



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

این دستورالعمل برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی
آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۰ یا بعد از آن شروع می شود،
لازم الاجراست.

جامعه حسابداران رسمی ایران

کار گروه فنی و استانداردها

بهمن ۱۳۹۰



دستورالعمل تهیه و ارائه

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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 گروه و واحد تجاری اصلی و صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری، با توجه به استانداردهای حسابرسی به ویژه استانداردهای ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ به ترتیب تحت عناوین "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی"، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل" و "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل" می باشد. در تهیه این دستورالعمل مفروضات اصلی زیر مبنای کار قرار گرفته است:
- مجموعه کاملی از صورتهای مالی، حسابرسی شده است.
 - صورتهای مالی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
 - حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون بر عهده دارد.
 - با توجه به ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت و ماده ۲ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، اجرای وظایف بازرس بدون انجام حسابرسی میسر نیست، لذا گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در قالب یک گزارش واحد ارائه شده است.^۱

(۲) این دستورالعمل شامل سه بخش و یک پیوست به شرح زیر می باشد:

شماره بند	
۴ الی ۳۱	بخش ۱: گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری
۳۲ الی ۳۵	بخش ۲: گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی
۳۶ الی ۳۸	بخش ۳: گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری
	پیوست: نمونه هایی از گزارشهای حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(۳) چنانچه در عمل به موضوعات مهمی برخورد شود که در این دستورالعمل پیش بینی نشده است، باید به کار گروه فنی و استانداردها منعکس شود.

(۱) اعضای شاغل انفرادی در حیطه کاری خود، پیش بینی شده در بند "ز" ماده ۲ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، با تغییر واژه "مؤسسه" به واژه "اینجانب" در نمونه های پیوست، از این دستورالعمل استفاده نمایند.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

۴) مطالب قابل طرح در خصوص گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری به قرار زیر است:

شماره بند	
۵	■ عنوان و مخاطب گزارش
	■ گزارش نسبت به صورتهای مالی:
۶ و ۷	• بندهای مقدمه، مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی و مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی
۸	• بند(های) مبانی تعدیل اظهار نظر
۹	• سایر محدودیتها و یا سایر تحریفها
۱۰ و ۱۱	• بند اظهار نظر
۱۲	• تأکید بر مطلب خاص
۱۳	• سایر بندهای توضیحی
۱۴	■ گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی:
۱۵	• گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی
۱۶	- اظهارنظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه مصوب
۱۷ و ۱۸	- اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت
۱۹	- اظهار نظر نسبت به گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت
۲۰	• گزارش در مورد سایر مسئولیتهای قانونی و مقرراتی حسابرس
۲۱	■ تاریخ گزارش
۲۲	■ امضای گزارش
۲۳	■ نشانی
۲۴ و ۲۵	■ سایر مطالب
	■ موارد خاص:
۲۶	• گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای
۲۷	• عدم ارائه صورت جریان وجوه نقد
۲۸	• موارد تقلب
۲۹	• اظهار نظر متفاوت
۳۰ و ۳۱	• تاریخ‌گذاری دوگانه



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

عنوان و مخاطب گزارش

۵) گزارش باید دارای عنوان **“گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی”** باشد و مخاطب آن که غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری واحد تجاری است، مشخص گردد. عبارت **“بازرس قانونی”** هنگامی درج می شود که حسابرس به عنوان بازرس قانونی انتخاب شده باشد. ضمناً نام واحد تجاری طبق اساسنامه آن درج می شود.

گزارش نسبت به صورتهای مالی

بندهای مقدمه، مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی و مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۶) بندهای مقدمه، مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی و مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی در مورد گزارش تعدیل نشده به شرح نمونه شماره ۱ می باشد. بندهای مزبور در گزارشهای تعدیل شده، حسب مورد، طبق نمونه های شماره ۲ تا ۶ تغییر می یابد.

۷) در صورتیکه حسابرس صرفاً حسابرس واحد تجاری باشد، ضروری است تعدیلات زیر در کلیه نمونه ها اعمال گردد:

الف) عبارت **“و بازرس قانونی”** از عنوان **“مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی”** حذف شود.

ب) پاراگراف آخر (همچنین این مؤسسه ...) از بند **“مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی”** حذف گردد.

بند (های) تعدیل اظهارنظر

۸) بند(های) مبانی تعدیل اظهار نظر، حسب مورد، تحت عنوان مناسب طبق نمونه های شماره ۲ تا ۶، بلافاصله بعد از بند مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی درج می گردد. بند(های) مزبور موضوعاتی را که منجر به تعدیل اظهار نظر شده است، توصیف می کند. این موضوعات به سه گروه زیر طبقه بندی می شود:

الف) تحریف صورتهای مالی.

ب) محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

ج) ابهام اساسی.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

در کلیه موارد فوق، باید دلایل اصلی مرتبط با موضوع و در صورت امکان، آثار مالی آن، در بند(های) مربوط به روشنی توصیف شود. این گونه اطلاعات می تواند به یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی که موضوع را به تفصیل شرح داده است، عطف داده شود.

سایر محدودیتها و یا سایر تحریفها

۹) چنانچه حسابرس نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه کند، باید در گزارش خود هرگونه موضوعات بااهمیت دیگری را که می توانست منجر به تعدیل اظهار نظر وی شود، همراه با آثار مالی آن توصیف کند. در چنین مواردی، تحریفها و محدودیتهای غیر مؤثر بر نظر مردود یا عدم اظهار نظر، حسب مورد، تحت عنوان "سایر تحریفها" و یا "سایر محدودیتها" در این بخش درج می شود (به نمونه های شماره ۳ تا ۵ مراجعه شود).

بند اظهار نظر

۱۰) بند اظهار نظر پس از بندهای مبانی تعدیل اظهار نظر و سایر محدودیتها یا سایر تحریفها (در صورت وجود) درج می گردد. نمونه هایی از بند اظهار نظر در حالت های مختلف، در نمونه های شماره ۱ تا ۶ ارائه شده است.

۱۱) چنانچه حسابرس نظر تعدیل شده اظهار کند، نوع اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مطروحه در بند (های) مبانی تعدیل اظهار نظر، طبق جدول زیر تعیین می شود:

میزان اهمیت		ماهیت موضوع
بااهمیت و فراگیر (اساسی)	بااهمیت ولی غیر فراگیر	
اظهار نظر مردود	اظهار نظر مشروط	تحریف صورتهای مالی
عدم اظهار نظر	اظهار نظر مشروط	محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
عدم اظهار نظر	*	ابهام

* در صورت وجود ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر و عدم افشای کافی در صورتهای مالی نوع اظهار نظر حسابرس مشروط خواهد بود.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

تأکید بر مطلب خاص

۱۲) در صورت نیاز به جلب توجه استفاده کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط آنها اهمیت ویژه‌ای دارد، حسابرس باید بند تأکید بر مطلب خاص را بلافاصله پس از بند اظهارنظر تحت عنوان **“تأکید بر مطلب خاص”** در گزارش حسابرس درج و تصریح نماید که اظهارنظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص تعدیل نشده است. نمونه‌هایی از بندهای تأکید بر مطلب خاص در نمونه شماره ۱ ارائه شده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۳) در صورتی که به قضاوت حسابرس، اطلاع رسانی در باره موضوعی به جز موارد ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی، برای درک استفاده کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند باشد و منع قانونی و مقرراتی هم وجود نداشته باشد، حسابرس باید بند توضیحی لازم را بلافاصله بعد از بند تأکید بر مطلب خاص تحت عنوان **“سایر بندهای توضیحی”** در گزارش حسابرس درج نماید. نمونه‌ای از سایر بندهای توضیحی در نمونه شماره ۱ ارائه شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۱۴) چنانچه حسابرس و بازرس قانونی علاوه بر مسئولیتهای بیان شده در استانداردهای حسابرسی، عهده‌دار سایر مسئولیتهای گزارشگری طبق قوانین و مقررات باشد، چنین مواردی باید در بخش جداگانه‌ای از گزارش با عنوان **“گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی”** مطرح شود. در صورت استفاده از این عنوان، بندهای قبلی گزارش کلاً تحت عنوان **“گزارش نسبت به صورتهای مالی”** قرار می‌گیرد.

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

۱۵) موارد مرتبط با اجرای این وظایف تحت عنوان فرعی **“گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی”** به ترتیب زیر درج می‌شود:

الف) اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه مصوب.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

- ب) موارد عدم رعایت الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات مرتبط.
- ج) موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و اساسنامه (شامل عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی).
- د) اظهار نظر در مورد معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت.
- ه) اظهار نظر در مورد گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت.
- در صورت تعدد موارد مندرج در ردیفهای (ب) و (ج) فوق، استفاده از شماره بندهای فرعی توصیه می شود.

اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه مصوب

- ۱۶) با عنایت به تکلیف مقرر در ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۰ و اصلاحیه بعدی آن برای بازرسی قانونی جهت رسیدگی و اظهار نظر روشن و صریح درباره گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات 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 اظهار نظر، حسب مورد به یکی از اشکال زیر درج گردد:
- الف) در صورت انطباق اقلام منعکس در گزارش تطبیق با بودجه مصوب مراجع ذیصلاح و سوابق مالی (شامل اهداف کمی) و ارائه دلایل کافی درباره مغایرت بودجه و عملکرد، بند اظهار نظر به شرح زیر می باشد:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب، با توجه به اهداف کمی، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰، مندرج در صفحه ... که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این مؤسسه قرار گرفته است. در این خصوص، نظر این مؤسسه 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 حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

ب) در صورت وجود ایراد بااهمیت در موارد یاد شده، بند اظهار نظر 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 مصوب (با توجه به اهداف کمی) یا (که فاقد اهداف کمی می باشد)، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰، مندرج در صفحه ... که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این مؤسسه 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 مؤسسه (به استثنای موضوعات زیر)، 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:

- الف)
- ب)
- ج)

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

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰، 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)، تأمین کننده نیازهای اطلاعاتی مورد نظر نمی باشد.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

۱۷) 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 شرکتهای 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:

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 مؤسسه 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 مؤسسه به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۱۸) 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 نداده، بلکه اینگونه معاملات را به شکل دیگری نظیر درج در گزارش فعالیت هیئت مدیره، تأییدیه مدیران و یا طی نامه‌ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع داده باشد، در این صورت لازم است جزییات مربوط به این معاملات (شامل نام طرف معامله، نوع وابستگی، شرح معامله و مبلغ معامله)، در صورت مختصر بودن، در متن بند مذکور درج و در غیر این صورت به طور 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 اظهار نظر موضوع عدم ارائه جزییات مربوط به معاملات مزبور توسط هیئت مدیره را تصریح کند و ضمن تأکید بر اطلاع از این معاملات از طریق رسیدگیهای انجام شده و احتمال جامع نبودن آنها، نظر خود در مورد آنها را به اطلاع مجمع عمومی برساند.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

ج) در مواردی که اطلاعات کامل معاملات توسط هیئت مدیره ارائه شده، لیکن به نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته است (به عنوان مثال، معاملات در روال روابط خاص تجاری فی مابین یا بدون در نظر گرفتن ارزشهای متعارف انجام شده باشد)، لازم است قسمت انتهایی بند اظهار نظر، متناسب با این موضوع، مورد تعدیل قرار گیرد.

د) 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 .../تأییدیه مدیران، طی سال مالی/ دوره مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

اظهار نظر نسبت به گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت

۱۹) با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهار نظر در خصوص صحت مطالب و اطلاعات ارائه شده توسط هیئت مدیره به مجامع عمومی طبق مفاد ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت، بازرس قانونی باید نسبت به گزارش هیئت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی واحد تجاری، موضوع ماده ۲۳۲ قانون مزبور، اظهار نظر کند. چنانچه در بندهای قبلی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مواردی مطرح شده باشد که به گزارش هیئت مدیره ارتباط پیدا کند، لازم است در متن این بند 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 طرح و در نهایت متن بند اظهار نظر به شرح زیر ارائه شود:

گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت،^۱ درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت ... که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده،

(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

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

مورد بررسی این مؤسسه قرار گرفته است. با توجه به رسیدگیهای انجام شده (و در نظر داشتن موارد مندرج در بند/ بندهای ... فوق)، نظر این مؤسسه 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)

..... (ج)

چنانچه گزارش هیئت مدیره در باره 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 در باره فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این مؤسسه ارائه نکرده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیتهای قانونی و مقرراتی حسابرس

۲۰) گزارش مواردی که اظهار نظر حسابرس در باره آنها در قوانین و مقررات یا اساسنامه واحد تجاری تصریح شده است، نظیر اظهار نظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکتهای پذیرفته شده در بورس، در این بخش درج می گردد. در صورت تعدد موارد هر یک از قوانین و مقررات، استفاده از شماره بندهای فرعی توصیه می شود.

تاریخ گزارش

۲۱) تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به ترتیب مندرج در نمونه شماره ۱ در گزارش درج شود. 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 حسابرسی نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی توسط مدیریت واحد تجاری تأیید و امضا می شود.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

امضای گزارش

۲۲) امضای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر انجام می شود:

الف) گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مؤسسات حسابرسی، توسط دو شریک و یا یک شریک به اضافه یک حسابدار رسمی در استخدام مؤسسه که مسئولیت کار را به عهده دارد، با ذکر نام، نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر مؤسسه ممهور می گردد.

ب) گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی توسط اعضای شاغل انفرادی با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر وی ممهور می گردد.

نشانی

۲۳) نشانی حسابرس در صفحه اول گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می شود.

سایر مطالب

۲۴) بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید از ابتدا و به ترتیب شماره گذاری شود.

۲۵) صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورتهای مالی واحد تجاری شماره گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم دار حسابرس 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 مؤسسه ممهور شود (پایین صفحه، سمت چپ).



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

موارد خاص

گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای

۲۶) در مواردی که گزارش حسابرسی نسبت به صورتهای مالی دوره گذشته، حاوی نظر مشروط، عدم اظهارنظر یا نظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده، برطرف نشده باشد، حسابرس باید حسب مورد، طبق بخش ۷۱۰ استانداردهای حسابرسی به یکی از دو روش زیر، عمل نماید:

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

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

عدم ارائه صورت جریان وجوه نقد

۲۷) در مواردی که صورت جریان وجوه نقد توسط واحد تجاری تهیه و ارائه نشود، در بند مقدمه، تنها صورتهای مالی ارائه شده برای حسابرسی، ذکر و عبارت زیر در بند مبانی تعدیل اظهار نظر در گزارش درج می‌شود:

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ ... ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای مختلف به طور خلاصه نشان داده می‌شود، ضروری است.

همچنین بند اظهارنظر غالباً به شرح زیر تعدیل می‌شود:

به نظر این مؤسسه، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد، موضوع بند ...، به ارائه ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به استثنای آثار موارد مندرج در بند(های) ... و همچنین به استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند(های) ...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ... و عملکرد مالی آن را برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.^۱

(۱) متن بالا در مورد اظهارنظر مشروط کاربرد دارد و در سایر اظهارنظرها، لازم است عبارات، حسب مورد تعدیل گردد.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

نسبت به صورتهای مالی یک واحد تجاری

موارد تقلب

۲۸) موارد تقلب، موضوع استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ با عنوان "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی" چنانچه به گونه‌ای با اهمیت موجب تحریف صورتهای مالی شده باشد یا در مواردی که حسابرس قادر به نتیجه‌گیری در این خصوص نمی‌باشد، در بند مبانی تعدیل اظهار نظر درج می‌شود. در غیر این صورت، اعم از اینکه موضوع در قالب سایر الزامات گزارشگری در گزارش حسابرس مطرح شود یا خیر، حسابرس باید موارد اطلاع‌رسانی طبق استاندارد فوق‌الذکر را انجام دهد.

اظهار نظر متفاوت

۲۹) در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد تحریف، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب و ابهام اساسی بر هریک از صورتهای مالی متفاوت باشد، ممکن است اظهار نظر متفاوت نسبت به هر یک از صورتهای مالی ضرورت یابد. نمونه‌ای از گزارش با اظهار نظر متفاوت در نمونه شماره ۶ ارائه شده است.

تاریخ‌گذاری دوگانه

۳۰) در صورتی که پس از تاریخ گزارش حسابرس اما پیش از انتشار صورتهای مالی رویدادی واقع شود که به اعتقاد حسابرس، تعدیل صورتهای مالی ضرورت داشته باشد، اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند حسابرس باید با این موضوع از طریق تاریخ‌گذاری دوگانه برخورد نماید. نمونه‌ای از تاریخ‌گذاری دو گانه به شرح زیر است:

۱۴ آبان ۱۳××

به استثنای بند ... که تاریخ

آن، ۲۸ آبان ۱۳××

۳۱) چنانچه گزارش فعالیت هیئت مدیره یا سایر اطلاعات مشابه پس از تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی دریافت گردد، حسابرس ضمن رعایت الزامات مندرج در استاندارد حسابرسی شماره ۷۲۰ با عنوان "سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده"، نباید از تاریخ‌گذاری دو گانه استفاده کند مگر اینکه موضوع، مشمول استاندارد حسابرسی شماره ۵۶۰ با عنوان "رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه" باشد.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۲) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

مقدمه

۳۲) مطالب ذکر شده در بخش یک، عمدتاً در مورد گزارشگری نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی نیز کاربرد دارد. در این بخش مطالب مختص گزارشگری حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی مورد بحث قرار می‌گیرد. در این باره توجه به موارد زیر ضروری است:

- حسابرس به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی معیار اهمیت را به کار می‌گیرد. در ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی، عملاً صورتهای مالی دو شخصیت حسابداری مورد نظر است و بنابر این، حسابرس برای اظهار نظر، عموماً از دو سطح اهمیت استفاده می‌کند.
- چنانچه به تشخیص حسابرس، برخی موضوعات مندرج در گزارشهای حسابرس مستقل و بازرس قانونی واحد(های) تجاری فرعی اثری بر اظهار نظر وی نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه نداشته باشد، اما برای جلب توجه استفاده‌کنندگان، اشاره به آنها ضرورت یابد، چنین موضوعاتی، حسب مورد، به عنوان “تأکید بر مطلب خاص” یا “سایر بندهای توضیحی” در گزارش حسابرس درج می‌شود.
- در این مجموعه نمونه‌هایی از گزارش ارائه شده است که دربرگیرنده تمامی حالات ممکن نیست. بنابراین در سایر موارد، حسابرس باید گزارش را با توجه به قضاوت حرفه‌ای خویش، حسب مورد، تعدیل کند.

ارائه صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی همراه با صورتهای مالی تلفیقی گروه

۳۳) نمونه‌ای از گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی در نمونه شماره ۷ و نمونه‌ای از گزارش با اظهار نظر متفاوت نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی نیز در نمونه شماره ۸ ارائه شده است. نحوه تنظیم گزارش در حالت‌های مختلف (مشروط، مردود، عدم اظهار نظر و اظهار نظر متفاوت نسبت به اجزای مختلف صورتهای مالی) و سایر موضوعاتی که باید در تهیه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی مورد توجه قرارگیرد، تابع همان ضوابطی می‌باشد که در بندهای ۵ الی ۳۱ این دستورالعمل درج شده است.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۲) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

موارد خاص

عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه

۳۴) چنانچه واحد تجاری اصلی تنها صورتهای مالی خود را ارائه و از ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه خودداری نماید، نحوه برخورد حسابرس به قرار زیر است:

۳۴-۱) چنانچه اقلام صورتهای مالی واحد(های) تجاری فرعی در مقایسه با اقلام صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، "کم اهمیت" باشد به نحوی که در صورت تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه، تفاوت با اهمیتی با صورتهای مالی واحد تجاری اصلی نداشته باشد، نیاز به ذکر موضوع عدم تلفیق صورتهای مالی در گزارش حسابرسی نیست.

۳۴-۲) چنانچه اقلام صورتهای مالی واحد(های) تجاری فرعی در مقایسه با اقلام صورتهای مالی واحد تجاری اصلی، "با اهمیت ولی غیر فراگیر" باشد، حسابرس باید ضمن درج بند مناسب در گزارش خود، به دلیل تحریف صورتهای مالی، "نظر مشروط" اظهار کند. نمونه بند مبانی اظهار نظر مشروط به شرح زیر است:

شرکت صورتهای مالی تلفیقی گروه را برای سال مورد گزارش ارائه نکرده که با توجه به اهمیت اقلام صورتهای مالی واحد(های) تجاری فرعی، این امر برخلاف استانداردهای حسابداری است.

۳۴-۳) چنانچه اقلام صورتهای مالی واحد(های) تجاری فرعی در مقایسه با اقلام صورتهای مالی واحد تجاری اصلی، "اساسی" باشد، حسابرس باید ضمن درج بند مناسب در گزارش خود، به دلیل تحریف صورتهای مالی، "نظر مردود" اظهار کند. نمونه بند مبانی اظهار نظر مردود به شرح زیر است:

برخلاف استانداردهای حسابداری، شرکت صورتهای مالی تلفیقی گروه را ارائه نکرده است. به دلیل اساسی بودن اقلام صورتهای مالی واحد(های) تجاری فرعی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی به منظور ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی قابل اتکا نیست.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۲) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

۴-۳۴) چنانچه صورتهای مالی واحد(های) تجاری فرعی برای رسیدگی در اختیار حسابرس قرار نگرفته باشد، حسابرس باید بر اساس شواهد موجود، با اهمیت ولی غیر فراگیر یا اساسی بودن آثار موضوع عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه را مشخص و حسب مورد نظر مشروط یا مردود اظهار کند. اما اگر در موارد نادر، حسابرس نتواند دامنه و حدود آثار مالی ناشی از موضوع فوق را به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات مورد نیاز تعیین کند، در این صورت، موضوع محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب مطرح و حسب مورد، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه خواهد داد.

ارائه صورتهای مالی تلفیقی گروه بعد از صورتهای مالی واحد تجاری اصلی

۳۵) در موارد نادر، چنانچه واحد تجاری اصلی، بعد از ارائه صورتهای مالی جداگانه خود و صدور گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در باره آن، صورتهای مالی تلفیقی گروه را تهیه و به همراه آن، صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی را ارائه و گزارش حسابرس مستقل را درخواست نماید، حسابرس مستقل ضمن اشاره به صدور گزارش نسبت به صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی و تاریخ آن، می تواند تنها نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه، گزارش حسابرس مستقل ارائه کند.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۳) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری

۳۶) منظور از "مجموعه" در این دستورالعمل، واحد تجاری و واحد(های) تجاری وابسته و یا مشارکت(های) خاص آن می باشد. چنانچه واحد تجاری مشمول تهیه صورتهای مالی تلفیقی نباشد اما طبق استانداردهای حسابداری ملزم به تهیه صورتهای مالی با بکارگیری روش ارزش ویژه یا ارزش ویژه ناخالص باشد، از اصطلاح "صورتهای مالی مجموعه" استفاده می شود.

۳۷) مطالب ذکر شده در بخش ۲ عمدتاً در مورد گزارشگری نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری نیز کاربرد دارد.

۳۸) نمونه ای از گزارش با اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری در نمونه شماره ۹ ارائه شده است.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(پیوست) - نمونه‌هایی از گزارشهای حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به منظور سهولت در استفاده از این دستورالعمل و نیز اجتناب از برداشتهای متفاوت، سعی شده است در موارد غیر ضرور 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) .
- نمونه شماره ۲ - اظهار نظر مشروط.
- نمونه شماره ۳ - اظهار نظر مردود.
- نمونه شماره ۴ - عدم اظهار نظر به دلیل ابهام اساسی.
- نمونه شماره ۵ - عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی.
- نمونه شماره ۶ - اظهار نظر متفاوت.
- نمونه شماره ۷ - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی.
- نمونه شماره ۸ - اظهار نظر متفاوت نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی.
- نمونه شماره ۹ - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول)

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

۱) صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۲) مسئولیت تهیه صورتهای مالی یادشده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرسی قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یادشده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده‌شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام‌شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده، برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول)

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

همچنین این مؤسسه مسئولیت دارد، ضمن ایفای وظایف بازرسی قانونی، موارد لازم و نیز موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

اظهار نظر

۴) به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تأکید بر مطلب خاص

۵) توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... جلب می‌کند که طی آن موضوع ابهام مربوط به نامشخص بودن نتیجه دعوای حقوقی یکی از فروشندگان اصلی مواد اولیه علیه شرکت توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند تعدیل نشده است.

۶) با توجه به مطالب مندرج در یادداشت توضیحی...، شرکت در سال مورد گزارش یک باب ساختمان اداری خود را به فروش رسانده که این امر باعث افزایش سود سال به مبلغ ... میلیون ریال شده است. خاطر نشان می‌سازد بدون در نظر گرفتن سود ناشی از فروش ساختمان مزبور، عملیات شرکت در سال مورد گزارش منجر به زیانی به مبلغ ... میلیون ریال گردیده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند تعدیل نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۷) صورتهای مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ شرکت توسط مؤسسه حسابرسی دیگری مورد حسابرسی قرار گرفته و در گزارش مورخ ... آن مؤسسه نسبت به صورتهای مالی مزبور نظر "مشروط" اظهار شده است.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظہار نظر تعدیل نشده (مقبول)

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه
شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی
گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی

۸) گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب، با توجه به اهداف کمی، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، مندرج در صفحه ... که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این مؤسسه قرار گرفته است. در این خصوص، نظر این مؤسسه به موارد بالاهمیتی 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.

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

- ۹-۱) مفاد ماده ... قانون محاسبات عمومی کشور در خصوص ...
- ۹-۲) مفاد ماده ... قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در مورد ...
- ۹-۳) مفاد ماده ... قانون برنامه پنجم توسعه در رابطه با ...
- ۹-۴) مفاد ماده ... قانون بودجه سال ۱۳۰۱ کل کشور در رابطه با ...

۱۰) موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت به شرح زیر است:

۱-۱۰) زیان انباشته شرکت در تاریخ ترازنامه 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 اصلاحیه 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.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظہار نظر تعدیل نشده (مقبول)

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

۳-۱۰- پیگیریهای شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در 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 بند "الف" 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 مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی گیری صورت پذیرفته است. نظر این مؤسسه به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نگردیده است.

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

گزارش در مورد سایر مسئولیتهای قانونی و مقرراتی حسابرسی

۱۳) ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، به شرح زیر رعایت نشده است:

۱-۱۳) حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت.

۲-۱۳) ارائه صورتهای مالی میان دوره‌ای ۶ ماهه ظرف مهلت مقرر.

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۲) - گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی - اظهارنظر مشروط

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

(۱) [مشابه بند ۱ نمونه ۱]

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

(۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۱]

مسئولیت حسابرس و بازرسی قانونی

(۳) [پاراگرافهای ۱ و ۲ مشابه پاراگرافهای ۱ و ۲ بند ۳ نمونه ۱]

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

[پاراگراف ۴ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۱]

مبانی اظهار نظر مشروط

(۴) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می یابد.

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



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۲) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظهاری نظر مشروط

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه
شرکت نمونه (سهامی عام)

اظهاری نظر مشروط

۶) به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند ۴ و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۵، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می‌یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۳) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اظهارنظر مردود

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

(۱) [مشابه بند ۱ نمونه ۱]

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

(۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۱]

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

(۳) [پاراگرافهای ۱ و ۲ مشابه پاراگرافهای ۱ و ۲ بند ۳ نمونه ۱]

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر مردود نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

[پاراگراف ۴ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۱]

مبانی اظهار نظر مردود

(۴) 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. رسیدگیهای انجام شده در این رابطه حاکی است که عملیات تنظیم مبیعه نامه، دریافت ما به ازای 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 حسابهای دریافتنی و سود سال مالی مورد گزارش به ترتیب به مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال می گردد.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۳) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظهاری نظر مردود

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

سایر تحریفات

۵) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می یابد.

محدودیتها

۶) تأییدیه های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا این تاریخ دریافت نگردیده و این مؤسسه نیز نتوانسته است از طریق اجرای سایر روشهای حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

اظهاری نظر مردود

۷) به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار مورد مندرج در بند ۴، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۴) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - عدم اظهار نظر به دلیل ابهام اساسی

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

(۱) [مشابه بند ۱ نمونه ۱]

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

(۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۱]

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

(۳) [پاراگرافهای ۱ و ۲ مشابه پاراگرافهای ۱ و ۲ بند ۳ نمونه ۱]

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، به دلیل ابهام اساسی توصیف شده در بند "مبانی عدم اظهار نظر"، در شرایط موجود، برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب نمی باشد.

[پاراگراف ۴ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۱]

مبانی عدم اظهار نظر

(۴) با توجه به مورد مندرج در یادداشت توضیحی ...، خریدار عمده محصول اصلی شرکت به دلیل تغییرات در فناوری و ورود محصولات جدید به بازار، از اواخر سال مالی مورد گزارش از خرید محصول شرکت خودداری کرده و بررسیهای مقدماتی انجام شده توسط مدیریت شرکت حاکی از احتمال عدم امکان فروش محصول مزبور به دیگر خریداران است. در صورت عدم امکان فروش محصول اصلی مزبور، ادامه فعالیت شرکت با مشکل جدی مواجه خواهد شد و ممکن است شرکت قادر به بازیافت داراییها و تسویه بدهیها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۴) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

عدم اظهار نظر به دلیل ابهام اساسی

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

تحریرها

۵) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می یابد.

محدودیتها

۶) تأییدیه های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا این تاریخ دریافت نگردیده و این مؤسسه نیز نتوانسته است از طریق اجرای سایر روشهای حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

عدم اظهار نظر

۷) به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد ابهام مندرج در بند ۴، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، برای این مؤسسه امکانپذیر نیست.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۵) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

۱) حسابرسی صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۱]

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. لیکن به دلیل موضوع توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به کسب شواهد کافی و مناسب برای اظهار نظر نگردیده است.
[پاراگراف ۲ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۱]

مبانی عدم اظهار نظر

۴) این مؤسسه به دلیل انتخاب پس از پایان سال مالی، بر عملیات انبار گردانی نظارت نداشته و از طریق اجرای سایر روشهای حسابرسی نیز نتوانسته است از صحت موجودی مواد و کالا در پایان سال اطمینان یابد. همچنین تأییدیه‌های درخواستی از بانکهای ... و ... در رابطه با عملیات طی سال و مانده حسابهای پایان سال (شامل وضعیت حساب تسهیلات دریافتی) و نیز تأییدیه درخواستی از وکیل حقوقی شرکت، تا تاریخ این گزارش دریافت نشده است. ارزیابی انجام شده حاکی است که آثار احتمالی ناشی از رفع محدودیتهای مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش، اساسی باشد.



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۵) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

تحریفها

۵) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می یابد.

سایر محدودیتها

۶) تأییدیه های درخواستی جهت مبلغ ... میلیون ریال از حسابهای دریافتنی و مبلغ ... میلیون ریال از حسابهای پرداختنی تا این تاریخ دریافت نگردیده و این مؤسسه نیز نتوانسته است از طریق اجرای سایر روشهای حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

عدم اظهار نظر

۷) به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد توصیف شده در بند ۴، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر را کسب کند و در نتیجه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، امکانپذیر نیست.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۶) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اظهار نظر متفاوت

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

(۱) [مشابه بند ۱ نمونه ۱]

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

(۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۱]

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

(۳) [پاراگرافهای ۱ و ۲ مشابه پاراگرافهای ۱ و ۲ بند ۳ نمونه ۱]

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر مردود نسبت به صورت سود و زیان و اظهارنظر مشروط نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد، کافی و مناسب است.

[پاراگراف ۴ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۱]

مبانی اظهار نظر مردود نسبت به صورت سود و زیان و اظهار نظر مشروط نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد (۴) ذخیره لازم از بابت سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات ریالی و ارزی دریافتی از بانک ... در حسابها منظور نشده است. در صورت تعدیل صورتهای مالی از این بابت، سود خالص سال مالی مورد گزارش به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و تسهیلات مالی پرداختنی به مبلغ ... میلیون ریال افزایش می یابد.

مبانی اظهار نظر مشروط نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد

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



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۶) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظهار نظر متفاوت

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

۶) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می‌باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبالغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

اظهار نظر مردود نسبت به صورت سود و زیان

۷) به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن مورد مندرج در بند ۴، صورت سود و زیان یاد شده در بالا، عملکرد مالی شرکت نمونه (سهامی عام) را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

اظهار نظر مشروط نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد

۸) به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ و ۶ و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۵، ترازنامه و صورت جریان نقد یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می‌یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۷) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول)
نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

۱) صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه‌ها به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۲) مسئولیت تهیه صورتهای مالی یادشده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یادشده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۷) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده‌شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام‌شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده، برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

همچنین این مؤسسه مسئولیت دارد ضمن ایفای وظایف بازرسی قانونی، موارد لازم و نیز موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

اظهار نظر

۵) به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ 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 مطلوب نشان می‌دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می‌یابد. با این توضیح که پس از بند ۷، عنوان اصلی به "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی شرکت نمونه (سهامی عام)" تغییر می‌یابد.]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۸) - گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی - اظهار نظر متفاوت نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

(۱) [مشابه بند ۱ نمونه ۷]

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

(۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۷]

مسئولیت حسابرس و بازرسی قانونی

(۳) [پاراگرافهای ۱ و ۲ مشابه پاراگرافهای ۱ و ۲ بند ۳ نمونه ۱]

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی شرکت اصلی، کافی و مناسب است.

[پاراگراف ۴ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۷]

مبانی اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه

(۴) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده شرکت فرعی ... می باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می یابد.

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



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۸) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

اظهار نظر متفاوت نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

مبانی اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) و اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه

۶) ذخیره لازم از بابت سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات ریالی و ارزی دریافتی از بانک ... در حسابها منظور نشده است. در صورت تعدیل صورتهای مالی از این بابت، سود خالص سال مالی مورد گزارش به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و تسهیلات مالی پرداختنی به مبلغ ... میلیون ریال افزایش می یابد.

اظهار نظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه

۷) به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ و ۶ و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۵، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی شرکت اصلی

۸) به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن مورد مندرج در بند ۶، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۷ ادامه می یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

**(نمونه شماره ۹) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول)
نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری**

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

۱) صورتهای مالی مجموعه و شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه‌ها به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۲) مسئولیت تهیه صورتهای مالی یادشده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یادشده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۹) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) نسبت به صورتهای مالی مجموعه و واحد تجاری

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

همچنین این مؤسسه مسئولیت دارد ضمن ایفای وظایف بازرسی قانونی، موارد لازم و نیز موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

اظهار نظر

۴) به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی مجموعه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی مجموعه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می یابد. با این توضیح که پس از بند ۷، عنوان اصلی به "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی شرکت نمونه (سهامی عام)" تغییر می یابد.]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۱۰) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی و ابهام اساسی

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

۱) حسابرسی صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۲) [مشابه بند ۲ نمونه ۱]

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. لیکن به دلیل محدودیت اساسی در کسب شواهد کافی و مناسب و ابهام اساسی توصیف شده در بندهای مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی نمی باشد.

[پاراگراف ۲ مشابه پاراگراف ۴ بند ۳ نمونه ۱]

مبانی عدم اظهار نظر

۴) این مؤسسه به دلیل انتخاب پس از پایان سال مالی، بر عملیات انبار گردانی نظارت نداشته و از طریق اجرای سایر روشهای حسابرسی نیز نتوانسته است از صحت موجودی مواد و کالا در پایان سال اطمینان یابد. همچنین تأییدیه های درخواستی از بانکهای ... و ... در رابطه با عملیات طی سال و مانده حسابهای پایان سال (شامل وضعیت حساب تسهیلات دریافتی) و نیز تأییدیه درخواستی از وکیل حقوقی شرکت، تا تاریخ این گزارش دریافت نشده است. ارزیابی انجام شده حاکی است که آثار احتمالی ناشی از رفع محدودیتهای مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش، اساسی باشد.

۵) با توجه به مورد مندرج در یادداشت توضیحی ...، خریدار عمده محصول اصلی شرکت به دلیل تغییرات در فناوری و ورود محصولات جدید به بازار، از اواخر سال مالی مورد گزارش از خرید



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(نمونه شماره ۱۰) - گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی و ابهام اساسی

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

محصول شرکت خودداری کرده و بررسیهای مقدماتی انجام شده توسط مدیریت شرکت حاکی از احتمال عدم امکان فروش محصول مزبور به دیگر خریداران است. در صورت عدم امکان فروش محصول اصلی مزبور، ادامه فعالیت شرکت با مشکل جدی مواجه خواهد شد و ممکن است شرکت قادر به باز یافت داراییها و تسویه بدهیها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

تحریفها

۶) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می باشد 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 به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و موجودی مواد و کالا و سود انباشته به ترتیب به مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش می یابد.

سایر محدودیتها

۷) تأییدیه های درخواستی جهت مبلغ ... میلیون ریال از حسابهای دریافتنی و مبلغ ... میلیون ریال از حسابهای پرداختنی تا این تاریخ دریافت نگردیده و این مؤسسه نیز نتوانسته است از طریق اجرای سایر روشهای حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه های مزبور بر صورتهای مالی مورد گزارش را تعیین کند.

عدم اظهار نظر

۸) به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد توصیف شده در بند ۴ که این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر را کسب کند و همچنین به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد ابهام مندرج در بند ۵، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا، امکانپذیر نیست.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می یابد]

مؤسسه حسابرسی

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲