**مقدمه:**

o استفاده از واژه «ارائه منصفانه» سابقه طولانی به شرح زیر دارد:

o از اواسط سدة 19 در انگلستان و کشورهای مشترک المنافع مورد استفاده قرار می گرفت.

o در اواخر سدة 19 به آمریکا راه یافت و در سال 1930 توسطSEC در ضوابط و مقررات شرکت ها لحاظ شد.

حسابرسی در شرایطی که روابط نمایندگی حاکم است، برای کاهش تضاد منافع مطرح می شود. حسابرسی یکی از عوامل اصلی حاکمیت شرکتی مناسب است. تفکیک مدیر از مالک منجر به ایجاد شک و تردید و شبهه در مالک و دیگر ذینفعان نسبت به عملکرد مدیر می شود. مدیر از طریق تهیه صورت های مالی که گزارش عملکرد مدیران به زبان حسابداری است، وظیفه پاسخگویی خود را انجام می دهند. با توجه به اینکه دریافت کنندگان صورتهای مالی بر اساس اطلاعات مندرج در آن تصمیم گیری می نمایند، دستکاری در اطلاعات توسط مدیران می تواند تأثیر نامطلوبی بر ماهیت و کیفیت تصمیمات استفاده کنندگان بگذارد. حسابرس مستقل به عنوان نماینده مالکان و ذینفعان برای تأیید و گواهی کیفیت صورت های مالی از جنبه حسابداری به کار دعوت می شوند.

**کیفیت صورت های مالی**

کیفیت صورتهای مالی بطور مشخصی توسط مراجع حرفه ای در قالب ویژگی تعریف نشده و کلی «ارائه منصفانه» ( در ایران به نحو مطلوب) بیان می شود. در سالهای اخیر، تدوین کنندگان خط مشی حسابداری، کیفیت های اصلی گزارشگری مالی را در قالب «مربوط بودن» و «قابل اعتماد بودن» تبیین و تجویز نموده اند.

**حسابرسی و فعالیت های تجاری**

**گزارشگری مالی چیست؟**

o فناوری اطلاعاتی است که فعالیت های تجاری را در زمان وقوع مشاهده می کند،

o فعالیت ها را در قالب اعداد و ارقام بازنمایی می کند. این بازنمایی بدیلی برای تجربه مستقیم افرادی است که در زمان وقوع رویداد در شرکت حضور نداشته اند

o تولید و ارسال پیام های حسابداری تلخیص شده در باره مبادلات اقتصادی گذشته به نیابت از مدیریت شرکت.

o بازنمایی گذشته شرکت در قالب صورت های مالی جهت تسهیل فعالیت های اقتصادی آتی افراد و سازمان های ذینفع.

o توانایی مدیریت و حسابداران شرکت در دستکاری و نمایاندن گزینشی جنبه های اقتصادی وقایع و رویدادهای گذشته شرکت از طریق یک سری محاسبات و اعداد و ارقام حسابداری و در نتیجه تحت تأثیر قرار دادن عملکرد اقتصادی آتی، دلایل بسیار محکمی برای فلسفه وجودی حسابرسی است.

o حسابرسی یک فعالیت تخصصی برای تأیید این موضوع است که آیا آن جنبه از رویدادهای گذشته شرکت که برای مقاصد مباشرت بازنمایی شده اند، برای سهامداران و دیگر اشخاص ذینفع برون سازمانی مربوط است و به نحو قابل اتکا محاسبه شده و به نحوی ارائه گردیده اند که به اعمال اقتصادی نامناسب منجر نشود.

o حسابرس مسئولیت دارد تا تعیین کند آن جنبه از فعالیت های تجاری شرکت که به طور بالقوه مربوط تلقی می شوند و می توانند به طور قابل اتکا ارائه شوند در فرآیند انتخاب و قضاوت های حسابداری که توسط مدیریت شرکت انجام می شود، مورد چشم پوشی قرار گرفته اند یا خیر.

وظیفه اصلی حسابرسی تعیین کفایت سازگاری میان واقعیت های فیزیکی قابل مشاهده شرکت، واقعیت های گزارش شده به زبان حسابداری و نیازهای تصمیم گیری استفاده کنندگان از لحاظ گزارشگری است( یعنی این که اطلاعات گزارش شده مربوط و قابل اعتماد هستند).

**واقعیت ها و فرایند حسابداری**

o فرایند حسابداری که حسابرس ملزم به تأیید و گواهی آن می باشد، یک سلسله مراتب قضاوتی پیچیده شامل انتخاب، پردازش، بیان معاملات و رویدادهای اقتصادی انتخاب شده، رعایت الزامات و ارائه رویدادهای مذکور توسط مدیریت و حسابداران شرکت می باشد.

o فعالیت های گذشته شرکت حاوی اطلاعاتی هستند که در تصمیم گیری ها و برنامه ریزی های مختلف مورد استفاده قرار می گیرند و در نتیجه تأثیر بالقوه ای بر اوضاع سیاسی و اقتصادی دارند.

o هاینس(1998) بیان می کند زمانی که حسابداران تلاش می کنند جنبه هایی از واقعیت ها را برای استفاده کنندگان صورت های مالی بازگو کنند، آن ها خودشان نیز واقعیت های اضافی ایجاد می کنند.

**واقعیت های اقتصادی و حسابرس**

o تهیه صورت های مالی توسط مدیریت شرکت یک فرآیند بی طرفانه نیست، زیرا مدیریت شرکت در مورد پدیده هایی که باید گزارش شود و همچنین نحوه گزارش این پدیده ها، انتخاب هایی انجام می دهد. این انتخاب ها با توجه به فشارهای اجتماعی، سیاسی و اقتصادی و تضاد منافع تحت تأثیر قرار می گیرد و این امر موجب از بین رفتن بی طرفی می شود.

o نقش حسابرس در رابطه با فرایند حسابداری، تأیید و گواهی کیفیت اطلاعاتی است که مدیریت شرکت از طریق صورت های مالی به سهامداران و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی ارائه می کند.

o حسابرس نسبت به کفایت اطلاعات ارائه شده در چارچوب پاسخ گویی مقرر بین شرکت و سهامداران بر اساس الزامات درون سازمانی و برون سازمانی گزارش می دهد.

o مفهوم کیفیت و کفایت اطلاعات هم بر شناخت در فرآیند حسابداری و هم بر نحوه گزارشگری(اندازه گیری) تمرکز دارد.

o انتظار می رود محتوای پیام های صورت های مالی حسابرسی شده منعکس کننده واقعیت های اقتصادی باشد.

**مسئله شناخت و حسابرس**

هیئت استانداردهای حسابرسی انگلستان (ASB) قابلیت اعتماد و مربوط بودن را به شرح زیر تعریف کرده است:

o اطلاعات زمانی مفید هستند که به نیازهای تصمیم گیرندگان مربوط باشند. اطلاعات زمانی دارای کیفیت مربوط بودن است که تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان را از طریق کمک به آنان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تأیید و تصحیح ارزیابی های گذشته تحت تأثیر قرار دهند.

o اطلاعات زمانی سودمند تلقی می شوند که قابل اعتماد باشند. اطلاعات زمانی دارای کیفیت قابل اعتماد می باشد که عاری از اشتباهات و جانبداری با اهمیت باشند و به نحو صادقانه بیان شده باشند.

برای حصول اطمینان از منطبق بودن صورت های مالی مورد گزارش با معیارهای مربوط بودن و قابل اعتماد بودن، حسابرس باید نکات زیر را مورد توجه قرار دهد:

1. اینکه کدام جنبه از فعالیت های تجاری شرکت برای مقاصد حسابداری انتخاب شده است را مورد آزمون قرار دهد (مربوط بودن اطلاعات).
2. چگونه جنبه های مربوط از طریق سیستم حسابداری پردازش شده اند (قابل اعتماد بودن اطلاعات).

حسابرس برای عملیاتی کردن معیار مربوط بودن از طریق حسابرسی دارای ابزار اندکی است. او ملزم به ارزیابی شناخت در حسابداری با توجه به تأثیر اطلاعات بر تصمیمات استفاده کنندگان است. از آنجا که وی فاقد رهنمود رسمی در مورد چنین تصمیماتی در شرایط خاص است، بنابر این او تنها می تواند این اثرات را به صورت فرضی در نظر بگیرد. این مورد باعث می شود تا لحاظ کردن معیار مربوط بودن در انجام حسابرسی بیش از حد مشکل شود.

وینگتون و تئودی در سال 1990 خلاصه ای از مسائل شناخت را به شرح زیر بیان نمودند:

1. تأمین مالی خارج از ترازنامه
2. حسابداری شرکت های گروه
3. نام تجاری
4. انتشار سهام و ابزارهای مالی

هر یک از این مسائل حسابداری، حسابرسان شرکت را در رابطه با گواهی صورت های مالی حسابرسی شده مربوط و قابل اعتماد با چالش های اساسی روبرو می سازد

**تصمیمات استفاده کنندگان و حسابرس**

سودمندی در تصمیم گیری از اساسی ترین اهداف گزارشگری مالی است.

FASB بیان نموده است که: «نقش گزارشگری مالی در فراهم نمودن اطلاعاتی است که در تصمیم گیری های اقتصادی و تجاری مفید واقع شود نه برای تعیین این نکته که این تصمیم چه باید باشد؟»

ASB مقرر نموده است که: «هدف صورت های مالی فراهم نمودن اطلاعات در باره وضعیت مالی و عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان جهت تصمیم گیری های اقتصادی مفید واقع شود.»

نبود دانش و آگاهی کافی در باره مدل های تصمیم گیری تک تک استفاده کنندگان از گزارش های مالی یکی از دلایلی است که موجب طرفداری نظریه پردازان حسابداری از جمله استرلینگ از رویکرد صورت های مالی با مقاصد عمومی برای مفید بودن گزارشگری مالی در تصمیم گیری شد.

از آنجا که تشخیص دقیق استفاده کنندگان و نوع تصمیماتی که ان ها می گیرند، امکان پذیر نیست، لذا ابهام در این زمینه بر نقش حسابرس شرکت در خصوص کیفیت گزارشگری و پاسخگویی شرکت تأثیر می گذارد.

**حسابرس و قابلیت اعتماد اطلاعات**

بخشی از وظیفه حسابرس اظهار نظر در مورد قابل اعتماد بودن محتوای صورت های مالی است.

FASB قابل اعتماد بودن را به شرح زیر تعریف می کند:

«قابل اعتماد بودن اندازه ها به توافق اطلاعات با وقایع، اشیاء و مطالبی که بوسیله آن اطلاعات بیان می شوند، به همراه اطمینانی که از طریق تأیید برای استفاده کنندگان فراهم می شود، بستگی دارد که این به معنی کیفیت بازنمایی است.»

FASB ارائه صادقانه را به شرح زیر تعریف می کند:

«توافق و سازگاری میان نتایج اندازه ها و یا وصف ها با پدیده هایی که این اندازه ها یا وصف ها آن ها را بازنمایی می کنند. در حسابداری پدیده هایی که بازنمایی می شوند منابع و تعهدات اقتصادی و رویداد ها و معاملاتی هستند که منابع و تعهدات را تغییر می دهند.»

FASB قابلیت تأیید را به شرح زیر تعریف می کند:

«میزان قابل ملاحظه ای از اطمینان بخشی نسبت به نتایج اندازه گیری های حسابداری در رابطه با آنچه که آن ها ادعای بازنمایی آن را دارند.»

مسئله اصلی در رابطه با قابل اعتماد بودن این است حسابرسان به غیر از تجربیاتشان، رهنمود اندکی جهت تعیین دامنه بیان صادقانه بازنمایی ها در اختیار دارند.

هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان(ASB) می گوید:

«چنانچه اطلاعات بخواهند معاملات و دیگر رویدادهایی که ادعای بازنمایی آن ها را دارند، به طور صادقانه بیان کنند، باید آن ها معاملات را مطابق محتوا و واقعیت اقتصادی شان بیان کنند نه صرفاً بر اساس شکل قانونی شان. محتوای معاملات و رویدادها همیشه با شکل قانونی شان یکسان نیست، به خصوص این که اگر شکل شان از قبل طراحی و برنامه ریزی شده باشد.»

**پردازش داده ها، کنترل داخلی و حسابرس**

حسابرسان با متناسب بودن اطلاعات حسابداری افشا شده سر و کار دارند و از نظر آنان تناسب به منزله مربوط بودن و قابل اعتماد بودن تفسیر می شود. به ویژه قابل اعتماد بودن به کارایی فرایند حسابداری و تبدیل فعالیت های تجاری به شکل داده های حسابداری بستگی دارد. بخشی از این فرایند مستلزم استقرار رویه های کنترل داخلی مناسب جهت حصول اطمینان از صحت رویدادها است و بخشی دیگر نیز مستلزم به کارگیری استانداردهای حسابداری جهت بیان داده های پردازش شده به شکل قابل گزارش است.

حسابرسان با تأیید صحت بکارگیری قواعد پردازش داده ها سر و کار دارند. آن ها همچنین به بررسی وجود کنترلهای لازم و کارآیی این کنترل ها در هر یک از مراحل پردازش داده ها می پردازد.

AICPA در استاندارد های اجرای عملیات مقرر نموده :

« حسابرس باید درک و فهم کافی از ساختار کنترل داخلی جهت برنامه ریزی کار حسابرسی و تعیین ماهیت، زمان بندی و حدود آزمون های مورد نیاز کسب نماید.»

**حسابرسی و اصول پذیرفته شده حسابداری**

اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) به عنوان معیار اظهار نظر حسابرسان است.

در آمریکا AICPA مقرر نموده است که: « گزارش باید تصریح کند که آیا صورت های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه گردیده است یا خیر؟»

در انگلستان APC مقرر نموده است که: «در زمان ارائه اظهار نظر در مورد صورت های مالی، حسابرس باید متقاعد شود که رویه های حسابداری به کار گرفته شده: (الف) با شرایط شرکت سازگار است، (ب) به طور یکنواخت اعمالی شده است، (ج) به نحو کافی افشا گردیده است.

**پذیرش اصول حسابداری**

از حسابرسان انتظار می رود تأیید کنند که استانداردهای حسابداری به کار گرفته شده توسط شرکت، به طور عمومی پذیرفته شده یا قابل پذیرش هستند. حسابرسان انتظار دارند مراجع حرفه ای چنین استاندارد هایی را فراهم کنند.

اعتبار اصول حسابداری نسبی است نه مطلق (موتز و شرف) بنابر این حسابرسان تصور می کنند که اصول حسابداری بکار گرفته شده توسط شرکت، متناسب با شرایط است.

معمولاً مراجع نظارتی انتظار دارند حسابرسان متناسب بودن GAAP را با شرایط خاص حاکم بر هر شرکت مورد حسابرسی گواهی کنند.ولی چون این استانداردها توسط متولیان آن به نحو قابل اتکایی تشریح نشده اند، برای حسابرسان ارائه اظهار نظر صریح و قطعی غیر ممکن است.

**اصول پذیرفته شده حسابداری کامل نیستند**

تصور حالتی که در آن تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری، تمام شرایط قابل تصور را در تدوین استانداردها لحاظ کرده باشند، غیر ممکن است. نقص در اصول پذیرفته شده حسابداری موجب می شود تا واحد گزارشگر به نوآوری، به کارگیری عادات و عرف و رویه های جدید متوسل شوند(موتز و شرف).

زمانی که مدیریت صاحبکار در رویارویی با مسائل نوظهور به نوآوری می پردازد، حسابرسان نیز نمی توانند برای چالش با مسائل جدید حسابداری به استانداردهای موجود اتکا کنند.

**معنی اصول پذیرفته شده در عمل**

حسابرس مسئول تأیید مطابقت رویه های حسابداری مورد استفاده توسط شرکت صاحب کار با چارچوب کلی اصول پذیرفته شده حسابداری(GAAP) است. چون استانداردهای حسابداری از سیستم حسابداری بهای تمام شده تاریخی حمایت می کند، حسابرس نیز قابل اعتماد بودن را بر اساس تخصیص های محافظه کارانه بهای تمام شده تاریخی گواهی می کند.

چنین سیستمی همواره از لحاظ مربوط بودن و قابل اعتماد بودن مورد نقد و انتقاد قرار می گیرد.

مک مونیس(1988) از تضاد و غیر منطقی بودن سیستم بهای تمام شده تاریخی و عدم قابلیت آن در انعکاس واقعیت های اقتصادی انتقاد کرد.

بنا بر این سیستم موجود( و اصول پذیرفته شده مربوط به آن) به دلیل فقدان ویژگی های مربوط بودن و قابل اعتماد بودن با انتقاد شدید مواجه است.

**افشای کافی و حسابرس**

حسابرس ملزم است اطمینان دهد که اطلاعات حسابداری به نحو کافی برای سهامداران و سایر افراد ذینفع برون سازمانی افشا شده است.AICPA در این خصوص مقرر نموده : « افشای اطلاعات در صورت های مالی منطقاً کافی است مگر آن که خلاف ان در گزارش قید شده باشد.»

موتز و شرف افشای کافی را به دو مورد زیر مربوط می داند:

* جزئیات افشای اطلاعات
* دامنه افشای اطلاعات

مشکلات حسابرس در خصوص افشای کامل:

* اظهار نظر در خصوص افشای کامل بدون شناخت از تصمیمات استفاده کنندگان مشکل است.
* دامنه افشا موضوعی قضاوتی است.
* مقررات حاکم بر شرکت ها، محتوا و شکل صورت های مالی حسابرسی شده را مشخص می کند.
* ممکن است مقررات جداگانه ای افشای اضافی را الزامی کند.
* حساسیت و محرمانه بودن اطلاعات اضافی
* قضاوت حسابرس در مورد کیفیت اطلاعات حسابرسی شده به سطح درک و فهم استفاده کنندگان بستگی دارد.

**مسئله بنیادین حسابرسی**

مسئله اساسی حسابرسی این است که بهای تمام شدة تاریخی به عنوان سدی برای پاسخگویی و برقراری ارتباط موثر میان مدیریت صاحبکار از یک طرف و سهامداران و سایر افراد ذینفع از طرف دیگر است. و ذاتاً با ارائه صادقانه جنبه های برگزیده فعالیت های تجاری شرکت در تضاد است.

**ماهیت پدیده قابل گزارش و قابل حسابرسی**

آنچه که حسابداران و حسابرسان شرکت به طور طبیعی با آن سر و کار دارند، بازنمایی حسابداری انواع پدیده های اقتصادی است. برخی از این پدیده ها ماهیت مشهود فیزیکی دارند و بعضی نیز نامشهود هستند.

وظیفه اصلی حسابرس، گواهی قابل اعتماد بودن سود دوره است. اما ماهیت سود به طور وسیع تحت تأثیر اعمال روش های اختیاری حسابداری است که به عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری محسوب می شوند.

حسابداری و حسابرسی ابزاری است که در باره پدیده های اقتصادی شرکت که توسط سهامداران و سایر افراد برون سازمانی قابل رویت نیست، بحث می کند. اما برای بحث نیاز به یک زبان مشترک است که حسابداری همان زبان است و حسابرسی ابزاری برای اعتبار دهی پیام ها و معانی آن می باشد.

**مفهوم بزرگ نمایی کیفیت گزارشگری**

معمولاً انتظار می رود برای مقاصد پاسخ گویی شرکت، اطلاعات از کیفیت بالایی برخوردار باشد که چنین کیفیتی خود تابع مربوط بودن و قابل اعتماد بودن است. بزرگ نمایی این متن در قالب «ارائه منصفانه» تشریح گردیده است. oواژه هایی از قبیل «ارائه منصفانه» می تواند به عنوان یک برچسب صریح مد نظر قرار گیرد و حسابرسان شرکت برای توصیف کیفیت صورت های مالی مورد گزارش در راستای پاسخ گویی مدیریت و حاکمیت شرکت از آن استفاده می کنند.

الزاماتی که در انگلستان در رابطه با «تصویر درست و منصفانه» وجود دارد، بسیار بحث انگیز است و بطور کامل تعریف نشده اند. و هر یک از حسابرسان با بینش و بصیرتی که دارند، می دانند که در هر وضعیتی حسابرسی چه هدفی را دنبال می کند.(شاو، 1980).

چنین برچسبی باید از لحاظ عملیاتی برای همگان به اندازه کافی قابل فهم باشد. فقدان تعریف یک نقطه قوت است چون موجب تفسیر مجدد مفهوم پاسخگویی شرکت در طول زمان می شود.(فلنیت، 1988)

در انگلستان «ارائه منصفانه» از طریق انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری بطور اعم و رعایت استانداردهای حسابداری تجویز شده بطور اخص تعیین می گردد.

برخی دیگر منطبق بودن با معیار قابلیت اعتماد را پیشنهاد کرده اند به گونه ای که اعداد و ارقام حسابداری مورد گزارش با واقعیت های پشتوانه شان مطابقت داشته باشند.

در آمریکا «ارائه منصفانه» به طور صریح با رعایت GAAP پیوند خورده است.

**برچسب گزارش گری و قدرت حرفه ای**

«ارائه منصفانه» و « تصویر منصفانه» واژه های تعریف نشده ای هستند که به طور قانونی کیفیت کلی مورد انتظار صورت های مالی شرکت را بیان می کنند. نقش آن ها این است که باعث می شوند تهیه کنندگان و حسابرسان برای دستیابی به آن، کیفیت را در نظر گیرند.

استفاده از «ارائه منصفانه» نمونه ای از کاربرد زبان تعریف نشده برای ایجاد یک تصویری از قدرت و اقتدار حرفه ای است. واژه هایی مانند «ارائه منصفانه» و «تصویر درست و منصفانه» و GAAP صراحتاً حاوی پیام هایی در باره وجود دانشی می باشند که حسابداران و حسابرسان از آن بهره مند هستند.

**تصورات و حسابرس**

درگیری حسابرس شرکت با الزامات کیفیت گزارشگری تعریف نشده، می تواند در قالب گروه بندی قدرت و اقتدار حرفه ای در جامعه تفسیر شود. منافع حرفه حسابرسی ایجاب می کند که چنین اصطلاحاتی تعریف نشود. ارائه تعریف توانایی حسابرسان را در هر وضعیتی محدود می کند و موجب می شود که شرایط جدید را در قضاوتشان لحاظ نکنند.

استاندارد گزاران حسابداری به صراحت استانداردها را به عنوان معیار کیفیت رد می کنند. (FASB 1978)