

# تغییرات در گزارش حسابرس

موسسه حسابرسی آزمون پرداز  
(حسابداران رسمی)

اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش  
حسابرس مستقل (استاندارد حسابرسی ۷۰۱)



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)



## مقدمه

پیش نویس استانداردهای حسابرسی مربوط به گزارش حسابرس در سال ۱۳۹۹ منتشر شد. از جمله این تغییرات می توان به تصویب استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل و تجدید نظر شدن استانداردهای ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ اشاره کرد.

استانداردهای مذکور ترجمه استانداردهای بین المللی حسابرسی است که توسط IAASB در ژانویه ۲۰۱۵ به دنبال بحران های مالی و در پاسخ به تقاضای استفاده کنندگان از صورت های مالی تصویب شده است.

هدف این استانداردها ارائه گزارش حسابرس به گونه ای است که اعتماد عمومی را به فرآیند حسابرسی افزایش دهد. IAASB همچنین معتقد است که ارتقای گزارش حسابرس باعث بهبود ارتباط بین حسابرس و سرمایه گذاران و همچنین بین حسابرسان و ارکان راهبری می شود.

پیامدهای این استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده قابل توجه است و بر افراد مرتبط با فرآیند گزارشگری مالی و همچنین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان صورت های مالی تاثیر می گذارد.

در این نوشتار به بررسی استاندارد حسابرسی ۷۰۱ پرداخته می شود.

# فهرست مطالب

۱ کدام استانداردهای حسابرسی تغییر خواهند کرد؟

۲ مقایسه شکل گزارش حسابرس فعلی و تجدید نظر شده

۳ اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل

# کدام استانداردهای حسابرسی تغییر خواهند کرد؟



تدوین استاندارد ۷۰۱- اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی  
(موضوعات کلیدی حسابرسی) در گزارش حسابرس مستقل

تجدید نظر استاندارد ۷۰۰ - گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی

تجدید نظر استاندارد ۷۰۵ - اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش  
حسابرس مستقل

تجدید نظر استاندارد ۷۰۶ - بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر  
بندهای توضیحی

استانداردهایی که تحت تاثیر  
این تغییرات قرار گرفته‌اند

لازم به توضیح است که استانداردهای حسابرسی ۲۶۰ (اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری) و ۵۷۰ (تداوم فعالیت) نیز تحت تاثیر این تغییرات قرار خواهند گرفت؛ لیکن پیش‌نویس آن هنوز ارائه نشده است.

---

# مقایسه شکل گزارش حسابرس فعلی و تجدیدنظر شده



## مقایسه شکل گزارش حسابرس تجدیدنظر شده و فعلی

### شکل گزارش حسابرس تجدیدنظر شده

### شکل گزارش حسابرس فعلی

- 
- | شکل گزارش حسابرس فعلی           | شکل گزارش حسابرس تجدیدنظر شده                           |
|---------------------------------|---|
| • مقدمه                         | • اظهار نظر (بند مقدمه به همراه اظهار نظر ارائه می شود) |
| • مسئولیت هیات مدیره            | • مبانی اظهار نظر                                       |
| • مسئولیت حسابرس                | • ابهام با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت (در صورت وجود)   |
| • مبانی اظهار نظر               | • تاکید بر مطلب خاص                                     |
| • اظهار نظر                     | • مسائل عمده حسابرسی                                    |
| • تاکید بر مطلب خاص             | • سایر بندهای توضیحی                                    |
| • سایر بندهای توضیحی            | • سایر اطلاعات  |
| • سایر الزامات قانونی و مقرراتی | • مسئولیت مدیریت و ارکان راهبری درباره صورت های مالی    |
|                                 | • مسئولیت حسابرس برای حسابرسی صورت های مالی             |
|                                 | • سایر الزامات قانونی و مقرراتی                         |

---

# استاندارد حسابرسی ۲۰۱

## اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل





## دامنه کاربرد

این استاندارد برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس بنا به ملاحظات دیگری قصد دارد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد

استاندارد ۷۰۵، حسابرس را از اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی هنگام ارائه عدم اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی منع می‌کند مگر اینکه گزارش موارد مذکور طبق قوانین یا مقررات الزامی باشد

# توجه

تعیین مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرس به مسائلی محدود می‌شود که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند، حتی در مواردی که صورتهای مالی مقایسه‌ای ارائه می‌شود

این استاندارد، حسابرس را ملزم نمی‌کند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس دوره قبل را به روزرسانی کند، اما با این حال، ممکن است بررسی این موضوع توسط حسابرس سودمند واقع شود که آیا مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره قبل جزء مسائل عمده حسابرسی بوده است در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری نیز همچنان جزء مسائل عمده حسابرسی محسوب می‌شود یا خیر.

حسابرس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. به این منظور، حسابرس باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرس، خطر تحریف بااهمیت در آنها بالاتر است، یا خطرهای عمده‌ای که طبق استاندارد ۳۱۵ توسط حسابرس مشخص گردیده است

ب. قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی بوده است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آنها بالا تشخیص داده شده است.

پ. گزارشگری طبق استاندارد ۵۷۰ در مواردی که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی وجود دارد که می‌تواند تردیدی عمده درباره توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند.

حسابرس باید مشخص کند کدام یک از موارد فوق، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت مسائل بوده‌اند و از این رو مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند.

## اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی

حسابرس باید هر یک از مسائل عمده حسابرسی را با استفاده از یک عنوان فرعی مناسب، در بخش مجزایی از گزارش حسابرس با عنوان «مسائل عمده حسابرسی» توصیف کند. در ابتدای این بخش از گزارش حسابرس باید بیان شود که:

الف. مسائل عمده حسابرسی، مسائلی هستند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند.

ب. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مورد توجه و رسیدگی قرار گرفته‌اند و حسابرس، اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌کند

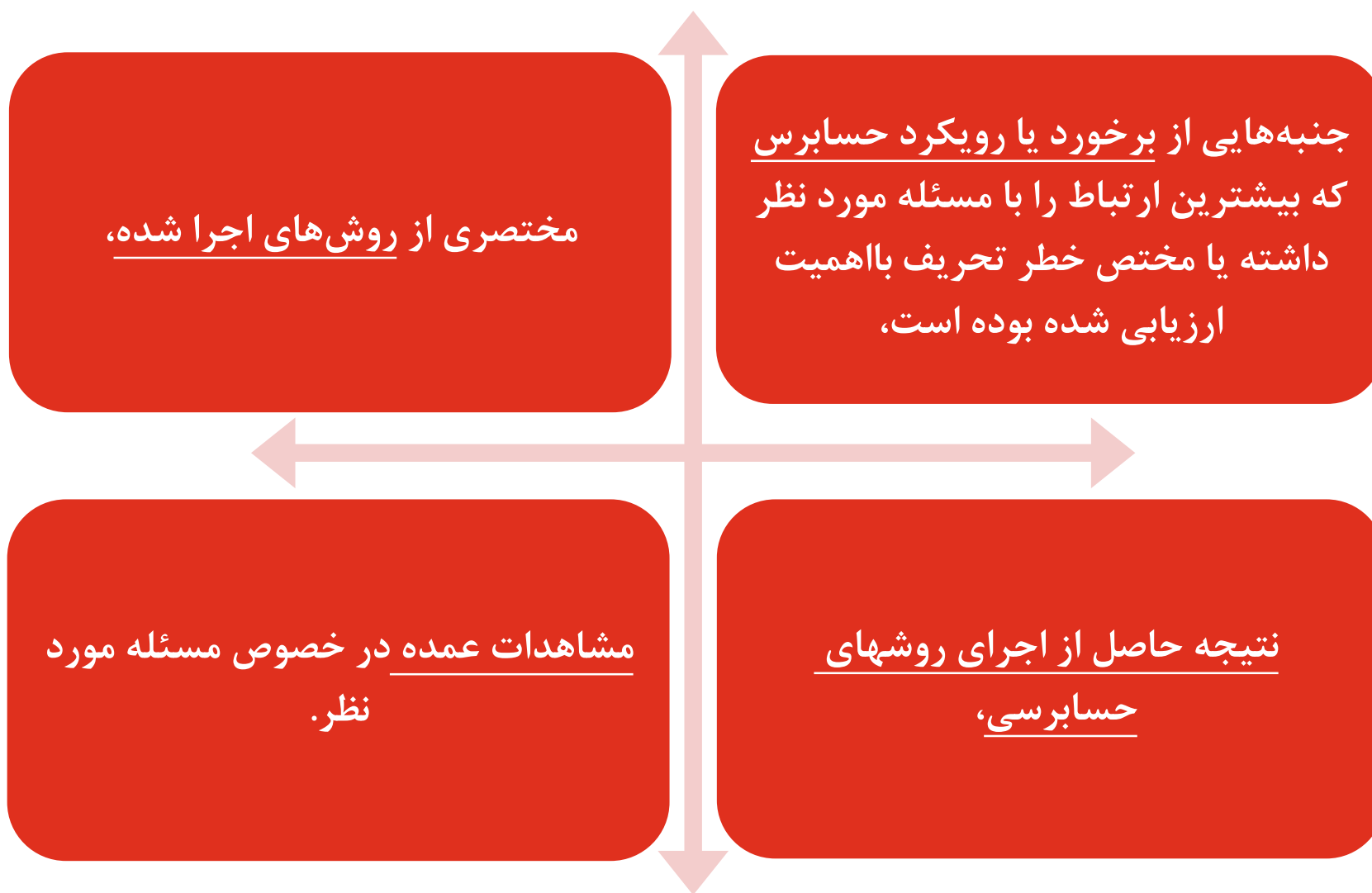
در توصیف هر یک از مسائل عمده حسابرسی در بخش «مسائل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرس باید به اطلاعات افشا شده مرتبط با این مسائل در صورتهای مالی (در صورت وجود) و همچنین موارد زیر اشاره شود:

الف. دلیل اینکه چرا مسئله مورد نظر به عنوان یکی از مسائلی که در کار حسابرسی دارای بیشترین اهمیت بوده و در نتیجه به عنوان یکی از مسائل عمده حسابرسی انتخاب شده است، و

ب. نحوه برخورد با مسئله مزبور در کار حسابرسی.

استفاده محدود از اصطلاحات کاملاً فنی حسابرسی نیز به استفاده کنندگان مورد نظری که از حسابرسی شناخت چندانی ندارد، کمک می کند تا دلیل تمرکز حسابرس بر موضوعات خاص در جریان انجام کار حسابرسی را درک کنند.

میزان جزئیات قابل ارائه در گزارش حسابرس برای توصیف نحوه برخورد با مسائل عمده حسابرسی، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. حسابرس می‌تواند یکی از موارد زیر یا ترکیبی از آنها را در گزارش خود توصیف کند:



به منظور درک میزان اهمیت مسائل عمده حسابرسی در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد توسط استفاده‌کنندگان مورد نظر، به موازات درک رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و سایر عناصر گزارش، از جمله اظهارنظر حسابرس، ممکن است در توصیف مسائل عمده حسابرسی دقت در لحن مورد استفاده ضرورت داشته باشد، طوری که از آن لحن:

چنین برداشت نشود که در ارائه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، آن مسئله به گونه‌ای مناسب توسط حسابرس حل و فصل نشده است.

مسئله مورد نظر را مستقیماً به شرایط خاص واحد تجاری ربط دهد، و در عین حال از کلی‌گویی و جملات کلیشه‌ای اجتناب شود.

نحوه پرداختن به مسئله مورد نظر را در افشائیات مرتبط با آن در صورتهای مالی (در صورت وجود) مورد توجه قرار دهد.

شامل اظهارنظرهای مجزا نسبت به یک عنصر صورتهای مالی نباشد یا از آن چنین برداشتی نشود.

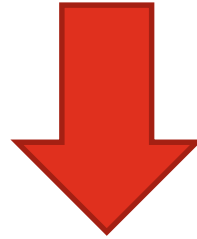
حسابرس باید یکایک مسائل عمده حسابرسی را  
در گزارش حسابرس توصیف کند، مگر:

الف. در مواردی که قوانین یا مقررات، افشای عمومی آن مسائل را منع کرده باشد، یا

ب. در شرایط بسیار نادر، که حسابرس تشخیص می‌دهد مسئله مورد نظر نباید در گزارش حسابرس  
اطلاع‌رسانی شود زیرا به طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی آن بیش از منافع  
عمومی حاصل از اطلاع‌رسانی باشد. این شرایط در مواردی که واحد تجاری اطلاعاتی را در خصوص  
مسئله مورد نظر به صورت عمومی افشا کرده است، کاربرد ندارد.



## اطلاعات دست اول



اطلاعات دست اول عبارت از هرگونه اطلاعاتی درباره واحد تجاری است که توسط واحد تجاری، در دسترس عموم قرار نگرفته است (برای مثال، در صورت‌های مالی یا سایر اطلاعات در دسترس در تاریخ گزارش حسابرس، یا در سایر اطلاع‌رسانی‌های کتبی یا شفاهی توسط مدیران اجرایی یا ارکان راهبری نظیر اعلام اولیه اطلاعات مالی درج نشده باشد). مسئولیت اطلاع‌رسانی این اطلاعات برعهده مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است.

حسابرس باید تلاش کند از توصیف نامناسب مسائل عمده حسابرسی به گونه‌ای که تصور شود در مقام تهیه‌کننده اطلاعات دست اول در مورد واحد تجاری قرارداد، پرهیز کند.

اگر حسابرس، با توجه به واقعیتها و شرایط واحد تجاری و کار حسابرسی به این نتیجه برسد که هیچ‌گونه مسائل عمده حسابرسی برای اطلاع‌رسانی وجود ندارد یا تنها مسائل عمده حسابرسی که قابل اطلاع‌رسانی است، مسائل اشاره شده طبق استاندارد ۷۰۵ می‌باشد، حسابرس باید گزاره‌ای را که گویای این واقعیت است، در بخش «مسائل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرس درج کند.

تعیین مسائل عمده حسابرسی متضمن قضاوت درباره اهمیت نسبی مسائلی است که مستلزم توجه خاص حسابرس می‌باشد. بنابراین، به ندرت ممکن است در حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک شرکت پذیرفته شده در بورس این وضعیت به وجود آید که حتی یک مسئله عمده حسابرسی در بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری برای درج در گزارش حسابرس وجود نداشته باشد. با وجود این، در برخی شرایط خاص (برای مثال، در مورد یک شرکت پذیرفته شده در بورس که عملیات محدودی دارد)، ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که هیچ‌گونه مسائل عمده حسابرسی وجود ندارد، چرا که حسابرس با هیچ‌گونه مسائلی که مستلزم توجه خاص حسابرس باشد، برخورد نکرده است.

حسابرس در توصیف هر یک از مسائل عمده حسابرسی ملزم است علت انتخاب مسئله مورد نظر به عنوان یکی از مسائل دارای بیشترین اهمیت و نحوه برخورد با آن در جریان کار حسابرسی را توصیف کند. بنابراین، توصیف مسائل عمده حسابرسی صرفاً تکرار اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی نیست. با وجود این، اشاره به هر یک از موارد افشای مرتبط، استفاده‌کنندگان مورد نظر را قادر می‌سازد درک بهتری از نحوه برخورد مدیران اجرایی با مسائل مورد نظر در صورتهای مالی به دست آورند.

از آنجا که اظهارنظر مردود در شرایطی بیان می‌شود که حسابرس به این نتیجه رسیده است که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت و فراگیر (اساسی) است:

الف- حسابرس برحسب اهمیت مسئله (مسائل) مبنای اظهارنظر مردود، ممکن است به این نتیجه برسد که هیچگونه مسائل دیگری به عنوان مسائل عمده حسابرسی وجود ندارد

ب- اگر یک یا چند مسئله غیر از مسئله‌ای (مسائل) که سبب اظهارنظر مردود شده است، به عنوان مسائل عمده حسابرسی تعیین شود این نکته اهمیت ویژه‌ای می‌یابد که از توصیف این قبیل مسائل عمده حسابرسی نباید چنین استنباطی شود که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد در رابطه با آن مسائل، در مقایسه با شرایطی که گزارش حسابرس با اظهارنظر مردود ولی بدون درج بند مسائل عمده حسابرسی صادر شده، قابل اعتمادتر می‌باشد

## نمونه بند مسائل عمده حسابرسی - موجودی کالا

مسائل عمده حسابرسی موضوعاتی هستند که به قضاوت حرفه‌ای این موسسه، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت هستند. این موضوعات در حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان مجموعه‌ای واحد و برای اظهارنظر نسبت به آن مورد توجه قرار گرفته است و این موسسه اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این موضوعات ارائه نمی‌کند.

### ارزشیابی موجودی مواد و کالا ریسک

موجودی مواد و کالا در صورت‌های مالی به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود. فروش در این صنعت خاص می‌تواند با توجه به تقاضای مصرف کننده بر اساس روند فعلی، بسیار ناپایدار باشد. در نتیجه ریسکی وجود دارد که طی آن ممکن است خالص ارزش فروش نسبت به بهای تمام شده کاهش یابد.

### رسیدگی این موسسه

رویه‌های حسابرسی این موسسه به گونه‌ای طراحی شده که اثبات شود که ذخیره گروه از این بابت منطقی بوده است که شامل موارد زیر می‌باشد:  
[در این قسمت رویه‌های مربوطه برای اثبات کافی بودن ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا شرح داده می‌شود]



- کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علوم و تحقیقات تهران،
- دانشجوی دوره دکتری مدیریت کسب و کار دانشگاه تهران
- حسابدار رسمی
- عضو کارگروه آموزش جامعه حسابداران رسمی
- عضو کمیته کارشناسی کارگروه فنی و استانداردها

## دانیال محبوب – مدیر IFRS

- تلفن: ۰۲۱۸۸۵۴۴۵۹۰-۲
- فکس: ۰۲۱۸۸۵۰۳۵۲۸
- همراه: ۰۹۱۲۲۱۳۶۷۵۶
- ایمیل:

[mahjoub@azpar.com](mailto:mahjoub@azpar.com)



---

# با سپاس