



دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

تاریخ اجراء از:

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

<u>شماره صفحه</u>	<u>شماره بند</u>	<u>فهرست مندرجات</u>
۱	۱	کلیات
۲	۲	گزارش حسابرس - مقبول
۳	۳	ترتیب مندرجات گزارش
۴	۴	عنوان و مخاطب گزارش
۴	۵	بند مقدمه
۵	۶	بند دامنه رسیدگی
۵-۶	۷-۸	بندهای توضیحی
۶-۸	۹-۱۵	بند اظهار نظر
۹	۱۶-۱۷	بندهای تأکید بر مطلب خاص
۹-۱۲	۱۸-۲۰	گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای
۱۲-۱۴	۲۱-۲۳	معاملات با اشخاص وابسته
۱۴-۱۵	۲۴	اظهار نظر در مورد گزارش هیئت‌مدیره
۱۵	۲۶	تاریخ‌گذاری گزارش
۱۵	۲۷	سایر موارد
۱۶	۲۹	امضای گزارش
۱۶	۳۰	موارد خاص
۱۷	۳۲	اظهار نظر متفاوت

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"، با توجه به بخشهای ۵۱، ۷۰ و ۷۱ استانداردهای حسابرسی است. چنانچه در عمل به موضوعاتی برخورد شود که راه حل آن در این دستورالعمل پیش‌بینی نشده است، موارد باید به کارگروه فنی و استانداردهای جامعه منعکس گردد.

طبق ماده ۲ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، وظیفه حسابرس از وظیفه بازرس تفکیک‌پذیر نیست، از این رو اعضای جامعه مکلفند وظیفه بازرس قانونی و وظیفه حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی را توأمأ بپذیرند.

شایان ذکر است در مواردی که اساساً وظیفه بازرسی موضوعیت نداشته باشد، (مانند حسابرسی شرکتهای با مسئولیت محدود، دانشگاهها، شهرداریها و ...) اعضای جامعه می‌توانند صرفاً وظیفه حسابرسی را بپذیرند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

گزارش حسابرس - مقبول

۲- نمونه گزارش کامل حسابرس، حاوی نظر مقبول، به شرح زیر است:

۱- ترازنامه شرکت (نام شرکت طبق اساسنامه) در تاریخ ۲۹ اسفندماه *۱۳*، صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع^۱ و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا پیوست، مورد حسابرسی این موسسه/ اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه/ اینجانب اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده (و نیز گزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت)^۲ است.

۲- حسابرسی این موسسه / اینجانب بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند که این موسسه / اینجانب حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این موسسه/ اینجانب اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می کند.

۳- به نظر این موسسه / اینجانب، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفندماه *۱۳* و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی / دوره مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد.

۱- در مواردی که ارائه صورت سود و زیان جامع الزامی نیست، عبارت "سود و زیان جامع" حذف می شود.

۲- عبارت داخل پرانتز تنها در مورد شرکتهای سهامی که حسابرس، تماماً وظیفه بازرس قانونی آن را به عهده دارد ذکر می شود و در موارد خاص ممکن است حذف یا تعدیل شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

ترتیب مندرجات گزارش

۳- ترتیب مندرجات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر است:

- الف- عنوان و مخاطب.
- ب- بند مقدمه.
- پ- بند دامنه رسیدگی.
- ت- بندهای توضیحی.
- ث- بند اظهار نظر درباره صورتهای مالی.
- ج- بندهای تأکید بر مطلب خاص.
- چ- موارد عدم رعایت مفاد قانون تجارت و اصلاحیه آن.
- ح- موارد عدم رعایت مفاد قانون محاسبات عمومی (در مورد شرکتهای مشمول قانون محاسبات عمومی) و سایر قوانین و مقررات مربوط.
- خ- موارد عدم رعایت مفاد اساسنامه واحد مورد رسیدگی.
- د- موارد عدم رعایت مصوبات مجمع عمومی.
- ذ- موارد تقلب موضوع بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی (مشروط بر اینکه در بندهای فوق مطرح نشده باشد).
- ر- موارد عدم رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار (در خصوص شرکتهای پذیرفته شده در بورس).
- ز- اظهار نظر در مورد معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت (در شرکتهای سهامی)
- ژ- اظهار نظر در مورد گزارش فعالیت هیئت مدیره، موضوع مفاد ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکتهای سهامی).
- س- تاریخ.
- ش- امضاء.

توضیحات لازم در مورد هر یک از مطالب فوق، به شرح مندرج در صفحات بعد است.

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

عنوان و مخاطب گزارش

۴- گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در قالب یک گزارش واحد توسط موسسه حسابرسی یا شاغل انفرادی ارائه می‌شود و عنوان و مخاطب آن به شرح زیر است:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سهام

شرکت (نام واحد مورد رسیدگی طبق اساسنامه)

بدیهی است عبارت "بازرس قانونی" هنگامی درج می‌شود که موسسه حسابرسی یا شاغل انفرادی، وظیفه حسابرسی و وظیفه بازرسی قانونی را توأمأ داشته باشد.

بند مقدمه

۵- موضوعاتی که در تنظیم این بند باید در نظر گرفته شود، به ترتیب عبارت است از:

- الف- مشخص کردن نام واحد مورد رسیدگی، عناوین صورتهای مالی و تاریخ و دوره صورتهای مالی.
- ب- مشخص کردن مسئولیت هیئت‌مدیره واحد مورد رسیدگی و مسئولیت موسسه حسابرسی یا شاغل انفرادی.

نمونه بند مقدمه طبق بند اول نمونه گزارش حسابرس - مقبول، درج می‌شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

بند دامنه رسیدگی

۶- در مواردی که در انجام رسیدگی محدودیت وجود ندارد، بند دامنه رسیدگی طبق بند دوم نمونه گزارش حسابرس - مقبول درج می‌شود، اما در صورت وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، بند دامنه رسیدگی به شرح زیر تغییر می‌یابد:

به استثنای محدودیت (های) مندرج در بند (های) زیر، حسابرسی این موسسه / اینجانب بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این موسسه / اینجانب حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت‌مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این موسسه / اینجانب اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده، مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می‌کند.

بندهای توضیحی

۷- بندهای توضیحی که بعد از بند دامنه رسیدگی اما قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود، حسب مورد به سه گروه به شرح زیر تفکیک می‌گردد:

الف - عدم توافق با مدیریت درباره انطباق رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای حسابداری، شیوه‌های بکارگیری آنها و یا کفایت افشای اطلاعات در صورتهای مالی (عدم توافق با مدیریت).

ب - محدودیت در دامنه رسیدگی.

ج - ابهام اساسی.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

در کلیه موارد الف، ب و ج باید تمام دلایل اصلی مرتبط با موضوع و در صورت امکان آثار مالی آن در بند (های) توضیحی به به روشنی توصیف شود. اینگونه اطلاعات می تواند به یادداشت توضیحی صورتهای مالی که موضوع را به تفصیل شرح داده است نیز عطف داده شود.

۸- نحوه درج بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی بدین صورت است که ابتدا آن گروه از بندهای توضیحی که موضوع آنها به سرفصلهای متعددی در صورتهای مالی ارتباط دارد، درج و سپس سایر بندهای توضیحی به ترتیب سرفصلهای مندرج در صورتهای مالی ارائه می شود.

بند اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی

۹- پس از بندهای توضیحی، بند اظهار نظر درج می شود. نوع اظهار نظر در مورد صورتهای مالی مورد رسیدگی

با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مندرج در بندهای توضیحی، طبق جدول زیر تعیین می شود:

اساسی ^۱	با اهمیت ولی غیر اساسی	میزان اهمیت ماهیت موضوع
مردود	مشروط (با عبارت "به استثنای اثر / آثار...")	عدم توافق با مدیریت
عدم اظهار نظر	مشروط (با عبارت "به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند (های) بالا ضرورت می یافت")	محدودیت در دامنه رسیدگی
عدم اظهار نظر ^۲	مقبول - تأکید بر مطلب خاص (بعد از بند اظهار نظر)	ابهام

۱- منظور از واژه " اساسی " وضعیتی است که آثار بندهای توضیحی چنان با اهمیت و فراگیر باشد که اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی میسر نباشد یا گزارش مشروط برای افشای ماهیت گمراه کننده یا ناقص صورتهای مالی، کافی نباشد.

۲- بند توضیحی مربوط به ابهام اساسی قبل از بند اظهار نظر در گزارش درج می شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

۱۰- چنانچه آثار ناشی از موارد عدم توافق با مدیریت و یا محدودیت در دامنه رسیدگی، به تنهایی یا در مجموع بر صورتهای مالی با اهمیت بوده، اما اساسی نباشد، نوع اظهار نظر حسابرس، مشروط و متن آن به شرح زیر می باشد.

به نظر این موسسه / اینجانب، به استثنای آثار مورد / موارد مندرج در بند (های) و همچنین به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند (های) ضرورت می یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه *۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی / دوره مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

۱۱- در شرایطی که یکی از موارد عدم توافق با مدیریت به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع دارای اثرات اساسی بر صورتهای مالی مورد رسیدگی باشد، نوع اظهار نظر حسابرس، مردود و متن آن به شرح زیر می باشد:

به نظر این موسسه / اینجانب، به دلیل آثار اساسی مورد / موارد مندرج در بند (های)، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه *۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی / دوره مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

۱۲- در شرایطی که حسابرس مستقل و بازرس قانونی در رسیدگیهای خود با محدودیت (های) اساسی در دامنه رسیدگی مواجه شود، به نحوی که امکان اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فراهم نگردد، متن اظهار نظر به شرح زیر می باشد:

به دلیل وجود محدودیت (های) اساسی در دامنه رسیدگی این موسسه / اینجانب به شرح بند (های) که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این موسسه / اینجانب امکان پذیر نیست.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

۱۳- در شرایطی که آثار بالقوه یک مورد ابهام به تنهایی و یا تعدادی از آنها در مجموع بر صورتهای مالی مورد رسیدگی، اساسی باشد (اعم از اینکه موضوع ابهام در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، افشاء شده و یا افشاء نشده باشد) به گونه‌ای که اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی میسر نشود، متن بند اظهار نظر به شرح زیر می‌باشد:

به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند (های) و در نتیجه، عدم امکان تعیین آثار آن (ها) بر صورتهای مالی، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این موسسه / اینجانب امکان‌پذیر نیست.

۱۴- در مواردی که محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی تماماً وجود داشته باشد، بند اظهار نظر به شرح زیر است:

به دلیل وجود محدودیت (های) اساسی در دامنه رسیدگی این موسسه / اینجانب به شرح بند (های) که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است و نیز به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند (های) و در نتیجه، عدم امکان تعیین آثار آن (ها) بر صورتهای مالی، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این موسسه / اینجانب امکان‌پذیر نیست.

۱۵- در شرایطی که محدودیت در دامنه رسیدگی و یا ابهام اساسی تماماً با عدم توافق اساسی با مدیریت وجود داشته باشد، اظهار نظر مردود ارائه خواهد شد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

بندهای تأکید بر مطلب خاص

۱۶- در صورت نیاز به جلب توجه بیشتر استفاده‌کنندگان به برخی اقلام و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی (برای مثال معاملات عمده با اشخاص وابسته) و در صورت وجود الزامات خاص قانونی برای گزارشگری حسابرس، وی می‌تواند با افزودن بند توضیحی پس از بند اظهار نظر، گزارش خود را تعدیل کند.

۱۷- در صورت وجود ابهام با اهمیت (ولی غیر اساسی)، شامل ابهام درباره تداوم فعالیت، که رفع آن به رویدادهای آتی بستگی دارد و ممکن است صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد، چنانچه موضوع در یادداشتها افشاء شده باشد، به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص بعد از بند اظهار نظر درج می‌شود. اما در صورت عدم افشاء در یادداشتها، موضوع باید به‌عنوان عدم توافق با مدیریت قبل از بند اظهار نظر درج شود. همچنین، در صورتیکه گردآوری شواهد کافی در رابطه با ماهیت ابهام یا نحوه افشای آن در صورتهای مالی میسر نباشد (شامل مواردی که علی‌رغم درخواست حسابرس، مدیریت تمایلی به انجام ارزیابی توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت نداشته باشد) با آن به صورت محدودیت در دامنه رسیدگی برخورد می‌شود.

گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای

۱۸- در مواردی که گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی دوره گذشته، حاوی نظر مشروط، عدم اظهار نظر یا نظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده هنوز برطرف نشده است، باید به یکی از دو روش زیر، حسب مورد، عمل شود:

الف- چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره جاری نیز اثر داشته باشد، باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره جاری در بند توضیحی، بند اظهار نظر تعدیل شود.

نمونه بند توضیحی و بند اظهار نظر به شرح صفحه بعد می‌باشد:

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

- همانگونه که در یادداشت توضیحی آمده است، از ابتدای سال ۱۳*۱ مبلغی از بابت استهلاک دارائیهایی ثابت در صورتهای مالی شرکت منظور نشده است که این امر مغایر با استانداردهای حسابداری است. چنانچه برای ساختمانهای شرکت به روش نزولی و با نرخ درصد و ماشینآلات و تجهیزات آن به روش خط مستقیم ساله استهلاک در نظر گرفته می‌شد، سود سالهای ۱۳*۲ و ۱۳*۱ به ترتیب مبلغ میلیون ریال و مبلغ میلیون ریال کاهش و دارائیهایی ثابت شرکت بابت استهلاک انباشته در پایان سالهای ۱۳*۲ و ۱۳*۱ به ترتیب مبلغ میلیون ریال و مبلغ میلیون ریال کاهش و سود انباشته در پایان سالهای ۱۳*۲ و ۱۳*۱ به ترتیب به مبلغ میلیون ریال و مبلغ ریال کاهش می‌یافت.
- به نظر این موسسه/ اینجانب به استثنای آثار مورد/ موارد مندرج در بند (های)، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳*۲ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

ب- چنانچه موضوع مورد نظر بر ارقام دوره جاری اثر نداشته باشد، باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای در بند توضیحی، بند اظهار نظر تعدیل شود.

نمونه بند توضیحی و بند اظهار نظر به شرح زیر می‌باشد:

- از آنجا که این موسسه/ اینجانب طی سال ۱۳*۱ به‌عنوان حسابرس شرکت انتخاب شده است، بر شمارش موجودیهای مواد و کالای ابتدای سال ۱۳*۱ نظارت نداشته و نتوانسته است با اجرای سایر روشهای حسابداری نیز از درستی مبلغ موجودیهای مواد و کالای ابتدای سال ۱۳*۱ اطمینان حاصل کند. موجودی مواد و کالای ابتدای دوره یکی از عوامل اصلی تعیین نتایج عملیات است و این موسسه/ اینجانب نتوانسته تعدیلات ضروری در مورد نتایج عملیات و سود انباشته ابتدای سال ۱۳*۱ را تعیین کند. گزارش این موسسه/ اینجانب نسبت به صورتهای مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳*۱ نیز از این بابت مشروط شده بود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

- به نظر این موسسه/ اینجانب، به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت مندرج در بند بالا بر اطلاعات مقایسه‌ای ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۲* و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

۱۹- در مواردی که صورتهای مالی دوره گذشته حسابرسی نشده است، با در نظر گرفتن موارد مندرج در بند ۲۰، موضوع باید به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر، درج شود.

۲۰- در مواردی که صورتهای مالی برای اولین بار رسیدگی می‌شود و یا صورتهای مالی دوره قبل، توسط حسابرس دیگری رسیدگی شده باشد، حسابرس باید شواهد کافی و قابل قبول درباره موارد زیر گردآوری نماید:

الف- نبود تحریف در مانده‌های اول دوره که بر صورتهای مالی دوره جاری اثری با اهمیت دارد.

ب- درستی انتقال مانده‌های آخر دوره قبل به دوره جاری یا در صورت لزوم، تجدید نظر و ارائه مجدد آنها.

ج- یکنواختی در اعمال رویه‌های مناسب حسابداری یا اعمال صحیح تغییرات در رویه‌های حسابداری در صورتهای مالی و کفایت افشای آنها.

چنانچه حسابرس نتواند با اجرای روشهای لازم، شواهد حسابرسی مناسب و قابل قبول درباره مانده‌های اول دوره بدست آورد، گزارش باید حاوی یکی از موارد زیر، بر حسب مورد، باشد:

الف- نظر مشروط.

ب- عدم اظهار نظر.

پ- اظهار نظر متفاوت مانند، نظر مقبول درباره وضعیت مالی و نظر مشروط یا عدم اظهار نظر درباره نتایج عملیات.

نمونه بند توضیحی، در اینگونه موارد به شرح زیر خواهد بود:

این موسسه/ اینجانب بر شمارش موجودیهای مواد و کالا به مبلغ میلیون ریال در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱* نظارت نداشته است، زیرا، تاریخ شمارش موجودیهای مزبور پیش از انتخاب این موسسه/ اینجانب به‌عنوان حسابرس بوده است. این موسسه/ اینجانب نتوانسته است با استفاده از سایر روشهای حسابرسی نیز خود را نسبت به مقادیر موجودیها متقاعد نماید.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

نمونه بند اظهار نظر در صورت اظهار نظر متفاوت به شرح زیر خواهد بود:
به نظر این موسسه/ اینجانب

- الف - ترازنامه شرکت وضعیت مالی آن را در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.
- ب - به دلیل اهمیت موضوع مندرج در بند فوق در ارتباط با نتایج عملیات شرکت برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲، این موسسه/ اینجانب نسبت به نتایج عملیات و جریان وجوه نقد شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، نظری اظهار نمی‌کند.
- اگر مانده‌های اول دوره دارای تحریفاتی باشد که آثار با اهمیتی بر صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی داشته باشد و این تحریف به گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی دوره جاری منعکس و افشاء نشده باشد، حسابرس باید با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.
- چنانچه رویه حسابداری دوره مورد رسیدگی با رویه‌های اعمال شده در مورد مانده‌های اول دوره یکنواخت نباشد و تغییر روش به گونه‌ای مناسب منعکس نشده باشد، حسابرس باید با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

معاملات با اشخاص وابسته

۲۱- معاملات با اشخاص وابسته به دو بخش زیر قابل تفکیک است:

- الف - معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت.
- ب - معاملات با سایر اشخاص وابسته.

اظهار نظر در مورد معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

طبق ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون، هیئت‌مدیره شرکتهای سهامی موظف هستند، کلیه معاملات مشمول این ماده را به اطلاع بازرس برسانند و بازرس مکلف است در گزارش خود نسبت به رعایت مقررات پیش‌بینی شده در این ماده و نیز عادی بودن معاملات، اظهار نظر نماید.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

فهرست معاملات فوق‌الذکر معمولاً از طریق درج در تائیدیه مدیران و افشاء در یادداشتهای توضیحی پیوست صورتهای مالی توسط هیئت‌مدیره به اطلاع بازرس می‌رسد. بازرس مکلف است نسبت به بررسیهای لازم را در خصوص رعایت مقررات پیش‌بینی شده در ماده قانونی مزبور، مبنی بر اخذ مصوبه هیئت‌مدیره و عدم شرکت مدیر یا مدیران ذینفع در رأی‌گیری و نیز عادی بودن معاملات انجام دهد و نتیجه را در گزارش خود به اشکال زیر مطرح نماید.

۲۲- چنانچه مقررات قانونی در خصوص معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون رعایت شده و معاملات در

روال عادی عملیات شرکت انجام شده باشد، متن بند گزارش به شرح زیر خواهد بود:

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

۲۳- در هریک از شرایط زیر باید متن مندرج در بند ۲۲ فوق، با توجه به ماهیت امر، به نحوی مناسب تعدیل

شود:

الف- چنانچه شرکت صورت ریز معاملات مشمول ماده ۱۲۹ را از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه نداده، بلکه این گونه معاملات را به طرق دیگری نظیر درج در گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره، تأییدیه مدیریت و یا طی نامه‌ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع داده باشد، در اینصورت لازم است جزئیات مربوط به معاملات (شامل "نام طرف معامله"، "نوع وابستگی"، "شرح و مبلغ معامله"، در صورت مختصر بودن، در متن بند درج و در غیر اینصورت به شکل فهرست جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

ب- در مواردی که هیئت‌مدیره گزارش مربوط به معاملات مشمول ماده ۱۲۹ را به هیچیک از طرق فوق به بازرس قانونی اطلاع نداده (یا به صورت ناقص اطلاع دهد)، ولی بازرس قانونی در رسیدگیهای خود به برخی از معاملات مذکور برخورد کرده باشد، لازم است در گزارش خود موضوع عدم ارائه جزئیات مربوط به معاملات مزبور توسط هیئت‌مدیره را تصریح کند و ضمن تاکید 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

ج- چنانچه بر اساس اطلاعات دریافتی، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در سال مالی/ دوره مالی مورد رسیدگی انجام نشده باشد، لازم است بند تأکیدی به شرح زیر در گزارش درج شود:

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

معاملات با سایر اشخاص وابسته

طبق استانداردهای حسابداری شماره ۱۲ با عنوان "افشاء اطلاعات اشخاص وابسته"، معاملات انجام شده با اشخاص مزبور می‌بایست بنحو مناسب در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشاء گردد. که در صورت رعایت استاندارد مزبور، نیازی به اظهار نظر حسابرس و بازرس قانونی (باستثنای معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت) نمی‌باشد، ولی در صورتیکه معاملات مزبور بنحو مناسب در یادداشتهای توضیحی افشاء نشده باشد، موضوع در گزارش حسابرس قبل از بند اظهار نظر (به عنوان عدم توافق یا مدیریت) مطرح می‌شود.

اظهار نظر در مورد گزارش هیئت‌مدیره موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت

۲۴- در مورد شرکتهای سهامی، آخرین بند گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بند اظهار نظر نسبت به گزارش هیئت‌مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت است. چنانچه در بندهای قبلی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مواردی مطرح شده باشد که به گزارش هیئت‌مدیره ارتباط پیدا کند، لازم است، در متن این بند به موارد مزبور عطف داده شود. همچنین در صورت وجود سایر مواردی که به نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی آگاهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از آنها ضروری باشد، موضوع باید در ادامه همین بند طرح و در نهایت متن بند اظهار نظر به شرح مندرج در زیر ارائه شود:

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

گزارش هیئت‌مدیره^۱ درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سرمایه تنظیم گردیده، مورد بررسی این موسسه/ اینجانب قرار گرفته است. با توجه به رسیدگیهای انجام شده (و در نظر داشتن موارد مندرج در بند/ بندهای)^۲، نظر این موسسه/ اینجانب به موارد با اهمیتی (غیر از مطالب زیر) که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت‌مدیره باشد، جلب نشده است.

الف).....

ب).....

ج).....

۲۵- چنانچه گزارش هیئت‌مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت به بازرس قانونی ارائه نشود، لازم است بازرس قانونی مراتب را به شرح زیر در گزارش خود تصریح کند.

تا تاریخ این گزارش، هیئت‌مدیره شرکت، گزارش موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این موسسه / اینجانب ارائه نکرده است.

تاریخ‌گذاری گزارش

۲۶- تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به ترتیب زیر در گزارش درج شود:

الف- تاریخ گزارش باید به طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال در خاتمه آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم سطر با عبارت نام موسسه/ شاغل انفرادی درج شود. توضیح اینکه نیازی به درج واژه "تاریخ" نیست.

ب- روز و سال به عدد و ماه به حروف نوشته شود.

توجه- در هر حال تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی توسط هیئت‌مدیره واحد مورد رسیدگی تأیید می‌شود.

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

۲- صرفاً به بندهایی از گزارش اشاره می‌شود که با مطالب مندرج در گزارش هیئت‌مدیره نیز ارتباط پیدا می‌کند

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

سایر موارد

۲۷- بندهای مندرج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید از ابتدا و به ترتیب شماره گذاری شود.

۲۸- صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی شماره گذاری و کلیه صفحات آن بر روی کاغذ آرم دار موسسه/ شاغل انفرادی تایپ شود. در کلیه صفحات گزارش لازم است عبارت زیر در گوشه سمت راست بالای آنها تایپ شود.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

شرکت ۱

تمام صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی و نیز صورتهای مالی (شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی) باید به مهر مخصوص به شکل زیر ممهور شود. (بالای صفحه سمت چپ)

/

.....

امضای گزارش

۲۹- نحوه امضای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مورد موسسات حسابرسی طبق اساسنامه با ذکر نام و نام خانوادگی و در مورد شاغلین انفرادی، با ذکر نام و نام خانوادگی امضاء می شود.

موارد خاص

۳۰- عدم ارائه صورت جریان وجوه نقد:

در مواردی که صورت جریان وجوه نقد توسط واحد مورد رسیدگی تهیه و ارائه نشود، در بند مقدمه، تنها به صورتهای مالی ارائه شده برای حسابرسی اشاره و عبارت زیر به عنوان یک بند توضیحی (قبل از بند اظهار نظر) در گزارش درج می شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به ۲۹ اسفندماه *۱۳* ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای مختلف بطور خلاصه نشان داده می‌شود، ضروری است.

همچنین بند اظهار نظر غالباً به شرح مندرج در زیر ارائه می‌شود.

به نظر این موسسه / اینجانب، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد (موضوع بند) به ارائه ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به استثنای آثار مورد / موارد مندرج در بند (های) و همچنین به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند (های) ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفندماه *۱۳* و نتایج عملیات آن را برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

شایان ذکر است، نمونه بالا در مورد اظهارنظرهای مشروط کاربرد دارد و در سایر اظهارنظرها موضوع حسب مورد تعدیل می‌شود.

۳۱- صورتهای مالی تلفیقی

نحوه گزارشگری در مورد صورتهای مالی تلفیقی در دستورالعمل جداگانه‌ای ارائه شده است.

۳۲- اظهار نظر متفاوت

در مواردی، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی بر هر یک از صورتهای مالی متفاوت باشد، در این صورت ممکن است، اظهار نظر متفاوت نسبت به هر یک از صورتهای مالی ضرورت یابد.

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

بند اظهار نظر در مورد یک واحد مورد رسیدگی که آثار بندهای توضیحی (عدم توافق با مدیریت) نسبت به صورت سود و زیان اساسی و آثار بندهای توضیحی (عدم توافق با مدیریت و محدودیت در دامنه رسیدگی) نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد با اهمیت ولی غیر اساسی باشد به شرح زیر می‌باشد.

به نظر این موسسه/ اینجانب

الف- بدلیل آثار اساسی مورد/ موارد مندرج در بند (های) صورت سود و زیان یاد شده در

بالا، نتایج عملیات شرکت برای سال / دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه *۱۳ را

طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

ب- به استثنای آثار مورد/ موارد مندرج در بند (های) و همچنین به استثنای آثار

تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند (های) ضرورت می‌یافت، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت

..... در تاریخ ۲۹ اسفندماه *۱۳ و جریان وجوه نقد آن را برای سال / دوره مالی منتهی به

تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان

می‌دهد.

تاریخ‌گذاری دوگانه

۳۳- گاه اتفاق می‌افتد که پس از خاتمه اجرای عملیات حسابرسی اما قبل از صدور گزارش، رویدادی واقع

می‌شود که بر صورتهای مالی به نحوی عمده اثر می‌گذارد. حسابرس مستقل مسئولیت دارد که در صورت

آگاهی از وقوع چنین رویدادی، با آن به نحوی مناسب برخورد کند. یکی از روشهای برخورد با موضوع،

رسیدگی به آن رویداد خاص و انعکاس این نحوه عمل از طریق تاریخ‌گذاری دوگانه توسط حسابرس است.

نمونه‌ای از تاریخ‌گذاری دوگانه به شرح زیر است:

۲۵ خرداد ماه *۱۳

به استثنای بند که تاریخ آن

۵ تیر ماه *۱۳ می‌باشد.

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

۳۴- چنانچه گزارش فعالیت هیئت‌مدیره یا سایر اطلاعات مشابه پس از تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی دریافت گردد، حسابرس ضمن رعایت الزامات مندرج در بخش ۷۲ استانداردهای حسابرسی با عنوان "سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده"، نباید از تاریخ‌گذاری دو گانه استفاده کند، مگر این که موضوع، مشمول بند ۱۱ بخش ۵۶ استانداردهای حسابرسی با عنوان "رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه" باشد.