

## مفهوم فراگیر در حسابرسی

سید امیر حسین ابطحی نائینی

### مقدمه

اصطلاح فراگیر<sup>۱</sup> در حسابرسی صورت‌های مالی، برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شود، به کار می‌رود. این اصطلاح در بند ۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل»<sup>۲</sup> تعریف شده است. با وجود این، حسابرسان در عمل برداشت‌های گوناگونی از مفهوم فراگیر دارند و این امر باعث می‌شود، حتی در شرایط مشابه، اظهارنظرهای متفاوتی را در گزارش‌های حسابرسی شاهد باشیم. تلاش برای معرفی معیارهای اهمیت از اوایل دهه ۱۹۵۰ آغاز و تاکنون رهنمودهای متعددی از سوی مراجع حرفه‌ای و پژوهشگران ارائه شده است؛ اما کم‌تر منبع معتبری را می‌توان یافت که به بحث یا پژوهش درباره‌ی مفهوم فراگیر پرداخته و یا رهنمودی برای آن ارائه کرده باشد. در این نوشتار، سعی شده است با واکاوی نظرها و دیدگاه‌هایی که نقش کلیدی در معرفی اصطلاح فراگیر در استاندارد بین‌المللی

حسابرسی ۷۰۵ داشته‌اند، مفهوم فراگیر به‌گونه‌ای توصیف شود که زمینه‌ی قضاوت حرفه‌ای بهتر و بهبود اظهارنظر حسابرسی را فراهم آورد.

### معنی واژه‌ی «فراگیر»

در زبان انگلیسی، واژه‌ی «Pervasive» از نظر دستوری صفت است و در زبان فارسی فراگیر ترجمه می‌شود. این واژه، در فرهنگ انگلیسی آکسفورد به معنی «موجود در همه‌ی قسمت‌های جایی یا چیزی؛ که با گسترش تدریجی به کل آن‌ها سرایت کرده باشد» و در فرهنگ انگلیسی وبستر، به معنی «موجود یا در حال گسترش در هر قسمت از چیزی» عنوان شده است. هر دو فرهنگ، از لحاظ معنایی، نگاه یکسانی به این واژه دارند و ویژگی‌های «همه‌شمولی» و «گسترده‌گی»، در هر دو معنی به چشم می‌خورد.

### شکل‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ و تعریف اصطلاح فراگیر

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۳</sup> (IAASB)،

در سال ۲۰۰۴ پروژه‌ی شفافیت<sup>۴</sup> را با هدف درک بهتر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی در سطح جهانی، آغاز کرد. در این پروژه، یکی از موضوع‌هایی که مقرر شد برای آن پیش‌نویس مجدد منتشر شود، گزارش‌های تعدیل‌شده‌ی حسابرسی بود که پیش از آن، جزئی از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ «گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی»<sup>۵</sup> به شمار می‌رفت؛ اما با تصویب هیأت، این موضوع به‌طور جداگانه در قالب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ «گزارش تعدیل‌شده‌ی حسابرس مستقل»<sup>۶</sup> منتشر شد. با وجود این، در سال ۲۰۰۵، این استاندارد بازنگری و به دو استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل» و ۷۰۶ «بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل»<sup>۷</sup> تفکیک شد. سرانجام، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، برای اولین بار، در سال ۲۰۰۸ به تصویب هیأت رسید و اجرای آن برای



کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی گردید. این استاندارد در سال ۲۰۱۴، در راستای بهبود گزارش حسابرس و در انطباق با الزامات استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدیدنظرشده)، بازنگری شد و اجرای آن برای کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی است.

اصطلاح فراگیر نخستین بار در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ (تصویب‌شده ۲۰۰۸) معرفی و تعریف شد؛ درحالی‌که پیش از آن، برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شود، در اغلب موارد، اصطلاحات بسیار بااهمیت<sup>۱</sup> و اساسی<sup>۲</sup> به‌کار می‌رفت. با توجه به نقش کلیدی فرایند تدوین این استاندارد در توصیف اصطلاح فراگیر و از آن‌جا که تعریف این اصطلاح در نسخه‌ی تجدیدنظر شده استاندارد نیز تغییری نکرده است، در ادامه‌ی این نوشتار به بررسی خلاصه‌ی نظرهای مرتبط با تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس‌های استاندارد یادشده و دیدگاه‌های هیأت در این باره، خواهیم پرداخت.

### نظرهای کارگروه هیأت<sup>۱</sup> درباره‌ی پیش‌نویس اولیه

هیأت، در مارس ۲۰۰۵ پیش‌نویس اولیه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ را صادر و سپس، با توجه به نظرهای دریافتی از گروه مشورتی<sup>۱۱</sup> و کارگروه هیأت و ضمن انطباق با میثاق‌های پروژه‌ی شفافیت، پیش‌نویس نهایی را در ژوئیه ۲۰۰۷ برای نظرخواهی منتشر کرد. در این بازه زمانی، کارگروه طی نشست‌هایی به بررسی پیش‌نویس اولیه و ارائه‌ی نظرهای اصلاحی درباره‌ی آن پرداخت. آگاهی از نظرهای کارگروه

درخصوص اصطلاح فراگیر و پیشنهادهای اصلاحی مرتبط با پیش‌نویس اولیه، می‌تواند به درک بهتر معنای این اصطلاح کمک کند.

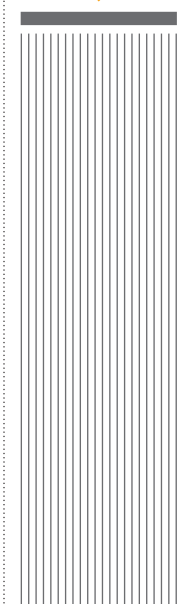
### نظرهای کارگروه

خلاصه‌ی نظرهای کارگروه درخصوص مفهوم و معیار فراگیر، به شرح زیر است:

### مفهوم فراگیر

کارگروه در یکی از نشست‌های خود پیشنهاد کرد که معنای فراگیر بودن تحریف بااهمیت باید توصیف شود. کارگروه ابتدا معتقد بود فراگیر بودن تحریف بااهمیت به این معناست که تأثیر چنین تحریفی بر صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، در حدی است که صورت‌های مالی گمراه‌کننده می‌شود. پس از آن، کارگروه به این نتیجه رسید که فراگیر بودن تحریف بااهمیت ملازمه‌ای با گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی ندارد و در مواردی ممکن است حتی تحریف بااهمیت باعث گردد صورت‌های مالی گمراه‌کننده شود؛ اما اظهارنظر مشروط کافی باشد. برخی از اعضای کارگروه برای روشن شدن معنای اصطلاح «گمراه‌کننده»، خواهان ارائه‌ی تعریفی از این اصطلاح شدند که ابتدا مورد استقبال کارگروه قرار گرفت؛ اما پس از بررسی لازم، کارگروه اعلام کرد که اصطلاح گمراه‌کننده، در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی متعددی (از جمله، استانداردهای ۲۰۰، ۷۰۰ و ۷۰۱) به‌کار رفته است و در صورتی‌که این اصطلاح صرفاً در راستای اهداف خاص استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ تعریف شود، به‌علت دامنه‌ی کاربرد محدودی که دارد، از جامعیت لازم برخوردار نخواهد بود. افزون بر این، کارگروه معتقد بود که برای ارائه‌ی تعریفی از اصطلاح گمراه‌کننده، باید ارتباط این اصطلاح با مفهوم «عاری بودن صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، از تحریف بااهمیت» (همان‌گونه که

در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ و ۷۰۰ بیان شده است) توضیح داده شود. به دلایل یادشده، تعریف اصطلاح «گمراه‌کننده» از دستور کار کارگروه خارج و این وظیفه به پروژه‌ی دیگری در آینده موکول شد تا تعریفی با دامنه‌ی کاربرد گسترده، برای تمام استانداردهای بین‌المللی حسابرسی که از این اصطلاح استفاده می‌کنند، ارائه شود. بدین ترتیب، کارگروه با تجدیدنظر در مفهوم فراگیر، برداشت خود را از آن بیان کرد. بر این اساس، به نظر کارگروه، فراگیر بودن تحریف بااهمیت به این معناست که تأثیر یک تحریف (یا ترکیبی از تحریف‌ها) بر صورت‌های مالی، در حدی است که می‌توان نتیجه گرفت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه نشده است. با این توصیف، ارتباط مستقیمی بین فراگیر بودن و هدف اصلی حسابرسی که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ آمده است، یعنی اظهارنظر حسابرس درباره‌ی این‌که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب مذکور تهیه شده است یا خیر، برقرار شد. کارگروه معتقد بود در این رویکرد، حسابرسان به‌آسانی قادر خواهد بود بین تحریف‌های صرفاً بااهمیت و تحریف‌هایی که فراگیر هستند، تفاوت قائل شود؛ زیرا حسابرسان درخصوص آثار تحریفی که بااهمیت است ولی فراگیر نیست، می‌تواند نتیجه بگیرد که به استثنای آثار عنصر، حساب یا قلم تحریف‌شده در صورت‌های مالی، بقیه‌ی صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه شده است. لیکن، هنگامی که آثار تحریف فراگیر است، کل صورت‌های مالی یا بخش بسیار بزرگی از آن تحت تأثیر قرار می‌گیرد و بنابراین، حسابرسان نمی‌توانند درباره‌ی هیچ (یا تقریباً هیچ) بخشی از صورت‌های مالی نتیجه‌گیری کنند که طبق چارچوب مذکور، تهیه شده است.

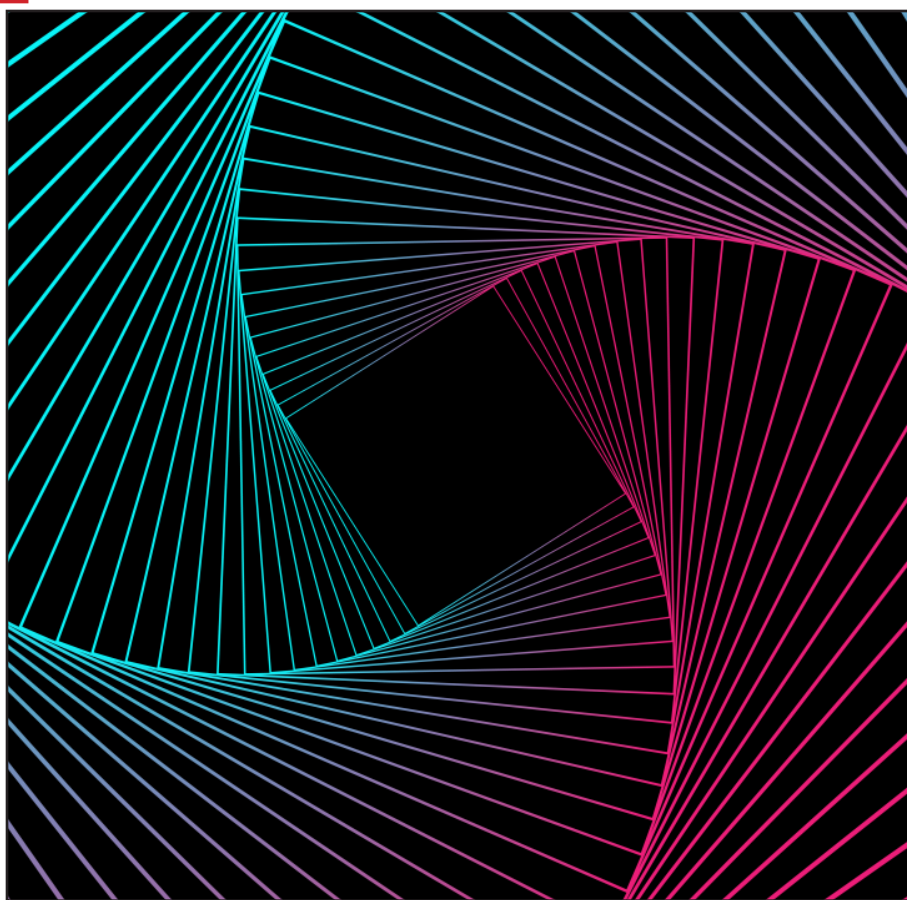


کارگروه، با وجود توصیف مفهوم فراگیر و معیار آن و به‌رغم لزوم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای در شرایط مختلف، اعتقاد داشت که تعریف اصطلاح فراگیر، برای شفاف‌سازی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ و درک صحیح آن، امری ضروری است و از این رو، پیشنهاد کرد تعریفی از این اصطلاح، براساس مفاهیم کاربردی اهمیت، ارائه شود. کارگروه با تأکید بر لزوم تعریف اصطلاح یادشده، معتقد بود فراگیر تلقی کردن آثار تحریف‌ها (یا مسائلی که به عدم‌اظهاری منجر می‌شود) تنها محدود به بخشی از حسابرسی نیست و موضوعی است که کل حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

### نظرخواهی درباره‌ی پیش‌نویس

#### نهایی

با انتشار پیش‌نویس نهایی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ برای نظرخواهی، مهلت ارسال نظرهای پاسخ‌دهندگان برای این پیش‌نویس، ۳۰ نوامبر ۲۰۰۷ تعیین شد. از پاسخ‌دهندگان از جمله درباره‌ی افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد، نظرخواهی شد. در این پیش‌نویس، اصطلاح فراگیر چنین تعریف شد: «در ارتباط با تحریف‌ها یا مقذور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، اصطلاح فراگیر برای تشریح مسئله‌ای به‌کار می‌رود که به قضاوت حسابرس، آثار یا آثار احتمالی آن مسئله به عناصر حساب‌ها یا اقلام صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛ یا اگر محدود می‌شود، سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد». پاسخ‌دهندگان این نظرخواهی شامل نهادهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱۲</sup> (IFAC)، مراجع استانداردگذار در سطح ملی، مؤسسه‌های حسابرسی، مراجع مقررات‌گذار، سازمان‌های دولتی و سایرین بودند که سرانجام ۴۷ نظر از



### معیار فراگیر

صورت کمی بیان می‌گردد، به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شود. افزون بر این، کارگروه اعتقاد داشت که در خصوص فراگیر بودن آثار تحریف، باید به این مطلب توجه شود که این آثار برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل‌ملاحظه به شمار می‌رود (برای تحریف در افشا) و یا می‌تواند بیانگر سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی باشد (برای سایر تحریف‌ها). به باور کارگروه، این‌که چه میزانی از آثار تحریف را می‌توان سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی تلقی کرد، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد. کارگروه معتقد بود، معیار جدید یادشده برای فراگیر بودن آثار تحریف، شفاف‌تر و عینی‌تر از معیار قبلی است و حسابرس را قادر می‌سازد تا استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را همواره در عمل به‌کار گیرد.

در پیش‌نویس اولیه عنوان شده بود که چون آثار تحریف بااهمیت باید در گزارش حسابرس به روشنی توصیف شود؛ نوع اظهارنظر مشروط یا مردود نیز، متناسب با این آثار تعیین خواهد شد. این معیار برای فراگیر بودن آثار تحریف، شفاف نبود و تفاوت بین شرایطی که تحریف، بااهمیت است و شرایطی که تحریف، فراگیر است را، مشخص نمی‌کرد. به‌همین علت، در یکی از نشست‌های کارگروه، برخی از اعضای هیأت از این معیار انتقاد کردند و کارگروه آن را تغییر داد و معیار دیگری را جایگزین کرد که بعداً در تعریف اصطلاح فراگیر مورد استفاده قرار گرفت. طبق معیار جدید، تحریف در شرایطی فراگیر است که آثار آن به یک عنصر، حساب یا قلم که بخش بسیار بزرگی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد، مربوط می‌شود؛ و یا آثار تحریف که حتی‌الامکان به

آن‌ها دریافت شد.

### نظریات پاسخ‌دهندگان

بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان نظریات خود را درباره‌ی افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد ارائه کردند. خلاصه‌ی نظریات پاسخ‌دهندگان به شرح زیر است:

• اکثریت پاسخ‌دهندگان از افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد استقبال کردند. آن‌ها معتقد بودند که وجود تعریف برای درک استاندارد ضروری است و باعث افزایش شفافیت آن می‌شود.

• برخی پاسخ‌دهندگان از تعریفی که برای اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس ارائه شده بود، حمایت و در مقابل نیز، تعداد اندکی آن را پیچیده و متناقض قلمداد کردند.

• تعدادی از پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که با تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس، بهبودی در شفافیت استاندارد حاصل نمی‌شود و این تعریف، فقط حاوی مطالبی در پشتیبانی از اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر است.

• انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱۳</sup> (AICPA)، به‌عنوان یکی از پاسخ‌دهندگان، اظهار داشت که تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس، از نظر سبک، با سایر تعاریفی که در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی آمده است، همخوانی ندارد و معلوم نیست که این تعریف چگونه در واژه-نامه‌ی اصطلاحات قرار خواهد گرفت.

• دو پاسخ‌دهنده معتقد بودند که مفهوم اهمیت باید در تعریف اصطلاح فراگیر گنجانده شود.

• برخی پاسخ‌دهندگان به منظور بهبود تعریف اصطلاح فراگیر پیشنهاد کردند که تعریف مندرج در پیش‌نویس، به جمله‌ها یا عبارات کوتاهی تقسیم شود.

• تعداد اندکی از پاسخ‌دهندگان، در ارتباط با افشا، درج عبارت

«بسیار قابل‌ملاحظه برای درک استفاده‌کنندگان» را در تعریف اصطلاح فراگیر، مفید تلقی نمودند.

• نظر یکی از پاسخ‌دهندگان حکایت از غیرشفاف بودن تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس داشت؛ زیرا به اعتقاد وی، تحریف‌ها و مقدور نبودن در کسب شواهد کافی و مناسب، دو موضوع متمایز هستند. همچنین، ویژگی‌های قابل‌توجه بودن و محدود نبودن (گسترده‌گی)، که در تعریف آمده‌اند، دو مفهوم جداگانه محسوب می‌شوند.

• دیوان محاسبات آمریکا<sup>۱۴</sup> (GAO) به‌عنوان پاسخ‌دهنده‌ی دیگر، اظهار داشت که تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس به روشنی بیان می‌کند که هرگاه این اصطلاح در ارتباط با اظهارنظر تعدیل‌شده به کار رود، از دو حال خارج نیست: الف) یک تحریف یا مجموع تحریف‌ها می‌تواند باعث گردد صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، همراه‌کننده شود؛ و یا ب) مقدور نبودن در کسب شواهد کافی و مناسب به قدری گسترده است که حسابرس نمی‌تواند تعیین کند که صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، به‌نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر.

### دیدگاه‌های هیأت در تدوین استاندارد

دیدگاه‌های هیأت در خصوص اصطلاح فراگیر که در تدوین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ نقش اصلی داشته است، می‌تواند به درک بهتر مفهوم این اصطلاح و تفسیر آن کمک کند. البته باید توجه داشت که این دیدگاه‌ها، در طول فرایند تدوین استاندارد، با توجه به نظریات دریافتی از گروه مشورتی، کارگروه و پاسخ‌دهندگان نظرخواهی، در پاره‌ای موارد تغییر کرده است و آگاهی از دلایل این تغییرات نیز، می‌تواند دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد در درباره‌ی

مفهوم فراگیر بیش از پیش، روشن نماید. خلاصه‌ی دیدگاه‌های هیأت در ارتباط با اصطلاح فراگیر، به شرح زیر است:

• هیأت در یکی از نشست‌های خود، با توجه به نظریات دریافتی در خصوص پیش‌نویس اولیه، توصیه کرد قبل از آنکه مفهوم فراگیر توصیف شود، اصطلاح «عدم توافق با مدیریت» - که پیش از تصویب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، برای شکل‌دهی اظهارنظرهای مشروط یا مردود در گزارش حسابرس مستقل، به کار می‌رفت - جای خود را به اصطلاح جامع‌تر «تحریف با اهمیت» دهد. توجه هیأت در جایگزین کردن اصطلاح «تحریف با اهمیت» این بود که ممکن است در شرایطی، مدیریت واحد مورد رسیدگی با حسابرس درباره‌ی وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، توافق نظر داشته باشد؛ اما از اصلاح آن خودداری ورزد.

• هیأت ابتدا معتقد بود تحریف با اهمیت در ارتباط با صورت‌های مالی، هنگامی فراگیر است که آثار تحریف به ارقام خاصی از صورت‌های مالی که بخش مهمی از آن را تشکیل نمی‌دهد، محدود نمی‌شود و نمی‌توان آن را به صورت کمی بیان کرد. سپس، هیأت نظر خود را در این باره تغییر و چنین نظر داد که تحریف‌ها زمانی در ارتباط با صورت‌های مالی فراگیر هستند که به تنهایی یا در مجموع با اهمیت بوده و به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شوند؛ یا اگر محدود می‌شوند، سهم قابل‌توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهند یا می‌توانند تشکیل دهند.

• در ارتباط با تحریف در افشای با اهمیت در صورت‌های مالی نیز، هیأت ابتدا معتقد بود این تحریف هنگامی فراگیر است که آثار آن به افشای خاصی در صورت‌های مالی که بسیار قابل-ملاحظه نیست، محدود نمی‌شود. سپس، هیأت نظر خود را تعدیل کرد و چنین



نظر داد که در ارتباط با موارد افشا، تحریف‌ها زمانی فراگیر تلقی می‌شوند که به تنهایی یا در مجموع بااهمیت بوده و آثار موارد تحریف در افشا برای درک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، بسیار قابل ملاحظه به شمار می‌رود.

• هیأت در ابتدا معتقد بود، مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب زمانی فراگیر است که مجموع آثار بالقوه‌ی ناشی از آن به ارقام خاصی از صورت‌های مالی که دارای شرایط زیر هستند، محدود نمی‌شود:

الف) حد اکثر تحریف بالقوه‌ای که می‌توان آن را به صورت کمی بیان کرد، بخش مهمی از صورت‌های مالی را تشکیل نمی‌دهد؛ و یا  
ب) آثار موارد افشا در ارتباط با صورت‌های مالی، بسیار قابل ملاحظه محسوب نمی‌شود.

سرانجام، هیأت موافقت کرد که توصیف فراگیر بودن ناشی از مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را با توصیف فراگیر بودن درباره‌ی تحریف‌ها، همسو کند. بدین ترتیب، هیأت اعلام کرد مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب زمانی بااهمیت و فراگیر است که آثار احتمالی ناشی از آن به عناصر، حساب‌ها یا اقلام صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛ یا اگر محدود می‌شود، این آثار احتمالی می‌تواند سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل دهد.

• در توصیف مفهوم فراگیر، هیأت بر این موضوع تأکید کرد که میزانی از آثار تحریف یا تحریف احتمالی که می‌توان آن را سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی محسوب کرد، نهایتاً به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شرایط مختلف بستگی دارد.

• هیأت در پاسخی مثبت به نظرهای دریافتی مبنی بر ضرورت توصیف معنای اصطلاح فراگیر، پذیرفت که هم در استاندارد و هم در واژه‌نامه‌ی

اصطلاحات، تعریفی از فراگیر ارائه شود. هیأت اعتقاد داشت که در ارائه‌ی این تعریف، باید جانب احتیاط رعایت شود و نباید فراگیر بودن را موضوعی تلقی کرد که ذاتاً مستلزم قضاوت حرفه‌ای است.

• هیأت با پیشنهاد برخی پاسخ‌دهندگان که اظهار داشتند تعریف اصطلاح فراگیر به جمله‌ها یا عبارات‌های کوتاه تقسیم شود، موافقت کرد و قرار شد تعریف این اصطلاح در بندهای جداگانه ارائه شود.

• هیأت، دلایل کارگروه در مخالفت با اشاره به «گمراه‌کننده بودن احتمالی صورت‌های مالی» در تعریف اصطلاح فراگیر را، که از سوی تعداد اندکی از پاسخ‌دهندگان پیشنهاد شده بود، پذیرفت.

• هیأت با این دیدگاه که مفهوم اهمیت باید در تعریف اصطلاح فراگیر گنجانده شود، موافق نبود؛ زیرا در پیش‌نویس استاندارد، عبارت «بااهمیت و فراگیر» که به اعتقاد هیأت، اغلب در عمل به کار می‌رفت و به خوبی درک می‌شد، در نظر گرفته شده بود.

• هیأت معتقد بود عبارت «بااهمیت و فراگیر» برای توصیف آثار تحریف‌های بااهمیتی که فراگیر هستند، به کار می‌رود. به بیان دیگر، حسابرس در ارتباط با فراگیر بودن آثار تحریف‌ها، فقط به تحریف‌های بااهمیت توجه می‌کند؛ زیرا هدف اصلی حسابرسی اظهارنظر درباره‌ی ارائه‌ی منصفانه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، است.

• سرانجام در جمع‌بندی نهایی، تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد توسط هیأت به شرح زیر ارائه شد:

فراگیر - اصطلاحی است که در ارتباط با تحریف‌ها، برای توصیف آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده است، به کار می‌رود.

آثار فراگیر بر صورت‌های مالی، مواردی است که به قضاوت حسابرس:

- ۱) به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛
- ۲) اگر محدود می‌شود، سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد؛ یا
- ۳) از نظر افشا، برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل ملاحظه به شمار می‌رود.

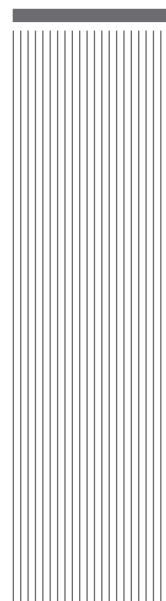
### به‌کارگیری مفهوم فراگیر در عمل

حسابرس در زمان ارزیابی آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی و در هنگام شکل‌دهی اظهارنظر حسابرسی، به فراگیر بودن این آثار توجه می‌کند. در این خصوص، دو اشتباه رایج در به‌کارگیری مفهوم فراگیر که ناشی از پیش‌فرض‌های ذهنی حسابرس برای فراگیر تلقی کردن آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی است و در عمل باعث بروز چالش‌هایی در اظهارنظر حسابرسی می‌شود، به شرح زیر است:

• تعیین فراگیر بودن آثار تحریف بر مبنای معیارهای اهمیت به صورت  $X$  درصد و بالاتر؛ برای مثال، حسابرس ممکن است تحریف‌های ۳۰ درصد درآمدها یا جمع دارایی‌ها و بالاتر را فراگیر تلقی کند؛ و

• تعیین فراگیر بودن آثار تحریف بر مبنای اهمیت کلی (سطح اهمیت) به صورت ۷ برابر و بالاتر؛ برای مثال، حسابرس ممکن است تحریف‌های ۱۰ برابر اهمیت کلی و بالاتر را فراگیر محسوب نماید.

در استاندارد، هیچ‌گونه آستانه‌ی کمی برای آثار تحریف‌ها، به صورت درصدی از معیارهای اهمیت یا چند برابر اهمیت کلی، توصیه یا بیان نشده است که بتوان آن را سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی محسوب کرد.



همان گونه که پیش تر عنوان شد، فراگیر بودن آثار تحریف یا تحریف احتمالی در صورت های مالی، به قضاوت حسابرس در شرایط مختلف بستگی دارد. همچنین، در رهنمودهایی که مؤسسه ها و شبکه های حسابرسی درباره ی اهمیت در حسابرسی صورت های مالی منتشر می کنند، برای تعیین فراگیر بودن، عموماً آستانه ی کمی پیشنهاد نمی شود؛ زیرا حسابرس با قضاوت حرفه ای خود در عمل، از طریق ارزیابی آثار تحریف ها یا تحریف های احتمالی بر صورت های مالی و در چارچوب تعریفی که در بند ۵ استاندارد ارائه شده است، فراگیر بودن تحریف ها را تعیین می کند. قضاوت حرفه ای حسابرس درباره ی فراگیر بودن، بر این موضوع تمرکز دارد که آیا تحریف فقط اجزای خاصی از صورت های مالی را متأثر نموده و دامنه ی آثار آن محدود بوده و یا این که آثار تحریف به بسیاری از عناصر، حساب ها و اقلام صورت های مالی تسری یافته و صورت های مالی را در کل، غیر قابل اتکا کرده است. به بیان دیگر، نکته ی اصلی این است که اگر به اعتقاد حسابرس، برخی قسمت های صورت های مالی از آثار تحریف مصون مانده و هنوز می تواند برای تصمیم گیری توسط استفاده کنندگان قابل اتکا باشد، در این صورت تحریف فراگیر نیست و صرفاً با اهمیت است.

همان طور که در بیان معنی واژه ی فراگیر در بالا گفته شد، فراگیر یعنی پدیده ای که در هر جایی یا هر چیزی گسترش می یابد و سپس یافت می شود. آثار تحریف فراگیر در صورت های مالی نیز، در حدی گسترش و موجودیت می یابد که اطلاعات صورت های مالی برای مقاصد مختلف سهام داران و دیگر ذی نفعان، غیر قابل استفاده می شود. این موضوع، به گونه ی مشابه، درباره ی تحریف احتمالی ناشی از مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، صادق است. فراگیر بودن آثار تحریف که

به اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر منجر می شود، در عمل به ندرت رخ می دهد و در شرایطی که سهام داران یا سایر ذی نفعان هنوز بتوانند از برخی اطلاعات صورت های مالی استفاده کنند، اظهار نظر تعدیل شده از نوع مشروط (با درج عبارت «به استثنای») بیش تر از اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر مرسوم است.

### نتیجه گیری

در این نوشتار، ابتدا معنی واژه ی فراگیر بیان شد. سپس، با مروری بر شکل گیری استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۵، خلاصه ی نظرها و دیدگاه های مطرح شده در فرایند تدوین این استاندارد و همچنین، ملاحظات ذی نفعان درباره ی به کارگیری مفهوم فراگیر در عمل، ارائه شد. بر این اساس، اهم نتایج حاصل از مطالب طرح شده درباره ی مفهوم فراگیر، به شرح زیر است:

۱- فراگیر بودن آثار تحریف ها بر صورت های مالی، به قضاوت حرفه ای حسابرس در شرایط مختلف بستگی دارد. این قضاوت در چارچوب تعریفی که در بند ۵ استاندارد از اصطلاح فراگیر ارائه شده است، انجام می شود؛

۲- استفاده از آستانه های کمی پیش فرض شده توسط حسابرس برای تعیین فراگیر بودن آثار تحریف ها بر صورت های مالی، به صورت درصدی از معیارهای اهمیت یا چند برابر اهمیت کلی، از اشتباه های رایج در به کارگیری مفهوم فراگیر در عمل، به شمار می رود؛

۳- چنانچه آثار تحریف بر صورت های مالی، کل صورت های مالی یا بخش بسیار بزرگی از آن را متأثر کند و حسابرس نتیجه بگیرد که صورت های مالی برای تصمیم گیری ذی نفعان قابل استفاده نیست، تحریف فراگیر است. اما اگر به اعتقاد حسابرس، به استثنای

آثار تحریف بر صورت‌های مالی، بقیه‌ی صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان قابل‌استفاده باشد، تحریف فراگیر نیست؛ و

۴- تحریف‌های فراگیر که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شوند، در شرایط نادر رخ می‌دهند؛ زیرا در مواردی که آثار تحریف بر صورت‌های مالی به

گونه‌ای است که ذی‌نفعان هنوز می‌توانند از برخی اطلاعات صورت‌های مالی استفاده کنند، حسابرس معمولاً اظهارنظر تعدیل‌شده از نوع مشروط، ارائه می‌کند.

#### پی‌نوشت‌ها:

- 7- ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter(s) Paragraphs in the Independent Auditor's Report
- 8- So material
- 9- Substantial
- اصطلاح «اساسی» در دهه‌های پیشین برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شد، به کار می‌رفت. این اصطلاح هیچ‌گاه در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تعریف نشد و چون با مفهوم فراگیر تفاوت داشت و به خوبی درک نمی‌شد، جای خود را به اصطلاح فراگیر داد.
- 10- (IAASB)'s Task Force
- 11- Consultative Advisory Group (CAG)
- 12- International Federation of Accountants (IFAC)
- 13- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 14- U.S. Government Accountability Office (GAO)

- 1- Pervasive
- 2- ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report
- 3- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 4- Clarity Project
- «پروژه‌ی شفافیت» برنامه‌ی جامعی بود که در سال ۲۰۰۴ توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای شفاف‌سازی و بهبود درک و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی حاصل کار این پروژه، مجموعه‌ی جدیدی از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بود که برای کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ و بعد از آن شروع می‌شد، لازم‌الاجرا گردید.
- 5- ISA 700, The Auditor's Report on Financial Statements
- 6- ISA 701, Modifications to the Independent Auditor's Report

منبع:

- 1- ACCA, (2010). Technical, a matter of relevant to acca qualification papers F8 and p7, [//www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa\\_May2010\\_matterofopinion.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_May2010_matterofopinion.pdf)
- 2- IAASB, (2007). Basis for Conclusions: Close Off Documents—ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, and ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter(s) Paragraphs in the Independent Auditor's Report, [//www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-close-documents-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditors-report](http://www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-close-documents-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditors-report)
- 3- IAASB, (2007). Exposure Draft of proposed ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, [//www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/consultations-and-representations/consultations/proposed-redrafted-isa-705.ashx](http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/consultations-and-representations/consultations/proposed-redrafted-isa-705.ashx)
- 4- IAASB, (2009). ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, [//www.ifac.org/system/files/downloads/ISA\\_705\\_standalone\\_2009\\_Handbook.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/ISA_705_standalone_2009_Handbook.pdf)
- 5- IAASB, (2015). ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, [//www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-705-Revised\\_0.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-705-Revised_0.pdf)
- 6- IFAC, (2008). Basis for Conclusions: ISA 705 (Revised and Redrafted), Modifications to the Opinion in the Independent

- Auditor's Report, [//www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis\\_for\\_Conclusions\\_-\\_ISA\\_705\\_%28Revised\\_and\\_Redrafted%29.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis_for_Conclusions_-_ISA_705_%28Revised_and_Redrafted%29.pdf)
- 7- IFAC, (2008). Clarity and High Quality International Standards, [//www.ifac.org/system/files/downloads/2008\\_Auditing\\_Handbook\\_B010\\_Clarify\\_Project\\_Information.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_B010_Clarify_Project_Information.pdf)
- 8- IFAC, (2006). IAASB Main Agenda, Agenda Item 7, Page 2006•879, [//www.ifac.org/system/files/meetings/files/2153.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/2153.pdf)
- 9- IFAC, (2007). IAASB Main Agenda, Agenda Item 7, Page 2007•2045, [//www.ifac.org/system/files/meetings/files/3198.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3198.pdf)
- 10- IFAC, (2008). IAASB Main Agenda, Agenda Item 14-A, Page 2008•1477, [//www.ifac.org/system/files/meetings/files/3994.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3994.pdf)
- 11- Merriam-Webster dictionary, [//www.merriam-webster.com](http://www.merriam-webster.com)
- 12- Oxford English Dictionary, [//www.oed.com](http://www.oed.com)
- 13- Universiti Utara Malaysia, (2013). Auditing and assurance. Chapter 1, [//www.studocu.com/my/document/universiti-utara-malaysia/auditing-and-assurance-i/bkaa-2013-chapter-1/37432842](http://www.studocu.com/my/document/universiti-utara-malaysia/auditing-and-assurance-i/bkaa-2013-chapter-1/37432842)