



سازمان بورس و اوراق بهادار
Securities & Exchange Organization

مرکز مالی اقتصادی همت تراز



رهنمود نحوه اظهار نظر حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی
نسبت به گزارش تفسیری مدیریت
طبق استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۲۰

www.hemattaraz.ir

سازمان بورس و اوراق بهادار
دی ۱۳۹۶



رهنمود نحوه اظهار نظر حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی، نسبت به گزارش تفسیری مدیریت طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰

پیشگفتار

بر اساس ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان مصوب ۱۳۸۶/۰۵/۰۳ و اصلاحیه‌های مورخ ۱۳۸۸/۰۴/۰۶، ۱۳۸۹/۰۶/۲۷ و ۱۳۹۶/۰۴/۲۸، ناشر پذیرفته شده در بورس و فرابورس مکلف به افشای گزارش تفسیری مدیریت در مقاطع میان‌دوره‌ای ۳، ۶ و ۹ ماهه و سالانه است.

بر اساس ضوابط تهیه گزارش تفسیری مدیریت (ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران) مصوب مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۰۴ هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار:

۱- گزارش تفسیری مدیریت، جایگزین گزارش فعالیت هیات مدیره طبق قانون تجارت و قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که به صورت سالانه به مجمع ارائه می‌شود، نیست و باید همراه با صورت‌های مالی ارائه شود. همچنین گزارش تفسیری مدیریت، جایگزینی برای افشای اطلاعات بااهمیت طبق دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان نیست. گزارش تفسیری مدیریت، باید همراه صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای ۳، ۶ و ۹ ماهه و صورت‌های مالی سالانه ارائه شود.

۲- کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلفند گزارش تفسیری مدیریت را طبق این ضوابط تهیه و همراه با صورت‌های مالی خود ارائه نمایند. این شرکت‌ها باید اظهار نظر حسابرس خود نسبت به گزارش تفسیری مدیریت، که همراه صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه و سالانه ارائه می‌شود را نیز ارائه نمایند.

طبق بند ۷ مفاهیم نظری گزارشگری مالی، «صورت‌های مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورت‌های مالی اساسی نامیده می‌شود) و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرسی قانونی) و صورت‌های مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد...».

این رهنمود در اداره حسابرسی و گزارشگری مالی تهیه و توسط کمیته استانداردها و آموزش سازمان بورس و اوراق بهادار بررسی و توسط کمیته فنی سازمان حسابرسی تایید شده است.

برخی از مفاد استاندارد حسابرسی ۷۲۰ ایران

بند ۲: حسابرس باید "سایر اطلاعات" را به منظور شناسایی مغایرت‌های با اهمیت آن با صورت‌های مالی حسابرسی شده، مطالعه کند.

بند ۳: "مغایرت‌های بااهمیت" هنگامی وجود دارد که سایر اطلاعات، مندرجات صورت‌های مالی حسابرسی شده را نقض کند. این مغایرت‌ها می‌تواند نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده قبلی و گاه، مبنای اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی را مورد تردید قرار دهد.

مغایرت‌های بااهمیت:

بند ۱۱: چنانچه حسابرس با مطالعه سایر اطلاعات، مغایرت‌های با اهمیتی را شناسایی کند، باید ضرورت اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند.



بند ۱۲: اگر اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده ضروری باشد و واحد مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد، حسابرس باید نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

بند ۱۳: اگر اصلاح سایر اطلاعات، ضروری باشد و واحد مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد، حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های با اهمیتی را در یک بند توضیحی تاکید بر مطلب خاص در گزارش خود ارزیابی کند.
تحریر با اهمیت حقایق:

بند ۱۶: چنانچه حسابرس با مواردی از سایر اطلاعات برخورد کند که به نظر می‌رسد حاوی تحریر با اهمیت حقایق است باید موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی مطرح نماید. حسابرس هنگام طرح موضوع با مدیریت واحد مورد رسیدگی ممکن است نتواند اعتبار سایر اطلاعات و پاسخ‌های دریافتی از مدیریت را ارزیابی کند و در نتیجه لازم است احتمال وجود تفاوت‌های مستدل را در قضاوت یا اظهار نظر خود و مدیریت، بسنجد.

بند ۱۷: هنگامی که حسابرس هنوز بر این باور است که تحریر با اهمیت حقایق وجود دارد باید از مدیریت بخواهد که با شخص ثالث ذیصلاحی چون مشاور حقوقی واحد مورد رسیدگی مشورت کند و توصیه‌های وی را مورد توجه قرار دهد.

بند ۱۸: چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که تحریر با اهمیت حقایق در سایر اطلاعات وجود دارد و مدیریت واحد مورد رسیدگی از اصلاح آن خودداری می‌کند باید انجام اقدامات مناسب دیگری را مورد توجه قرار دهد. این اقدامات می‌تواند شامل توجه به الزامات قانونی، اطلاع کتبی نکات مورد نظر حسابرس نسبت به سایر اطلاعات به سطوح بالاتر از مدیریت و کسب نظر مشاور حقوقی باشد.

دسترسی به سایر اطلاعات پس از تاریخ گزارش حسابرس:

بند ۱۹: حسابرس در مواردی که تمامی "سایر اطلاعات"، پیش از تاریخ گزارش حسابرس در دسترس وی نباشد باید در اولین فرصت ممکن، اطلاعات مزبور را به منظور تشخیص مغایرت‌های با اهمیت، مطالعه کند.

بند ۲۰: اگر پس از مطالعه سایر اطلاعات، حسابرس مغایرت‌های با اهمیتی را شناسایی کند یا از وجود تحریر با اهمیت حقایق آگاه شود، لازم است ضرورت تجدیدنظر در صورت‌های مالی حسابرسی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند.

برخی مفاد استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰

بر اساس بند ۲۱، گزارش حسابرس باید شامل بخشی جداگانه با عنوان «گزارش در مورد سایر اطلاعات» [بلافاصله پس از «سایر بندهای توضیحی»] باشد.

بر اساس بند ۲۳، زمانی که حسابرس مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، اظهار نظر مشروط یا مردود ارائه می‌دهد، باید پیامدهای حاصل از موضوع منجر به اظهار نظر مشروط یا مردود را بر تعدیل گزارش خود در مورد سایر اطلاعات، مورد بررسی و ملاحظه قرار دهد.

پیامدهای اظهار نظر مشروط یا مردود حسابرس نسبت به صورت‌های مالی بر گزارش در مورد سایر اطلاعات

بر اساس بند ۵۴، اظهار نظر مشروط یا مردود حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، در صورتی ممکن است اثری بر گزارش در مورد سایر اطلاعات نداشته باشد که سایر اطلاعات شامل آنچه که منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس شده است، نباشد و موضوع منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس، هیچ بخشی از سایر اطلاعات را تحت تاثیر قرار ندهد.

اظهار نظر مشروط ناشی از تحریر با اهمیت در صورت‌های مالی

بر اساس بند ۵۵، در شرایطی که اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی مشروط باشد، باید بررسی شود آیا سایر اطلاعات نیز بابت همان موضوعی که منجر به اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی شده است یا موضوعی مرتبط با آن، به طور با اهمیتی تحریر شده‌اند یا خیر.



اظهارنظر مشروط ناشی از محدودیت در دامنه رسیدگی

بر اساس بند ت-۵۶، زمانی که محدودیت در دامنه رسیدگی یکی از اقلام بااهمیت در صورت‌های مالی وجود دارد، حسابرس شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد آن موضوع کسب نخواهد کرد. در چنین شرایطی، ممکن است نتواند نتیجه‌گیری کند که مبالغ یا سایر اقلام در بخش سایر اطلاعات مرتبط با این موضوع، منجر به تحریف بااهمیت سایر اطلاعات شده است یا خیر. بر این اساس، ممکن است لازم باشد تا حسابرس گزارش خود در مورد سایر اطلاعات را با اشاره به عدم توانایی خود در رسیدگی به توضیحات مدیریت در سایر اطلاعات با توجه به موضوع منجر به تعدیل اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی (تشریح شده در بند مبانی اظهارنظر مشروط)، تعدیل نماید. با این وجود، حسابرس باید هرگونه تحریف بااهمیت اصلاح نشده دیگر در سایر اطلاعات را که شناسایی می‌کند، گزارش نماید.

اظهارنظر مردود

بر اساس بند ت-۵۷، اظهارنظر مردود نسبت به صورت‌های مالی مربوط به موضوع(های) خاص تشریح شده در بند مبانی اظهارنظر مردود، توجیه‌کننده حذف گزارش تحریف بااهمیت شناسایی شده در سایر اطلاعات نمی‌باشد. زمانی که اظهارنظر مردود نسبت به صورت‌های مالی ارائه می‌شود، ممکن است لازم باشد حسابرس گزارش در مورد سایر اطلاعات را به طور مناسب تعدیل کند؛ به طور مثال، به منظور نشان دادن اینکه مبالغ یا اقلام در سایر اطلاعات، بابت همان موضوعی که منجر به اظهارنظر مردود نسبت به صورت‌های مالی شده است یا موضوعی مرتبط با آن، به طور بااهمیتی تحریف شده‌اند.

عدم اظهارنظر

بر اساس بند ت-۵۸، زمانی که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی عدم اظهارنظر ارائه می‌دهد، ارائه جزییات بیشتر در مورد حسابرسی، شامل بخشی با عنوان گزارش در مورد سایر اطلاعات ممکن است به طور کلی عدم اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی را تحت الشعاع قرار دهد. بر این اساس، در چنین شرایطی، همانگونه که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ الزام شده است، گزارش حسابرس شامل بخشی با عنوان الزامات گزارشگری مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰ نمی‌باشد.

در ادامه نمونه‌هایی از بندهای «گزارش حسابرس در مورد سایر اطلاعات» طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰ آورده شده است:

- **نمونه ۱:** در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت تعدیل نشده ارائه شده و سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) حاوی تحریف بااهمیت نباشد.
- **نمونه ۲:** در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت تعدیل نشده ارائه شده و سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) حاوی تحریف بااهمیت باشد.
- **نمونه ۳:** در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت مشروط ارائه شده و محدودیتی که در دامنه رسیدگی در خصوص یک قلم بااهمیت در صورت‌های مالی وجود دارد بر سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) نیز تاثیرگذار است.
- **نمونه ۴:** در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت مردود ارائه شده و این اظهارنظر بر سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) نیز تاثیرگذار است.
- **نمونه ۵:** در صورتیکه سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) توسط شرکت نمونه ارائه نشده، با تاخیر ارائه شده یا طبق «ضوابط تهیه گزارش تفسیری مدیریت» تهیه نشده باشد.



نمونه ۱: در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت تعدیل‌نشده ارائه شده و سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) حاوی تحریف بااهمیت نباشد.

گزارش در مورد سایر اطلاعات

مسئولیت «سایر اطلاعات» با هیات مدیره شرکت است. «سایر اطلاعات» شامل اطلاعات موجود در گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این موسسه نسبت به صورت‌های مالی، دربرگیرنده اظهارنظر نسبت به «سایر اطلاعات» نیست و نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی اظهار نمی‌شود. در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت این موسسه مطالعه «سایر اطلاعات» به منظور شناسایی مغایرت‌های بااهمیت آن با صورت‌های مالی یا با اطلاعات کسب شده در فرآیند حسابرسی و یا تحریف‌های بااهمیت است. در صورتیکه این موسسه به این نتیجه برسد که تحریف بااهمیتی در «سایر اطلاعات» وجود دارد، باید این موضوع را گزارش کند. در این خصوص، نکته قابل‌گزارشی وجود ندارد.

نمونه ۲: در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت تعدیل‌نشده ارائه شده و سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) حاوی تحریف بااهمیت باشد.

گزارش در مورد سایر اطلاعات

مسئولیت «سایر اطلاعات» با هیات مدیره شرکت است. «سایر اطلاعات» شامل اطلاعات موجود در گزارش تفسیری مدیریت است. اظهارنظر این موسسه نسبت به صورت‌های مالی، دربرگیرنده اظهارنظر نسبت به «سایر اطلاعات» نیست و نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی اظهار نمی‌شود. در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت این موسسه مطالعه «سایر اطلاعات» به منظور شناسایی مغایرت‌های بااهمیت آن با صورت‌های مالی یا با اطلاعات کسب شده در فرآیند حسابرسی و یا تحریف‌های بااهمیت است. در صورتیکه این موسسه به این نتیجه برسد که تحریف بااهمیتی در «سایر اطلاعات» وجود دارد، باید این موضوع را گزارش کند.

این موسسه به این نتیجه رسیده که «سایر اطلاعات» حاوی تحریف(های) بااهمیت به شرح زیر است:

[توضیح تحریف بااهمیت در «سایر اطلاعات»]



نمونه ۳: در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت مشروط ارائه شده و محدودیتی که در دامنه رسیدگی در خصوص یک قلم بااهمیت در صورت‌های مالی وجود دارد بر سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) نیز تاثیرگذار است.

گزارش در مورد سایر اطلاعات

مسئولیت «سایر اطلاعات» با هیات مدیره شرکت است. «سایر اطلاعات» شامل اطلاعات موجود در گزارش تفسیری مدیریت است.

اظهارنظر این موسسه نسبت به صورت‌های مالی، دربرگیرنده اظهارنظر نسبت به «سایر اطلاعات» نیست و نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی اظهار نمی‌شود.

در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت این موسسه مطالعه «سایر اطلاعات» به منظور شناسایی مغایرت‌های بااهمیت آن با صورت‌های مالی یا با اطلاعات کسب شده در فرآیند حسابرسی و یا تحریف‌های بااهمیت است. در صورتیکه این موسسه به این نتیجه برسد که تحریف بااهمیتی در «سایر اطلاعات» وجود دارد، باید این موضوع را گزارش کند.

همان‌طور که در بخش "مبانی اظهار نظر مشروط" در بالا توضیح داده شده است، در تاریخ ترازنامه، این موسسه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در شرکت الف و سهم از سود خالص آن شرکت بدست آورد. از این‌رو، این موسسه نمی‌تواند نتیجه‌گیری کند که «سایر اطلاعات» در ارتباط با این موضوع حاوی تحریف بااهمیت است یا خیر.

نمونه ۴: در صورتیکه اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی به صورت مردود ارائه شده و این اظهارنظر بر سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) نیز تاثیرگذار است.

گزارش در مورد سایر اطلاعات

مسئولیت «سایر اطلاعات» با هیات مدیره شرکت است. «سایر اطلاعات» شامل اطلاعات موجود در گزارش تفسیری مدیریت است.

اظهارنظر این موسسه نسبت به صورت‌های مالی، دربرگیرنده اظهارنظر نسبت به «سایر اطلاعات» نیست و نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی اظهار نمی‌شود.

در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت این موسسه مطالعه «سایر اطلاعات» به منظور شناسایی مغایرت‌های بااهمیت آن با صورت‌های مالی یا با اطلاعات کسب شده در فرآیند حسابرسی و یا تحریف‌های بااهمیت است. در صورتیکه این موسسه به این نتیجه برسد که تحریف بااهمیتی در «سایر اطلاعات» وجود دارد، باید این موضوع را گزارش کند.

همان‌طور که در بخش "مبانی اظهار نظر مردود" در بالا توضیح داده شده است، شرکت نمونه باید شرکت الف را تلفیق نماید. به همین دلیل این موسسه به این نتیجه رسیده که مبالغ یا سایر اقلام در سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) به طور بااهمیتی تحریف شده است.

نمونه ۵: در صورتیکه سایر اطلاعات (گزارش تفسیری مدیریت) توسط شرکت نمونه ارائه نشده، با تاخیر ارائه شده یا طبق «ضوابط تهیه گزارش تفسیری مدیریت» (ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران) تهیه نشده باشد، حسابرس باید در گزارش حسابرسی در بخش «گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس»، این موارد را به عنوان عدم رعایت ماده ۱۰ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان گزارش نماید.