتر در حسابرسی و گزارش مربوط به حسابرس، (۲) رفع نیاز کاربر به اطلاعات بیشتر با پرداختن به مسئولیت حسابرس و (۳) فراهم کردن رهنمود تازه درباره شکل و محتوای گزارش حسابرس انجام می‌دهد. به‌کارگیری زود هنگام گزارش جدید حسابرس مجاز نیست. بدین ترتیب از انتشار گزارش‌های حسابرس در قالب‌های گوناگون برای دوره گزارشگری واحد پیشگیری خواهد شد.

تغییرات در گزارش حسابرس

## ۱. چیدمان

وقتی این استاندارد اجرا شود، شما متوجه خواهید شد که چیدمان<sup>۴</sup> کلی گزارش حسابرس نسبت به چیزی که به آن عادت کرده‌اید متفاوت خواهد شد. گزارش اصلاح‌شده با اظهار نظر حسابرس آغاز خواهد شد. با این که اغلب افراد این بخش را مهم‌ترین بخش گزارش حسابرس می‌دانند، ولی همواره بسیار دیرتر، و حتی گاهی در آخرین بند، در گزارش حسابرس ارائه می‌شود. مثال زیر نشان می‌دهد بخش آغازین گزارش حسابرس به چه شکل خواهد بود:

گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های

مالی

اظهار نظر

صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۳۱ دسامبر، ۲۰×۱ و ۲۰×۲، و صورت‌های سود و زیان، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال‌های منتهی به آن تاریخ، و یادداشت‌های توضیحی توسط این موسسه، حسابرسی شده است.

به نظر این موسسه، صورت‌های مالی یادشده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۳۱ دسامبر، ۲۰×۱ و ۲۰×۲، و نتایج عملیات آن و



جریان‌های نقدی آن را برای سال‌های منتهی به تاریخ مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به صورت منصفانه نشان می‌دهد.

### مبانی اظهار نظر

این موسسه حسابداری خود را در انطباق با استانداردهای پذیرفته حسابداری آمریکا به انجام رسانیده است...

پس از بخش اظهار نظر حسابرس یک بند "مبانی اظهار نظر" ارائه می‌شود. این بند اکنون در همه گزارش‌های حسابرس الزامی است. در حالی که قبلاً این بند فقط در گزارش‌های حسابرس با اظهار نظرهای مشروط الزامی بود. مقصود از بند "مبانی اظهار نظر" تنظیم کردن انتظارات کاربران برای گزارش حسابرس است. این بند شامل این موارد خواهد بود:

- این حقیقت که حسابرس الزاماً باید از واحد تجاری مستقل و به سایر مسئولیت‌های اخلاقی نیز پایبند باشد.
- ارجاع به آن بخش گزارش حسابرس که مسئولیت‌های حسابرس را بر اساس استانداردهای پذیرفته حسابداری شرح می‌دهد.
- تصریح مبنی بر این که حسابداری مطابق با استانداردهای پذیرفته حسابداری آمریکا انجام شده است.
- تصریح درباره این که آیا حسابرس معتقد است شواهد حسابداری به دست آمده طی حسابداری برای فراهم کردن مبنایی برای اظهار نظر حسابرس کافی و مناسب است یا خیر.

### ۲. افشای موضوعات کلیدی حسابداری

طبق استاندارد جدید، هیئت استانداردهای حسابداری افشای اختیاری موضوعات کلیدی حسابداری<sup>۵</sup> را در محدوده گزارش حسابرس می‌داند. این به حسابرسان اجازه می‌دهد

اصطلاح یکی است. تفاوت اصلی در نهاد نظارتی است که هر کدام از آنها را ابداع کرده است.

مثال زیر نشان می‌دهد که بخش موضوعات کلیدی حسابداری در گزارش حسابرس برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۰ ممکن است به چه شکل باشد:

### موضوعات کلیدی حسابداری

موضوعات کلیدی حسابداری موضوعاتی هستند که به بالاترین افراد در سطوح تصمیم‌گیری سازمان اطلاع‌رسانی شدند و، طبق قضاوت حرفه‌ای ما، مهم‌ترین موضوعات در حسابداری ما از صورت‌های مالی دوره جاری محسوب می‌شدند. این موضوعات در متن حسابداری ما از صورت‌های مالی به صورت کلی، و در شکل‌دهی به اظهار نظر ما از آن، مورد توجه قرار گرفتند، و ما اظهار نظر جداگانه‌ای درباره این موضوعات نکرده‌ایم.

توصیف هر موضوع کلیدی حسابداری مطابق با بخش ۷۰۱، گزارش موضوعات کلیدی حسابداری در گزارش حسابرس مستقل، از این بیانیه استانداردهای حسابداری

موضوعات حائز اهمیت را که مهم‌ترین موضوعات برای حسابداری صورت‌های مالی واحد گزارشگر محسوب می‌شوند، به اطلاع بالاترین افراد در سطوح تصمیم‌گیری سازمان برساند. تشخیص این موضوعات با حسابرس است که از قضاوت حرفه‌ای خود بهره می‌برد. این افشای اختیاری با الزامات گزارشگری "موضوعات حیاتی حسابداری" طبق استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB) برای شرکت‌های سهامی عام، و الزامات گزارشگری "موضوعات کلیدی حسابداری"<sup>۶</sup> طبق استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و خدمات اطمینان‌بخشی (IAASB) سازگاری دارد.

طبق بیانیه استانداردهای حسابداری شماره ۱۳۴، افشای موضوعات کلیدی حسابداری الزامی نیست، و فقط در صورتی توسط حسابرس افشا می‌شود که حسابرس در ابتدای کار حسابداری از سوی بالاترین افراد در سطوح تصمیم‌گیری سازمان به این کار ملزم شده باشد.

پس تفاوت بین "موضوعات حیاتی حسابداری" و "موضوعات کلیدی حسابداری" در چیست؟ اگر صادقانه بنگریم، غیر از تفاوت در املا این دو اصطلاح تفاوت چندانی وجود ندارد! مفهوم هر دو

در حالی که استفاده از موضوعات کلیدی حسابرسی ممکن است در بخش خصوصی برای شرکت‌های سهامی خاص با مالکیت فعال اهمیت نداشته باشد، انتظار می‌رود برخی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از این افشائیات اضافی و اضافه‌بار اطلاعاتی سود ببرند. این شامل موسسات سرمایه‌گذاری خصوصی و واحدهای تجاری غیرانتفاعی می‌شود.

### ۳. توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت

خبر بزرگ در این جا این است که اگر شما عبارت "تداوم فعالیت" بر اساس استاندارد جدید گزارشگری را جست‌وجو کنید، صد در صد اوقات موفق خواهید بود. علت این است که یکی از الزامات بخش جدید و بسط یافته "مسئولیت‌های مدیریت" به طور خاص اعلام می‌کند "مدیریت ملزم است به ارزیابی این بپردازد که آیا شرایط یا رویدادهایی وجود دارد، که در مجموع، تردید اساسی درباره توانایی شرکت برای تداوم بخشیدن به فعالیت خود ایجاد کند..." این جمله بدون توجه به این که آیا در عمل هیچ تردیدی درباره تداوم فعالیت وجود دارد یا خیر، در گزارش حضور دارد. توجه داشته باشید که این یک تغییر بزرگ است. تا قبل از این، اصطلاح "تداوم فعالیت" فقط در وضعیت‌هایی به کار می‌رفت که در آنها عملاً صادق بود. افزون بر آن، اگر حسابرس مشخص کند که درباره توانایی یک واحد تجاری برای تداوم فعالیت تردید جدی وجود دارد، حسابرسان اکنون ملزم هستند این حقیقت را در یک بخش جداگانه از گزارش حسابرس تحت این عنوان اعلام کنند: "تردید جدی درباره توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت." این بند الزامی جدید جای بخش قبلی با عنوان "تاکید بر مطلب خاص" را که بسیار مبهم‌تر بود، می‌گیرد. حسابرس همچنین از این بخش برای افشای حقایق و اوضاع و شرایط مربوط به تداوم فعالیت استفاده می‌کند. اگر موضوعات تداوم فعالیت مرتبط با حسابرسی به طور مناسب در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی توسط

مدیریت افشا نشده باشند.

### ۴. بیانیه‌های الزامی اضافی درون گزارش حسابرس

گزارش جدید حسابرس همچنین شامل بندهای لازم درباره مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس در ارتباط با حسابرسی خواهد بود. این مسئولیت‌ها مفاهیم جدیدی برای حسابرس نیستند و همواره از طرف استانداردهای پذیرفته حسابرسی دیکته شده‌اند. با این حال، برای نخستین بار، بیان آنها به صورت خاص در گزارش حسابرس الزامی شده است. این موضوعات شامل این موارد می‌شوند:

■ شرح مبسوط مسئولیت‌های مدیریت در ارتباط با حسابرسی، شامل ارزیابی تداوم فعالیت.

■ شرح مبسوط مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با حسابرسی، شامل مسئولیت‌های مربوط به استفاده از قوه قضاوت حرفه‌ای و حفظ تردید حرفه‌ای، ارزیابی تداوم فعالیت، و ارتباط لازم با بالاترین افراد در سطوح تصمیم گیر در سازمان.

### آیا برای بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۱۳۴ آماده‌اید؟

اکنون که می‌دانید تغییرات چه هستند، برای آماده کردن خود برای مواجهه این تغییرات چه باید بکنید؟ شما باید بحث و گفت‌وگو را با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خود (شامل بانک‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران و فروشندگان) درباره این تغییرات آغاز کنید تا همه آنها به معنای اصطلاحات جدید پس از الزامی شدن استاندارد پی ببرند. افزون بر آن، این را در نظر بگیرید که آیا گزارشگری موضوعات کلیدی حسابرسی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شما جالب توجه خواهد بود یا خیر، تا بتوانید حسابرسان خود را به موقع

به نحو مناسب درگیر کار کنید. اکنون وقت آن است که درباره این تغییرات بیندیشید تا خود، شرکت و سهامدارانتان بتوانید به طور کامل از مزایای الزامات جدید گزارشگری بهره‌مند شوید. ■

### پی‌نوشت‌ها:

- 1- The AICPA Auditing Standards Board (ASB)
- 2- Statement on Auditing Standards No 134, Auditor Reporting and Amendments, Including Amendments Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements, May 2019
- 3- communicative value
- 4- layout
- 5- key audit matters (KAMs)
- 6- critical audit matters (CAMs)
- 7- key audit matters

### منبع:

SAS 134: Your audit report is changing — Are you ready?  
Nov 13, 2019, By: Tracy M. Grosskreutz, WIPFLI

محسن ژاله آزاد زنجانی: عضو خیره انجمن حسابداران خبره ایران در شاخه‌های تخصصی حسابدار مستقل خبره، حسابدار مدیریت خبره، و حسابدار مالی خبره، حسابدار رسمی، دانشجوی دکتری حسابداری  
فرهاد نیلی: عضو خیره انجمن حسابداران خبره ایران در شاخه تخصصی حسابدار مستقل خبره، کارشناس رسمی دادگستری، دانشجوی دکتری حسابداری