

شماره: ۱۴۰۱/۱۸۳۹۵

تاریخ: ۱۴۰۱/۰۹/۱۶

پیوست: ندارد



سازمان حسابرسی

دیرعال
ورژین پست مال



بسمه تعالی

بخشنامه به تمام مدیران محترم حسابرسی

با سلام و احترام

به پیوست، "دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی" که بر اساس استانداردهای حسابرسی ۵۷۰، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۵، ۷۰۶ و ۷۲۰ به ترتیب تحت عناوین "تداوم فعالیت"، "اظهاری نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی"، "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل"، "اظهاری نظری تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"، "بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل" و "مسئولیت های حسابرس در قبال سایر اطلاعات"، به روزرسانی شده و به تصویب کمیته فنی رسیده است، ابلاغ می شود.

در این مجموعه به بندهای مربوط در استانداردهای حسابرسی عطف داده شده که شماره عطف های مورد نظر در سمت راست تمامی صفحات این مجموعه درج شده است و از سمت چپ به ترتیب، بیانگر شماره استاندارد حسابرسی و سپس شماره بند استاندارد مربوط است.

همچنین در فایل (word) این مجموعه، در صورت انتخاب همزمان کلید کنترل و نمونه گزارش حسابرسی مورد نظر (مندرج در صفحه ۳ این مجموعه)، دسترسی مستقیم به گزارش نمونه مربوط، امکان پذیر می شود. به علاوه، در فایل (pdf) این مجموعه، با انتخاب نمونه گزارش حسابرسی مورد نظر (مندرج در صفحه ۳ این مجموعه)، دسترسی مستقیم به گزارش نمونه مربوط، امکان پذیر می شود.

رعایت این دستورالعمل در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آن از تاریخ اول فروردین ۱۴۰۱ یا بعد از آن شروع می شود، لازم الاجرا است.

و من ... التوفیق

موسی بزرگ اصل

تهران - خیابان احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان (خیابان پانزدهم)، پلاک ۷، کدپستی ۱۵۱۳۸۳۶۱۱

تلفن: ۸۲۱۸۲۱۰۰، نمایر: ۸۸۷۲۲۴۳۵، www.audit.org.ir

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل
و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

این دستورالعمل برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی
آنها از تاریخ اول فروردین ۱۴۰۱ یا بعد از آن شروع می‌شود،
لازم الاجراست.

کمیته فنی
آذر ۱۴۰۱

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

فهرست

شماره بند	شرح
۱ الی ۳	کلیات
۴	عنوان
۵	مخاطب
	• گزارش حسابرسی صورتهای مالی:
۶ الی ۱۱	اظهارنظر
۱۲ الی ۱۴	مبانی اظهارنظر
۱۵	سایر محدودیت‌ها و سایر تحریف‌ها
۱۶ الی ۱۹	ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت
۲۰ الی ۲۵	مسائل عمده حسابرسی
۲۶ الی ۲۹	تاکید بر مطلب خاص
۳۰ و ۳۱	سایر بندهای توضیحی
۳۲ الی ۳۷	سایر اطلاعات
۳۸	مسئولیت‌های هیئت مدیره (ارکان مشابه آن) در قبال صورتهای مالی
۳۹	مسئولیت‌های حسابرس و بازرس قانونی در حسابرسی صورتهای مالی
۴۰	• گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی:
۴۱	سایر وظایف بازرس قانونی
۴۲	اظهارنظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا موسسات انتفاعی با بودجه مصوب
۴۳ و ۴۴	اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت
۴۵	اظهارنظر نسبت به گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی واحد تجاری، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت
۴۶	سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس
۴۷	تاریخ گزارش
۴۸	امضای گزارش
۴۹	نشانی
۵۰ و ۵۱	سایر مطالب
۵۲	موارد خاص:
	گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای
	پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

فهرست پیوست

شماره صفحه	شرح
۲۲ الی ۲۸	نمونه شماره ۱- اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی. [بورسی]
۲۹ الی ۳۶	نمونه شماره ۲- اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی. [بورسی]
۳۷ الی ۴۲	نمونه شماره ۳- اظهارنظر مردود نسبت به صورتهای مالی. [غیربورسی]
۴۳ الی ۴۶	نمونه شماره ۴- عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی). [غیربورسی]
۴۷ الی ۵۱	نمونه شماره ۵- عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی). [غیربورسی]
۵۲ الی ۵۶	نمونه شماره ۶- اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه. [بورسی]
۵۷ الی ۶۵	نمونه شماره ۷- اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه. [بورسی]
۶۶ الی ۷۲	نمونه شماره ۸- اظهارنظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه. [بورسی]
۷۳ الی ۷۶	نمونه شماره ۹- عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی). [بورسی]
۷۷ الی ۸۳	نمونه شماره ۱۰- اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی مجموعه و جداگانه. [بورسی]
۸۴ الی ۸۹	نمونه شماره ۱۱- اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی شرکت دولتی. [غیربورسی]

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

کلیات

۱. هدف این دستورالعمل، ایجاد هماهنگی در نحوه تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مورد حسابرسی صورتهای مالی یک واحد تجاری، صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه واحد تجاری و صورتهای مالی مجموعه و جداگانه واحد تجاری، بر اساس استانداردهای حسابرسی به ویژه استانداردهای ۵۷۰، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۵، ۷۰۶ و ۷۲۰ به ترتیب تحت عناوین "تداوم فعالیت"، "اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی"، "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل"، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"، "بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل" و "مسئولیت های حسابرس در قبال سایر اطلاعات" است.

۲. چنانچه در عمل به موضوعات مهمی برخورد شود که در این دستورالعمل پیش بینی نشده است، باید به کمیته فنی رجوع شود.

۳. از اعضای محترم کمیته فنی سازمان حسابرسی (آقایان مرتضی اسدی، مجتبی علی میرزایی، ابراهیم نعمت پزوه، حسن کرمی، کیهان مهام و خانم ها هاله عسکریان، حلیمه رحمانی و الهام حمیدی) و همچنین آقای حمید فودازی اعضای محترم کارگروه فرعی کمیته فنی که در تهیه این دستورالعمل مشارکت داشته اند، سپاسگزاری می شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

عنوان

۴. گزارش باید عنوان گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی داشته باشد تا از گزارشهای صادر شده توسط دیگران متمایز شود. عبارت بازرس قانونی هنگامی درج می شود که حسابرس طبق ماده ۱۴۴ اصلاحیه قانون تجارت، به عنوان بازرس قانونی، انتخاب شده باشد. ضمناً نام واحد تجاری طبق اساسنامه آن درج می شود.

مخاطب

۵. مخاطب گزارش حسابرس ممکن است در قوانین، مقررات، یا قرارداد حسابرسی مشخص شده باشد. مخاطب گزارش حسابرس معمولاً اشخاصی می باشند که این گزارش برای استفاده آنها تهیه می شود و غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام واحد تجاری است که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است.

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر

۶. در نخستین بخش از گزارش حسابرس، باید اظهار نظر حسابرس درج شود و عنوان آن بخش باید اظهار نظر باشد. در مواردی که حسابرس اظهار نظر خود را تعدیل می کند باید حسب مورد از عناوین اظهار نظر مشروط، اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر برای بخش اظهار نظر استفاده کند. تعدیل عنوان بخش اظهار نظر، باعث شفاف شدن این موضوع برای استفاده کنندگان می شود که اظهار نظر حسابرس تعدیل شده است و همزمان نوع تعدیل را نیز نشان می دهد.

۷. بخش اظهار نظر گزارش حسابرس باید شامل موارد زیر باشد:

الف. نام واحد تجاری که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است،

ب. اینکه صورتهای مالی، حسابرسی شده است،

پ. عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده،

ت. اشاره به یادداشت های توضیحی صورتهای مالی، شامل اهم رویه های حسابداری نیز می شود، و

ث. تاریخ و دوره تحت پوشش هر یک از صورتهای مالی.

۸. هنگام ارائه اظهار نظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب ارائه منصفانه، اظهار نظر حسابرس به شرح زیر است:

به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) در تاریخ ... و عملکرد مالی و جریان های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق [چارچوب گزارشگری مالی مربوط] به نحو منصفانه نشان می دهد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

۹. هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب رعایت، اظهارنظر حسابرس به شرح زیر است: ۷۰۰-۲۶

به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق [چارچوب گزارشگری مالی مربوط] تهیه شده است.

۱۰. چنانچه حسابرس نظر تعدیل شده اظهار کند، نوع اظهارنظر وی نسبت به صورتهای مالی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت مسئله (مسائل) توصیف شده در بخش مبانی اظهارنظر، طبق جدول زیر تعیین می‌شود: ۷۰۵-۲
ت ۷۰۵-۱

تضاوت حسابرس در باره فراگیر بودن آثار یا آثار احتمالی بر صورتهای مالی		ماهیت مسئله‌ای که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است
بااهمیت ولی غیر فراگیر	بااهمیت و فراگیر (اساسی)	
اظهارنظر مشروط	اظهارنظر مشروط	تحریف بااهمیت صورتهای مالی
عدم اظهارنظر	اظهارنظر مشروط	مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب

۱۱. در شرایط بسیار نادر که ابهامات متعددی وجود دارد، به‌رغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از موارد ابهام، به دلیل تعاملات بالقوه آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی ابهامات مذکور بر صورتهای مالی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی میسر نیست و در این صورت حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند. ۷۰۵-۱۰

مبانی اظهارنظر

۱۲. گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی باید شامل بخشی با عنوان مبانی اظهارنظر بلافاصله پس از بخش اظهارنظر باشد، که در آن: ۷۰۰-۲۸

- الف. قید می‌شود حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است،
- ب. به آن بخش از گزارش حسابرس که مسئولیت‌های حسابرس را طبق استانداردهای حسابرسی توصیف می‌کند، اشاره می‌شود،
- پ. تصریح می‌شود حسابرس طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از واحد تجاری است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است، و
- ت. قید می‌شود که حسابرس اعتقاد دارد، شواهد حسابرسی کسب شده توسط وی، به عنوان مبانی اظهارنظر حسابرس، کافی و مناسب است یا خیر.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

۷۰۵-۶ ۱۳. در مواردی که حسابرس اظهارنظر خود را نسبت به صورتهای مالی تعدیل می کند، در بخش مبانی اظهارنظر مسائلی را که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است، توصیف می کند. این مسائل در دو گروه زیر طبقه بندی می شود:

الف. تحریف صورتهای مالی، یا

ب. مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

۷۰۵-۲۹ ۱۴. در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می کند، گزارش حسابرس نباید شامل بخش های مسائل عمده حسابرسی و سایر اطلاعات باشد.

سایر محدودیت ها و سایر تحریف ها

۷۰۵-۲۷ ۱۵. ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر بر اساس یک مسئله خاص توصیف شده در بخش مبانی

۷۰۵-۲۴ اظهارنظر، توجیهی برای حذف توصیف سایر مسائل مشخص شده ای نیست که در غیر این صورت می توانست مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس باشد. در چنین مواردی، افشای این گونه مسائل که حسابرس از آنها آگاه می شود می تواند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مفید باشد. در چنین مواردی، تحریف ها و محدودیت های غیر مؤثر بر اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر، حسب مورد تحت عنوان سایر تحریف ها یا سایر محدودیت ها در این بخش درج می شود.

ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت

۵۷۰-۱۷ ۱۶. حسابرس باید این موضوع را بررسی کند که آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسبی درخصوص مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت برای تهیه صورتهای مالی، توسط مدیران اجرایی کسب شده است یا خیر و در مورد مناسب بودن بکارگیری این مبنا برای تهیه صورتهای مالی نتیجه گیری کند.

۵۷۰-۲۲ ۱۷. هنگامی که به قضاوت حسابرس، بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی مناسب باشد و افشای کافی موارد ابهام با اهمیت در صورتهای مالی صورت گرفته است، حسابرس باید اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه کند و گزارش حسابرس باید شامل بخش جداگانه ای با عنوان "ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت" باشد که در آن:

الف. به یادداشت توضیحی صورتهای مالی شامل افشای رویدادها یا شرایط اصلی پدیدآورنده تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت و ابهام های مرتبط با آن ها و برنامه های مدیران اجرایی برای مقابله با آن رویدادها یا شرایط و اینکه واحد تجاری ممکن است قادر به بازیافت دارایی ها و یا تسویه بدهی ها در روال عادی عملیات تجاری نباشد اشاره شود.

ب. تصریح شود که این رویدادها یا شرایط نشان دهنده ابهامی بااهمیت است که تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد می کند و این مسئله بر اظهارنظر حسابرس تاثیری نداشته است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

۱۸. در شرایطی که به قضاوت حسابرس، بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی نامناسب باشد، حسابرس باید اظهارنظر مردود ارائه کند. ۵۷۰-۲۱

۱۹. در شرایطی که به قضاوت حسابرس، بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی مناسب باشد و افشای موارد ابهام با اهمیت در صورتهای مالی کافی نباشد، حسابرس باید حسب مورد، اظهارنظر مشروط یا اظهارنظر مردود ارائه کند و در بخش مبانی اظهارنظر مشروط یا مبانی اظهارنظر مردود تصریح کند که ابهام بااهمیتی وجود دارد که می تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند و این موضوع به اندازه کافی در صورتهای مالی افشا شده است. ۵۷۰-۲۳

مسائل عمده حسابرسی

۲۰. مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. حسابرس باید از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. ۷۰۱-۸
۷۰۱-۹

۲۱. حسابرس باید در حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، مسائل عمده حسابرسی را در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی کند. توصیف هر یک از مسائل عمده حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورتهای مالی باشد و باید موارد زیر را در برگیرد: ۷۰۱-۵
۷۰۱-۱۳

الف. چرا مسئله مورد نظر به عنوان مسائل عمده حسابرسی تعیین شده است،

ب. نحوه برخورد حسابرس با مسئله مزبور در کار حسابرسی.

۲۲. 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: ۷۰۱-۱۱

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.

۲۳. درج مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس، به منزله موارد زیر نیست: ۷۰۱-۴

الف. جایگزین الزامات افشا در صورتهای مالی،

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

ب. جایگزین تعدیل اظهارنظر حسابرس در شرایطی که طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ این تعدیل ضرورت داشته باشد،

پ. جایگزین موارد گزارشگری طبق استاندارد حسابرسی ۵۷۰، در مواردی که ابهامی بااهمیت در ارتباط با تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت وجود دارد، یا
ت. اظهارنظری جداگانه نسبت به یک موضوع خاص.

۷۰۱-۱۵ ۲۴. مسئله‌ای که طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵، سبب تعدیل اظهارنظر می‌شود یا طبق استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی ایجاد می‌کند که می‌تواند باعث تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شود، ماهیتا جزو مسائل عمده حسابرسی محسوب می‌شود. با این حال، در چنین شرایطی، این‌گونه مسائل نباید در بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس درج شوند. در عوض، حسابرس باید:

الف. در گزارش این مسائل، طبق استاندارد(های) حسابرسی مربوط عمل کند، و

ب. در بخش مسائل عمده حسابرسی، به بخش مبانی اظهارنظر مشروط (مردود) یا بخش ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت اشاره کند.

۷۰۱-۱۶ ۲۵. 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، مسائلی است که موجب تعدیل اظهارنظر حسابرس شده و در بخش مبانی اظهارنظر مشروط یا مردود مطرح شده یا مسائلی است که در بخش ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت اشاره شده است، حسابرس باید گزاره‌ای را که گویای این واقعیت است، در بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس درج کند.

تاکید بر مطلب خاص

۷۰۶-۸ ۲۶. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به اطلاعات ارائه یا افشا شده‌ای در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط آنها اهمیت زیادی دارد، ضروری است، وی باید یک بند تاکید بر مطلب خاص را با در نظر گرفتن شرایط زیر در گزارش خود درج کند:

الف. ملزم به تعدیل اظهارنظر خود طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ نباشد، و

ب. مطلب مذکور به عنوان مسائل عمده حسابرسی، تعیین نشده باشد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

- ۷۰۶-۹ ۲۷. در مواردی که حسابرس بند تاکید بر مطلب خاص را در گزارش خود درج می کند، باید:
- الف. این بند در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس با عنوان مناسبی که شامل اصطلاح تاکید بر مطلب خاص باشد، درج شود،
- ب. در این بند به صورت شفاف به آن مطلب خاص که مورد تاکید قرار گرفته است و محل درج موارد افشای مربوط در صورتهای مالی که به طور کامل آن مطلب را توصیف کرده است، اشاره شود. در این بند فقط باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی اشاره شود، و
- پ. تصریح شود که درج این مطلب خاص، تاثیری بر اظهارنظر حسابرس نداشته است.
- ۷۰۶-۵ت ۲۸. مصادیقی از شرایطی که می‌تواند حسابرس را مجاب کند که درج بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس ضروری است، به شرح زیر است:
- الف. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی،
- ب. به کارگیری پیش از موعد یک استاندارد حسابداری جدید (در صورت مجاز بودن) که اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد،
- پ. وقوع سوانحی که اثر بااهمیتی بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.
- ۷۰۶-۶ت ۲۹. تعدد بندهای تاکید بر مطلب خاص می‌تواند اثربخشی اطلاع‌رسانی این گونه مسائل را کاهش دهد.
- سایر بندهای توضیحی**
- ۷۰۶-۱۰ ۳۰. اگر حسابرس اطلاع‌رسانی موضوعی به جز اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی را ضروری تشخیص دهد که به قضاوت وی برای درک استفاده‌کنندگان از کار حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است باید با در نظر گرفتن شرایط زیر، در گزارش حسابرس، بخشی را با عنوان سایر بندهای توضیحی درج کند:
- الف. منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، و
- ب. مطلب مذکور به عنوان مسائل عمده حسابرسی، تعیین نشده باشد.
- ۷۰۶-۱۳ت ۳۱. شرایط دیگری که می‌تواند درج سایر بندهای توضیحی را ایجاب نماید، شامل موارد زیر است:
- الف. گزارشگری نسبت به بیش از یک مجموعه صورتهای مالی.
- ۷۰۶-۱۴ت ب. محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس.
- ۷۰۶-۱۵ت محتوای سایر بندهای توضیحی به روشنی نشان می‌دهد که ارائه و افشای چنین مسائلی در صورتهای مالی الزامی نیست. همچنین سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

سایر اطلاعات

۳۲. منظور از سایر اطلاعات، اطلاعات مالی یا غیرمالی (به جز صورتهای مالی و گزارش حسابرس نسبت به آن) است که همراه صورتهای مالی واحد تجاری منتشر می‌شود و مسئولیت آن به عهده مدیران اجرایی و هیئت مدیره است. حسابرس ملزم به مطالعه سایر اطلاعات است. مسئولیت‌های حسابرس در قبال سایر اطلاعات (به جز مسئولیت‌های گزارشگری مربوط) محدود به سایر اطلاعاتی است که تا تاریخ گزارش حسابرس دریافت شده باشد. مسئولیت‌های حسابرس شامل اطمینان بخشی نسبت به سایر اطلاعات نمی‌شود و حسابرس متعهد به کسب اطمینان نسبت به سایر اطلاعات نیست. به علاوه حسابرس ملزم نیست شواهد حسابرسی بیش از آنچه برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی لازم است، کسب کند.
۳۳. اهداف حسابرس از مطالعه سایر اطلاعات به شرح زیر است:
- الف. توجه به وجود یا نبود مغایرتی بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی،
- ب. توجه به وجود یا نبود مغایرتی بااهمیت بین سایر اطلاعات و شناخت حسابرس که در جریان حسابرسی کسب شده است،
- پ. برخورد مناسب در مواردی که به نظر می‌رسد مغایرت‌های بااهمیتی وجود داشته باشد، یا در مواردی که حسابرس به هر ترتیب آگاه می‌شود که به نظر می‌رسد سایر اطلاعات حاوی تحریف بااهمیتی باشد، و
- ت. گزارش دهی طبق استاندارد حسابرسی ۷۲۰.
۳۴. در صورت دریافت سایر اطلاعات پیش از صدور گزارش حسابرس (به استثنای موارد عدم اظهارنظر)، گزارش حسابرس باید شامل بخش جداگانه‌ای با عنوان سایر اطلاعات باشد. این بخش باید شامل موارد زیر باشد:
- الف. گزاره‌ای گویای اینکه، هیئت مدیره مسئول سایر اطلاعات است،
- ب. مشخص کردن سایر اطلاعات،
- پ. گزاره‌ای گویای اینکه اظهارنظر حسابرس، به سایر اطلاعات تسری ندارد و بنابراین حسابرس نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند،
- ت. توصیف مسئولیت‌های حسابرس در قبال مطالعه سایر اطلاعات و گزارشگری نسبت به آن، مطابق آنچه در استاندارد حسابرسی ۷۲۰ الزامی شده است،
- ث. در مواردی که سایر اطلاعات حاوی تحریف بااهمیتی نیست، درج این گزاره که در این خصوص مطلب قابل گزارشی وجود ندارد، و

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

ج. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که تحریف بااهمیت اصلاح نشده در سایر اطلاعات وجود دارد، تحریف بااهمیت اصلاح نشده در سایر اطلاعات در گزارش حسابرس توصیف شود.

ت ۴۰-۷۲۰. ۳۵. در شرایطی که حسابرس اظهارنظر مشروط ارائه می کند:

ت ۴۱-۷۲۰. الف. مسئله‌ای که منجر به تحریف بااهمیت یا محدودیت شده و دارای تاثیر بر بخش سایر اطلاعات است، باید در بخش سایر اطلاعات به آن اشاره شود،

ب. مسئله‌ای که منجر به تحریف بااهمیت یا محدودیت شده و بدون تاثیر بر بخش سایر اطلاعات است، تاثیری در نوع نگارش بخش سایر اطلاعات ندارد.

ت ۴۲-۷۲۰. ۳۶. در شرایطی که حسابرس اظهارنظر مردود ارائه می کند و مسائل مطرح شده در بخش مبانی اظهارنظر مردود بر سایر اطلاعات نیز موثر است، باید گزاره مربوط به سایر اطلاعات اصلاح شود.

ت ۴۳-۷۲۰. ۳۷. در شرایطی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می کند، گزارش حسابرس نباید شامل بخش سایر اطلاعات باشد.

مسئولیت‌های هیئت مدیره (ارکان مشابه آن) در قبال صورتهای مالی

۳۸. در این بخش از گزارش حسابرس باید مسئولیت هیئت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال موارد زیر توصیف شود: ۷۰۰-۳۴

الف. تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی که از نظر هیئت مدیره برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه ضروری است، و

ب. ارزیابی توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت و این موضوع که آیا بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی مناسب است یا خیر و نیز افشای موضوعات مرتبط با تداوم فعالیت (حسب ضرورت). هیئت مدیره در توضیح این مسئولیت باید مشخص کند بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت چه زمانی مناسب است.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۳۹. در این بخش از گزارش حسابرس، باید: ۷۰۰-۳۷

الف. تصریح شود که اهداف حسابرس، شامل موارد زیر است:

(۱) کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و

(۲) صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

ب. تصریح شود که اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود،
پ. تصریح شود که تحریف‌ها ناشی از تقلب یا اشتباه هستند و بیان شود که تحریف‌ها زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

ت. تصریح شود در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای خود را به کار گیرد و نگرش تردید حرفه‌ای را در سراسر کار حسابرسی حفظ کند، و
ث. توصیف حسابرسی، با تصریح مسئولیت‌های حسابرس به شرح زیر، صورت پذیرد:

(۱) تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی در برخورد با خطرهای مذکور، و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.
(۲) کسب شناخت از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد تجاری.
(۳) ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط.

(۴) بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، نتیجه‌گیری در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط واحد تجاری و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ابهامی بااهمیت وجود دارد، وی باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره کند یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر خود را تعدیل کند. نتیجه‌گیری‌های حسابرس مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب‌شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود واحد تجاری، از ادامه فعالیت بازماند.

(۵) در صورت تهیه صورتهای مالی طبق یک چارچوب ارائه منصفانه، ارزیابی کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد یا خیر.

ج. علاوه بر این، در مواردی که استاندارد حسابرسی ۶۰۰ کاربرد دارد، توصیف بیشتری از مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی گروه به شرح زیر ارائه شود:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

(۱) مسئولیت‌های حسابرس، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی واحدهای تجاری یا فعالیت‌های تجاری گروه به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی گروه است،

(۲) حسابرس، مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است، و

(۳) مسئولیت اظهارنظر حسابرس، صرفاً متوجه حسابرس است.

چ. تصریح شود که حسابرس، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی را که در جریان حسابرسی مشخص کرده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌کند،

۳۹ الف - ۷۰۰

ح. در مورد حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، تصریح شود که حسابرس یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال توسط حسابرس را به ارکان راهبری ارائه می‌کند و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال حسابرس اثرگذار باشد، و در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد،

۳۹ ب - ۷۰۰

خ. در مورد صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و سایر واحدهای تجاری که در مورد آنها مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۱ اطلاع‌رسانی شده است، تصریح شود که از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، حسابرس آن دسته از مسائلی را مشخص می‌کند که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده و بنابراین مسائل عمده حسابرسی است. حسابرس این‌گونه مسائل را در گزارش خود توصیف می‌کند مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات از افشای آن مسائل منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، حسابرس به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از اطلاع‌رسانی آن باشد.

۳۹ پ - ۷۰۰

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۴۰. چنانچه حسابرس در گزارش خود، افزون بر مسئولیت‌های حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی، به سایر مسئولیت‌های گزارشگری اشاره کند، باید این مسئولیت‌ها در بخش جداگانه‌ای از گزارش با عنوان گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی یا عنوان دیگری که با توجه به محتوای این بخش مناسب باشد، درج شود. در صورت استفاده از این عنوان، بندهای قبلی گزارش تحت عنوان "گزارش حسابرسی صورتهای مالی" قرار می‌گیرد.

۴۰ - ۷۰۰

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

سایر وظایف بازرس قانونی

۴۱. موارد مرتبط با اجرای این وظایف تحت عنوان فرعی سایر وظایف بازرس قانونی به ترتیب زیر درج می‌شود:

- الف. اظهارنظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا موسسات انتفاعی با بودجه مصوب.
 - ب. موارد عدم رعایت الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات مرتبط.
 - پ. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و اساسنامه (شامل عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی).
 - ت. اظهارنظر در مورد معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت.
 - ث. اظهارنظر در مورد گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت.
- در صورت تعدد موارد مندرج در ردیف‌های (ب) و (پ) فوق، استفاده از شماره بندهای فرعی توصیه می‌شود. همچنین جزئیات اظهارنظر در خصوص رعایت یا عدم رعایت در مورد بندهای (ت) و (ث) به‌طور مجزا و بلافاصله بعد از بند (پ) درج می‌شود.

اظهارنظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا موسسات انتفاعی با بودجه مصوب

۴۲. با عنایت به تکلیف مقرر در ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۰ و اصلاحیه بعدی آن برای بازرس قانونی جهت رسیدگی و اظهارنظر روشن و صریح درباره گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا موسسات انتفاعی با بودجه مصوب آنها با توجه به اهداف کمی تعیین شده، لازم است هنگام رسیدگی، انطباق اقلام منعکس در گزارش مزبور با بودجه مصوب مراجع ذیصلاح و سوابق مالی (شامل اهداف کمی) و ارائه دلایل و اطلاعات لازم در زمینه توجیه مغایرت (در صورت وجود) مورد توجه قرار گیرد و بند اظهارنظر، حسب مورد به یکی از اشکال زیر درج گردد:

الف. در صورت انطباق اقلام منعکس در گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب مراجع ذیصلاح و سوابق مالی (شامل اهداف کمی) و ارائه دلایل کافی درباره مغایرت بودجه و عملکرد، بند اظهارنظر به شرح زیر است:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه اصلاحی مصوب که طی صورتجلسه مورخ ... به امضای تمامی اعضای مجمع عمومی رسیده است، با توجه به اهداف کمی، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱۴ مندرج در صفحات ... الی ... که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. در این خصوص، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با بودجه مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نگردیده است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

ب. در صورت وجود ایراد بااهمیت در موارد یاد شده، بند اظهارنظر با استفاده از یکی از عبارات داخل پرانتز یا ترکیبی از این عبارات، حسب مورد به شرح زیر تعدیل می گردد:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه اصلاحی مصوب که طی صورت جلسه مورخ ... به امضای تمامی اعضای مجمع عمومی رسیده است (با توجه به اهداف کمی / که فاقد اهداف کمی است)، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱ مندرج در صفحات ... الی ... که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. در این خصوص، ضمن جلب توجه به (عدم ارائه اطلاعات مربوط به اهداف کمی تعیین شده در بودجه مصوب و مقایسه آن با عملکرد) و یا (عدم ارائه اطلاعات مربوط به توجیه علل مغایرت) و یا (عدم کفایت دلایل ارائه شده در گزارش مزبور جهت توجیه علل مغایرت)، نظر این سازمان (به استثنای موضوعات زیر)، به موارد بااهمیت دیگری که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اصلاحیه بودجه مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نگردیده است.

الف.....

ب.....

پ.....

پ. در صورت عدم انطباق اقلام بودجه منعکس در گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب مراجع ذیصلاح یا عدم تصویب بودجه توسط مراجع ذیربط (برای مثال، ممکن است اطلاعات گزارش مزبور بر پایه بودجه اصلاحی ارائه شده باشد اما بودجه اصلاحی به تصویب نرسیده باشد)، بند اظهارنظر به شرح زیر خواهد بود:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱ مندرج در صفحه ... که در اجرای مفاد ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده است، به دلیل (عدم انطباق ارقام بودجه ارائه شده در گزارش مزبور با بودجه مصوب) یا (مصوب نبودن بودجه)، تامین کننده نیازهای اطلاعاتی مورد نظر نیست.

اظهار نظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

۴۳. براساس مفاد ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت و در برخی موارد اساسنامه موسسات و سایر اشکال حقوقی، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید حاوی اظهارنظر نسبت به معاملات مزبور باشد. با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهارنظر در خصوص معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مورد شرکت های سهامی باید حاوی اظهارنظر نسبت به معاملات مزبور باشد. متن بند اظهارنظر در مواردی که ایرادی در این خصوص مشاهده نشده باشد، به شرح زیر است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی / دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره شرکت به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۴۴. در هریک از شرایط زیر باید متن بند اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت با توجه به ماهیت امر، به نحوی مناسب تعدیل شود:

الف. چنانچه هیئت مدیره صورت ریز معاملات مزبور را از طریق یادداشت‌های توضیحی ارائه نکرده باشد، اما این گونه معاملات را به شکل دیگری نظیر درج در گزارش فعالیت هیئت مدیره، تاییدیه مدیران و یا طی نامه‌ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع‌رسانی کند، در این صورت لازم است جزییات مربوط به این معاملات (شامل نام طرف معامله، نوع وابستگی، شرح معامله، مبلغ معامله و موارد افتراق بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی)، در صورت محدود بودن، در متن بند مذکور درج و در صورتی که موارد عدم افشا بااهمیت باشد به عنوان تحریف در صورتهای مالی در بخش مبانی اظهارنظر با اشاره به این بند درج شود. در غیر این صورت به‌طور جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

ب. در مواردی که هیئت مدیره گزارش معاملات مزبور را به بازرس قانونی اطلاع ندهد یا به صورت ناقص اطلاع دهد، ولی بازرس قانونی در رسیدگی‌های خود به برخی از معاملات مذکور برخورد کرده باشد، لازم است در بند اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، موضوع عدم ارائه جزییات مربوط به معاملات مزبور توسط هیئت مدیره را تصریح کند و ضمن تاکید بر اطلاع از این معاملات از طریق رسیدگی‌های انجام‌شده و احتمال جامع نبودن آنها، نظر خود را در مورد این معاملات به اطلاع مجمع عمومی برساند. همچنین در صورتی که موارد عدم افشا بااهمیت باشد به عنوان تحریف در صورتهای مالی در بخش مبانی اظهارنظر با اشاره به این بند درج می‌شود.

پ. در مواردی که اطلاعات کامل معاملات توسط هیئت مدیره ارائه شده، لیکن به نظر بازرس قانونی، معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد (به عنوان مثال، معاملات در چارچوب روابط خاص تجاری فی مابین یا بدون در نظر گرفتن ارزش‌های منصفانه انجام شده باشد)،

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

لازم است قسمت انتهایی بند اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، متناسب با این موضوع تعدیل شود.

ت. چنانچه براساس اطلاعات دریافتی، در سال مالی / دوره مالی مورد گزارش معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده باشد، لازم است بندی به شرح زیر در گزارش درج شود:

طبق یادداشت توضیحی ... / تاییدیه مدیران، طی سال مالی / دوره مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

اظهارنظر نسبت به گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی واحد تجاری، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت

۴۵. با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهارنظر در خصوص صحت مطالب و اطلاعات ارائه شده توسط هیئت مدیره به مجامع عمومی طبق مفاد ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت یا اساسنامه و قرارداد با صاحبکار و ... ، بازرس قانونی باید نسبت به گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی واحد تجاری، موضوع ماده ۲۳۲ قانون مزبور و مفاد اساسنامه، اظهارنظر کند. چنانچه در بخش‌های قبلی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مواردی مطرح شده باشد که به گزارش هیئت مدیره ارتباط پیدا کند، لازم است در متن این بخش به موارد مزبور عطف داده شود. همچنین در صورت وجود سایر مواردی که به نظر بازرس قانونی اطلاع از آنها برای مجمع عمومی ضروری باشد، موضوع باید در ادامه همین بند مطرح شده و در آخر متن بند اظهارنظر به شرح زیر ارائه شود:

گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت / و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به بررسی‌های انجام شده (و در نظر داشتن موارد مندرج در بخش ... مبانی اظهارنظر)، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی (غیر از مطالب زیر) که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

الف.....

ب.....

پ.....

۱- برخی از واحدهای تجاری (از جمله شرکتهای مادر تخصصی) ملزم به تهیه گزارش فعالیت هیئت مدیره در چارچوب خاصی هستند. در صورت رعایت نشدن ضوابط مزبور، مراتب باید به نحو مقتضی در بند مربوط درج گردد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

چنانچه گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی واحد تجاری به بازرس قانونی ارائه نشود، لازم است بازرس قانونی مراتب را به شرح زیر در گزارش خود تصریح کند:

تا تاریخ این گزارش، هیئت مدیره شرکت، گزارش موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این سازمان ارائه نکرده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۴۶. گزارش مواردی که اظهارنظر حسابرس درباره آنها در قوانین و مقررات تصریح شده است، نظیر اظهارنظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس یا ثبت شده نزد سازمان مذکور، در این بخش درج می‌گردد. در صورت تعدد موارد هر یک از قوانین و مقررات، استفاده از شماره بندهای فرعی توصیه می‌شود.

تاریخ گزارش

۴۷. تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. تاریخ گزارش نباید قبل از تاریخ تکمیل فرایند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، باشد. در هر حال، تاریخ گزارش حسابرس نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی توسط مدیریت واحد تجاری تایید و امضا می‌شود.

۷۰۰-۴۵

امضای گزارش

۴۸. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی توسط مدیران حرفه‌ای (طبق آیین‌نامه امضای گزارش‌های حسابرسی مصوب هیئت عامل سازمان) امضا و به مهر سازمان ممهور می‌شود.

۷۰۰-۴۳

نشانی

۴۹. نشانی سازمان در صفحه اول گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود.

۷۰۰-۴۴

سایر مطالب

۵۰. بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید از ابتدا و به ترتیب شماره گذاری شود.
۵۱. صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورتهای مالی واحد

۷۰۰-۲۰

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی

تجاری شماره گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم دار سازمان تایپ شود. در مورد صفحات بعدی لازم است عبارت زیر در گوشه سمت راست بالای کلیه صفحات تایپ گردد:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - ادامه

شرکت

بدیهی است به استثنای صفحه سربرگ دار و صفحه امضا باید کلیه صفحات گزارش و همچنین صفحات صورتهای مالی اساسی واحد تجاری به مهر مخصوص سازمان حسابرسی (پایین صفحه، سمت چپ) ممهور شود (پایین صفحه، سمت چپ).

موارد خاص

گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای

۷۱۰-۱۲ ۵۲. در مواردی که گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی دوره گذشته، حاوی اظهارنظر مشروط، عدم اظهارنظر یا اظهارنظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده، برطرف نشده باشد، حسابرس باید حسب مورد به یکی از دو روش زیر، عمل نماید:

الف. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره جاری نیز اثر داشته باشد، حسابرس باید اظهارنظر خود را با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره جاری در بند مبانی اظهارنظر "تعدیل کند.

ب. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره جاری اثر نداشته باشد، حسابرس باید اظهارنظر خود را با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای در بند مبانی اظهارنظر تعدیل نماید.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

(پیوست) - نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به منظور سهولت در استفاده از این دستورالعمل و نیز اجتناب از برداشت‌های متفاوت، سعی شده است در موارد غیر ضروری از تشریح مجدد موضوعات مندرج در استانداردهای حسابرسی خودداری و موضوعات مورد نظر در قالب نمونه‌هایی به شرح زیر، در پیوست این دستورالعمل ارائه شود:

- نمونه شماره ۱- اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی. [بورسی]
 - نمونه شماره ۲- اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی. [بورسی]
 - نمونه شماره ۳- اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی. [غیربورسی]
 - نمونه شماره ۴- عدم اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی). [غیربورسی]
 - نمونه شماره ۵- عدم اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی). [غیربورسی]
 - نمونه شماره ۶- اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه. [بورسی]
 - نمونه شماره ۷- اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه. [بورسی]
 - نمونه شماره ۸- اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه. [بورسی]
 - نمونه شماره ۹- عدم اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی). [بورسی]
 - نمونه شماره ۱۰- اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی مجموعه و جداگانه. [بورسی]
 - نمونه شماره ۱۱- اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی شرکت دولتی. [غیر بورسی]
- در تهیه نمونه‌های پیوست به شرح یاد شده در بالا، مفروضات اصلی زیر، مبنا قرار گرفته است و مفروضات مختص به هر نمونه در ابتدای آن ارائه شده است:
- ۱- هیئت مدیره برای تهیه صورتهای مالی شرکت از استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) استفاده کرده است.
 - ۲- مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
 - ۳- الزامات اخلاقی به کار گرفته شده، آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی است.
 - ۴- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین و مقررات به عهده دارد.

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱) – اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود دارد. افشای کافی ابهام بااهمیت در صورتهای مالی صورت پذیرفته است.
۳. علاوه بر ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت، مسائل عمده دیگری نیز برای درج در گزارش حسابرس وجود دارد.
۴. حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات، تشخیص نداده است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.
به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبانی اظهار نظر

۲. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت نمونه (سهامی عام) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

ابهام بااهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت

۳. نظر مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی... جلب می‌نماید که نشان می‌دهد زیان خالص شرکت نمونه (سهامی عام) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱ برابر ... میلیون ریال است، و در آن تاریخ بدهی‌های جاری شرکت مبلغ ... میلیون ریال بیشتر از دارایی‌های جاری آن است. با توجه به یادداشت توضیحی ... ، این رویدادها یا شرایط همراه با سایر مسائل مطرح شده در یادداشت مذکور نشان می‌دهد که ابهامی بااهمیت وجود دارد که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند. مفاد این بند بر اظهارنظر این سازمان تأثیری نداشته است.

مسائل عمده حسابرسی

۴. منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، مورد توجه قرار گرفته‌اند و اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود. علاوه بر مسائل درج شده در بخش ابهام با اهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت، مسائل زیر به عنوان مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی می‌شود، تعیین شده‌اند:

مسائل عمده حسابرسی	نحوه برخورد حسابرس
شناخت درآمد و اندازه‌گیری ذخیره زیان‌های پیمانهای بلندمدت	
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱، شرکت درآمد حاصل از قراردادهای مهندسی، تدارکات و ساخت (EPC) را به مبلغ ... میلیون ریال شناسایی کرده و در ۲۹ اسفند ۱۴×۱ مبلغ ... میلیون ریال برای زیان‌های مورد انتظار ذخیره گرفته است.	روش‌های حسابرسی برای پیمان‌های بلندمدت مزبور، شامل موارد زیر بوده اما محدود به این موارد نیست:
درآمد شرکت عمدتاً از پیمان‌های بلندمدت ناشی می‌شود که طبق الزامات استاندارد حسابداری ۹ پیمانهای بلندمدت، به شرح یادداشت توضیحی ... در یک دوره زمانی شناسایی می‌شود و ماهیت آن، با توجه به قضاوت‌های مهمی که در برآورد درصد پیشرفت کار وجود دارد، پیچیده است.	• مناسب بودن رویه حسابداری شرکت برای شناخت درآمد حاصل از پیمان‌های بلندمدت مطابق با استاندارد حسابداری ۹ پیمانهای بلندمدت، ارزیابی شده است.
شرکت درآمد و حاشیه سود را به میزان پیشرفت کار که	• طراحی و اجرای کنترل‌های اصلی مربوط به شناخت درآمدها و حاشیه سود پیمان، ارزیابی و اثربخشی کارکرد این کنترل‌ها آزمون شده است.
	• برای یک نمونه پیمان، مناسب بودن مبلغ شناسایی شده به عنوان درآمد با ارزیابی ماهیت قضاوت‌های اصلی مدیریت در تعیین درآمد و مخارج پیش‌بینی

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی	نحوه برخورد حسابرس
بر اساس نسبت مخارج انجام شده تا تاریخ صورت وضعیت مالی به مخارج واقعی و برآوردی پیمان تعیین می‌شود، شناسایی می‌کند.	شده پیمان آزمون شده تا با اجرای روش‌های زیر، حسابداری روش درصد پیشرفت کار ارزیابی شود:
شناخت درآمد و سود/ زیان پیمان به برآوردهای مربوط به پیش‌بینی درآمد کل پیمان و مخارج کل پیمان متکی است. این قبیل برآوردهای پیمان توسط مدیریت به صورت دوره‌ای بررسی می‌شود. در انجام این کار، لازم است مدیریت در ارزیابی خود نسبت به ارزشیابی تغییرات پیمان، دریافت‌های تشویقی و ادعاها و خسارات تسویه شده و همچنین کامل بودن و صحت مخارج پیش‌بینی شده برای تکمیل و توانایی تحویل پیمان در بازه‌های زمانی تعیین شده طبق پیمان، قضاوت کند. مبالغ نهایی پیمان به‌طور بالقوه می‌تواند تحت تاثیر عوامل مختلف قرار گیرد و نتایج متفاوتی را به دنبال داشته باشد. تغییر در این قضاوت‌ها و برآوردهای مرتبط با پیشرفت پیمان‌ها می‌تواند به تعدیل‌های بااهمیتی در درآمد و حاشیه سود (زیان) منجر شود.	- بررسی شرایط پیمان. - ارزیابی شناسایی تعهدات اجرای پیمان. - بررسی مناسب بودن ارزیابی مدیریت از ایفای تعهدات و در نتیجه شناخت درآمد با استفاده از روش درصد پیشرفت کار. - بررسی مفروضات بکار رفته در تعیین درآمد پیش‌بینی شده و مخارج تکمیل کار. • ارزیابی کافی و مناسب بودن اطلاعات افشا شده در خصوص درآمد پیمان‌های بلندمدت مطابق با استانداردهای حسابداری.
با توجه به این عوامل، شناخت درآمد و ذخیره زیان‌های ناشی از پیمان‌های EPC به عنوان مسائل عمده حسابرسی در حسابرسی سال جاری تعیین شده است.	

تاکید بر مطلب خاص

۵. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۶. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۱

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۷. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

سایر اطلاعات

۸. مسئولیت سایر اطلاعات با هیئت مدیره شرکت است. سایر اطلاعات شامل گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این سازمان نسبت به صورتهای مالی، به سایر اطلاعات تسری ندارد و لذا این سازمان نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند.

مسئولیت این سازمان، مطالعه سایر اطلاعات به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد. در صورتی که این سازمان، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، باید آن را گزارش کند. در این خصوص، مطلب قابل گزارشی وجود ندارد.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۹. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه

^۱ در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

قصدهای انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در صورتهای مالی

۱۰. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی می‌شود، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.
- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر حسابرس تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

• کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به‌علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن مسائل منع شده باشد یا هنگامی که، در شرایط بسیار نادر، سازمان به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به‌طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از آن باشد.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۱. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۱- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۱- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ... جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۱- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۱۲. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۳. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۴. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۴- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده

۲-۱۴- افشای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده

۱۵- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۲) - اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. اظهار نظر حسابرس تعدیل شده است و علاوه بر موارد مندرج در بخش مبانی اظهار نظر مشروط، مسائل عمده دیگری نیز برای درج در گزارش حسابرس وجود دارد.
۳. حسابرس، سایر اطلاعات را دریافت کرده و مسئله‌ای که سبب اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی شده است، سایر اطلاعات را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌توانند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کنند، وجود دارد. صورتهای مالی بدلیل افشای ناکافی ابهام بااهمیت، حاوی تحریفی با اهمیت ولی غیر فراگیر است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر مشروط

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.
- به نظر این سازمان، به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۲ و ۳ و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۴ بخش مبانی اظهار نظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبانی اظهار نظر مشروط

۲. تسهیلات مالی به شرح یادداشت توضیحی ...، در تاریخ ۲۰ بهمن ۱۴×۱ سررسید شده است و شرکت نتوانسته است آن را بازپرداخت نماید. ضمناً شرکت تا تاریخ تهیه این گزارش نتوانسته است تسهیلات مذکور را تمدید یا تسهیلات جدیدی را جایگزین آن کند. این شرایط نشان‌دهنده ابهامی بااهمیت است که می‌تواند تردید عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند. افشای کافی این موضوع در صورتهای مالی صورت نگرفته است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

۳. موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. در صورت انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص سال جاری، موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... ، ... ، و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

۴. تاییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا تاریخ این گزارش دریافت نگردیده و این سازمان نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تاییدیه‌های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

۵. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت نمونه (سهامی عام) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهارنظر مشروط، کافی و مناسب است.

مسائل عمده حسابرسی

۶. منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، مورد توجه قرار گرفته‌اند و اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود. علاوه بر مسائل درج شده در بخش مبانی اظهارنظر مشروط، مسائل زیر به عنوان مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی می‌شود، تعیین شده‌اند:

نحوه برخورد حسابرس

مسائل عمده حسابرسی

شناخت درآمد و اندازه‌گیری ذخیره زیان‌های پیمانهای بلندمدت

روش‌های حسابرسی برای پیمانهای بلندمدت مزبور، شامل موارد زیر بوده اما محدود به این موارد نیست:

- مناسب بودن رویه حسابداری شرکت برای شناخت درآمد حاصل از پیمانهای بلندمدت مطابق با استاندارد حسابداری ۹ پیمانهای بلندمدت، ارزیابی شده است.

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱، شرکت درآمد حاصل از قراردادهای مهندسی، تدارکات و ساخت (EPC) را به مبلغ ... میلیون ریال شناسایی کرده و در ۲۹ اسفند ۱۴×۱ مبلغ ... میلیون ریال برای زیان‌های مورد انتظار ذخیره گرفته است.

درآمد شرکت عمدتاً از پیمان‌های بلندمدت ناشی

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی

نحوه برخورد حسابرس

- می‌شود که طبق الزامات استاندارد حسابداری ۹ پیمانهای بلندمدت، به شرح یادداشت توضیحی ... در یک دوره زمانی شناسایی می‌شود و ماهیت آن، با توجه به قضاوت‌های مهمی که در برآورد درصد پیشرفت کار وجود دارد، پیچیده است.
- شرکت درآمد و حاشیه سود را به میزان پیشرفت کار که بر اساس نسبت مخارج انجام شده تا تاریخ صورت وضعیت مالی به مخارج واقعی و برآوردی پیمان تعیین می‌شود، شناسایی می‌کند.
- شناخت درآمد و سود/ زیان پیمان به برآوردهای مربوط به پیش‌بینی درآمد کل پیمان و مخارج کل پیمان متکی است. این قبیل برآوردهای پیمان توسط مدیریت به صورت دوره‌ای بررسی می‌شود. در انجام این کار، لازم است مدیریت در ارزیابی خود نسبت به ارزشیابی تغییرات پیمان، دریافت‌های تشویقی و ادعاها و خسارات تسویه‌شده و همچنین کامل بودن و صحت مخارج پیش‌بینی شده برای تکمیل و توانایی تحویل پیمان در بازه‌های زمانی تعیین شده طبق پیمان، قضاوت کند. مبالغ نهایی پیمان به‌طور بالقوه می‌تواند تحت تاثیر عوامل مختلف قرار گیرد و نتایج متفاوتی را به دنبال داشته باشد. تغییر در این قضاوت‌ها و برآوردهای مرتبط با پیشرفت پیمان‌ها می‌تواند به تعدیل‌های بااهمیتی در درآمد و حاشیه سود (زیان) منجر شود.
- با توجه به این عوامل، شناخت درآمد و ذخیره زیان‌های ناشی از پیمان‌های (EPC) به عنوان مسائل عمده حسابرسی در حسابرسی سال جاری تعیین شده است.
- طراحی و اجرای کنترل‌های اصلی مربوط به شناخت درآمدها و حاشیه سود پیمان، ارزیابی و اثربخشی کارکرد این کنترل‌ها آزمون شده است.
- برای یک نمونه پیمان، مناسب بودن مبلغ شناسایی شده به عنوان درآمد با ارزیابی ماهیت قضاوت‌های اصلی مدیریت در تعیین درآمد و مخارج پیش‌بینی شده پیمان آزمون شده تا با اجرای روش‌های زیر، حسابداری روش درصد پیشرفت کار ارزیابی شود:
 - بررسی شرایط پیمان.
 - ارزیابی شناسایی تعهدات اجرای پیمان.
 - بررسی مناسب بودن ارزیابی مدیریت از ایفای تعهدات و در نتیجه شناخت درآمد با استفاده از روش درصد پیشرفت کار.
 - بررسی مفروضات بکار رفته در تعیین درآمد پیش‌بینی شده و مخارج تکمیل کار.
- ارزیابی کافی و مناسب بودن اطلاعات افشا شده در خصوص درآمد پیمانهای بلندمدت مطابق با استانداردهای حسابداری.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

تاکید بر مطلب خاص

۷. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۸. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۱

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۹. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

سایر اطلاعات

۱۰. مسئولیت سایر اطلاعات با هیئت مدیره شرکت است. سایر اطلاعات شامل گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این سازمان نسبت به صورتهای مالی، به سایر اطلاعات تسری ندارد و لذا این سازمان نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند.

مسئولیت این سازمان، مطالعه سایر اطلاعات به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد. در صورتی که این سازمان، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، باید آن را گزارش کند. در این خصوص، مطلب قابل گزارشی وجود ندارد.

^۱ . در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۱۱. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۱۲. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی می‌شود، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.

- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

• بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر حسابرس تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.

• کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن مسائل منع شده باشد یا هنگامی که، در شرایط بسیار نادر، سازمان به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از آن باشد.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۳. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۱-۱۳- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۳- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ... جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۳- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۴. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۵. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده (با در نظر گرفتن موارد مندرج در بندهای ... مبانی اظهار نظر مشروط و نیز این موضوع که ...)، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۶. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۶- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده ...

۲-۱۶- افشای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده ...

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی
پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۱۷- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۳) - اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی

مفروضات :

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت غیر بورسی که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی نیست و قصد انجام این کار را ندارد.
۳. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌توانند تردید عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کنند، وجود دارد صورتهای مالی بدلیل افشای ناکافی ابهام بااهمیت، حاوی تحریفی با اهمیت و فراگیر (اساسی) است.
۴. سایر اطلاعات همراه صورتهای مالی ارائه نشده است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی خاص)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر مردود

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه و جریانهای نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.

به نظر این سازمان، به دلیل اساسی بودن آثار موارد مندرج در بندهای ۲ و ۳ مبانی اظهار نظر مردود، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان نمی‌دهد.

مبانی اظهار نظر مردود

۲. به شرح یادداشت‌های توضیحی ... و ...، شرکت در اواخر سال مالی مورد گزارش کارخانه شماره ۴ خود واقع در شهرستان ... را به شرکت ... فروخته است. طبق رسیدگی‌های انجام شده در این رابطه، عملیات تنظیم مبیعه‌نامه، دریافت مابه‌ازای فروش و تحویل کارخانه مزبور در سال مالی بعد صورت گرفته و لذا شناسایی فروش یاد شده در سال مورد گزارش بر خلاف استانداردهای حسابداری است. تعدیل صورتهای مالی از این بابت موجب افزایش دارایی‌های ثابت به مبلغ ... میلیون ریال و کاهش دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها و سود سال مالی مورد گزارش به ترتیب به مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال می‌گردد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۳. تسهیلات مالی به شرح یادداشت توضیحی ... ، در تاریخ ۲۰ بهمن ۱۴×۱ سررسید شده است و شرکت نتوانسته است آنرا بازپرداخت نماید. ضمناً شرکت تا تاریخ تهیه این گزارش نتوانسته است تسهیلات مذکور را تمدید یا تسهیلات جدیدی را جایگزین آن کند. این شرایط نشان‌دهنده ابهام اساسی نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت است. افشای کافی این موضوع در صورتهای مالی صورت نگرفته است.

سایر تحریف‌ها

۴. موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. در صورت انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص سال جاری، موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... ، ... و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

محدودیت‌ها

۵. تاییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا تاریخ این گزارش دریافت نگردیده و این سازمان نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تاییدیه‌های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

۶. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت نمونه (سهامی خاص) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهارنظر مردود، کافی و مناسب است.

تاکید بر مطلب خاص

۷. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۸. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۱

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۹. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۱۰. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۱۱. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

^۱. در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.
- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر حسابرس تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.
- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد. افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود. همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۲. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۲- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد

ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام تشکیل و در

مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۲- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ...

جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۲- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص

بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۳. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی

سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته

است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در

رای گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب

تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۴. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ...

اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته

است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در

گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۵- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود.]

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورت های مالی

پیوست: نمونه‌هایی از مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل

(نمونه شماره ۴) – عدم اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی)

مفروضات:

۱. حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت غیربورسی که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، به حسابرس محول شده است.
۲. حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی نیست و قصد انجام این کار را ندارد.
۳. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهام بااهمیتی در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
۴. کسب شواهد حسابرسی درباره موجودی مواد و کالا و دریافتنی‌ها مقدور نبوده است. فرض می‌شود که آثار احتمالی مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورتهای مالی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی خاص)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

عدم اظهار نظر

۱. حسابرسی صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این سازمان محول شده است.

این سازمان نسبت به صورتهای مالی یاد شده اظهارنظری ارائه نمی‌کند. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد توصیف شده در بند ۲ مبانی عدم اظهار نظر، این سازمان نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر را کسب کند و در نتیجه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده، امکان‌پذیر نیست.

مبانی عدم اظهار نظر

۲. این سازمان بعد از ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ به عنوان حسابرس تعیین شده و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودی مواد و کالا در ابتدا و انتهای سال نظارت نداشته است. این سازمان با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را در خصوص مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ که به ترتیب به مبالغ ... و ... میلیون ریال در صورت وضعیت مالی منعکس شده است، متقاعد کند. علاوه بر این، به کارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در ۳۰ آذر ۱۴۰۱ منجر به بروز اشتباهات متعددی در حساب‌های دریافتنی تجاری و سایر دریافتنی‌ها شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سیستم برطرف نشده و اشتباهات نیز اصلاح نگردیده است. این سازمان نتوانسته است با استفاده از کسب تاییدیه یا سایر روش‌های حسابرسی، دریافتنی‌های تجاری و سایر دریافتنی‌ها را در تاریخ صورت

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

وضعیت مالی به مبلغ ... میلیون ریال اثبات کند. تعیین آثار احتمالی ناشی از رفع محدودیت‌های یادشده بر صورتهای مالی میسر نشده است.

تحریف‌ها

۳. موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. در صورت انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص سال جاری، موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... ، ... ، و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

سایر محدودیت‌ها

۴. تاییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا تاریخ این گزارش دریافت نگردیده و این سازمان نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تاییدیه‌های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

تاکید بر مطلب خاص

۵. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۶. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۵

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی ...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

^۵ در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۷. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ حسابرسی نشده است.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۸. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۹. مسئولیت این سازمان، انجام حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی و صدور گزارش حسابرس است، لیکن به دلیل مسائل توصیف شده در مبانی عدم اظهارنظر، این سازمان نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب کند.

این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۰. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

- ۱-۱- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.
- ۱-۲- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ... جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.
- ۱-۳- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:
- الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.
- ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...
- پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۱. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۲. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۳- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۵) - عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی)

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت غیربورسی که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی نیست و قصد انجام این کار را ندارد.
۳. سایر اطلاعات ارائه شده لیکن گزارش حسابرس به دلیل ارائه عدم اظهارنظر، شامل بخش سایر اطلاعات نیست.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب‌شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی خاص)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

عدم اظهارنظر

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این سازمان حسابرسی شده است.

این سازمان نسبت به صورتهای مالی اظهارنظری نمی‌کند. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی ابهام توصیف شده در بند ۲ مبانی عدم اظهارنظر، به رغم کسب شواهد کافی و مناسب درخصوص ابهام یاد شده، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی میسر نیست.

مبانی عدم اظهارنظر

۲. سرفصل پرداختی‌های تجاری و سایر پرداختی‌ها به شرح یادداشت توضیحی ...، شامل مبلغ ... میلیون ریال (معادل ... یورو) بدهی به شرکت خارجی ... (تامین‌کننده عمده) و مرتبط با واردات کالا در پایان سال مالی مورد گزارش بوده که مبلغ ... یورو از بدهی یاد شده مربوط به سال‌های ۱۳۰۶ و ۱۳۰۷ می‌باشد. شرکت به استناد ابلاغیه شماره ... مورخ ... بانک مرکزی مبنی بر امکان استفاده از نرخ‌های رسمی ارز جهت خریدهای اعتباری سال‌های فوق‌الذکر، پرداختی‌های ارزی را با نرخ ... ریال تسعیر نموده است. پیگیری‌های شرکت در این خصوص از مراجع بانکی ذریبط در جریان می‌باشد. در نتیجه موارد فوق، امکان دسترسی شرکت به نرخ‌های رسمی ابلاغیه بانک مرکزی و نیز تعیین وضعیت نهایی فراهم نشده، و چگونگی حل و فصل آن منوط به توافقات آتی شرکت با بانک مرکزی خواهد بود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

تحریف‌ها

۳. موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. در صورت انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص سال جاری، موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبلغ ... ، ... و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

محدودیت‌ها

۴. تاییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا تاریخ این گزارش دریافت نگردیده و این سازمان نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تاییدیه‌های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

۵. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت نمونه (سهامی خاص) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است.

تاکید بر مطلب خاص

۶. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۷. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۶

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

^۶ . در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۸. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴۰۱ حسابرس مذکور، عدم اظهارنظر ارائه شده است.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۹. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۱۰. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی می‌شود، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
 - مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
 - بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر حسابرس تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب‌شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.
 - کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.
- افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.
- همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۱. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

- ۱-۱- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.
- ۱۱-۲- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ... جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۱۱-۳- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص

بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۲. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی

سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته

است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در

رای گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب

تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۳. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ...

اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته

است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در

گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است .

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۴- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۶) - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. هیچگونه مسئله عمده‌ای برای درج در گزارش حسابرس وجود ندارد.
۳. حسابرس گزارش تفسیری مدیریت را دریافت نکرده است.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر

۱. صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورتهای وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.
- به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبنای اظهار نظر

۲. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از گروه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

مسائل عمده حسابرسی

۳. منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه سال جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه و به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه، مورد توجه قرار گرفته است. در این خصوص هیچگونه مسائل عمده حسابرسی برای درج در گزارش وجود ندارد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

تاکید بر مطلب خاص

۴. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۵. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۷

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۶. صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۷. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۸. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان

^۷. در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی می‌شود، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرهای طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی گروه و شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.

- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.

- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی گروه و شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر سازمان تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود گروه یا شرکت نمونه، از ادامه فعالیت بازماند.

- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی شرکت‌های گروه یا فعالیت‌های تجاری درون گروه به منظور اظهارنظر مناسب نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت کسب می‌گردد. حسابرس مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است. مسئولیت اظهارنظر حسابرس، تنها متوجه حسابرس است.

افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، سازمان به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به‌طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از آن باشد.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۹. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۹-۱- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد

ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در

مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۹-۲- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ...

جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۹-۳- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص

بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۰. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۱. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۲. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۲- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده ...

۲-۱۲- افشای صورتهای مالی میان دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده ...

۱۳. الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر ارائه گزارش تفسیری مدیریت رعایت نشده است.

۱۴- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۷) - اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. اظهارنظر حسابرس تعدیل شده است و علاوه بر موارد مندرج در مبانی اظهارنظر مشروط، مسائل عمده دیگری نیز برای درج در گزارش حسابرس وجود دارد.
۳. حسابرس، سایر اطلاعات را دریافت کرده و مسئله‌ای که سبب اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی شده، سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار داده است.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌توانند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کنند، وجود ندارد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهارنظر مشروط

۱. صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورتهای وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.
- به نظر این سازمان، به استثنای آثار مورد مندرج در بند ۲ و همچنین به استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند ۳ مبانی اظهارنظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبانی اظهارنظر مشروط

۲. موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. در صورت انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص سال جاری، موجودی مواد و کالا و سود انباشته گروه و شرکت به ترتیب به مبالغ ...، ... و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۳. سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت الف (واحد تجاری وابسته خارجی که طی سال مالی تحصیل شده است) در صورت وضعیت مالی تلفیقی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ به مبلغ ... میلیون ریال منعکس شده و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت الف به مبلغ ... میلیون ریال در صورت سود و زیان تلفیقی منتهی به تاریخ مزبور گزارش شده است. به دلیل عدم دسترسی به صورتهای مالی حسابرسی شده، اثبات صحت مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت الف در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت الف در سال ۱۴×۱ مقدور نبوده است.

۴. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از گروه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهارنظر مشروط، کافی و مناسب است.

مسائل عمده حسابرسی

۵. منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه سال جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور، مورد توجه قرار گرفته‌اند و اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود. علاوه بر مسائل درج شده در مبنای اظهارنظر مشروط، مسائل زیر به عنوان مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی می‌شود، تعیین شده‌اند:

نحوه برخورد حسابرس

مسائل عمده حسابرسی

روش‌های حسابرسی برای پیمانهای بلندمدت مزبور، شامل موارد زیر بوده اما محدود به این موارد نیست:

- مناسب بودن رویه حسابداری شرکت برای شناخت درآمد حاصل از پیمانهای بلندمدت مطابق با استاندارد حسابداری ۹ پیمانهای بلندمدت، ارزیابی شده است.
- طراحی و اجرای کنترل‌های اصلی مربوط به شناخت درآمدها و حاشیه سود پیمان، ارزیابی و اثربخشی کارکرد این کنترل‌ها آزمون شده است.

۵-۱- شناخت درآمد و اندازه‌گیری ذخیره زیان‌های پیمان‌های بلندمدت

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱، شرکت درآمد حاصل از قراردادهای مهندسی، تدارکات و ساخت (EPC) را به مبلغ ... میلیون ریال شناسایی کرده و در ۲۹ اسفند ۱۴×۱ مبلغ ... میلیون ریال برای زیان‌های مورد انتظار ذخیره گرفته است.

درآمد شرکت عمدتاً از پیمان‌های بلندمدت ناشی می‌شود که طبق الزامات استاندارد حسابداری ۹ پیمانهای بلندمدت، به شرح یادداشت توضیحی ... در

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی

نحوه برخورد حسابرس

- یک دوره زمانی شناسایی می‌شود و ماهیت آن، با توجه به قضاوت‌های مهمی که در برآورد درصد پیشرفت کار وجود دارد، پیچیده است. شرکت درآمد و حاشیه سود را به میزان پیشرفت کار که بر اساس نسبت مخارج انجام شده تا تاریخ صورت وضعیت مالی به مخارج واقعی و برآوردی پیمان تعیین می‌شود، شناسایی می‌کند. شناخت درآمد و سود/زیان پیمان به برآوردهای مربوط به پیش‌بینی درآمد پیمان و مخارج کل متکی است. این قبیل برآوردهای پیمان توسط مدیریت به صورت دوره‌ای بررسی می‌شود. در انجام این کار، لازم است مدیریت در ارزیابی خود نسبت به ارزشیابی تغییرات پیمان، دریافت‌های تشویقی و ادعاها و خسارات تسویه‌شده و همچنین کامل بودن و صحت مخارج پیش‌بینی‌شده برای تکمیل و توانایی تحویل پیمان در بازه‌های زمانی تعیین شده طبق پیمان، قضاوت کند. مبالغ نهایی پیمان به‌طور بالقوه می‌تواند تحت تاثیر عوامل مختلف قرار گیرد و نتایج متفاوتی را به دنبال داشته باشد. تغییر در این قضاوت‌ها و برآوردهای مرتبط با پیشرفت پیمان‌ها می‌تواند به تعدیل‌های بااهمیتی در درآمد و حاشیه سود (زیان) منجر شود. با توجه به این عوامل، شناخت درآمد و ذخیره زیان‌های ناشی از پیمان‌های (EPC) به عنوان مسائل عمده حسابرسی در حسابرسی سال جاری تعیین شده است.
- برای یک نمونه پیمان، مناسب بودن مبلغ شناسایی شده به عنوان درآمد با ارزیابی ماهیت قضاوت‌های اصلی مدیریت در تعیین درآمد و مخارج پیش‌بینی شده پیمان آزمون شده تا با اجرای روش‌های زیر، حسابداری روش درصد پیشرفت ارزیابی شود:
 - بررسی شرایط پیمان.
 - ارزیابی شناسایی تعهدات اجرای پیمان.
 - بررسی مناسب بودن ارزیابی مدیریت از ایفای تعهدات و در نتیجه شناخت درآمد با استفاده از روش درصد پیشرفت کار.
 - بررسی مفروضات بکار رفته در تعیین درآمد پیش‌بینی شده و مخارج تکمیل کار.
- ارزیابی کافی و مناسب بودن اطلاعات افشا شده در خصوص درآمد پیمانهای بلندمدت مطابق با استانداردهای حسابداری.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی

نحوه برخورد حسابرس

۲-۵- قابلیت بازیافت سرقفلی

سرقفلی ناشی از تلفیق به شرح یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی به مبلغ ... میلیون ریال (معادل ۷/۳ درصد جمع دارایی‌های گروه) در صورت وضعیت مالی تلفیقی شرکت نمونه گزارش شده است. اگر نشانه‌های کاهش ارزش سرقفلی وجود داشته باشد، شرکت نمونه آزمون کاهش سرقفلی را سالی یکبار انجام می‌دهد. مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد مربوط یا گروه واحدهای مولد وجه نقد مربوط (که از این پس واحد یا واحدها خطاب می‌شود)، در هر مورد (شامل سرقفلی تخصیص یافته) با مبلغ قابل بازیافت متناظر با آن در چارچوب آزمون کاهش ارزش مقایسه می‌شود. مبالغ قابل بازیافت بر مبنای ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی واحد مورد نظر، که سرقفلی متناظر به آن تخصیص یافته است، اندازه‌گیری می‌شود. قابلیت بازیافت واحد ... بر مبنای قیمت سهم شرکت فرعی ... تعیین شده است. برآورد سایر مبالغ قابل بازیافت مبتنی بر پیش‌بینی بودجه هر یک از واحدها است، که به تصویب هیئت مدیره واحدهای ذیربط رسیده است. نرخ تنزیل مورد استفاده برابر میانگین موزون هزینه سرمایه هر یک از واحدها است. آزمون کاهش ارزش سرقفلی نشان داده است که شناسایی کاهش ارزش سرقفلی در سال جاری ضرورت ندارد.

مبالغ قابل بازیافت برآوردی تا حدود زیادی متاثر از مفروضات هیئت مدیره در خصوص جریان‌های نقدی ورودی آتی و نرخ‌های تنزیل مورد استفاده بوده است.

مناسب بودن برآورد جریان‌های نقدی ورودی آتی و نرخ‌های تنزیل مورد استفاده به عنوان مبنای آزمون‌های کاهش ارزش هر یک از واحدهای مولد وجه نقد مورد ارزیابی این سازمان قرار گرفت. در ارزیابی مذکور، این سازمان در کنار اقدامات دیگر خود، به مقایسه برآوردهای یاد شده و نرخ تنزیل مورد استفاده با انتظارات کلی و مختص صنعت بازار و بررسی توضیحات تفصیلی هیئت مدیره درباره عوامل اصلی مولد ارزش و لحاظ کردن آنها در پیش‌بینی‌های بودجه پرداخت. همچنین این موضوع مورد ارزیابی قرار گرفت که آیا هزینه‌های مرتبط با مدیریت گروه به نحو مناسب در آزمون‌های کاهش ارزش واحدهای مولد وجه نقد ملحوظ گردیده است یا خیر. با علم به اینکه حتی تغییرات کوچک در نرخ تنزیل مورد استفاده می‌تواند در برخی موارد اثر بااهمیتی بر برآوردها داشته باشد، آزمون‌های حسابرسی بر پارامترهای استفاده شده برای تعیین نرخ تنزیل بکار گرفته شده متمرکز گردید، و مدل مورد استفاده در برآورد مبالغ قابل بازیافت ارزیابی شد. ضمناً تجزیه و تحلیل حساسیت برای واحدهایی که نسبت مبالغ دفتری به ارزش فعلی آنها پایین بود، صورت گرفت تا خطر کاهش ارزش بالقوه مرتبط با هرگونه تغییرات بالقوه در مفروضات اصلی برآورد مبالغ قابل بازیافت ارزیابی شود. با توجه به رسیدگی‌های انجام‌شده، دروندادها و مفروضات

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی

نحوه برخورد حسابرس

لذا این مبالغ برآوردی با عدم قطعیت مواجهند. با توجه به مراتب فوق و به دلیل ماهیت پیچیده برآوردهای انجام شده، قابلیت بازیافت سرقفلی حائز اهمیت ویژه‌ای بوده و به عنوان مسائل عمده حسابرسی در حسابرسی سال جاری تعیین شده است.

مورد استفاده هیئت مدیره برای برآورد مبالغ قابل بازیافت به نحو مناسب برای آزمون‌های کاهش ارزش استنتاج شده‌اند. اطلاعات افشا شده توسط شرکت در خصوص آزمون‌های کاهش ارزش سرقفلی و سایر دارایی‌ها در بخش اهم رویه‌های حسابداری صورتهای مالی و یادداشت توضیحی ... (مرتبط با سرفصل سرقفلی ناشی از تلفیق) منعکس شده‌اند.

تاکید بر مطلب خاص

۶. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۷. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۸

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۸. صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

^۸. در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

سایر اطلاعات

۹. مسئولیت سایر اطلاعات با هیئت مدیره شرکت است. سایر اطلاعات شامل گزارش تفسیری مدیریت است. اظهار نظر این سازمان نسبت به صورتهای مالی، به سایر اطلاعات تسری ندارد و لذا این سازمان نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند.

مسئولیت این سازمان، مطالعه سایر اطلاعات به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد. در صورتی که این سازمان، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، باید آن را گزارش کند. همانطور که در مبنای اظهار نظر مشروط عنوان گردید، این سازمان به این نتیجه رسیده است که سایر اطلاعات از بابت موجودی کالا به شرح بند ۲ تحریف شده است. همچنین این سازمان نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت الف، و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت الف به شرح بند ۳ دریافت کند. لذا، این سازمان به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نمی‌تواند نتیجه‌گیری کند که سایر اطلاعات از این بابت حاوی تحریف بااهمیت است یا خیر.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۱۰. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۱۱. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس که شامل

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

اظهار نظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی می‌شود، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرهای طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی گروه و شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.

- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.

- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی گروه و شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهار نظر سازمان تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود گروه یا شرکت نمونه، از ادامه فعالیت بازماند.

- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی شرکت‌های گروه یا فعالیت‌های تجاری درون گروه به منظور اظهارنظر مناسب نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت کسب می‌گردد. حسابرس مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است. مسئولیت اظهارنظر حسابرس، تنها متوجه حسابرس است.

افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، سازمان به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به‌طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از آن باشد.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۲. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۲- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد

ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در

مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۲- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ...

جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۲- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص

بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۳. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۴. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۵. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۵- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده ...

۲-۱۵- افشای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده ...

۱۶- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۸) - اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. اظهار نظر حسابرس تعدیل شده است و بجز موارد مندرج در بخش مبانی اظهار نظر، مسائل عمده دیگری برای درج در گزارش حسابرس وجود ندارد.
۳. حسابرس، سایر اطلاعات را دریافت کرده و مسئله‌ای که سبب اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی شده، سایر اطلاعات را نیز تحت تاثیر قرار داده است.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه

۱. صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورتهای وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است.
به نظر این سازمان:

الف. به دلیل اساسی بودن آثار مورد مندرج در بند ۲ مبانی اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان نمی‌دهد.

ب. به استثنای آثار موارد مندرج در بند ۳ و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۴ مبانی اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مبنای اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه

۲. با توجه به یادداشت توضیحی ...، شرکت فرعی الف که در سال ۱۴×۰ تحصیل شده است، به دلیل مقدر نبودن تعیین ارزش‌های منصفانه برخی دارایی‌ها و بدهی‌های بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورتهای مالی گروه تلفیق نشده است. در نتیجه، این سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده در صورتهای مالی تلفیقی منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، شرکت باید شرکت فرعی الف را در صورتهای مالی تلفیقی بر اساس ارزش‌های منصفانه در تاریخ تحصیل تلفیق می‌کرد. در صورت تلفیق صورتهای مالی شرکت فرعی الف، بسیاری از عناصر صورتهای مالی تلفیقی به طور اساسی تحت تاثیر قرار می‌گیرد. تعیین آثار مالی ناشی از مطلب یادشده در صورتهای مالی تلفیقی امکان‌پذیر نبوده است.

سایر تحریف‌ها

۳. با توجه به موارد مندرج در یادداشت‌های توضیحی ... و ...، شرکت در اواخر سال مالی مورد گزارش کارخانه شماره ۴ خود واقع در شهرستان ... را به شرکت ... فروخته است. عملیات تنظیم مبیعه نامه، دریافت مابه ازای فروش و تحویل کارخانه مزبور در سال مالی بعد صورت گرفته است، لذا شناسایی فروش یاد شده در سال مورد گزارش بر خلاف استانداردهای حسابداری است. تعدیل صورتهای مالی از این بابت موجب افزایش دارایی‌های ثابت به مبلغ ... میلیون ریال و کاهش دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها و سود سال مالی مورد گزارش گروه و شرکت به ترتیب به مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال می‌گردد.

محدودیت‌ها

۴. تاییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا تاریخ این گزارش دریافت نگردیده و این سازمان نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تاییدیه‌های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

۵. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از گروه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان، اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه، کافی و مناسب است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی

۶. به استثنای مسائل توصیف شده در مبانی اظهارنظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی جداگانه، مسائل عمده حسابرسی دیگری برای درج در گزارش حسابرس وجود ندارد.

تاکید بر مطلب خاص

۷. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۸. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^۹

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۹. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر مردود ارائه شده است.

سایر اطلاعات

۱۰. مسئولیت سایر اطلاعات با هیئت مدیره شرکت است. سایر اطلاعات شامل گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این سازمان نسبت به صورتهای مالی، به سایر اطلاعات تسری ندارد و لذا این سازمان نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند.

مسئولیت این سازمان، مطالعه سایر اطلاعات به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر

^۹ در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

می‌رسد تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد. در صورتی که این سازمان، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، باید آن را گزارش کند.

این سازمان به این نتیجه رسیده است که سایر اطلاعات به دلیل عدم تلفیق شرکت فرعی الف به شرح مندرج در مبانی اظهارنظر مردود حاوی تحریف اساسی است.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۱۱. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبانی حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۱۲. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس که شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبانی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی می‌شود، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبانی اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

● از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی گروه و شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.

● مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.

● بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی گروه و شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر سازمان تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود گروه یا شرکت نمونه، از ادامه فعالیت بازماند.

● کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی شرکت‌های گروه یا فعالیت‌های تجاری درون گروه به منظور اظهارنظر مناسب نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت کسب می‌گردد. حسابرس مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است. مسئولیت اظهارنظر حسابرس، تنها متوجه حسابرس است.

افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به‌علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، سازمان به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به‌طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از آن باشد.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۳. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۳- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۳- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ... جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۳- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۴. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۱۵. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۶. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۶- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده ...

۲-۱۶- افشای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده ...

۱۷- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۹) – عدم اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی)

مفروضات:

۱. حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، به حسابرس محول شده است.
۲. گزارش حسابرس بدلیل ارائه عدم اظهار نظر، شامل بخش مسائل عمده حسابرسی نیست.
۳. گزارش حسابرس بدلیل ارائه عدم اظهار نظر، شامل بخش سایر اطلاعات نیست.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

عدم اظهار نظر

۱. حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورتهای وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این سازمان محول شده است.

این سازمان نسبت به صورتهای مالی یاد شده اظهار نظری ارائه نمی‌کند. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد توصیف شده در بند ۲ مبانی عدم اظهار نظر، این سازمان نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر را کسب کند و در نتیجه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده، امکان‌پذیر نیست.

مبانی عدم اظهار نظر

۲. سرمایه‌گذاری گروه در شرکت الف (مشارکت خاص) به شرح یادداشت توضیحی ... ، به مبلغ ... میلیون ریال به روش ارزش ویژه در صورتهای مالی تلفیقی منعکس شده است. این سرمایه‌گذاری بیش از ۹۰ درصد خالص دارایی‌های گروه در ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ را تشکیل می‌دهد. دسترسی این سازمان به صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت الف، فراهم نشده است. در چنین شرایطی تعیین آثار احتمالی ناشی از دسترسی به مستندات لازم بر صورتهای مالی مقدور نیست.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

تحریرها

۳. موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. در صورت انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص سال جاری، موجودی مواد و کالا و سود انباشته گروه و شرکت به ترتیب به مبالغ ... ، ... و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

سایر محدودیت‌ها

۴. تاییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا تاریخ این گزارش دریافت نگردیده و این سازمان نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تاییدیه‌های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

تاکید بر مطلب خاص

۵. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۶. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^{۱۰}

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۷. صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

^{۱۰} در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۸. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۹. مسئولیت این سازمان، انجام حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی و صدور گزارش حسابرس است، لیکن به دلیل مسائل توصیف شده در مبانی عدم اظهار نظر، این سازمان نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر کسب کند.

این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است.

همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۰. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۰- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد

ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۰- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ... جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۰- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۱. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۲. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ... اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۳. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۳- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده ...

۲-۱۳- افشای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده ...

۱۴- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱۰) - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی مجموعه و جداگانه

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی مجموعه یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. مسائل عمده برای درج در گزارش حسابرس وجود دارد.
۳. حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی در سایر اطلاعات وجود ندارد.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد. با این حال ارزیابی مبنای تداوم فعالیت به عنوان مسائل عمده حسابرسی، مورد توجه قرار گرفته است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر

۱. صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورتهای وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان حسابرسی شده است.
- به نظر این سازمان، صورتهای مالی یادشده، وضعیت مالی مجموعه و شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریانهای نقدی مجموعه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبنای اظهار نظر

۲. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از مجموعه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسائل عمده حسابرسی

۳. منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی مجموعه و جداگانه سال جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی مجموعه و جداگانه و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور، مورد توجه قرار گرفته است و از این رو اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود. موضوع زیر به عنوان مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی می‌شود، تعیین شده است:

مسائل عمده حسابرسی	نحوه برخورد حسابرس
ارزیابی مبنای تداوم فعالیت	
شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱ متحمل مبلغ ... میلیون ریال زیان شده و بدهی‌های جاری آن در ۲۹ اسفند ۱۴×۱ به میزان ... میلیون ریال از دارایی‌های جاری آن بیشتر است. در حالی که عوامل فوق ضرورت ارزیابی توانایی شرکت برای تداوم فعالیت را نشان می‌دهد، شرکت در ارزیابی خود برای مبنای حسابداری تداوم فعالیت، همانطور که در یادداشت توضیحی ... منعکس شده، عوامل کاهنده زیر را در نظر گرفته است:	روش‌های حسابرسی این سازمان برای ارزیابی مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی شامل موارد زیر بوده اما تنها به آنها محدود نشده است:
• جذب منابع مالی از موسسات مالی و سرمایه‌گذاران راهبردی.	• شناخت فرآیند مدیریت برای شناسایی تمام رویدادها یا شرایطی که می‌تواند بر توانایی شرکت به ادامه فعالیت تاثیر بگذارد و فرآیندی که برای ارزیابی عوامل کاهنده چنین رویدادها یا شرایطی انجام می‌شود. همچنین، شناخت روش بکار رفته و کنترل‌های مربوط اعمال شده توسط شرکت برای ارزیابی عملکرد آتی شرکت جهت پیش‌بینی جریان‌های نقدی.
• عواید حاصل از فروش سهام.	• پیش‌بینی جریان نقدی با طرح‌های تجاری آتی شرکت که به تصویب هیئت مدیره رسیده، تطبیق یافته و برای ارزیابی توانایی شرکت در ایفای تعهدات مالی که طی دوازده ماه آتی سررسید می‌شوند، استفاده شده است.
• آزادسازی دارایی‌ها و تسویه بدهی‌های موجود.	
• وصول مطالبات معوق در شرکت‌های سرمایه‌پذیر.	

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

تاکید بر مطلب خاص

۴. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی
توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۵. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^{۱۱}

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تاثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۶. صورتهای مالی مجموعه و شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

سایر اطلاعات

۷. مسئولیت سایر اطلاعات با هیئت مدیره شرکت است. سایر اطلاعات شامل گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این سازمان نسبت به صورتهای مالی، به سایر اطلاعات تسری ندارد و لذا این سازمان نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند.

مسئولیت این سازمان، مطالعه سایر اطلاعات به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد. در صورتی که این سازمان، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، باید آن را گزارش کند. در این خصوص، مطلب قابل گزارشی وجود ندارد.

^{۱۱}. در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۸. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۹. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به‌طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرهای طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت نمونه (سهامی عام)، شناخت کافی کسب می‌شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت نمونه به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر حسابرس تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت نمونه، از ادامه فعالیت بازماند.
- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی مجموعه و جداگانه شرکت، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.
- افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.
- به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و در موارد مقتضی، تدابیر ایمن‌ساز مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.
- از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، سازمان به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به‌طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از آن باشد.
- همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۰. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۰- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد

ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروری است مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تشکیل و در

مورد انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۰- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ...

جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۰- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در خصوص

بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.

ب - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

پ - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۱. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی

سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته

است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق‌مبني بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در

رای‌گیری رعایت شده/ نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب

تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۲. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ...

اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته

است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در

گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۳. ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در چارچوب چک لیست‌های ابلاغ شده آن سازمان،

به شرح زیر رعایت نشده است:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

۱-۱۳- حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت، موضوع ماده

۲-۱۳- افشای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر، موضوع ماده

۱۴- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود].

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱۱) – اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی شرکت دولتی

مفروضات:

۱. مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت دولتی که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است.
۲. حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی نیست و قصد انجام این کار را ندارد.
۳. حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات تشخیص نداده است.
۴. حسابرس بر اساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود دارد. افشای کافی ابهام بااهمیت در صورتهای مالی صورت پذیرفته است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی خاص)

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این سازمان، حسابرسی شده است. به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبنای اظهار نظر

۲. حسابرسی این سازمان طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های سازمان طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این سازمان طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مستقل از شرکت نمونه (سهامی خاص) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

ابهام با اهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت

۳. نظر مجمع عمومی صاحبان سهام را به صورتهای مالی جلب می‌نماید که نشان می‌دهد زیان خالص شرکت نمونه (سهامی خاص) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱ برابر ... میلیون ریال است، در آن تاریخ بدهی‌های جاری شرکت مبلغ ... میلیون ریال بیشتر از دارایی‌های جاری آن است. با توجه به یادداشت توضیحی ... ، این رویدادها یا شرایط همراه با سایر مسائل مطرح شده در یادداشت مذکور نشان می‌دهد که ابهامی با اهمیت وجود دارد که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند. مفاد این بند بر اظهارنظر این سازمان تأثیری نداشته است.

تاکید بر مطلب خاص

۴. ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی

توجه مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌نماید که در آن، ابهام مربوط به دعاوی حقوقی ... توصیف شده است. مفاد این بند، تأثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

۵. پوشش بیمه‌ای داراییهای ثابت مشهود^{۱۲}

داراییهای ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده ... و مبلغ دفتری ... میلیون ریال، به ارزش ... میلیون ریال (یادداشت توضیحی...) از پوشش بیمه‌ای برخوردار است. مفاد این بند، تأثیری بر اظهارنظر این سازمان نداشته است.

سایر بندهای توضیحی

حسابرسی سال گذشته

۶. صورتهای مالی شرکت برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۰ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و در گزارش مورخ ۳۱ خرداد ۱۴×۱ حسابرس مذکور، اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه شده است.

سایر اطلاعات

۷. مسئولیت «سایر اطلاعات» با هیئت مدیره شرکت است. سایر اطلاعات شامل گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این سازمان نسبت به صورتهای مالی، به سایر اطلاعات تسری ندارد و لذا این سازمان نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند.

^{۱۲} در صورت کسری پوشش بیمه‌ای، مورد می‌یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مسئولیت این سازمان، مطالعه سایر اطلاعات به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورتهای مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد. در صورتی که این سازمان، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد، باید آن را گزارش کند. در این خصوص، مطلب قابل گزارشی وجود ندارد.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۸. مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس و بازرسی قانونی در حسابرسی صورتهای مالی

۹. اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که به طور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرهای طراحی و اجراء، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر سازمان تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب‌شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.
- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد. افزون بر این، زمان‌بندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود. همچنین این سازمان به عنوان بازرسی قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت و نیز سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

سایر وظایف بازرسی قانونی

۱۰. گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه اصلاحی مصوب که طی صورت‌جلسه مورخ ... به امضای تمامی اعضای مجمع عمومی رسیده است، با توجه به اهداف کمی، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴×۱ مندرج در صفحات ... الی ... که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. در این خصوص (به استثنای موارد زیر)، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با بودجه مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نگردیده است.

۱۱. موارد عدم رعایت الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات مربوط به شرح زیر است:

۱-۱- مفاد ماده ... قانون محاسبات عمومی کشور در خصوص ...

۱-۲- مفاد ماده ... قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در مورد ...

۱-۳- مفاد ماده ... قانون برنامه پنجم توسعه در رابطه با ...

۱-۴- مفاد ماده ... قانون بودجه سال ۱۴×۱ کل کشور در رابطه با ...

۱۲. موارد مرتبط با الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۲- زیان انباشته شرکت در تاریخ صورت وضعیت مالی بیش از ... برابر سرمایه آن است، لذا شرکت مشمول مفاد

ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت بوده و ضروریست مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام تشکیل و در مورد

انحلال یا بقای آن در چارچوب مقررات قانون تجارت تصمیم‌گیری نماید.

۲-۱۲- در اجرای ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون تجارت، علیرغم ارسال یک نسخه از مصوبه مجمع عمومی عادی مورخ ...

جهت ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است.

۳-۱۲- پیگیری‌های شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی به طور فوق العاده / سالانه مورخ ...

صاحبان سهام، در خصوص بندهای ... و ... این گزارش و موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف - پیگیری وصول مطالبات از شرکت ...

ب - استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

۱۳. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... ، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی

سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته

است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در

رای گیری رعایت شده/نشده است. مضافاً نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب

تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۴. گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ...

اساسنامه، که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این سازمان به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۵- [موضوع پولشویی حسب قانون و مقررات مربوط درج شود.]

سازمان حسابرسی

نام و امضای مدیر فنی و مدیر ارشد حسابرسی

۲۹ خرداد ۱۴۰۲