

سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل

* عبدالله آزاد

سایر بندهای توضیحی، بندهای توضیحی پس از بند اظهارنظر است که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک استفاده‌کنندگان از: حسابرسی، مسوولیت‌های حسابرس و گزارش حسابرس سودمند است.

سایر بندهای توضیحی، بلافاصله پس از بند اظهارنظر و بند تأکید بر مطلب خاص یا در صورتی که محتوای این بند به بخش سایر مسوولیت‌های گزارشگری مربوط باشد؛ در محل مناسبی در گزارش حسابرس درج می‌شود. محتوای سایر بندهای توضیحی به روشنی نشان می‌دهد که:

الف. ارائه و افشای چنین توضیحاتی در صورت‌های مالی، الزامی نیست.

ب. سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر (برای مثال الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در رابطه با محرمانه بودن اطلاعات) از ارائه آنها منع شده است.

پ. سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود.

سایر بندهای توضیحی به حسابرس و فرآیند حسابرسی مربوط است. بنابراین، درج موضوعاتی مانند عدم رعایت برخی قوانین یا مقررات یا ضعف‌های کنترل‌های داخلی، در بخش سایر بندهای توضیحی، جایگاهی ندارد. عدم رعایت قوانین و مقررات باید در بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی نوشته شود. همچنین، برای نمونه، نبود یا کمبود پوشش بیمه‌ای دارایی‌ها و فعالیت‌های خطرپذیر بنگاه مورد رسیدگی، ضعف کنترل‌های داخلی است که اگر بااهمیت باشد باید در صورت‌های مالی افشا شود. در نتیجه اگر قضاوت حسابرس لازم باشد باید موضوع در یک بند تأکید بر مطلب خاص درج شود. افشا نکردن یا افشای ناکافی و نامناسب نبود یا کمبود پوشش بیمه‌ای نیز می‌تواند به دلیل تحریف صورت‌های مالی، منجر به تعدیل اظهارنظر حسابرس شود.

مسوولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی، با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی است و مندرجات گزارش حسابرس نمی‌تواند و نباید جایگزین افشای ناکافی و نامناسب در صورت‌های مالی تلقی شود. اگر افشا درباره یک موضوع بااهمیت (فراگیر یا غیرفراگیر) ناکافی و نامناسب باشد حسابرس با توصیف مناسب موضوع در یک بند مناسب پیش از اظهارنظر، نظرش را نسبت به صورت‌های مالی تعدیل می‌کند.

با توجه به مطالب بالا، سایر بندهای توضیحی در شرایط نادر و تنها در موارد مربوط به حسابرس و فرآیند حسابرسی، در گزارش درج می‌شود. بنابراین، آوردن بندهای مختلف به بهانه اطلاع رسانی یا پوشش حسابرس در بخش سایر بندهای توضیحی گزارش حسابرس جایز نیست.

طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۶ با عنوان بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل، موارد زیر باید در سایر بندهای توضیحی بیاید:

۱. در مواردی که پس از انتشار گزارش حسابرس و صورت‌های مالی، صورت‌های مالی مزبور به دلایلی تغییر کند؛ اشاره به اینکه صورت‌های مالی و گزارش حسابرس، تجدیدنظر شده است.
۲. اگر صورت‌های مالی دوره گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد؛ اشاره به: الف. صورت‌های مالی دوره گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و ب. نوع اظهارنظر و تاریخ گزارش حسابرس قبلی
۳. در مواردی که صورت‌های مالی دوره گذشته حسابرسی نشده است؛ تصریح به اینکه اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است.

۴. اگر اصلاح سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید در صورت ضرورت، چنین مغایرت‌های بااهمیتی را در سایر بندهای توضیحی در گزارش خود توصیف کند.

۵. در موارد گزارشگری درباره بیش از یک مجموعه صورت‌های مالی، برای نمونه ارائه دو گزارش حسابرسی، یکی برای صورت‌های مالی تهیه شده طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و دیگری برای صورت‌های مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری ایران، اشاره به اینکه مجموعه دیگری از صورت‌های مالی توسط همان بنگاه اقتصادی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز تهیه شده و حسابرس گزارش جداگانه‌ای درباره آن صورت‌های مالی منتشر کرده است.

۶. در موارد محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس، مانند صورت‌های مالی تهیه شده برای تامین یک هدف خاص، اشاره به اینکه گزارش حسابرس تنها برای استفاده‌کنندگان خاص تهیه شده است و حسابرس در قبال انتشار و استفاده از آن توسط اشخاص دیگر مسوولیتی ندارد.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود؛ نمونه‌های بالا، همگی به فرآیند حسابرسی و مسوولیت‌های حسابرس مربوط است. به‌طور کلی، بندهایی را که ممکن است به گزارش حسابرس افزوده شود، می‌توان در چهار گروه زیر آورد:

الف. تحریف یا محدودیت بااهمیت (غیرفراگیر یا فراگیر) یا ابهام فراگیر پیش از بند اظهارنظر درج می‌شود و موجب تعدیل اظهارنظر حسابرس می‌شود. تحریف شامل اشتباه و تقلب است و رعایت نکردن استانداردهای حسابداری، از جمله افشای نامناسب و ناکافی هم تحریف به حساب می‌آید.

ب. مواردی که با وجود ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به آن موضوع در بند تاکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهارنظر درج می‌شود. برای نمونه، ابهام بااهمیت ولی غیرفراگیر که به‌گونه‌ای مناسب و کافی افشا شده در بند تاکید بر مطلب خاص درج می‌شود.

پ. مواردی که به سایر الزامات قانونی و مقرراتی مربوط است. چنانچه حسابرس بر بنیاد قوانین یا مقررات، افزون بر مسوولیت‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش درباره صورت‌های مالی، مسوولیت‌های گزارشگری دیگری را در گزارش حسابرس مطرح کند؛ باید این مسوولیت‌ها در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی درج شود. برای نمونه می‌توان به گزارش وظایف بازرس قانونی اشاره کرد. سایر بندهای توضیحی که برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسوولیت‌های حسابرس، یا گزارش حسابرس سودمند است و به حسابرس و فرآیند حسابرسی مربوط است. در نتیجه، باید مطالب را به‌گونه‌ای مناسب دسته‌بندی کنیم و در یکی از گروه‌های بالا جای دهیم. اگر موضوعی در هیچ یک از گروه‌های بالا نمی‌گنجد؛ شاید جایش در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نیست.

***کارشناس ارشد حسابداری و حسابدار رسمی**

Azad.abdollah@yahoo.com