

سطح کنترلی صورتهای مالی و ماهیت اظهارنظرهای حسابرس در ارزیابی کیفی مناقصات^۱

حمید حسین زاده

مشاور حقوقی و نایب رئیس هیأت مدیره موسسات بین المللی سنگ بنای حقوق احداث و بازرگانی

سید کاظم آقامیری

حسابرس کل هیأت اول حسابرسی دیوان محاسبات کشور

مرتضی بخشی

ذیحساب طرح های عمرانی بنیاد مسکن انقلاب اسلامی

۱. قلمرو

محدوده بحث، منصرف به بررسی و تحلیل سطح کنترلی «صورتهای مالی حسابرسی شده» در ارزیابی متقاضیان شرکت در مناقصات با برآورد مازاد بر مبلغ ده برابر نصاب معاملات بزرگ موضوع قانون برگزاری مناقصات (در محیط حقوق عمومی) است.

۲. چکیده

مقررات آمره کشور انعقاد قرارداد با اشخاص فاقد صورتهای مالی حسابرسی شده را منع کرده است. از این رو مناقصه گزاران در مرحله ارزیابی کیفی متقاضیان شرکت در مناقصه، مکلف به کنترل «صورتهای مالی حسابرسی شده» هستند. از طرفی واژه «فاقد» در آیین نامه مربوطه با حکومت اصاله الظهور، کنترل صورتهای مالی موصوف در سطح ارزیابی شکلی را، به ذهن متبادر می کند. لیکن نگارندگان در این مقاله، با قبول قدر متیقن کنترل امر در سطح ارزیابی شکلی، ضمن تدقیق در قوانین و مقررات، به بررسی و تحلیل لزوم ارزیابی ماهوی صورتهای مالی مذکور و تبیین ماهیت انواع اظهارنظرهای حسابرسی پرداخته اند.

۳. مقدمه

محتوی و مدلول «صورتهای مالی» که ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت جریان وجوه نقد و گزارشهایی از این دست را شامل می شوند، ناظر به شخصیت متقاضی و منصرف از کالا و خدمات موضوع عقد مناقصه^۲ به دست می دهند؛

۱. منبع مقاله: تارنمای الکترونیکی موسسه سنگ بنای حقوق بازرگانی | <https://clc.int.com>

۲. فراز دوم جزء یک ذیل «تبصره ۴» از «ماده ۱۹» قانون رفع برخی از موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱ مجلس شورای اسلامی، صراحتاً مناقصه را با عنوان قرارداد (عقد)، معرفی نموده است. (... در صورتی که بدهکار از مجوز فوق برای تسویه بدهی های خود استفاده کند، در صورت شرط ضمن عقد در قرارداد مناقصه و درخواست خریدار، بدهکار مکلف است ...)

از این رو، در اینکه جایگاه بررسی آنها معطوف به مرحله ارزیابی کیفی است، تردیدی وجود ندارد.^۳ از طرفی، برخی اهداف ارزیابی کیفی، تضمین کیفیت خدمات و کالاها، همچنین به کارگیری مناقصه‌گران توانمند و با سابقه است.^۴ در جهت نیل به اهداف پیش گفته هم، مقنن و مقررگذار، مجموعه‌ای از معیارهای عینی بابت ارزیابی متقاضیان، احصاء و در اختیار دستگاه‌ها و واحدهای اجرایی قرار داده‌اند. یک مجموعه از این معیارها ناظر به توانمندی مالی متقاضی است. از آنجایی که، فلسفه ارزیابی صلاحیت در معاملات حقوق عمومی، حصول اطمینان مناقصه‌گزار از توان و شایستگی متقاضی برای تحقق موضوع مورد معامله است، بایستی توانمندی مالی متقاضی برای مشارک‌الیه، محرز شود.

بدین منظور ضمن تعرفه معیارها، در آئین‌نامه ارزیابی کیفی، مناقصات با برآورد مازاد بر مبلغ ده برابر نصاب معاملات بزرگ، مشمول حکم علی‌حده‌ای مبنی بر ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده، از سوی متقاضی شده‌اند؛ به این معنا که، دستگاه‌های اجرایی مذکور در «ماده ۵» قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶، مکلفند از انعقاد قرارداد مازاد بر ده برابر نصاب معاملات بزرگ موضوع قانون برگزاری مناقصات (مصوب ۱۳۸۳) با اشخاص مشمول این آئین‌نامه که فاقد صورت‌های مالی حسابرسی شده باشند، خودداری کنند.^۵ به تبع موضوع فوق، «سامانه پردیس»^۶ نیز، در راستای مکانیزه کردن فرآیند ارسال درخواست و دسترسی به گزارشات حسابرسی برای سازمان‌ها و بانک‌ها، شکل گرفت.

۴. طرح بحث

با مقدمه‌ای که گذشت، مشخص شد که مناقصه‌گزاران در مرحله ارزیابی کیفی متقاضیان شرکت در مناقصه، مکلف به کنترل «صورت‌های مالی حسابرسی شده» هستند. پس لزوم ارزیابی شکلی صورت‌های مالی، محرز است؛ فلذا، بایستی سطح کنترلی ماهوی صورت‌های مالی موصوف و ماهیت حقوقی اظهارنظرهای حسابرس، تبیین شود. بدین منظور ناگزیر از شناخت ماهیت، فلسفه و خروجی صورت‌های مالی و حسابرسی هستیم.

۳. برای مطالعه بیشتر رجوع کنید به: تارنمای الکترونیکی مؤسسه سنگ بنای حقوق بازرگانی | <https://clc.int.com>

- منبع مقاله: حسین‌زاده، حمید و امام‌جمعه‌زاده، سید امیرمحمد؛ «تحلیل حقوقی ارزیابی صلاحیت متقاضی معامله در حقوق عمومی»، روزنامه مناقصه مزایده، ۶ اسفند ۱۳۹۶، شماره ۲۳۶۷ و ۲۳۶۸، نشریه ستیران سندیکای صنعت برق ایران، فروردین و اردیبهشت ۱۳۹۷، شماره ۱۱۳

۴. «بند الف» از «ماده یک» آیین‌نامه اجرایی بند «ج» ماده ۱۲ قانون برگزاری مناقصات:

فصل اول- کلیات؛ ماده ۱- هدف و کاربرد؛ الف - هدف: در اجرای بند "ج" ماده (۱۲) قانون برگزاری مناقصات که در این آیین‌نامه به اختصار قانون نامیده می‌شود، ضوابط، موازین و معیارهای ارزیابی کیفی مناقصه‌گران به منظور تحقق موارد زیر تعیین می‌شوند: ۱. افزایش کارایی مناقصات، ۲. تضمین کیفیت خدمات و کالاها، به کارگیری مناقصه‌گران توانمند و با سابقه، ایجاد محیط رقابت کیفی برای توسعه فعالیت‌های اقتصادی

۵. «ماده ۲» آئین‌نامه راه‌کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، مصوبه شماره ۲۶۵۱۰/ت/۳۹۰۳۹ک، مورخ ۱۳۸۸/۰۲/۰۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور

۶. سامانه پردیس، به منظور استعلام الکترونیکی از اصالت گزارش‌های حسابرسی صادره توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی برای شبکه بانکی کشور ایجاد شده است و می‌تواند مانع از رایبه صورت‌های مالی با اطلاعات متفاوت به مراجع مختلف گردد و در نهایت منجر به شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها در سطح کشور شود.

مجموعه صورت‌های مالی^۷ شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد همراه با یادداشت‌های توضیحی پیوست، جزء محوری گزارش‌های مالی هستند. صورت‌های مالی، عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات به خارج از واحد اقتصادی است. اطلاعات صورت‌های مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به‌گونه‌ای بی‌طرفانه اندازه‌گیری شود و نتایج اندازه‌گیری‌ها معتبر و قابل تأیید مجدد باشد. حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی پیمانکاران و تأمین‌کنندگان در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع است.^۸ چه اینکه، دولت (وکیل) در مقام مدیر و اداره‌کننده اموال ملت (اصیل)، بایستی غبطه و صرفه و صلاح وی را مدنظر داشته باشد و پیش از انعقاد قرارداد، از قابل اعتماد بودن ساختار مالی طرف قرارداد، اطمینان حاصل کند.

قابلیت اتکاء صورت‌های مالی در گروی اظهارنظر حرفه‌ای شخصی مستقل، ذیصلاح و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات است. در سیستم‌های اجتماعی- اقتصادی کنونی، وظیفه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به حساب‌رسان مستقل واگذار شده است. ایفای این مسئولیت خطیر که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای خاص و مدونی انجام گیرد؛ این اصول و ضوابط در حرفه حسابرسی که هدف اصلی آن اعتباردهی است، استانداردهای حسابرسی خوانده می‌شوند.^۹ سازمان حسابرسی متولی تدوین استانداردهای حسابرسی در ایران است.^{۱۰} در همین راستا، «بند ز» از «ماده ۷» قانون اساسنامه سازمان حسابرسی اشعار می‌دارد، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابرسی و حسابداری در سطح کشور، سازمان می‌باشد. گزارشات حسابرسی و صورت‌های

۷. تبصره ذیل «بند ۶» استاندارد حسابرسی ۲۱۰ (قرارداد حسابرسی)، سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۹۷

۸. ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی (مصوب ۱۳۷۲):

- به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، به دولت اجازه داده می‌شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد: الف. حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار؛ ب. حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکت‌های سهامی؛ ج. حسابرسی شرکت‌های غیر سهامی و مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی؛ د. حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌ها و مؤسسات موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶؛ هـ. حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی.

۹. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، پیشگفتار، ص. الف

۱۰. «بند ۴» از «تبصره ۲» ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۶۲/۱۰/۵ با اصلاحیه آن: وظایف سازمان حسابرسی به قرار زیر است:

- تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی.

۱۱. «ماده ۶» از فصل دوم (وظایف و اختیارات) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی:

- موضوع سازمان عبارت است از تأمین نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابرسی و ارائه خدمات مالی لازم به بخشهای دولتی و تحت نظارت دولت و تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی منطبق با موازین اسلامی و تحقق و تتبع در روشهای علمی و عملی بمنظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور.

مالی که در تنظیم آنها، اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد، در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.

بنابراین از آنجایی که گزارشگری مالی، بازنمایی اطلاعات خلاصه شده و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است، به گونه ای که برای طیف گسترده از استفاده کنندگان مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی سودمند واقع شود^{۱۲}، حسابرسان مستقل با ایفای نقش اعتباردهی به اطلاعات مالی، دارای موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه هستند. امروزه، صورت های مالی حسابرسی شده، روش پذیرفته شده ای است که واحدهای اقتصادی نتایج عملیات و وضعیت مالی خود را به وسیله آن گزارش می کنند و احتمال وجود اشتباهات تصادفی، تخطی از اصول حسابداری، تعصب ناآگاهانه و تحریف عمدی در صورت های مالی حسابرسی نشده، موجب شده است که این صورت ها فاقد قابلیت اتکای لازم باشند.

پس، نقش اصلی حسابرس مستقل، گواهی دهی یا اعتباربخشی^{۱۳} به اطلاعات مالی و اثربخش کردن وظیفه انتقال اطلاعات و اطلاع رسانی سیستم حسابداری در مجموعه نظام اقتصادی است. نقش اعتباربخشی از طریق انجام حسابرسی مستقل صورت های مالی در چارچوب استانداردهای حسابرسی و اظهار نظر نسبت به "ارائه مطلوب" این صورتها در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه های با اهمیت، ایفا می شود.^{۱۴}

چرایی ارزیابی ماهوی

همانطور که ملاحظه می شود، یکی از اهداف استراتژیک مقنن و مقرر گذار از تشکیل سازمان حسابرسی و اعطاء مسئولیت خطیر به حسابرسان، اعتباردهی به اطلاعات مالی به منظور بهره مندی ذینفعان، بوده است. با اوصاف پیش گفته، محدود نمودن ارزیابی کیفی به ارزیابی شکلی صورت های مالی حسابرسی شده، انصراف و عدول بلاوجه از فلسفه وجودی سازمان حسابرسی و عملیات حسابرسی است؛ چه اینکه قرارت صورت های مالی حسابرسی شده تکیه گاه تصمیم گیری ذینفعان باشد و احراز این امر، تنها با بررسی خروجی صورت های مذکور (اظهار نظر حسابرس)، میسر است. تدقیق در مفاد آئین نامه راه کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی (مواد ۵ تا ۸)^{۱۵} گویای این امر است که، یکی از

۱۲. دکتری شعری آناقیز، صابر و خراسانی، ابوطالب؛ «واکای مفهوم تقلب و بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابداری در افشای اطلاعات گزارشگری مالی متقلبانه»، اولین همایش بین المللی و سومین همایش ملی پژوهش های مدیریت و علوم انسانی، ۱۳/۰۲/۱۳۹۶ دانشگاه تهران

۱۳. Attest function

۱۴. دکتر حساس یگانه، یحیی و دکتر کثیری، حسین؛ «کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل»، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره دو

۱۵. از آئین نامه راه کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، مصوبه شماره ۲۶۵۱۰/ت/۳۹۰۳۹ ک، مورخ ۱۳۸۸/۰۲/۰۹ وزارت امور اقتصادی و دارایی و معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور:

- ماده ۵: سازمان بورس مکلف است از پذیرش سهام شرکت هایی که شرکت های تابع و وابسته آنها فاقد گزارش حسابرسی شده است، خودداری نمایند. در مورد شرکت های پذیرفته شده، نماد عملیاتی آنها در صورت عدم رعایت تکلیف مقرر در این ماده ظرف شش ماه پس از ابلاغ این آیین نامه بسته خواهد شد.

مهمترین اهداف حسابرسی صورت‌های مالی، احراز قابلیت اتکاء به توان مالی متقاضی مناقصه و یا متقاضی تسهیلات، در تحقق مورد معامله و یا بازپرداخت تسهیلات است که، در زمره امور ماهوی هستند.

به نظر می‌رسد، با قبول ارزیابی در سطح ارزیابی شکلی، به صرف وجود صورت‌های مالی حسابرسی شده، یک اشتباه استراتژیک در فرآیند ارزیابی، رقم خواهد خورد. آیا قبول توأمان صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت الف، واجد اظهارنظر تعدیل‌نشده (مقبول) حسابرس، با صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت ب، واجد اظهارنظر تعدیل‌نشده (غیرمقبول) مردود حسابرس، امری معقول و موافق اصل حسن نیت، انصاف و عدالت در برگزاری مناقصه و اصل حکمت مقنن و مقررگذار (در وضع آیین‌نامه مورد بحث) است؟ بی‌تردید پاسخ، منفی است. برای تقویت استدلال‌ها و استنادات پیشین، کافی است در «جزء ۱-۱» بند نخست «فراز ب» از «ماده ۵» قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد که، ارائه متقابلانه صورت‌های مالی را، موجد محرومیت شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها یا انجام معامله یا انعقاد قرارداد با دستگاه‌های اجرایی دانسته است، مدافعه کنیم. وقتی ارائه متقابلانه صورت‌های مالی که می‌تواند به اظهارنظر مشروط حسابرس ناشی از کشف تقلب، منجر شود، محرومیت مناقصه‌گر را در پی دارد، به طریق اولی، پذیرش صورت‌های مالی حسابرسی شده وی در ارزیابی کیفی، سالبه بآنتفاء موضوع است.

اظهارنظر حسابرس

با مشخص شدن لزوم بررسی ماهوی صورت‌های مالی حسابرسی شده، اکنون نوبت به تحلیل ماهیت حقوقی اظهارنظر حسابرس می‌رسد. اظهارنظر حسابرس، یک قضاوت حرفه‌ای است؛ ماهیت استانداردها، حسابرس را ملزم می‌کند که در بکارگیری استانداردها قضاوت حرفه‌ای خود را، اعمال کند. این قضاوت باید مستدل و قابل دفاع باشد.^{۱۶}

در واقع، نتیجه کار حسابرس که در قالب اظهارنظر است، بر قابلیت اتکاء و یا عدم قابلیت اتکاء به صورت‌های مالی حسابرسی شده، دلالت دارد. چنانکه، «بند ۶» استاندارد حسابرسی ۷۰۰ (گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی)، اهداف حسابرس را، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، بر اساس ارزیابی نتایج به دست آمده از «شواهد حسابرسی»^{۱۷} کسب شده و ارائه اظهارنظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن، بر شمرده است.

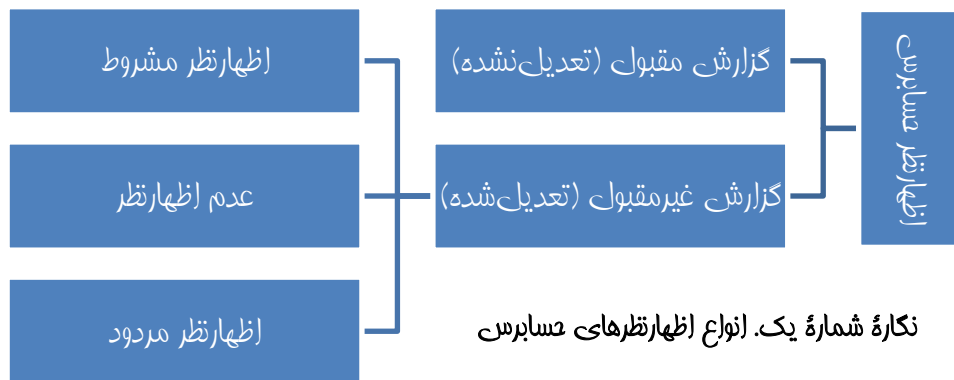
- ماده ۶: سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط اظهارنامه اشخاص مشمول این آیین‌نامه را صرفاً به انضمام صورت‌های مالی حسابرسی شده، بررسی و در صورت عدم ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده، بر مبنای علی‌الرأس نسبت به تشخیص مالیات اقدام نماید

- ماده ۷: اعطای تسهیلات ارزی و ریالی به اشخاص مشمول این آیین‌نامه که فاقد صورت‌های مالی حسابرسی شده باشند، ممنوع است و این اشخاص مکلفند علاوه بر صورت‌های مالی حسابرسی شده، گزارش توجیهی دقیق و کاملی در مورد میزان تسهیلات ارزی مورد تقاضا با مستندات لازم که به تأیید حسابرس مربوط رسیده باشد، به بانک یا مؤسسه اعتباری مربوط ارائه نمایند. مسئولیت حسن اجرای این ماده به عهده بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران است.

۱۶. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، مقدمه، ص. ۵

۱۷. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، از استاندارد حسابرسی ۵۰۰ (شواهد حسابرسی)، صص. ۴۰۱ و ۴۰۲.

بدین منظور، «بندهای ۱۰ و ۱۱» استاندارد ۷۰۰ (گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی)، تأکید دارد که حسابرس برای تعیین نوع اظهار نظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های^{۱۸} با اهمیت ناشی از تقلب^{۱۹} یا اشتباه^{۲۱}، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر؟؛ همچنین حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، بنحو مطلوب تهیه شده است یا خیر؟؛ بر این اساس، اظهار نظرهای حسابرسی، مطابق نگاره شماره یک، به دو دسته کلی زیر تقسیم می‌گردند:



- بند ۳: شواهد حسابرسی، یعنی همه اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی بر اساس آن اظهار می‌شود. شواهد حسابرسی شامل اطلاعاتی است که از سوابق حسابداری زیربنای صورت‌های مالی و از منابع دیگر کسب می‌شود.
- بند ۴: سوابق حسابداری عموماً شامل موارد زیر است: سوابق ثبت اولیه و سوابق پشتیبان آن، از قبیل رسیدهای دریافت و پرداخت و سوابق انتقال الکترونیکی وجوه؛ قراردادهای خرید و فروش؛ دفاتر کل و معین، ثبت‌های دفتر روزنامه و اصلاحات طبقه‌بندی که در دفاتر قانونی ثبت نمی‌شود؛ و سوابقی چون کاربرگ‌های الکترونیکی مورد استفاده برای تخصیص هزینه‌ها، انجام محاسبات، تهیه صورت مغایرت‌ها و موارد افشاء.
- بند ۶: اطلاعات دیگری که حسابرس می‌تواند به عنوان شواهد حسابرسی کسب کند عبارت است از، صورتجلسات هیأت مدیره؛ تأییدیه‌های برون‌سازمانی؛ گزارش‌های تحلیل‌گران؛ اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به رقبا؛ دستورالعمل کنترل‌های داخلی؛ اطلاعات حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی چون پرس و جو؛ مشاهده و واری؛ و اطلاعات دیگری که به حسابرس اجازه می‌دهد با دلایل منطقی به نتیجه‌گیری لازم برسد.
- ۱۸. تحریف، هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم، طبق الزامات استاندارد حسابداری است. بنابراین تحریف‌ها ممکن است، ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد رسیدگی است. (کرمی و همکاران؛ ۱۳۹۱)
- ۱۹. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، از استاندارد حسابرسی ۲۴۰ (مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی)، ص. ۱۳۱: هرگونه اقدام عمدی یا فریب‌کارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا و یا غیرقانونی.
- ۲۰. دکتری شعری آفاقیز، صابر و خراسانی، ابوطالب؛ «واکاوی مفهوم تقلب و بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابداری در افشای اطلاعات گزارشگری مالی متقلبان»، اولین همایش بین‌المللی و سومین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی، ۱۳۹۶/۰۲/۱۳ دانشگاه تهران: تقلب پدیده‌ای است که انحرافات و دستکاری‌های صورت گرفته در صورت‌های مالی را شامل می‌شود و توسط طرف‌های یک امر مالی انجام شده است.
- ۲۱. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، از استاندارد حسابرسی ۲۴۰ (مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی)، ص. ۱۳۱: هرگونه تحریف سهوی در صورت‌های مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد اشتباه)

اظهار نظر تعدیل نشده: در مواردی که حسابرس به این نتیجه رسیده که، صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است^{۲۲}، اظهار نظر مقبول صادر می‌کند. این اظهار نظر، بر صحیح و مورد قبول بودن صورت‌های مالی، دلالت دارد.

اظهار نظر تعدیل شده: در صورتی که حسابرس، بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت نیست و یا قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف با اهمیت نباشد، بایستی مطابق «بند ۶» استاندارد حسابرسی ۷۰۵ (اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل)^{۲۳}، نظر خود را در گزارش، تعدیل کند. تعدیل گزارش، به فراخور امر، می‌تواند در برگیرنده سه حالت زیر باشد:

- **اظهار نظر مشروط^{۲۴}:** زمانی که حسابرس، با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، با اهمیت است ولی فراگیر نیست و یا قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت باشد ولی فراگیر نیست، بایستی نظر مشروط ارائه کند.
- **اظهار نظر مردود^{۲۵}:** چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، با اهمیت و فراگیر (اساسی) است، باید نظر مردود، ارائه کند.
- **عدم اظهار نظر^{۲۶}:** در صورتی که حسابرس، قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد و یا در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورت‌های مالی، بایستی عدم اظهار نظر، ارائه کند.

۲۲. «جزء ب» از «بند ۷» استاندارد ۷۰۰؛ سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۷۲۰

۲۳. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۷۴۵

۲۴. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۷۴۵ | بند ۷ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ (اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل)

۲۵. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۷۴۵ | بند ۸ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ (اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل)

۲۶. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۷۴۶ | بند ۸ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ (اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل)

پیرامون اهمیت و فراگیری

تحریف‌ها، شامل اطلاعات گزارش‌نشده زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که بطور منطقی انتظار رود به تنهایی یا در مجموع، بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود اثر بگذارد. قضاوت در مورد اهمیت با توجه به شرایط موجود انجام می‌شود و تحت تاثیر اندازه یا ماهیت یک تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد.^{۲۷} اهمیت مفهومی نسبی است. اطلاعات مالی می‌تواند از جنبه‌های مختلف با توجه به ویژگی‌های مانند مرتبط بودن^{۲۸} و قابل اعتماد بودن^{۲۹} با اهمیت یا کم اهمیت تلقی شوند. همچنین اهمیت مفهومی قضاوتی است و مبنای درجه‌بندی آن قضاوت انسانی بر اساس دیدگاه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی است.^{۳۰} اطلاعاتی با اهمیت است که ارائه، تغییر و یا عدم ارائه آن بتواند قضاوت شخص معقولی که به این گزارش اعتماد می‌کند را تغییر داده و یا بر فرایند تصمیم‌گیری وی اثرگذار باشد.^{۳۱} استاندارد حسابرسی ایران نیز، اطلاعاتی را با اهمیت تلقی می‌کند که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد. درجه اهمیت اقلام، به کمیّت، ماهیت و شرایط ایجاد آنها و همچنین نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. تعیین اینکه چه چیز با اهمیت است، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. ضمناً از منظر عرف حسابرسی، چنانچه تحریف با اهمیت و یا محدودیت در رسیدگی، به نحوی گسترده شناسایی شود که، کل و تمامیت ارکان مالی شرکت را تحت تاثیر قرار دهد، فراگیر (اساسی) خواهد بود.

جدول چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس

چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس بر نوع اظهارنظر وی با توجه به ماهیت و اهمیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است و فراگیری آثار یا آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، در جدول شماره یک ترسیم شده است.^{۳۲}

جدول شماره یک. چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس

۲۷. فراز اول و دوم از «بند ۲» استاندارد حسابرسی ۳۲۰ (اهمیت در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی) ص. ۳۳۳

۲۸. Relevant

۲۹. Reliability

۳۰. دکتر حساس‌یگانه، یحیی و دکتر کثیری، حسین؛ «کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان مستقل»، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره دو

۳۱. دکتر فروغی، داریوش و خالقی، محسن و رسائیان، امیر؛ «مفهوم اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران»، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، دوره چهارم، شماره اول، بهار و تابستان ۱۳۹۱، پیاپی ۶۲/۳، صص. ۱۱۱-۱۳۵، به نقل از: هندریکسون و ون بردا، ۱۳۸۴: ۱۷۷

۳۲. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی)؛ «استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط»، چاپ گنج شایگان، چاپ چهاردهم، ص. ۷۵۱ | بند ت-۱ توضیحات کاربردی استاندارد حسابرسی ۷۰۵ (اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل)

قضاوت حسابرس «دربارهٔ فراگیر بودن آثار یا آثار احتمالی بر صورت‌های مالی»		ماهیت موضوع (که منجر به تعدیل شده است.)
با اهمیت ولی غیر فراگیر	با اهمیت و فراگیر (اساسی)	
اظهارنظر مشروط	اظهارنظر مردود	«تحریف با اهمیت صورت‌های مالی» ^{۳۳}
اظهارنظر مشروط	عدم اظهارنظر	«محدودیت در کسب شواهد» ^{۳۴}
* ^{۳۵} و ^{۳۶}	عدم اظهارنظر	ابهام

ماهیت حقوقی اظهارنظر حسابرس

با مشخص شدن مفهوم اهمیت و فراگیری و چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس، اکنون سوال اینجاست که، ماهیت حقوقی اظهارنظرهای حسابرس چیست و چه اثری بر ارزیابی ماهوی صورت‌های مالی متقاضی از سوی مناقصه‌گزار دارد؟ مطابق نگاره شماره دو، اظهارنظر تعدیل‌نشده، منجر به قبولی (ماهوی) بی قید و شرط صورت‌های مالی و اظهارنظر تعدیل‌شدهٔ مردود، منتج به ردّ (ماهوی) بی قید و شرط صورت‌های مالی متقاضی خواهد شد. عدم اظهارنظر در قالب محدودیت در کسب شواهد و نیز وجود ابهامات، ظهور می‌نماید. به نظر با توجه به با اهمیت و فراگیر بودن، همچنین لزوم تفسیر علیه واردکنندهٔ اجمال و ابهام، بایستی به ردّ (ماهوی) صورت‌های مالی متقاضی در هر دو شق مطرح‌شده حکم کرد.

اما در رابطه با اظهارنظر مشروط، بایستی قائل به تفکیک شویم. به نحوی که اظهار نظر مشروط از نوع تحریف با اهمیت ناشی از کشف تقلب (با وجود غیر فراگیر بودن)، صورت‌های مالی مردود (ماهوی) بدانیم. چرا که اولاً صرف وجود تقلب

۳۳. به این عنوان، عدم توافق با مدیریت نیز، گفته می‌شود. | سلیمی، سمانه؛ «حسابرسی صورت‌های مالی و نقش آن در کشف، پیگیری از تقلب و فساد مالی»،

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، ص. ۵

۳۴. به این عنوان، محدودیت در رسیدگی نیز، گفته می‌شود. | سلیمی، سمانه؛ «حسابرسی صورت‌های مالی و نقش آن در کشف، پیگیری از تقلب و فساد

مالی»، اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، ص. ۵

۳۵. این عنوان، مقبول با تأکید بر مطلب خاص است. | سلیمی، سمانه؛ «حسابرسی صورت‌های مالی و نقش آن در کشف، پیگیری از تقلب و فساد مالی»،

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، ص. ۵

۳۶. در صورت وجود ابهام با اهمیت ولی غیر فراگیر و عدم افشای کافی در صورت‌های مالی، نوع اظهارنظر حسابرس، مشروط خواهد بود.

| مدنیان دینان، میثاقه و قاسمی، الهام؛ «تأثیر اظهارنظر حسابرسی بر زمان ارائه گزارش حسابرسان مستقل»، مجلهٔ حسابداری رسمی

می‌تواند مخاطرات بزرگ و جدی در بر داشته باشد^{۳۷}، ثانیاً مناقصه، عقد مبتنی بر حسن نیت است^{۳۸} و تقلب از مصادیق سوء نیت و مبطل عقد فرآیند است.

لیکن به نظر اظهارنظر مشروط از نوع تحریف با اهمیت ناظر به کشف اشتباه، همچنین اظهارنظر مشروط به جهت محدودیت در رسیدگی، به دلیل فقدان فراگیری می‌تواند از نظر ماهوی، مورد قبول واقع شود.



نگاره شماره دو. تبیین اظهارنظر حسابرس در ارزیابی ماهوی صورت‌های مالی حسابرسی‌شده

۵. نتیجه‌گیری

با بررسی فلسفه حسابرسی و وضع آئین‌نامه ناظر به حذف متقاضیان فاقد صورت‌های مالی حسابرسی‌شده، از چرخه رقابت مناقصه، معلوم شد که ارزیابی صورت‌های مالی موصوف در هر دو سطح شکلی و ماهوی، ضروری است. به تبع آن و با ورود به ارزیابی ماهوی، نتایج حسابرسی که در اظهارنظر حسابرس، منعکس می‌گردد، معیار قابلیت /عدم قابلیت اطمینان و اعتماد و به تعبیر حقوقی، قبول و رد ماهوی صورت‌های مالی حسابرسی‌شده در فرآیند ارزیابی کیفی خواهد بود. اظهارنظر تعدیل‌نشده، قبول و اظهارنظرهای تعدیل‌شده مشروط از نوع تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه و مشروط از

۳۷. دکتر فروغی، داریوش و خالقی، محسن و رسائیان، امیر؛ «مفهوم اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران»، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، دوره چهارم، شماره اول، بهار و تابستان ۱۳۹۱، پیاپی ۶۲/۳، صص. ۱۱۱-۱۳۵، به نقل از: راتلیف و همکاران ۱۳۸۵:۱۲۹

۳۸. شناسایی قاعده حسن نیت و قاعده انصاف در حقوق مناقصات، یک رویکرد رو به گسترش بین‌المللی است. | دکتر باقرزاده، حمید؛ «حقوق مناقصات»، بنیاد حقوقی میزان، چاپ اول، زمستان ۱۳۹۲، ص. ۲۲۸ - تعهد به برگزاری مناقصه با حسن نیت و شرکت با حسن نیت در مناقصه از عوضین عقد مناقصه است. | همان منبع، ص. ۴۰۸.

نوع محدودیت در رسیدگی نیز، در حکم قبول خواهند بود. لیکن اظهارنظر تعدیل‌شده مردود، رد و اظهارنظرهای تعدیل‌شده مشروط از نوع تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و عدم اظهارنظر نیز، در حکم مردودند و ملحق به آن می‌شوند.