

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)

گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی

(استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

بازنگری شده

بر پایه‌ی استانداردهای مصوب تا آغاز ۱۳۹۷

نویسندگان: عبدالله آزاد

محبوبه کاظمی

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

۱۳۹۷

سرشناسه	:
عنوان و نام پدیدآور	:
مشخصات نشر	:
مشخصات ظاهری	:
شابک	:
وضعیت فهرست‌نویسی	:
یادداشت	:
یادداشت	:
یادداشت	:
موضوع	:
موضوع	:
موضوع	:
شناسه افزوده	:
شناسه افزوده	:
رده‌بندی کنگره	:
رده‌بندی دیویی	:
شماره کتاب‌شناسی ملی	:



مطالب ارائه شده در این کتاب، الزاماً دیدگاه جامعه حسابداران رسمی ایران نیست.

تهران - خیابان سپهبد قرنی، نرسیده به پل کریم‌خان زند، خیابان شهید امانی، پلاک ۴؛

کد پستی: ۱۵۹۸۸۶۶۴۱۶

صندوق پستی: تهران ۷۵۴۳-۱۵۸۷۵

تلفن: ۴۲۹۲۵ نمابر: ۸۸۸۰۵۱۱۹

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)
گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌های مالی
(استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب

شماره صفحه

پیشگفتار

پیشگفتار نویسندگان (الف) و (ب)

■ **فصل نخست: کلیات**

۱	 مقدمه	■
۵	 چارچوب‌های گزارشگری مالی	■
۸	 چارچوب‌های گزارش حسابرسی	■
۸	 • چارچوب ارائه‌ی مطلوب	
۹	 • چارچوب رعایت	
۱۱	 خلاصه‌ی فصل نخست	■
۱۱	 اصطلاحاتی که در فصل نخست معرفی یا بر آن تأکید شده است	■
۱۵	 پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل نخست	■

■ **فصل دوم: گزارشگری درباره‌ی صورت‌های مالی**

۲۲	 مقدمه	■
۲۳	 هدف‌های حسابرسی	■
۲۴	 شواهد حسابرسی	■
۲۵	 اهمیت	■
۲۷	 • سنجش اهمیت	
۳۲	 • اهمیت تحریف‌های اصلاح نشده	
۳۵	 مطلوب بودن تهیه‌ی صورت‌های مالی	■
۳۶	 کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری	■
۳۶	 هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها	■
۳۶	 معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت	■
۳۷	 خصوصیات کیفی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی	■

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)
گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی
 (استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (۱۵۱ه)

شماره صفحه

۴۲	■ کفایت افشا در صورت‌های مالی
	• مسئولیت‌های حسابرس در قبال سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی
۴۴	صورت‌های مالی حسابرسی شده
۴۸	■ مناسب بودن اصطلاحات استفاده شده در صورت‌های مالی
	■ مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه‌ی
۴۸	صورت‌های مالی
۴۹	■ اجزای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی
۴۹	• عنوان
۵۰	• مخاطب
۵۰	• بند مقدمه
۵۱	• مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی
۵۲	• مسئولیت حسابرس
۵۴	• اظهار نظر حسابرس
۵۶	• سایر مسئولیت‌های گزارشگری
۵۷	- گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی
	- اظهار نظر درباره‌ی گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی
۵۸	با بودجه‌ی مصوب
۶۰	- اظهار نظر درباره‌ی معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت
	- اظهار نظر درباره‌ی گزارش هیأت مدیره، موضوع ماده‌ی ۱۴۸ اصلاحیه‌ی
۶۲	قانون تجارت
۶۳	- گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس
	- اظهار نظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار
۶۴	توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس
۶۴	- اظهار نظر درباره‌ی رعایت قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)
گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌های مالی
 (استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (۱۵۱)

شماره صفحه

۶۵	• امضای حسابرسی
۶۵	• تاریخ گزارش حسابرسی
۶۶	– تاریخ‌گذاری دوگانه
۶۹	• نشانی حسابرسی
۶۹	■ شماره‌گذاری بندهای گزارش
۶۹	■ شماره‌گذاری صفحه‌های گزارش
۶۹	■ نمونه‌ی گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌های مالی
۷۳	■ خلاصه‌ی فصل دوم
۷۶	■ اصطلاحاتی که در فصل دوم معرفی یا بر آن تأکید شده است
۸۱	■ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل دوم
۱۰۱	■ نمونه‌های گزارش حسابرسی مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی، به زبان انگلیسی

■ **فصل سوم: اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل**

۱۰۵	■ مقدمه
۱۰۶	■ انواع نظرهای تعدیل شده
۱۰۸	■ تحریف بااهمیت
۱۰۸	• تحریف رویه‌های حسابداری انتخاب شده
۱۰۹	• تحریف در بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده
۱۱۰	• تحریف افشا در صورت‌های مالی
۱۱۰	■ اشتباه
۱۱۰	■ تقلب
۱۱۳	• مثلث تقلب
۱۱۵	■ گزارشگری مالی متقلبانه و بازی اعداد مالی
۱۱۷	• انگیزه‌های حساب‌سازی

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)
گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی
 (استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (ادامه)

شماره صفحه

۱۱۹	ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده
۱۲۳	محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
۱۲۵	• پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی
۱۲۶	ابهام
۱۲۸	نظر مشروط
۱۳۱	نظر مردود
۱۳۳	عدم اظهار نظر
۱۳۷	اظهار نظر دوگانه
۱۴۱	بند مبانی تعدیل اظهار نظر
۱۴۶	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری
۱۴۷	نمونه‌هایی از گزارش حسابرس با اظهار نظرهای تعدیل شده درباره‌ی صورت‌های مالی..
۱۶۱	خلاصه‌ی فصل سوم
۱۶۶	اصطلاحاتی که در فصل سوم معرفی یا بر آن تأکید شده است
۱۷۱	پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل سوم
۱۹۳	نمونه‌های گزارش حسابرس مستقل با اظهار نظر تعدیل شده درباره‌ی صورت‌های مالی، به زبان انگلیسی

□ **فصل چهارم: بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل**

۲۰۳	مقدمه
۲۰۴	بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل
۲۱۰	سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل
۲۱۱	• سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی
۲۱۱	• سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس
۲۱۴	• گزارشگری درباره‌ی بیش از یک مجموعه‌ی صورت‌های مالی
۲۱۴	• محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)
گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی
 (استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (۱۵۱ه)

شماره صفحه

۲۱۶	اطلاع رسانی به ارکان راهبری
۲۱۷	نمونه‌ی گزارش حسابرس شامل بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی
۲۲۱	خلاصه‌ی فصل چهارم
۲۲۴	اصطلاحاتی که در فصل چهارم معرفی یا بر آن تأکید شده است
۲۲۵	پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل چهارم
	نمونه‌ی گزارش حسابرس مستقل درباره صورت‌های مالی، با اظهار نظر مشروط و
۲۳۳	بند تأکید بر مطلب خاص، به زبان انگلیسی

فصل پنجم: موارد ویژه در گزارش حسابرس مستقل ■

۲۳۵	مقدمه
۲۳۶	تداوم فعالیت
۲۳۶	• نتیجه‌گیری در مورد تداوم فعالیت و گزارشگری حسابرسی
۲۳۷	– وجود ابهام نسبت به تداوم فعالیت
۲۳۸	– مناسب نبودن فرض تداوم فعالیت
۲۳۹	– عدم تمایل مدیریت به انجام ارزیابی تداوم فعالیت
	■ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و
۲۴۰	بنگاه اقتصادی اصلی
۲۴۲	• عدم ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه
۲۴۳	• ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه پس از صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی
	■ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در باره‌ی صورت‌های مالی مجموعه
۲۴۴	و بنگاه اقتصادی اصلی
۲۴۴	■ ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد
۲۴۵	■ اطلاعات مقایسه‌ای
۲۵۱	■ ارائه نکردن تأییدیه‌ی مدیران

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)

گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌های مالی

(استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (۱۵۱ه)

شماره صفحه

۲۵۲	■ ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی.....
۲۵۳	• گزارشگری موارد عدم رعایت به ارکان راهبری.....
۲۵۴	• گزارشگری موارد عدم رعایت در گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی.....
۲۵۴	• گزارشگری موارد عدم رعایت به مراجع ذیصلاح نظارتی.....
۲۵۵	■ روابط و معاملات با اشخاص وابسته.....
۲۵۷	• نتیجه‌گیری درباره‌ی روابط و معاملات با اشخاص وابسته و گزارش حسابرسی.....
۲۵۸	■ اشاره به استفاده از خدمات کارشناس در گزارش حسابرسی.....
	■ نمونه‌هایی از گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه یا مجموعه
۲۵۸	و بنگاه اقتصادی اصلی.....
۲۷۵	■ خلاصه‌ی فصل پنجم.....
۲۷۷	■ اصطلاحاتی که در فصل پنجم معرفی یا بر آن تأکید شده است.....
۲۷۹	■ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل پنجم.....
۲۸۵	■ نمونه‌ی گزارش حسابرسی مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی، به زبان انگلیسی...

■ فصل ششم نگارش گزارش حسابرسی مستقل

۲۸۷	■ مقدمه.....
۲۸۷	■ ویژگی‌های یک گزارش خوب.....
۲۹۰	■ دستور زبان پارسی.....
۳۰۲	■ شیوه‌ی نگارش برخی واژه‌ها، پیشوندها و پسوندها.....
۳۰۷	■ فاصله و فاصله‌ی مجازی بین واژه‌ها و بخش‌های یک واژه.....
۳۰۸	■ نشانه‌گذاری.....
۳۱۵	■ خلاصه‌ی فصل ششم.....
۳۱۷	■ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل ششم.....

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)

گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی

(استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (۱۵۱ه)

شماره صفحه

فصل هفتم: پرسش‌های چهار گزینه‌ای و تشریحی

۳۲۱	مقدمه	■
۳۲۲	 پرسش‌های چهار گزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد و دکتری	■
۳۶۱	 پرسش‌های چهار گزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران	■
	 پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران، درباره‌ی گزارش.....	■
۳۹۱	 حسابرس مستقل	■
۳۹۱	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۱	•
۳۹۲	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۲	•
۳۹۴	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۳	•
۳۹۶	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۴	•
۳۹۸	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۵	•
۴۰۱	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۶	•
۴۰۳	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۷	•
۴۰۵	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۸	•
۴۰۶	 پرسش تشریحی سال ۱۳۸۹	•
۴۱۰	 پرسش تشریحی سال ۱۳۹۰	•
۴۱۳	 پرسش تشریحی سال ۱۳۹۱	•
۴۱۶	 پرسش تشریحی سال ۱۳۹۲	•
۴۱۹	 پرسش تشریحی سال ۱۳۹۳	•
۴۲۲	 پرسش تشریحی سال ۱۳۹۴	•
۴۲۶	 پرسش تشریحی سال ۱۳۹۵	•
۴۳۱	 پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل نخست	■
۴۳۱	 پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل دوم	■
۴۳۲	 پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل سوم	■
۴۳۳	 پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل چهارم	■
۴۳۳	 پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل پنجم	■
۴۳۳	 پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل ششم	■

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابرسی (۱)

گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌های مالی

(استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)

فهرست مطالب (ادامه)

شماره صفحه

۴۳۴	■ پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای آزمون کارشناسی ارشد و دکتری
۴۳۵	■ پاسخ پرسش‌های چهار گزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران
۴۳۷	■ پاسخ پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران
۴۳۷	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۱
۴۴۵	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۲
۴۵۳	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۳
۴۶۳	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۴
۴۶۹	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۵
۴۷۶	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۶
۴۸۴	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۷
۴۹۳	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۸
۵۰۳	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۹
۵۱۴	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۰
۵۲۷	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۱
۵۴۱	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۲
۵۵۶	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۳
۵۷۱	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۴
۵۸۶	• پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۵
۶۰۱	■ دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی
	■ واژه نامه
۶۴۳	■ پارسی به انگلیسی
۶۴۹	■ انگلیسی به پارسی
۶۵۵	■ فهرست موضوعی
۶۷۱	■ منابع
۶۷۵	■ فهرست انتشارات

بسمه تعالی

پیش‌گفتار

استانداردهای حسابرسی، در پاسخ به نیازهای استفاده‌کنندگان، نتایج پژوهش‌ها و اجرای آنها و بازخوردها، در طول زمان دگرگون می‌شوند و تکامل می‌یابند. بنابراین، حسابرسان حرفه‌ای باید برای حفظ صلاحیت حرفه‌ای خود، همواره با این استانداردها آشنا باشند و دگرگونی‌های آنها را پی‌گیری کنند. در این باره، نیاز به متون آموزشی مناسب در کنار استانداردها، برای درک بهتر و آسان‌تر استانداردها و دگرگونی‌های آنها بر کسی پوشیده نیست. یکی از مشکلات دانشجویان و حسابرسان در درک بهتر و بکارگیری استانداردهای حسابرسی، نبود یا کمبود کتاب‌ها و منابعی است که استانداردهای حسابرسی را به روشنی تشریح نماید. از این رو، بر آن شدیم که رهنمودهای حسابرسی را در قالب نشریات جداگانه‌ای منتشر کنیم و امیدواریم ادامه‌ی این کار، به مجموعه‌ی کاملی از رهنمودهای حسابرسی بیانجامد. در تدوین هر نشریه کوشش خواهد شد موارد زیر رعایت شود:

۱. تشریح الزامات استانداردهای حسابرسی ایران برای کمک به حسابرسان، دانشجویان و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسان،
 ۲. بیان روشن و نسبتاً کامل مفاهیم و موضوعات و ارائه‌ی نمونه‌ها و مثال‌های گوناگون برای درک بهتر آنها،
 ۳. توجه به جنبه‌های کاربردی و عملی در کنار ارائه‌ی مبانی نظری آنها،
 ۴. ارائه‌ی مطالب بر پایه‌ی استانداردهای حسابرسی و حسابداری ایران و در موارد لازم، اشاره به استانداردهای بین‌المللی یا سایر کشورها و مقایسه‌ی آنها با استانداردهای ایران،
 ۵. در نظر گرفتن قوانین و مقررات ایران درباره‌ی حسابرسی و همچنین فعالیت‌های بنگاه‌های اقتصادی،
 ۶. تدوین مطالب به گونه‌ای که هم برای حسابرسان حرفه‌ای و هم برای آموزش قابل استفاده باشد،
 ۷. ارائه‌ی پرسش‌های چهارگزینه‌ای و تشریحی برای درک بهتر مطالب، و
 ۸. ارائه‌ی برابره‌های پارسی برخی واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی، فهرست موضوعی و فهرست منابع در پایان هر نشریه.
- این کتاب، حاصل کار آقای عبدالله آزاد و خانم محبوبه کاظمی است که در نگارش آن از نظرها و پیشنهادهای ارزنده‌ی آقایان (به ترتیب الفبا) عباس ارباب سلیمانی، مرتضی اسدی، جواد راثی، منصور شمس احمدی، محمد حسن کریمی و دکتر کیهان مهمان بهره برده‌اند. صفحه‌آرایی این نوشتار را خانم فاطمه دستمزد انجام داده‌اند و همکاران مرکز آموزش و تحقیقات نیز امکان چاپ و انتشار آن را فراهم کرده‌اند.
- در پایان، امیدواریم از راهنمایی‌های استادان، پژوهشگران و همکاران حرفه‌ای برخوردار شویم و هر یک از این نشریات بتواند راهنما و راهگشای خوبی برای استفاده‌کنندگان آن باشد.

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای

جامعه حسابداران رسمی ایران

به نام آنکه هر چه هست؛ همه اوست و دیگر، همه هیچ

پیش‌گفتار نویسندگان

مرحله‌ی نخست حسابرسی، رسیدگی و آزمون است که مربوط به گردآوری و ارزیابی شواهد است و مبنای اظهارنظر را فراهم می‌کند. در این مرحله، بخش بزرگی از کار حسابرسی انجام می‌شود و حساب‌رسان مانده‌ی حساب‌ها و گروه‌های معاملات را بر می‌کاوند و رسیدگی می‌کنند. شاید یک گروه حسابرسی برای اجرای این مرحله، با توجه به نوع و اندازه‌ی بنگاه مورد رسیدگی، چند هفته یا چند ماه زمان لازم داشته باشد. مرحله‌ی دیگر، گزارشگری است که در آن، نظر حسابرس بر بنیاد رسیدگی شواهد گردآوری شده، به ذی‌نفعان گزارش می‌شود. حساب‌رسان، گزارش را در یک یا چند روز می‌نویسند. بنابراین، بیشترین زمان فرآیند حسابرسی، از آن مرحله‌ی نخست است. با وجود این، آیا مرحله‌ی نخست مهم‌تر است یا گزارشگری؟ اگر حسابرسی خوب اجرا شود و شواهد کافی و مناسب گردآوری شود ولی گزارش حسابرس، خوب نوشته نشود؛ حسابرسی در دستیابی به هدفش ناکام خواهد ماند. استفاده‌کنندگان، گزارش حسابرس را می‌بینند، می‌خوانند و بکار می‌برند؛ ولی معمولاً از شواهد پشتیبان یک گزارش و شیوه‌ی اجرای حسابرسی صورت‌های مالی مربوط به آن گزارش، آگاهی چندانی ندارند. انتظار می‌رود که استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس، به ساختار گزارش، به درونه‌اش، به شمار بندهایش، به نگارشش، به جمله‌بندی و حتی به واژگان استفاده شده در آن توجه کنند. چرا؟ چون گزارش حسابرس بر تصمیم‌سازی آنان مؤثر است.

حسابرس باید برای گزارش‌نویسی زمانی درخور بگذارد و گزارش را به بهترین گونه‌ی ممکن بنویسد. حسابرس، برای گزارش‌نویسی، باید افزون بر دانش حسابداری و حسابرسی، با ادبیات حرفه و همچنین ادبیات پارسی به اندازه‌ی متعارف آشنا باشد؛ همچنین باید گزارش را آن‌گونه بنویسد که خواننده، آن را به آسانی درک کند و بکار برد.

با وجود اهمیت فراوان گزارش حسابرس، معمولاً در کتاب‌های حسابرسی، بیشتر به مرحله‌ی نخست حسابرسی پرداخته شده که البته به جای خود، نیکو است. به نظر نویسندگان، جای کتابی که به تشریح گزارش، این گرانمایه دستاورد حسابرسی، بپردازد؛ خالی بود. همین، انگیزه‌ی نگارش این کتاب شد.

مطالب این کتاب، شامل مبانی نظری و نکات کاربردی، در هفت فصل، تدوین و تلاش شده است که ترتیب ارائه‌ی مطالب به گونه‌ای باشد که خواننده پس از مطالعه‌ی هفت فصل، اطلاعات کافی درباره‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بدست آورد. مطالب این کتاب، به‌ویژه شامل موارد زیر است:

- بیان مبانی نظری و تشریح مفاهیم بنیادی مربوط به گزارش حسابرس،
- تشریح اجزای گزارش حسابرس همراه با ارائه‌ی نمونه،
- تشریح انواع اظهارنظر حسابرس و مبانی تعدیل اظهارنظر همراه با ارائه‌ی نمونه،
- ارائه‌ی نکات کاربردی برای تشخیص نوع اظهارنظر،
- بیان دلایل و چگونگی درج بندهای پس از اظهارنظر در گزارش حسابرس،
- تشریح شیوه‌ی گزارش وظایف قانونی و مقرراتی حسابرس و بازرس قانونی، همراه با اشاره به قوانین و مقررات مربوط،

■ بیان شیوه‌ی گزارشگری در موارد ویژه، مانند: چگونگی گزارش در شرایط تردید درباره‌ی تداوم فعالیت، موارد مربوط به صورت‌های مالی تلفیقی، ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد، ارائه نکردن تأییدیه‌ی مدیران، رعایت نکردن قوانین و مقررات و ...

■ اشاره به نکاتی درباره‌ی نگارش گزارش حسابرس، شامل ویژگی‌های یک گزارش خوب،

■ ارائه‌ی خلاصه‌ی مطالب در قالب نمودارهای مختصر و مفید،

■ تعریف اصطلاحات مهم هر فصل، در پایان همان فصل،

■ پرسش و پاسخ، شامل:

- پرسش‌های چهارگزینه‌ای پایان هر فصل،
- پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد از سال ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۵ و دکتری از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ در فصل هفتم کتاب،
- پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۵ در فصل هفتم کتاب،
- پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران درباره‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۵ در فصل هفتم کتاب،
- پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای و تشریحی،

■ پرسش‌های آزمون‌های کارشناسی ارشد و جامعه حسابداران رسمی، بدون تغییر و با ویرایش بسیار اندک ارائه شده است. پاسخ پرسش‌های تشریحی نیز، طبق نظر نویسندگان ارائه شده و تلاش شده تا آنجا که ممکن است؛ کامل باشد.

■ درج نمونه‌ی گزارش حسابرس به زبان انگلیسی در پیوست فصل‌ها،

■ واژه‌نامه‌ی پارسی به انگلیسی و انگلیسی به پارسی در پایان کتاب، و

■ فهرست موضوعی.

در میانه‌ی راه نگارش این کتاب، دستی به یاری نویسندگان آستین بالا زد و این نوشتار را با دقت، صبر و بزرگواری، خواند و پالود و آراست. راهنمایی‌های استاد بزرگوار آقای عباس ارباب سلیمانی در نگارش این نوشتار بسیار راه‌گشا بوده است و اگر راهنمایی‌های ایشان نبود این کتاب به سرانجام کنونی نمی‌رسید. از آقایان (به ترتیب الفبا) مرتضی اسدی، جواد راثی، منصور شمس احمدی، محمد حسن کریمی و دکتر کیهان مهمان برای راهنمایی‌های سودمند، از خانم فاطمه دستمزد برای صفحه‌آرایی دقیق و صبورانه و نیز، از دیگر دوستان و همکارانی که برای انتشار این کتاب ما را یاری رسانده‌اند، سپاسگزاریم.

باری، اگر کاستی‌ای در این کتاب وجود دارد؛ بر عهده‌ی نویسندگان است. بدین روی، امیدواریم که از راهنمایی‌های استادان، پژوهشگران، حسابرسان، حسابداران و دانشجویان برخوردار شویم.

عبداله آزاد و محبوبه کاظمی

۱۳۹۷

(ب)

کلیات

با گزارش حسابرس همانند طلا رفتار کنید که گزارش،
درخشان‌ترین جواهر فروشگاه شما حسابرسان است.
(گریفیتس، ۲۰۰۵، ص ۱۱۷).

هدف‌های آموزشی

- تعریف حسابرسی و آشنایی با فرآیند حسابرسی.
- تعریف و آشنایی با چارچوب‌های گزارشگری مالی.
- تشریح وظایف مدیریت بنگاه اقتصادی و حسابرس مستقل درباره‌ی چارچوب‌های گزارشگری مالی.
- آشنایی با چارچوب‌های گزارش حسابرس.

مقدمه

حسابرسی فرآیندی است بسامان^۱ برای گردآوری و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد درباره‌ی ادعاهای^۲ مربوط به رویدادها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده، و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع (کمیته‌ی تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا، بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۷۹، ص ۳ و رضازاده، ۱۳۹۵، صص ۲-۳). حسابرسی صورت‌های مالی گونه‌ای از خدمات اطمینان‌بخشی است؛ خدمتی که طی آن، حسابرس نظرش را درباره‌ی حاصل ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده، برای افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر، اظهار می‌کند.

1. Systematic
2. Assertion

فرآیند حسابرسی^۱ را دو مرحله است. نخست، **مرحله‌ی رسیدگی و آزمون**^۲ که مربوط به گردآوری و ارزیابی شواهد است و مبنای اظهار نظر را فراهم می‌کند و دیگر، **مرحله‌ی گزارشگری**^۳ که در آن، نظر و ارزیابی بدست آمده، به ذینفعان گزارش می‌شود (کمیته‌ی تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا، بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۷۹، ص ۱۰). آخرین گام فرآیند حسابرسی، ارزیابی^۴ **شواهد**^۵ گردآوری شده در حسابرسی، در نظر گرفتن اثر هرگونه **تحریف**^۶ شناسایی شده، **تعیین نوع اظهار نظر حسابرس**^۷ و تهیه‌ی **گزارش حسابرس**^۸ با **نوشتاری درخور** است (ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۲۲۶).

اگر گزارش حسابرس، که محصول فرآیند حسابرسی است؛ آن گونه که باید و به‌گونه‌ای درخور تهیه و ارائه نشود؛ حسابرسی در دستیابی به هدفش ناکام خواهد ماند و با گذشت زمان، از ارزشش کاسته خواهد شد. از این رو، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی و نهادهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، همواره در اندیشه‌ی بهبود گزارش‌های حسابرسی‌اند و نو به نو، استانداردها، رهنمودها و راهنماهای تازه را به حرفه تقدیم کرده و می‌کنند. این دگرگونی‌ها، نتیجه‌ی پژوهش‌ها و بازخوردهاست و دستیابی به هدف حسابرسی را نشانه گرفته است. در این گیرودار، حسابرسان حرفه‌ای، نسبت به گزارش حسابرس وظیفه‌ای خطیر و دلپذیر دارند؛ چرا؟ چون گزارش حسابرس، نمایشگر انجام حسابرسی بر بنیاد استانداردهای حسابرسی و پذیرش مسئولیت حرفه‌ای است؛ و نیز، نمایشگر به بار نشستن تلاش حسابرس. بنابراین، حسابرسان باید به گزارش حسابرس، به درونه‌اش، به کیفیتش، به ساختارش، به یکایک اجزایش، به‌درستی و زیبایی نوشتارش و... توجهی ویژه داشته باشند.

استانداردهای حسابرسی^۹ که ابزار حسابرسی صورت‌های مالی است؛ شکل و محتوای گزارش حسابرس را باز می‌نماید. گزارش‌های حسابرس که بر بنیاد استانداردهای حسابرسی تهیه شود؛ به‌جز در موارد افزودن بندهای مبانی اظهار نظر، تأکید بر مطلب خاص^{۱۰}، یا سایر بندهای گزارش،

1. Audit Process
2. Investigative Process
3. Reporting Process
4. Evaluate
5. Evidence
6. Misstatement
7. Auditor's Opinion
8. Audit Report
9. Standards on Auditing
10. Emphasis of a Matter

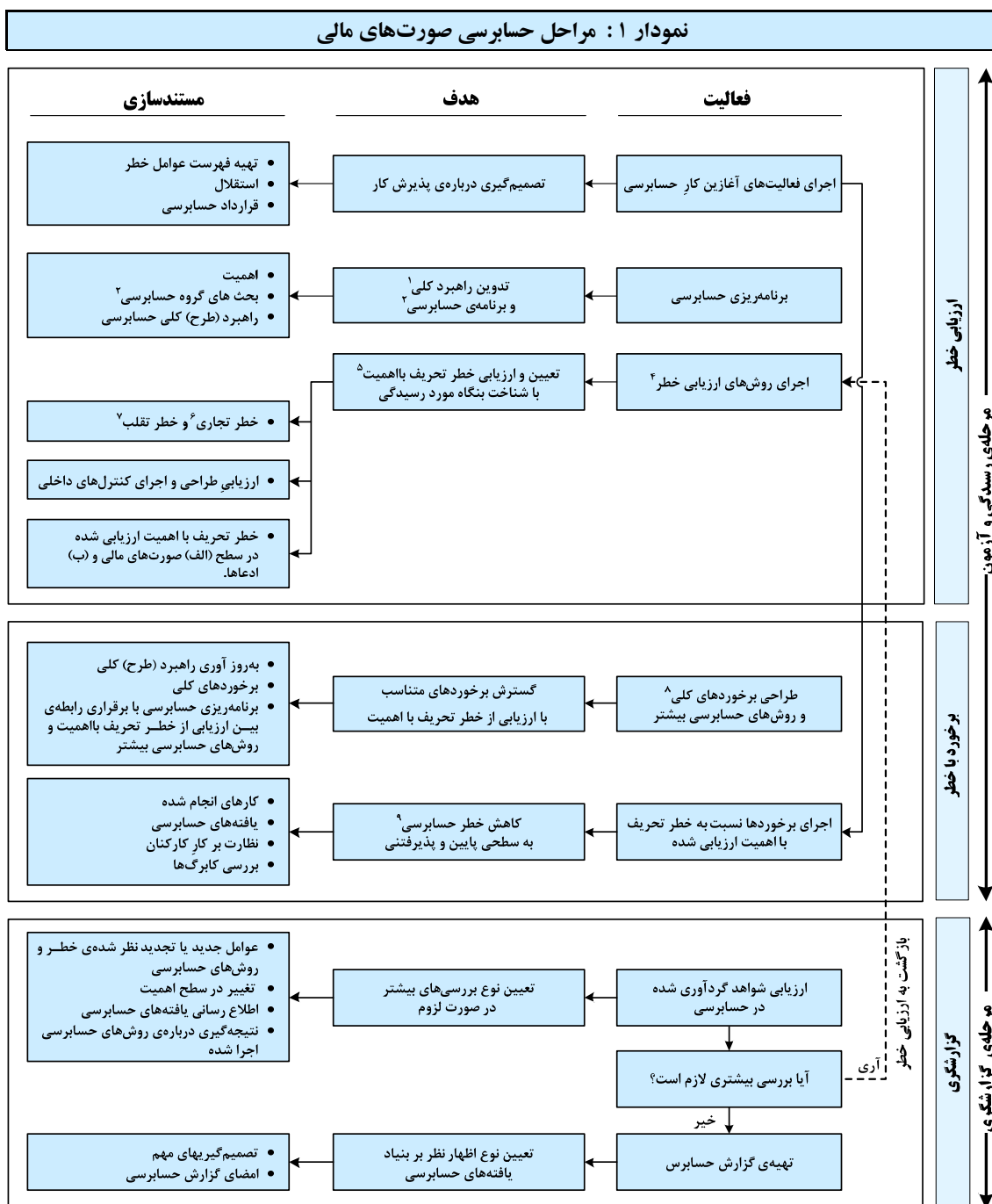
شکلی همسان، کمینه‌ی اجزا و نوشتاری استاندارد^۱ خواهد داشت. جایگاه و چگونگی درج بندهای یاد شده نیز در استانداردهای حسابرسی آمده است تا همسانی گزارش‌ها بیشتر شود. ثبات رویه^۲ در تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های حسابرس:

- درک استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرس را افزایش می‌دهد و به تشخیص وقوع شرایط غیرعادی^۳، شامل گزارش‌های تعدیل شده، کمک می‌کند؛ و
- از طریق سازگاری گزارش با استانداردها، بر اعتبار آن می‌افزاید.

از نظر حقوقی، ممکن است قوانین^۴ یا مقررات^۵ حاکم بر حسابرسی صورت‌های مالی^۶، نوشتاری متفاوت با استانداردهای حسابرسی را برای اظهار نظر حسابرسان تجویز کنند. با وجود این، مسئولیت‌های حسابرسان در تعیین اظهار نظر، دگرگون نمی‌شود. هر جا که نوشتار متفاوت از استاندارد است؛ حسابرس باید به خطر احتمال درک نادرست^۷ استفاده‌کنندگان از اطمینان کسب شده^۸ توسط وی، توجه داشته باشد. آنگاه که چنین خطری وجود دارد؛ می‌توان توضیحات لازم را به گزارش افزود (ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۲۲۶).

کانون این کتاب، گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی تهیه شده بر بنیاد استانداردهای حسابداری ایران و ساختار و اجزای آن است. در ادامه‌ی این فصل، چارچوب‌های گزارشگری مالی و گزارش حسابرس مرور می‌شود. فصل‌های دوم، سوم و چهارم، به ساختار و اجزای گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی می‌پردازد. فصل پنجم، چند مورد ویژه درباره‌ی گزارش حسابرس را باز می‌نماید. در فصل ششم، نکاتی درباره‌ی نگارش گزارش ارائه می‌شود و فصل هفتم، گردآوری است از پرسش‌های مربوط به گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی.

1. Standard Wording
2. Consistency
3. Unusual Circumstances
4. Laws
5. Regulations
6. Financial Statements
7. Misunderstand
8. Assurance Obtained



نکته‌ی ۱: الزامات کامل مستندسازی در استاندارد حسابرسی بخش ۲۳۰ با عنوان "مستندات حسابرسی" آمده است.

نکته‌ی ۲: برنامه‌ریزی، فرآیندی مستمر و پویا در طول حسابرسی است. استاندارد حسابرسی بخش ۳۰۰ با عنوان "برنامه‌ریزی حسابرسی صورت‌های مالی" به این موضوع پرداخته است.

نمودار بالا با اندکی دگرگونی از ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۱۹ برگرفته شده است.

چارچوب‌های گزارشگری مالی

چارچوب^۱، ساختاری شکل‌دهنده و پشتیبان و گردآوری از اصول و نظریه‌ها است (فرهنگ آکسفورد، ۲۰۰۰، ص ۱۶۶). چارچوب گزارشگری مالی^۲ برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان تدوین شده است. برای نمونه، چارچوب‌های پذیرفتنی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۳،
- استانداردهای ملی حسابداری^۴،
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۵ (ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۲۲۶)، و
- استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی^۶.

چارچوب گزارشگری مالی مربوط^۷، چارچوبی است که توسط مدیران اجرایی و در موارد مقتضی، ارکان راهبری بنگاه اقتصادی، برای تهیه‌ی صورت‌های مالی، انتخاب می‌شود و با توجه به ماهیت بنگاه اقتصادی و هدف صورت‌های مالی، پذیرفتنی است یا به‌موجب قانون یا مقررات، الزامی شده است. الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، شکل و محتوای صورت‌های مالی و آنچه را که مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی نامیده می‌شود؛ مشخص می‌کند. در بسیاری از چارچوب‌ها، صورت‌های مالی، به‌قصد ارائه‌ی اطلاعات لازم درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقد یک بنگاه اقتصادی تهیه می‌شود. در چنین چارچوب‌هایی، مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی شامل صورت‌های مالی اساسی^۸ (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد) و یادداشت‌های توضیحی مربوط است. در برخی دیگر از چارچوب‌های گزارشگری مالی، مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، تنها شامل یک صورت مالی (مانند صورت درآمدها و هزینه‌ها) و یادداشت‌های توضیحی مربوط است.

1. Framework
2. Financial Reporting Framework
3. International Financial Reporting Standards
4. National Accounting Standards
5. International Public Sector Accounting Standards
6. National Public Sector Accounting Standards
7. Applicable Financial Reporting Framework
8. Basic Financial Statements

صورت‌های مالی ممکن است طبق یک چارچوب گزارشگری مالی تهیه شود که برای هدف‌های زیر طراحی شده است:

- تأمین اطلاعات مالی مشترک مورد نیاز برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان (صورت‌های مالی با مقاصد عمومی)، یا
- تأمین اطلاعات مالی مورد نیاز برای استفاده‌کنندگان خاص (صورت‌های مالی با مقاصد خاص).

چارچوب گزارشگری مالی برای صورت‌های مالی با مقاصد عمومی، استانداردهای حسابداری و تفاسیر مصوب سازمان حسابرسی است. چارچوب گزارشگری مالی برای صورت‌های مالی با مقاصد خاص و سایر اطلاعات مالی توسط سازمان حسابرسی یا دیگر مراجع قانونی تدوین یا مشخص می‌شود (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی بخش ۲۰۰).

در کشور ما، چارچوب گزارشگری مالی برای صورت‌های مالی با مقاصد عمومی، استانداردهای حسابداری^۱ و تفاسیر مصوب سازمان حسابرسی است. استانداردهای حسابداری ایران، برای تمام بنگاه‌های اقتصادی اعم از این که در بخش خصوصی یا عمومی فعالیت کنند؛ کاربرد دارد. از این رو، بر بنیاد استانداردهای حسابداری ایران، صورت‌های مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی را به نحو مطلوب ارائه کند. تقریباً در تمام شرایط، اعمال مناسب الزامات استانداردهای حسابداری ایران همراه با افشای اطلاعات اضافی در صورت لزوم، منجر به ارائه‌ی صورت‌های مالی به نحو مطلوب می‌شود (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری و استاندارد حسابداری (۱)). با وجود این، بنگاه‌های اقتصادی ممکن است با هدف تأمین منابع مالی در قالب سرمایه‌گذاری مستقیم یا دریافت وام یا سایر هدف‌ها، صورت‌های مالی را بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری یا استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سایر کشورها یا مراجع حرفه‌ای نیز تهیه کنند.

استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی ایران، مدیریت بنگاه گزارشگر را مسئول تعیین چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده و نیز تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی بر طبق آن چارچوب و افشای آن در صورت‌های مالی می‌دانند. قوانین و مقررات موجود نیز، مسئولیت‌هایی را در رابطه با گزارشگری مالی، برعهده‌ی مدیران اجرایی یا ارکان راهبری بنگاه اقتصادی گذاشته است. حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، مبتنی بر این **فرض اساسی**^۲ است که مدیران اجرایی یا ارکان راهبری

1. Accounting Standards

2. Premise

بنگاه اقتصادی مسئولیت‌هایی را پذیرفته‌اند که ایفای آنها برای انجام حسابرسی، اساسی است. یعنی، مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی، از مسئولیت‌های خود نسبت به موارد زیر آگاهند و آن را پذیرفته‌اند:

- الف. تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط.
- ب. طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی به گونه‌ای که عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد؛ و
- پ. فراهم کردن موارد زیر برای حسابرس:

۱. امکان دسترسی به کلیه اطلاعات مربوط به تهیه صورت‌های مالی، مانند اسناد و مدارک،
۲. هرگونه اطلاعات اضافی که حسابرس ممکن است از مدیران اجرایی یا ارکان راهبری بنگاه اقتصادی برای دستیابی به هدف‌های حسابرسی درخواست کند؛ و
۳. امکان دسترسی نامحدود به کارکنانی از بنگاه اقتصادی که حسابرس، دسترسی به آنها را برای کسب شواهد حسابرسی، ضروری تشخیص می‌دهد.

افزون بر این، مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی باید برای تهیه‌ی صورت‌های مالی، اقدامات زیر را انجام دهند:

- مشخص کردن چارچوب گزارشگری مالی مربوط با توجه به قوانین و مقررات موجود.
- تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق چارچوب مشخص شده.
- توصیف کافی این چارچوب در صورت‌های مالی.

تهیه‌ی صورت‌های مالی نیازمند بکارگیری قضاوت مدیران اجرایی در حیطه‌ی چارچوب گزارشگری مالی، برای انجام برآوردهای حسابداری معقول در شرایط موجود و انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری مناسب، است.

حسابرس نسبت به اینکه صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر می‌کند. بنابراین، اظهارنظر حسابرس به چارچوب گزارشگری مالی مربوط و قوانین و مقررات ذی‌ربط بستگی دارد. اغلب چارچوب‌های گزارشگری مالی در برگیرنده‌ی الزامات مرتبط با ارائه‌ی صورت‌های مالی است، از این رو، تهیه صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، نحوه‌ی ارائه را نیز در برمی‌گیرد. با وجود این، حسابرسی صورت‌های مالی،

مسئولیت‌های مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی را منتفی نمی‌کند (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی بخش ۲۰۰). با توجه به آنچه نوشته شد؛ در کشور ما، مبنا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوب بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی با مقاصد عمومی و اظهار نظر درباره‌ی آن (چارچوب گزارشگری مالی مربوط)، استانداردهای حسابداری ایران است.

چارچوب‌های گزارش حسابرس

اظهار نظر حسابرسان درباره‌ی صورت‌های مالی، در یک چارچوب کاربردی با هدف‌های عمومی^۱ ایجاد می‌شود. از دیدگاه حسابرسی، دو گونه چارچوب با هدف عمومی وجود دارد: نخست، چارچوب ارائه‌ی مطلوب^۲ است و دیگر، چارچوب رعایت^۳.

چارچوب ارائه‌ی مطلوب

چارچوب ارائه‌ی مطلوب، چارچوبی برای گزارشگری است که رعایت الزامات یک چارچوب گزارشگری مالی را، مانند استانداردهای ملی حسابداری، الزامی می‌کند و:

۱. به روشنی یا به طور ضمنی، دستیابی به ارائه‌ی مطلوب^۴ صورت‌های مالی را تأیید می‌کند. دستیابی به ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی، ممکن است افشای^۵ بیشتر از آنچه را که در چارچوب گزارشگری مالی الزامی شده است؛ برای مدیریت ضروری سازد؛ یا

۲. به روشنی تأیید می‌کند که ممکن است عدول مدیریت از الزامات چارچوب گزارشگری مالی، برای دستیابی به ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی ضرورت داشته است. انتظار بر این است که چنین عدول‌هایی تنها در شرایط بسیار نادر، لازم شود.

گزارش‌های حسابرس درباره‌ی اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت^۶ به گونه‌ای مطلوب ارائه شده^۷ است یا تصویری درست و منصفانه^۸ از اطلاعاتی که صورت‌های مالی برای ارائه‌ی آنها تهیه شده، ارائه می‌کند؛ در این چارچوب قرار دارند.

-
1. General Purpose
 2. Fair Presentation Framework
 3. Compliance Framework
 4. Fair Presentation
 5. Disclosure
 6. In all Material Respects
 7. Presents Fairly
 8. True and Fair View

چارچوب رعایت

چارچوب رعایت، چارچوبی برای گزارشگری است که رعایت الزامات یک چارچوب گزارشگری مالی را الزامی می‌کند؛ اما شامل تأییدهای ارائه‌ی مطلوب به شرح بندهای ۱ و ۲ مندرج در چارچوب ارائه‌ی مطلوب، نیست. در این چارچوب، حسابرس ملزم به ارزیابی اینکه آیا صورتهای مالی به‌گونه‌ای مطلوب ارائه شده است؛ نیست. نمونه‌ی آن، چارچوب گزارشگری مالی مبتنی بر قوانین یا مقررات است که برای تأمین نیازهای اطلاعاتی طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان تدوین می‌شود.

گزارش‌های حسابرس درباره‌ی اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت مطابق با قانون تهیه شده است؛ در این چارچوب قرار دارند.

در برخی موارد، ممکن است حسابرس ملزم به انجام حسابرسی مطابق با هر دو چارچوب یاد شده باشد. در چنین شرایطی، نظر حسابرس باید هم مبتنی بر چارچوب ارائه‌ی مطلوب و هم مبتنی بر الزامات قوانین یا مقررات مربوط باشد (ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۲۲۷).

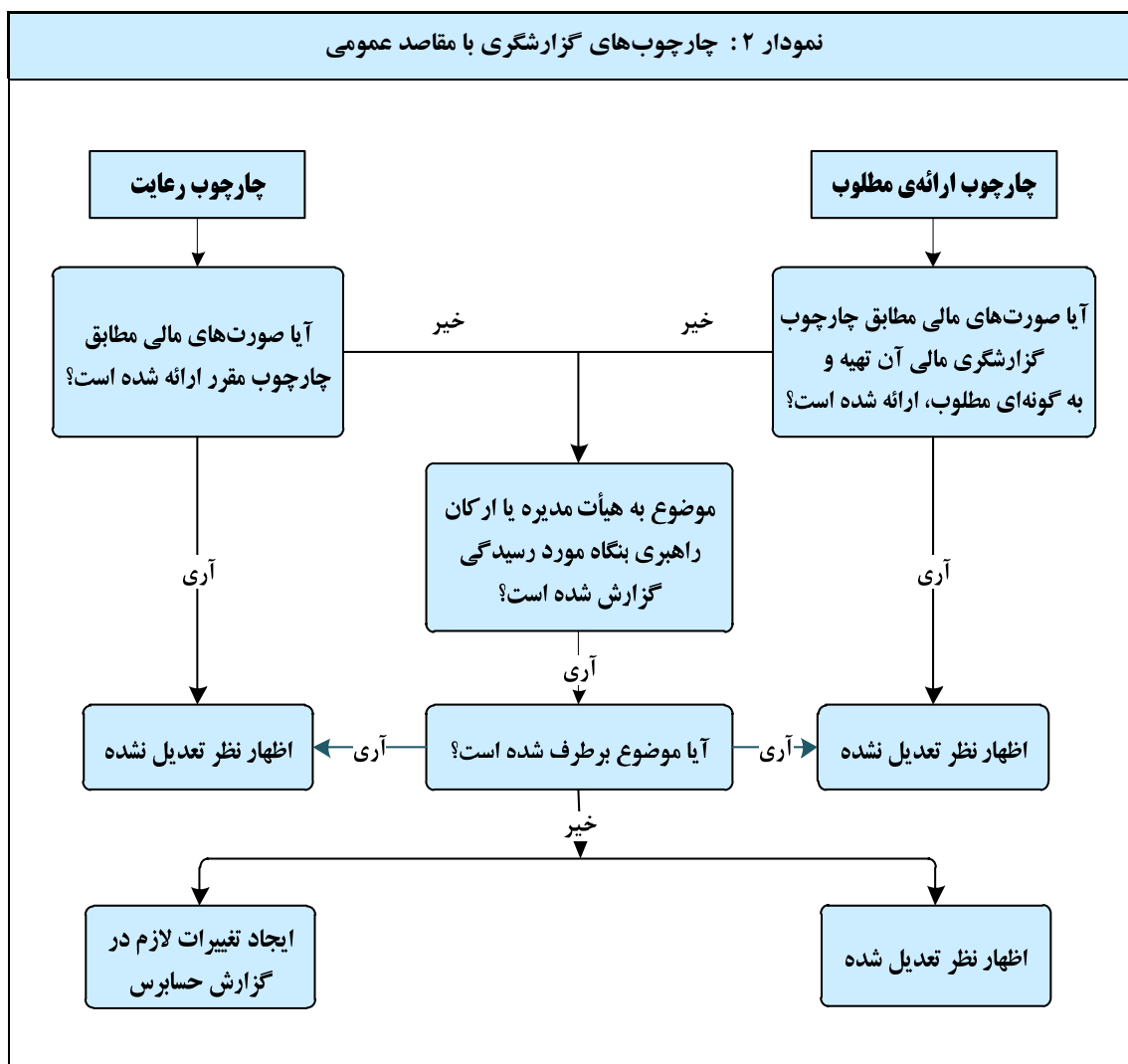
در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۰، و همچنین استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ ایران، هر دو چارچوب دیده شده است. طبق استانداردهای یاد شده، گزارش حسابرس دارای دو بخش کلی است: نخست، بخش **گزارش درباره‌ی صورتهای مالی**^۱ است که بر چارچوب ارائه‌ی مطلوب استوار است و دیگر، بخش **گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی**^۲ است که درست پس از پایان گزارش درباره‌ی صورتهای مالی (شامل بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی) جای دارد و همواره بخش پایانی گزارش است. در بخش دوم، باید دست‌کم، بر بنیاد مسئولیت بازرس قانونی طبق مفاد لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، موارد عدم رعایت قانون یاد شده، در صورت وجود، گزارش شود.^۳ توضیح بیشتر درباره‌ی این دو بخش در فصل دوم می‌آید.

1. Report on the Financial Statements

2. Report on Other Legal and Regulatory Requirements

۳. گرچه در ایران، بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، به گزارش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات می‌پردازد؛ حسابرس مستقل و بازرس قانونی در رابطه با اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق قانون تهیه شده است یا نه، نظری اظهار نمی‌کند.

نمودار ۲، چگونگی تعیین اظهار نظر حسابرس در دو چارچوب گزارشگری با هدف‌های عمومی را نشان می‌دهد.



نمودار بالا با اندکی دگرگونی از ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۲۲۸، برگرفته شده است.

خلاصه‌ی فصل نخست

دست‌آورد حساب‌رسان مستقل، گزارشی است که با آن، نظرشان درباره‌ی صورت‌های مالی ارائه می‌شود. چارچوب تهیه‌ی صورت‌های مالی را مدیران بنگاه‌های مورد رسیدگی تعیین می‌کنند و این صورت‌ها بر بنیاد چارچوب یاد شده، طبق استانداردهای حسابداری مربوط تهیه می‌شود. این چارچوب و استانداردها، ویژگی‌های صورت‌های مالی را تعیین می‌کنند و از این رو، معیار حساب‌رسان برای تعیین مطلوبیت ارائه‌ی آن صورت‌ها است. ویژگی‌های گزارش حساب‌رس را نیز استانداردهای حسابرسی تعیین می‌کند. بنابراین، حساب‌رسان، گزارش حساب‌رس را بر بنیاد چارچوب تعیین شده در استانداردهای حسابرسی، تهیه و ارائه می‌کنند و همواره ملزم به رعایت استانداردهای یاد شده‌اند.

اصطلاحاتی که در فصل نخست معرفی یا بر آن تأکید شده است

ارکان راهبری (*Those Charged With Governance*): شخص (اشخاص) یا سازمان(های) مسئول نظارت بر هدایت راهبردی و تعهدات مرتبط با پاسخگویی بنگاه اقتصادی است. این نظارت، شامل نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی است. در بیشتر بنگاه‌های اقتصادی منظور از این اصطلاح، هیأت مدیره است؛ ولی بسته به ساختار تشکیلاتی و حقوقی بنگاه اقتصادی، ممکن است شامل هیأت امناء، هیأت عامل یا سایر ارکان مشابه باشد.

استانداردهای حسابداری (*Accounting Standards*): بیانیه‌هایی لازم‌الاجرا که چگونگی اندازه‌گیری، شناسایی و گزارشگری معاملات و رویدادهای مالی را مشخص می‌کند و رعایت آنها، برای ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی، ضروری است. استانداردهای حسابداری ایران را کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی تدوین می‌کند.

استانداردهای حسابرسی (*Auditing Standards*): بیانیه‌هایی لازم‌الاجرا، شامل اصول و روش‌های بنیادی حسابرسی است که ابزار حسابرسی صورت‌های مالی را فراهم می‌کند و حساب‌رسان باید در حسابرسی صورت‌های مالی، آنها را اجرا کنند. استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط را در ایران، کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی تدوین می‌کند.

اظهار نظر حسابرس (Auditor's Opinion): نظر حرفه‌ای و مبتنی بر استقلال رأی حسابرس بر بنیاد یافته‌های حسابرسی. در حسابرسی صورت‌های مالی، اظهار نظر حسابرس معمولاً درباره‌ی مطلوب بودن ارائه‌ی جنبه‌های بااهمیت وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی ارائه شده در صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری، است. اظهار نظر حسابرس ممکن است تعدیل نشده یا تعدیل شده باشد.

چارچوب گزارش حسابرسی (Audit Report Framework): ساختاری شکل دهنده و پشتیبان و گردآوری از اصول، نظریه‌ها و استانداردها است که برای پاسخگویی به نیازهای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان تدوین شده است و ساختار و چگونگی گزارش حسابرس را مشخص می‌کند؛ و اظهار نظر حسابرسان درباره‌ی صورت‌های مالی، در قالب آن ایجاد می‌شود. دو گونه چارچوب با هدف‌های عمومی، چارچوب ارائه‌ی مطلوب و چارچوب رعایت، وجود دارد.

چارچوب گزارشگری مالی (Financial Reporting Framework): ساختاری شکل دهنده و پشتیبان و گردآوری از اصول، نظریه‌ها و استانداردها است که برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان تدوین شده و ماهیت، نحوه‌ی عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص می‌کند. در کشور ما، چارچوب گزارشگری مالی پذیرفته شده برای تهیه‌ی صورت‌های مالی با مقاصد عمومی، استانداردهای حسابداری ایران است.

چارچوب گزارشگری مالی مربوط (Applicable Financial Reporting Framework): چارچوبی که توسط مدیران اجرایی و در موارد مقتضی، ارکان راهبری بنگاه اقتصادی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی انتخاب می‌شود و با توجه به ماهیت بنگاه اقتصادی و هدف صورت‌های مالی، پذیرفتنی است یا به‌موجب قانون یا مقررات، الزامی شده است.

حسابرس مستقل (Independent Auditor): فرد یا مؤسسه‌ی دارای صلاحیت و بی‌طرف که مسئولیت نهایی حسابرسی صورت‌های مالی یا ارائه‌ی خدمات مرتبط را به‌عهده دارد.

حسابرسی (Audit): فرآیندی است سنجیده و بسامان برای گردآوری و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد درباره‌ی ادعاهای مربوط به رویدادها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده، و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع.

صورت‌های مالی (Financial Statements): ارائه‌ی اطلاعات مالی شامل مجموعه‌ای از صورت‌های جداگانه و در عین حال مرتبط با هم به‌گونه‌ای ساختار یافته، که وضعیت مالی (منابع اقتصادی و تعهدات) یک شخصیت حسابداری را در یک تاریخ معین و نتایج عملیات و جریان‌های نقدی (تغییرات منابع اقتصادی و تعهدات) آن را برای دوره‌ی مالی منتهی به آن تاریخ، نشان می‌دهد. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، شامل صورت‌های مالی اساسی (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد) و یادداشت‌های توضیحی (شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و توضیحات تکمیلی) است.

گزارش حسابرس مستقل (Independent Auditor's Report): گزارشی مکتوب که در آن، حسابرس مستقل، نظرش را درباره‌ی صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی، پس از تکمیل رسیدگی به آنها، بر بنیاد ارزیابی نتایج به‌دست آمده از شواهد گردآوری شده در حسابرسی، صادر می‌کند. هنگام وجود سایر مسئولیت‌های گزارشگری، گزارش حسابرس شامل دو بخش گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی و گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی است.

پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل نخست

- (۱) کدام گزینه‌ی زیر، شامل مراحل فرآیند حسابرسی است؟
- الف. مرحله‌ی رسیدگی و آزمون و مرحله‌ی ارزیابی شواهد.
 - ب. مرحله‌ی رسیدگی و آزمون و مرحله‌ی تعیین نوع اظهار نظر.
 - ج. مرحله‌ی رسیدگی و آزمون و مرحله‌ی گزارشگری.
 - د. مرحله‌ی ارزیابی شواهد و مرحله‌ی ارزیابی گزارشگری.
- (۲) شکل و محتوای گزارش حسابرس را کدام مورد زیر تعیین می‌کند؟
- الف. قضاوت حسابرس.
 - ب. نوع اظهار نظر حسابرس.
 - ج. استانداردهای حسابرسی.
 - د. خطر حسابرسی و اهمیت.
- (۳) کدام گزینه‌ی زیر، مزایای ثبات رویه را در تهیه و ارائه‌ی گزارش‌های حسابرس نشان می‌دهد؟
- الف. افزایش درک استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس.
 - ب. افزایش اعتبار گزارش حسابرس.
 - ج. افزایش رویه‌های کنترل کیفیت گزارش حسابرس.
 - د. الف و ب بالا.
- (۴) کدام گزینه‌ی زیر، از چارچوب‌های گزارشگری مالی نیست؟
- الف. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی.
 - ب. استانداردهای ملی حسابداری.
 - ج. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.
 - د. استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی.

(۵) شکل و محتوای صورت‌های مالی را کدام مورد زیر تعیین می‌کند؟

- الف. صورت‌های مالی نمونه.
- ب. استانداردهای حسابرسی.
- ج. چارچوب گزارشگری مالی.
- د. مدیریت بنگاه گزارشگر.

(۶) در ایران، چارچوب گزارشگری مالی پذیرفته شده برای تهیه‌ی صورت‌های مالی با مقاصد عمومی در مورد بنگاه‌های اقتصادی، کدام مورد زیر است؟

- الف. استانداردهای بین‌المللی حسابداری.
- ب. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی.
- ج. استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران.
- د. استانداردهای حسابداری ایران.

(۷) استانداردهای حسابرسی و حسابداری ایران، چه کسی را مسئول تعیین چارچوب گزارشگری مالی مورد استفاده و نیز تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی بر بنیاد آن چارچوب می‌دانند؟

- الف. حسابرس مستقل.
- ب. مدیریت بنگاه گزارشگر.
- ج. بازرس قانونی.
- د. الف و ب بالا.

(۸) چارچوب گزارشگری مالی مربوط، با در نظر گرفتن کدام مورد زیر تعیین می‌شود؟

- الف. ماهیت بنگاه اقتصادی و هدف صورت‌های مالی و قانون یا مقررات
- ب. قضاوت مدیران اجرایی یا ارکان راهبری بنگاه اقتصادی
- ج. ماهیت بنگاه اقتصادی و هدف صورت‌های مالی و قانون یا مقررات و نظر حسابرس
- د. قضاوت مدیران اجرایی یا ارکان راهبری بنگاه اقتصادی و اظهارنظر حسابرس

۹) فرض اساسی حسابرسی صورت‌های مالی، شامل آگاهی مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی، از مسئولیت درباره‌ی کدام مورد زیر نیست؟

- الف. تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط.
- ب. طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی.
- ج. فراهم کردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- د. فراهم کردن امکان دسترسی نامحدود حسابرس به کارکنان بنگاه اقتصادی که حسابرس، ضروری تشخیص می‌دهد.

۱۰) طبق فرض اساسی حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی، مسئولیت دارند که کدام مورد زیر را برای حسابرس فراهم کنند؟

- الف. صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط.
- ب. امکان دسترسی به کلیه اطلاعات مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی.
- ب. امکان رعایت استانداردهای حسابرسی.
- د. الف و ب بالا.

۱۱) اقدامات مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی، شامل کدام مورد زیر است؟

- الف. قضاوت درباره‌ی چارچوب گزارشگری مالی، مشخص کردن آن، تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق آن و توصیف کافی این چارچوب در صورت‌های مالی.
- ب. مشخص کردن چارچوب گزارشگری مالی، تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق آن و توصیف کافی این چارچوب در صورت‌های مالی.
- ج. مشخص کردن چارچوب گزارشگری مالی، تهیه و توصیف صورت‌های مالی طبق آن.
- د. مشخص کردن چارچوب گزارشگری مالی، تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق آن و قضاوت درباره کاربرد آن در صورت‌های مالی.

۱۲) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی قضاوت مدیران اجرایی در تهیه‌ی صورت‌های مالی درست است؟

- الف . قضاوت در حیطه‌ی چارچوب گزارشگری مالی انجام می‌شود.
- ب . قضاوت باید مبتنی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردها باشد.
- ج . قضاوت برای انجام برآوردهای حسابداری معقول در شرایط موجود و انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری مناسب، انجام می‌شود.
- د . الف و ج بالا.

۱۳) مسئولیت حسابرس درباره‌ی چارچوب گزارشگری مالی کدام مورد زیر است؟

- الف . تعیین چارچوب گزارشگری مالی.
- ب . پذیرش چارچوب گزارشگری مالی.
- ج . اظهار نظر درباره‌ی چارچوب گزارشگری مالی.
- د . ب و ج بالا.

۱۴) کدام مورد زیر، رافع مسئولیت مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در قبال صورت‌های مالی است؟

- الف . حسابرسی صورت‌های مالی.
- ب . تهیه‌ی چند صورت مالی مبتنی بر چارچوب‌های گزارشگری مالی متفاوت.
- ج . انتخاب چارچوب گزارشگری مالی با نظرخواهی از مشاور حقوقی.
- د . هیچ‌کدام.

۱۵) در کشور ما، مبنا و معیار حسابرس برای سنجش ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی با مقاصد عمومی و اظهار نظر درباره‌ی آن، کدام مورد زیر است؟

- الف . استانداردهای حسابداری ایران.
- ب . استانداردهای بین‌المللی حسابداری.
- ج . استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران.
- د . استانداردهای حسابرسی ایران.

۱۶) کدام گزینه‌ی زیر، از چارچوب‌های گزارش حسابرس است؟

الف. چارچوب ارائه‌ی مطلوب.

ب. چارچوب اظهار نظر صریح.

ج. چارچوب رعایت.

د. الف و ج بالا.

۱۷) اظهار نظر حسابرس درباره‌ی اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به‌گونه‌ای مطلوب ارائه شده یا تصویری درست و منصفانه از اطلاعاتی که صورت‌های مالی برای ارائه‌ی آنها تهیه شده است، ارائه می‌کند؛ مبتنی بر کدام چارچوب زیر است؟

الف. چارچوب ارائه‌ی مطلوب.

ب. استانداردهای حسابداری ایران.

ج. چارچوب رعایت.

د. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

۱۸) اظهار نظر حسابرس درباره‌ی رعایت قانون در تهیه صورت‌های مالی، مبتنی بر کدام چارچوب زیر است؟

الف. استانداردهای حسابداری ایران.

ب. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

ج. چارچوب ارائه‌ی مطلوب.

د. چارچوب رعایت.

۱۹) گزارش حسابرس مستقل دارای کدام یک از بخش‌های کلی زیر است؟

الف. بخش گزارش نسبت به صورت‌های مالی.

ب. بخش سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

ج. بخش سایر موارد.

د. الف و ب بالا.

۲۰) بخش‌های گزارش نسبت به صورت‌های مالی و گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

به ترتیب بر کدام چارچوب‌های زیر مبتنی است؟

الف. چارچوب ارائه‌ی مطلوب و چارچوب ارائه‌ی مطلوب.

ب. چارچوب رعایت و چارچوب ارائه‌ی مطلوب.

ج. چارچوب ارائه‌ی مطلوب و چارچوب رعایت.

د. چارچوب رعایت و چارچوب رعایت.

گزارشگری درباره‌ی صورت‌های مالی

هدف‌های آموزشی

- آشنایی با هدف‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی.
- تعریف شواهد حسابرسی.
- تعریف اهمیت و آشنایی با چگونگی سنجش آن.
- تعریف تحریف و آشنایی با چگونگی برخورد حسابرس با تحریف‌های اصلاح نشده.
- آشنایی با مفهوم مطلوب بودن تهیه‌ی صورت‌های مالی.
- تعریف رویه‌های حسابداری و آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی آنها.
- تعریف برآورد حسابداری و آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی آن.
- آشنایی با خصوصیات کیفی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی.
- تعریف افشا و آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی آن.
- تشریح مسئولیت حسابرس درباره‌ی سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده.
- تشریح مسئولیت‌های حسابرس درباره‌ی مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی.
- تشریح اجزای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی.
- تشریح وظایف بازرس قانونی.
- آشنایی با رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و مسئولیت حسابرس درباره‌ی آنها.

مقدمه

حسابرسان، برای ارائه‌ی نظرشان درباره‌ی صورت‌های مالی، از گزارش حسابرس استفاده می‌کنند. استفاده‌کنندگان نیز برای ارزیابی مطلوب بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی، گزارش حسابرس را بکار می‌گیرند. گزارش حسابرس، با گذشت زمان، برای پاسخگویی به نیازهای دو گروه یاد شده بارها دگرگون شده است. این دگرگونی‌ها، به‌ویژه در زمینه‌ی نگارش گزارش و واژه‌نگاری آن بوده و می‌توان گفت که در نتیجه‌ی پژوهش‌های انجام شده در این باره، ایجاد شده است. پیام‌های گزارش‌های حسابرس و انتظارات جامعه از حسابرسان، در پژوهش‌های بسیاری بررسی شده است. به طور کلی، این پژوهش‌ها شواهدی ارائه نموده‌اند که ساختار و واژگان گزارش‌های حسابرس بر فهم استفاده‌کنندگان از دامنه، ماهیت و اهمیت حسابرسی و نیز بر درک خواننده‌ی گزارش از حسابرسی و نقش حسابرس، مؤثر است. برای نمونه، پژوهش‌های کلی و موروایز^۱ (۱۹۸۹) و مونرو و وودلیف^۲ (۱۹۹۴) نشان داده است که دگرگونی واژگان گزارش حسابرس، موجب دگرسانی درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی و مسئولیت‌های حسابرسان و مدیران می‌شود (اسلامین و الجایدی، ۲۰۰۹).

در کشور ما نیز ساختار گزارش حسابرس را استانداردهای حسابرسی مشخص می‌کند. از ابتدای سال ۱۳۹۰، گزارش‌های حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی باید بر بنیاد استانداردهای حسابرسی بخش ۷۰۰ با عنوان **گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی**، بخش ۷۰۵ با عنوان **اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل** و بخش ۷۰۶ با عنوان **بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل**، تهیه و ارائه شود.^۳ در این استانداردها، ساختار و واژگان گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی، در مقایسه با استانداردهای پیشین، دگرگونی قابل توجهی داشته است. در این فصل و دو فصل آینده، به تشریح گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی، بر بنیاد استانداردهای یاد شده پرداخته می‌شود.

1. Kelly and Mohrweis

2. Monroe and Woodliff

۳. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ تجدید نظر شده و بخش ۷۰۱ نیز به استانداردهای مربوط به گزارش حسابرس افزوده شده است. استانداردهای یادشده، برای حسابرسی صورت‌های مالی دوره‌ی منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ و پس از آن، لازم‌الاجرا شده است.

هدف‌های حسابرس

هدف‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی عبارت است از:

الف. اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، بر بنیاد ارزیابی نتایج به‌دست آمده از شواهد گردآوری شده در حسابرسی، و

ب. ارائه‌ی اظهار نظری روشن در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن اظهار نظر.

حسابرس باید درباره‌ی اینکه آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. حسابرس برای تعیین نوع اظهار نظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا درباره‌ی بود یا نبود تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر. برای این نتیجه‌گیری، وی باید موارد زیر را در نظر گیرد:

۱. نتیجه‌گیری در مورد گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب،

۲. نتیجه‌گیری در مورد میزان اهمیت تحریف‌های اصلاح نشده (به تنهایی یا در مجموع)، و

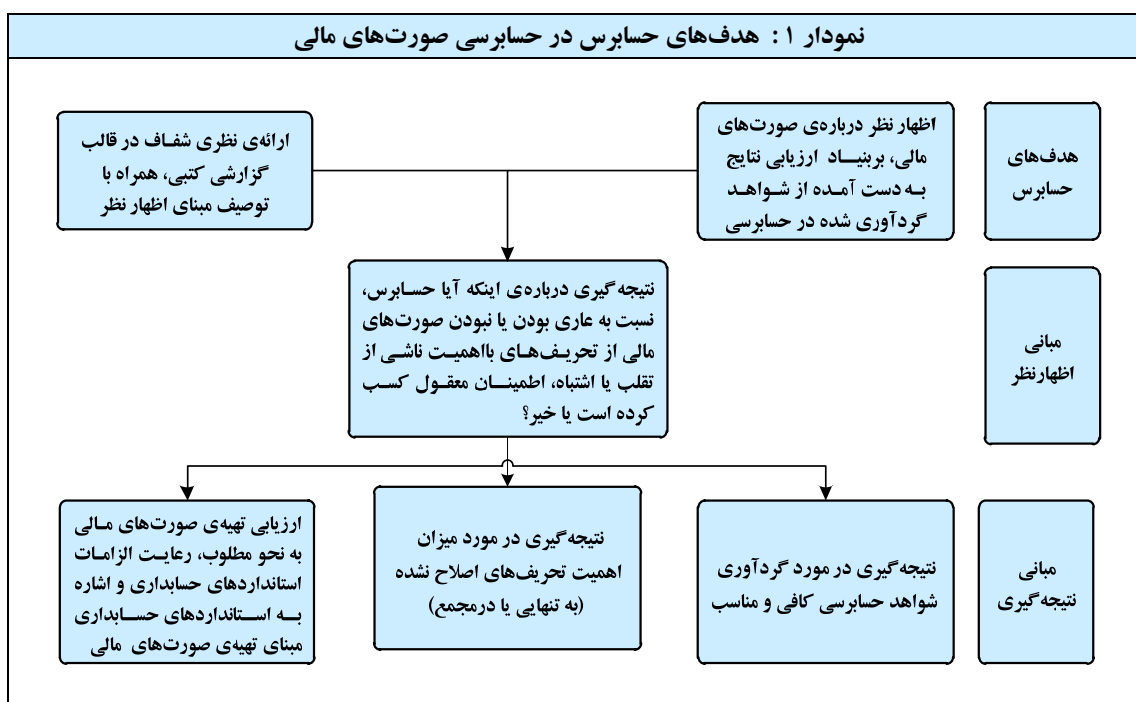
۳. ارزیابی‌های لازم در موارد زیر:

الف. تهیه‌ی صورت‌های مالی به‌گونه‌ای مطلوب.

ب. ارزیابی الزامات استانداردهای حسابداری، به‌ویژه در موارد:

- کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری،
- هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها،
- معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت،
- سازگاری اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی با خصوصیات کیفی اطلاعات مالی،
- کفایت اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی، و
- مناسب بودن اصطلاحات استفاده شده در صورت‌های مالی.

ج. مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی.



شواهد حسابرسی

شواهد حسابرسی^۱، یعنی اطلاعات مورد استفاده‌ی حسابرس برای دستیابی به نتیجه‌گیری‌هایی که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات است^۲. حسابرس باید با طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای مقابله با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده، گردآوری کند^۳.

حسابرس برای اظهار نظر، همه‌ی شواهد حسابرسی مربوط را در نظر می‌گیرد؛ صرف‌نظر از اینکه آن شواهد، مؤید یا ناقض ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی باشد. اگر حسابرس شواهد حسابرسی کافی و مناسب را در مورد یک ادعای بااهمیت صورت‌های مالی کسب نکرده باشد باید برای کسب شواهد حسابرسی بیشتر، تلاش کند. چنانچه حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب را کسب کند؛ با محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی روبرو است و همان‌گونه که در فصل آینده خواهد آمد باید نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

1. Audit Evidence

۲. استاندارد حسابرسی بخش ۵۰۰ با عنوان شواهد حسابرسی.

۳. استاندارد حسابرسی بخش ۳۳۰، با عنوان برخورد‌های حسابرس با خطرهای ارزیابی شده.

اهمیت

حسابرس باید در مورد بااهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده، قضاوت کند. از آنجا که برای ارزیابی آثار تحریف‌ها، آگاهی از مفهوم **اهمیت**^۱ در حسابرسی و چگونگی سنجش آن ضروری است؛^۲ پیش از پرداختن به مفهوم تحریف باید آشنایی لازم با مفهوم اهمیت در حسابرسی ایجاد شود.

از دیدگاه استانداردهای حسابرسی و حسابداری، اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی از صورت‌های مالی را درباره‌ی امور بنگاه اقتصادی تحت تأثیر قرار دهد یا دگرگون سازد. درجه‌ی اهمیت ارقام، به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آنها و نوع و اندازه‌ی بنگاه اقتصادی بستگی دارد. بنابراین، اهمیت ارائه‌ی نادرست یا حذف اطلاعات، به میزان و ماهیت قلم مورد بحث بر اساس قضاوت در شرایط مربوط، بستگی دارد. جنبه‌هایی از ماهیت که بر قضاوت در مورد اهمیت یک قلم تأثیر می‌گذارد شامل معاملات و سایر رویدادهای به وجود آورنده‌ی آن و نیز سرفصل‌های خاص صورت‌های مالی و موارد افشایی است که تحت تأثیر قرار گرفته است. مواردی که باید مد نظر قرار گیرد شامل سایر عناصر صورت‌های مالی در کلیت آن و دیگر اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان است که بتواند بر ارزیابی آنها از صورت‌های مالی تأثیر گذارد. این امر برای نمونه متضمن در نظر گرفتن تأثیر آن قلم بر ارزیابی روندهاست. در مورد دو یا چند قلم مشابه، باید اهمیت مجموع و نیز تک‌تک آنها در نظر گرفته شود. اهمیت، کیفیتی آستانه‌ای است و به‌جای اینکه خصوصیت کیفی اصلی لازم برای اطلاعات باشد؛ نقطه‌ی انقطاع است و باید پیش از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات، مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات بااهمیت نباشد؛ نیازی به بررسی آن نیست.

تشخیص اطلاعات بااهمیت از اطلاعات کم‌اهمیت، از جنبه‌ی قابلیت اتکا، با درجه‌ی دقت مورد انتظار رابطه‌ی معکوس دارد. چنانچه ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکا نسبت به موردی نیازمند بکارگیری دقت زیاد باشد؛ ارقام نسبتاً کوچک، بااهمیت تلقی می‌شوند. اگر میزان دقت مورد انتظار، کم باشد؛ ارقام نسبتاً بزرگ، کم‌اهمیت محسوب خواهند شد (مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی، ۱۳۸۵، ص ۴۵).

1. Materiality

۲. بیشتر مطالب مربوط به اهمیت و سنجش آن، مربوط به استاندارد حسابرسی بخش ۳۲۰، با عنوان اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی، است. سایر منابع نیز در متن آمده است.

برآورد حسابرس از اهمیت، بیشینه‌ی تحریف‌هایی است که می‌تواند در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس کماکان بر این باور باشد که تحریف‌های مزبور، بر قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کننده‌ی منطقی تأثیری ندارد. برآورد حسابرس از اهمیت، تحریف قابل تحمل (یا اغماض) نیز نامیده می‌شود (کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۲، ص ۲۱). حسابرس، اهمیت را هم در سطح صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه و هم در ارتباط با هر یک از مانده حساب‌ها، گروه معاملات و رویدادها و موارد افشا در نظر می‌گیرد. ملاحظات چونی الزامات قانونی و مقرراتی و ملاحظات مربوط به هر یک از مانده حساب‌های مندرج در صورت‌های مالی و روابط بین اقلام صورت‌های مزبور نیز می‌تواند بر سطح اهمیت اثر بگذارد. در نتیجه، این فرآیند می‌تواند بر حسب موضوع مورد رسیدگی، به مبالغ گوناگون اهمیت بیانجامد.

خلاصه‌ی مطالب یاد شده، به شرح زیر است:

- تحریف‌ها، شامل اطلاعات گزارش نشده، زمانی بااهمیت تلقی می‌شود که به طور منطقی، انتظار رود به تنهایی یا در مجموع، بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که مبتنی بر صورت‌های مالی است، اثر بگذارد؛
- قضاوت درباره‌ی اهمیت، با توجه به شرایط موجود انجام می‌شود و تحت تأثیر اندازه یا ماهیت یک تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد؛ و
- قضاوت درباره‌ی موضوعات بااهمیت از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، با توجه به نیازهای اطلاعاتی مشترک استفاده‌کنندگان به‌عنوان یک گروه، شکل می‌گیرد. اثر احتمالی تحریف‌ها بر تصمیمات استفاده‌کنندگان خاص، که ممکن است نیازهای اطلاعاتی بسیار متفاوتی داشته باشند؛ مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

ویژگی‌های بالا، مبنای مناسبی را برای تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس فراهم می‌کند.

حسابرس، مفهوم اهمیت را در موارد زیر بکار می‌برد:

- برنامه‌ریزی حسابرسی،
- اجرای عملیات حسابرسی،
- ارزیابی آثار تحریف‌های شناسایی شده بر حسابرسی،
- ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده (در صورت وجود) بر صورت‌های مالی، و
- تعیین نوع اظهار نظر در گزارش حسابرسی.

حسابرس با جمع آوری شواهد کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به سطحی پایین و پذیرفتنی، اطمینان معقول کسب می‌کند. خطر حسابرسی یعنی اینکه حسابرس، در شرایطی که صورت‌های مالی تحریف بااهمیت دارد؛ نظر نامناسب ارائه کند. خطر حسابرسی، تابعی از خطرهای تحریف بااهمیت و خطر عدم کشف است. اهمیت و خطر حسابرسی در تمام مراحل حسابرسی، به‌ویژه در مراحل زیر، مورد توجه قرار می‌گیرد:

الف. تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت،

ب. تعیین ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی لازم، و

پ. ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده (در صورت وجود) بر صورت‌های مالی و بر اظهار نظر در گزارش حسابرس^۱.

سنجش اهمیت

تعیین سطح اهمیت، توسط حسابرس، نیازمند قضاوت حرفه‌ای است و تحت تأثیر برداشت حسابرس از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار دارد؛ بنابراین، منطقی است که حسابرس فرض کند این استفاده‌کنندگان:

الف. در زمینه‌ی فعالیت‌های اقتصادی و تجاری و همچنین حسابداری شناخت مناسبی دارند و مایلند اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را با دقت لازم مطالعه کنند؛

ب. درک می‌کنند که صورت‌های مالی با توجه به سطوح اهمیت، تهیه، ارائه و حسابرسی شده است؛

پ. از ابهامات ذاتی اندازه‌گیری مبالغ تعیین شده بر مبنای برآورد، قضاوت و در نظر گرفتن رویدادهای آینده، آگاهی دارند؛ و

ت. بر مبنای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، تصمیمات اقتصادی منطقی اتخاذ می‌کنند.

متغیرهای مؤثر بر قضاوت‌های مربوط به اهمیت را می‌توان در سه گروه زیر طبقه‌بندی کرد:

• **متغیرهای کمی:** شامل متغیرهای مؤثر بر ارقام صورت‌های مالی،

۱. استاندارد حسابرسی بخش ۳۲۰، با عنوان اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی.

- **متغیرهای کیفی:** شامل ویژگی‌های محیط اقتصادی، ویژگی‌های بنگاه اقتصادی، ویژگی‌های قلم مورد قضاوت و ویژگی‌های سیستم حسابداری و رویه‌های مورد استفاده، و
 - **متغیرهای مربوط به ویژگی‌های شخص قضاوت‌کننده:** شامل تجربه، تحصیلات، موقعیت سازمانی و آشنایی با فعالیت‌های تجاری (حساس یگانه و کثیری، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرس مستقل، ۱۳۸۲، ص ۱۱).
- تعیین میزان اهمیت نیاز به قضاوت دارد و اندازه‌ی یک قلم و ماهیت آن تعیین‌کننده درجه‌ی اهمیت است (هیأت تدوین استانداردهای حسابداری، بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۲، ۱۹۸۰، ص ۴۲). با وجود این، برای تعیین سطح کمی اهمیت، معمولاً، درصد معینی از یک معیار به‌عنوان نقطه‌ی شروع تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه، در نظر گرفته می‌شود^۱. عواملی که ممکن است بر انتخاب معیار مناسب برای این منظور موثر باشد؛ عبارت است از:
- اجزای صورت‌های مالی، مانند دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها،
 - اقلامی که مورد توجه ویژه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی یک بنگاه اقتصادی قرار دارد؛ برای نمونه، استفاده‌کنندگان ممکن است برای ارزیابی عملکرد مالی، بر میزان سود، درآمد یا خالص دارایی‌ها تمرکز کنند؛
 - ماهیت بنگاه اقتصادی، موقعیت آن در چرخه‌ی عمر، نوع صنعت و محیط اقتصادی که بنگاه اقتصادی در آن فعالیت می‌کند؛
 - ساختار مالکیت بنگاه اقتصادی و روش‌های مورد استفاده برای تأمین مالی، برای نمونه، چنانچه بنگاه اقتصادی تنها با استقراض تأمین مالی نماید و نه با افزایش سرمایه، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ممکن است به دارایی‌ها و ادعاهای نسبت به آنها بیشتر از میزان سود توجه داشته باشند؛ و
 - نوسان نسبی معیار مورد نظر.

۱. در ایران، از آغاز دهه‌ی ۱۳۸۰ تا کنون، مبلغ اهمیت بر اساس دستورالعمل حسابرسی (بخش‌های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی) که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است (نشریه‌ی ۱۵۰)؛ اندازه‌گیری می‌شود.

نمونه‌ی معیارهایی که با توجه به شرایط **بنگاه اقتصادی** می‌تواند مناسب باشد؛ شامل ارقام صورت سود و زیان، مانند سود قبل از مالیات، جمع درآمدها، سود ناخالص، جمع هزینه‌ها و یا جمع حقوق صاحبان سرمایه یا خالص دارایی‌ها است. در بنگاه‌های اقتصادی انتفاعی، بیشتر، سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم به‌عنوان معیار بکار می‌رود. زمانی که سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم، نوسان زیادی داشته باشد؛ ممکن است استفاده از معیارهای دیگری همچون سود ناخالص یا جمع درآمدها مناسب‌تر باشد.

در رابطه با معیار انتخاب شده، داده‌های مالی مورد استفاده معمولاً شامل عملکرد مالی و وضعیت مالی مربوط به دوره‌های گذشته، آخرین عملکرد مالی و وضعیت مالی مربوط به دوره‌ی مورد رسیدگی، بودجه‌ها یا پیش‌بینی‌های انجام شده برای دوره‌ی مورد رسیدگی و همچنین تعدیلات انجام شده بابت تغییرات بااهمیت در محیط بنگاه اقتصادی (برای نمونه، تحصیل یک بنگاه اقتصادی عمده) و شرایط صنعت یا محیط اقتصادی محل فعالیت بنگاه اقتصادی است. برای نمونه، به‌عنوان یک نقطه شروع، در صورتی که سطح اهمیت برای صورت‌های مالی یک بنگاه اقتصادی بر حسب درصدی از سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم تعیین شود؛ ممکن است ایجاد شرایطی که منجر به افزایش یا کاهش غیرمنتظره‌ی این سود می‌شود حسابرس را متقاعد سازد که به‌منظور تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه، استفاده از مبلغ تعدیل شده‌ی سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم بر مبنای نتایج گذشته مناسب‌تر است.

تعیین درصدی از یک معیار انتخابی، نیازمند اعمال قضاوت حرفه‌ای است. بین درصد تعیین شده و معیار انتخابی، رابطه‌ای وجود دارد؛ بدین ترتیب که درصد مورد استفاده برای سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم، معمولاً از درصد مورد استفاده برای جمع درآمدها بیشتر خواهد بود. برای نمونه، حسابرس ممکن است پنج درصد سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم را برای یک شرکت تولیدی، مناسب بداند؛ ولی برای یک بنگاه غیرانتفاعی، یک درصد جمع درآمدها یا جمع هزینه‌ها را مناسب تشخیص دهد. با وجود این، ممکن است با توجه به شرایط موجود، بکارگیری درصدهای بالاتر یا پایین‌تر مناسب باشد. در شرایطی که سود قبل از مالیات ناشی از عملیات در حال تداوم یک بنگاه اقتصادی همواره با سود حقیقی آن تفاوت داشته باشد؛ معیار دیگری، می‌تواند مناسب‌تر باشد. برای نمونه، در یک بنگاه اقتصادی کوچک که یک مدیر-مالک، بخش عمده‌ای از سود قبل از مالیات را به صورت حقوق و مزایا برداشت کند؛ ممکن است معیار سود قبل از حقوق و مزایا و مالیات مناسب‌تر باشد.

در برخی موارد، ممکن است گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای ویژه‌ای وجود داشته باشد که انتظار رود تحریف‌های کمتر از سطح اهمیت برای صورت‌های مالی، در آنها، بر تصمیمات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مؤثر باشد. حسابرس، ممکن است برای ارزیابی وجود این‌گونه گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشا، با توجه به شرایط خاص بنگاه اقتصادی، آگاهی از دیدگاه‌ها و انتظارات ارکان راهبری و مدیریت بنگاه اقتصادی را مفید تشخیص دهد. عواملی که می‌تواند به تشخیص این موارد کمک کند به شرح زیر است:

- قوانین، مقررات یا چارچوب گزارشگری مالی مؤثر بر انتظارات استفاده‌کنندگان در زمینه‌ی اندازه‌گیری یا افشای اقلام ویژه. مانند: معاملات با اشخاص وابسته و حقوق و مزایای مدیران اجرایی و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی.
- موارد افشای اصلی با توجه به صنعتی که بنگاه اقتصادی در آن فعالیت می‌کند. مانند: هزینه‌های تحقیق و توسعه در یک شرکت دارویی.
- اینکه آیا به جنبه‌های ویژه‌ی فعالیت بنگاه اقتصادی که به طور جداگانه در صورت‌های مالی افشا شده است؛ توجه خاصی می‌شود یا خیر. مانند: یک بنگاه اقتصادی تازه تحصیل شده.

مراجع قانون‌گذاری و دستگاه‌های نظارتی، اغلب از جمله استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی بنگاه‌های بخش عمومی هستند. افزون بر این، صورت‌های مالی ممکن است برای تصمیم‌گیری‌هایی غیر از تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نیز استفاده شود. بنابراین، تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه و در صورت لزوم، سطح یا سطوح اهمیت برای گروه معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشای خاص، در حسابرسی صورت‌های مالی یک بنگاه بخش عمومی، تحت تأثیر الزامات قانونی، مقرراتی و یا سایر الزامات و نیازهای اطلاعات مالی مراجع قانون‌گذاری و عموم مردم در رابطه با برنامه‌های بخش عمومی، قرار می‌گیرد. در حسابرسی بنگاه‌های بخش عمومی، ممکن است جمع هزینه‌ها یا خالص هزینه‌ها (هزینه‌ها منهای درآمدها یا مخارج منهای دریافتی‌ها)، معیار مناسبی برای ارزیابی فعالیت‌های یک برنامه باشد. در مواردی که بنگاه بخش عمومی، مسئولیت حفاظت از دارایی‌های عمومی را بر عهده دارد؛ ممکن است دارایی‌ها معیار مناسبی برای تعیین سطح اهمیت باشد.

سطح اهمیت، به صورت‌های مالی مورد گزارش حسابرس مربوط می‌شود. چنانچه صورت‌های مالی برای دوره‌ی گزارشگری مالی کمتر یا بیشتر از ۱۲ ماه تهیه شود (برای نمونه، یک بنگاه اقتصادی جدید تأسیس شود یا بنگاه اقتصادی، سال مالی خود را تغییر دهد)، سطح اهمیت، برای صورت‌های مالی تهیه شده برای آن دوره‌ی مالی تعیین می‌شود.

تعیین سطح اهمیت و بکارگیری آن، فرآیندی پویا است. گرچه سطح اهمیت و اهمیت در اجرا^۱، هنگام برنامه‌ریزی تعیین می‌شود؛ باید در طول اجرای حسابرسی و به‌ویژه در مرحله‌ی گزارشگری، با توجه به اطلاعات نو، به‌روزرسانی شود. سطح اهمیت برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه و در صورت لزوم، سطح یا سطوح اهمیت برای گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای ویژه، ممکن است به دلیل تغییر در شرایط، که در جریان حسابرسی اتفاق می‌افتد (برای نمونه، تصمیم به توقف بخش عمده‌ای از فعالیت بنگاه اقتصادی)، کسب اطلاعات جدید و یا تغییر در شناخت حسابرس از بنگاه اقتصادی و عملیات آن که در نتیجه‌ی اجرای روش‌های حسابرسی بدست آمده است؛ نیاز به تجدید نظر داشته باشد. برای نمونه، اگر با پیشرفت کار حسابرسی، انتظار رود نتایج مالی واقعی با نتایج مالی پیش‌بینی شده برای پایان دوره (که در ابتدا برای تعیین سطح اهمیت برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه، استفاده شده است) تفاوت قابل ملاحظه‌ای داشته باشد؛ حسابرس باید در سطح اهمیت تجدید نظر کند.

اهمیت نیز باید مانند سایر تصمیم‌گیری‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و قضاوت‌های حسابرس، به‌گونه‌ای مناسب و کافی مستند سازی شود. حسابرس باید مستندات حسابرسی مربوط به مبالغ زیر و عوامل در نظر گرفته شده در تعیین آنها را گردآوری کند:

الف. سطح اهمیت برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه،

ب. در صورت ضرورت، سطح یا سطوح اهمیت برای گروه معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشای ویژه،

پ. سطح اهمیت در اجرا، و

ت. هرگونه تجدید نظر در سطوح اهمیت مطرح شده در بندهای "الف" تا "پ" با پیشرفت کار حسابرسی.

در مستند سازی، باید استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز در نظر گرفته شوند.

۱. اهمیت در اجرا (performance materiality)، به معنای مبلغ یا مبالغی است که توسط حسابرس، کمتر از سطح اهمیت تعیین شده برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه، تعیین می‌شود تا احتمال فزونی مجموع تحریف‌های کشف نشده و اصلاح نشده، از سطح اهمیت تعیین شده برای صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه، به سطح پایین و مناسبی کاهش یابد. در موارد مقتضی، اهمیت در اجرا، به مبلغ یا مبالغی کمتر از سطح یا سطوح اهمیت تعیین شده توسط حسابرس برای گروه معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای ویژه نیز گفته می‌شود.

اهمیت تحریف‌های اصلاح نشده

تحریف عبارت است از هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی^۱، ارائه^۲ یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی، و مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن طبق الزامات استانداردهای حسابداری^۳. تحریف‌ها ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. برای کمک به حسابرس در ارزیابی اثر تحریف‌های گردآوری شده در جریان حسابرسی و اطلاع‌رسانی آنها به مدیریت و ارکان راهبری بنگاه اقتصادی، تمایز بین تحریف‌های قطعی، قضاوتی و تعمیم یافته، می‌تواند مفید باشد.

- **تحریف‌های قطعی^۴:** تحریف‌هایی هستند که درباره‌ی آنها هیچ تردیدی وجود ندارد.
- **تحریف‌های قضاوتی^۵:** تفاوت‌های ناشی از قضاوت‌های مدیریت در برآوردهای حسابداری که حسابرس آنها را نامعقول می‌داند؛ یا معلول انتخاب یا بکارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرس آنها را نامناسب تشخیص می‌دهد.
- **تحریف‌های تعمیم یافته^۶:** بهترین برآورد حسابرس از تحریف‌های موجود در جامعه که متضمن تعمیم تحریف‌های شناسایی شده در نمونه‌های حسابرسی، به کل جامعه‌ای است که نمونه به آن تعلق دارد.

تحریف‌ها، می‌تواند به دلایل گوناگون رخ دهد و اهمیت آنها مبتنی است بر:

- اندازه، یعنی مبلغ مربوط (کمی)،
 - ماهیت تحریف (کیفی)، و
 - شرایط رخداد تحریف.
- نمونه‌هایی از تحریف‌ها به شرح زیر است:
- اشتباه یا تقلب در تهیه‌ی صورت‌های مالی، تقلب مدیران یا کارکنان یا اشتباه مدیریت،
 - عدول از چارچوب گزارشگری مالی استفاده شده،
 - برآوردهای نامناسب یا نادرست،
 - افشای نامناسب یا نادرست رویه‌های حسابداری یا موارد افشای دیگر، در صورت‌های مالی.

1. Classification

2. Presentation

۳. استاندارد حسابرسی بخش ۴۵۰، با عنوان ارزیابی تحریف‌های شناسایی شده در حسابرسی.

4. Factual Misstatements

5. Judgmental Misstatements

6. Projected Misstatements

اهمیت یک مبلغ مطلق نیست؛ محدوده‌ای است میان آنچه که به احتمال زیاد با اهمیت است و آنچه که به احتمال زیاد کم‌اهمیت تلقی می‌شود و بدین دلیل، ارزیابی اهمیت، مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای است. گاهی، ممکن است به دلیل ماهیت یا شرایط، یک تحریف با مبلغی کمتر از سطح کمی اهمیت، با اهمیت تلقی شود. برای نمونه:

- اطلاعات مربوط به معاملات با اشخاص وابسته، ممکن است برای شخصی که بر بنیاد صورت‌های مالی تصمیم می‌گیرد؛ با اهمیت باشد.

- تقلب مدیران، می‌تواند برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی با اهمیت باشد.

- گروهی از اقلام کم‌اهمیت که می‌تواند در مجموع با اهمیت باشد (ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۱، ص ۹۰).

حسابرس باید تحریف‌های شناسایی شده در جریان حسابرسی را، غیر از مواردی که **مشخصاً ناچیز^۱** است؛ گردآوری کند. بدین منظور، حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریف‌های کمتر از آن، **مشخصاً ناچیز** محسوب می‌شود و نیاز به گردآوری ندارد؛ زیرا، وی انتظار دارد که چنین مبالغی اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی نخواهد داشت. **مشخصاً ناچیز**، مترادف **بی‌اهمیت^۲** نیست. تحریف‌های **مشخصاً ناچیز**، بسیار کمتر از سطح اهمیت تعیین شده است و خواه به تنهایی یا در مجموع در نظر گرفته شوند و خواه بر اساس معیارهای اندازه، ماهیت یا شرایط، مورد قضاوت قرار گرفته باشند؛ بدون تردید ناچیز تلقی می‌شوند. هنگام وجود تردید درباره‌ی اینکه یک یا چند قلم، **مشخصاً ناچیز**ند یا خیر؛ موضوع را نباید **مشخصاً ناچیز** دانست.

اگر منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد؛ حسابرس باید همه‌ی تحریف‌های گردآوری شده در حسابرسی را به موقع به اطلاع سطح مناسبی از مدیریت اجرایی برساند تا مدیریت قادر به ارزیابی واقعی بودن تحریف‌ها باشد و در صورت مخالف بودن با نظر حسابرسی، وی را آگاه سازد و اقدامات لازم را انجام دهد. سطح مناسب مدیریت، سطحی است که مسئولیت و اختیار ارزیابی تحریف‌ها و انجام اقدامات لازم را بر عهده دارد.

1. Clearly Trivial

2. Not Material

حسابرس باید از مدیریت اجرایی بخواهد که تحریف‌ها را اصلاح کند. اگر مدیریت تمام یا برخی از تحریف‌های گزارش شده توسط حسابرس را اصلاح نکند؛ حسابرس باید دلایل مدیریت را برای عدم اصلاح مشخص کند و هنگام ارزیابی آثار آن تحریف‌ها بر صورت‌های مالی، مورد توجه قرار دهد. بنابراین، حسابرس باید مشخص کند که آیا **تحریف‌های اصلاح نشده**^۱، به تنهایی یا در مجموع، بااهمیت است یا خیر. بدین منظور، حسابرس باید موارد زیر را ارزیابی کند:

الف. ماهیت و میزان تحریف‌ها، هم در رابطه با گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و هم صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، و شرایط ویژه‌ی رخداد آنها، و

ب. اثر تحریف‌های اصلاح نشده‌ی مربوط به دوره‌های پیش بر گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه.

حسابرس باید آثار تحریف‌های اصلاح نشده را بر اظهار نظر خود در نظر بگیرد و حسب مورد نظر تعدیل شده (مشروط یا مردود) ارائه کند که توضیح درباره‌ی آن در فصل سوم می‌آید. حسابرس باید پیش از تعیین نوع اظهار نظر:

- تأیید کند که اهمیت در سطح صورت‌های مالی به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه تعیین شده است؛
- ماهیت تحریف‌های اصلاح نشده را ارزیابی و مجموع آنها را نیز مشخص کند؛ و
- صورت‌های مالی را، به‌طور کلی ارزیابی کند که آیا به‌گونه‌ای بااهمیت تحریف شده یا خیر.

افزون بر این، هنگام گزارشگری، حسابرس باید اهمیت را برای موارد زیر بکار برد:

- ارزیابی آثار مجموع اشتباهات، از سطح مانده‌ی حساب‌ها تا سطح صورت‌های مالی،
- ارزیابی آثار مجموع اشتباهات، شامل تحریف‌های اصلاح نشده‌ی موجود در سود و زیان انباشته‌ی ابتدای دوره،
- تعیین اینکه آیا با توجه به مجموع تحریف‌ها، با در نظر گرفتن اهمیت در سطح کل یا موارد ویژه، باید روش‌های حسابرسی بیشتری اجرا شود یا خیر،
- درخواست از مدیریت، برای اصلاح تمام تحریف‌های کشف شده،
- توجه به بررسی بیشتر و دوباره‌ی مواردی دارای بیشترین تحریف،
- قضاوت درباره‌ی ماهیت و حساسیت تحریف‌های کشف شده، همانند قضاوت درباره‌ی اندازه‌ی آنها، و
- تعیین اینکه آیا با توجه به تحریف‌های اصلاح نشده، گزارش حسابرس باید تعدیل شود یا خیر.

1. Uncorrected Misstatements

در جمع‌بندی آثار تحریف‌ها، باید موارد زیر در نظر گرفته شود:

- الف. مبلغ تحریف‌های کشف شده در نتیجه‌ی آزمون‌های حسابرسی، و
- ب. برآوردی از تحریف‌های کشف شده‌ی دیگر، که نمی‌تواند به‌طور دقیق اندازه‌گیری شود (ایفک، ۲۰۱۱، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در حسابرسی بنگاه‌های کوچک و متوسط، جلد ۲، صص ۶۶-۶۵).

مطلوب بودن تهیه‌ی صورت‌های مالی

حسابرس باید مطلوب بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی را از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری ارزیابی کند. در این ارزیابی باید به جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری بنگاه اقتصادی، شامل نشانه‌های احتمالی جانب‌داری در قضاوت‌های مدیریت، توجه نماید.

مدیریت درباره‌ی مبالغ و موارد افشا در صورت‌های مالی، قضاوت‌های گوناگونی را انجام می‌دهد. حسابرس ممکن است در بررسی جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری بنگاه اقتصادی، از جانب‌داری احتمالی در قضاوت‌های مدیریت آگاه شود و به این نتیجه برسد که آثار ناشی از نبود بی‌طرفی همراه با آثار تحریف‌های اصلاح نشده، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی می‌شود. نشانه‌های نبود بی‌طرفی که می‌تواند ارزیابی حسابرس را درباره‌ی بود یا نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی تحت تأثیر قرار دهد شامل موارد زیر است:

- اصلاح‌گزینشی تحریف‌هایی که در جریان حسابرسی به اطلاع مدیریت رسیده است (برای نمونه، اصلاح تحریف‌های افزایش سود دوره و اصلاح نکردن تحریف‌های کاهنده سود دوره)؛ و

- جانب‌داری احتمالی مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری.

برای نتیجه‌گیری در مورد معقول بودن یا نبودن یک برآورد حسابداری نباید نشانه‌های جانب‌داری احتمالی مدیریت را چونان تحریف قلمداد نمود. با وجود این، این نشانه‌ها می‌تواند بر ارزیابی حسابرس از بود یا نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اثر بگذارد.

کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری

رویه‌های حسابداری^۱ راه کارهای ویژه‌ای است که بنگاه اقتصادی برای تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی انتخاب می‌کند. این راه کارها در استانداردهای حسابداری مشخص شده و به‌ویژه، برای موارد زیر ایجاد شده است:

- الف. اندازه‌گیری و تجدید اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در مواردی که مبالغ مربوط، از اهمیت نسبی برخوردار است؛ و
- ب. نحوه و زمان شناخت تغییرات در دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های عملکرد مالی.

رویه‌های حسابداری اعمال شده برای معاملات و رویدادهای بااهمیت باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود. حسابرس باید افشا شدن کامل و طبق استانداردهای حسابداری رویه‌های حسابداری را ارزیابی کند.

همانگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها

مدیریت بنگاه اقتصادی باید رویه‌های حسابداری را به‌گونه‌ای انتخاب و اعمال کند که صورت‌های مالی، با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مطابقت داشته باشد. حسابرس باید سازگاری رویه‌های حسابداری را با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها در شرایط موجود، ارزیابی کند.

معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت

برآورد حسابداری^۲ یعنی تقریبی از مبلغ پولی در شرایطی که اندازه‌گیری به صورت دقیق امکان‌پذیر نیست. این اصطلاح برای مبلغ اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه^۳ (در صورت وجود ابهام در برآورد) و برای دیگر مبالغ مستلزم برآورد، بکار می‌رود. زیان کاهش ارزش موجودی‌های مواد و کالا و ذخیره‌ی حساب‌های دریافتنی به‌منظور کاهش ارزش آنها تا ارزش قابل بازیافت برآوردی و تخصیص بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های استهلاک‌پذیر در طول عمر مفید برآوردی آنها، نمونه‌هایی از برآورد حسابداری است.

1. Accounting Policies
2. Accounting Estimate

۳. برای برآوردهای حسابداری که مستلزم اندازه‌گیری به ارزش منصفانه هستند؛ اصطلاح برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه بکار می‌رود.

مسئولیت برآوردهای حسابداری با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی است. این برآوردها بیشتر در شرایطی انجام می‌شود که نسبت به نتایج رویدادهای واقع شده یا رویدادهای احتمالی، ابهامی وجود دارد و در نتیجه، مستلزم استفاده از قضاوت است. بدین روی، وجود برآوردهای حسابداری، خطر وجود تحریف را می‌افزاید.

هدف حسابرس از رسیدگی برآوردهای حسابداری، گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی این است که آیا با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط:

الف. برآوردهای حسابداری شناسایی یا افشا شده در صورت‌های مالی، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، معقول هستند یا خیر، و

ب. موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی کافی است یا خیر^۱.

خصوصیات کیفی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی

حسابرس باید با توجه به الزامات استانداردهای حسابداری، خصوصیات کیفی اطلاعات مالی یعنی مربوط بودن^۲، قابل اتکا بودن^۳، قابل مقایسه بودن^۴ و قابل فهم بودن^۵ اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی را ارزیابی کند.

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی پیوست استانداردهای حسابداری ایران، خصوصیات کیفی موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی بنگاه اقتصادی مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه‌ی این اطلاعات مربوط می‌شود.

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، مربوط بودن و قابل اتکا بودن است. هرگاه اطلاعات مالی، مربوط و قابل اتکا نباشد؛ مفید نخواهد بود. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن است. حتی اگر اطلاعات، مربوط و قابل اتکا باشد؛ مفید بودن آن در نبود قابلیت مقایسه و قابلیت فهم دچار محدودیت خواهد بود.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۴۰، با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط.

2. Relevance
3. Reliability
4. Comparability
5. Understandability

در حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرس باید به رابطه‌ی بین خصوصیات کیفی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی و ادعاهای مدیریت توجه ویژه‌ای داشته باشد. مدیریت برای ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به طور ضمنی یا به روشنی ادعاهایی را درباره‌ی شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورت‌های مالی و موارد افشای مربوط ابراز می‌کند.

ادعاهای مدیریت که توسط حسابرس به کار می‌رود به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:

الف) ادعاهای مربوط به گروه‌های معاملات و رویدادهای واقع شده در دوره‌ی مورد رسیدگی:

۱. **وقوع:** معاملات و رویدادهای ثبت شده، رخ داده و مربوط به بنگاه مورد رسیدگی است.
۲. **کامل بودن:** همه‌ی معاملات و رویدادهایی که باید ثبت شود؛ ثبت شده است.
۳. **صحیح بودن:** مبالغ و دیگر اطلاعات مرتبط با معاملات و رویدادهای ثبت شده، به‌درستی ثبت شده است.
۴. **انقطاع زمانی:** معاملات و رویدادها، در دوره‌ی مالی مربوط ثبت شده است.
۵. **طبقه‌بندی:** معاملات و رویدادها در حساب‌های درست ثبت شده‌اند.

ب) ادعاهای مربوط به مانده‌های حساب‌ها در پایان دوره:

۱. **وجود:** دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه وجود دارد.
۲. **حقوق مالکانه و تعهدات:** حقوق مترتب بر دارایی‌ها، متعلق به بنگاه مورد رسیدگی و در کنترل آن است و بدهی‌ها، تعهدات بنگاه مورد رسیدگی است.
۳. **کامل بودن:** تمام دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه که باید ثبت شود؛ ثبت شده است.
۴. **ارزشیابی و تخصیص:** دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه به مبالغ درست در صورت‌های مالی منعکس و هرگونه تعدیل ناشی از ارزشیابی یا تخصیص، به‌گونه‌ای مناسب ثبت شده است.

پ) ادعاهای مربوط به ارائه و افشا:

۱. وقوع و حقوق مالکانه و تعهدات: رویدادها، معاملات و دیگر موضوعات افشا شده، رخ داده و مربوط به بنگاه مورد رسیدگی است.

۲. کامل بودن: همه‌ی مواردی که می‌بایست در صورت‌های مالی افشا می‌شد؛ افشا شده است.

۳. طبقه‌بندی و قابل فهم بودن: اطلاعات مالی به گونه‌ای مناسب ارائه و توصیف و موارد افشا به روشنی بیان شده است.

۴. صحت و ارزشیابی: اطلاعات مالی و غیرمالی به گونه‌ای مطلوب و با مبالغ درست افشا شده است.

حسابرس می‌تواند از ادعاهای مدیریت همان گونه‌ای که در بالا توصیف شده یا به گونه‌ای دیگر، با این شرط که همه‌ی جنبه‌های موصوف پوشش داده شود؛ استفاده کند. برای نمونه، حسابرس می‌تواند ادعاهای مربوط به معاملات و رویدادها را با ادعاهای مربوط به مانده‌ی حساب‌ها ترکیب کند^۱. به عنوان نمونه‌ای دیگر، چنانچه ادعاهای مربوط به وقوع و کامل بودن، شامل ارزیابی مناسب ثبت معاملات در دوره‌ی مالی درست باشد؛ می‌تواند ادعای جداگانه‌ی مربوط به انقطاع زمانی قابل طرح نباشد. جدول ۱، خصوصیات کیفی اطلاعات مالی و رابطه‌ی آن را با ادعاهای مدیریت، به اختصار نشان می‌دهد.

جدول ۱: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی پیوست استانداردهای حسابداری ایران و ارتباط آنها با ادعاهای مدیریت					
نوع	خصوصیات کیفی اصلی	تعریف خصوصیات کیفی اصلی	خصوصیات کیفی فرعی	تعریف خصوصیات کیفی فرعی	ادعاهای مدیریت
۱. خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات	مربوط بودن ۱-۱	اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده، یا تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته‌ی آنها مؤثر باشد.	۱-۱-۱. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی	اطلاعات مربوط، یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا حائز ارزش تأییدکنندگی است.	- وقوع - ارزشیابی و تخصیص - صحت و ارزشیابی
			۱-۱-۲. انتخاب خاصه	برای ارائه‌ی اقلام در صورت‌های مالی باید خاصه‌ی قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورت‌های مالی تنها می‌توانند خاصه‌های قابل بیان بر حسب واحد پول را ارائه کند. انتخاب خاصه باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان باشد.	

۱. استاندارد حسابرسی بخش ۳۱۵، با عنوان تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت بنگاه اقتصادی و محیط آن.

جدول ۱: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی پیوست استانداردهای حسابداری ایران و ارتباط آنها با ادعاهای مدیریت					
نوع	خصوصیات کیفی اصلی	تعریف خصوصیات کیفی اصلی	خصوصیات کیفی فرعی	تعریف خصوصیات کیفی فرعی	ادعاهای مدیریت
۱-۲. قابل اتکا بودن	اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه‌ی بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.	۱-۲-۱. بیان صادقانه ۱-۲-۲. بی‌طرفی ۱-۲-۳. احتیاط ۱-۲-۴. کامل بودن	۱-۲-۱. بیان صادقانه	اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند.	• وقوع یا وجود • کامل بودن • صحیح بودن • انقطاع زمانی • حقوق مالکانه و تعهدات
			رجحان محتوا بر شکل	برای دستیابی به بیان صادقانه، لازم است که اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها به حساب گرفته شود.	
			۱-۲-۲. بی‌طرفی	اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بی‌طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد.	
			۱-۲-۳. احتیاط	کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است؛ به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیش‌نمایی و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کم‌نمایی نشود.	
۲. خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات	۲-۱. قابل مقایسه بودن	استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی بنگاه اقتصادی را طی زمان برای تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی بنگاه اقتصادی مقایسه نمایند. آنها، همچنین باید بتوانند صورتهای مالی بنگاههای اقتصادی گوناگون را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند.	۲-۱-۱. ثبات رویه	اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید با توجه به اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه‌ی تهیه و ارائه‌ی آن، کامل باشد.	• وقوع و حقوق مالکانه و تعهدات • کامل بودن • صحت و ارزشیابی
				قابل مقایسه بودن نیازمند آن است که اندازه‌گیری و ارائه‌ی آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره‌ی حسابداری و از یک دوره به دوره‌ی بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین، هماهنگی رویه توسط بنگاههای اقتصادی گوناگون حفظ شود. اگرچه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست.	

جدول ۱: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی پیوست استانداردهای حسابداری ایران و ارتباط آنها با ادعاهای مدیریت					
نوع	خصوصیات کیفی اصلی	تعریف خصوصیات کیفی اصلی	خصوصیات کیفی فرعی	تعریف خصوصیات کیفی فرعی	ادعاهای مدیریت
۲. خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات			۲-۱-۲. موارد افشا	یکی از پیش شرط‌های قابل مقایسه بودن، افشای روبه‌های حسابداری بکار رفته در تهیه‌ی صورت‌های مالی و همچنین، افشای هرگونه تغییرات در آن روبه‌ها و آثار چنین تغییراتی می‌باشد.	
	۲-۲. قابل فهم بودن	اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد	۲-۱-۲. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات	یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات مالی، نحوه‌ی ارائه‌ی آنهاست. برای اینکه ارائه‌ی اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است که اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه‌بندی شوند.	• طبقه‌بندی و قابل فهم بودن
	۲-۲. قابل فهم بودن		۲-۲-۲. توان استفاده‌کنندگان	اطلاعات مالی عموماً بر اساس این فرض که استفاده‌کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه‌ی حسابداری برخوردارند و اینکه مایل به مطالعه‌ی اطلاعات با تلاش معقولی هستند؛ تهیه می‌شود. اطلاعات پیچیده‌ای که برای رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی، مربوط تلقی می‌شود نباید به بهانه‌ی مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود. این‌گونه اطلاعات نیز باید تا آنجا که ممکن است؛ به‌گونه‌ای ساده ارائه شود.	

جدول ۱: خصوصیات کیفی اطلاعات مالی بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی پیوست استانداردهای حسابداری ایران و ارتباط آنها با ادعاهای مدیریت - ادامه		
محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی		
به ندرت می‌توان اطلاعاتی تهیه کرد که کاملاً مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد.	۱. موازنه‌ی بین خصوصیات کیفی	اغلب، نوعی موازنه بین خصوصیت‌های کیفی ضرورت دارد. برای مثال، اطلاعاتی که قابل اتکا تر است اغلب از درجه‌ی مربوط بودن کمتری برخوردار است و به‌عکس. عموماً هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات به‌منظور پاسخگویی به هدف‌های صورت‌های مالی است. اهمیت نسبی خصوصیت‌های کیفی در موارد گوناگون، امری قضاوتی است.
	۲. به‌موقع بودن	تأخیر نابجا در گزارش اطلاعات ممکن است موجب از دست رفتن خصوصیت مربوط بودن اطلاعات شود. ممکن است لازم شود که مدیریت، نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی گزارشگری به‌موقع و ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکا برقرار کند.
	۳. منفعت و هزینه	منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه‌ی تهیه و ارائه‌ی آن باشد.
نکته: در ستون ادعاهای مدیریت، ادعاهایی که بیشترین ارتباط را با خصوصیات کیفی مربوط داشته، آورده شده است.		

کفایت افشا در صورت‌های مالی

هدف صورت‌های مالی، ارائه‌ی اطلاعات درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی است. بنابراین، حسابرس به ارزیابی این مطلب می‌پردازد که آیا اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی، برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان مورد نظر، کفایت دارد یا خیر.

در استانداردهای حسابداری، واژه‌ی افشا به معنای وسیع آن بکار رفته که دربرگیرنده‌ی ارائه در صورت‌های مالی اساسی یا در یادداشت‌های توضیحی است. صورت‌های مالی باید به‌روشنی از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد؛ قابل تشخیص و متمایز باشد. الزامات استانداردهای حسابداری، تنها در مورد صورت‌های مالی کاربرد دارد و در مورد سایر اطلاعاتی که در گزارش سالانه^۱ یا سایر مدارک یا گزارش‌هایی از این‌گونه ارائه می‌شود؛ کاربرد ندارد.

1. Annual Report

بنابراین، این موضوع اهمیت دارد که استفاده‌کنندگان بتوانند اطلاعاتی که بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود را از سایر اطلاعات تمیز دهند.^۱

اگر همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات دیگری ارائه شود که ارائه‌ی آن به‌موجب استانداردهای حسابداری، الزامی نیست؛ حسابرس باید توجه داشته باشد که آیا این اطلاعات به‌روشنی از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز شده است یا خیر. در صورت متمایز نبودن این اطلاعات، حسابرس باید از مدیریت بخواهد تا نحوه‌ی ارائه‌ی این اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهد. اگر مدیریت این درخواست را نپذیرد؛ حسابرس باید در گزارش خود تصریح کند که اطلاعات یاد شده، حسابرسی نشده است.

سایر اطلاعاتی که ارائه‌ی آن طبق استانداردهای حسابداری، الزامی نیست اما به علت ماهیت و چگونگی ارائه، متمایز نمودن آن از صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌روشنی، میسر نیست و در نتیجه بخشی جدا نشدنی از صورت‌های مالی است باید تحت پوشش اظهار نظر حسابرس قرار گیرد. بنگاه اقتصادی ممکن است طبق الزامات قانونی و مقرراتی یا به صورت اختیاری، اطلاعات دیگری را همراه صورت‌های مالی ارائه کند که طبق استانداردهای حسابداری الزامی، نیست. برای مثال، چنین اطلاعاتی ممکن است برای توصیف اقلام خاص صورت‌های مالی ارائه شود. این اطلاعات معمولاً به شکل جداول پیوست یا به صورت یادداشت‌های جداگانه ارائه می‌شود. بنابراین، اظهار نظر حسابرس، سایر اطلاعاتی را که به دلیل ماهیت و چگونگی ارائه‌ی آن به‌روشنی از صورت‌های مالی قابل تفکیک نیست؛ در بر می‌گیرد. برای نمونه، صورت‌های مالی ممکن است یادداشتی درباره‌ی میزان رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشد. همچنین، اظهار نظر حسابرس به یادداشت‌ها یا جداول پیوست که به صورت‌های مالی عطف متقابل داده شده‌اند؛ تسری می‌یابد.

زمانی که اظهار نظر حسابرس به سایر اطلاعات تسری می‌یابد، چنانچه اشاره به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس کافی به نظر برسد؛ اشاره مشخص به چنین اطلاعاتی در بند مقدمه ضرورت ندارد.

با توجه به قوانین و مقررات یا مفاد قرارداد حسابرسی ممکن است ارائه‌ی سایر اطلاعات، ضرورت نداشته باشد. ارزیابی حسابرس در مورد تفکیک مناسب سایر اطلاعات حسابرسی نشده از مجموعه‌ی اطلاعات

۱. استاندارد حسابداری شماره ۱، با عنوان نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی.

حسابرسی شده به عواملی مانند نحوه‌ی ارائه‌ی این اطلاعات در مجموعه‌ی حاوی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات حسابرسی شده، و اینکه آیا سایر اطلاعات، عنوان **”حسابرسی نشده”**^۱ دارند یا خیر، بستگی دارد. مدیریت می‌تواند با انجام اقداماتی مانند موارد زیر، نحوه‌ی ارائه‌ی سایر اطلاعات حسابرسی نشده را که ممکن است به اشتباه حسابرسی شده محسوب شوند؛ به نحو مناسب تغییر دهد:

- حذف هرگونه عطف متقابل بین صورت‌های مالی و جداول پیوست یا یادداشت‌های جداگانه‌ی حسابرسی نشده به گونه‌ای که مرز بین اطلاعات حسابرسی شده و حسابرسی نشده به اندازه‌ی کافی روشن باشد.

- ارائه‌ی سایر اطلاعات حسابرسی نشده به طور جدا از صورت‌های مالی یا در شرایطی که این کار ممکن نیست؛ قرار دادن همه‌ی یادداشت‌های حسابرسی نشده به صورت فشرده در انتهای یادداشت‌های الزامی صورت‌های مالی و مشخص کردن آنها با عنوان حسابرسی نشده.

این واقعیت که سایر اطلاعات، حسابرسی نشده است؛ مسئولیت حسابرس را در قبال مطالعه‌ی آن اطلاعات برای مشخص کردن مغایرت‌های بااهمیت احتمالی آن با صورت‌های مالی حسابرسی شده، نمی‌کاهد.

مسئولیت‌های حسابرس در قبال سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده^۲
بنگاه مورد رسیدگی ممکن است برای هر سال مالی مجموعه‌ای را منتشر کند به نام گزارش سالانه شامل:

- صورت‌های مالی حسابرسی شده،
- گزارش حسابرس، و
- سایر اطلاعات.

1. Unaudited

۲. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰، با عنوان **مسئولیت‌های حسابرس درباره‌ی سایر اطلاعات**، تجدید نظر شده و برای حسابرسی صورت‌های مالی دوره‌ی منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ و پس از آن، لازم‌الاجرا شده است. مسئولیت‌های حسابرس درباره‌ی سایر اطلاعات طبق استاندارد یاد شده، نسبت به مطالب مندرج در این کتاب که بر بنیاد استاندارد پیشین (استاندارد کنونی ایران) است؛ دگرگونی‌هایی دارد.

بنگاه مورد رسیدگی ممکن است بر اساس الزامات قانونی یا بر حسب روال خود، افزون بر صورت‌های مالی، اطلاعات مالی و غیرمالی دیگری را نیز در گزارش سالانه ارائه کند که **سایر اطلاعات**^۱ نامیده می‌شود. نمونه‌هایی از سایر اطلاعات می‌تواند شامل گزارش مدیریت یا هیأت مدیره در مورد عملیات بنگاه مورد رسیدگی، نکات برجسته یا خلاصه‌ی اطلاعات مالی، اطلاعاتی در مورد کارکنان، مخارج سرمایه‌ای برنامه‌ریزی شده، نسبت‌های مالی، مشخصات اعضای هیأت مدیره و اطلاعات انتخابی مربوط به فصل‌های گوناگون سال باشد.

حسابرس در برخی شرایط، برای گزارش درباره‌ی سایر اطلاعات، الزام قانونی یا قراردادی دارد و ناگزیر است روش‌های حسابرسی ویژه‌ای را درباره‌ی برخی از سایر اطلاعات اجرا کند. چنانچه این‌گونه اطلاعات، ارائه نشده یا نقایصی داشته باشد؛ حسابرس ممکن است ملزم به درج آن در گزارش خود شود. در سایر موارد، حسابرس چنین الزامی را ندارد، اما باید سایر اطلاعات را به‌منظور شناسایی **مغایرت‌های**^۲ **بااهمیت** آن با صورت‌های مالی حسابرسی شده، مطالعه کند. حسابرس ملزم به تشخیص ارائه‌ی مناسب سایر اطلاعات نیست.

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 شده‌ی پیشین و گاه، مبنای اظهار نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی را مورد تردید قرار دهد و حسابرس باید ضرورت اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند.

در رابطه با مغایرت‌های بااهمیت و تحریف بااهمیت حقایق، حسابرس باید به موارد زیر توجه کند:

- اگر اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد:

الف. صورت‌های مالی تحریف شده است. همان‌طور که در فصل سوم خواهد آمد، حسابرس باید نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

ب. حسابرس باید ضرورت توصیف مغایرت‌های بااهمیت را در مبنای تعدیل اظهار نظر در گزارش خود ارزیابی کند.

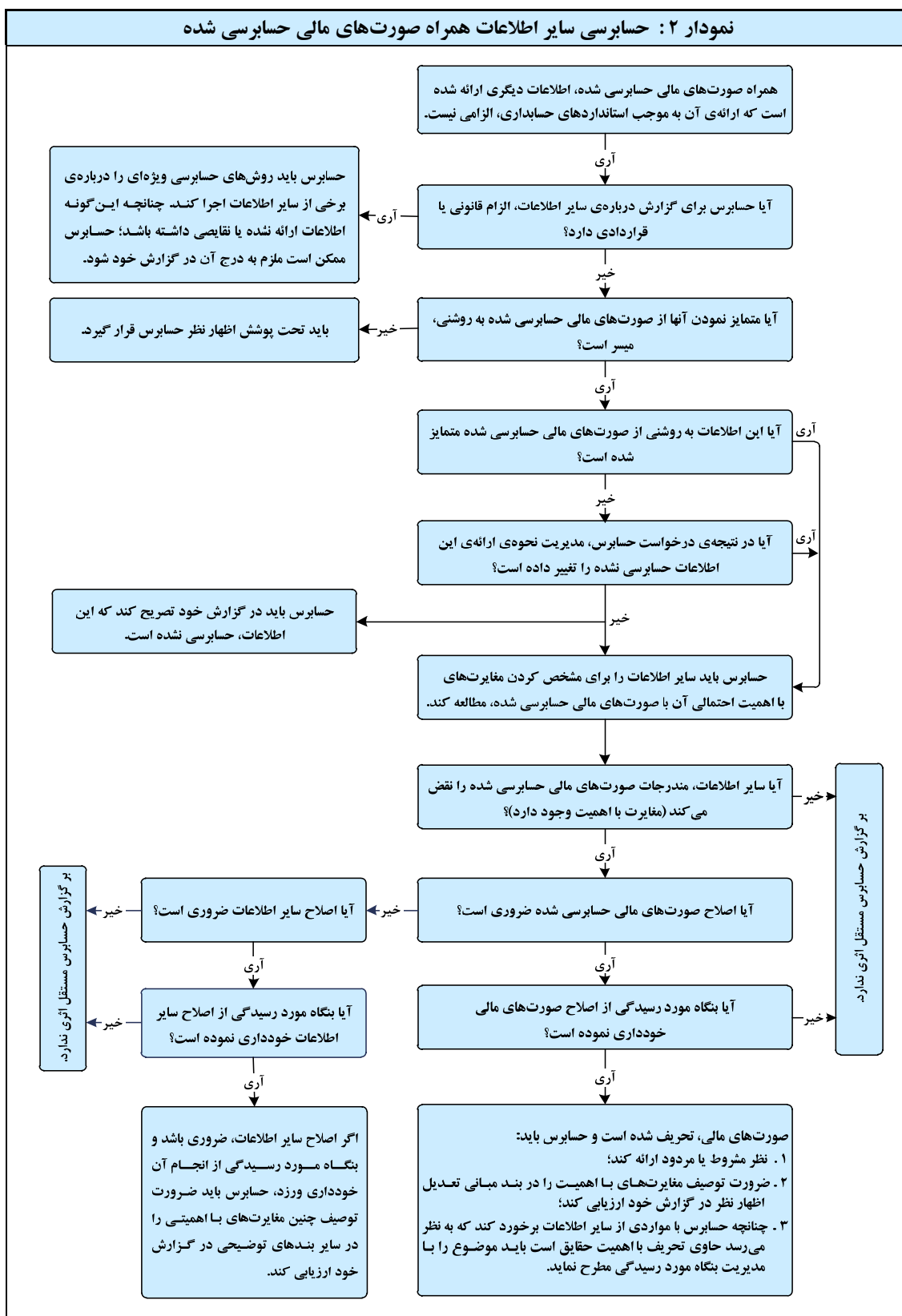
1. Other Information
2. Inconsistencies

• چنانچه حسابرس با مواردی از سایر اطلاعات برخورد کند که به نظر می‌رسد دارای تحریف بااهمیت حقایق^۱ است باید موضوع را با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی مطرح نماید. حسابرس هنگام طرح موضوع با مدیریت بنگاه 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. هنگامی که حسابرس هنوز بر این باور است که تحریف بااهمیت حقایق وجود دارد باید از مدیریت بخواهد با شخصی ذیصلاح چون مشاور حقوقی بنگاه مورد رسیدگی مشورت و به توصیه‌های وی توجه کند. چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که سایر اطلاعات، دارای تحریف بااهمیت حقایق است و مدیریت بنگاه مورد رسیدگی از اصلاح آن خودداری می‌کند باید انجام اقدامات مناسب دیگری را در نظر بگیرد. این اقدامات می‌تواند شامل توجه به الزامات قانونی، اطلاع کتبی نکات مورد نظر حسابرس درباره‌ی سایر اطلاعات به سطوح بالاتر از مدیریت و کسب نظر مشاور حقوقی باشد.

• اگر در نتیجه‌ی مغایرت‌های بااهمیت، اصلاح سایر اطلاعات ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی آن را انجام ندهد؛ حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌هایی را در سایر بندهای توضیحی گزارش خود ارزیابی کند.

نمودار ۲ حسابرسی سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده را نشان می‌دهد.

1. Material Misstatements of Facts



مناسب بودن اصطلاحات استفاده شده در صورت‌های مالی

حسابرس باید سازگاری اصطلاحات بکار رفته در صورت‌های مالی را با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها در شرایط موجود، ارزیابی کند. برای نمونه، هر یک از اجزای صورت‌های مالی باید به‌روشنی مشخص شود. افزون بر این، اطلاعات زیر باید به‌گونه‌ای بارز نشان داده شود و در صورت لزوم، برای درک درست اطلاعات ارائه شده، تکرار شود:

- الف. عناوین صورت‌های مالی،
 - ب. نام بنگاه گزارشگر و شکل حقوقی آن،
 - پ. اینکه صورت‌های مالی، مربوط به یک بنگاه اقتصادی است یا مربوط به گروه بنگاه‌های اقتصادی (گروه و شرکت اصلی)؛
 - ت. تاریخ ترازنامه یا دوره‌ی مالی، هر کدام که با اجزای صورت‌های مالی مناسبت داشته باشد؛
 - ث. واحد پول گزارشگری، و
 - ج. سطح دقت بکار رفته در ارائه‌ی اقلام صورت‌های مالی (برای نمونه، مبالغ به میلیون ریال یا مقادیر به تن).
- الزامات بالا معمولاً از طریق ارائه‌ی عناوین برای صفحات و عناوین مختصر برای ستون‌ها در تمام صفحات صورت‌های مالی تأمین می‌شود.^۱

مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی

حسابرس باید مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی را بررسی کند. هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی یا ارکان مشابه آن، مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری و اشاره به این استانداردها در صورت‌های مالی است. اشاره به استانداردهای حسابداری به این دلیل اهمیت دارد که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را از چارچوب مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی آگاه می‌سازد.

تصریح اینکه صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده، در شرایطی مناسب است که تمام استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا در دوره‌ی تحت پوشش صورت‌های مالی، رعایت شده باشد. توصیف نادقیق یا مشروط، مانند بیان اینکه صورت‌های مالی عمدتاً طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است؛ مناسب نیست و می‌تواند استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را گمراه کند.

۱. استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه‌ی ارائه‌ی صورت‌های مالی.

صورت‌های مالی ممکن است طبق یک چارچوب گزارشگری مالی تهیه شود و در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، میزان مطابقت صورت‌های مالی با چارچوبی دیگر نیز توصیف شود. برای نمونه، صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه شود و میزان انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز توصیف گردد. چنین توصیفی، جزء سایر اطلاعاتی است که به‌عنوان بخشی جدا نشدنی از صورت‌های مالی تلقی می‌گردد و بنابراین، تحت پوشش اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد. اگر صورت‌های مالی شامل یک یادداشت یا صورت اضافی برای تطبیق آن با نتایج حاصل از کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشد نباید منطبق با این استانداردها قلمداد شود؛ زیرا، صورت‌های مالی شامل همه‌ی اطلاعات لازم طبق استانداردهای بین‌المللی نیست.

اجزای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی دست‌کم شامل ۱۰ جزء است: ۱. عنوان، ۲. مخاطب (یا گیرنده)، ۳. بند مقدمه، ۴. مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، ۵. مسئولیت حسابرس، ۶. اظهار نظر حسابرس، ۷. سایر مسئولیت‌های گزارشگری، ۸. امضای حسابرس، ۹. تاریخ گزارش حسابرس، و ۱۰. نشانی حسابرس. گاه ممکن است لازم شود اجزایی دیگر، مانند بند مبانی اظهار نظر، بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی به گزارش حسابرس افزوده شود. بدین روی، ممکن است شمار اجزا به بیش از ۱۰ برسد. توضیح بیشتر درباره‌ی این‌گونه بندها، در دو فصل آینده می‌آید.

عنوان

گزارش حسابرس باید عنوان **گزارش حسابرس مستقل**^۱ را داشته باشد تا مشخصاً نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل است. این عنوان، مؤید آن است که حسابرس، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط به استقلال را رعایت کرده است و بدین ترتیب، گزارش حسابرس مستقل از گزارش‌های صادر شده توسط دیگران متمایز می‌شود. در مواردی که حسابرس، وظایف بازرسی قانونی مندرج در لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت را نیز به‌عهده دارد؛ گزارش باید عنوان گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی را داشته باشد تا نشان دهد که حسابرس و بازرس قانونی، افزون بر موارد پیش‌گفته، الزامات قانون یاد شده را هم رعایت کرده است.

1. Independent Auditor's Report

مخاطب

گیرنده یا مخاطب^۱ گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد یا الزامات قانونی، مشخص شود. مخاطب گزارش حسابرس در ایران معمولاً کسانی هستند که این گزارش برای استفاده‌ی آنان تهیه می‌شود و غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری^۲ بنگاه اقتصادی است.

نمونه‌ی درج عنوان و مخاطب در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر است:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی سالانه‌ی صاحبان سهام

شرکت (نام بنگاه مورد رسیدگی طبق اساسنامه)

بند مقدمه

بند مقدمه^۳، نخستین بند گزارش حسابرس است. در این بند باید مطالب زیر تصریح شود:

الف. نام بنگاه اقتصادی که صورت‌های مالی آن حسابرسی شده است؛

ب. عناوین صورت‌های مالی اساسی حسابرسی شده،

پ. تاریخ و دوره‌ی زیر پوشش صورت‌های مالی،

ت. عطف یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، و

ث. اینکه صورت‌های مالی، حسابرسی شده است.

نمونه‌ی بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس به شرح زیر است:

مقدمه

صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

در مواردی که ارائه‌ی صورت سود و زیان جامع الزامی نیست؛ عبارت سود و زیان جامع از بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس حذف می‌شود.

1. Addressee
2. Those Charged with Governance
3. Introductory Paragraph

اگر حسابرس آگاه شود که صورت‌های مالی حسابرسی شده همراه با سایر اطلاعات، در یک مجموعه، مانند گزارش سالانه، منتشر خواهد شد؛ چنانچه شکل ارائه اجازه دهد؛ حسابرس ممکن است در گزارش خود شماره‌ی صفحات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده را مشابه نمونه‌ی زیر، مشخص کند. این کار، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند که صورت‌های مالی مورد اشاره در گزارش حسابرس را تشخیص دهند.

مقدمه

صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی...) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ 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...، مندرج در صفحات ... تا ... گزارش سالانه‌ی شرکت، توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال صورت‌های مالی باشد. در این بخش از گزارش، مسئولیت‌های اشخاصی که در قبال تهیه‌ی صورت‌های مالی مسئولند؛ توصیف می‌شود. عموماً مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری به عهده‌ی هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی یا ارکان مشابه آن است. برای نمونه، در شرکت‌های سهامی، هیأت مدیره مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی با مقاصد عمومی طبق استانداردهای حسابداری است؛ به گونه‌ای که وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی را به نحو مطلوب نشان دهد. افزون بر این، طبق مفاد ماده‌ی ۲۳۲ لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، ”هیأت مدیره‌ی شرکت باید پس از پایان سال مالی، صورت دارایی و دیون شرکت را در پایان سال و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به همراه گزارشی درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال مالی مزبور، تنظیم کند. این اسناد باید دستکم بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود.“

برای توصیف مسئولیت هیأت مدیره، در گزارش حسابرس باید تصریح شود که:

- الف. هیأت مدیره مسئولیت دارد که صورت‌های مالی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند؛
- ب. این مسئولیت از جمله شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

نمونه‌ی بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی در گزارش حسابرس به شرح زیر است:

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است^۱. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به‌گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

در برخی شرایط ممکن است حسابرس برای انعکاس مسئولیت‌های اضافی مدیریت در زمینه‌ی تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق قوانین و مقررات خاص یا ماهیت بنگاه اقتصادی، به توصیف مسئولیت مدیریت در بند بالا مواردی را بیفزاید.

مسئولیت حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان **مسئولیت حسابرس**^۲ باشد. در گزارش حسابرس باید:

الف. بیان شود که مسئولیت حسابرس، اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. بدین وسیله **مسئولیت حسابرس از مسئولیت هیأت مدیره در قبال تهیه‌ی صورت‌های مالی متمایز می‌شود**.

ب. بیان شود که استانداردهای حسابرسی ایجاب می‌کند حسابرس الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، **اطمینان معقول**^۳ بدست آید.

اشاره به استانداردهای حسابرسی در گزارش حسابرس، برای استفاده‌کنندگان گزارش این پیام را دارد که حسابرسی، طبق این استانداردها انجام شده است. حسابرس تنها زمانی مجاز است به رعایت استانداردهای حسابرسی در گزارش خود اشاره کند که همه‌ی الزامات این استانداردها را رعایت کرده باشد. انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ایران منجر به رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز می‌شود. بنابراین، حسابرس می‌تواند در صورت لزوم، در گزارش خود افزون بر استانداردهای حسابرسی ایران، به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز اشاره کند.

۱. جمله‌ی بالا، بر بنیاد استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ ایران و دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نوشته شده است. با توجه به مفهوم جمله و همچنین متن انگلیسی مربوط (متن انگلیسی در پیوست فصل آورده شده است)، می‌توان جمله یاد شده را این‌گونه نوشت:

”مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده در انطباق با استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است ...“ یا
”هیأت مدیره‌ی شرکت، مسئولیت دارد که صورت‌های مالی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند ...“

2. Auditor's Responsibility
3. Reasonable Assurance

پ. در گزارش حسابرس باید توصیفی کلی از حسابرسی به صورت زیر ارائه شود:

- حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است؛
- انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، نه به قصد اظهار نظر درباره‌ی اثربخشی کنترل‌های داخلی بنگاه اقتصادی، بررسی می‌شود؛ و
- حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

ت. در گزارش حسابرس باید تصریح شود که آیا به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنایی برای اظهار نظر، کافی و مناسب است یا خیر.

نمونه‌ی بند مسئولیت حسابرس در گزارش حسابرس با اظهار نظر تعدیل نشده به شرح زیر است:

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی بنگاه اقتصادی، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

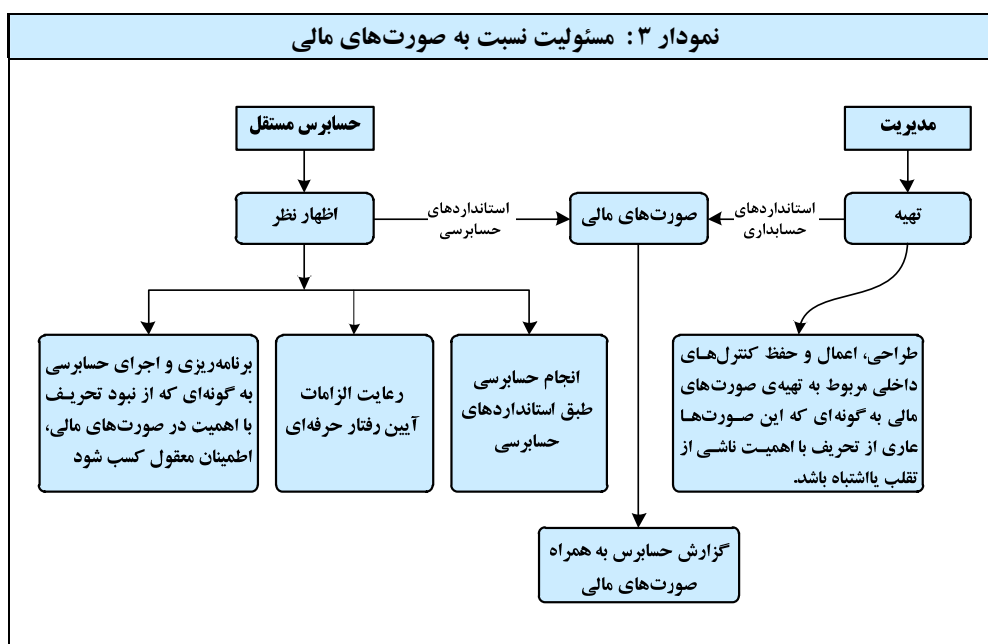
در مواردی که حسابرس، وظایف بازرسی قانونی مندرج در لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت را هم به‌عهده دارد؛ عنوان این بند باید به صورت **مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی** نوشته شود. متن زیر نیز باید به آخر بند مسئولیت حسابرس افزوده شود:

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

...

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

نمودار ۳ مسئولیت نسبت به صورت‌های مالی را نشان می‌دهد.



اظهار نظر حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان اظهار نظر^۱ باشد. حسابرس زمانی باید **نظر تعدیل نشده**^۲ ارائه کند که بر اساس نتیجه‌گیری او، صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری و به نحو مطلوب تهیه شده است. اگر حسابرس:

الف. بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا

1. Auditor's Opinion
2. Unmodified Opinion

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره‌ی نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی نباشد؛

باید نظر خود را در گزارش حسابرس، تعدیل کند. اگر حسابرس با ابهام بااهمیت و فراگیر رو برو شود نیز باید نظر خود را تعدیل (عدم اظهار نظر) کند. اظهار نظرهای تعدیل شده، در فصل سوم تشریح می‌شود.

هنگام ارائه‌ی نظر تعدیل نشده درباره‌ی صورت‌های مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری، نظر حسابرس باید با استفاده از عبارت "... صورت‌های مالی ...، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد" اظهار شود.

هدف از اشاره به استانداردهای حسابداری در بند اظهار نظر، آگاه کردن استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس از چارچوبی است که اظهار نظر حسابرس بر مبنای آن ارائه شده است؛ چرا؟ چون مبنای معیار حسابرس برای سنجش مطلوب بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری است. در مواردی که گزارش حسابرس به زبانی غیر از پارسی ارائه می‌شود باید در بند اظهار نظر به استانداردهای حسابداری ایران اشاره شود.

صورت‌های مالی ممکن است طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه شده باشد و افزون بر آن، میزان انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افشا شود. به دلیل اینکه چنین افشایی به‌روشنی از صورت‌های مالی متمایز نیست؛ اظهار نظر حسابرس، این موارد افشا را نیز در بر می‌گیرد و:

الف. اگر اطلاعات افشا شده درباره‌ی رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گمراه‌کننده^۱ باشد؛ طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۵ (به شرح فصل سوم) اظهار نظر تعدیل شده ارائه می‌شود.

ب. اگر اطلاعات افشا شده، گمراه‌کننده نباشد؛ اما به نظر حسابرس، آگاهی استفاده‌کنندگان از آن برای درک صورت‌های مالی، موضوعی اساسی است؛ طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۶، یک بند تأکید بر مطلب خاص (به شرح فصل چهارم) برای جلب نظر استفاده‌کنندگان، به گزارش حسابرس افزوده می‌شود.

اظهار نظر حسابرس، سایر اطلاعاتی را که به دلیل ماهیت و چگونگی ارائه‌ی آن به‌روشنی از صورت‌های مالی، قابل تفکیک نیست؛ در بر می‌گیرد. همچنین، اظهار نظر حسابرس به یادداشت‌ها یا جداول پیوست که به صورت‌های مالی عطف متقابل داده شده‌اند؛ تسری می‌یابد.

1. Misleading

نمونه‌ی بند اظهار نظر حسابرس، در گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده به شرح زیر است:

اظهار نظر

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

سایر مسئولیت‌های گزارشگری

چنانچه حسابرس افزون بر مسئولیت‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی، سایر مسئولیت‌های گزارشگری^۱ خود را در گزارش حسابرس مطرح کند باید این مسئولیت‌ها در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند **گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی** درج شود.

برای نمونه، ممکن است از حسابرس درخواست شود در صورت برخورد با موضوعات خاصی در جریان حسابرسی صورت‌های مالی، آنها را گزارش کند. همچنین، ممکن است از حسابرس خواسته شود روش‌های اضافی خاصی را اجرا و نتیجه‌اش را گزارش کند یا راجع به موضوعات خاصی، مانند کنترل‌های داخلی، اظهار نظر کند. توجه به این نکته لازم است که در برخی موارد، قوانین یا مقررات مربوط ممکن است حسابرس را ملزم یا مجاز نمایند سایر مسئولیت‌های گزارشگری خود را در چارچوب گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی ایفا کند. در مواردی نیز، حسابرس ممکن است ملزم به صدور گزارش جداگانه باشد.

اگر گزارش حسابرس شامل بخش جداگانه‌ای برای سایر مسئولیت‌های گزارشگری باشد؛ لازم است از شروع بند مقدمه تا پایان بند اظهار نظر، با عنوان فرعی **گزارش نسبت به صورت‌های مالی**^۲ ارائه شود. **گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی**^۳ باید پس از گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی آورده شود.

حسابرس، بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی را به سایر مسئولیت‌های گزارشگری اختصاص می‌دهد تا به‌گونه‌ای شفاف، این مسئولیت‌ها از مسئولیت حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی مبنی بر ارائه‌ی گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی متمایز شود. در صورت لزوم، این بخش می‌تواند شامل عناوین فرعی برای توصیف محتوای بند یا بندهای مرتبط با سایر

1. Other Reporting Responsibilities
2. Report on the Financial Statements
3. Report on Other Legal and Regulatory Requirements

مسئولیت‌های گزارشگری باشد. معمولاً این بخش شامل دو عنوان فرعی گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس است.

هرگاه گزارش فاقد بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی باشد؛ استفاده از عنوان فرعی گزارش نسبت به صورت‌های مالی ضرورت ندارد. بخش گزارش نسبت به صورت‌های مالی، شامل اظهار نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی بر بنیاد حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است و این ویژگی، به آسانی از ساختار و نوشتار این بخش درک می‌شود. بنابراین، در نبود وظایف مربوط به سایر الزامات قانونی و مقرراتی، به نوشتن عنوان فرعی گزارش نسبت به صورت‌های مالی، نیازی نیست. هنگام وجود وظایف مربوط به سایر الزامات قانونی و مقرراتی و نیاز به درج آن در گزارش، برای جدا کردن دو بخش گزارش، از عنوان فرعی یاد شده استفاده می‌شود.

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

نمونه‌ی بارز گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی، گزارش مسئولیت‌های بازرس قانونی در اجرای وظایف بازرس قانونی بر بنیاد مفاد لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ است. برخی مواد قانون یاد شده به شرح زیر است:

ماده‌ی ۱۴۸: "بازرس یا بازرسان افزون بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای آنان مقرر شده است؛ مکلفند درباره‌ی صحت و درستی صورت داری و صورت حساب دوره‌ی عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین، درباره‌ی صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته‌اند؛ اظهار نظر کنند. بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه‌ی شرکت تعیین کرده است به طور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران، اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند؛ بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند."

ماده‌ی ۱۵۰: "بازرس یا بازرسان موظفند با توجه به ماده‌ی ۱۴۸ این قانون، گزارش جامعی راجع به وضع شرکت به مجمع عمومی عادی تسلیم کنند. گزارش بازرسان باید لااقل ده روز قبل از تشکیل مجمع عمومی عادی جهت مراجعه صاحبان سهام در مرکز شرکت آماده باشد."

تبصره: در صورتی که شرکت بازرسان متعدد داشته هر یک می‌تواند به تنهایی وظایف خود را انجام دهد لیکن کلیه بازرسان باید گزارش واحدی تهیه کنند. در صورت وجود اختلاف نظر بین بازرسان، موارد اختلاف با ذکر دلیل در گزارش قید خواهد شد."

ماده‌ی ۱۵۱: "بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه‌ی مدیران و مدیر عامل مشاهده کنند؛ به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند باید به مرجع قضایی صلاحیت‌دار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند."

هرگاه حسابرس، بازرس قانونی هم باشد؛ موارد مرتبط با اجرای این وظایف با عنوان فرعی گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی، به ترتیب زیر در گزارش درج می‌شود:

۱. اظهار نظر درباره‌ی گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه‌ی مصوب.
۲. موارد عدم رعایت الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات مرتبط.
۳. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و اساسنامه، شامل عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی.
۴. اظهار نظر در مورد معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت.
۵. اظهار نظر در مورد گزارش هیأت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت.

اظهار نظر درباره‌ی گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه‌ی مصوب
بر بنیاد مفاد ماده‌ی ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب ۱۳۸۰ و اصلاحیه‌ی بعدی آن درباره‌ی وظیفه‌ی بازرس قانونی برای رسیدگی و اظهار نظر روشن درباره‌ی گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه‌ی مصوب آنها با توجه به هدف‌های کمی تعیین شده، لازم است هنگام رسیدگی، انطباق اقلام مندرج در گزارش یاد شده با بودجه‌ی مصوب مراجع ذیصلاح و سوابق مالی (شامل هدف‌های کمی) و ارائه‌ی دلایل و اطلاعات لازم برای توجیه مغایرت(ها)، در صورت وجود، مورد توجه قرار گیرد. متن ماده‌ی یاد شده به شرح زیر است:

"... مجامع عمومی یا شوراهای عالی شرکت‌های موضوع این ماده، در موقع رسیدگی و تصویب صورت‌های مالی موظفند گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه‌ی مصوب را که با توجه به هدف‌های کمی توسط شرکت یا مؤسسه‌ی انتفاعی تهیه می‌شود و پس از رسیدگی و اظهار نظر روشن و صریح بازرس قانونی در باب انطباق عملیات اجرایی با هدف‌ها و هزینه‌های مصوب شرکت به مجمع عمومی یا شورای عالی ارائه می‌گردد؛ ارزیابی کنند و تصمیمات مقتضی اتخاذ نمایند."

اظهار نظر درباره‌ی گزارش یاد شده باید به یکی از شکل‌های زیر در گزارش درج گردد:

الف. در صورت انطباق اقلام مندرج در گزارش تطبیق با بودجه‌ی مصوب مراجع ذیصلاح و سوابق مالی (شامل هدف‌های کمی) و ارائه‌ی دلایل کافی درباره‌ی مغایرت بودجه و عملکرد، بند اظهار نظر به شرح زیر است:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه‌ی مصوب، با توجه به اهداف کمی، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳××، مندرج در صفحه‌ی ... که در اجرای ماده‌ی ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه‌ی 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 بودجه‌ی مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نگردیده است.

ب. در صورت وجود ایراد بااهمیت در موارد یاد شده، بند اظهار نظر با استفاده از یکی از عبارات داخل پرانتز یا ترکیبی از آنها، به شرح زیر تعدیل می‌گردد:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه‌ی مصوب، (با توجه به اهداف کمی) یا (که فاقد اهداف کمی می‌باشد)، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳××، مندرج در صفحه‌ی ... که در اجرای ماده‌ی ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه‌ی بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این مؤسسه قرار گرفته است. در این خصوص، ضمن جلب توجه به (عدم ارائه‌ی اطلاعات مربوط به اهداف کمی تعیین شده در بودجه‌ی مصوب و مقایسه‌ی آن با عملکرد) و/یا (عدم ارائه‌ی اطلاعات مربوط به توجیه علل مغایرت) و/یا (عدم کفایت دلایل ارائه شده در گزارش مزبور جهت توجیه علل مغایرت)، نظر این مؤسسه (به‌استثنای موضوعات زیر)، به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با بودجه‌ی مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نگردیده است:

الف.

ب.

پ. در صورت عدم انطباق اقلام بودجه‌ی مندرج در گزارش تطبیق با بودجه‌ی مصوب مراجع ذیصلاح یا عدم تصویب بودجه توسط مراجع ذی‌ربط (برای نمونه، ممکن است اطلاعات گزارش مزبور بر پایه‌ی بودجه‌ی اصلاحی ارائه شده باشد؛ ولی بودجه‌ی اصلاحی تصویب نشده باشد)، بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳××، مندرج در صفحه‌ی... که در اجرای ماده‌ی ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه‌ی بعدی آن تهیه شده است؛ به دلیل عدم انطباق اقلام بودجه‌ی ارائه شده در گزارش مزبور با بودجه‌ی مصوب) یا (مصوب نبودن بودجه)، تأمین‌کننده‌ی نیازهای اطلاعاتی مورد نظر نمی‌باشد.

اظهار نظر درباره‌ی معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت

با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهار نظر درباره‌ی معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های سهامی باید حاوی اظهار نظر درباره‌ی این معاملات باشد. متن ماده‌ی یاد شده به شرح زیر است:

”اعضای هیأت مدیره و مدیر عامل شرکت و همچنین، مؤسسات و شرکت‌هایی که اعضای هیأت مدیره و یا مدیر عامل شرکت، شریک یا عضو هیأت مدیره یا مدیر عامل آنها باشند؛ نمی‌توانند بدون اجازه‌ی هیأت مدیره در معاملاتی که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود؛ به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع و یا سهام شوند و در صورت اجازه نیز هیأت مدیره مکلف است بازرس شرکت را از معامله‌ای که اجازه‌ی آن داده شده، بلافاصله مطلع نماید و گزارش آن را به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام بدهد و بازرس نیز مکلف است ضمن گزارش خاصی حاوی جزییات معامله، نظر خود را درباره‌ی چنین معامله‌ای به همان مجمع تقدیم کند. عضو هیأت مدیره یا مدیر عامل ذی‌نفع در معامله در جلسه‌ی هیأت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت به معامله‌ی یاد شده حق رأی نخواهد داشت.“

اظهار نظر درباره‌ی معاملات یاد شده باید به یکی از شکل‌های زیر در گزارش درج گردد:

الف. هنگامی که بازرس در رسیدگی به معاملات یاد شده به ایرادی برخورد نکرده باشد:

معاملات مندرج در یادداشت توضیحی... به‌عنوان کلیه معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال (دوره‌ی) مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری 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.

ب. چنانچه بخش پایانی ماده‌ی یاد شده مبنی بر اینکه نداشتن حق رأی عضو هیأت مدیره یا مدیر عامل ذی‌نفع در معامله در جلسه‌ی هیأت مدیره هنگام تصمیم‌گیری درباره‌ی معامله، رعایت نشده باشد:

... معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده
در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری
صورت نپذیرفته است. ...

پ. چنانچه هیأت مدیره صورت ریز معاملات مزبور را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نکرده، بلکه این‌گونه معاملات را به شکل دیگری مانند درج در گزارش فعالیت هیأت مدیره، تأییدیه‌ی مدیران یا در نامه‌ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع داده باشد. در این صورت لازم است جزئیات مربوط به این معاملات، شامل نام طرف معامله، نوع وابستگی، شرح معامله و مبلغ آن، در صورت مختصر بودن در متن بند یاد شده درج و در غیر این صورت به طور جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود. برای نمونه:

معاملات زیر (پیوست ... این گزارش) به‌عنوان کلیه‌ی معاملات ...

نام طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله	مانده طلب (بدهی) در پایان سال

ت. در مواردی که هیأت مدیره، گزارش معاملات مزبور را به بازرس قانونی اطلاع ندهد یا به صورت ناقص اطلاع دهد؛ اما بازرس قانونی در رسیدگی‌هایش به برخی از معاملات یاد شده برخورد کرده باشد؛ لازم است در بند اظهار نظر درباره‌ی این معاملات موضوع عدم ارائه‌ی جزئیات مربوط به این معاملات توسط هیأت مدیره را تصریح کند و ضمن تأکید بر آگاهی از این معاملات از طریق رسیدگی‌های انجام شده و احتمال جامع نبودن آنها، نظر خود را در مورد آنها به آگاهی مجمع عمومی برساند.

معاملات زیر از جمله معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است که طی سال (دوره‌ی) مالی مورد گزارش انجام شده اما جزییات آن در صورت‌های مالی افشا نشده و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع این مؤسسه نرسیده است. معاملات یاد شده طی رسیدگی‌های این مؤسسه کشف شده و احتمال اینکه معاملات دیگری با اشخاص وابسته وجود داشته باشد که توسط این مؤسسه

کشف نشده است، وجود دارد. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز...

نام طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله	مانده طلب (بدهی) در پایان سال

ث. در مواردی که اطلاعات کامل معاملات توسط هیأت مدیره ارائه شده، ولی به نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، این معاملات در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته است. برای مثال، معاملات در روال روابط خاص تجاری بین آنها یا بدون در نظر گرفتن ارزش‌های متعارف انجام شده باشد؛ لازم است بخش پایانی بند اظهار نظر، متناسب با این موضوع، تعدیل شود. برای نمونه:

... مضافاً معاملات یاد شده بر اساس روابط تجاری خاص فی مابین صورت گرفته و مبتنی بر ارزش‌های متعارف نبوده است.

ت. چنانچه بر اساس اطلاعات دریافتی، در سال (دوره‌ی) مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت انجام نشده باشد باید بندی به شرح زیر در گزارش درج شود:

طبق یادداشت توضیحی ... (یا تأییدیه‌ی مدیران)، طی سال (دوره‌ی) مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت انجام نشده است.^۱

اظهار نظر درباره‌ی گزارش هیأت مدیره، موضوع ماده‌ی ۱۴۸ اصلاحیه‌ی قانون تجارت
با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهار نظر درباره‌ی صحت مطالب و اطلاعات ارائه شده توسط هیأت مدیره به مجامع عمومی، طبق مفاد ماده‌ی ۱۴۸ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، بازرس قانونی باید

۱. بازرس قانونی باید درباره‌ی معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال انجام شده و به آگاهی وی رسیده یا در رسیدگی‌هایش کشف کرده است؛ اظهار نظر کند. بنابراین، می‌توان گفت اگر معاملات موضوع این ماده انجام نشده باشد؛ نیازی به گزارش آن و درج بند بالا، نیست. به‌ویژه وقتی که انجام نشدن چنین معاملاتی در تأییدیه‌ی مدیران آمده باشد. بند بالا بر بنیاد دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نوشته شده است. افزون بر این، می‌توان گفت نیازی هم به افشای انجام نشدن این معاملات در صورت‌های مالی نیست.

درباره‌ی گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی بنگاه اقتصادی، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ قانون یاد شده، اظهار نظر کند. متن ماده‌ی ۱۴۸ پیش از این نوشته شد و متن ماده‌ی ۲۳۲ به شرح زیر است:

”هیأت مدیره‌ی شرکت باید پس از انقضای سال مالی، صورت دارایی و دیون شرکت را در پایان سال و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به ضمیمه‌ی گزارشی درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال مالی مزبور تنظیم کند. اسناد مذکور در این ماده باید اقلاً بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود.“

چنانچه در بندهای دیگر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مواردی مطرح شده باشد که به گزارش هیأت مدیره ارتباط پیدا کند؛ در متن این بند نیز باید به موارد مزبور عطف داده شود. همچنین، در صورت وجود سایر مواردی که به نظر بازرس قانونی آگاهی از آنها برای مجمع عمومی ضروری باشد؛ موضوع باید در ادامه‌ی همین بند طرح و در نهایت متن بند به شرح زیر ارائه شود:

گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی 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 و در نظر داشتن موارد مندرج در بند(های) ... 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 هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

الف.
ب

چنانچه گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی بنگاه اقتصادی به بازرس قانونی ارائه نشود؛ بازرس قانونی باید مراتب را به شرح زیر در گزارش خود تصریح کند:

تا تاریخ این گزارش، هیأت مدیره‌ی شرکت، گزارش موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این مؤسسه ارائه نکرده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

گزارش مواردی که اظهار نظر حسابرس درباره‌ی آنها در قوانین و مقررات یا اساسنامه‌ی بنگاه اقتصادی تصریح شده است؛ در این بخش درج می‌گردد. مانند:

- اظهار نظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، و
- اظهار نظر درباره‌ی رعایت قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی^۱.

1. Money Laundering

اظهار نظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس؛ طبق ماده‌ی ۹ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار: "مؤسسات حسابرسی معتمد مکلفند در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی که طبق اصول و ضوابط حسابرسی و با رعایت لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ تهیه می‌شود نسبت به صورت‌های مالی سالانه و میان دوره‌ای شش‌ماهه‌ی رسیدگی شده، درباره‌ی موارد زیر صریحاً اظهار نظر نمایند:

الف. رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مزبور،

ب. عدم رعایت ضوابط و مقررات سازمان، و

پ. عدم رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت بنگاه مورد رسیدگی.

تبصره‌ی ۱. مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان در چارچوب استانداردهای حسابرسی مکلفند علاوه بر اظهار نظر حرفه‌ای خود نسبت به صورت‌های مالی سالانه، نسبت به سایر موارد مقرر در دستورالعمل اجرایی ماده‌ی ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی یا به صورت گزارش جداگانه یا ویژه برای استفاده سازمان نیز اظهار نظر کنند...

حسابرس باید موارد عدم رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس بیاورد.

اظهار نظر درباره‌ی رعایت قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی:

طبق ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حسابرسان: "حسابرسان در رسیدگی و اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی ارباب رجوع، باید رعایت مفاد قانون مبارزه با پول‌شویی، آیین‌نامه و دستورالعمل‌های مرتبط توسط ارباب رجوع را مطابق چک‌لیست پیوست ارزیابی و به‌عنوان بند مستقل در گزارش حسابرس مستقل یا بازرس قانونی در مورد آن اظهار نظر نمایند."

بنابراین، حسابرس باید متن زیر را در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس بیاورد:

این موسسه (اینجانب)، در اجرای ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حسابرسان، رعایت مفاد قانون مزبور و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط را، در چارچوب چک‌لیست‌های ابلاغی مرجع ذی‌ربط و استانداردهای حسابرسی، ارزیابی کرده است (ام). این موسسه (اینجانب)، به‌استثنای مورد (موارد) مندرج در بند(های) زیر، به مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات یاد شده رعایت نشده، برخورد نکرده است (ام).

هرگاه حسابرس در رسیدگی‌های خود، مورد (مواردی) از عدم رعایت را کشف نکند؛ نیازی به درج عبارت "به‌استثنای مورد (موارد) مندرج در بند (های) زیر" نیست^۱.

امضای حسابرس

گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود. امضای حسابرس^۲ می‌تواند به نام مؤسسه‌ی حسابرسی، نام شخص حسابرس یا هر دو باشد. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر امضا می‌شود:

الف. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مؤسسات حسابرسی، توسط دو شریک یا یک شریک و یک حسابدار رسمی در استخدام مؤسسه که مسئولیت کار را به عهده دارد؛ با درج نام، نام خانوادگی و شماره‌ی عضویت، امضا و به مهر مؤسسه ممهور می‌شود.

ب. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی توسط اعضای شاغل انفرادی با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر وی ممهور می‌شود.

تاریخ گزارش حسابرس

تاریخ گزارش حسابرس^۳ نباید پیش از تاریخ تکمیل فرآیند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌عنوان مبنای اظهار نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی، باشد. این شواهد باید نشان‌دهنده‌ی موارد زیر نیز باشد:

الف. صورت‌های مالی، شامل یادداشت‌های توضیحی، تهیه شده است؛ و
ب. اشخاص ذی‌ربط، مسئولیت صورت‌های مالی را پذیرفته‌اند.

تاریخ گزارش حسابرس، استفاده‌کنندگان را آگاه می‌سازد که حسابرس به اثر رویدادها و معاملاتی که تا آن تاریخ روی داده و وی از آنها آگاه شده، توجه کرده است. مسئولیت حسابرس در قبال رویدادها و معاملات واقع شده پس از تاریخ گزارش حسابرس، در استانداردهای حسابرسی، تعیین شده است که خلاصه‌ی آن در جدول ۴ می‌آید.

۱. بنگاه مورد رسیدگی نیز، باید در تأییدیه‌ی مدیران به رعایت قوانین و مقررات مبارزه با پول شویی در معاملات و فعالیت‌های بنگاه، بود یا نبود رویداد یا معامله‌ی با هدف پول شویی و گزارش هرگونه معامله‌ی مشکوک به پول شویی (در صورت وجود) به مرکز اطلاعات مالی شورای عالی مبارزه با پول شویی، اشاره کند.

2. Auditor's Signature

3. Date of the Auditor's Report

از آنجا که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی اظهار نظر می‌کند و مسئولیت تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی با هیأت مدیره (یا ارکان مشابه آن) است؛ تا زمانی که مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی مربوط تهیه نشده و مدیریت، مسئولیت آنها را نپذیرفته باشد؛ حسابرس نمی‌تواند نسبت به کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده، نتیجه‌گیری کند. از این رو، تأیید صورت‌های مالی باید پیش از تاریخ گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی باشد و شواهد مربوط به آن دریافت شود. بنابراین، تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که در هر حال نباید پیش از تاریخ تأیید صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه مورد رسیدگی (یا ارکان مشابه آن) باشد. تاریخ گزارش حسابرس باید به ترتیب زیر در گزارش درج شود:

الف. تاریخ گزارش باید به طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال پس از پایان آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم سطر با عبارت نام مؤسسه یا شاغل انفرادی درج شود و نیازی به درج واژه‌ی تاریخ نیست.

ب. روز و سال به عدد و ماه به حروف (برای نمونه ۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳۰۱) نوشته شود.

تاریخ‌گذاری دوگانه

تاریخ‌گذاری دوگانه‌ی گزارش حسابرس، در شرایط وجود رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه^۱ رخ می‌دهد. گاه پس از پایان عملیات حسابرسی اما پیش از صدور گزارش، رویدادی واقع می‌شود که بر صورت‌های مالی، اثری عمده دارد. اگر حسابرس از وقوع چنین رویدادی آگاه شود باید با آن به نحوی مناسب برخورد کند. چنانچه به اعتقاد حسابرس، تعدیل صورت‌های مالی ضرورت داشته باشد اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند؛ حسابرس باید با تاریخ‌گذاری دوگانه با این موضوع برخورد نماید. بدین صورت که چنانچه مدیریت حسب مورد، تعدیل یا افشای کافی و مناسب را در صورت‌های مالی انجام دهد و صورت‌های مالی را پس از اصلاح، تأیید کند و به حسابرس ارائه دهد؛ حسابرس باید رسیدگی‌ها را دست‌کم تا تاریخ جدید تأیید صورت‌های مالی انجام دهد و گزارش را به تاریخ پایان عملیات حسابرسی که نباید پیش از آن تاریخ باشد؛ تاریخ‌گذاری کند. در صورت عدم انعکاس، انعکاس نامناسب یا عدم افشای کافی و مناسب در صورت‌های مالی، حسابرس باید با درج موضوع در یک بند پیش از اظهار نظر، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود (به شرح فصل سوم) اظهار و از تاریخ‌گذاری دوگانه استفاده کند.

1. Subsequent Events

نمونه‌ی تاریخ‌گذاری دوگانه به شرح زیر است:

۲۵ خرداد ماه ۱۳×۱، به‌استثنای بند ... که تاریخ آن ۵ تیر ماه ۱۳×۱ است.

برای آشنایی بیشتر، خلاصه‌ی مطالب مربوط به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، بر بنیاد استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰، با عنوان **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**، در جدول ۲ می‌آید.

جدول ۲: رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه		
از دیدگاه حسابداری، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورت‌های مالی رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد: الف. رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه: رویدادهایی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند؛ و ب. رویدادهای غیر تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه: رویدادهایی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه است. از دیدگاه حسابرسی، اصطلاح رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه هم برای رویدادهایی بکار می‌رود که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسی رخ می‌دهد و هم برای حقایق شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرسی. حسابرس باید آثار رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را بر صورت‌های مالی و گزارش خود ارزیابی کند. هدف حسابرسی، کشف رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی مستلزم افشا و برخورد با آنها به شرح زیر است:		
زمان شناسایی رویداد	مسئولیت حسابرسی	نحوه‌ی برخورد با رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی مستلزم افشا
بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسی	حسابرس باید روش‌هایی را برای کسب شواهد کافی و مناسب برای شناسایی رویدادهایی که ممکن است مستلزم تعدیل صورت‌های مالی یا افشا در آن باشد؛ طراحی و اجرا کند.	در مواردی که حسابرس از رویدادی آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به‌گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن را در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن ارزیابی کند. در صورت عدم انعکاس، انعکاس نامناسب یا عدم افشای کافی و مناسب در صورت‌های مالی، حسابرس باید حسب مورد نظر تعدیل شده (مشروط یا مردود) اظهار کند.
پس از تاریخ گزارش حسابرسی و پیش از انتشار صورت‌های مالی	حسابرس نسبت به اجرای روش‌ها و پرس‌وجو درباره‌ی صورت‌های مالی، پس از تاریخ گزارش خود مسئولیتی ندارد. مسئولیت آگاه کردن حسابرس از رویدادهای مؤثر بر صورت‌های مالی که در فاصله‌ی بین تاریخ گزارش حسابرسی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی رخ می‌دهد؛ با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی است.	چنانچه حسابرس پس از تاریخ گزارش خود اما پیش از انتشار صورت‌های مالی، از رویدادهایی آگاه شود که می‌تواند صورت‌های مالی را به‌گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار دهد باید ضرورت تعدیل صورت‌های مالی را ارزیابی کند؛ موضوع را با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می‌دهد؛ به عمل آورد.
		در مواردی که حسابرس به ضرورت تعدیل صورت‌های مالی اعتقاد دارد؛ اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند و گزارش حسابرسی هنوز به بنگاه مورد رسیدگی ارائه نشده باشد باید تعدیل شده (نظر مشروط یا مردود) ارائه شود. در چنین شرایطی، اجرای روش‌های حسابرسی برای شناسایی سایر رویدادهای احتمالی پس از تاریخ گزارش حسابرسی ضرورت ندارد و می‌توان با موضوع، به روش تاریخ‌گذاری دوگانه‌ی گزارش حسابرسی، برخورد کرد.

جدول ۲: رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه		
زمان شناسایی رویداد	مسئولیت حسابرس	نحوه‌ی برخورد با رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی مستلزم افشا
		چنانچه گزارش حسابرس به بنگاه مورد رسیدگی ارائه شده باشد؛ حسابرس باید به ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی (عموماً، هیأت مدیره)، هشدار دهد که از انتشار صورتهای مالی و گزارش حسابرس خودداری کنند. با این وجود، اگر صورتهای مالی و گزارش حسابرس منتشر شود؛ حسابرس باید اقدامات لازم را برای جلوگیری از اتکا به گزارش خود، انجام دهد. اقدامات حسابرس (حسب مورد، اعلام به مجامع عمومی صاحبان سهام، بورس اوراق بهادار، اعتبار دهندگان اصلی و سایر گیرندگان شناخته شده‌ی صورتهای مالی حسابرسی شده) با توجه به اختیارات و مسئولیت‌های قانونی و توصیه‌های مشاور حقوقی حسابرس صورت می‌گیرد.
پس از انتشار صورتهای مالی	حسابرس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود، نسبت به انجام پرس و جو در مورد صورتهای مزبور، مسئولیتی ندارد.	هرگاه حسابرس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می‌توانست به تغییر در گزارش حسابرس بیانجامد باید ضرورت تجدید نظر در صورتهای مالی را ارزیابی کند؛ موضوع را با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می‌دهد؛ به عمل آورد.
		چنانچه مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در صورتهای مالی تجدید نظر کند؛ حسابرس باید روش‌های حسابرسی مورد نیاز در آن شرایط را اجرا کند؛ اقدامات مدیریت را برای حصول اطمینان از آگاه شدن همه‌ی دریافت‌کنندگان صورتهای مالی پیشین (و گزارش حسابرس درباره‌ی آن) از وضعیت موجود، بررسی و گزارش جدیدی درباره‌ی صورتهای مالی تجدید نظر شده صادر کند.
		حسابرس باید در گزارش جدیدش، با درج سایر بندهای توضیحی ^۱ ، به علت تجدید نظر در صورتهای مالی پیشین و گزارش نخستین صادر شده توسط حسابرس اشاره کند. تاریخ گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ تأیید صورتهای مالی تجدید نظر شده باشد و بنابراین، روش‌های حسابرسی نیز باید تا تاریخ گزارش جدید حسابرس اجرا شود.
		در مواردی که مدیریت بنگاه مورد رسیدگی برای آگاه کردن دریافت‌کنندگان صورتهای مالی پیشین (و گزارش حسابرس درباره‌ی آن) اقدامات لازم را به عمل نیاورد و با وجود اعتقاد حسابرس به ضرورت تجدید نظر در صورتهای مالی، در آن‌ها تجدید نظر نکند؛ حسابرس باید به ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی هشدار دهد که حسابرس، برای جلوگیری از هرگونه اتکای آتی به گزارش حسابرس، اقدامات لازم را انجام خواهد داد. اقدامات حسابرس با توجه به اختیارات، مسئولیت‌های قانونی و توصیه‌های مشاور حقوقی وی صورت می‌گیرد.
		در صورت مشخص و نزدیک بودن زمان انتشار صورتهای مالی دوره ی بعد، تجدید نظر در صورتهای مالی و صدور گزارش جدید حسابرس به شرطی می‌تواند ضرورت نداشته باشد که افشای مناسب این موضوع، در صورتهای مالی دوره‌ی بعد صورت گیرد.
توضیحات مربوط به اظهار نظرهای تعدیل شده (مشروط و مردود) و بندهای تأکید بر مطلب خاص در فصل‌های سوم و چهارم می‌آید.		

۱. در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۶۰، به درج بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی (ایران، سایر بندهای توضیحی) اشاره شده است.

نشانی حسابرس

نشانی حسابرس^۱ باید در گزارش وی درج شود. نشانی، می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی یا شاغل انفرادی و باید در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج شود.

شماره‌گذاری بندهای گزارش

بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید از آغاز و به ترتیب شماره‌گذاری شود. بنابراین، شماره‌ی بند مقدمه ۱ و شماره‌ی بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی ۲ است و شماره‌ها تا آخرین بند به ترتیب ادامه می‌یابد. چنانچه شمار بندهای فرعی در برخی از بخش‌های گزارش بیش از یکی باشد؛ بهتر است از شماره‌های فرعی مانند ۴-۱ و ۴-۲ برای بند ۴ استفاده شود. بکارگیری شماره‌های فرعی برای بندها، بیشتر در بندهای مبانی اظهار نظر، گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس لازم می‌شود.

شماره‌گذاری صفحه‌های گزارش

صفحه‌های گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحه‌های صورت‌های مالی بنگاه مورد رسیدگی شماره‌گذاری و دست‌کم نخستین صفحه‌ی آن بر روی سربرگ حسابرس نوشته شود. در همه‌ی صفحه‌های بعدی لازم است عبارت زیر در گوشه‌ی راست بالا نوشته شود:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - ادامه

شرکت

به‌استثنای صفحه‌ی سربرگ‌دار و صفحه‌ی امضا، همه‌ی صفحه‌های گزارش و همچنین صفحه‌های صورت‌های مالی اساسی بنگاه اقتصادی باید به مهر مخصوص حسابرس ممهور شود (پایین صفحه، سمت چپ).

نمونه‌ی گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی

گزارش زیر، نمونه‌ی یک گزارش کامل حسابرس مستقل و بازرس قانونی است که بر اساس مفروضات زیر تهیه شده است:

الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، حسابرسی شده است؛

ب. صورت‌های مالی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است؛ و

پ. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

1. Auditor's Address

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 شرکت نمونه 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی 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 به عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم 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 ۱۳۸۱ 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۵. گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه‌ی مصوب، با توجه به اهداف کمی، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱، مندرج در صفحه‌ی... که در اجرای ماده‌ی ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه‌ی 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 بودجه‌ی مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نگردیده است.

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

۶-۱. مفاد ماده‌ی... قانون محاسبات عمومی کشور درباره‌ی...

۶-۲. مفاد ماده‌ی... قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در مورد...

۶-۳. مفاد ماده‌ی... قانون برنامه پنجم توسعه در رابطه با...

۶-۴. مفاد ماده‌ی... قانون بودجه‌ی سال... در رابطه با...

۷. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت به شرح زیر است:

۷-۱. مفاد ماده‌ی... اصلاحیه‌ی قانون تجارت...

۸. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی... به‌عنوان کلیه معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال (دوره‌ی) مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری، 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.

۹. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۰. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود.

(امضای حسابرس)

۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳×۱

نشانی حسابرس می‌تواند در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی و در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی یا شاغل انفرادی درج شود.

خلاصه‌ی فصل دوم

گزارش حسابرس محصول نهایی فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی است. از این رو، باید ویژگی‌هایی درخور حرفه و مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد. فصل دوم، شامل توضیحاتی درباره‌ی ساختار و اجزای گزارش با نظر تعدیل نشده‌ی حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی است که خلاصه‌ی آن در جدول زیر می‌آید.

خلاصه‌ی اجزای گزارش تعدیل نشده‌ی حسابرس			
ردیف	عنوان	نکات مهم	نمونه
۱	فاز	گزارش حسابرس (و بازرس قانونی) باید عنوانی داشته باشد که مشخصاً نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل (و بازرس قانونی) است.	گزارش حسابرس مستقل یا گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی
۲	مخاطب	غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری بنگاه اقتصادی است.	به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی ...)
۳	گزارش نسبت به صورت‌های مالی	اگر گزارش حسابرس شامل بخش جداگانه‌ای برای سایر مسئولیت‌های گزارشگری (ردیف ۸ این جدول) باشد؛ لازم است از شروع بند مقدمه تا پایان بند اظهار نظر، با عنوان فرعی گزارش نسبت به صورت‌های مالی ارائه شود. هرگاه گزارش فاقد بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی باشد؛ استفاده از عنوان فرعی گزارش نسبت به صورت‌های مالی ضرورت ندارد.	گزارش نسبت به صورت‌های مالی
۴	بند مقدمه	اشاره به: الف. نام بنگاه اقتصادی که صورت‌های مالی آن حسابرسی شده است؛ ب. اینکه صورت‌های مالی، حسابرسی شده است؛ پ. عناوین صورت‌های مالی حسابرسی شده؛ ت. یادداشتهای توضیحی صورت‌های مالی؛ ث. تاریخ و دوره‌ی زیر پوشش صورت‌های مالی.	صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

خلاصه‌ی اجزای گزارش تعدیل نشده‌ی حسابرس			
ردیف	عنوان	نکات مهم	نمونه
۵	مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال صورتهای مالی	هیأت مدیره مسئول تهیه‌ی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری است؛ این مسئولیت از جمله شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب باشد.	مسئولیت تهیه‌ی صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.
۶	مسئولیت حسابرس یا حسابرس و بازرس قانونی	اشاره به اینکه: الف. اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. ب. الزامات آیین رفتار حرفه‌ای رعایت شده است. پ. برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی به گونه‌ای بوده است که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود. ت. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. ث. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب در صورتهای مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای داخلی مربوط به تهیه‌ی صورتهای مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی بنگاه اقتصادی، بررسی می‌شود. ج. حسابرسی، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورتهای مالی است.	مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای داخلی مربوط به تهیه‌ی صورتهای مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی بنگاه اقتصادی، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورتهای مالی است.
		ح. آیا به باور حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنایی برای اظهار نظر، کافی و مناسب است یا خیر.	این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

خلاصه‌ی اجزای گزارش تعدیل نشده‌ی حسابرس			
ردیف	عنوان	نکات مهم	نمونه
		خ. مسئولیت بازرس قانونی، در مواردی که حسابرس وظایف بازرسی قانونی مندرج در لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت را هم به‌عهده دارد.	همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.
۷	اظهار نظر حسابرس	الف. در این بند باید به استانداردهای حسابداری اشاره شود. ب. نظر حسابرس باید با استفاده از عبارت "... صورت‌های مالی ...، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد" اظهار شود.	به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی...) 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.
۸	سایر مسئولیت‌های گزارشگری	حسابرس ممکن است افزون بر مسئولیت‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش نسبت به صورت‌های مالی، سایر مسئولیت‌های گزارشگری خود را در گزارش حسابرس مطرح کند. سایر مسئولیت‌های گزارشگری، شامل گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس است.	شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود. برای نمونه، موارد مرتبط با اجرای وظایف بازرس قانونی با عنوان فرعی "گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی"، به ترتیب زیر در گزارش درج می‌شود: الف. اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه‌ی مصوب. ب. موارد عدم رعایت الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات مرتبط. ج. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و اساسنامه، شامل عدم رعایت مصوبات مجمع عمومی. د. اظهار نظر در مورد معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت. ه. اظهار نظر در مورد گزارش هیأت مدیره، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت. افزون بر این، گزارش مواردی که اظهار نظر حسابرس درباره‌ی آنها در قوانین و مقررات یا اساسنامه‌ی بنگاه اقتصادی تصریح شده است؛ مانند اظهار نظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اظهار نظر درباره‌ی رعایت قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی، در بخش سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج می‌شود.

خلاصه‌ی اجزای گزارش تعدیل نشده‌ی حسابرس			
ردیف	عنوان	نکات مهم	نمونه
۹	امضای حسابرس	گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود. امضای حسابرس می‌تواند به نام مؤسسه حسابرسی، نام شخص حسابرس یا هر دو باشد.	گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی؛ الف. در مؤسسات حسابرسی، توسط دو شریک یا یک شریک به اضافه‌ی یک حسابدار رسمی در استخدام مؤسسه که مسئولیت کار را به عهده دارد؛ با درج نام، نام خانوادگی و شماره‌ی عضویت، امضا و به مهر مؤسسه ممهور می‌شود. ب. توسط اعضای شاغل انفرادی با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر وی ممهور می‌شود.
۱۰	تاریخ گزارش حسابرس	الف. تاریخ گزارش حسابرس مستقل، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که در هر حال نباید پیش از تاریخ تأیید صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه مورد رسیدگی (یا ارکان مشابه آن) باشد. ب. تاریخ گزارش باید به طور کامل، پس از پایان آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم سطر با عبارت نام مؤسسه یا شاغل انفرادی درج شود. پ. روز و سال به عدد و ماه به حروف نوشته شود.	۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳×۱
۱۱	نشانی حسابرس	نشانی حسابرس باید در گزارش وی درج شود.	نشانی، می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی یا شاغل انفرادی و باید در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج شود.

اصطلاحاتی که در فصل دوم معرفی یا بر آن تأکید شده است

اظهار نظر حسابرس (*Auditor's Opinion*): نظر حرفه‌ای و مبتنی بر استقلال رأی حسابرس بر بنیاد یافته‌های حسابرسی. در حسابرسی صورت‌های مالی، نظر حسابرس معمولاً درباره‌ی مطلوب بودن ارائه‌ی جنبه‌های بااهمیت وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی ارائه شده در صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری است. نظر حسابرس ممکن است تعدیل نشده یا تعدیل شده باشد.

افشا (Disclosure): درج اطلاعات کافی و مناسب در صورت‌های مالی برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان مربوط. افشا، دربرگیرنده‌ی ارائه در صورت‌های مالی اساسی یا در یادداشت‌های توضیحی است.

اهمیت (Materiality): اهمیت یکی از مفاهیم بنیادی در حسابرسی است. از دیدگاه استانداردهای حسابرسی و حسابداری، اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی را از صورت‌های مالی، درباره‌ی امور بنگاه اقتصادی تحت تأثیر قرار دهد یا دگرگون سازد. میزان اهمیت اقلام، به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آنها و نوع و اندازه‌ی بنگاه اقتصادی بستگی دارد.

برآورد حسابداری (Accounting Estimate): تقریبی از مبلغ پولی در شرایطی که اندازه‌گیری به صورت دقیق امکان‌پذیر نیست. این اصطلاح برای مبلغ اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه (در صورت وجود ابهام در برآورد) و برای دیگر مبالغ مستلزم برآورد بکار می‌رود. مسئولیت برآوردهای حسابداری با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی است. حسابرس باید شواهد کافی و مناسبی را درباره‌ی برآوردهای حسابداری گردآوری کند تا از منطقی (معقول) بودن آنها در شرایط موجود و مناسب و کافی بودن افشای آنها، اطمینان یابد.

بند مقدمه (Introductory Paragraph): نخستین بند گزارش حسابر، شامل اشاره به نام بنگاه اقتصادی، عناوین صورت‌های مالی اساسی، تاریخ و دوره‌ی زیر پوشش آنها و یادداشت‌های توضیحی و تصریح به این است که صورت‌های مالی، حسابرسی شده است.

پول‌شویی (Money Laundering): انتقال وجوه بدست آمده از فعالیت‌های غیرقانونی و نادرست (مانند دزدی، قاچاق و قمار) به مسیرهای قانونی با هدف پنهان‌سازی منبع غیرقانونی وجوه. طبق ماده‌ی ۲ قانون مبارزه با پول‌شویی، پول‌شویی عبارت است از: الف. تحصیل، تملک، نگهداری یا استفاده از عواید حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی، با علم به این که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در نتیجه‌ی ارتکاب جرم بدست آمده باشد. ب. تبدیل، مبادله یا انتقال عوایدی به‌منظور پنهان کردن منشأ غیرقانونی آن، با علم به این که به طور مستقیم یا غیرمستقیم، ناشی از ارتکاب جرم بوده یا کمک به مرتکب به نحوی که وی، مشمول آثار و تبعات قانونی ارتکاب آن جرم نگردد. ج. اخفا یا پنهان یا کتمان کردن ماهیت واقعی، منشأ، منبع، محل، نقل و انتقال، جابه‌جایی یا مالکیت عوایدی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در نتیجه‌ی جرم تحصیل شده باشد.

تاریخ‌گذاری دوگانه (Dual Dating): تاریخ‌گذاری گزارش حسابرس با دو تاریخ، در شرایط وجود رویدادهایی که پس از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد. تاریخ نخست، پایان عملیات حسابرسی و تاریخ دوم، تاریخ پایان رسیدگی حسابرس به رویداد پس از تاریخ ترازنامه است که به نحو مناسب در صورت‌های مالی منعکس نشده و در گزارش حسابرس درج شده است. نمونه‌ی تاریخ‌گذاری دوگانه، ۲۵ خرداد ماه ۱۳۰۱، به‌استثنای بند ... که تاریخ آن ۵ تیر ماه ۱۳۰۱ است.

تاریخ گزارش حسابرس (Date of the Auditor's Report): تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی که حسابرس آن را برای تاریخ‌گذاری گزارش خود بکار می‌برد و باید پس از تاریخ تأیید صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه مورد رسیدگی (یا ارکان مشابه آن) باشد.

تحریف (Misstatement): هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی، و مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن طبق الزامات استانداردهای حسابداری که ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. در مواردی که حسابرس درباره‌ی ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، اظهار نظر می‌کند؛ تحریف‌ها همچنین، شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن، برای ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، ضروری است. تحریف در صورت‌های مالی ممکن است در رابطه با رویه‌های حسابداری انتخاب شده، بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، یا افشا در صورت‌های مالی رخ دهد.

تحریف قابل تحمل (یا اغماض) (Tolerable Misstatement): برآورد حسابرس از مبلغ اهمیت بیشینه‌ی تحریف‌هایی است که می‌تواند در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس کماکان بر این باور باشد که تحریف‌های مزبور، بر قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی تأثیری ندارد. برآورد حسابرس از اهمیت، تحریف قابل تحمل (یا اغماض) نیز نامیده می‌شود.

تحریف‌های اصلاح نشده (Uncorrected Misstatements): تحریف‌هایی که در جریان حسابرسی، کشف و گردآوری شده، اما با وجود اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی، اصلاح نشده است. حسابرس باید آثار تحریف‌های اصلاح نشده را بر نظر خود در نظر بگیرد و حسب مورد، نظر تعدیل شده (مشروط یا مردود) اظهار کند.

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه (Subsequent Events): رویدادهای مطلوب و نامطلوبی که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس رخ می‌دهد و همچنین، حقایق شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس. این رویدادها شامل رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه است. حسابرس باید آثار رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را بر صورت‌های مالی و گزارش خود ارزیابی کند.

رویه‌های حسابداری (Accounting Policies): راه‌کارهای ویژه‌ای که در استانداردهای حسابداری، مشخص شده است و بنگاه اقتصادی برای تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی انتخاب می‌کند. این راه‌کارها به‌ویژه، برای اندازه‌گیری و تجدید اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در مواردی که مبالغ مربوط از اهمیت نسبی برخوردار است و نحوه و زمان شناخت تغییرات در دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های عملکرد مالی، ایجاد شده است.

سایر اطلاعات (Other Information): اطلاعات مالی و غیرمالی، به غیر از صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش حسابرس، که بنگاه مورد رسیدگی ممکن است بر اساس الزامات قانونی یا مقرراتی یا بر حسب روال خود، در گزارش سالانه ارائه کند.

سایر مسئولیت‌های گزارشگری (Other Reporting Responsibilities): مطالب مربوط به سایر مسئولیت‌های حسابرس، افزون بر مسئولیت‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی، که در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی، درج می‌شود.

شواهد حسابرسی (Audit Evidence): اطلاعات مورد استفاده‌ی حسابرس برای دستیابی به نتیجه‌گیری‌هایی است که مبنای اظهارنظر وی قرار می‌گیرد؛ شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات.

گزارش سالانه (Annual Report): مجموعه‌ای شامل صورت‌های مالی حسابرسی شده، گزارش حسابرس و سایر اطلاعات که ممکن است بنگاه مورد رسیدگی برای هر سال مالی منتشر کند.

مسئولیت حسابرس (Auditor's Responsibility): سومین بند گزارش حسابرس که در آن باید بیان شود که مسئولیت حسابرس، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. بدین وسیله، مسئولیت حسابرس از مسئولیت هیأت مدیره در قبال تهیه‌ی صورت‌های مالی، متمایز می‌شود. همچنین باید بیان شود که استانداردهای حسابرسی ایجاب می‌کند حسابرس الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت، و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول بدست آید. در این بند، توصیفی کلی از حسابرسی ارائه می‌شود و باید تصریح شود که بنا بر باور حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به‌عنوان مبنایی برای اظهار نظر، کافی و مناسب است یا خیر.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی (Management's Responsibility for the Financial Statements): دومین بند گزارش حسابرس که در آن، مسئولیت‌های اشخاصی که در قبال تهیه‌ی صورت‌های مالی مسئولند؛ توصیف می‌شود. در این بند باید تصریح شود که هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی (یا ارکان مشابه آن) مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری است؛ و این مسئولیت از جمله شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب باشد.

نظر تعدیل نشده (Unmodified Opinion): نظر حسابرس در مواردی که بر بنیاد نتیجه‌گیری او، صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده است.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل دوم

- (۱) ساختار گزارش حسابرس را کدام مورد زیر تعیین می‌کند؟
- الف. جامعه حسابداران رسمی ایران.
 - ب. استانداردهای حسابرسی.
 - ج. چارچوب گزارش حسابرس.
 - د. قضاوت حسابرس.
- (۲) کدام گزینه‌ی زیر هدف حسابرس را در حسابرسی صورت‌های مالی نشان می‌دهد؟
- الف. افزایش اعتبار صورت‌های مالی.
 - ب. افزایش قابلیت اتکای صورت‌های مالی.
 - ج. اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی در قالب یک گزارش کتبی.
 - د. الف، ب و ج بالا.
- (۳) حسابرس باید درباره‌ی اینکه آیا صورت‌های مالی... به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند.
- الف. از تمام جنبه‌های بااهمیت کامل.
 - ب. از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابرسی.
 - ج. از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری.
 - د. از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری و حسابرسی.
- (۴) حسابرس برای تعیین نوع اظهار نظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه... کسب کرده است یا خیر.
- الف. اطمینان کامل.
 - ب. اطمینان معقول.
 - ج. اطمینان نسبی.
 - د. اطمینان سلبی.

۵) حسابرس برای نتیجه‌گیری درباره‌ی کسب اطمینان معقول نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باید ...

- الف. در مورد کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نتیجه‌گیری کند.
- ب. در مورد بااهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده نتیجه‌گیری کند.
- ج. مطلوب بودن تهیة صورت‌های مالی، رعایت الزامات استانداردهای حسابداری و مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیة صورت‌های مالی را ارزیابی کند.
- د. الف، ب و ج بالا.

۶) حسابرس برای نتیجه‌گیری درباره‌ی بااهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده، ... در نظر می‌گیرد.

- الف. هر یک از تحریف‌ها را به تنهایی.
- ب. تحریف‌ها را در مجموع.
- ج. تحریف‌های عمده را در مجموع.
- د. تحریف‌ها را به تنهایی یا در مجموع.

۷) حسابرس در ارزیابی رعایت الزامات استانداردهای حسابداری، کدام مورد زیر را در نظر نمی‌گیرد؟

- الف. کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری.
- ب. مناسب بودن اصطلاحات مورد استفاده در صورت‌های مالی.
- ج. خصوصیات کیفی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی.
- د. کفایت افشای محدودیت‌های حسابرسی صورت‌های مالی.

۸) کدام گزینه‌ی زیر تعریف شواهد حسابرسی است؟

- الف. همه‌ی اطلاعات کتبی مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی بر بنیاد آن اظهار می‌شود.
- ب. همه‌ی اطلاعات کسب شده از سوابق حسابداری توسط حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی بر بنیاد آن اظهار می‌شود.
- ج. همه‌ی اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی بر بنیاد آن اظهار می‌شود.
- د. همه‌ی اطلاعات کتبی کسب شده از سوابق حسابداری توسط حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی بر بنیاد آن اظهار می‌شود.

- ۹) کدام گزینه‌ی زیر منابع شواهد حسابرسی را نشان می‌دهد؟
- الف. سوابق حسابداری زیربنای صورت‌های مالی.
 - ب. سوابق حسابداری زیربنای صورت‌های مالی و کاربرگ‌های حسابرسی.
 - ج. کاربرگ‌های حسابرسی.
 - د. سوابق حسابداری زیربنای صورت‌های مالی و سایر اطلاعات.
- ۱۰) حسابرس باید برای کاهش خطر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی به سطحی پذیرفتنی، کدام اقدام زیر را انجام دهد؟
- الف. شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند.
 - ب. خطر عدم کشف بیشتری را بپذیرد.
 - ج. آستانه‌ی کمی اهمیت را افزایش دهد.
 - د. الف و ب بالا.
- ۱۱) حسابرس برای اظهار نظر، کدام شواهد زیر را در نظر می‌گیرد؟
- الف. همه‌ی شواهد حسابرسی مؤید ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی.
 - ب. همه‌ی شواهد حسابرسی ناقض ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی.
 - ج. همه‌ی شواهد حسابرسی مربوط، صرف نظر از اینکه مؤید یا ناقض ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی باشد.
 - د. همه‌ی شواهد حسابرسی مؤید ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی و یافته‌های حسابرسی.
- ۱۲) اطلاعاتی که عدم ارائه یا ارائه‌ی نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی از صورت‌های مالی را درباره‌ی امور بنگاه اقتصادی تغییر دهد، به کدام نام زیر می‌نامند؟
- الف. شواهد حسابرسی.
 - ب. اطلاعات بااهمیت.
 - ج. اطلاعات با کیفیت.
 - د. اطلاعات مؤثر.

۱۳) درجه‌ی اهمیت ارقام، به کدام مورد زیر بستگی دارد؟

- الف. کمیت آن قلم یا ارقام.
- ب. ماهیت آن قلم یا ارقام.
- ج. شرایط ایجاد آن قلم یا ارقام و نوع و اندازه‌ی بنگاه اقتصادی.
- د. الف، ب و ج بالا.

۱۴) اهمیت ارائه‌ی نادرست یا حذف اطلاعات، به کدام مورد زیر بستگی دارد؟

- الف. میزان (مبلغ) آن اطلاعات.
- ب. ماهیت آن اطلاعات.
- ج. قضاوتی که در شرایط مربوط اعمال می‌شود.
- د. الف، ب و ج بالا.

۱۵) جنبه‌هایی از ماهیت که بر قضاوت حسابرس در مورد اهمیت یک قلم تأثیر می‌گذارد؛ کدام مورد زیر است؟

- الف. معاملات و سایر رویدادهای به وجود آورنده‌ی آن.
- ب. سرفصل‌های خاص صورت‌های مالی.
- ج. موارد افشایی که تحت تأثیر قرار گرفته است.
- د. الف، ب و ج بالا.

۱۶) ”بیشینه‌ی تحریف‌هایی است که می‌تواند در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس کماکان بر این باور باشد که تحریف‌های مزبور، بر قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده‌ی منطقی تأثیری ندارد“؛ چه نامیده می‌شود؟

- الف. برآورد حسابرس از اهمیت.
- ب. تحریف قابل تحمل (یا اغماض).
- ج. تحریف قابل شناسایی.
- د. الف و ب بالا.

۱۷) حسابرس باید در کدام مرحله‌ی زیر اهمیت را مورد توجه قرار دهد؟

- الف. تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی.
- ب. کشف تحریف‌ها.
- ج. ارزیابی اثر تحریف‌ها.
- د. الف و ج بالا.

۱۸) کدام گزینه‌ی زیر متغیرهای مؤثر بر قضاوت‌های مربوط به اهمیت را نشان می‌دهد؟

- الف. متغیرهای حسابداری، حسابرسی و کمی.
- ب. متغیرهای حسابداری، حسابرسی و کیفی.
- ج. متغیرهای کمی، کیفی و متغیرهای مربوط به ویژگی‌های شخص قضاوت‌کننده.
- د. متغیرهای کمی و کیفی.

۱۹) تحریف عبارت است از هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم

گزارش شده... و مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن...

- الف. در صورت‌های مالی، طبق الزامات استانداردهای حسابرسی.
- ب. در صورت‌های مالی، طبق الزامات استانداردهای حسابداری.
- ج. در صورت‌های مالی، طبق الزامات قوانین مربوط.
- د. الف و ج بالا.

۲۰) تحریف ممکن است ناشی از کدام مورد زیر باشد؟

- الف. اشتباه یا تقلب.
- ب. اشتباه، تقلب یا ابهام.
- ج. محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۱) انواع تحریف از نظر قطعیت تحریف، کدام مورد زیر است؟

- الف. تحریف‌های قطعی، قضاوتی و تعمیم یافته.
- ب. تحریف‌های قطعی و برآوردی.
- ج. تحریف‌های قطعی، معقول و برآوردی.
- د. تحریف‌های معقول، برآوردی و تعمیم یافته.

۲۲) کدام گزینه‌ی زیر درست نیست؟

- الف. حسابرس باید تحریف‌های شناسایی شده در جریان حسابرسی را، غیر از مواردی که مشخصاً ناچیز است؛ گردآوری کند.
- ب. حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریف‌های کمتر از آن مشخصاً ناچیز محسوب می‌شود و نیاز به گردآوری ندارد؛ زیرا، وی انتظار دارد که چنین مبالغی، اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی نخواهد داشت.
- ج. مشخصاً ناچیز، مترادف بی‌اهمیت نیست. تحریف‌های مشخصاً ناچیز، بسیار کمتر از سطح اهمیت تعیین شده، است و خواه به تنهایی یا در مجموع در نظر گرفته شوند و خواه براساس معیارهای اندازه، ماهیت یا شرایط، مورد قضاوت قرار گرفته باشند؛ بدون تردید ناچیز تلقی می‌شوند.
- د. هنگام وجود تردید درباره‌ی اینکه یک یا چند قلم، مشخصاً ناچیزند یا خیر؛ موضوع را باید مشخصاً ناچیز دانست.

۲۳) کدام گزینه‌ی زیر درست نیست؟

- الف. اگر منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد؛ حسابرس باید همه‌ی تحریف‌های گردآوری شده در حسابرسی را به‌موقع به اطلاع سطح مناسبی از مدیریت اجرایی برساند.
- ب. سطح مناسب مدیریت، کسی است که مسئولیت و اختیار ارزیابی تحریف‌ها و انجام اقدامات لازم را بر عهده دارد.
- ج. اگر مدیریت تمام یا برخی از تحریف‌های گزارش شده توسط حسابرس را اصلاح نکند؛ حسابرسی نیازی به مشخص کردن دلایل مدیریت برای عدم اصلاح ندارد.
- د. حسابرس باید از مدیریت اجرایی بخواهد که تحریف‌ها را اصلاح کند.

۲۴) حسابرس باید برای مشخص کردن اینکه آیا تحریف‌های اصلاح نشده، به تنهایی یا در مجموع، بااهمیت است یا خیر، کدام مورد زیر را ارزیابی کند؟

- الف. ماهیت و میزان تحریف‌ها.
- ب. اثر تحریف‌های اصلاح نشده‌ی مربوط به دوره‌های پیش.
- ج. نحوه‌ی کشف تحریف‌ها.
- د. الف و ب بالا.

۲۵) نشانه‌های نبود بی‌طرفی در قضاوت‌های مدیریت که می‌تواند ارزیابی حسابرس را درباره‌ی بود یا نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی تحت تأثیر قرار دهد؛ شامل کدام مورد زیر است؟

- الف. اصلاح‌گزینشی تحریف‌هایی که در جریان حسابرسی به اطلاع مدیریت رسیده است.
- ب. ایجاد محدودیت (توسط مدیران) برای گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- ج. جانبداری احتمالی مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری.
- د. الف و ج بالا.

۲۶) رویه‌های حسابداری برای کدام مورد زیر ایجاد شده است؟

- الف. اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها.
- ب. تجدید اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها.
- ج. نحوه و زمان شناخت تغییرات در دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های عملکرد مالی.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۷) کدام گزینه‌ی زیر به ترتیب، وظایف مدیریت بنگاه اقتصادی و حسابرس را نسبت به هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها، نشان می‌دهد؟

- الف. انتخاب و اعمال - ارزیابی.
- ب. انتخاب، اعمال و ارزیابی - ارزیابی.
- ج. اعمال - انتخاب و ارزیابی.
- د. انتخاب و ارزیابی - اعمال.

۲۸) کدام گزینه‌ی زیر درست نیست؟

- الف. برآورد حسابداری، یعنی تقریبی از مبلغ پولی در شرایطی که اندازه‌گیری به صورت دقیق امکان‌پذیر نیست.
- ب. مسئولیت برآوردهای حسابداری با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی است.
- ج. برآوردها مستلزم استفاده از قضاوت است. از این رو، خطر وجود اشتباه یا تحریف بااهمیت را افزایش می‌دهد.
- د. مسئولیت برآوردهای حسابداری با حسابرس بنگاه مورد رسیدگی است.

۲۹ هدف حسابرس از رسیدگی به برآوردهای حسابداری، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی معقول بودن برآوردهای حسابداری با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط.
- ب. گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی استفاده از برآوردهای مستقل برای مقایسه با برآوردهای مدیریت.
- ج. گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی کافی بودن موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی.
- د. الف و ج بالا.

۳۰ خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات و ارائه‌ی اطلاعات به ترتیب، کدام مورد زیر است؟

- الف. مربوط بودن و قابل اتکا بودن، بی‌طرفی و قابل فهم بودن.
- ب. قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، مربوط بودن و قابل اتکا بودن.
- ج. مربوط بودن و قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن.
- د. قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، قابل اتکا بودن و به‌موقع بودن.

۳۱ اگر سایر اطلاعات ارائه شده همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده که ارائه‌ی آن به موجب

استانداردهای حسابداری، الزامی نیست؛ به روشنی از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز نشده باشد؛ وظیفه‌ی حسابرس کدام مورد زیر است؟

- الف. اطلاعات یاد شده را حسابرسی کند.
- ب. حسابرس نسبت به اطلاعات یاد شده مسئولیتی ندارد.
- ج. در گزارش خود تصریح کند که اطلاعات یاد شده، حسابرسی نشده است.
- د. تنها در صورت مغایرت اطلاعات یاد شده با صورت‌های مالی، در گزارش خود به مغایرت‌ها اشاره کند.

۳۲ اگر همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات دیگری ارائه شود که ارائه‌ی آن به موجب

استانداردهای حسابداری، الزامی نیست؛ حسابرس باید به کدام مورد زیر عمل کند؟

- الف. توجه داشته باشد که آیا این اطلاعات به روشنی از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز شده است یا خیر.
- ب. در صورت متمایز نبودن این اطلاعات از صورت‌های مالی حسابرسی شده، حسابرس باید از مدیریت بخواهد تا نحوه‌ی ارائه‌ی این اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهد.
- ج. اگر این اطلاعات از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز نشود؛ حسابرس باید در گزارش خود تصریح کند که اطلاعات یاد شده، حسابرسی نشده است.
- د. الف، ب و ج بالا.

۳۳) وظیفه‌ی حسابرس نسبت به سایر اطلاعاتی که ارائه‌ی آن طبق استانداردهای حسابداری، الزامی نیست؛ اما به علت ماهیت و چگونگی ارائه، متمایز نمودن آن از صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌روشنی، میسر نیست و در نتیجه بخشی جدا نشدنی از صورت‌های مالی است؛ کدام مورد زیر است؟

- الف. حسابرس نسبت به اطلاعات یاد شده مسئولیتی ندارد.
- ب. حسابرس باید در گزارش خود تصریح کند که اطلاعات یاد شده، حسابرسی نشده است.
- ج. حسابرس باید آنها را تحت پوشش اظهار نظر خود قرار دهد.
- د. حسابرس باید آنها را به صورت اجمالی بررسی کند.

۳۴) تسری نظر حسابرس به سایر اطلاعات، کدام تأثیر زیر را بر بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس دارد؟

- الف. بند مقدمه‌ی گزارش تغییر نمی‌کند.
- ب. اشاره مشخص به چنین اطلاعاتی در بند مقدمه، ضرورت دارد.
- ج. اگر اشاره به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس کافی به نظر برسد؛ اشاره مشخص به چنین اطلاعاتی در بند مقدمه ضرورت ندارد.
- د. اشاره به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس، کافی است.

۳۵) مدیریت با کدام راه کار زیر می‌تواند نحوه‌ی ارائه‌ی سایر اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهد؟

- الف. هرگونه عطف متقابل بین صورت‌های مالی و جداول یا یادداشت‌های حسابرسی نشده را حذف کند.
- ب. سایر اطلاعات حسابرسی نشده را جدا از صورت‌های مالی ارائه کند.
- ج. همه‌ی یادداشت‌های حسابرسی نشده را به صورت فشرده در انتهای یادداشت‌های الزامی صورت‌های مالی و با عنوان حسابرسی نشده قرار دهد.
- د. الف، ب و ج بالا.

۳۶) اگر اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده در نتیجه‌ی مغایرت‌های بااهمیت با سایر اطلاعات، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری کند؛ وظیفه‌ی حسابرس، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. باید نظر تعدیل شده ارائه کند.
- ب. وظیفه‌ای ندارد.
- ج. باید از شرکت بخواهد سایر اطلاعات را اصلاح کند.
- د. الف و ج بالا.

۳۷) وظیفه‌ی حسابرس درباره‌ی مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. مسئولیت با هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی یا ارکان مشابه آن است و حسابرس وظیفه‌ای ندارد.
- ب. حسابرس باید مناسب بودن نحوه‌ی اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی را بررسی کند.
- ج. چنین توصیفی، جزء سایر اطلاعاتی است که به عنوان بخشی جدا نشدنی از صورتهای مالی تلقی می‌گردد و بنابراین، تحت پوشش اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد.
- د. ب و ج بالا.

۳۸) گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی دست‌کم چند جزء دارد؟

- الف. ۱۰.
- ب. ۹.
- ج. ۸.
- د. ۷.

۳۹) کدام گزینه‌ی زیر، از اجزای گزارش حسابرس مستقل نیست؟

- الف. بند دامنه‌ی رسیدگی.
- ب. بند مقدمه.
- ج. بند اظهار نظر.
- د. بند مسئولیت حسابرس.

۴۰) کدام جزء گزارش حسابرس مستقل به شرح زیر، مؤید آن است که حسابرس، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط به استقلال را رعایت کرده است؟

- الف. بند مقدمه.
- ب. بند مسئولیت حسابرس.
- ج. عنوان.
- د. سایر مسئولیت‌های گزارشگری.

۴۱) در مواردی که حسابرس، وظایف بازرسی قانونی مندرج در لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت را نیز به عهده دارد؛ عنوان گزارش کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. گزارش حسابرس مستقل.
- ب. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی.
- ج. گزارش بازرس قانونی.
- د. گزارش بازرس قانونی و حسابرس مستقل.

۴۲) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی گیرنده (مخاطب) گزارش حسابرس درست نیست؟

- الف. گیرنده گزارش حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی مشخص می‌شود.
- ب. گیرنده گزارش حسابرس معمولاً کسانی هستند که این گزارش برای استفاده‌ی آنان تهیه می‌شود.
- ج. گیرنده گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد یا الزامات قانونی مشخص شود.
- د. گیرنده گزارش حسابرس غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری بنگاه اقتصادی است.

۴۳) در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس، تصریح به کدام مطلب زیر ضروری نیست؟

- الف. نام بنگاه اقتصادی که صورت‌های مالی آن حسابرسی شده است و عناوین صورت‌های مالی حسابرسی شده.
- ب. تاریخ و دوره‌ی زیر پوشش صورت‌های مالی و عطف یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی.
- ج. اینکه صورت‌های مالی، حسابرسی شده است.
- د. مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی.

۴۴) در مواردی که ارائه‌ی صورت سود و زیان جامع الزامی نیست؛ یا اینکه بنگاه مورد رسیدگی، صورت جریان وجوه نقد را تهیه و ارائه نکرده است؛ اشاره به این صورت‌ها در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس، طبق کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. عبارت سود و زیان جامع از بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس حذف می‌شود اما عبارت صورت جریان وجوه نقد حذف نمی‌شود.
- ب. عبارت سود و زیان جامع از بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس حذف نمی‌شود اما عبارت صورت جریان وجوه نقد حذف می‌شود.
- ج. هم عبارت سود و زیان جامع و هم عبارت صورت جریان وجوه نقد از بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس حذف می‌شود.
- د. هر دو عبارت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد از بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس حذف نمی‌شود.

۴۵) کدام گزینه‌ی زیر، در مورد مشخص کردن شماره‌ی صفحات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس درست است؟

الف. حسابرس هیچ‌گاه شماره‌ی صفحات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده را در بند مقدمه‌ی گزارش مشخص نمی‌کند.

ب. هنگامی که صورت‌های مالی حسابرسی شده همراه با سایر اطلاعات، در مجموعه‌ای یگانه مانند گزارش سالانه، منتشر شود و شکل ارائه اجازه دهد؛ ممکن است در گزارش، به شماره‌ی صفحات صورت‌های مالی حسابرسی شده اشاره شود.

ج. حسابرس همیشه شماره‌ی صفحات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده را در بند مقدمه‌ی گزارش، مشخص می‌کند.

د. ب و ج بالا.

۴۶) مسئولیت‌های اشخاصی که در قبال تهیه‌ی صورت‌های مالی مسئولیت دارند؛ در کدام بخش گزارش حسابرس توصیف می‌شود؟

الف. مقدمه.

ب. مسئولیت حسابرس.

ج. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.

د. سایر مسئولیت‌های گزارشگری.

۴۷) برای توصیف مسئولیت هیأت مدیره، در گزارش حسابرس باید به کدام مورد زیر تصریح شود؟

الف. هیأت مدیره مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری است.

ب. مسئولیت هیأت مدیره شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

ج. مسئولیت هیأت مدیره شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده است.

د. الف و ب بالا.

۴۸) کدام مورد زیر نباید در بخش مسئولیت حسابرس، در گزارش حسابرس درج شود؟

- الف. اینکه مسئولیت حسابرس، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی بر بنیاد حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است.
- ب. اینکه استانداردهای حسابرسی ایجاب می‌کند حسابرس الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت، و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.
- ج. توصیف کلی حسابرسی و تصریح به اینکه بنا بر باور حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به‌عنوان مبنایی برای اظهار نظر، کافی و مناسب است یا خیر.
- د. مبانی اظهار نظر حسابرس.

۴۹) در گزارش حسابرس باید توصیفی کلی از حسابرسی ارائه شود؛ این توصیف شامل کدام مورد زیر است؟

- الف. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است.
- ب. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد.
- ج. حسابرسی شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.
- د. الف، ب و ج بالا.

۵۰) در کدام بند گزارش حسابرس به شرح زیر، از عبارت “کنترل‌های داخلی” استفاده می‌شود؟

- الف. مقدمه.
- ب. مسئولیت حسابرس.
- ج. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.
- د. ب و ج بالا.

۵۱) کدام گزینه‌ی زیر مسئولیت‌های هیأت مدیره و حسابرس را نسبت به کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی نشان می‌دهد؟

الف. مسئولیت هیأت مدیره شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی است و حسابرس مسئولیتی ندارد.

ب. مسئولیت هیأت مدیره شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی است و مسئولیت حسابرس اظهار نظر نسبت به اثربخشی آنها است.

ج. مسئولیت هیأت مدیره شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی است و مسئولیت حسابرس، بررسی کنترل‌های داخلی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب است.

د. مسئولیت هیأت مدیره شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی است و مسئولیت حسابرس، نظارت بر آنها است.

۵۲) در کدام بند گزارش حسابرس به شرح زیر، از عبارت "استانداردهای حسابرسی" استفاده می‌شود؟
الف. مقدمه.

ب. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.

ج. مسئولیت حسابرس.

د. اظهار نظر.

۵۳) در کدام بند گزارش حسابرس به شرح زیر، از عبارت "آیین رفتار حرفه‌ای" استفاده می‌شود؟
الف. مقدمه.

ب. مسئولیت حسابرس.

ج. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.

د. اظهار نظر.

۵۴) در کدام بند گزارش حسابرس به شرح زیر، از عبارت "اطمینان معقول" استفاده می‌شود؟
الف. مسئولیت حسابرس.

ب. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.

ج. اظهار نظر.

د. مقدمه.

۵۵) در کدام بند گزارش حسابرس به شرح زیر باید تصریح شود که به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به‌عنوان مبنایی برای اظهار نظر، کافی و مناسب است؟
الف. مقدمه.

- ب. مسئولیت حسابرس.
- ج. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.
- د. اظهار نظر.

۵۶) در کدام بند گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر باید تصریح شود که... مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت... را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند؟
الف. مقدمه.

- ب. مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی.
- ج. مسئولیت بازرس قانونی.
- د. اظهار نظر.

۵۷) حسابرس در کدام مورد زیر، نظر تعدیل نشده ارائه کند؟

- الف. بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، عاری از تحریف بااهمیت نیست.
- ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره‌ی نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی نباشد.
- ج. به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است.
- د. الف و ب بالا.

۵۸) در کدام بند گزارش حسابرس، عبارت "استانداردهای حسابداری" بکار می‌رود؟

- الف. مسئولیت حسابرس.
- ب. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورت‌های مالی.
- ج. اظهار نظر.
- د. ب و ج بالا.

۵۹) در کدام مورد زیر باید در بند اظهار نظر به جای استانداردهای حسابداری، به استانداردهای حسابداری ایران اشاره شود؟

- الف. در مواردی که گزارش حسابرس به زبانی غیر از پارسی ارائه می‌شود.
- ب. در مواردی که میزان انطباق صورتهای مالی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افشا می‌شود.
- ج. در مواردی که استانداردهای حسابداری خاص استفاده شده با استانداردهای بین‌المللی مربوط، مغایرت دارد.
- د. الف، ب و ج بالا.

۶۰) صورتهای مالی ممکن است طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه شده باشد و افزون بر آن میزان انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افشا شود. در این صورت، کدام گزینه‌ی زیر درست است؟

- الف. به دلیل اینکه چنین افشایی به‌روشنی از صورتهای مالی متمایز نیست؛ نظر حسابرس این موارد افشا را نیز در بر می‌گیرد.
- ب. اگر اطلاعات افشا شده در این باره همراه‌کننده باشد؛ نظر تعدیل شده ارائه می‌شود.
- ج. اگر اطلاعات افشا شده، همراه‌کننده نباشد؛ اما به نظر حسابرس، آگاهی استفاده‌کنندگان از آن برای درک صورتهای مالی، موضوعی اساسی است؛ برای جلب نظر استفاده‌کنندگان، یک بند تأکید بر مطلب خاص به گزارش حسابرس افزوده می‌شود.
- د. الف، ب و ج بالا.

۶۱) در کدام بند گزارش حسابرس به شرح زیر، از عبارت "از تمام جنبه‌های بااهمیت" استفاده می‌شود؟

- الف. مقدمه.
- ب. مسئولیت هیأت مدیره (یا ارکان مشابه) در قبال صورتهای مالی.
- ج. اظهار نظر.
- د. مسئولیت حسابرس.

۶۲) کدام مورد زیر، در بخش سایر مسئولیت‌های گزارشگری در گزارش حسابرس درج می‌شود؟

- الف. از حسابرس درخواست شود در صورت برخورد با موضوعات خاصی در جریان حسابرسی صورت‌های مالی، آنها را گزارش کند.
- ب. از حسابرس خواسته شود روش‌های اضافی خاصی را اجرا و نتیجه آن را گزارش کند یا راجع به موضوعات خاصی مانند کنترل‌های داخلی، اظهار نظر کند.
- ج. قوانین یا مقررات مربوط، حسابرس را ملزم یا مجاز نمایند سایر مسئولیت‌های گزارشگری خود را در چارچوب گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، ایفا کند.
- د. الف، ب و ج بالا.

۶۳) اگر گزارش حسابرس شامل بخش جداگانه‌ای برای سایر مسئولیت‌های گزارشگری باشد؛ لازم است از شروع بند مقدمه تا پایان بند اظهار نظر، با عنوان فرعی... ارائه و... پس از آن آورده شود.

- الف. گزارش حسابرس مستقل، گزارش بازرس قانونی.
- ب. گزارش نسبت به صورت‌های مالی، گزارش بازرس قانونی.
- ج. گزارش نسبت به صورت‌های مالی، گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.
- د. گزارش نسبت به صورت‌های مالی، گزارش بازرس قانونی.

۶۴) در کدام مورد زیر، استفاده از عنوان فرعی گزارش نسبت به صورت‌های مالی در گزارش حسابرس ضرورت ندارد؟

- الف. هیچ‌گاه از این عنوان استفاده نمی‌شود.
- ب. همواره از این عنوان استفاده می‌شود.
- ج. هرگاه گزارش، بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی نداشته باشد.
- د. هرگاه گزارش، بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی داشته باشد.

۶۵) گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی معمولاً شامل کدام عناوین فرعی زیر نیست؟

- الف. گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی.
- ب. گزارش در مورد وظایف بازرس قانونی.
- ج. گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس.
- د. الف و ج بالا.

۶۶) کدام گزینه‌ی زیر، در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج نمی‌شود؟

- الف. اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه‌ی مصوب.
- ب. موارد عدم رعایت الزامات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات مرتبط.
- ج. اظهار نظر درباره‌ی صحت و درستی صورت سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند.
- د. اظهار نظر در مورد معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت.

۶۷) کدام گزینه‌ی زیر، در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج می‌شود؟

- الف. اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه‌ی مصوب.
- ب. اظهار نظر در مورد رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.
- ج. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و اساسنامه، شامل عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی.
- د. اظهار نظر در مورد گزارش هیأت مدیره، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت.

۶۸) کدام مورد زیر، در مورد امضای گزارش حسابرس درست نیست؟

- الف. گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضا شود.
- ب. امضای حسابرس می‌تواند به نام مؤسسه‌ی حسابرسی، نام شخص حسابرس یا هر دو باشد.
- ج. افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی می‌توانند امضای گزارش را به کارکنان حرفه‌ای خود تفویض کنند.
- د. الف و ب بالا.

۶۹) کدام مورد زیر، در مورد تاریخ گزارش حسابرس درست نیست؟

- الف. تاریخ گزارش حسابرس نباید پیش از تاریخ تکمیل فرآیند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌عنوان مبنای اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، باشد.
- ب. تاریخ گزارش حسابرس، استفاده‌کنندگان را آگاه می‌سازد که حسابرس، اثر رویدادها و معاملاتی را که تا آن تاریخ روی داده و وی از آنها آگاه شده، مورد توجه قرار داده است.
- ج. تاریخ گزارش حسابرس باید پیش از تاریخ تأیید صورت‌های مالی باشد و شواهد مربوط به آن دریافت شود.
- د. تاریخ گزارش باید به طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال، روز و سال به عدد و ماه به حروف، نوشته شود.

۷۰) تاریخ‌گذاری دوگانه‌ی گزارش حسابرس، در کدام شرایط زیر رخ می‌دهد؟

- الف. در شرایطی که تاریخ تأیید صورت‌های مالی با تاریخ گزارش حسابرس یکی نباشد.
- ب. در شرایط وجود رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه ولی پیش از صدور گزارش حسابرس.
- ج. در شرایط وجود الزامات قانونی
- د. الف، ب و ج بالا.

۷۱) مجمع عمومی عادی سالیانه‌ی شرکتی، مؤسسه‌ی حسابرسی دقت را به‌عنوان حسابرس و بازرس قانونی انتخاب کرده است. گزارش حسابرس و بازرس قانونی باید به کدام شخص یا اشخاص زیر خطاب شود؟

- الف. مجمع عمومی عادی صاحبان سهام.
- ب. رئیس هیأت مدیره.
- ج. رئیس مجمع عمومی عادی.
- د. مدیر عامل شرکت.

۷۲) حسابرسی صورت‌های مالی شرکتی برای دوره‌ی مالی منتهی به ۱۳۰۰/۱۲/۲۹ در تاریخ ۱۰ تیر ۱۳۰۱ به پایان رسید. در ۱۳۰۱/۴/۲۰، پیش از انتشار گزارش حسابرس، رویدادی اتفاق افتاد که مستلزم تعدیل صورت‌های مالی سال ۱۳۰۰ است. حسابرس در ۱۳۰۱/۴/۲۴ از این موضوع آگاه شده و در همین تاریخ، صورت‌های مالی تعدیل شده به تأیید هیأت مدیره‌ی شرکت رسیده و توسط حسابرس بررسی شده است. گزارش حسابرس باید به کدام تاریخ زیر تاریخ‌گذاری شود؟

- الف. ۱۰ تیر ماه ۱۳۰۱
- ب. ۲۰ تیر ماه ۱۳۰۱
- ج. ۲۴ تیر ماه ۱۳۰۱
- د. ۱۰ تیر ماه ۱۳۰۱ به‌استثنای بند ... که تاریخ آن ۲۴ تیر ماه ۱۳۰۱ است.

پیوست فصل دوم

نمونه‌های گزارش حسابرسی مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی، به زبان انگلیسی

Illustrations of Auditors' Reports on Financial Statements

- **Illustration 1:** An auditor's report on financial statements prepared in accordance with a fair presentation framework designed to meet the common financial information needs of a wide range of users (for example, International Financial Reporting Standards).
- **Illustration 2:** An auditor's report on financial statements prepared in accordance with a compliance framework designed to meet the common financial information needs of a wide range of users.

Illustration 1:

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of financial statements.
- The financial statements are prepared for a general purpose by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.
- In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³ and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

1. The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

2. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

3. Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control¹. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Illustration 2:

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of financial statements required by law or regulation.
- The financial statements are prepared for a general purpose by management of the entity in accordance with the Financial Reporting Framework (XYZ Law) of Jurisdiction X (that is, a financial reporting framework, encompassing law or regulation, designed to meet the common financial information needs of a wide range of users, but which is not a fair presentation framework).
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.

1. In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's¹ Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation of these financial statements in accordance with XYZ Law of Jurisdiction X, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control² An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements of ABC Company for the year ended December 31, 20X1 are prepared, in all material respects, in accordance with XYZ Law of Jurisdiction X.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

1. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

2. In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

هدف‌های آموزشی

- تعریف و تشریح انواع نظرهای تعدیل شده.
- تعریف واژه‌ی فراگیر.
- تعریف و تشریح تحریف، اشتباه و تقلب و تشریح چگونگی ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده.
- تعریف محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب و تشریح چگونگی برخورد حسابرس با آن.
- تعریف ابهام و تشریح چگونگی تأثیر آن بر گزارش حسابرس مستقل.
- تشریح نظرهای مشروط، مردود و عدم اظهار نظر و تأثیر آن بر گزارش حسابرس مستقل.
- آشنایی با اظهار نظر دوگانه.
- تشریح بند مبانی تعدیل اظهار نظر.
- آشنایی با مسئولیت حسابرس در اطلاع‌رسانی شرایط منجر به تعدیل اظهار نظر، به ارکان راهبری.

مقدمه

صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران بنگاه‌های مورد رسیدگی، همیشه خالی از تحریف بااهمیت نیست. افزون بر این، گاه ممکن است حسابرس در شرایطی قرار گیرد که نتواند روش‌های حسابرسی را آن‌گونه که باید، اجرا و شواهد کافی و مناسب را گردآوری کند یا در رابطه با موضوعی، با وجود شواهد، در شرایط کنونی آینده‌ای بسیار مبهم تصور شود. در چنین مواردی، حسابرس باید نظرش را درباره‌ی صورت‌های مالی، تعدیل و نظری متناسب با این موضوعات ارائه کند.

انواع نظرهای تعدیل شده

هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که تعدیل اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، ضروری است نباید درباره‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده، نظر تعدیل نشده ارائه کند. در چنین شرایطی، هدف حسابرس ارائه‌ی **نظر تعدیل شده**^۱ صریح و مناسب، درباره‌ی صورت‌های مالی در مواردی است که:

الف. حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده، به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، عاری از **تحریف بااهمیت**^۲ نیست؛

ب. حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت، نباشد؛ یا

پ. حسابرس برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت، با ابهام بااهمیت و فراگیر روبرو شود.

طبق استانداردهای حسابرسی^۳، سه نوع نظر تعدیل شده با عناوین **نظر مشروط**^۴، **نظر مردود**^۵ و **عدم اظهار نظر**^۶ وجود دارد. تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهار نظر، به موارد زیر بستگی دارد:

الف. ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است. این موضوعات شامل موارد زیر است:

- وجود تحریف در صورت‌های مالی،
- محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، و
- ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی).

ب. قضاوت حسابرس درباره‌ی بااهمیت یا فراگیر بودن آثار موارد بند الف.

1. Modified Opinion

2. Material Misstatement

۳. بیشتر مطالب این فصل از استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۵ با عنوان اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل، برگرفته شده است.

4. Qualified Opinion

5. Adverse Opinion

6. Disclaimer of Opinion

اهمیت، در فصل پیش تعریف و تشریح شد و درباره‌ی شیوه‌ی سنجش آن نیز مطالبی آمد. واژه‌ی **فراگیر**^۱ نیز برای توصیف آثار تحریف‌های کشف شده یا احتمالی کشف نشده به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب یا ابهام، بر صورت‌های مالی بکار می‌رود. آثار فراگیر بر صورت‌های مالی مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

الف. به حساب‌ها یا اقلام خاص صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛

ب. در صورت محدود شدن به حساب‌ها یا اقلام خاص صورت‌های مالی، بخش قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد؛ یا

پ. از نظر افشا، برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.

سرانجام، حسابرس با در نظر گرفتن ماهیت و شرایط موجود که بر بنیاد استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی تعیین می‌شود و مشخص کننده‌ی بااهمیت یا فراگیر بودن یا نبودن آثار تحریف‌ها، محدودیت‌ها یا ابهامات است؛ قضاوت می‌کند.^۲

جدول زیر، چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس را بر نوع اظهار نظر وی با توجه به ماهیت و اهمیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است و فراگیری آثار یا آثار احتمالی آن بر صورت‌های مالی، نشان می‌دهد.

جدول ۱: انواع نظر تعدیل شده		
ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است		قضاوت حسابرس درباره‌ی فراگیر بودن آثار یا آثار احتمالی بر صورت‌های مالی
تحریف بااهمیت صورت‌های مالی	بااهمیت ولی غیر فراگیر	بااهمیت و فراگیر (اساسی)
محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب	نظر مشروط	نظر مردود
ابهام	-	عدم اظهار نظر

۱. Pervasive

۲. برخی حسابرسان، در عمل برای تعیین آستانه‌ی کمی فراگیر بودن یا نبودن یک قلم، رویه‌ی یک سوم را بکار می‌برند. بدین معنا که اگر آثار یک قلم از یک سوم جمع دارایی‌ها در ترازنامه یا فروش در صورت سود و زیان (مبانی تعیین سطح اهمیت) بزرگ‌تر باشد؛ می‌تواند آثاری فراگیر داشته باشد. این نکته را باید به یاد داشت که این رویه، پشتوانه‌ی علمی ندارد و تنها آستانه‌ی کمی را نشان می‌دهد و سرانجام، قضاوت حسابرس با توجه به ماهیت آن قلم در شرایط موجود و بر بنیاد استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی، تعیین کننده است.

تحریف بااهمیت

تحریف‌ها ممکن است ناشی از ^۱ اشتباه یا ^۲ تقلب باشد. حسابرس هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را که از اشتباه یا تقلب ناشی می‌شود؛ در نظر گیرد. تحریف می‌تواند نتیجه‌ی رخدادِ موارد زیر باشد:

الف. بی‌دقتی در گردآوری یا پردازش داده‌های مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی،

ب. حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا،

پ. برآورد حسابداری ^۳ نادرست ناشی از نادیده گرفتن، یا تفسیر نادرست حقایق ^۴، و

ت. قضاوت‌های مدیریت درباره‌ی برآوردهای حسابداری که حسابرس آن را نامعقول می‌داند یا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرس آن را نامناسب ارزیابی می‌کند.

در مواردی که حسابرس درباره‌ی اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر، اظهار نظر می‌کند؛ تحریف‌ها همچنین شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا موارد افشاست که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، ضروری است. بنابراین، تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ممکن است در رابطه با موارد زیر رخ دهد:

الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده،

ب. بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، یا

پ. افشا در صورت‌های مالی.

تحریف رویه‌های حسابداری انتخاب شده

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با رویه‌های حسابداری انتخاب شده، زمانی رخ می‌دهد که:

الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای حسابداری سازگار نباشد؛ یا

-
1. Error
 2. Fraud
 3. Accounting Estimate
 4. Misinterpretation of Facts

ب. صورت‌های مالی شامل یادداشت‌های توضیحی، معاملات و رویدادهای زیربنای تهیه‌ی صورت‌های مالی را به گونه‌ای که منجر به ارائه‌ی منصفانه شود؛ نشان دهد (ایفک، ۲۰۱۲، استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت، حسابرسی، بررسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، ص ۶۹۴). برای نمونه، در موارد نادر ممکن است کاربرد الزامات یک استاندارد حسابداری به ارائه‌ی صورت‌های مالی همراه‌کننده منجر شود. این امر تنها در مواردی روی می‌دهد که شیوه‌ی مقرر در استاندارد مورد نظر به روشنی نامناسب باشد؛ چنانکه نتوان از طریق کاربرد الزامات آن استاندارد یا به وسیله‌ی افشای اطلاعات اضافی، به ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی دست یافت. دانستنی است؛ این موضوع که کاربرد شیوه‌ی دیگر نیز می‌تواند به ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی منجر شود؛ به تنهایی برای توجیه انحراف از شیوه‌ی مقرر، مناسب نیست. در چنین شرایطی، انحراف از استانداردهای حسابداری مجاز است؛ اما ممکن است مدیریت، صورت‌های مالی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه کند و در نتیجه، صورت‌های مالی همراه‌کننده باشد و به نظر حسابرس، ارائه‌ی صورت‌های مالی، مطلوب نباشد.

استانداردهای حسابداری شامل الزاماتی برای **تغییر در رویه‌های حسابداری**^۱ است. در مواردی که بنگاه اقتصادی، رویه‌های عمده‌ی حسابداری را تغییر می‌دهد؛ ممکن است به دلیل عدم رعایت این الزامات، تحریف بااهمیتی در صورت‌های مالی به وجود آید. برای نمونه، ممکن است اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی به گونه‌ای مطلوب تجدید ارائه نشود.

تحریف در بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، هنگامی رخ می‌دهد که:

الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده طبق استانداردهای حسابداری اعمال نمی‌شود؛ از جمله زمانی که مدیران اجرایی، رویه‌های حسابداری انتخاب شده را در دوره‌های گوناگون یا برای معاملات و رویدادهای مشابه، به طور یکنواخت بکار نمی‌برند (نبود ثبات رویه در کاربرد)؛ یا

ب. شیوه‌ی بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، نامناسب است (مانند اشتباه غیرعمدی^۲ در کاربرد یک رویه).

1. Changes in Accounting Policies
2. Unintentional Error

تحریف افشا در صورت‌های مالی

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با کافی یا مناسب بودن افشا در صورت‌های مالی، زمانی رخ می‌دهد که:

- الف. صورت‌های مالی، شامل همه‌ی موارد افشای لازم طبق استانداردهای حسابداری نباشد؛ یا
- ب. موارد افشا در صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری، ارائه نشده باشد.

اشتباه

اشتباه عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورت‌های مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند:

- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی، مانند اشتباه‌های ریاضی.
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق موجود.
- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا.

حسابرس هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود اشتباه بااهمیت در صورت‌های مالی را در نظر گیرد.

تقلب

تقلب عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه‌ی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران بنگاه مورد رسیدگی روی می‌دهد؛ **تقلب مدیران** و تقلبی که تنها توسط کارکنان بنگاه مورد رسیدگی صورت می‌پذیرد؛ **تقلب کارکنان** نامیده می‌شود. در هر دو حالت، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از بنگاه مورد رسیدگی نیز وجود داشته باشد. **حسابرسان درباره‌ی وقوع تقلب، قضاوت حقوقی نمی‌کنند.**

هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد؛ آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی می‌انجامد. هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورت‌های مالی نباشد. حسابرس در بررسی تقلب دو نوع تحریف عمدی زیر را در نظر می‌گیرد:

- الف. تحریف ناشی از **گزارشگری مالی متقلبانه**^۱، و
- ب. تحریف ناشی از **سوء استفاده از دارایی‌ها**^۲.

1. Fraudulent Financial Reporting
2. Misappropriation of Assets

گزارشگری مالی متقلبانه، با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی به‌عمد و به‌منظور **فریب**^۱ استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، سر و کار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- فریبکاری از قبیل جعل^۲، سندسازی و دستکاری^۳ یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتیبانی تهیه‌ی صورت‌های مالی.
- **ارائه‌ی نادرست**^۴ یا حذف عمدی^۵ رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات بااهمیت در صورت‌های مالی.
- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا به‌عمد.

سوء استفاده از دارایی‌ها شامل سرقت دارایی‌های بنگاه مورد رسیدگی است. سوء استفاده از دارایی‌ها می‌تواند به راه‌های گوناگون (شامل اختلاس، سرقت دارایی‌ها یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدماتی که دریافت نشده است) انجام شود و برای پنهان داشتن آن، بیشتر با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه‌کننده همراه است.

وجه تمایز بین **تقلب** و **اشتباه**، **عمدی** یا **غیر عمدی** بودن اقدامی است که به تحریف در صورت‌های مالی می‌انجامد. تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه‌ی حقایق همراه است. اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصت‌های بالقوه‌ی ارتکاب تقلب را شناسایی کند؛ تشخیص نیت مرتکب، اگر غیرممکن نباشد؛ برای وی بسیار دشوار است. به‌ویژه، در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی‌گردد (مانند برآوردهای حسابداری و بکارگیری درست و مناسب استانداردهای حسابداری).

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی است. اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود؛ مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد^۶.

یکی از فرضیه‌های بدیهی حسابرسی که نخستین بار توسط **ماتز و شرف** (۱۹۶۱) مطرح و پس از آن نیز توسط نظریه‌پردازان حسابرسی تکرار شد؛ این است که **”صورت‌های مالی، عاری از آثار هرگونه اشتباه و تقلب است“**.

1. Deceive
2. Falsification (Including Forgery)
3. Manipulation
4. Misrepresentation
5. Intentional Omission

۶. استاندارد حسابرسی بخش ۲۴۰ با عنوان **مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب**، در حسابرسی صورت‌های مالی.

گرچه ممکن است ظاهر این فرض بدیهی، گویای این باشد که حسابرسان هیچ گونه مسئولیتی در قبال کشف تقلب‌ها ندارند؛ چنین برداشتی درست نیست. فرض حسابرسان این است که به طور معمول، قرار نیست در همه‌ی حسابرسی‌ها، با تقلب روبرو شوند. با وجود این، حسابرسان رسیدگی‌های خود را با **تردید حرفه‌ای**^۱ انجام می‌دهند و احتمال وجود اشتباه‌ها و تقلب‌هایی را که می‌تواند موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی گردد؛ ارزیابی می‌کنند. بر بنیاد این ارزیابی، حسابرسان روش‌ها و رسیدگی‌هایی را طراحی می‌کنند که نسبت به کشف تقلب‌های بااهمیت، به اطمینان معقول دست یابند. از سوی دیگر باید به این نکته توجه داشت که حتی در صورت طراحی کافی و مناسب رسیدگی‌ها، احتمال دارد برخی از اشتباه‌ها و تقلب‌ها، به‌ویژه مواردی که توأم با جعل اسناد یا تبانی است؛ کشف نشود. بنابراین حتی حسابرسی‌هایی که به‌درستی طراحی و اجرا می‌شوند نیز نمی‌توانند درباره‌ی عاری بودن صورت‌های مالی از تقلب و اشتباه بااهمیت، اطمینان کامل فراهم سازند. به همین دلیل است که گفته می‌شود نهایت کاری که از حسابرسی بر می‌آید؛ فراهم ساختن اطمینان معقول است (رضازاده، ۱۳۸۵، صص ۱۲-۱۱). اگر فرض کنیم صورت‌های مالی مورد حسابرسی شامل تقلب و اشتباه است باید برنامه‌ای فراتر از آنچه که استانداردهای حسابرسی، ضروری دانسته، طرح‌ریزی کنیم (حساس یگانه، ۱۳۸۴، ص ۱۷۰).

می‌توان گفت که اگر فرض کنیم صورت‌های مالی، دارای تقلب یا اشتباه است یا اگر بدانیم که صورت‌های مالی به‌واقع دارای تقلب است؛ به تخصص‌هایی فراتر از حسابرسی، مانند خط‌شناسی و کارآگاهی نیاز داریم.

بنابراین، حسابرسی انجام شده بر بنیاد استانداردهای حسابرسی، به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول بدست آید. حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه‌ریزی و اجرا شود؛ به دلیل **محدودیت‌های ذاتی حسابرسی**^۲، از جمله بکارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه‌ای، محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی، و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس، ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی، کشف نشود. حسابرسی، به دلایل مزبور کشف همه‌ی تحریف‌های بااهمیت را تضمین نمی‌کند. به همین دلایل، حسابرس می‌تواند تنها از کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی،

1. Professional Skepticism
2. Inherent Limitations of an Audit

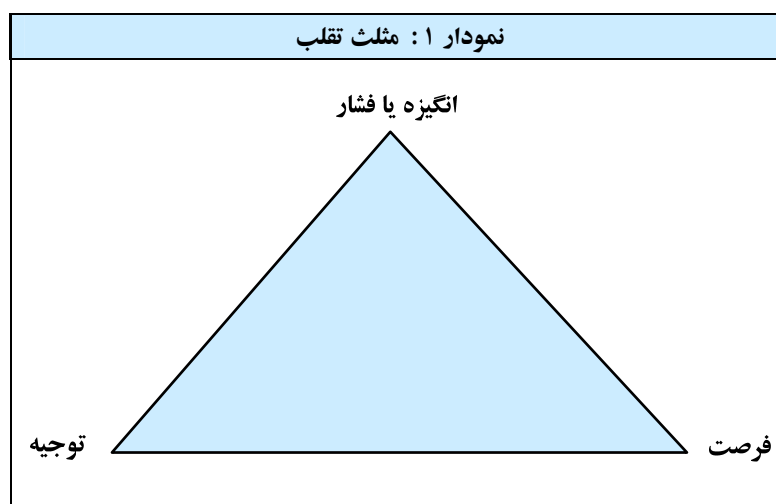
اطمینانی معقول بدست آورد. از این رو، حسابرس نمی‌تواند اطمینان قطعی حاصل کند که تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی، کشف خواهد شد. بنابراین، کشف بعدی یک تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی، به خودی خود، نشانه‌ی وجود موارد زیر نیست:

- الف. قصور در کسب اطمینان معقول،
- ب. برنامه‌ریزی، اجرا یا قضاوت نامناسب،
- پ. نبود صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، و
- ت. قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی.

برای دستیابی به اطمینان معقول درباره‌ی کشف تقلبات، لازم است حسابرسان با تئوری تقلب، شامل عوامل زمینه‌ساز تقلب و شیوه‌های تقلب آشنایی داشته باشند. گرچه هدف این کتاب ارائه‌ی مطالبی درباره‌ی تقلب نیست؛ در پی و برای آشنایی، مطالب اندکی درباره‌ی مثلث تقلب و گزارشگری مالی متقلبانه ارائه می‌شود.

مثلث تقلب

دست‌کم سه عامل، موجب ارتکاب تقلب می‌شوند: نخست، انگیزه^۱ یا فشار^۲، دو، فرصت^۳ و سه، توجیه^۴.



1. Incentive or Motive
2. Pressure
3. Opportunity
4. Rationalization

انگیزه: انگیزه‌ی ارتکاب تقلب، برخاسته از فشار، یا تصور وجود فشار، به‌ویژه فشارهای مالی است. برای نمونه:

- مدیران ممکن است به دلیل فشارهای درون یا برون سازمانی برای کسب سود مورد انتظار (و شاید غیر واقع‌بینانه) به گزارشگری مالی متقلبانه روی آورند؛ به‌ویژه هنگامی که پیامدهای عدم دستیابی به آن، برای مدیران اهمیت داشته باشد. یا اینکه مدیران برای دستیابی به پاداش بیشتر یا شهرت، به دنبال کسب سود هستند.
- مدیران برای افزایش قیمت بازار سهام شرکت زیر فشارند. یا اینکه برای دستیابی به پاداش بیشتر یا شهرت، به دنبال افزایش قیمت بازار سهام هستند.
- کارکنان به دلیل مشکلات شخصی، از جمله بیماری خود یا فرزندان و وجود هزینه‌های زیاد درمان یا شیوه‌ی زندگی پرهزینه، تحت فشارند یا انگیزه‌ی تقلب دارند. ممکن است بعضی افراد به دلیل خرج بیش از درآمد، انگیزه‌ی سوء استفاده از دارایی‌ها را پیدا کنند.

فرصت: فرصت یا تصور وجود فرصت را **ضعف‌های سیستم کنترل داخلی**^۱ ایجاد می‌کند یا اینکه با دور زدن کنترل‌های داخلی، ایجاد می‌شود. فرصت تقلب هنگامی می‌تواند پدید آید که فرد می‌داند به دلایلی چون مورد اعتماد بودن یا آگاهی از وجود ضعف‌های خاص در سیستم، کنترل‌های داخلی را می‌توان نادیده گرفت. برای نمونه، دسترسی کارکنان به وجوه نقد، فرصت سوء استفاده از وجوه نقد را ایجاد می‌کند و باید با استقرار و اعمال کنترل‌های داخلی کافی و مناسب، این فرصت را کمینه کرد. نمونه‌هایی از ضعف در سیستم کنترل داخلی به شرح زیر است:

- کسی موجودی کالای آماده‌ی فروش را نمی‌شمارد؛ پس کاهش آن به آسانی آشکار نخواهد شد.
- دارایی‌های ثابت مشهود، در فواصل زمانی مناسب، مشاهده‌ی عینی نمی‌شود.
- وجوه نزد صندوق، به خوبی محافظت نمی‌شود.
- کار انجام شده توسط کارکنان دارای اختیار (برای نمونه رییس حسابداری) بررسی نمی‌شود.
- وظایف، به‌گونه‌ای نادرست تفکیک شده و به یکی از کارکنان، بیش از اندازه اعتماد شده و مسئولیت سپرده شده است.

1. Internal Control Weaknesses

توجیه: توجیه، عذر آوردن و قانونی جلوه دادن تقلب است. افراد متقلب، به ندرت پس از تقلب، کردار متقلبه‌شان را توجیه می‌کنند؛ چرا؟ چون آنان پس از ارتکاب تقلب، به فکر انکار آن هستند. برخی افراد، ویژگی‌ها، شخصیت یا ارزش‌های اخلاقی^۱ را برای خود ایجاد کرده‌اند که به آنها اجازه می‌دهد آگاهانه و عمدی **کرداری ناعجیبانه**^۲ داشته باشند؛ یا ممکن است کسانی بتوانند کردار متقلبه‌شان را توجیه کنند. با وجود این، کسانی هستند که سرشتی پاک دارند و انسان خوبی هستند؛ اما به ناچار، گرفتار تقلب شده‌اند و پس از تقلب به دنبال توجیه آن هستند. اینک نمونه‌هایی از پندار توجیه‌گرانه:

- هر کس دیگر بود همین کار را می‌کرد.
- به کسی آسیب نمی‌رسد.
- نیت من خیر است.
- من بیشتر از آنها احتیاج دارم؛ آنها چیزی را از دست نمی‌دهند.
- حق من است؛ سازمان با من رفتار عادلانه نداشته است.

گزارشگری مالی متقلبه و بازی اعداد مالی

گزارشگری مالی متقلبه، تحریف یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی برای فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است که شامل **بازی اعداد مالی**^۳ می‌شود. بازی اعداد مالی یعنی استفاده از **روش‌های حسابداری ساختگی**^۴ برای دگرگون‌سازی برداشت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از عملکرد تجاری شرکت. روش‌های حسابداری ساختگی یعنی بکارگیری یک یا چند روش برای بازی با اعداد مالی شامل انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری به‌گونه‌ای متهورانه و هرگونه اقدامی برای مدیریت یا هموارسازی سود. روش‌های بازی اعداد مالی به شرح زیر است:

حسابداری متهورانه^۵: انتخاب و بکارگیری آگاهانه‌ی رویه‌های حسابداری به‌گونه‌ای که منجر به دستیابی به نتایج مورد نظر، به‌ویژه سود بیشتر شود. ممکن است بکارگیری رویه‌ی انتخاب شده، مطابق با استانداردهای حسابداری باشد یا نباشد.

مدیریت سود^۶: دستکاری سود به‌گونه‌ای پویا که منجر به دستیابی به هدف از پیش تعیین شده، شود. سود هدف ممکن است توسط مدیریت، پیش‌بینی تحلیلگران یا برای حفظ روند سود، تعیین شده باشد.

-
1. Ethical Values
 2. Dishonest Act
 3. Financial Numbers Game
 4. Creative Accounting Practices
 5. Aggressive Accounting
 6. Earnings Management

هموارسازی سود^۱: گونه‌ای از مدیریت سود که برای از بین بردن افت و خیزهای سود نسبت به روند عادی، آن طراحی شده است. هموارسازی سود شامل مراحل برای نگهداشت (انبار کردن) سود در سال‌های خوب برای استفاده از آن در سال‌هایی است که سود، چندان خوب نیست.

ارزیابی مناسب ریسک گزارشگری مالی متقلبانه در هر حسابرسی، امری حیاتی است. این ریسک عبارت است از اینکه شرکت عمده‌اً نتایج مالی خود را تغییر دهد؛ که این اغلب **حساب‌سازی^۲** نامیده می‌شود. روش‌های عمومی حساب‌سازی به شرح زیر است:

دستکاری سود و زیان^۳: هرگاه شرکتی بخواهد سودش (برای مثال سود خالص) را بزرگ کند؛ می‌تواند هر یک از این فنون را بکار برد: ۱. بیش‌نمایی دارایی‌ها، ۲. کم‌نمایی بدهی‌ها، ۳. بیش‌نمایی درآمدها و ۴. کم‌نمایی هزینه‌ها.

هر چند که بیشتر تقلب‌های مشهور برای بالا بردن سود اتفاق افتاده است؛ بعضی از شرکت‌ها می‌خواهند نتایج را بدتر از واقع گزارش کنند. روش‌های دستیابی به این هدف دقیقاً عکس روش‌های بزرگ‌نمایی سود و شامل: ۱. کم‌نمایی دارایی‌ها، ۲. بیش‌نمایی بدهی‌ها، ۳. کم‌نمایی درآمدها و ۴. بیش‌نمایی هزینه‌ها، است.

طبقه‌بندی نادرست معاملات^۴: یک شرکت می‌تواند بدون تغییر سود یا زیان خالص نیز نتایج مالی را تحریف کند. چنین تحریفی با کم‌نمایی و بیش‌نمایی حساب‌های گوناگون مرتبط به یک مبلغ اتفاق می‌افتد در حالی که سود بدون تغییر باقی می‌ماند. برای نمونه، ممکن است برای بهتر نشان دادن سود عملیاتی، برخی از درآمدهای غیرعملیاتی به‌عنوان عملیاتی طبقه‌بندی شود.

تغییر یادداشت‌ها^۵: شرکت‌ها می‌توانند با دستکاری افشای انجام شده در یادداشت‌های توضیحی، خوانندگان صورت‌های مالی را گمراه کنند. مدیریت ممکن است موارد مهمی را افشا نکند یا ارقام مندرج در یادداشت‌های توضیحی را تغییر دهد؛ این را روشی ساده (گرچه تا اندازه‌ای پیچیده) برای فریب دادن خوانندگان صورت‌های مالی می‌دانند. برای نمونه، ممکن است یک دعوی حقوقی علیه شرکت یا از بین رفتن بخشی از موجودی مواد و کالا در آتش‌سوزی پس از تاریخ ترازنامه اما پیش از تأیید صورت‌های مالی، در یادداشت‌های توضیحی، افشا نشود.

-
1. Income Smoothing
 2. Cooking the Books
 3. Manipulating the Bottom Line
 4. Misclassifying Transactions
 5. Altering Footnotes

انگیزه‌های حساب‌سازی

انگیزه‌ی شرکت‌ها برای حساب‌سازی عمدتاً شامل موارد زیر است:

تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام: بیشتر تقلب‌های حسابداری رسوا در تاریخ، مانند رسوایی شرکت‌های انرون و ورلدکام، به خاطر حفظ یا افزایش قیمت سهام روی داده است.

مشوق‌های سودآوری^۱: ممکن است پاداش‌های مبتنی بر عملکرد، کارکنان شرکت‌های بزرگ و کوچک را به تحریف نتایج مالی تحریک کند. یک مثال عمومی این است که پاداش مدیران ارشد به صورت مشارکت در سود و بر بنیاد سود خالص باشد. ممکن است پاداش به صورت درصدی از سود باشد یا اینکه اگر سود از مبلغ تعیین شده‌ای بیشتر شد؛ مبلغ ثابتی پاداش کسب شود.

ذخیره‌سازی برای روز مبادا^۲: هنگامی که شرکتی در یک سال، عملکردی بهتر از آنچه انتظار می‌رفت داشته باشد ممکن است تحریک شود که آن را برای روز مبادا ذخیره کند. به دیگر سخن، هرگاه مدیریت مطمئن شود که از هدف‌هایش بهتر عمل کرده (برای مثال از بودجه یا انتظارات تحلیلگران) ممکن است تلاش کند نتایج دوره‌ی جاری را کمتر مساعد نشان دهد و مازاد آن را ذخیره کند تا به یکی از سال‌های آینده‌ی با عملکرد کمتر، تخصیص دهد. این کار می‌تواند به راه‌های گوناگون از جمله انتقال (معوق کردن) درآمدهای قابل شناسایی یا کاهش دارایی‌ها، انجام شود. رویکرد رایج دیگر، بزرگ کردن حساب‌های پرداختنی گوناگون است که گاه ایجاد **ذخایر ظرف شیرینی^۳** نامیده می‌شود. در آینده، هنگامی که مدیر به نشان دادن سود نیاز دارد؛ به راحتی می‌تواند دست در این ظرف فرو برد و مانده‌های بدهی‌های بیش از اندازه محافظه‌کارانه را کاهش دهد.

دستیابی به بودجه^۴: بودجه‌ی عملیاتی، یک ابزار مهم مدیریتی است که هم در شرکت‌های بزرگ و هم در شرکت‌های کوچک، رفتار برانگیز است. بسیاری از سازمان‌ها، برای دستیابی به هدف‌های بودجه‌ای، فشار زیادی به شرکت‌های فرعی، دوایر یا بخش‌های خود وارد می‌کنند. وقتی که کارکنان برای دستیابی به بودجه سخت می‌کوشند؛ ممکن است مدیریت برای بالا بردن نتایج مالی وسوسه شود. برعکس، وقتی که شرکت (یا بخش، قسمت و غیره) از هدف‌های بودجه شده فراتر رفته ممکن است تصمیم بگیرد که آن را برای روز مبادا ذخیره کند.

-
1. Earn Incentives
 2. Save for a Rainy Day
 3. Cookie-jar Reserves
 4. Make the Budget

بد بیاری آوردن^۱ (زیان شدید داشتن): در یک سال بد، عجیب نیست اگر مدیر تحریک شود برای مطلوب‌تر ساختن صورت‌های مالی، نتایج اغراق آمیز گزارش کند. با وجود این، در بعضی موارد، نتایج یک شرکت آنچنان بد است که مدیر تحریک می‌شود نتایج را چنان بسازد که حتی بدتر به نظر برسد (ذخیره‌سازی برای روز مبادا).

کاهش مالیات بر درآمد^۲: تمایل به مالیات بر درآمد کمتر ممکن است سبب شود که مدیریت، نتایج مالی را تحریف کند. برخی شرکت‌ها به دنبال تحت تأثیر قرار دادن تحلیلگران یا گروه بزرگی از سهامداران نیستند. بنابراین، ممکن است انگیزه‌ای برای بیش نمایی نتایج مالی نداشته باشند؛ اما مشتاق کاهش بدهی مالیاتی خود باشند. در نتیجه، امکان دارد شرکت در گزینش روش‌های حسابداری به طور افراطی محافظه‌کار باشد یا اقدامات دیگری مانند دستکاری تاریخ‌های انقطاع را انجام دهد تا سود را بدتر از واقع ارائه کند.

بد نشان دادن پیشینیان^۳: هنگامی که یک یا چند تن از مدیران ارشد (مانند مدیر عامل) در میانه‌ی سال جایگزین می‌شود؛ ممکن است گروه مدیریت نو تحریک گردد نتایج مالی سال را تحریف کند. برای مثال، رایج است که گروه مدیریت نو، متهورانه، دارایی‌های پرسش برانگیز را حذف کنند یا ارقام تعهدی و ذخایر بیش از اندازه محافظه‌کارانه ایجاد کنند. چرا؟ چون هنوز سال گروه نو آغاز نشده است و اخبار بد را می‌توان به گردن مدیریت پیشین انداخت. این کار دو هدف را برآورده می‌کند. نخست، کمک می‌کند که مطمئن شوند در سال‌های آینده، هنگامی که فقط مدیران نو مسئول نتایج هستند؛ چیز عجیب زنده‌ای (مانند حذف دارایی‌ها) به وجود نخواهد آمد. دوم اینکه، با بدتر نشان دادن گروه مدیریت پیشین، درخشش گروه مدیریت نو آسان‌تر می‌شود.

اثرگذاری بر تأمین‌کنندگان منابع مالی و وجوه: ممکن است شرکتی برای تحت تأثیر قرار دادن بانک‌ها یا سایر منابع تأمین مالی، حساب‌سازی کند. برای مثال، مدیریت می‌خواهد یک میلیارد ریال اعتبار برای پشتیبانی از رشد بیشتر دریافت کند. احتمالاً وام دهنده پیش از اینکه بخواهد اعتبار بدهد؛ اندازه‌هایی در سودآوری در نظر می‌گیرد؛ یا حتی آن را برای دوره‌ی بازپرداخت وام، الزام می‌کند. بنابراین، ممکن است شرکتی نیاز داشته باشد تا با پیروی از شرایط وام، اطمینان ایجاد کند.

1. Pile on Bad News
2. Reduce Income Tax
3. Make the Predecessor Look Bad

دانستنی است که، مدیریت اغلب با نیت صادقانه برای معکوس یا خنثی کردن ثبت‌های متقلبانه در دوره‌ی بعد، حساب‌سازی می‌کند. این امر موجب می‌شود که تقلب راحت‌تر توجیه شود؛ چون تقلب‌کاران طوری برنامه‌ریزی می‌کنند که کارها درست شود و همه چیز در آینده درست باشد. متأسفانه، همیشه کارها طبق برنامه انجام نمی‌شود. به هر دلیلی ممکن است مدیریت نتواند بدون بدتر کردن وضعیت، ثبت‌های متقلبانه را معکوس کند. حتی ممکن است برای پنهان کردن عملکرد بدتر شرکت نیاز به حساب‌سازی بیشتری باشد (هوک، ضرورت دگرگون‌سازی حسابرسی، ۱۳۸۶، صص ۵۹-۲۵).

ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده

تحریف‌های اصلاح نشده، تحریف‌هایی است که حسابرس در جریان حسابرسی گردآوری کرده، اما هنوز اصلاح نشده است. همان‌گونه که در فصل دوم آمد؛ حسابرس باید پیش از ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده، سطح اهمیت تعیین شده را دوباره ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا با توجه به نتایج مالی واقعی بنگاه اقتصادی، این سطح همچنان مناسب است یا خیر. حسابرس باید با اهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده را، به تنهایی یا در مجموع، مشخص کند. بدین منظور، وی باید موارد زیر را ارزیابی کند:

الف. ماهیت و میزان تحریف‌ها، هم در رابطه با گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و هم صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، و شرایط خاص رخداد آنها، و

ب. اثر تحریف‌های اصلاح نشده‌ی مربوط به دوره‌های پیش بر گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه.

هر یک از تحریف‌ها باید بررسی شود تا اثر آن بر گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط، از جمله اینکه آیا تحریف‌ها از سطح اهمیت تعیین شده برای آنها (در صورت وجود) فزونی یافته‌اند یا خیر، ارزیابی شود. اگر یک تحریف به تنهایی بااهمیت تلقی شود؛ نمی‌توان آن را با سایر تحریف‌ها تهاتر نمود. برای مثال، اگر درآمد به میزان بااهمیتی بیش‌نمایی شده باشد؛ صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، به طور بااهمیتی گمراه‌کننده خواهد بود؛ حتی اگر اثر تحریف درآمدها به طور کامل با بیش‌نمایی یکسان هزینه‌ها خنثی شده باشد. تهاتر تحریف‌های موجود در یک مانده حساب یا گروه معامله‌ی خاص ممکن است مناسب باشد؛ اما پیش از نتیجه‌گیری در مورد اینکه آیا تهاتر (حتی برای تحریف‌های کم‌اهمیت) مناسب است یا خیر باید خطر وجود سایر تحریف‌های کشف نشده، مورد توجه قرار گیرد. برای نمونه، در شرکت‌های پیمانکاری،

در مراحل اولیه‌ی پیمان، غالباً وضعیت به صورتی است که ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که بنگاه اقتصادی، مخارج تحمل شده پیمان را بازیافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود؛ شناسایی می‌گردد و از آنجا که ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد؛ سودی شناسایی نمی‌شود. بنابراین، در این حالت و در صورتی که احتمال آن نرود که پیمان منجر به زیان شود؛ شرکت باید از روش سود صفر استفاده کند. در نتیجه، مبالغ درآمد و بهای تمام شده‌ی قابل شناسایی باهم برابر خواهد بود. اگر شرکت درآمد و بهای تمام شده‌ی یاد شده را شناسایی نکند؛ حسابرس نباید آثار این دو تحریف را باهم تهاثر کند.

قضاوت درباره‌ی اهمیت یک تحریف طبقه‌بندی، مستلزم ارزیابی ملاحظات کیفی، مانند اثر آن بر بدهی یا تعهدات قراردادی، هر یک از سرفصل‌ها یا جمع‌های فرعی، یا نسبت‌های کلیدی صورتهای مالی است. در شرایط خاص ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که یک تحریف طبقه‌بندی، در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، تحریف بااهمیتی قلمداد نمی‌شود؛ هرچند ممکن است آن تحریف از سطح یا سطوح اهمیت مورد استفاده در ارزیابی تحریف‌های دیگر، بیشتر باشد. برای مثال، زمانی که مبلغ تحریف طبقه‌بندی به نسبت اندازه‌ی سرفصل‌های مربوط در ترازنامه، کوچک و بر صورت سود و زیان یا هر یک از نسبت‌های کلیدی اثر نداشته باشد. تحریف طبقه‌بندی در بین سرفصل‌های ترازنامه ممکن است در سطح صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، بااهمیت تلقی نشود.

شرایط مربوط به برخی تحریف‌ها ممکن است باعث شود که حسابرس آنها را به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریف‌های گردآوری شده در طول اجرای حسابرسی، بااهمیت تلقی کند؛ حتی اگر کمتر از سطح اهمیت تعیین شده برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه‌ی یگانه باشد. شرایطی که ممکن است بر ارزیابی حسابرس مؤثر باشد عبارتند از اینکه تحریف‌ها تا چه اندازه:

- رعایت الزامات قانونی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛
- رعایت الزامات قراردادهای وام یا دیگر الزامات قراردادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛
- به انتخاب یا کاربرد نادرست یک رویه‌ی حسابداری مربوط می‌شود که اثر بی‌اهمیتی بر صورتهای مالی دوره‌ی جاری، ولی احتمالاً اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره‌های آتی دارد؛
- تغییر در سود یا روندهای دیگر را، به‌ویژه با در نظر گرفتن شرایط عمومی اقتصادی و صنعتی، پنهان می‌کند؛
- نسبت‌های مورد استفاده برای ارزیابی وضعیت مالی، نتایج عملیات یا جریان‌های نقدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛

- اطلاعات قسمت‌ها را، که در صورت‌های مالی ارائه می‌شود؛ تحت تأثیر قرار می‌دهد (برای مثال، مهم بودن یک موضوع برای یک قسمت یا بخش دیگری از فعالیت‌های تجاری بنگاه اقتصادی که نقش عمده‌ای در عملیات یا سودآوری آن بنگاه دارد)؛
- بر افزایش دریافته‌های مدیریت، اثر دارد؛ برای نمونه از طریق اطمینان یافتن از تحقق الزامات پرداخت پاداش یا سایر موارد تشویقی؛
- با توجه به شناخت حسابرس از اطلاعات رسانی‌های پیشین به استفاده‌کنندگان (برای مثال، در رابطه با پیش‌بینی سود)، مهم است؛
- به معاملات با اشخاص خاصی مربوط می‌شود (برای مثال، آیا اشخاص برون‌سازمانی طرف معامله، به مدیریت بنگاه اقتصادی وابستگی دارند یا خیر)؛
- نتیجه‌ی از قلم افتادن اطلاعاتی است که افشای آن به طور مشخص توسط استانداردهای حسابداری الزامی نشده، ولی بنا به قضاوت حسابرس، افشای آن اطلاعات برای شناخت بهتر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان، مهم است؛ یا
- سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد (برای مثال، اطلاعات مندرج در گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی) و به طور منطقی می‌توان انتظار داشت که این اطلاعات، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر باشد.

این شرایط، تنها نمونه‌هایی هستند که احتمالاً همه‌ی آنها در همه‌ی حسابرسی‌ها اتفاق نمی‌افتد و لزوماً همه‌ی شرایط را در بر نمی‌گیرد. وجود هر یک از شرایط یاد شده لزوماً منجر به بااهمیت تلقی شدن آن تحریف نخواهد شد.

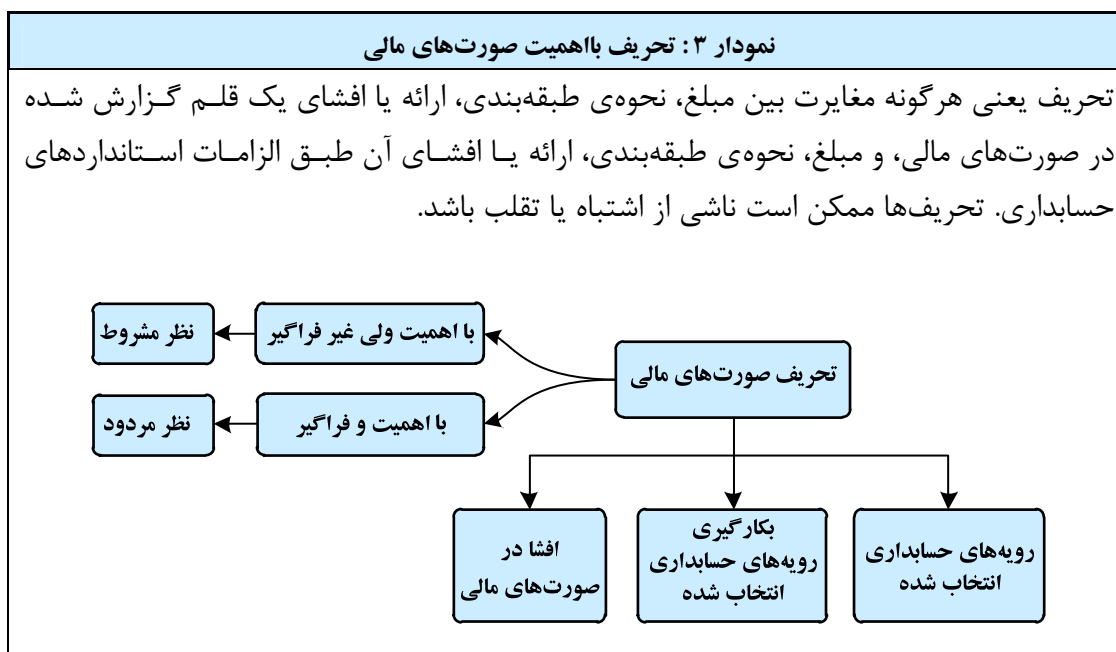
در استانداردهای حسابرسی، چگونگی بررسی پیامدهای یک تحریف ناشی از تقلب (یا احتمالاً ناشی از تقلب) در رابطه با سایر جنبه‌های حسابرسی، حتی اگر اندازه‌ی تحریف نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت نباشد؛ تعیین شده است. حسابرس هنگامی که یک تحریف را شناسایی می‌کند باید احتمال نشانه‌ی تقلب بودن آن را بررسی کند و در صورت وجود چنین نشانه‌ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه‌های حسابرسی، به‌ویژه، قابلیت اعتماد تأییدیه مدیران^۱ توجه کند.

چنانچه حسابرس تشخیص دهد که یک تحریف قطعاً یا احتمالاً ناشی از تقلب است؛ آثار آن را، به‌ویژه موارد مرتبط با موقعیت سازمانی فرد یا افراد درگیر، ارزیابی می‌کند. برای مثال، تقلب مربوط به سوء استفاده از وجوه یک تنخواه کوچک معمولاً در برآورد حسابرس از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، اهمیت کمتری دارد؛ چرا؟ چون هم شیوه‌ی اداره‌ی وجوه و هم اندازه‌ی آن موجب محدودیت در مبلغ زیان بالقوه می‌شود و نگهداری چنین وجوهی معمولاً به کارکنان با اختیار اندک محول می‌شود. برعکس، هنگامی که موضوع به مدیرانی با اختیار زیاد مربوط می‌شود؛ حتی اگر مبلغ به تنهایی نسبت به صورتهای مالی بااهمیت نباشد؛ ممکن است نشانه‌ی مشکل گسترده‌تری باشد. در چنین شرایطی، چون حسابرس ممکن است درباره‌ی کامل و صادقانه بودن تأییدیه‌های دریافتی و درستی سوابق و مستندات حسابداری تردید پیدا کند؛ قابلیت اعتماد شواهد کسب شده‌ی پیشین را دوباره بررسی می‌کند. حسابرس هنگام بررسی دوباره‌ی قابلیت اعتماد شواهد، احتمال تبانی بین کارکنان، مدیران یا اشخاص ثالث را نیز در نظر می‌گیرد. چنانچه مدیران، به‌ویژه در بالاترین سطح، درگیر تقلب باشند؛ حسابرس ممکن است قادر به کسب شواهد لازم برای تکمیل حسابرسی و ارائه‌ی گزارش درباره‌ی صورتهای مالی نباشد.

اثر انباشته‌ی تحریفهای کم‌اهمیت اصلاح نشده‌ی مربوط به دوره‌های پیش ممکن است اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره‌ی جاری داشته باشد. روش‌های گوناگونی برای ارزیابی چنین تحریفهای اصلاح نشده‌ای در صورتهای مالی دوره‌ی جاری توسط حسابرس وجود دارد. استفاده از یک روش ارزیابی یکسان باعث یکنواختی در دوره‌های گوناگون می‌شود.

در حسابرسی بنگاه‌های بخش عمومی، ارزیابی میزان اهمیت یک تحریف ممکن است تحت تأثیر قوانین و مقررات و نیز مسئولیت‌های اضافی حسابرس برای گزارش سایر موضوعات، مانند تقلب، قرار گیرد. افزون بر این، ملاحظاتِ چون منافع عمومی، پاسخگویی، درستکاری و به‌ویژه، اطمینان از نظارت قانونی مؤثر ممکن است ارزیابی میزان اهمیت یک تحریف را از لحاظ ماهیت، تحت تأثیر قرار دهد. این موضوع به طور خاص در ارتباط با رعایت قوانین، مقررات یا سایر الزامات حاکم، مصداق بیشتری دارد.

حسابرس باید آثار تحریفهای اصلاح نشده را با توجه به موارد یاد شده، بر اظهار نظر خود در نظر بگیرد. چنانچه آثار تحریفهای اصلاح نشده، بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر باشد؛ وی باید نظر تعدیل شده (به‌ترتیب نظر مشروط یا مردود) ارائه کند. در بخش‌های اظهار نظر مشروط و اظهار نظر مردود همین فصل، توضیحات بیشتر ارائه شده است.



محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب

محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی، حاکی از فراهم نبودن زمینه‌ی مساعد برای اجرای بعضی از روش‌های حسابرسی و در نتیجه، عدم دسترسی به شواهد لازم است (رضازاده، حسابرسی، ۱۳۸۵). چنانچه حسابرس بتواند از طریق اجرای روش‌های جایگزین به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد؛ محدودیت در اجرای یک روش حسابرسی، منجر به **محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی^۱** نمی‌شود. محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب از موارد زیر ناشی می‌شود:

الف. شرایط خارج از کنترل بنگاه اقتصادی، مانند:

- از بین رفتن اسناد و مدارک حسابداری بنگاه اقتصادی (به‌شرطی که عمدی نبوده نباشد).
- ضبط اسناد و مدارک حسابداری مربوط به یکی از بخش‌های عمده‌ی بنگاه اقتصادی توسط مراجع قانونی.

ب. شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس، مانند:

- بنگاه اقتصادی ملزم به استفاده از روش حسابداری ارزش ویژه برای بنگاه اقتصادی وابسته است و حسابرس نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی اطلاعات مالی بنگاه اقتصادی وابسته را برای ارزیابی اجرای مناسب روش ارزش ویژه، بدست آورد.

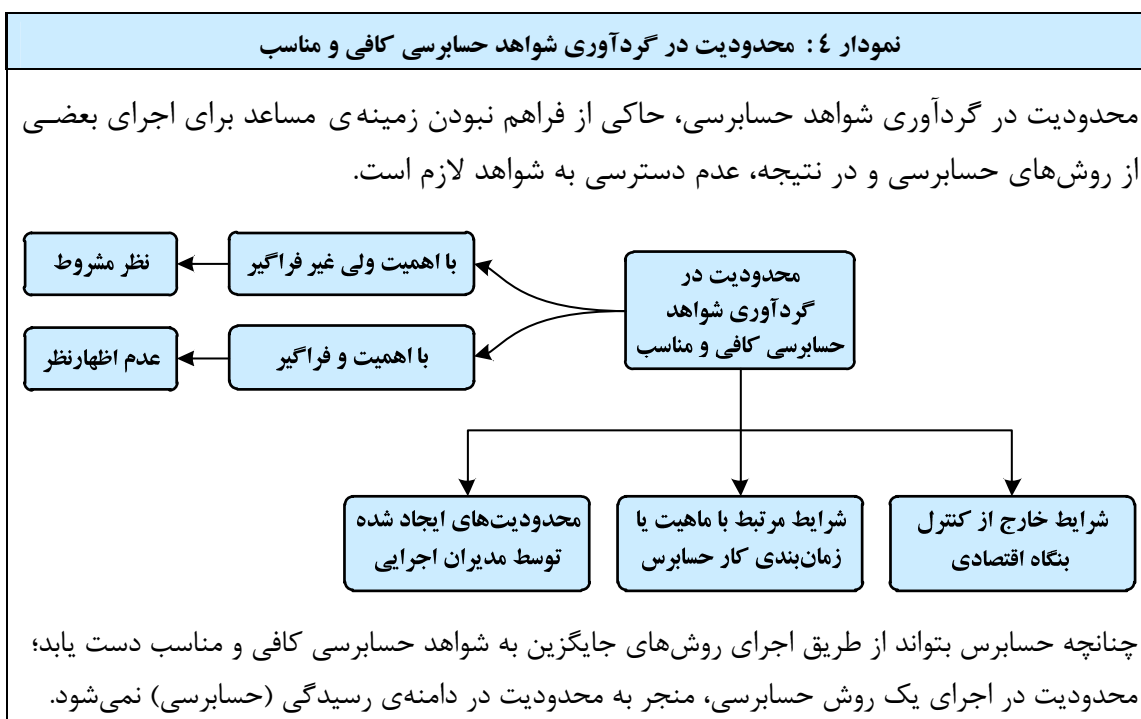
1. Limitation on the Scope of the Audit

- زمان انتصاب حسابرس به‌گونه‌ای است که نمی‌تواند بر شمارش موجودی‌ها نظارت کند. برای نمونه، تاریخ انتخاب وی پس از پایان سال مالی است.
- حسابرس اجرای آزمون‌های محتوا را به تنهایی کافی نمی‌داند؛ اما کنترل‌های داخلی، اثربخش نیست.

پ. محدودیت‌های ایجاد شده توسط مدیران اجرایی، مانند:

- مدیران اجرایی، مانع نظارت حسابرس بر شمارش موجودی کالا می‌شوند.
- مدیران اجرایی، مانع ارسال درخواست تأییدیه (ها)ی برون‌سازمانی برای مانده حساب‌های خاص توسط حسابرس می‌شوند.

حسابرس باید آثار محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی را بر اظهار نظر خود در نظر بگیرد و در صورت بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر بودن آثار مزبور، اظهار نظر تعدیل شده (به‌ترتیب نظر مشروط یا عدم اظهار نظر) ارائه کند. در بخش‌های اظهار نظر مشروط و عدم اظهار نظر همین فصل، توضیحات بیشتر ارائه شده است.



پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی

اگر پس از پذیرش کار، حسابرس متوجه شود که مدیران اجرایی در دامنه‌ی رسیدگی، محدودیتی اعمال کرده‌اند که احتمالاً منجر به ارائه‌ی نظر تعدیل شده (نظر مشروط یا عدم اظهار نظر) خواهد شد باید از مدیران اجرایی بخواهد که محدودیت را برطرف کنند. اگر مدیران اجرایی از برطرف کردن محدودیت اشاره شده خودداری کنند؛ حسابرس باید موضوع را به ارکان راهبری بنگاه اقتصادی اطلاع دهد و امکان اجرای روش‌های جایگزین را برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بررسی کند.

اگر حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب نباشد و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند:

الف. بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد باید نظر مشروط ارائه کند؛ یا

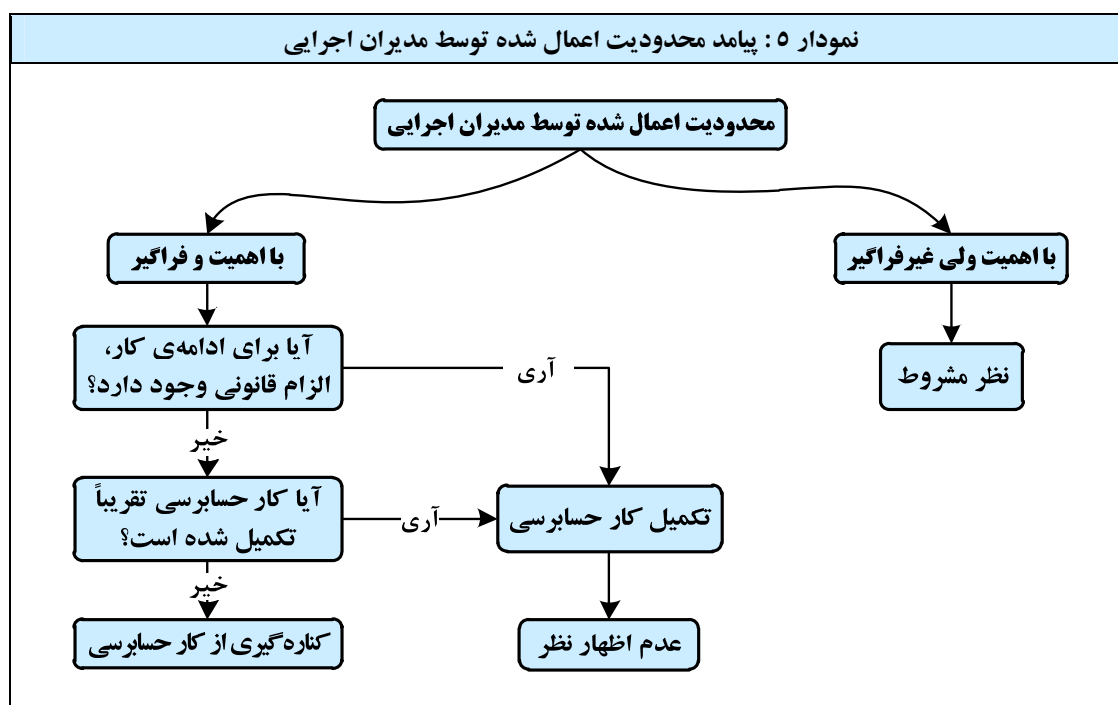
ب. بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد به‌طوری که ارائه‌ی نظر مشروط برای نشان دادن میزان اهمیت موضوع کافی نباشد؛ حسابرس باید:

۱. در صورت امکان و در شرایطی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد؛ از کار حسابرسی کناره‌گیری کند.

۲. در صورتی که کناره‌گیری از کار حسابرسی، پیش از صدور گزارش حسابرس، امکان‌پذیر نباشد؛ درباره‌ی صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر ارائه کند.

در صورت اعمال محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی توسط مدیران اجرایی، کناره‌گیری حسابرس از کار حسابرسی، ممکن است به مرحله‌ی تکمیل کار بستگی داشته باشد. اگر حسابرس، کار حسابرسی را تقریباً تکمیل کرده باشد؛ ممکن است پیش از کناره‌گیری تصمیم بگیرد تا آنجا که ممکن است؛ کار را تکمیل و موضوع محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی را در بند مبانی عدم اظهار نظر تشریح و عدم اظهار نظر ارائه کند. چنانچه حسابرس طبق قوانین یا مقررات، ملزم به ادامه‌ی کار حسابرسی باشد؛ مانند حسابرسی صورت‌های مالی بنگاه‌های بخش عمومی، معمولاً کناره‌گیری از کار امکان‌پذیر نیست.

اگر حسابرس از کار حسابرسی کناره‌گیری کند باید پیش از کناره‌گیری، همه‌ی تحریف‌های شناسایی شده در جریان حسابرسی را که می‌توانست منجر به تعدیل اظهار نظر وی شود؛ به اطلاع ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی برساند. چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی تصمیم بگیرد از کار حسابرسی کناره‌گیری کند؛ ممکن است طبق الزامات حرفه‌ای، قانونی یا مقرراتی ملزم باشد دلایل کناره‌گیری‌اش را به مراجع قانونی یا صاحبان بنگاه اقتصادی اطلاع دهد.



ابهام

ابهام^۱ موضوعی است که نتیجه‌اش به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم بنگاه اقتصادی بستگی دارد؛ اما ممکن است بر صورت‌های مالی، اثر گذارد.

معمولاً آثار ناشی از وجود ابهام درباره‌ی ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی، بااهمیت و غیر فراگیر است. نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی، به دلیل وجود ابهام بااهمیت و غیر فراگیر تعدیل نمی‌شود و حسابرس موضوع ابهام را در صورتی که در صورت‌های مالی افشا شده باشد؛ در قالب یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر در گزارش خود درج می‌کند. افشا نکردن موضوع ابهام، منجر به تحریف در صورت‌های مالی می‌شود.

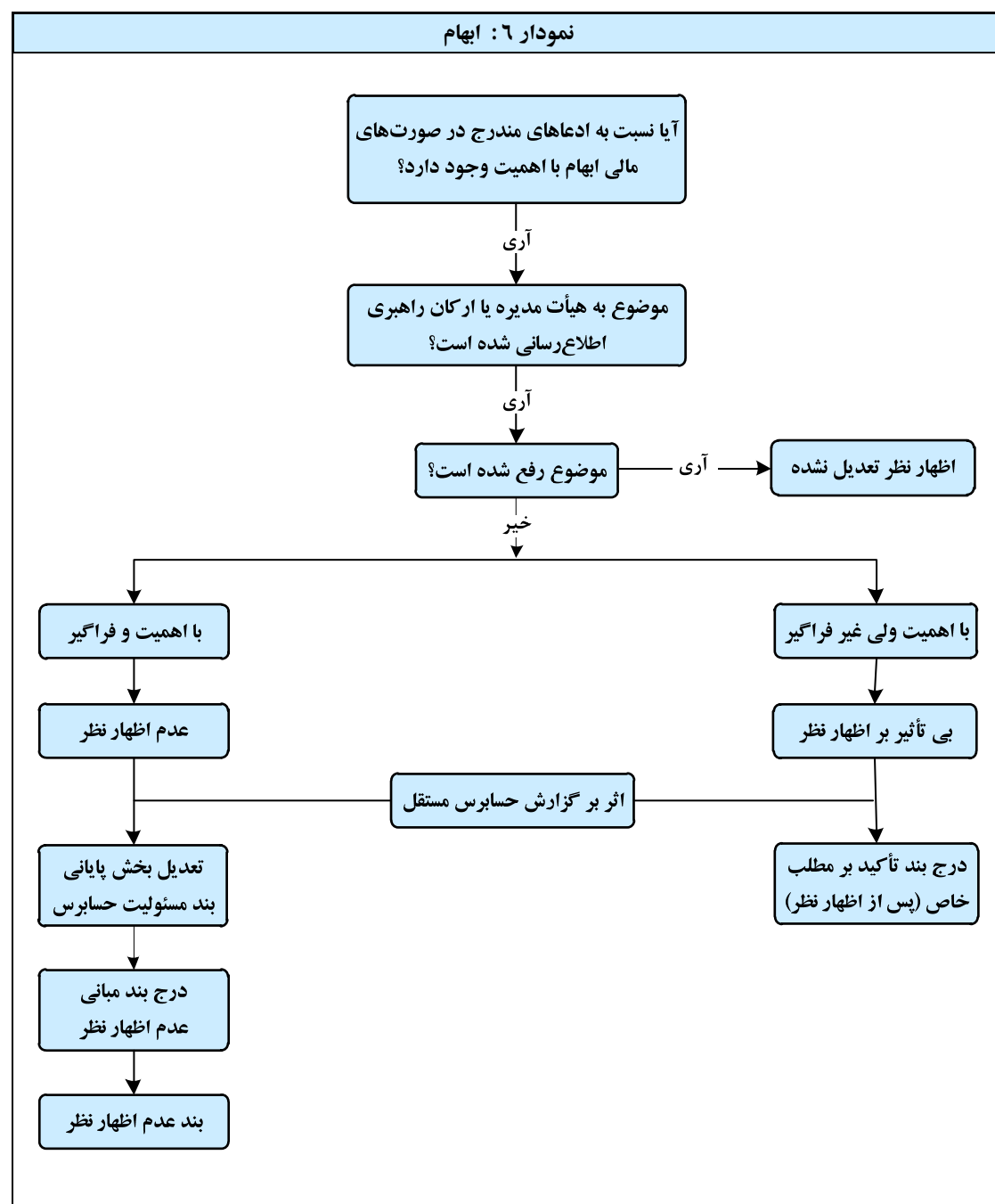
در شرایطی بسیار نادر که چندین ابهام وجود دارد؛ با وجود کسب شواهد کافی و مناسب درباره‌ی هر یک از این ابهام‌ها، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورت‌های مالی که می‌تواند بااهمیت و فراگیر^۲ باشد؛ یا وجود یک ابهام با آثار احتمالی فراگیر، حسابرس باید نظر تعدیل شده (عدم اظهار نظر) ارائه کند.

1. Uncertainty

۲. خیام، نمونه‌ای از ابهام بااهمیت و فراگیر درباره‌ی اسرار هستی را به زیبایی در رباعی زیر سروده است:

اسرار ازل را نه تو دانی و نه من	وین حرف معما نه تو خوانی و نه من
هست از پس پرده گفت و گوی من و تو	چون پرده بر افتد نه تو مانی و نه من

هنگام وجود ابهام، حسابرس شواهد کافی و مناسب گردآوری نموده است و در نتیجه، با محدودیت روبرو نیست؛ اما به این نتیجه هم نرسیده که صورتهای مالی تحریف شده است. چرا؟ چون نتیجهی ابهام به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم بنگاه مورد رسیدگی بستگی دارد. بنابراین، هم مدیریت (ارکان راهبری) بنگاه مورد رسیدگی و هم حسابرس دربارهی نتیجهی ابهام و آثارش بر صورتهای مالی تردید دارند.



نظر مشروط

نظر مشروط حسابرس، این پیام را می‌رساند که صورت‌های مالی، به‌استثنای شرط یا شرط‌هایی که حسابرس در گزارش خود آورده است؛ جنبه‌های بااهمیت وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی را بر بنیاد چارچوب گزارشگری مالی زیر بنای تهیه‌ی آنها که معمولاً استانداردهای حسابداری است؛ به‌گونه‌ای مطلوب نشان می‌دهد. بنابراین، صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، به‌طور کلی گمراه‌کننده نیست؛ اما در استفاده از آنها باید شرط یا شرط‌های یاد شده در نظر گرفته شود. حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

- الف. با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به‌تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا
- ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد؛ ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر نیست.

اگر حسابرس نظر مشروط ارائه کند باید بند مسئولیت حسابرس را چونان اصلاح نماید که نشان دهد به باور وی، شواهد حسابرسی کسب شده به‌منظور فراهم کردن پشتوانه‌ی اظهار نظر تعدیل شده، کافی و مناسب است. بدین منظور، در گزارش حسابرس باید تصریح شود که به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به‌عنوان مبنایی برای اظهار نظر مشروط، کافی و مناسب است. بنابراین، به‌استثنای بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس، این بند همانند بند مسئولیت حسابرس در گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده نوشته می‌شود و بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس به شرح زیر در گزارش درج می‌شود:

مسئولیت حسابرس

...

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

در مواردی که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی نظر مشروط ارائه می‌کند باید افزون بر اجزای الزامی شده‌ی گزارش که در فصل پیش آمد؛ بندی را برای توصیف موضوعی که منجر به اظهار نظر مشروط شده است؛ به گزارش حسابرس اضافه کند. حسابرس باید این بند را پیش از بند اظهار نظر در گزارشش، با عنوان **مبنای اظهار نظر مشروط**^۱ درج کند. توضیحات بیشتر در این باره، در ادامه‌ی همین فصل آورده شده است.

1. Basis for Qualified Opinion

نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مشروط در مورد تحریف بااهمیت به شرح زیر است:

مبانی اظهار نظر مشروط

سرفصل‌های پیش پرداخت‌ها و حساب‌های پرداختنی تجاری (یادداشت‌های توضیحی... و ... صورت‌های مالی) به ترتیب شامل $\times\times\times$ و $\times\times\times$ هزار دلار آمریکا دارایی و بدهی ارزی است که برخلاف استانداردهای حسابداری، در تاریخ ترازنامه تسعیر نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب افزایش سرفصل‌های یاد شده به ترتیب به مبالغ $\times\times\times$ میلیون ریال و $\times\times\times$ میلیون ریال و کاهش سود قبل از مالیات به مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال می‌شود.

نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مشروط در مورد محدودیت بااهمیت به شرح زیر است:

مبانی اظهار نظر مشروط

مبلغ... میلیون ریال از موجودی مواد و کالای شرکت نمونه (یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی) به صورت امانی نزد شرکت "الف" می‌باشد. این مؤسسه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره‌ی این موجودی‌ها در تاریخ ترازنامه بدست آورد. بنابراین، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت میسر نگردیده است.

حسابرس، هنگام ارائه‌ی نظر مشروط باید از عنوان **اظهار نظر مشروط** برای بند اظهار نظر استفاده کند. درج این عنوان برای بند اظهار نظر، تعدیل اظهار نظر و مشروط بودن نوع تعدیل را برای استفاده‌کننده به‌روشنی مشخص می‌کند.

چنانچه حسابرس به دلیل **تحریف بااهمیت** در صورت‌های مالی نظر مشروط ارائه کند باید در بند اظهار نظر بیان کند که، به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار موارد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. نمونه‌ی بند اظهار نظر مربوط به تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر به شرح زیر است:

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند ...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

اگر تعدیل اظهار نظر به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد؛ حسابرس باید از عبارتی مانند به‌استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط برای اظهار نظر تعدیل شده استفاده کند. نمونه‌ی بند اظهار نظر مربوط به محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر به شرح زیر است:

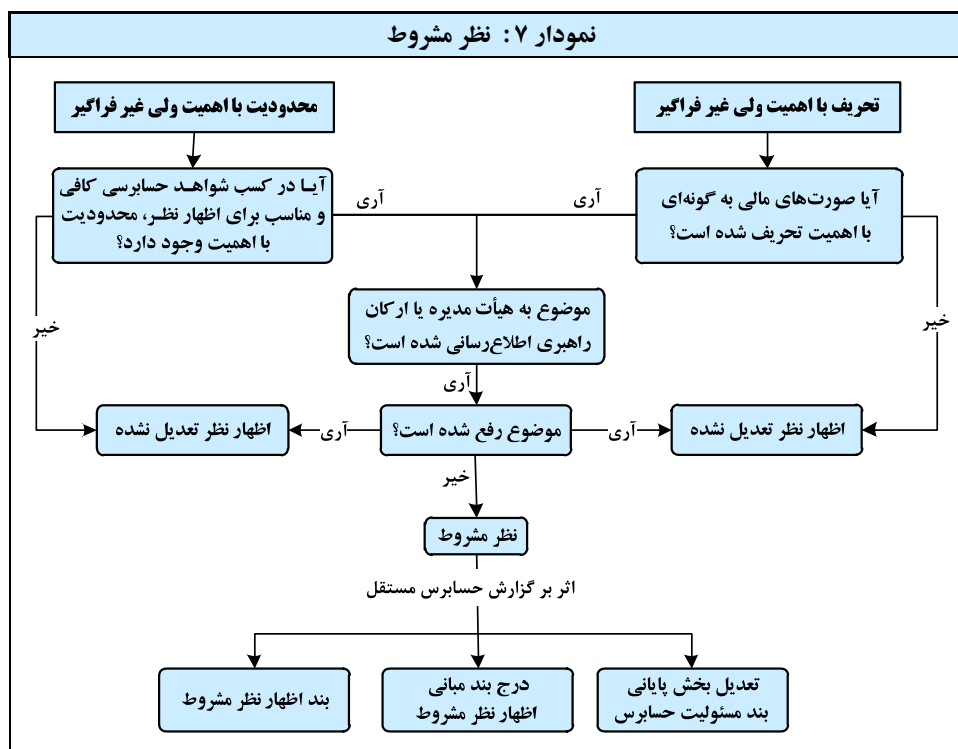
اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

حسابرس ممکن است گاه نظرش را به دلیل وجود هر دو موضوع تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر و محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب تعدیل کند. چنانچه آثار تحریف و محدودیت، در مجموع بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد؛ حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند. نمونه‌ی بند اظهار نظر در شرایط وجود تحریف و محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر به شرح زیر است:

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار مورد مندرج در بند... و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.



نظر مردود

چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) است باید **نظر مردود** اظهار کند. در موارد ارائه‌ی نظر مردود، صورت‌های مالی، گمراه‌کننده تلقی می‌شود. اگر حسابرس نظر مردود ارائه کند باید بند مسئولیت حسابرس را چونان اصلاح کند که نشان دهد به باور وی، شواهد حسابرسی کسب شده به‌منظور فراهم کردن پشتوانه‌ی اظهار نظر تعدیل شده، کافی و مناسب است. بدین منظور، در گزارش حسابرس باید تصریح شود که به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به‌عنوان مبنایی برای اظهار نظر مردود، کافی و مناسب است. بنابراین، به‌استثنای بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس، این بند همانند بند مسئولیت حسابرس در گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده نوشته می‌شود و بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس باید به شرح زیر در گزارش درج شود:

مسئولیت حسابرس

...

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

در مواردی که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی نظر مردود ارائه می‌کند باید افزون بر اجزای الزامی شده‌ی گزارش، بندی را برای توصیف موضوعی که منجر به اظهار نظر مردود شده است؛ به گزارش حسابرس بیفزاید. حسابرس باید این بند را پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، با عنوان **مبانی اظهار نظر مردود**^۱ درج کند. توضیحات بیشتر در این باره، در ادامه‌ی همین فصل آورده شده است. نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مردود به شرح زیر است: توضیحات بیشتر در این باره، در ادامه‌ی همین فصل آورده شده است. نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مردود به شرح زیر است:

مبانی اظهار نظر مردود

همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است؛ شرکت نمونه، صورت‌های مالی شرکت فرعی "الف" را که در سال ۱۳×۱ تحصیل شده، به دلیل عدم تعیین ارزش‌های منصفانه‌ی برخی دارایی‌ها و بدهی‌های بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس نکرده است. بنابراین، این سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی

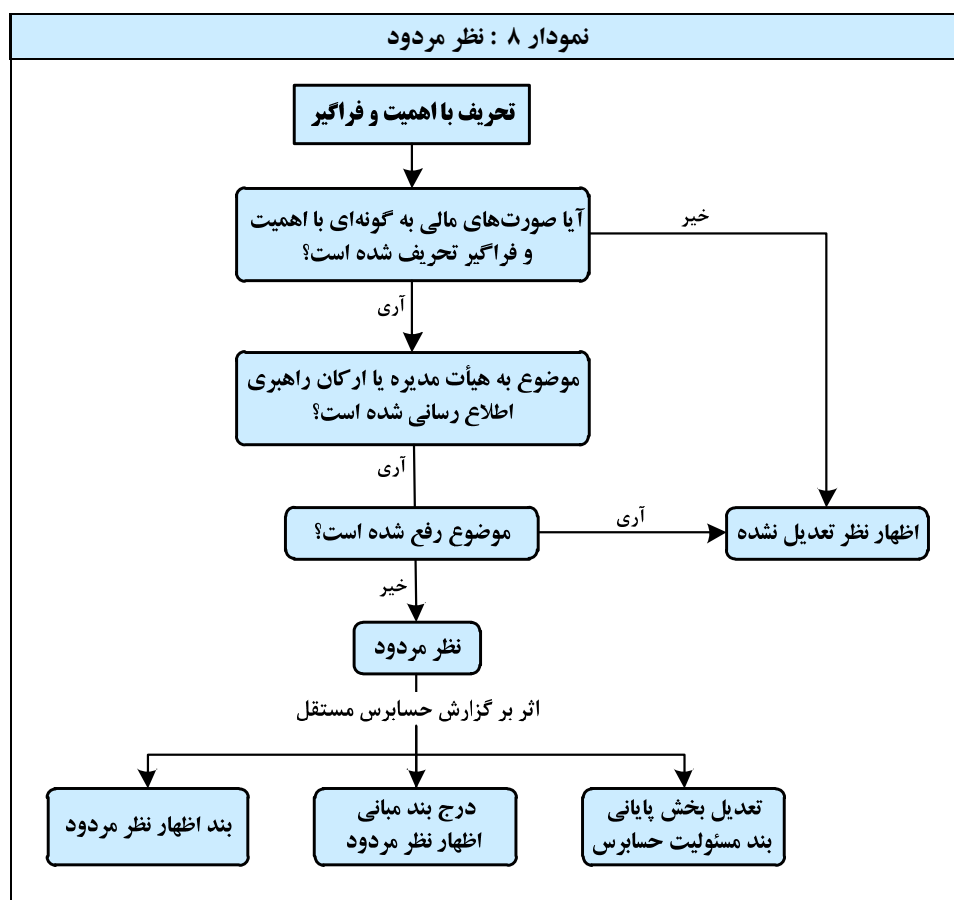
1. Basis for Adverse Opinion

شرکت فرعی یاد شده باید به دلیل تحت کنترل بودن توسط شرکت نمونه، در صورت‌های مالی گروه تلفیق می‌شود. در صورت تلفیق صورت‌های مالی شرکت "الف"، بسیاری از عناصر صورت‌های مالی گروه به طور اساسی تحت تأثیر قرار می‌گرفت.

برای اظهار نظر مردود، حسابرس باید در بند اظهار نظر بیان کند که به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موارد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مردود، صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه نشده است. نمونه‌ی بند اظهار نظر مردود به شرح زیر است:

اظهار نظر مردود

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار مورد مندرج در بند ...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) 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 نمی‌دهد.



عدم اظهار نظر

حسابرس باید تا آنجا که ممکن است درباره‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده، اظهار نظری مناسب ارائه کند؛ اما گاه ممکن است نتواند درباره‌ی صورت‌های مالی، نظری اظهار کند. گرچه اظهار نظر مردود بدترین نوع اظهار نظر است و در این حالت صورت‌های مالی، گمراه‌کننده تلقی می‌شود؛ می‌توان گفت که از دیدگاه تصمیم‌گیری، برای استفاده‌کننده، عدم اظهار نظر بدترین نوع اظهار نظر است؛ چرا؟ چون نمی‌تواند به این نتیجه برسد که آیا صورت‌های مالی گمراه‌کننده است یا خیر. عدم اظهار نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی را دو دلیل است:

۱. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی رسیدگی: در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد باید عدم اظهار نظر ارائه کند.
۲. ابهام بااهمیت و فراگیر: در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد؛ علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب درباره‌ی هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورت‌های مالی یا وجود یک ابهام با آثار احتمالی فراگیر، حسابرس باید عدم اظهار نظر ارائه کند.

چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، درباره‌ی صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه کند باید بند مقدمه‌ی گزارش خود را با بیان اینکه حسابرسی صورت‌های مالی به وی محول شده بود؛ اصلاح نماید؛ چرا؟ چون وجود محدودیت فراگیر، وی را از انجام حسابرسی، آن گونه که می‌بایست و وی در نظر داشته، باز داشته است. نمونه‌ی بند مقدمه در شرایط عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر به شرح زیر است:

مقدمه

حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

افزون بر این، حسابرس باید توصیف مسئولیت حسابرس و توصیف دامنه‌ی حسابرسی را با بیان این جملات تعدیل کند: مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است؛ اما به دلیل موارد مندرج در بند مبانی عدم اظهار نظر، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر، میسر نبوده است.

نمونه‌ی بند مسئولیت حسابرس در شرایط عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر به شرح زیر است:

مسئولیت حسابرس

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 حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نگردیده است.

باید به این نکته توجه ویژه شود که تنها در شرایط وجود محدودیت بااهمیت و فراگیر، بندهای مقدمه و مسئولیت حسابرس به شرح بالا نوشته می‌شود و در مورد سایر اظهار نظرهای تعدیل شده و همچنین، عدم اظهار نظر به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر، بند مقدمه و بند مسئولیت حسابرس، به استثنای بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس، مشابه گزارش بدون تعدیل اظهار نظر نوشته می‌شود.

در مواردی که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه می‌کند باید افزون بر اجزای الزامی شده‌ی گزارش، بندی را برای توصیف موضوعی که منجر به عدم اظهار نظر شده است؛ به گزارش حسابرس بیفزاید. حسابرس باید این بند را پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، با عنوان **مبانی عدم اظهار نظر^۱** درج کند. توضیحات بیشتر در این باره در ادامه‌ی همین فصل می‌آید.

نمونه‌ی بند مبانی عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر به شرح زیر است:

مبانی عدم اظهار نظر

(۱) این مؤسسه پس از ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ به عنوان حسابرس دعوت بکار شد و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودی‌های مواد و کالا در آغاز و پایان سال، نظارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ و ۱۳۰۱ که به ترتیب به مبالغ ××× و ××× میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی درباره‌ی موجودی مواد و کالا را مشخص کند.

1. Basis for Disclaimer of Opinion

۲) بکارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در ۳۰ آذر ماه ۱۳۸۱ منجر به بروز اشتباه‌های متعددی در حساب‌های دریافتنی شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سیستم برطرف نشده و اشتباه‌ها نیز اصلاح نگردیده است. این مؤسسه نتوانسته است با استفاده از دریافت تأییدیه یا سایر روش‌های حسابرسی، حساب‌های دریافتنی را در تاریخ ترازنامه به مبلغ ××× میلیون ریال، اثبات کند. از این رو، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی مربوط به حساب‌های دریافتنی را مشخص کند.

اگر وجود محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی) در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، منجر به عدم اظهار نظر حسابرس شود؛ حسابرس باید در بند اظهار نظر بیان کند که:

الف. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد مندرج در بند مبانی عدم اظهار نظر، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر امکان‌پذیر نبوده است؛ بنابراین،
ب. حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی اظهار نظر نمی‌کند.

نمونه‌ی بند عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر به شرح زیر است:

عدم اظهار نظر

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

اگر حسابرس به دلیل وجود ابهام بااهمیت و فراگیر، درباره‌ی صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر ارائه کند؛ بند مقدمه‌ی گزارش همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده نوشته می‌شود. افزون بر این، به‌استثنای بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس، این بند همانند بند مسئولیت حسابرس در گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده نوشته می‌شود و بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس باید به شرح زیر در گزارش درج شود:

مسئولیت حسابرس

...

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. لیکن به دلیل ابهام اساسی توصیف شده در

بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی نمی‌باشد.^۱

در موارد وجود ابهام بااهمیت و فراگیر درباره‌ی تداوم فعالیت یا وجود موارد متعدد ابهام بااهمیت، شامل ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت که، آثار بالقوه‌ی آن در مجموع بااهمیت و فراگیر باشد؛ حسابرس باید درباره‌ی صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه کند.^۲ نمونه‌ی بند مبانی عدم اظهار نظر به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر به شرح زیر است:

مبانی عدم اظهار نظر

قراردادهای تأمین مالی شرکت در ۳۰ دی‌ماه ۱۳۹۰ پایان یافته و باقی‌مانده‌ی تسهیلات، به دین حال تبدیل شده است. تا تاریخ این گزارش، شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت این بدهی یا کسب منابع مالی جایگزین نشده، ضمن اینکه به موجب رأی دادگاه حکم توقیف اموال کارخانه‌ی شرکت صادر شده است. این رویدادها نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی اساسی است که می‌تواند درباره‌ی توانایی شرکت در ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند و بنابراین، ممکن است شرکت قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

در صورت وجود ابهام بااهمیت و فراگیر نیز حسابرس در بند اظهار نظر با بیان اساسی بودن آثار احتمالی موارد ابهام مندرج در بند مبانی عدم اظهار نظر، درباره‌ی صورت‌های مالی اظهار نظر نمی‌کند.

نمونه‌ی بند عدم اظهار نظر به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر به شرح زیر است:

عدم اظهار نظر

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

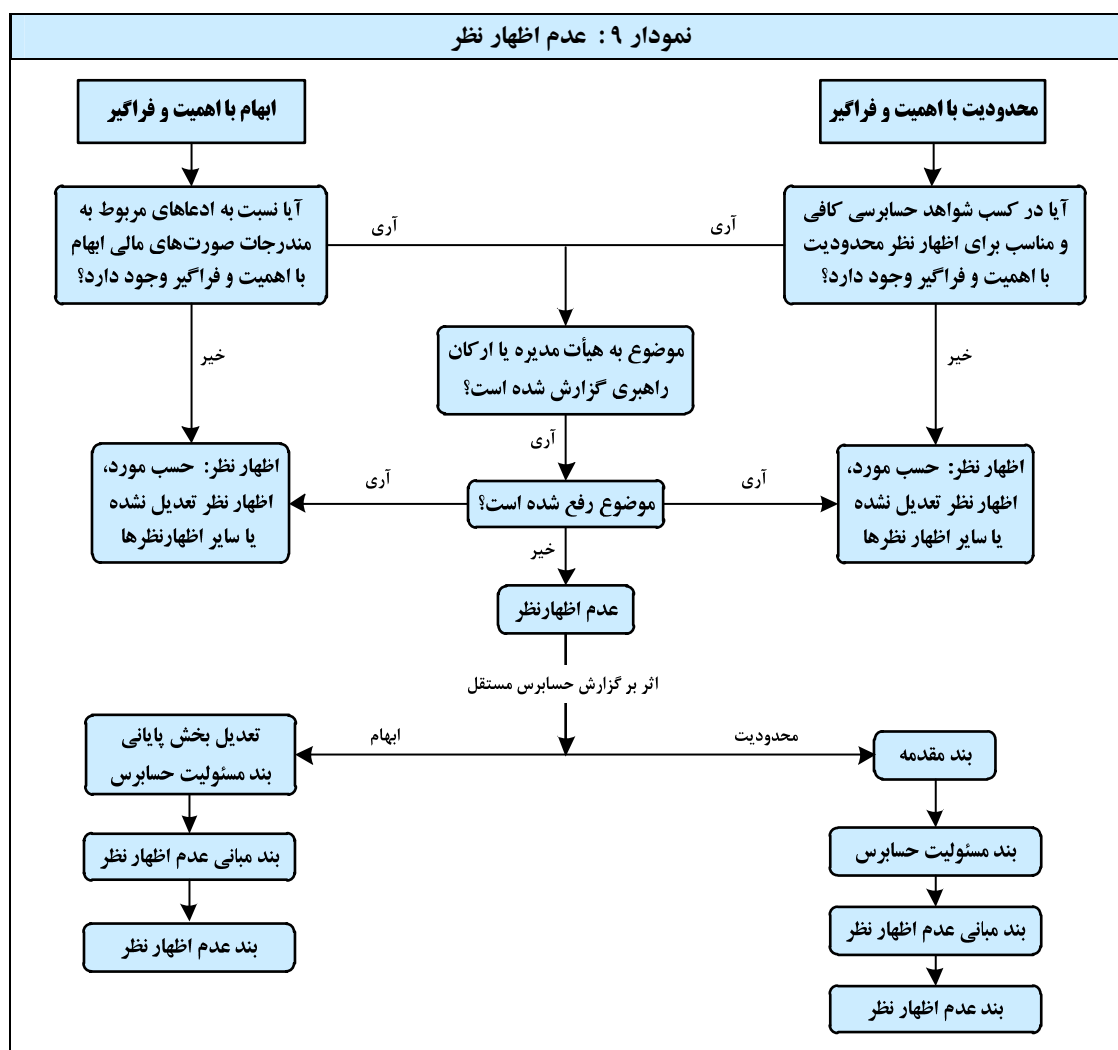
چنانچه حسابرس به هر دو دلیل یاد شده، یعنی در شرایطی که هم محدودیت بااهمیت و فراگیر در کسب شواهد کافی و مناسب و هم ابهام بااهمیت و فراگیر، وجود دارد؛ عدم اظهار نظر ارائه کند. باید بندهای مقدمه و مسئولیت حسابرس را همانند آنچه که در مورد عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر نوشته شد؛ بنویسد. نمونه‌ی بند عدم اظهار نظر به دلایل محدودیت در کسب شواهد کافی و مناسب و ابهام بااهمیت و فراگیر، به شرح زیر است:

۱. این بند، طبق دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است؛ نوشته شده است. طبق دستورالعمل منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، باید این‌گونه نوشته شود: "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 نمی‌باشد".

۲. استاندارد حسابرسی بخش ۵۷۰ با عنوان تداوم فعالیت.

عدم اظهار نظر

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



اظهار نظر دوگانه

در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد تحریف، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی و ابهام (ابهام با اهمیت و فراگیر) بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد؛ ممکن است اظهار نظر متفاوت درباره‌ی هر یک از صورت‌های مالی ضرورت داشته باشد.

برای نمونه، محدودیت حسابرس در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی مانده‌های آغاز دوره، ممکن است منجر به ارائه‌ی یکی از اظهارنظرهای تعدیل شده‌ی زیر در گزارش حسابرس شود:

- الف. اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر، متناسب با شرایط موجود، یا
- ب. اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر، حسب مورد، نسبت به عملکرد مالی و در صورت لزوم، درباره‌ی جریان‌های نقدی، و اظهار نظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی، مگر در مواردی که حسابرس به موجب قانون یا مقررات از این کار منع شده باشد.^۱ برای نمونه:

مبانی عدم اظهار نظر نسبت به صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد

این مؤسسه بر شمارش موجودی‌های مواد و کالا به مبلغ ... ریال در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۱ نظارت نکرده است؛ زیرا، تاریخ شمارش مزبور پیش از انتخاب این مؤسسه به عنوان حسابرس بوده است. این مؤسسه نتوانسته است با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز خود را نسبت به مقادیر موجودی‌ها که به مبلغ ... میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی درباره‌ی موجودی مواد و کالا را مشخص کند.

اظهار نظر نسبت به ترازنامه

به نظر این مؤسسه، ترازنامه‌ی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) را در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۲، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

عدم اظهار نظر نسبت به صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد

به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد توصیف شده در بند ...، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب را برای اظهار نظر درباره‌ی عملکرد مالی و جریان‌های نقدی کسب کند و در نتیجه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد یاد شده در بالا، امکان‌پذیر نیست.

در موارد اظهار نظر دوگانه، بندهای مقدمه و مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، با توجه به نوع اظهار نظرها، بر بنیاد آنچه پیش از این آمد؛ نوشته می‌شود. نمونه‌ای از بند مسئولیت حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بند مبانی تعدیل و اظهار نظر دوگانه نیز به شرح زیر است:

۱. استاندارد حسابرسی بخش ۵۱۰ با عنوان حسابرسی نخستین - مانده‌های اول دوره.

مسئولیت حسابرس

... (۳)

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

...

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 می‌یابد.

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

(۵) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی...) شامل مبلغ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می‌باشد 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 می‌یابد.

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

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 ۵ و همچنین، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۶، ترازنامه و صورت جریان وجوه 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 بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

جدول ۲: اظهار نظر دوگانه درباره‌ی صورتهای مالی				
منجر به تعدیل موضوع	ماهیت موضوع	قضاوت حسابرس درباره‌ی آثار یا آثار احتمالی بر		نوع اظهار نظر حسابرس درباره‌ی
		وضعیت مالی	نتایج عملیات و جریانهای نقدی	ترازنامه
تغییر		بااهمیت ولی غیر فراگیر	کم‌اهمیت	مشروط
		کم‌اهمیت	بااهمیت ولی غیر فراگیر	تعدیل نشده
		کم‌اهمیت	بااهمیت و فراگیر	مردود
		بااهمیت و فراگیر	کم‌اهمیت	تعدیل نشده
		بااهمیت ولی غیر فراگیر	بااهمیت و فراگیر	مشروط
		بااهمیت و فراگیر	بااهمیت ولی غیر فراگیر	مردود
محدودیت		بااهمیت ولی غیر فراگیر	کم‌اهمیت	مشروط
		کم‌اهمیت	بااهمیت ولی غیر فراگیر	تعدیل نشده
		کم‌اهمیت	بااهمیت و فراگیر	تعدیل نشده
		بااهمیت و فراگیر	کم‌اهمیت	عدم اظهار نظر
		بااهمیت ولی غیر فراگیر	بااهمیت و فراگیر	مشروط
		بااهمیت و فراگیر	بااهمیت ولی غیر فراگیر	عدم اظهار نظر
انجام		کم‌اهمیت	بااهمیت و فراگیر	تعدیل نشده
		بااهمیت و فراگیر	کم‌اهمیت	عدم اظهار نظر
		بااهمیت ولی غیر فراگیر	بااهمیت و فراگیر	تعدیل نشده
		بااهمیت و فراگیر	بااهمیت ولی غیر فراگیر	عدم اظهار نظر

جدول ۲: اظهار نظر دوگانه درباره‌ی صورت‌های مالی - ادامه

نکته‌ی ۱: در اظهار نظر دوگانه، تعدیل اظهار نظر درباره‌ی صورت سود و زیان، همیشه منجر به تعدیل اظهار نظر درباره‌ی صورت جریان وجوه نقد نمی‌شود. برای نمونه، ممکن است تعدیل اظهار نظر درباره‌ی صورت سود و زیان به دلیل شناسایی نکردن هزینه‌های غیر نقدی باشد؛ در نتیجه، اظهار نظر حسابرس درباره‌ی صورت جریان وجوه نقد، با اظهار نظر وی درباره‌ی صورت سود و زیان، متفاوت می‌شود.

نکته‌ی ۲: اظهار نظر دوگانه، مربوط به شرایط ویژه و نادر است و بسیار کم رخ می‌دهد. در جدول بالا، گونه‌های اظهار نظر دوگانه آورده شده ولی شامل همه‌ی حالت‌های ممکن نیست. باید به این نکته توجه شود که نوع اظهار نظر، بر بنیاد قضاوت حسابرس با توجه به اهمیت موارد مؤثر بر اظهار نظر و شرایط موجود تعیین می‌شود. معمولاً، ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی، منجر به اظهار نظر یگانه می‌شود.

بند مبانی تعدیل^۱ اظهار نظر

هرگاه حسابرس اظهار نظرش را درباره‌ی صورت‌های مالی، تعدیل کند باید افزون بر اجزای الزامی شده‌ی گزارش که در فصل پیش آمد؛ بندی را نیز به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهار نظر شده است؛ توصیف شده باشد. حسابرس باید این بند را پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان **مبانی اظهار نظر مشروط، مبانی اظهار نظر مردود یا مبانی عدم اظهار نظر** درج کند.

هماهنگی در گزارش حسابرس به درک بهتر استفاده‌کنندگان و تشخیص شرایط غیرعادی در هنگام وقوع، کمک می‌کند. بنابراین، اگر چه همسانی در جمله‌بندی مبانی تعدیل ممکن است امکان‌پذیر نباشد؛ ولی رعایت هماهنگی در شکل و محتوای گزارش حسابرس، مطلوب است.

اگر تحریف بااهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورت‌های مالی (شامل افشای موارد کمی) وجود داشته باشد؛ حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورت‌های مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند؛ مگر اینکه انجام این کار، عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی توسط حسابرس عملی نباشد؛ حسابرس باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند. برای نمونه به بند زیر توجه کنید.

1. Basis for Modification

همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است؛ شرکت نمونه، درآمد پیمان‌ها به مبلغ ... میلیون ریال را بر اساس مبالغ صورت وضعیت‌های تأیید شده تا تاریخ ترازنامه شناسایی نموده است. طبق استاندارد حسابداری پیمان‌های بلند مدت، درآمد پیمان‌ها باید براساس روش درصد تکمیل پیمان شناسایی شود. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، تعدیل درآمد پیمان‌ها برای دوره‌ی مورد گزارش و همچنین، تعدیل و تجدید ارائه‌ی اقلام مربوط به دوره‌های پیشین، ضرورت دارد؛ اما به دلیل عدم تعیین درصد تکمیل پیمان‌ها و همچنین، عدم برآورد مخارج لازم تا تکمیل پیمان‌ها توسط شرکت، این مؤسسه نتوانسته است آثار مالی مربوط را تعیین و تعدیلات لازم را ارائه کند.

همان‌گونه که در بند بالا مشاهده می‌شود؛ گرچه حسابرس نتوانسته است آثار مالی مربوط به موضوع را تعیین کند؛ موضوع بند بالا، تحریف تلقی می‌شود نه محدودیت؛ چرا؟ چون تحریف صورت‌های مالی برای حسابرس روشن است و وی بر این باور است که باید صورت‌های مالی، تعدیل شود. در محدودیت، سخن از آثار احتمالی به میان می‌آید و پس از برطرف شدن محدودیت، مشخص می‌شود که آیا نیازی به تعدیل صورت‌های مالی هست یا خیر. از این روی، در رابطه با محدودیت، هم در بند مبانی تعدیل و هم در بند اظهار نظر، از آثار احتمالی یاد می‌شود. در نتیجه هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی باید تعدیل شود؛ با تحریف روبرو است نه با محدودیت، هر چند که نتواند آثارش را به‌دقت تعیین کند.

اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باشد؛ حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، موارد تحریف در افشا را توصیف کند. اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی مربوط به افشا نکردن اطلاعاتی باشد که افشای آنها الزامی است؛ حسابرس باید:

الف. درباره‌ی موارد افشا نشده با ارکان راهبری بنگاه مذاکره کند؛

ب. در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند؛ و

پ. اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی آن موارد، افشا کند مگر اینکه در این باره، منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد.

در موارد زیر، توصیف اطلاعات افشا نشده در بند مبانی تعدیل امکان پذیر نیست:

الف. اطلاعات مربوط توسط مدیران اجرایی تهیه نشده است یا به آسانی در دسترس حسابرس نباشد؛ یا

ب. به قضاوت حسابرس، توصیف اطلاعات افشا نشده در گزارش، منجر به طولانی شدن غیر ضروری گزارش حسابرس شود.

اگر تعدیل اظهار نظر حسابرس در نتیجه‌ی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد؛ حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، دلایل این محدودیت را بنویسد.

حتی اگر حسابرس نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه کند باید در گزارش خود، هرگونه موضوعات بااهمیت دیگری را که از آن آگاه شده است که می‌توانست منجر به تعدیل اظهار نظر وی شود همراه با آثار آن، توصیف کند. در چنین مواردی، محدودیت‌ها و تحریف‌های بااهمیت غیر مؤثر بر نظر مردود یا عدم اظهار نظر، تحت عنوان فرعی **سایر محدودیت‌ها، سایر تحریف‌ها یا سایر ابهامات**، پیش از بند اظهار نظر درج می‌شود. برای نمونه، ممکن است حسابرس در گزارشی با تحریف، محدودیت و همچنین ابهام، هر یک به تنهایی بااهمیت و فراگیر، روبرو باشد. در این شرایط، وی باید نظر مردود ارائه کند و تحریف را در بند مبانی اظهار نظر مردود بنویسد. محدودیت و ابهام نیز باید در بندهای سایر محدودیت‌ها و سایر ابهامات نوشته شود.

اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر در رابطه با یک موضوع خاص توصیف شده در بند مبانی تعدیل، توجیهی برای حذف توصیف سایر موضوعات مشخص شده‌ای نمی‌باشد که مستلزم تعدیل اظهار نظر حسابرس است. در چنین مواردی، افشای این موضوعات که حسابرس از آنها آگاه شده ممکن است برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، مفید تلقی شود.

با توجه به آنچه نوشته شد؛ نکات زیر می‌تواند در تعیین نوع اظهار نظر حسابرس در شرایط وجود تحریف‌ها، محدودیت‌ها و ابهامات گوناگون با آثار و اهمیت متفاوت، مؤثر باشد:

۱. اثر موضوع‌هایی که از نظر ماهیت هم نوع هستند باید باهم و به صورت تجمیعی سنجیده شود. برای نمونه، ممکن است در گزارشی دو تا بند تحریف وجود داشته باشد که اثر هر یک به تنهایی بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد؛ اما اثر هر دو باهم بااهمیت و فراگیر شود.

۲. اثر هر یک از موضوع‌ها و همچنین اثر تجمیعی آنها باید هم بر هر یک از صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی، به طور جداگانه و هم بر صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه سنجیده شود؛ چرا؟ چون ممکن است اثر آنها بر هر یک از صورت‌های مالی، متفاوت باشد. برای نمونه، ممکن است اثر یک موضوع بر ترازنامه، بااهمیت ولی غیر فراگیر و بر صورت سود و زیان، بااهمیت و فراگیر باشد. نمونه‌ی دیگر اینکه، افشا نکردن ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر درباره‌ی یک دعوای حقوقی که هنوز در صورت‌های مالی شناسایی نشده است. موجب تحریف افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی می‌شود. ممکن است نتیجه‌ی این‌گونه ارزیابی، منجر به اظهار نظر دوگانه (متفاوت) درباره‌ی هر یک از صورت‌های مالی شود.

۳. چنانچه تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر وجود داشته باشد که تعیین آثارش برای حسابرس عملی نباشد باید با این موضوع چنان تحریف رفتار شود نه محدودیت. در بند مبانی تعدیل نیز باید به عملی نبودن تعیین آثار، اشاره شود.

۴. چنانچه هم تحریف بااهمیت و فراگیر و هم محدودیت یا ابهام بااهمیت و فراگیر وجود داشته باشد؛ حسابرس نظر مردود ارائه می‌کند؛ چرا؟ چون به این نتیجه رسیده است که صورت‌های مالی باید تعدیل شود وگرنه به‌گونه‌ای بااهمیت و فراگیر همراه‌کننده است. آثار محدودیت یا ابهام، احتمالی است و می‌تواند در طیفی از نتایج قرار گیرد. در خوش‌بینانه‌ترین حالت، پس از برطرف شدن آنها نیازی به تعدیل صورت‌های مالی نیست و در بدبینانه‌ترین حالت، نتیجه‌ی برطرف شدن آنها کشف تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی خواهد بود که منجر به اظهار نظر مردود می‌شود. بنابراین، هنگامی که هم تحریف بااهمیت و فراگیر و هم محدودیت یا ابهام بااهمیت و فراگیر وجود دارد؛ چه پیش از برطرف شدن محدودیت یا ابهام و چه اینکه فرض شود محدودیت یا ابهام برطرف شده است؛ در نهایت نظر حسابرس مردود است.

۵. چنانچه هم یک یا چند موضوع با اثر بااهمیت و فراگیر و هم یک یا چند موضوع با اثر بااهمیت ولی غیر فراگیر وجود داشته باشد؛ نظر حسابرس بر بنیاد آثار موضوع یا موضوع‌های با اثر بااهمیت و فراگیر ارائه می‌شود. سایر تحریف‌ها یا محدودیت‌ها هم در گزارش آورده می‌شود.

جدول ۳، ارزیابی آثار وجود همزمان تحریف، محدودیت و ابهام بر گزارش حسابرس را نشان می‌دهد.

جدول ۳: اظهار نظر حسابرس در صورت وجود بندهای گوناگون با آثار و اهمیت متفاوت									
بندهایی که باید پیش از بند اظهار نظر به گزارش افزوده شود		نوع اظهار نظر حسابرس			علت تعدیل				
		عدم اظهار نظر	مردود	مشروط	با اهمیت و فراگیر			با اهمیت ولی غیر فراگیر	
۲	۱				ابهام	محدودیت	تحریف	محدودیت	تحریف
-	مبانی اظهار نظر مشروط			✓					✓
-	مبانی اظهار نظر مشروط			✓				✓	
-	مبانی اظهار نظر مردود		✓				✓		
-	مبانی عدم اظهار نظر	✓				✓			
-	مبانی عدم اظهار نظر	✓			✓				
-	مبانی اظهار نظر مشروط			✓				✓	✓
سایر تحریفات	مبانی اظهار نظر مردود		✓				✓		✓
تحریفات	مبانی عدم اظهار نظر	✓				✓			✓
تحریفات	مبانی عدم اظهار نظر	✓			✓				✓
محدودیت‌ها	مبانی اظهار نظر مردود		✓				✓	✓	
محدودیت‌ها	مبانی عدم اظهار نظر	✓				✓		✓	
سایر محدودیت‌ها	مبانی عدم اظهار نظر	✓			✓			✓	
محدودیت‌ها	مبانی اظهار نظر مردود		✓			✓	✓		
ابهام‌ها	مبانی اظهار نظر مردود		✓		✓		✓		
-	مبانی عدم اظهار نظر	✓			✓	✓			
سایر تحریفات و محدودیت‌ها	مبانی اظهار نظر مردود		✓				✓	✓	✓
سایر محدودیت‌ها و تحریفات	مبانی عدم اظهار نظر	✓				✓		✓	✓
محدودیت‌ها و تحریفات	مبانی عدم اظهار نظر	✓			✓			✓	✓
تحریفات	مبانی عدم اظهار نظر	✓			✓	✓			✓

نکته‌ی ۱: ابهام با اهمیت ولی غیر فراگیر، موجب تعدیل نظر حسابرس نمی‌شود.

نکته‌ی ۲: اثر موضوع‌های هم نوع باید باهم و به‌صورت تجمیعی سنجیده شود. برای نمونه، ممکن است در گزارشی دو تا بند تحریف وجود داشته باشد که اثر هر یک به تنهایی با اهمیت ولی غیر فراگیر باشد؛ ولی اثر هر دو باهم، با اهمیت و فراگیر شود. در جدول بالا، ستون‌های علت تعدیل با در نظر گرفتن اثر تجمیعی است.

نکته‌ی ۳: در برخی موارد، مانند وجود محدودیت با اهمیت و فراگیر همراه با محدودیت با اهمیت، اگر مناسب باشد می‌توان هر دو موضوع را در بند مبانی عدم اظهار نظر آورد و بند سایر محدودیت‌ها را بکار نبرد.

جدول ۴ : اجزای گزارش حسابرس مستقل، با اظهار نظر تعدیل شده		
شرح	حسابرس در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی	
	مسئولیت ندارد	مسئولیت دارد
	شماره‌ی اجزای گزارش	شماره‌ی اجزای گزارش
عنوان	۱	۱
مخاطب	۲	۲
گزارش نسبت به صورتهای مالی	-	۳
بند مقدمه	۳	۴
مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورتهای مالی	۴	۵
مسئولیت حسابرس	۵	۶
بند مبانی اظهار نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر	۶	۷
سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها	۷	۸
اظهار نظر حسابرس	۸	۹
سایر مسئولیت‌های گزارشگری (شامل گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس)	-	۱۰
امضای حسابرس	۹	۱۱
تاریخ گزارش حسابرس	۱۰	۱۲
نشانی حسابرس	۱۱	۱۳

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

چنانچه انتظار رود حسابرس اظهار نظر خود را تعدیل کند باید شرایطی که منجر به تعدیل مورد انتظار خواهد شد و نوع اظهار نظر را با ارکان راهبری در میان بگذارد. حسابرسان، معمولاً یک نسخه از پیش‌نویس گزارش حسابرس را به هیأت مدیره (یا ارکان راهبری) بنگاه مورد رسیدگی ارائه می‌دهند و پس از گذشت مدت زمانی معقول، با توجه به پاسخ‌های احتمالی آنها، گزارش حسابرس را نهایی و تهیه می‌کنند. طبق استانداردهای حسابرسی، این اطلاع‌رسانی الزامی است و حسابرس نباید بدون انجام آن و بدون توجه به پاسخ‌های دریافتی، گزارش حسابرس را تهیه کند.

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری درباره‌ی شرایطی که منجر به تعدیل گزارش حسابرس خواهد شد و متن مورد نظر برای تعدیل گزارش حسابرس، دارای مزیت‌های زیر است:

- الف. آگاه کردن ارکان راهبری از تعدیل (یا تعدیلات) مورد نظر و دلایل (یا شرایط) آن؛
 - ب. جلب نظر مساعد ارکان راهبری درباره‌ی واقعیت‌های زیربنای تعدیل (تعدیلات) مورد نظر، یا تأیید موارد عدم توافق با مدیران اجرایی؛ و
 - پ. دادن فرصت به ارکان راهبری برای ارائه اطلاعات و توضیحات بیشتر به حسابرس در ارتباط با موردی (مواردی) که منجر به تعدیل (تعدیلات) می‌شود.
- ممکن است ارکان راهبری بنگاه اقتصادی، در پاسخ به پیش‌نویس گزارش حسابرس، اطلاعات یا شواهدی را فراهم کنند یا اقداماتی را انجام دهند که بر گزارش حسابرس و نتیجه‌گیری وی برای اظهار نظر مؤثر باشد. این پاسخ‌ها، گاهی منجر به رسیدگی بیشتر و تغییر بندهای گزارش، تغییر تاریخ گزارش یا تاریخ‌گذاری دوگانه‌ی گزارش شود.
- بنابراین، حسابرس باید افزون بر ارائه‌ی پیش‌نویس گزارش، پی‌گیری لازم را برای دریافت پاسخ انجام دهد و پس از دریافت پاسخ و با در نظر گرفتن اثر آن بر گزارش، یا اطمینان از بی‌میلی ارکان راهبری بنگاه اقتصادی به پاسخگویی، گزارش حسابرس را تهیه کند.

نمونه‌هایی از گزارش حسابرس با اظهار نظرهای تعدیل شده درباره‌ی صورت‌های مالی

- **نمونه‌ی ۱:** گزارش حسابرس با اظهار نظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر صورت‌های مالی.
- **نمونه‌ی ۲:** گزارش حسابرس با اظهار نظر مردود به دلیل تحریف بااهمیت و فراگیر صورت‌های مالی.
- **نمونه‌ی ۳:** گزارش حسابرس با اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- **نمونه‌ی ۴:** گزارش حسابرس با عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی چند عنصر صورت‌های مالی.
- **نمونه‌ی ۵:** گزارش حسابرس با عدم اظهار نظر به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر.
- **نمونه‌ی ۶:** گزارش حسابرس با اظهار نظر دوگانه.

نمونه‌ی ۱: اظهار نظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، حسابرسی شده است. صورت‌های مالی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی و با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- ب. موجودی مواد و کالا تحریف شده است. فرض می‌شود که این تحریف بااهمیت، ولی غیر فراگیر باشد؛ و
- پ. حسابرس و بازرس قانونی، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

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 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده براساس 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. موجودی مواد و کالا به شرح یادداشت توضیحی ...، شامل مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به کمینده‌ی بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال می‌شود.

اظهار نظر مشروط

۵. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای 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، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۶. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

نمونه‌ی ۲: اظهار نظر مردود به دلیل تحریف اساسی

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی تلفیقی، حسابرسی شده است. صورت‌های مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی اصلی و با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- ب. صورت‌های مالی، به دلیل عدم تلفیق یک بنگاه اقتصادی فرعی، تحریف شده است. فرض می‌شود که این تحریف، بااهمیت و فراگیر (اساسی) است. آثار تحریف صورت‌های مالی به دلیل غیرعملی بودن، مشخص نیست؛ و
- پ. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به‌عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده براساس 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مردود نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.

مبانی اظهار نظر مردود

۴. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است؛ شرکت نمونه، صورت‌های مالی شرکت فرعی "الف" را که در سال 13×1 تحصیل شده، به دلیل عدم تعیین ارزش‌های منصفانه‌ی برخی دارایی‌ها و بدهی‌های بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس نکرده است. بنابراین، این سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی شرکت فرعی یاد شده باید به دلیل تحت کنترل بودن توسط شرکت نمونه، در صورت‌های مالی گروه تلفیق می‌شد. در صورت تلفیق صورت‌های مالی شرکت "الف"، بسیاری از عناصر صورت‌های مالی گروه به‌طور اساسی تحت تأثیر قرار می‌گرفت.

اظهار نظر مردود

۵. به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند ۴، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه 13×1 و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۶. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

نمونه‌ی ۳: اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورتهای مالی، حسابرسی شده است. صورتهای مالی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی و با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- ب. حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی بخشی از موجودی‌های مواد و کالا نبوده است. فرض می‌شود آثار احتمالی این محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت ولی غیر فراگیر است؛ و
- پ. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

۱. صورتهای مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ 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 هیأت مدیره در قبال صورتهای مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. مبلغ ... میلیون ریال از موجودی مواد و کالای شرکت نمونه به‌صورت امانی نزد شرکت "الف" می‌باشد. این مؤسسه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی این موجودی‌ها در تاریخ ترازنامه بدست آورد. بنابراین، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت میسر نگردیده است.

اظهار نظر مشروط

۵. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ...، 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۶. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

نمونه‌ی ۴: عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر (اساسی)

مفروضات:

- الف. حسابرسی مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، به مؤسسه‌ی حسابرسی واگذار شده است. صورت‌های مالی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی و با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- ب. حسابرس نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره‌ی موجودی‌های مواد و کالا و حساب‌های دریافتنی کسب کند. فرض می‌شود که آثار احتمالی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد؛ و
- پ. حسابرس و بازرس قانونی، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به‌عهده دارد.

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 شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به‌گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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 موضوعات توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نگردیده است.

همچنین، این مؤسسه به عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی عدم اظهار نظر

۴. این مؤسسه پس از ۲۹ اسفند ۱۳۰۱ به عنوان حسابرس دعوت به کار شده، بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودی‌های مواد و کالا در ابتدا و انتهای سال نظارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ و ۱۳۰۱ که به ترتیب به مبالغ $\times\times\times$ و $\times\times\times$ میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی را درباره‌ی موجودی مواد و کالا مشخص کند.

۵. بکارگیری یک سامانه‌ی جدید رایانه‌ای در ۳۰ آذر ۱۳۰۱ منجر به بروز اشتباه‌های متعددی در حساب‌های دریافتنی شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سامانه برطرف نشده و اشتباه‌ها نیز اصلاح نگردیده است. این مؤسسه نتوانسته است با استفاده از دریافت تأییدیه یا سایر روش‌های حسابرسی، حساب‌های دریافتنی در تاریخ ترازنامه به مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال را اثبات کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی را درباره‌ی حساب‌های دریافتنی مشخص کند.

عدم اظهار نظر

۶. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد توصیف شده در بندهای ۴ و ۵، 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، امکان‌پذیر نیست.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۷. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

نمونه‌ی ۵: عدم اظهار نظر به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی)

مفروضات:

الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، حسابرسی شده است. صورت‌های مالی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی و با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛

ب. به دلیل عدم امکان فروش محصول اصلی، ادامه‌ی فعالیت شرکت با مشکل جدی مواجه است؛ و به دلیل عدم امکان فروش محصول اصلی، ادامه‌ی فعالیت شرکت با مشکل جدی مواجه است؛ و

پ. حسابرِس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به‌عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به‌گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. لیکن به دلیل ابهام اساسی توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی نمی‌باشد^۱.

مبانی عدم اظهار نظر

۴. با توجه به مورد مندرج در یادداشت توضیحی ...، خریدار عمده‌ی 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، ادامه‌ی فعالیت شرکت با مشکل جدی مواجه خواهد شد و ممکن است قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

۱. این بند، طبق دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است؛ نوشته شده است. طبق دستورالعمل منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، باید این گونه نوشته شود: "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 نمی‌باشد".

عدم اظهار نظر

۵. 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۶. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

نمونه‌ی ۶: اظهار نظر دوگانه

مفروضات:

- حسابرس بر شمارش موجودی مواد و کالا در آغاز سال نظارت نداشته و نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی مانده‌های آغاز سال موجودی مواد و کالا کسب کند.
- فرض می‌شود که آثار احتمالی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی مانده‌های آغاز سال موجودی مواد و کالا، برای عملکرد مالی و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی، بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد.
- وضعیت مالی در پایان سال مالی به نحو مطلوب ارائه شده است.
- در این شرایط، اظهارنظر مشروط نسبت به عملکرد مالی و جریان‌های نقدی، و اظهار نظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی، مناسب است.

گزارش حسابرس مستقل

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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت 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 بااهمیت صورت‌های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های 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 اظهارنظر نسبت به وضعیت مالی، و اظهارنظر مشروط نسبت به عملکرد مالی و جریان‌های نقدی کافی و مناسب است.

مبانی اظهارنظر مشروط نسبت به صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد

۴. این مؤسسه در ۳۱ خردادماه ۱۳×۱، به‌عنوان حسابرس شرکت انتخاب شده و بنابراین بر شمارش موجودی مواد و کالای آغاز سال مالی نظارت نداشته است. این مؤسسه نتوانسته است با اجرای سایر روش‌های حسابرسی، خود را نسبت به مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفندماه ۱۳×۰ که به مبلغ ... میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است؛ متقاعد کند. از آنجا که موجودی مواد و کالای آغاز سال، در تعیین عملکرد مالی و جریان‌های نقدی مؤثر است، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلاتی را که ممکن بود در مورد سود خالص و خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی ضروری باشد؛ تعیین کند.

اظهارنظر نسبت به ترازنامه

۵. به نظر این مؤسسه، ترازنامه یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) را در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳×۱، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

اظهارنظر مشروط نسبت به صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد

۶. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۴، صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد یاد شده در بالا، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی شرکت نمونه (سهامی عام) را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۱، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

سایر بندهای توضیحی

۷. صورتهای مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۰ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری، حسابرسی شده و در گزارش ... ماه ۱۳×۱ آن مؤسسه درباره‌ی آن صورتهای مالی، نظر ... اظهار شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۸. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

خلاصه‌ی فصل سوم

گاه ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که باید نظرش را درباره‌ی صورت‌های مالی تعدیل کند؛ چرا؟ چون نتایج رسیدگی‌ها نشان می‌دهد که صورت‌های مالی، دارای تحریف بااهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) است؛ یا اینکه حسابرس در دستیابی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب، محدودیت بااهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) دارد؛ یا اینکه نسبت به موضوعی مؤثر بر صورت‌های مالی، ابهام بااهمیت و فراگیر وجود دارد؛ یا ترکیبی از اینها نسبت به یک مجموعه از صورت‌های مالی مصداق دارد. در نتیجه، ارائه‌ی نظر تعدیل نشده مناسب نیست. در چنین شرایطی، حسابرس با توجه به موضوع مؤثر بر اظهار نظر، نظر مشروط، نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه می‌کند. جدول زیر گزارش حسابرس را در رابطه با وجود هر یک از موارد مؤثر بر اظهار نظر و انواع اظهار نظر نشان می‌دهد.

گزارش حسابرس مستقل با انواع اظهار نظر			
بند	نوع اظهار نظر	دلیل تعدیل اظهار نظر	نمونه
مقدمه	تعدیل نشده	-	صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی...) 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.
	مشروط	- تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر - محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر	
	مردود	تحریف بااهمیت و فراگیر	
	عدم اظهار نظر	ابهام بااهمیت و فراگیر	
		محدودیت بااهمیت و فراگیر	حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی...) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.
مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی	تعدیل نشده	-	مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به‌گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.
	مشروط	- تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر - محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر	
	مردود	تحریف بااهمیت و فراگیر	
	عدم اظهار نظر	- ابهام بااهمیت و فراگیر - محدودیت بااهمیت و فراگیر	

گزارش حسابرس مستقل با انواع اظهار نظر			
بند	نوع اظهار نظر	دلیل تعدیل اظهار نظر	نمونه
مسئولیت حسابرس	تعدیل نشده	—	مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورتهای مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی بنگاه اقتصادی، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

گزارش حسابرس مستقل با انواع اظهار نظر			
بند	نوع اظهار نظر	دلیل تعدیل اظهار نظر	نمونه
مسئولیت حسابرس	مشروط	• تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر • محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر	• بند نخست: همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده. • بند دوم: همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل شده • بند سوم: این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.
	مردود	• تحریف بااهمیت و فراگیر	• بند نخست: همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده. • بند دوم: همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده • بند سوم: این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مردود نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.
	عدم اظهار نظر	• ابهام بااهمیت و فراگیر	• بند نخست: همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده. • بند دوم: همانند گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده. • بند سوم: این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. لیکن به دلیل ابهام اساسی توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی نمی‌باشد.^۱

۱. این بند، طبق دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است؛ نوشته شده است. طبق دستورالعمل منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، باید این‌گونه نوشته شود: "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."

گزارش حسابرس مستقل با انواع اظهار نظر			
بند	نوع اظهار نظر	دلیل تعدیل اظهار نظر	نمونه
مسئولیت حسابرس (و بازرس قانونی)		محدودیت بااهمیت و فراگیر	مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است، لیکن به دلیل موضوعات توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نگردیده است.
	بازرس قانونی	چنانچه حسابرس، بازرس قانونی هم باشد؛ در اظهار نظر تعدیل نشده و هم در انواع اظهار نظر، باید این بند را به آخر بند مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی، بیفزاید.	همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.
مبانی اظهار نظر	تعدیل نشده	-	-
	مشروط	تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر	مبانی اظهار نظر مشروط
		محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر	مبانی اظهار نظر مشروط
	مردود	تحریف بااهمیت و فراگیر	مبانی اظهار نظر مردود
	عدم اظهار نظر	ابهام بااهمیت و فراگیر	مبانی عدم اظهار نظر
		محدودیت بااهمیت و فراگیر	مبانی عدم اظهار نظر
اظهار نظر	تعدیل نشده	-	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.

گزارش حسابرس مستقل با انواع اظهار نظر			
بند	نوع اظهار نظر	دلیل تعدیل اظهار نظر	نمونه
اظهار نظر	مشروط	• تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر	به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.
		• محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر	به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.
		• تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر و محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر	به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند... و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.
	مردود	• تحریف بااهمیت و فراگیر	به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

گزارش حسابرس مستقل با انواع اظهار نظر			
بند	نوع اظهار نظر	دلیل تعدیل اظهار نظر	نمونه
اظهار نظر	عدم اظهار نظر	• ابهام بااهمیت و فراگیر	به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد ابهام مندرج در بند...، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده در بالا، برای این مؤسسه امکان‌پذیر نیست.
		• محدودیت بااهمیت و فراگیر	به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد توصیف شده در بند(های) ...، 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، امکان‌پذیر نیست.
	اظهار نظر دوگانه	• ترکیبی از تحریف، محدودیت و ابهام با آثار متفاوت نسبت به هر یک از صورت‌های مالی	حسب مورد با استفاده از متن بندهای اظهار نظر تعدیل نشده، مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر، برای اظهار نظر متفاوت نسبت به صورت‌های مالی نوشته می‌شود.

اصطلاحاتی که در فصل سوم معرفی یا بر آن تأکید شده است

ابهام (Uncertainty): موضوعی که نتیجه‌اش به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم بنگاه اقتصادی بستگی دارد؛ اما ممکن است بر صورت‌های مالی، اثر گذارد. نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، به دلیل وجود ابهام بااهمیت و غیر فراگیر تعدیل نمی‌شود و حسابرس موضوع ابهام را در صورتی که در صورت‌های مالی افشا شده باشد؛ در قالب یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج می‌کند. در شرایط وجود ابهام بااهمیت و فراگیر حسابرس باید عدم اظهار نظر ارائه کند.

اشتباه (Error): هرگونه تحریف سهوی در صورت‌های مالی، شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا. حسابرس هنگام برنامه‌ریزی، اجرای روش‌های حسابرسی، ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود اشتباه بااهمیت در صورت‌های مالی را در نظر گیرد.

اظهار نظر تعدیل شده (Modified Opinion): نظر حسابرس، هنگامی که وی به این نتیجه رسیده باشد که صورت‌های مالی، عاری از تحریف بااهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) نیست؛ یا در نتیجه‌ی محدودیت بااهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) یا ابهام فراگیر، قادر به نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت، نباشد. سه نوع اظهار نظر تعدیل شده با عناوین نظر مشروط، نظر مردود و عدم اظهار نظر وجود دارد.

بازی اعداد مالی (Financial Numbers Game): استفاده از روش‌های حسابداری ساختگی برای دگرگون‌سازی برداشت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از عملکرد تجاری شرکت.

تحریف (Misstatement): هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی و مبلغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن طبق الزامات استانداردهای حسابداری که ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. در مواردی که حسابرس درباره‌ی ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، اظهار نظر می‌کند؛ تحریف‌ها همچنین شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ، نحوه‌ی طبقه‌بندی، ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، ضروری است. تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ممکن است در رابطه با رویه‌های حسابداری انتخاب شده، بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، یا افشا در صورت‌های مالی رخ دهد.

تردید حرفه‌ای (Professional Skepticism): حسابرس باید با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی گردآوری شده به عمل آورد و نسبت به شرایطی که می‌تواند موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود و شواهدی که درباره‌ی اعتمادپذیری اسناد و مدارک و پاسخ‌های پرس و جوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت تردید ایجاد می‌کند؛ هشیار باشد.

تقلب (Fraud): هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه‌ی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران بنگاه مورد رسیدگی روی می‌دهد؛ **تقلب مدیران** و تقلبی که تنها توسط کارکنان بنگاه مورد رسیدگی صورت می‌پذیرد؛ **تقلب کارکنان** نامیده می‌شود. در هر دو حالت، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از بنگاه مورد رسیدگی نیز وجود داشته باشد. حسابرسان درباره‌ی وقوع تقلب، قضاوت حقوقی نمی‌کنند. آنچه به حسابرس مربوط می‌شود؛ اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی می‌انجامد. حسابرس در بررسی تقلب، تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها را در نظر می‌گیرد.

حسابداری متهورانه (Aggressive Accounting): انتخاب و بکارگیری آگاهانه‌ی رویه‌های حسابداری به گونه‌ای که منجر به دستیابی به نتایج مورد نظر، به‌ویژه سود بیشتر، شود. ممکن است بکارگیری رویه‌ی انتخاب شده، مطابق با استانداردهای حسابداری باشد یا نباشد.

روش‌های حسابداری ساختگی (Creative Accounting Practices): بکارگیری یک یا چند روش برای بازی با اعداد مالی شامل انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری به گونه‌ای متهورانه و هرگونه اقدامی برای مدیریت یا هموارسازی سود.

سوء استفاده از دارایی‌ها (Misappropriation of Assets): سوء استفاده از دارایی‌ها شامل اختلاس و سرقت دارایی‌های بنگاه مورد رسیدگی است و اغلب برای پنهان کردن آن، با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه کننده همراه است.

عدم اظهار نظر (Disclaimer of Opinion): نوعی اظهار نظر تعدیل شده که هرگاه حسابرس با محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی رسیدگی یا ابهام بااهمیت و فراگیر روبرو شود؛ ارائه می‌کند. عدم اظهار نظر، لزوماً به معنای گمراه کننده بودن صورتهای مالی نیست.

فراگیر (Pervasive): واژه‌ی فراگیر برای توصیف آثار تحریف‌های کشف شده یا تحریف‌های احتمالی کشف نشده بر صورتهای مالی بکار می‌رود. آثار فراگیر بر صورتهای مالی مواردی است که به قضاوت حسابرس، به حساب‌ها یا اقلام خاص صورتهای مالی محدود نمی‌شود؛ در صورت محدود شدن به حساب‌ها یا اقلام خاص صورتهای مالی، بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد؛ یا از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.

گزارشگری مالی متقلبانه (Fraudulent Financial Reporting): تحریف یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی برای فریب استفاده کنندگان صورتهای مالی است که شامل بازی اعداد مالی نیز می‌شود.

مبانی تعدیل (Basis for Modification): بندی که حسابرس هنگام تعدیل اظهار نظر خود درباره‌ی صورتهای مالی باید به گزارش حسابرس بیفزاید و در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهار نظر شده است؛ توصیف می‌شود. این بند، پیش از بند اظهار نظر، حسب مورد با عنوان مبانی اظهار نظر مشروط، مبانی اظهار نظر مردود یا مبانی عدم اظهار نظر درج می‌شود.

مبانی اظهار نظر مردود (*Basis for Adverse Opinion*): بندی که برای توصیف موضوعی که منجر به اظهار نظر مردود شده است؛ پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج می‌شود.

مبانی اظهار نظر مشروط (*Basis for Qualified Opinion*): بندی که برای توصیف موضوعی که منجر به اظهار نظر مشروط شده است؛ پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج می‌شود.

مبانی عدم اظهار نظر (*Basis for Disclaimer of Opinion*): بندی که برای توصیف موضوعی که منجر به عدم اظهار نظر شده است؛ پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج می‌شود.

محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی (*Limitation on the Scope of the Audit*): محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی، حاکی از فراهم نبودن زمینه‌ی مساعد برای اجرای بعضی از روش‌های حسابرسی و در نتیجه، عدم دسترسی به شواهد لازم است. اگر حسابرس بتواند از طریق اجرای روش‌های جایگزین به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد؛ محدودیت در اجرای یک روش حسابرسی، منجر به محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی نمی‌شود. محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، می‌تواند از شرایط خارج از کنترل بنگاه اقتصادی، شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس، یا محدودیت‌های ایجاد شده توسط مدیران اجرایی، ناشی شود. حسابرس باید در صورت بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر بودن آثار محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی، به‌ترتیب نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

محدودیت‌های ذاتی حسابرسی (*Inherent Limitations of an Audit*): بکارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه‌ای، محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس، ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی.

مدیریت سود (*Earnings Management*): دستکاری سود به‌گونه‌ای پویا که منجر به دستیابی به هدف از پیش تعیین شده، شود. سود هدف ممکن است توسط مدیریت، پیش‌بینی تحلیلگران یا برای حفظ روند سود، تعیین شده باشد.

نظر مردود (*Adverse Opinion*): نوعی اظهار نظر تعدیل شده که هرگاه حسابرس با گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به‌تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) است؛ اظهار می‌کند. در موارد ارائه‌ی نظر مردود، صورت‌های مالی، گمراه‌کننده تلقی می‌شود.

نظر مشروط (Qualified Opinion): نوعی اظهار نظر تعدیل شده با این پیام که صورت‌های مالی، به‌استثنای شرط یا شرط‌هایی که در گزارش حسابرس آمده است؛ جنبه‌های بااهمیت وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی بنگاه اقتصادی را بر بنیاد استانداردهای حسابداری، به‌گونه‌ای مطلوب نشان می‌دهد. حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، به‌گونه‌ای بااهمیت ولی غیر فراگیر تحریف شده است؛ یا به دلیل محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی، به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر نیست.

هموارسازی سود (Income Smoothing): گونه‌ای از مدیریت سود که برای از بین بردن اُفت و خیزهای سود نسبت به روند عادی آن طراحی شده است؛ شامل مراحل برای نگهداشت سود در سال‌های خوب با هدف استفاده از آن در سال‌هایی که سود، چندان خوب نیست.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل سوم

- (۱) کدام گزینه‌ی زیر، جزو اظهار نظرهای تعدیل شده نیست؟
- الف. نظر منفی.
 - ب. نظر مشروط.
 - ج. نظر مردود.
 - د. عدم اظهار نظر.
- (۲) تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهار نظر تعدیل شده، به کدام مورد زیر بستگی دارد؟
- الف. ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است.
 - ب. قضاوت حسابرس درباره‌ی بااهمیت یا فراگیر بودن آثار موضوعی که منجر به تعدیل شده است.
 - ج. کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی.
 - د. الف و ب بالا.
- (۳) موضوعاتی که منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس می‌شود؛ از نظر ماهیت شامل کدام مورد زیر است؟
- الف. وجود تحریف در صورت‌های مالی، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب و ابهام اساسی.
 - ب. وجود تحریف در صورت‌های مالی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام اساسی.
 - ج. تأکید بر مطلب خاص، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب و ابهام اساسی.
 - د. وجود تحریف در صورت‌های مالی، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، ابهام اساسی و تأکید بر مطلب خاص.
- (۴) آثار فراگیر بر صورت‌های مالی شامل کدام گزینه‌ی زیر است؟
- الف. به حساب‌ها یا اقلام خاص صورت‌های مالی محدود نمی‌شود.
 - ب. بخش قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد.
 - ج. از نظر افشا، برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.
 - د. الف، ب و ج بالا.

(۵) تحریف، نتیجه‌ی رخداد کدام مورد زیر نیست؟

- الف. بی‌دقتی در گردآوری یا پردازش داده‌های مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی یا حذف یک مبلغ یا مورد افشا.
- ب. برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعیات.
- ج. قضاوت‌های مدیریت درباره‌ی برآوردهای حسابداری که حسابرس آن را نامعقول می‌داند یا انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرس آن را نامناسب ارزیابی می‌کند.
- د. محدودیت ایجاد شده توسط مدیریت.

(۶) تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ممکن است در رابطه با کدام مورد زیر، رخ دهد؟

- الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده و بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده.
- ب. رویه‌های حسابداری انتخاب شده و افشا در صورت‌های مالی.
- ج. رویه‌های حسابداری انتخاب شده، بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده و افشا در صورت‌های مالی.
- د. بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده و افشا در صورت‌های مالی.

(۷) یک شرکت پیمانکاری، رویه‌ی حسابداری کار تکمیل شده را برای شناسایی و در نتیجه، ثبت و گزارشگری در آمد بکار گرفته است. استانداردهای حسابداری، بکارگیری این رویه را روا نمی‌داند. بنابراین، تحریف بااهمیت در... رخ داده است.

- الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده.
- ب. بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده.
- ج. رویه‌های حسابداری انتخاب شده، بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده و افشا در صورت‌های مالی.
- د. رویه‌های حسابداری انتخاب شده و بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده.

(۸) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با رویه‌های حسابداری انتخاب شده، درست است؟

- الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای حسابداری سازگار نباشد.
- ب. رویه‌های حسابداری انتخاب شده، طبق استانداردهای حسابداری اعمال نشود.
- ج. رویه‌های حسابداری انتخاب شده منجر به ارائه‌ی منصفانه‌ی معاملات و رویدادها در صورت‌های مالی نشود.
- د. الف و ج بالا.

۹) کدام گزینه‌ی زیر، تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده را نشان می‌دهد؟

- الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده، طبق استانداردهای حسابداری، اعمال نمی‌شود.
- ب. شیوه‌ی بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، نامناسب است.
- ج. رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای حسابداری سازگار نیست.
- د. الف و ب بالا.

۱۰) کدام گزینه‌ی زیر نمی‌تواند منجر به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی در ارتباط با بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، شود؟

- الف. نبود ثبات رویه در کاربرد رویه‌های حسابداری.
- ب. تغییر در رویه‌های حسابداری.
- ج. اشتباه عمدی در کاربرد یک رویه‌ی حسابداری.
- د. اشتباه محاسباتی غیرعمدی در کاربرد یک رویه‌ی حسابداری.

۱۱) کدام گزینه‌ی زیر، تحریف بااهمیت ناشی از افشای کافی و مناسب در صورت‌های مالی را نشان نمی‌دهد؟

- الف. صورت‌های مالی، شامل همه‌ی موارد افشای لازم طبق استانداردهای حسابداری نیست.
- ب. موارد افشا در صورت‌های مالی، شامل رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه باشد.
- ج. موارد افشا در صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری ارائه نشده باشد.
- د. الف و ج بالا.

۱۲) کدام گزینه‌ی زیر، تعریف اشتباه است؟

- الف. هرگونه تحریف سهوی در صورت‌های مالی.
- ب. هرگونه تحریف عمدی در صورت‌های مالی.
- ج. هرگونه تحریف سهوی و عمدی در صورت‌های مالی.
- د. هرگونه تحریف و تقلب در صورت‌های مالی.

۱۳) کدام گزینه‌ی زیر، نشان دهنده‌ی اشتباه نیست؟

- الف. اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی، مانند اشتباه‌های ریاضی.
- ب. برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق.
- ج. اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا.
- د. اشتباه‌های ریاضی، اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری و سوء استفاده از دارایی‌ها.

۱۴) کدام گزینه‌ی زیر، تعریف تقلب است؟

- الف. هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه‌ی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی.
- ب. هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه‌ی یک یا چند نفر از مدیران، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی.
- ج. هرگونه اقدام عمدی، سهوی یا فریبکارانه‌ی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی.
- د. هرگونه اقدام سهوی یا فریبکارانه‌ی یک یا چند نفر از مدیران یا کارکنان، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی.

۱۵) در کدام مورد زیر، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از بنگاه مورد رسیدگی وجود داشته باشد؟

- الف. تقلب مدیران.
- ب. تقلب مدیران یا کارکنان.
- ج. تقلب کارکنان.
- د. هیچ کدام.

۱۶) در رابطه با تقلب، آنچه به حسابرس مربوط می‌شود؛ کدام مورد زیر است؟

- الف. تمام اقدامات متقلبانه‌ی بنگاه مورد رسیدگی.
- ب. اقدامات متقلبانه‌ای که ممکن است هدف آنها تحریف صورتهای مالی نباشد.
- ج. اقدامات متقلبانه‌ای که به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد.
- د. اقدامات متقلبانه‌ای که به عدم رعایت قوانین و مقررات می‌انجامد.

۱۷) حسابرس در بررسی تقلب، کدام نوع تحریف عمدی زیر را در نظر می‌گیرد؟

- الف. تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها.
- ب. تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه، تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها و تحریف ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات.
- ج. تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و تحریف ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات.
- د. تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها و تحریف ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات.

۱۸) گزارشگری مالی متقلبانه، شامل کدام مورد زیر نیست؟

- الف. فریبکاری، مانند جعل، سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه‌ی تهیه‌ی صورت‌های مالی.
- ب. سرقت دارایی‌های بنگاه مورد رسیدگی که اغلب برای پنهان‌سازی، با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه‌کننده همراه است.
- ج. ارائه‌ی نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات بااهمیت در صورت‌های مالی.
- د. بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا به عمد.

۱۹) تفاوت اصلی بین تقلب و اشتباه، کدام مورد زیر است؟

- الف. تقلب، موجب گمراهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود اما اشتباه، موجب گمراهی آنها نمی‌شود.
- ب. تقلب، غیرقانونی است اما اشتباه، قانونی است.
- ج. تقلب، عمدی است اما اشتباه، سهوی است.
- د. ب و ج بالا.

۲۰) مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه، با کدام شخص زیر است؟

- الف. حسابرس مستقل.
- ب. مدیریت بنگاه مورد رسیدگی.
- ج. بازرس قانونی.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۱) نقش حسابرسی در پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه، کدام مورد زیر است؟

- الف. حسابرسی باید منجر به کشف آنها شود.
- ب. حسابرسی در کشف آنها نقشی ندارد.
- ج. حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود.
- د. الف و ج بالا.

۲۲) کدام دلیل زیر، موجب می‌شود که برخی تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی، کشف نشود؟

- الف. کسب اطمینان معقول.
- ب. بکارگیری تردید حرفه‌ای.
- ج. محدودیت‌های ذاتی حسابرسی.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۳) کدام گزینه‌ی زیر، جزو محدودیت‌های ذاتی حسابرسی است؟

- الف. بکارگیری قضاوت و استفاده از رسیدگی نمونه‌ای.
- ب. محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی.
- ج. این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۴) عوامل اصلی زمینه‌ساز ارتکاب تقلب، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. انگیزه، فرصت و توجیه.
- ب. انگیزه، فشار و فرصت.
- ج. انگیزه، فشار و توجیه.
- د. انگیزه، فرصت و محیط.

۲۵) اگر پاداش مدیر بر اساس مبلغ سود یا قیمت سهام تعیین شود؛ وی برای گزارشگری مالی متقلبانه... دارد.

- الف. انگیزه، فرصت و توجیه.
- ب. انگیزه.
- ج. فرصت.
- د. توجیه.

۲۶) ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، ... تقلب را ایجاد می‌کند؟

- الف. انگیزه، فرصت و توجیه.
- ب. انگیزه.
- ج. فرصت یا تصور وجود فرصت.
- د. توجیه.

۲۷) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی توجیه تقلب درست است؟

- الف. توجیه، عذر آوردن و قانونی جلوه دادن تقلب است.
- ب. افراد متقلب، به ندرت پس از تقلب، کردار متقلبان‌ه‌ی خود را توجیه می‌کنند و به فکر انکار آن هستند.
- ج. برخی افراد، پس از تقلب به دنبال توجیه آن هستند.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۸) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی گزارشگری مالی متقلبان‌ه درست است؟

- الف. گزارشگری مالی متقلبان‌ه، تحریف یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی برای فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است که شامل بازی اعداد مالی نیز می‌شود.
- ب. بازی اعداد مالی یعنی استفاده از روش‌های حسابداری ساختگی برای دگرگون‌سازی برداشت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از عملکرد تجاری شرکت.
- ج. روش‌های حسابداری ساختگی یعنی یک یا چند روش استفاده شده برای بازی با اعداد مالی شامل انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری متهورانه، مدیریت سود و هموارسازی سود.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۹) کدام گزینه‌ی زیر، شامل روش‌های بازی با اعداد مالی است؟

- الف. تقلب، حسابداری متهورانه و مدیریت سود.
- ب. حسابداری متهورانه، مدیریت سود و هموارسازی سود.
- ج. گزارشگری مالی متقلبان‌ه، حسابداری متهورانه و اختلاس.
- د. حسابداری متهورانه، گزارشگری مالی متقلبان‌ه و تقلب.

۳۰) کدام گزینه‌ی زیر، درست است؟

- الف. در حسابداری متهورانه، ممکن است بکارگیری رویه‌ی حسابداری انتخاب شده، مطابق با استانداردهای حسابداری باشد یا نباشد.
- ب. در مدیریت سود، ممکن است سود هدف توسط مدیریت، پیش بینی تحلیلگران یا برای حفظ روند سود تعیین شده، باشد.
- ج. هموارسازی سود، شامل مراحل‌ی برای نگهداشت (انبار کردن) سود در سال‌های خوب برای استفاده از آن در سال‌هایی است که سود، چندان خوب نیست.
- د. الف، ب و ج بالا.

۳۱) کدام گزینه‌ی زیر، شامل روش‌های عمومی حساب‌سازی است؟

- الف. دستکاری سود و زیان، طبقه‌بندی نادرست معاملات و تغییر یادداشت‌ها.
- ب. دستکاری سود و زیان، تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام، طبقه‌بندی نادرست معاملات و تغییر یادداشت‌ها.
- ج. دستکاری سود و زیان، تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام و طبقه‌بندی نادرست معاملات.
- د. دستکاری سود و زیان و طبقه‌بندی نادرست معاملات.

۳۲) کدام گزینه‌ی زیر، شامل انگیزه‌ی شرکت‌ها برای حساب‌سازی است؟

- الف. تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام، مشوق‌های سودآوری، مدیریت سود، ذخیره‌سازی برای روز مبادا، دستیابی به بودجه، بدبجاری آوردن، کاهش مالیات بر درآمد و مدیریت سود.
- ب. تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام، مشوق‌های سودآوری، ذخیره‌سازی برای روز مبادا، دستیابی به بودجه، بدبجاری آوردن، کاهش مالیات بر درآمد، بد نشان دادن پیشینیان و تحت تأثیر قرار دادن منابع تأمین مالی و تأمین وجوه.
- ج. تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام، مشوق‌های سودآوری، ذخیره‌سازی برای روز مبادا، تهیه‌ی بودجه، کاهش مالیات بر درآمد و هموارسازی سود.
- د. تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام، مشوق‌های سودآوری، ذخیره‌سازی برای روز مبادا، کاهش مالیات بر درآمد، مدیریت سود و هموارسازی سود.

۳۳) حسابرس برای مشخص کردن اینکه آیا تحریف‌های اصلاح نشده، به تنهایی یا در مجموع، بااهمیت است یا خیر باید کدام مورد زیر را ارزیابی کند؟

- الف. ماهیت و میزان تحریف‌ها، هم در رابطه با گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و هم صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، و شرایط خاص رخداد آنها.
- ب. اثر تحریف‌های اصلاح نشده‌ی مربوط به دوره‌های پیش بر گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط و صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه.
- ج. کافی و مناسب بودن شواهد مربوط به هر یک از تحریف‌های اصلاح نشده.
- د. الف و ب بالا.

۳۴) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی تهاثر اثر تحریف‌های اصلاح نشده، درست است؟

- الف. اگر یک تحریف به تنهایی بااهمیت تلقی شود؛ بعید است که بتوان آن را با سایر تحریف‌ها تهاثر کرد.
- ب. تهاثر تحریف‌های موجود در یک مانده حساب یا گروه معاملی خاص ممکن است مناسب باشد.
- ج. پیش از نتیجه‌گیری در مورد اینکه آیا تهاثر (حتی برای تحریف‌های بی‌اهمیت) مناسب است یا خیر، خطر وجود سایر تحریف‌های کشف نشده، مورد توجه قرار می‌گیرد.
- د. الف، ب و ج بالا.

۳۵) کدام گزینه‌ی زیر، در رابطه با قضاوت درباره‌ی اهمیت یک تحریف طبقه‌بندی، درست نیست؟

- الف. معمولاً تحریف‌های طبقه‌بندی، کم‌اهمیت تلقی می‌شوند؛ حتی اگر مبلغ آنها بیش از سطح اهمیت باشد.
- ب. این قضاوت مستلزم ارزیابی ملاحظات کیفی، مانند اثر آن بر بدهی یا تعهدات قراردادی، هر یک از سرفصل‌ها یا جمع‌های فرعی، یا نسبت‌های کلیدی صورت‌های مالی است.
- ج. در شرایط خاص، ممکن است یک تحریف طبقه‌بندی در صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، بااهمیت قلمداد نشود؛ در حالی که از سطح اهمیت مورد استفاده در ارزیابی تحریف‌های دیگر، بیشتر باشد.
- د. ب و ج بالا.

۳۶) کدام مورد زیر، ارزیابی میزان اهمیت یک تحریف در حسابرسی بنگاه‌های بخش عمومی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

- الف. قوانین و مقررات و نیز مسئولیت‌های اضافی حسابرس برای گزارش سایر موضوعات، مانند تقلب.
- ب. ملاحظات چگونگی منافع عمومی، پاسخگویی و درستکاری.
- ج. اطمینان از نظارت قانونی مؤثر.
- د. الف، ب و ج بالا.

۳۷) چنانچه آثار تحریف‌های اصلاح نشده، بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر باشد؛ حسابرس باید به ترتیب نظر ... یا ... ارائه کند.

الف. تعدیل نشده، مشروط.

ب. مشروط، عدم اظهار نظر.

ج. مشروط، مردود.

د. مردود، عدم اظهار نظر.

۳۸) کدام گزینه‌ی زیر، در مورد محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، درست نیست؟

الف. محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی، حاکی از فراهم نبودن زمینه‌ی مساعد برای اجرای بعضی از روش‌های حسابرسی و در نتیجه، عدم دسترسی به شواهد لازم است.

ب. چنانچه حسابرس بتواند از طریق اجرای روش‌های جایگزین، به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد؛ محدودیت در کسب شواهد حسابرسی وجود ندارد.

ج. محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به معنای وجود تحریف در صورت‌های مالی است.

د. از بین رفتن اسناد و مدارک حسابداری بنگاه اقتصادی، موجب محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب می‌شود.

۳۹) محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، از کدام مورد زیر ناشی می‌شود؟

الف. شرایط خارج از کنترل بنگاه اقتصادی.

ب. شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس.

ج. محدودیت‌های ایجاد شده توسط مدیران اجرایی.

د. الف، ب و ج بالا.

۴۰) چنانچه آثار محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر باشد؛ حسابرس باید به ترتیب نظر ... یا ... ارائه کند.

الف. تعدیل نشده، مشروط.

ب. مشروط، عدم اظهار نظر.

ج. مشروط، مردود.

د. مردود، عدم اظهار نظر.

۴۱) اگر پس از پذیرش کار، حسابرس متوجه شود که مدیران اجرایی بنگاه اقتصادی در دامنه‌ی رسیدگی، محدودیتی اعمال کرده‌اند که احتمالاً منجر به ارائه‌ی نظر مشروط یا عدم اظهار نظر خواهد شد؛ باید به کدام گزینه‌ی زیر عمل کند؟

الف. از مدیران اجرایی بخواهد که محدودیت را برطرف کنند.

ب. اگر مدیران اجرایی از برطرف کردن محدودیت اشاره شده خودداری کنند؛ موضوع را به ارکان راهبری بنگاه اقتصادی اطلاع دهد.

ج. امکان اجرای روش‌های جایگزین را برای گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بررسی کند.

د. الف، ب و ج بالا.

۴۲) اگر حسابرس در نتیجه‌ی محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی قادر به گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب نباشد؛ چنانچه آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی، بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر باشد؛ باید به ترتیب، به کدام گزینه‌ی زیر عمل کند؟

الف. نظر مشروط ارائه کند، از کار حسابرسی کناره‌گیری یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

ب. نظر مشروط ارائه کند، عدم اظهار نظر ارائه کند.

ج. در هر حال، از کار حسابرسی کناره‌گیری کند.

د. نظر تعدیل نشده ارائه کند، عدم اظهار نظر ارائه کند.

۴۳) اگر حسابرس در نتیجه‌ی محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی، از کار حسابرسی کناره‌گیری کند؛ ...

الف. باید پیش از کناره‌گیری، همه‌ی تحریف‌های شناسایی شده در جریان حسابرسی را که می‌توانست منجر به تعدیل اظهار نظر وی شود؛ به اطلاع ارکان راهبری برساند.

ب. ممکن است طبق الزامات حرفه‌ای، قانونی یا مقرراتی ملزم باشد دلایل کناره‌گیری‌اش را به مراجع قانونی یا صاحبان بنگاه اقتصادی اطلاع دهد.

ج. باید پیشنهاد‌های لازم را برای برطرف کردن محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی، به اطلاع ارکان راهبری برساند.

د. الف و ب بالا.

۴۴) کدام گزینه‌ی زیر درباره‌ی ابهام، درست نیست؟

- الف. ابهام موضوعی است که نتیجه‌اش به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم بنگاه اقتصادی بستگی دارد؛ اما ممکن است بر صورت‌های مالی، اثر گذارد.
- ب. هنگام وجود ابهام، حسابرس نمی‌تواند به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد.
- ج. نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، به دلیل وجود ابهام بااهمیت و غیر فراگیر تعدیل نمی‌شود.
- د. حسابرس باید در شرایط وجود ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی) عدم اظهار نظر ارائه کند.

۴۵) اظهار نظر حسابرس هنگام وجود ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر و بااهمیت و فراگیر طبق کدام گزینه‌ی زیر ارائه می‌شود؟

- الف. مشروط، مردود.
- ب. تعدیل نشده، عدم اظهار نظر.
- ج. تعدیل نشده، مشروط.
- د. مشروط، عدم اظهار نظر.

۴۶) حسابرس موضوع ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر را در قالب یک بند ... در گزارش حسابرس درج می‌کند.

- الف. توضیحی، پیش از بند اظهار نظر.
- ب. توضیحی، پس از بند اظهار نظر.
- ج. تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر.
- د. سایر بندهای توضیحی، پس از بند اظهار نظر.

۴۷) چنانچه موضوع ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی افشا نشده باشد؛ حسابرس باید چه نظری اظهار کند؟ دلیل اظهار نظرش چیست؟

- الف. مشروط، چون صورت‌های مالی، تحریف شده است.
- ب. تعدیل نشده، چون ابهام بااهمیت و غیر فراگیر موجب تعدیل اظهار نظر نمی‌شود.
- ج. مردود، چون صورت‌های مالی، تحریف شده است.
- د. عدم اظهار نظر، چون ابهام بااهمیت و غیر فراگیر در صورت‌های مالی افشا نشده است.

۴۸) کدام گزینه‌ی زیر، جزو تفاوت‌های محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی و ابهام نیست؟

- الف. اظهار نظر حسابرس در مورد محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر مشروط است؛ اما در مورد ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر تعدیل نشده است.
- ب. اظهار نظر حسابرس در مورد محدودیت بااهمیت و فراگیر عدم اظهار نظر است؛ اما در مورد ابهام بااهمیت و فراگیر تعدیل نشده است.
- ج. در مورد محدودیت، حسابرس قادر به گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نیست؛ اما در مورد ابهام، شواهد حسابرسی کافی و مناسب گردآوری می‌شود.
- د. الف و ج بالا.

۴۹) حسابرس در کدام مورد زیر، نظر مشروط ارائه می‌کند؟

- الف. با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست.
- ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد؛ ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد.
- ج. آثار ناشی از وجود ابهام درباره‌ی ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی، بااهمیت ولی غیر فراگیر است.
- د. الف و ب بالا.

۵۰) در مواردی که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی نظر مشروط ارائه می‌کند؛ کدام بند زیر به گزارش افزوده می‌شود؟

- الف. تأکید بر مطلب خاص.
- ب. سایر بندهای توضیحی.
- ج. مبانی اظهار نظر مشروط.
- د. مبانی تعدیل.

۵۱) حسابرس باید هنگام ارائه‌ی نظر مشروط، برای بند اظهار نظر از کدام عنوان زیر استفاده کند؟

- الف. اظهار نظر مشروط.
- ب. اظهار نظر تعدیل شده.
- ج. اظهار نظر تعدیل شده‌ی مشروط.
- د. برای بند اظهار نظر از هیچ عنوانی استفاده نمی‌شود.

۵۲) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظرش بیان کند که "به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بند...، صورت‌های مالی..."، نوع و دلیل اظهار نظرش کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. مشروط، محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- ب. مشروط، تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی.
- ج. تعدیل نشده، ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر.
- د. مردود، تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی.

۵۳) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظرش بیان کند که "به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند...، صورت‌های مالی..."، نوع و دلیل اظهار نظرش کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. مشروط، تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی.
- ب. تعدیل نشده، ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر.
- ج. مشروط، محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- د. عدم اظهار نظر، محدودیت بااهمیت و فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

۵۴) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظرش بیان کند که "به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار مورد مندرج در بند... و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند...، صورت‌های مالی..."، وی به کدام دلیل زیر، نظر مشروط ارائه کرده است؟

- الف. تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی.
- ب. محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- ج. ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر.
- د. الف و ب بالا.

۵۵) اظهار نظر مشروط، کدام بندهای گزارش حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

- الف. بند مقدمه، بند مبانی اظهار نظر مشروط و بند اظهار نظر مشروط.
- ب. بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی اظهار نظر مشروط و بند اظهار نظر مشروط.
- ج. بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، بند مبانی اظهار نظر مشروط و بند اظهار نظر مشروط.
- د. بند مقدمه، بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی اظهار نظر مشروط و بند اظهار نظر مشروط.

۵۶) چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به‌تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر است؛ باید نظر... ارائه کند.

الف. مشروط.

ب. مردود.

ج. تعدیل نشده.

د. عدم اظهار نظر.

۵۷) در مواردی که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی نظر مردود ارائه می‌کند؛ کدام بند زیر به گزارش افزوده می‌شود؟

الف. تأکید بر مطلب خاص.

ب. سایر بندهای توضیحی.

ج. مبانی اظهار نظر مردود.

د. مبانی تعدیل.

۵۸) حسابرس باید هنگام ارائه‌ی نظر مردود، برای بند اظهار نظر از کدام عنوان زیر استفاده کند؟

الف. اظهار نظر مردود.

ب. اظهار نظر تعدیل شده.

ج. اظهار نظر تعدیل شده‌ی مردود.

د. برای بند اظهار نظر از هیچ عنوانی استفاده نمی‌شود.

۵۹) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظرش بیان کند که ”به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند ...، صورت‌های مالی ... طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد“؛ نوع و دلیل اظهار نظرش کدام مورد زیر است؟

الف. عدم اظهار نظر، محدودیت بااهمیت و فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

ب. مردود، تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی.

ج. عدم اظهار نظر، ابهام بااهمیت و فراگیر.

د. الف و ب بالا.

۶۰ اظهار نظر مردود، کدام بندهای گزارش حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

- الف. بند مقدمه، بند مبانی اظهار نظر مردود و بند اظهار نظر مردود.
- ب. بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورتهای مالی، بند مبانی اظهار نظر مردود و بند اظهار نظر مردود.
- ج. بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی اظهار نظر مردود و بند اظهار نظر مردود.
- د. بند مقدمه، بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی اظهار نظر مردود و بند اظهار نظر مردود.

۶۱ حسابرس در کدام مورد زیر، عدم اظهار نظر ارائه می‌کند؟

- الف. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی وجود داشته باشد.
- ب. ابهام بااهمیت و فراگیر وجود داشته باشد.
- ج. با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، نسبت به صورتهای مالی، بااهمیت و فراگیر است.
- د. الف و ب بالا.

۶۲ حسابرس هنگام وجود محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی و ابهام بااهمیت و فراگیر به ترتیب کدام نظر زیر را اظهار می‌کند؟

- الف. عدم اظهار نظر، عدم اظهار نظر.
- ب. عدم اظهار نظر، مردود.
- ج. عدم اظهار نظر، مشروط.
- د. عدم اظهار نظر، اظهار نظر تعدیل نشده.

۶۳ هنگامی که حسابرس بند مقدمه‌ی گزارش را به صورت "حسابرسی صورتهای مالی شرکت نمونه... به این مؤسسه محول شده است" می‌نویسد؛ یعنی با... مواجه شده و نمی‌تواند... کند.

- الف. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی، نظر تعدیل شده اظهار.
- ب. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی، نظری اظهار.
- ج. تحریف بااهمیت و فراگیر در صورتهای مالی، نظری اظهار.
- د. محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی، نظری اظهار.

۶۴) هنگامی که حسابرس بند مسئولیت حسابرس را به صورت "مسئولیت این مؤسسه، ... لیکن به دلیل موضوعات توصیف شده در بند...، این مؤسسه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نگردیده است" می‌نویسد؛ یعنی با... مواجه شده است.

- الف. تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی.
- ب. تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی.
- ج. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی.
- د. محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی.

۶۵) هنگامی که حسابرس بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس را به صورت "این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. لیکن به دلیل... توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی نمی‌باشد" می‌نویسد؛ یعنی با... مواجه شده است.

- الف. ابهام بااهمیت و فراگیر.
- ب. تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی.
- ج. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی.
- د. ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر.

۶۶) در مواردی که حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه می‌کند؛ کدام بند زیر به گزارش افزوده می‌شود؟

- الف. مبانی عدم اظهار نظر.
- ب. سایر بندهای توضیحی.
- ج. تأکید بر مطلب خاص.
- د. مبانی تعدیل.

۶۷) در موارد وجود ابهام بااهمیت و فراگیر درباره‌ی تداوم فعالیت، نظر حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی کدام گزینه‌ای زیر، است؟

- الف. مردود.
- ب. عدم اظهار نظر.
- ج. مشروط.
- د. اظهار نظر تعدیل نشده.

۶۸) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظر بیان کند که "به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، 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؛ وی به کدام دلیل زیر، نظر تعدیل شده ارائه کرده است؟

الف. محدودیت بااهمیت و فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

ب. ابهام بااهمیت و فراگیر.

ج. محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

د. الف و ب بالا.

۶۹) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظر بیان کند که "به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مورد... مندرج در بند...، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده در بالا، برای این مؤسسه امکان‌پذیر نیست؛ وی به کدام دلیل زیر، نظر تعدیل شده ارائه کرده است؟

الف. محدودیت بااهمیت و فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.

ب. ابهام بااهمیت و فراگیر.

ج. تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی.

د. الف و ب بالا.

۷۰) عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامن‌های حسابرسی، کدام بندهای گزارش حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

الف. بند مقدمه، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

ب. بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

ج. بند مقدمه، بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

د. بند مقدمه، بند مسئولیت حسابرس و بند عدم اظهار نظر.

۷۱) عدم اظهار نظر به دلیل ابهام بااهمیت و فراگیر، کدام بندهای گزارش حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

الف. بند مقدمه، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

ب. بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

ج. بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

د. بند مقدمه، بند مسئولیت حسابرس، بند مبانی عدم اظهار نظر و بند عدم اظهار نظر.

۷۲) کدام موضوع زیر، موجب تعدیل اظهار نظر می‌شود و بر بند مقدمه‌ی گزارش حسابرس نیز مؤثر است؟

- الف. محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی.
- ب. ابهام بااهمیت و فراگیر.
- ج. تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی.
- د. الف و ب بالا.

۷۳) در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد تحریف، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی و ابهام بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد؛ ممکن است اظهار نظر... نسبت به هر یک از صورت‌های مالی ضرورت داشته باشد.

- الف. مردود.
- ب. عدم اظهار نظر.
- ج. مشروط.
- د. دوگانه (متفاوت).

۷۴) اگر حسابرس نتواند با اجرای روش‌های حسابرسی، شواهد کافی و مناسب را درباره‌ی مانده‌های آغاز دوره بدست آورد؛ گزارش حسابرس ممکن است حاوی کدام اظهار نظر زیر باشد؟

- الف. مشروط.
- ب. عدم اظهار نظر.
- ج. اظهار نظر دوگانه (متفاوت).
- د. الف، ب و ج بالا.

۷۵) چنانچه حسابرس در بند اظهار نظر بیان کند که، اظهار نظر نسبت به ترازنامه...، عدم اظهار نظر نسبت به صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد...، وی کدام نظر زیر را اظهار کرده است؟

- الف. اظهار نظر دوگانه (متفاوت).
- ب. عدم اظهار نظر.
- ج. مشروط.
- د. مردود.

۷۶) هرگاه حسابرس اظهار نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی تعدیل کند؛ باید افزون بر اجزای الزامی شده‌ی گزارش، بندی را به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهار نظر شده است؛ توصیف شده باشد. این بند چه نام دارد؟

الف. بند شرط.

ب. بند مبانی تعدیل اظهار نظر.

ج. بند مبانی گزارش.

د. بند تعدیل گزارش.

۷۷) حسابرس، بند مبانی تعدیل اظهار نظر را در کجای گزارش و با چه عنوانی درج می‌کند؟

الف. پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، با عنوان مبانی تعدیل اظهار نظر.

ب. پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، با عنوان مبانی تعدیل اظهار نظر.

ج. پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان مبانی اظهار نظر مشروط، مبانی اظهار نظر مردود یا مبانی عدم اظهار نظر.

د. پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان مبانی اظهار نظر مشروط، مبانی اظهار نظر مردود یا مبانی عدم اظهار نظر.

۷۸) اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آنها

الزامی است؛ حسابرس باید به کدام گزینه‌ی زیر عمل کند؟

الف. درباره‌ی موارد افشا نشده، با ارکان راهبری مذاکره کند.

ب. در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند.

ج. اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، افشا کند مگر اینکه در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد.

د. الف، ب و ج بالا.

۷۹) اگر حسابرس نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه کند؛ باید در گزارش خود، هرگونه

موضوعات بااهمیت دیگری را که از آن آگاه شده است و می‌توانست منجر به تعدیل اظهار نظر وی شود....

الف. همراه با آثار آن، توصیف کند.

ب. درج نکند.

ج. پس از بند اظهار نظر درج کند.

د. در بند تأکید بر مطلب خاص درج کند.

۸۰) محدودیت‌ها و تحریف‌های بااهمیت غیر مؤثر بر نظر مردود یا عدم اظهار نظر، با کدام عنوان زیر در گزارش حسابرس درج می‌شود؟

- الف. سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها، پس از بند اظهار نظر.
- ب. سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها، پیش از بند اظهار نظر.
- ج. سایر مبانی تعدیل، پیش از بند اظهار نظر.
- د. سایر مبانی تعدیل، پس از بند اظهار نظر.

۸۱) چنانچه هم تحریف بااهمیت و فراگیر و هم محدودیت یا ابهام بااهمیت و فراگیر وجود داشته باشد؛ نوع اظهار نظر حسابرس، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. عدم اظهار نظر.
- ب. مشروط.
- ج. مردود.
- د. تعدیل نشده.

۸۲) چنانچه هم تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر و هم محدودیت بااهمیت و فراگیر وجود داشته باشد؛ عنوان بند مبانی تعدیل در گزارش حسابرس کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. مبانی عدم اظهار نظر.
- ب. مبانی اظهار نظر مشروط.
- ج. مبانی اظهار نظر مردود.
- د. مبانی تعدیل.

۸۳) چنانچه گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی پیش، با نظر مشروط، عدم اظهار نظر یا نظر مردود بوده است و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده بود هنوز برطرف نشده، ولی بر اqlام سال مورد گزارش اثر نداشته باشد؛ حسابرس باید بر بنیاد کدام گزینه‌ی زیر عمل کند؟

- الف. باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اqlام دوره‌ی مورد گزارش، گزارش خود را تعدیل کند.
- ب. نباید به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اqlام دوره‌ی مورد گزارش اشاره و گزارش خود را تعدیل کند.
- ج. باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند.
- د. باید با اشاره به آثار آن اqlام بر دوره‌ی مورد گزارش، گزارش خود را تعدیل کند.

- ۸۴) کدام مورد زیر جزو مزایای اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری درباره‌ی شرایطی که منجر به تعدیل گزارش حسابرس خواهد شد و متن مورد نظر برای تعدیل گزارش حسابرس، است؟
- الف. آگاه کردن ارکان راهبری از تعدیل (یا تعدیلات) مورد نظر و دلایل (یا شرایط) آن.
- ب. جلب نظر مساعد ارکان راهبری درباره‌ی واقعیت‌های زیربنای تعدیل (تعدیلات) مورد نظر، یا تأیید موارد عدم توافق با مدیران اجرایی.
- ج. دادن فرصت به ارکان راهبری برای ارائه اطلاعات و توضیحات بیشتر به حسابرس در ارتباط با موردی (مواردی) که منجر به تعدیل (تعدیلات) مورد نظر می‌شود.
- د. الف، ب و ج بالا.

- ۸۵) در مواردی که حسابرس به دلیل عدم افشای کافی، نظر مشروط ارائه می‌کند؛ باید ماهیت آن را در بند مبانی اظهار نظر مشروط شرح دهد و گزارش خود را تعدیل کند. در این مورد کدام بند یا بندهای گزارش باید تعدیل شود؟

بند مقدمه	بند مسئولیت حسابرس	بند اظهار نظر
الف. آری	خیر	خیر
ب. آری	آری	خیر
ج. خیر	آری	آری
د. آری	آری	آری

- ۸۶) به نظر مدیریت بنگاه مورد رسیدگی، نتیجه‌ی احتمالی حل دعاوی در جریان، می‌تواند زیبایی بااهمیت باشد و حسابرس نیز به همین نتیجه رسیده است. مدیریت نمی‌تواند مبلغ و دامنه‌ی این زیان را به‌گونه‌ای معقول برآورد کند و ذخیره‌ای شناسایی نکرده اما موضوع را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا کرده است؛ کدام گزینه‌ی زیر، اظهار نظر حسابرس و دلیل آن را نشان می‌دهد؟

- الف. نظر مشروط به دلیل محدودیت در رسیدگی.
- ب. نظر تعدیل نشده با درج یک بند تأکید بر مطلب خاص.
- ج. نظر تعدیل نشده به دلیل افشای موضوع در صورت‌های مالی.
- د. نظر مشروط به دلیل رعایت نکردن استانداردهای حسابداری.

پیوست فصل سوم

نمونه‌های گزارش حسابرس مستقل با اظهار نظر تعدیل شده درباره‌ی صورتهای مالی، به زبان انگلیسی

Illustrations of Auditors' Reports with Modifications to the Opinion

- **Illustration 1:** An auditor's report containing a qualified opinion due to a material misstatement of the financial statements.
- **Illustration 2:** An auditor's report containing an adverse opinion due to a material misstatement of the financial statements.
- **Illustration 3:** An auditor's report containing a qualified opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence.
- **Illustration 4:** An auditor's report containing a disclaimer of opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence about a single element of the financial statements.
- **Illustration 5:** An auditor's report containing a disclaimer of opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence about multiple elements of the financial statements.

Illustration 1:

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210¹
- Inventories are misstated. The misstatement is deemed to be material but not pervasive to the financial statements.
- In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

1. ISA 210 "Agreeing the Terms of Audit Engagements."

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control⁴. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

1. The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

2. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

3. Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

4. In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

Basis for Qualified Opinion

The company's inventories are carried in the statement of financial position at xxx. Management has not stated the inventories at the lower of cost and net realizable value but has stated them solely at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company's records indicate that had management stated the inventories at the lower of cost and net realizable value, an amount of xxx would have been required to write the inventories down to their net realizable value. Accordingly, cost of sales would have been increased by xxx, and income tax, net income and shareholders' equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Illustration 2:

Circumstances include the following:

- Audit of consolidated general purpose financial statements prepared by management of the parent in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.
- The financial statements are materially misstated due to the nonconsolidation of a subsidiary. The material misstatement is deemed to be pervasive to the financial statements. The effects of the misstatement on the financial statements have not been determined because it was not practicable to do so.
- In addition to the audit of the consolidated financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Consolidated Financial Statements¹

We have audited the accompanying consolidated financial statements of ABC Company and its subsidiaries, which comprise the consolidated statement of financial position as at December 31, 20X1, and the consolidated statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Consolidated Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these consolidated financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control⁴. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the consolidated financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our adverse audit opinion.

1 . The sub-title "Report on the Consolidated Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

2 . Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

3 . Where management's responsibility is to prepare consolidated financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

4 . In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the consolidated financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

Basis for Adverse Opinion

As explained in Note X, the company has not consolidated the financial statements of subsidiary XYZ Company it acquired during 20X1 because it has not yet been able to ascertain the fair values of certain of the subsidiary's material assets and liabilities at the acquisition date. This investment is therefore accounted for on a cost basis. Under International Financial Reporting Standards, the subsidiary should have been consolidated because it is controlled by the company. Had XYZ been consolidated, many elements in the accompanying financial statements would have been materially affected. The effects on the consolidated financial statements of the failure to consolidate have not been determined.

Adverse Opinion

In our opinion, because of the significance of the matter discussed in the Basis for Adverse Opinion paragraph, the consolidated financial statements do not present fairly (or do not give a true and fair view of) the financial position of ABC Company and its subsidiaries as at December 31, 20X1, and (of) their financial performance and their cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Illustration 3:

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.
- The auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding an investment in a foreign affiliate. The possible effects of the inability to obtain sufficient appropriate audit evidence are deemed to be material but not pervasive to the financial statements.
- In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control⁴. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

-
- 1 . The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.
 - 2 . Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.
 - 3 . Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."
 - 4 . In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

Basis for Qualified Opinion

ABC Company's investment in XYZ Company, a foreign associate acquired during the year and accounted for by the equity method, is carried at xxx on the statement of financial position as at December 31, 20X1, and ABC's share of XYZ's net income of xxx is included in ABC's income for the year then ended. We were unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about the carrying amount of ABC's investment in XYZ as at December 31, 20X1 and ABC's share of XYZ's net income for the year because we were denied access to the financial information, management, and the auditors of XYZ. Consequently, we were unable to determine whether any adjustments to these amounts were necessary.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the possible effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Illustration 4:

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.
- The auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about a single element of the financial statements. That is, the auditor was also unable to obtain audit evidence about the financial information of a joint venture investment that represents over 90% of the company's net assets. The possible effects of this inability to obtain sufficient appropriate audit evidence are deemed to be both material and pervasive to the financial statements.
- In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We were engaged to audit the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matter described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.

Basis for Disclaimer of Opinion

The company's investment in its joint venture XYZ (Country X) Company is carried at xxx on the company's statement of financial position, which represents over 90% of the company's net assets as at December 31, 20X1. We were not allowed access to the management and the auditors of XYZ, including XYZ's auditors' audit documentation. As a result, we were unable to determine whether any adjustments were necessary in respect of the company's proportional share of XYZ's assets that it controls jointly, its proportional share of XYZ's liabilities for which it is jointly responsible, its proportional share of XYZ's income and expenses for the year, and the elements making up the statement of changes in equity and cash flow statement.

Disclaimer of Opinion

Because of the significance of the matter described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, we have not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion. Accordingly, we do not express an opinion on the financial statements.

-
1. The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.
 2. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.
 3. Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Illustration 5:

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.
- The auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about multiple elements of the financial statements. That is, the auditor was unable to obtain audit evidence about the entity's inventories and accounts receivable. The possible effects of this inability to obtain sufficient appropriate audit evidence are deemed to be both material and pervasive to the financial statements.
- In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We were engaged to audit the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

-
1. The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.
 2. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.
 3. Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matters described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.

Basis for Disclaimer of Opinion

We were not appointed as auditors of the company until after December 31, 20X1, and thus did not observe the counting of physical inventories at the beginning and end of the year. We were unable to satisfy ourselves by alternative means concerning the inventory quantities held at December 31, 20X0 and 20X1 which are stated in the statement of financial position at xxx and xxx, respectively. In addition, the introduction of a new computerized accounts receivable system in September 20X1 resulted in numerous errors in accounts receivable. As of the date of our audit report, management was still in the process of rectifying the system deficiencies and correcting the errors. We were unable to confirm or verify by alternative means accounts receivable included in the statement of financial position at a total amount of xxx as at December 31, 20X1. As a result of these matters, we were unable to determine whether any adjustments might have been found necessary in respect of recorded or unrecorded inventories and accounts receivable, and the elements making up the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows.

Disclaimer of Opinion

Because of the significance of the matters described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, we have not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion. Accordingly, we do not express an opinion on the financial statements.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل

هدف‌های آموزشی

- تعریف و تشریح بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل.
- تعریف و تشریح سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل.
- تشریح مسئولیت حسابرس در اطلاع‌رسانی محتوا و جمله‌بندی بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی، به ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی.

مقدمه

حسابرس ممکن است گاه به این نتیجه برسد که گرچه موضوعی خاص، بر اظهار نظر وی مؤثر نیست؛ برای اطلاع‌رسانی به استفاده‌کننده‌ی گزارش، درج یک بند پس از اظهار نظر، ضرورت دارد. از این رو، وی باید با افزودن بندی با عنوان **تأکید بر مطلب خاص**^۱، پس از بند اظهار نظر، یا **سایر بندهای توضیحی**^۲، موضوع را در گزارش خود درج کند. هدف حسابرس از درج بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، جلب توجه استفاده‌کنندگان به موارد زیر، از طریق انعکاس در گزارش حسابرس (در صورت ضرورت) است:

- الف. موضوعی که با وجود ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، برای درک بهتر صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ یا
- ب. هر موضوع دیگری که برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌ها یا گزارش حسابرس، مربوط تلقی شود.

1. Emphasis of Matter paragraph
2. Other Matter Paragraphs

بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل

بند تأکید بر مطلب خاص بندی توضیحی است که پس از بند اظهار نظر و با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که با وجود ارائه یا افشای مناسب آن در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس^۱ برای درک بهتر صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد^۲.

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که لازم است توجه استفاده‌کنندگان را به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورت‌های مالی جلب کند که برای درک بهتر صورت‌های مالی توسط آنان اهمیت ویژه‌ای دارد؛ وی بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسبی گردآوری کرده باشد که آن موضوع به طور بالاهمیتی در صورت‌های مالی، تحریف نشده است. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره داشته باشد. بنابراین، اگر موضوعی تحریف شده باشد؛ مانند اینکه در صورت‌های مالی افشا نشده یا به‌گونه‌ای کافی و مناسب افشا نشده باشد؛ حسابرس باید نظرش را به دلیل وجود تحریف بالاهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) تعدیل کند و موضوع را در بند مبانی اظهار نظر درج کند. نمونه‌هایی از شرایطی که حسابرس ممکن است درج بند تأکید بر مطلب خاص را در آن شرایط ضروری تشخیص دهد؛ به شرح زیر است:

- ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی.
- ابهام بالاهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت.
- بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که بر صورت‌های مالی اثری فراگیر دارد.
- وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی بنگاه اقتصادی داشته است یا دارد.

تعدد بندهای تأکید بر مطلب خاص، از اثربخشی اطلاع‌رسانی این موضوعات می‌کاهد. افزون بر این، اگر اطلاعات ارائه شده در بند تأکید بر مطلب خاص نسبت به آنچه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشا شده است؛ بیشتر باشد ممکن است به معنای نامناسب بودن ارائه یا افشای آن موضوع در صورت‌های مالی قلمداد شود. بنابراین، استفاده از بند تأکید بر مطلب خاص به موارد ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی محدود شده است.

1. Auditor's Judgment

۲. بیشتر مطالب این فصل از استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۶ با عنوان بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل، برگرفته شده است.

- در مواردی که حسابرس مستقل بند تأکید بر مطلب خاص را در گزارش خود درج می‌کند باید:
- الف. این بند بلافاصله پس از بند اظهار نظر درج شود؛
- ب. از عنوان تأکید بر مطلب خاص یا عنوان مناسب دیگری استفاده گردد؛
- پ. در این بند، به روشنی به آن موضوع خاص و موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی که به طور کامل آن را توصیف کرده است، اشاره شود؛ و
- ت. تصریح شود که اظهار نظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.
- جدول ۱ چگونگی تصریح حسابرس را نشان می‌دهد.

جدول ۱: تصریح به تعدیل نشدن اظهار نظر حسابرس در نتیجه‌ی تأکید بر مطلب خاص		
ردیف	نوع اظهار نظر	متن زیر باید به آخر بند تأکید بر مطلب خاص افزوده شود.
۱	تعدیل نشده	... اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، تعدیل نشده است.
۲	مشروط	... اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.
۳	مردود	... اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مردود نشده است.
۴	عدم اظهار نظر	... عدم اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، نبوده است.
ممکن است چنین به نظر برسد که در مورد اظهار نظر تعدیل نشده، نیازی به درج متن بالا نیست؛ ولی در استاندارد حسابرسی مربوط، تأکید شده است که تصریح شود اظهار نظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.		

درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، بر اظهار نظر وی اثری ندارد. بنابراین، بند تأکید بر مطلب خاص، جایگزین هیچ یک از موارد زیر نیست:

- الف. نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر، یا
- ب. اطلاعاتی که افشای آن در صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری الزامی است.
- بنابراین، حسابرس نمی‌تواند موضوعات مؤثر بر اظهار نظر را که جایگاهش در بند مبانی تعدیل اظهار نظر است؛ در قالب بند تأکید بر مطلب خاص بگنجانند. افزون بر این، افشا نشدن موضوعی که افشای آن در صورت‌های مالی منجر به تأکید بر مطلب خاص می‌شده است؛ موجب تحریف بااهمیت صورت‌های مالی می‌شود.

نمونه‌هایی از بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، در پی می‌آید:

(۱) بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده:

تأکید بر مطلب خاص

این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی ... علیه شرکت نمونه (سهامی عام) توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، تعدیل نشده است.

(۲) بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش با نظر مشروط:

تأکید بر مطلب خاص

این مؤسسه نظر مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌کند. دعوایی به خواسته‌ی خسارت ناشی از رعایت نکردن برخی حقوق مربوط به امتیاز ساخت و زیان مربوط، در دادگاه علیه شرکت مطرح می‌باشد. شرکت نیز دادخواست متقابل داده و اقدامات قضایی در جریان است. پیامد نهایی دعوای مطرح شده، اکنون قابل پیش‌بینی نیست. از این رو، هیچ گونه ذخیره‌ای بابت بدهی‌های احتمالی ناشی از این دعوا نیز در صورت‌های مالی شناسایی نشده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

(۳) بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش با نظر مردود:

تأکید بر مطلب خاص

با توجه به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، در تاریخ ... (پس از تاریخ ترازنامه) بخشی از موجودی کالای ساخته شده‌ی شرکت، که در انبار ... نگهداری می‌شده و بهای تمام شده‌ی آن ... میلیون ریال بوده، در اثر آتش‌سوزی از بین رفته است. شرکت بیمه، به دلیل سهل‌انگاری بنگاه مورد رسیدگی، خسارت مربوط را جبران نکرده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مردود نشده است.

(۴) بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی، با عدم اظهار نظر:

تأکید بر مطلب خاص

همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... آمده، مالیات عملکرد سال ۱۳×۱ شرکت فرعی ... طبق برگ تشخیص ... میلیون ریال تعیین شده که شرکت یاد شده برای آن ذخیره‌ای شناسایی نکرده و بدین دلیل حسابرس شرکت یاد شده درباره‌ی صورت‌های مالی آن شرکت نظر مشروط اظهار کرده است. عدم اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، نبوده است.

بندهایی از استانداردهای دیگر که حسابرس را به افزودن بند تأکید بر مطلب خاص در شرایط معین ملزم می‌کند؛ شامل موارد زیر است^۱:

(۱) بند ۳۲ استاندارد حسابرسی بخش ۵۷۰ با عنوان "تداوم فعالیت":

در صورت وجود ابهام بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت و افشای کافی در صورت‌های مالی، حسابرس باید نظر تعدیل نشده اظهار کند؛ اما باید یک بند تأکید بر مطلب خاص را به گزارش خود بیفزاید. این بند باید حاوی وجود ابهام بااهمیت درباره‌ی رویدادها یا شرایطی باشد که ممکن است به تردیدی عمده در مورد توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت بینجامد و به یادداشت توضیحی صورت‌های مالی که موارد زیر را افشا می‌نماید؛ اشاره کند:

الف. توصیف کافی رویدادها یا شرایط اصلی ایجاد کننده‌ی تردید عمده درباره‌ی توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت و برنامه‌های مدیریت برای برخورد با آن رویدادها یا شرایط، و

ب. توضیح مناسب درباره‌ی ابهام بااهمیت مربوط به رویدادها یا شرایطی که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت به‌عنوان یک بنگاه دایر ایجاد کند و از این رو، بنگاه مورد رسیدگی ممکن است قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌های خود در روال عادی عملیات تجاری نباشد.

حسابرس در ارزیابی کفایت افشا در صورت‌های مالی، به این موضوع توجه می‌کند که اطلاعات افشا شده، توجه استفاده‌کنندگان را به‌احتمال ناتوانی بنگاه مورد رسیدگی در بازیافت دارایی‌ها و پرداخت بدهی‌ها در روال عادی عملیات تجاری، به‌روشنی جلب نماید. در مواردی که حسابرس افشای اطلاعات را در یادداشت‌های صورت‌های مالی، کافی بداند؛

۱. موارد این بخش، از پیوست ۱ استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۶ ایران، آورده شده است. این موارد، طبق پیوست ۱ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۶ به شرح زیر است:

- ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements - paragraph 19 (b).
- ISA 560, Subsequent Events - paragraph 12 (b) and 16.
- ISA 570, Going Concern - paragraph 19.
- ISA 800, Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks - paragraph 14.

نمونه‌ی بند تأکید بر مطلب خاص که پس از بند اظهار نظر درج می‌شود به شرح زیر است:

تأکید بر مطلب خاص

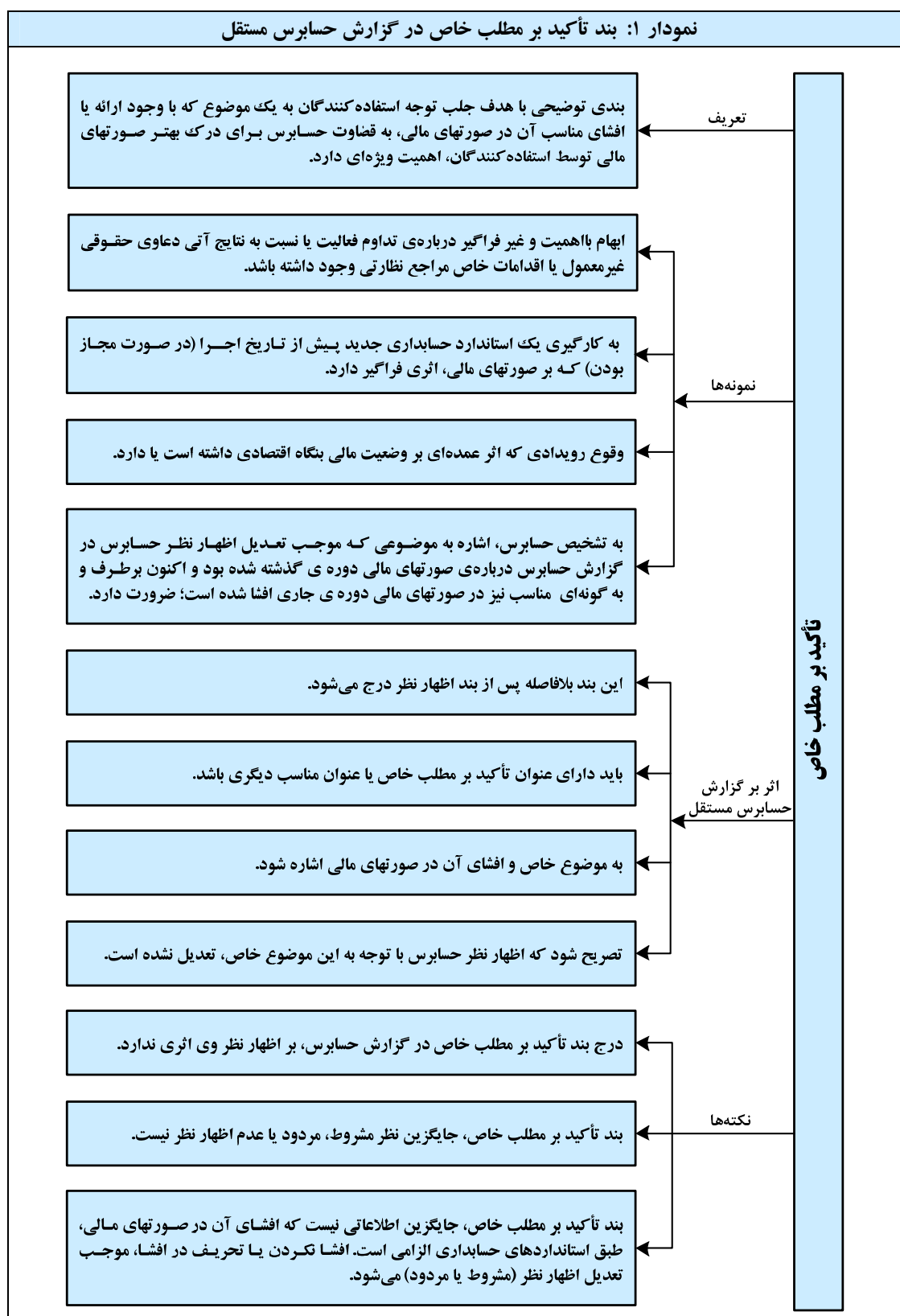
همان‌گونه که در یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی آمده، شرکت در سال‌های اخیر زیان‌های قابل ملاحظه‌ای داشته است؛ به‌گونه‌ای که زیان انباشته‌ی شرکت در تاریخ ترازنامه بیش از ... برابر سرمایه شده و جمع بدهی‌های جاری شرکت نسبت به جمع دارایی‌های جاری آن ... ریال فزونی یافته است. این موضوع به همراه سایر موارد مندرج در یادداشت یاد شده، نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی بااهمیت است که درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت تردیدی عمده ایجاد می‌کند. اظهار نظر این مؤسسه...

(۲) بند ۱۳ استاندارد حسابرسی بخش ۷۱۰ با عنوان "اطلاعات مقایسه‌ای":

در مواردی که گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر بوده است و موضوعی که باعث تعدیل گزارش شده بود برطرف شده و به‌گونه‌ای مناسب نیز در صورت‌های مالی دوره‌ی جاری افشا شده باشد؛ حسابرس در گزارش دوره‌ی جاری خود معمولاً اشاره‌ای به موضوع مندرج در گزارش دوره‌ی گذشته نخواهد داشت. اما، چنانچه حسابرس ضروری تشخیص دهد؛ می‌تواند این موضوع را در یک بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش خود بیاورد؛ برای نمونه:

تأکید بر مطلب خاص

همان‌گونه که در یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی آمده است؛ شرکت در سال مالی پیش درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری را بر بنیاد روش کار تکمیل شده شناسایی کرده و این امر موجب شده بود که گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی پیش حاوی نظر مردود باشد. در سال مورد گزارش، رویه‌ی شناسایی درآمدهای یاد شده به روش درصد تکمیل تغییر یافته و آثار آن، شامل آثار انباشته‌ی تغییر در رویه‌ی مزبور، به شرح یادداشت یاد شده، به‌گونه‌ای مناسب، شناسایی و افشا شده است. این امر موجب شده سود انباشته‌ی شرکت ... میلیون ریال تعدیل شود. اظهار نظر این مؤسسه...



سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل

سایر بندهای توضیحی، بندهای توضیحی پس از بند اظهار نظر است که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌ها یا گزارش حسابرس، سودمند است.

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده، برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌ها یا گزارش حسابرس سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان **سایر بندهای توضیحی** یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد. حسابرس باید این بند را بلافاصله پس از بند اظهار نظر و بند تأکید بر مطلب خاص، یا در صورتی که محتوای این بند به بخش سایر مسئولیت‌های گزارشگری مربوط باشد؛ در محل مناسبی در گزارش حسابرس درج کند. محتوای سایر بندهای توضیحی به روشنی نشان می‌دهد که:

الف. ارائه و افشای چنین توضیحاتی در صورتهای مالی، الزامی نیست؛

ب. سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر (برای مثال الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در رابطه با محرمانه بودن اطلاعات) از ارائه‌ی آنها منع شده است؛ و

پ. سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود.

محل درج سایر بندهای توضیحی به ماهیت اطلاعاتی بستگی دارد که منتقل می‌کند. هرگاه سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی مربوط به درک آنها از حسابرسی صورتهای مالی باشد؛ این بند بلافاصله پس از بندهای **اظهار نظر و تأکید بر مطلب خاص** درج می‌شود. چنانچه سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی مربوط به سایر مسئولیت‌های گزارشگری باشد؛ این بند ممکن است با یک عنوان فرعی در بخش **گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی** درج شود و زمانی که به همهی مسئولیت‌های حسابرس یا درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس مربوط می‌شود؛ این بند ممکن است در بخش جداگانه‌ای پس از بخش‌های گزارش درباره‌ی صورتهای مالی و گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی درج شود.

با توجه به مطالب بالا، محتوای سایر بندهای توضیحی شامل موضوعاتی است که برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از:

۱. حسابرسی،
۲. مسئولیت‌های حسابرس، و
۳. گزارش حسابرس، سودمند است.

سایر بندهای توضیحی به حسابرس و فرآیند حسابرسی، مربوط است. بنابراین، درج موضوعاتی مانند عدم رعایت برخی قوانین یا مقررات یا ضعف‌های کنترل‌های داخلی، در بخش سایر بندهای توضیحی، جایگاهی ندارد. عدم رعایت قوانین و مقررات باید در بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی نوشته شود.

سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از "حسابرسی"

در شرایطی نادر که حتی با وجود فراگیر بودن آثار احتمالی محدودیت تحمیل شده توسط مدیریت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، حسابرس قادر به کناره‌گیری از کار نباشد؛ ممکن است افزودن سایر بندهای توضیحی به گزارش حسابرس، برای تشریح دلایل عدم امکان کناره‌گیری از کار، ضرورت داشته باشد. برای نمونه:

سایر بندهای توضیحی

شرکت ...، مستندات مربوط به بخش عمده‌ای از فروش‌ها و خرید مواد اولیه در سال مورد رسیدگی را به این مؤسسه ارائه نکرده و همچنین، برای ارسال تأییدیه‌های درخواستی این مؤسسه در رابطه با مانده حساب‌های دریافتی و پرداختی تجاری اقدامات لازم را انجام نداده است. همان‌گونه که در بند(های) ... این گزارش آمده، این موضوعات منجر به محدودیت اساسی در دامنه‌ی حسابرسی این مؤسسه شده است؛ ولی به دلیل اینکه تا زمان تعیین محدودیت‌های یاد شده بخش عمده‌ای از کار حسابرسی انجام شده بوده؛ این مؤسسه نتوانسته است از کار، کناره‌گیری کند.

سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از "مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس"

طبق قوانین، مقررات یا عرف رایج، ممکن است حسابرس ملزم یا مجاز باشد درباره‌ی مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی یا گزارش حسابرس، توضیحات بیشتری ارائه کند. در صورت لزوم، می‌توان از یک یا چند عنوان فرعی برای توصیف محتوای سایر بندهای توضیحی استفاده کرد.

در برخی شرایط، حسابرس طبق الزامات استانداردهای حسابرسی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری افزون بر مسئولیت‌های گزارشگری درباره‌ی صورت‌های مالی را به عهده دارد؛ یا از حسابرس درخواست می‌شود روش‌های خاص دیگری را اجرا و نتیجه را گزارش یا درباره‌ی موضوعات خاص اظهار نظر کند. این‌گونه موارد با سایر بندهای توضیحی ارتباطی ندارد.

بندهایی از استانداردهای دیگر که حسابرس را به افزودن سایر بندهای توضیحی در شرایط معین ملزم می‌کند، شامل موارد زیر است^۱:

۱) بند ۱۶ استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان "رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه":

بر بنیاد بندهای ۱۳ تا ۱۶ استاندارد یاد شده در بالا، حسابرس پس از انتشار صورت‌های مالی و گزارش خود، نسبت به انجام پرس و جو در مورد صورت‌های مزبور، مسئولیتی ندارد. اما در مواردی که وی پس از انتشار صورت‌های مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه می‌شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می‌توانست به تغییر در گزارش حسابرس بیانجامد باید ضرورت تجدید نظر در صورت‌های مالی را ارزیابی کند؛ موضوع را با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می‌دهد؛ به عمل آورد. چنانچه مدیریت بنگاه مورد رسیدگی به دلیل موارد یاد شده، در صورت‌های مالی، تجدید نظر کند؛ حسابرس باید روش‌های حسابرسی مورد نیاز در آن شرایط را اجرا کند؛ اقدامات مدیریت را برای حصول اطمینان از آگاه شدن کلیه دریافت‌کنندگان صورت‌های مالی پیشین (و گزارش حسابرس درباره‌ی آن) از وضعیت موجود، بررسی و گزارش جدیدی درباره‌ی صورت‌های مالی تجدید نظر شده، صادر کند.

حسابرس در گزارش جدید خود باید از طریق درج سایر بندهای توضیحی، به علت تجدید نظر در صورت‌های مالی پیشین و گزارش نخستین صادر شده توسط حسابرس اشاره کند. تاریخ گزارش جدید حسابرس نباید پیش از تاریخ تأیید صورت‌های مالی تجدید نظر شده، باشد و بنابراین، روش‌های مورد استفاده برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه نیز باید تا تاریخ گزارش جدید حسابرس، اجرا شود.

۱. موارد این بخش، از پیوست ۲ استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۶ ایران آورده شده است. این موارد، طبق پیوست ۲ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۶ به شرح زیر است:

- ISA 560, Subsequent Events – paragraphs 12 (b) and 16.
- ISA 710, Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements – paragraphs 13-14, 16-17 and 19.
- ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements – paragraph 10 (a).

(۲) بندهای ۱۵ و ۱۶ استاندارد حسابرسی بخش ۷۱۰ با عنوان "اطلاعات مقایسه‌ای":

در مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است؛ حسابرس جانشین باید در سایر بندهای توضیحی گزارش خود، به موارد زیر اشاره کند:
الف. تصریح این که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته، توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است.
ب. نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش حسابرس پیشین.

برای نمونه:

سایر بندهای توضیحی

صورت‌های مالی سال (دوره‌ی) منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۱ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری، حسابرسی شده و در گزارش ... خرداد ۱۳×۲ آن مؤسسه درباره‌ی آن صورت‌های مالی، نظر ... اظهار شده است.

در مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته، حسابرسی نشده است؛ حسابرس باید در گزارش خود، پس از بند اظهار نظر، تصریح کند که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است. این تأکید، از مسئولیت حسابرس نسبت به اجرای روش‌های مناسب و ضروری درباره‌ی مانده‌های ابتدای سال مورد گزارش، نمی‌کاهد. این موضوع که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است در صورت‌های مالی سال مورد گزارش به‌روشنی افشا می‌شود. برای نمونه:

سایر بندهای توضیحی

صورت‌های مالی سال (دوره‌ی) پیش حسابرسی نشده است. در نتیجه، اطلاعات مقایسه‌ای ارائه شده در صورت‌های مالی سال (دوره‌ی) مورد گزارش، حسابرسی نشده است.

(۳) بند ۱۳ استاندارد حسابرسی بخش ۷۲۰ با عنوان "سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده":

طبق این استاندارد، بنگاه مورد رسیدگی ممکن است بر اساس الزامات قانونی یا بنا بر روال خود، افزون بر صورت‌های مالی، اطلاعات مالی و غیرمالی دیگری را (مانند گزارش مدیریت یا هیأت مدیره در مورد عملیات بنگاه مورد رسیدگی) نیز در گزارش سالانه‌ی شامل صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش حسابرس ارائه کند. این‌گونه اطلاعات مالی و غیرمالی، سایر اطلاعات نامیده می‌شود. چنانچه حسابرس مغایرت‌های بااهمیتی را بین سایر اطلاعات و صورت‌های مالی حسابرسی شده، شناسایی کند و به باور وی، اصلاح سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های بااهمیتی را در سایر بندهای توضیحی در گزارش خود ارزیابی کند.

برای نمونه، حسابرس گزارش هیأت مدیره را درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام، بررسی می‌کند. چنانچه بین مندرجات آن با مندرجات صورت‌های مالی، مغایرت‌های بااهمیتی وجود داشته باشد؛ در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی نوشته می‌شود.

پیش از این نوشته شد که اگر سایر بندهای توضیحی شامل اطلاعاتی برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی مربوط به سایر مسئولیت‌های گزارشگری باشد (مانند نمونه‌ی بالا)؛ این بند ممکن است با یک عنوان فرعی در بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی درج شود.

گزارشگری درباره‌ی بیش از یک مجموعه‌ی صورت‌های مالی

یک بنگاه اقتصادی ممکن است افزون بر تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران، مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کند و از حسابرس بخواهد درباره‌ی هر دو مجموعه از صورت‌های مالی اظهار نظر کند. در این شرایط، حسابرس ممکن است با درج موضوع در سایر بندهای توضیحی، به این واقعیت اشاره کند که مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی توسط همان بنگاه اقتصادی و طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز تهیه شده و حسابرس گزارش جداگانه‌ای درباره‌ی آن صورت‌های مالی منتشر کرده است. برای نمونه:

سایر بندهای توضیحی

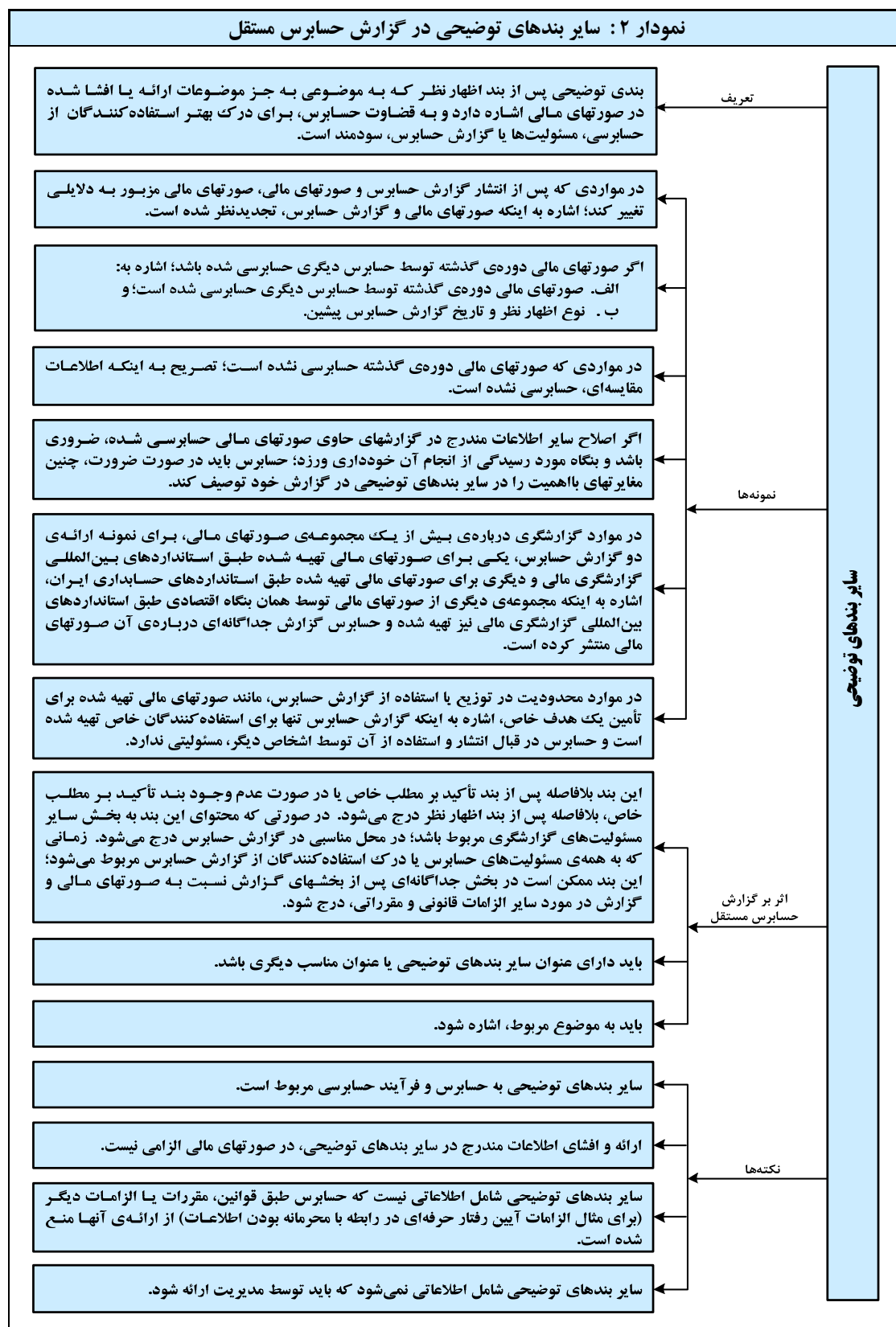
شرکت، مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی دوره‌ی (سال) منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ را با رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تهیه نموده که توسط این مؤسسه حسابرسی شده و گزارش حسابرس مربوط به آن، در تاریخ ... صادر شده است (توسط این مؤسسه در جریان حسابرسی است و گزارش حسابرس مربوط به آن، پس از پایان حسابرسی صادر خواهد شد).

محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس

صورت‌های مالی تهیه شده برای تأمین یک هدف خاص ممکن است طبق الزامات یک مجموعه‌ی استانداردهای حسابداری با مقاصد عمومی تهیه شده باشد؛ به این خاطر که استفاده‌کنندگان مورد نظر به این نتیجه رسیده‌اند که چنین صورت‌های مالی با مقاصد عمومی، نیازهای اطلاعاتی آنان را برآورده می‌کند. در چنین شرایطی، از آنجا که گزارش حسابرس برای استفاده‌کنندگان خاصی تهیه شده است؛ حسابرس ممکن است درج موضوع را در سایر بندهای توضیحی ضروری بداند و در آن به این واقعیت اشاره کند که گزارش حسابرس تنها برای استفاده‌کنندگان خاص تهیه شده است و حسابرس در قبال انتشار و استفاده از آن توسط اشخاص دیگر، مسئولیتی ندارد. برای نمونه:

سایر بندهای توضیحی

این مؤسسه به درخواست بانک... صورت‌های مالی یاد شده در بالا را که برای دریافت تسهیلات مالی از این بانک تهیه شده، حسابرسی کرده است. این گزارش تنها برای استفاده‌ی بانک... تهیه شده است و این مؤسسه در قبال انتشار و استفاده از آن توسط اشخاص دیگر، مسئولیتی ندارد.



اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

اگر حسابرس قصد داشته باشد بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی را در گزارش حسابرس درج کند باید محتوای این بندها و جمله‌بندی پیشنهادی را با ارکان راهبری بنگاه اقتصادی در میان بگذارد. حسابرسان، معمولاً یک نسخه از پیش‌نویس گزارش حسابرس را به هیأت مدیره (یا ارکان راهبری) بنگاه مورد رسیدگی ارائه می‌دهند و پس از گذشت مدت زمانی معقول و پی‌گیری مناسب برای دریافت پاسخ، با توجه به پاسخ‌های آنها یا اطمینان یافتن از بی‌میلی ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی به پاسخگویی، گزارش حسابرس را نهایی و تهیه می‌کنند. طبق استانداردهای حسابرسی، این اطلاع‌رسانی الزامی است و حسابرس نباید بدون انجام آن و بدون توجه به پاسخ‌های دریافتی، گزارش حسابرس را تهیه کند.

این اطلاع‌رسانی باعث می‌شود که ارکان راهبری از ماهیت موضوعات خاصی که قرار است در گزارش حسابرس ارائه شود آگاهی یابند؛ و فرصتی ایجاد می‌کند تا در صورت لزوم، توضیحات بیشتری را از حسابرس بخواهند. در مواردی که موضوع خاصی در سایر بندهای توضیحی در کارهای حسابرسی متوالی، رخ می‌دهد؛ حسابرس ممکن است تکرار اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری را ضروری تشخیص ندهد.

جدول ۳: اولویت‌بندی بندهای پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس مستقل

اولویت	ماهیت
۱	بند تأکید بر مطلب خاص
۲	سایر بندهای توضیحی
۳	سایر مسئولیت‌های گزارشگری مانند گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

جدول ۴: اجزای گزارش حسابرس مستقل، با اظهار نظر تعدیل شده و بندهای پس از اظهار نظر			
	شرح	حسابرس در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی	
		مسئولیت ندارد	مسئولیت دارد
		شماره‌ی اجزای گزارش	شماره‌ی اجزای گزارش
	عنوان	۱	۱
	مخاطب	۲	۲
	گزارش نسبت به صورت‌های مالی	-	۳
گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی	بند مقدمه	۳	۴
	مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی	۴	۵
	مسئولیت حسابرس	۵	۶
	بند مبانی اظهار نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر	۶	۷
	سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها	۷	۸
	اظهار نظر حسابرس	۸	۹
	تأکید بر مطلب خاص	۹	۱۰
	سایر بندهای توضیحی	۱۰	۱۱
	سایر مسئولیت‌های گزارشگری	-	۱۲
	امضای حسابرس	۱۱	۱۳
	تاریخ گزارش حسابرس	۱۲	۱۴
	نشانی حسابرس	۱۳	۱۵

نمونه‌ی گزارش حسابرس شامل بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی، حسابرسی شده است؛
- ب. صورت‌های مالی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- پ. نسبت به نتایج یک دعوای حقوقی مهم در جریان، ابهام وجود دارد؛
- ت. یک مورد انحراف از استانداردهای حسابداری منجر به اظهار نظر مشروط شده است؛
- ث. صورت‌های مالی سال پیش را مؤسسه‌ی دیگری حسابرسی کرده است؛ و
- ج. حسابرس افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون بر عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی ...) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. موجودی مواد و کالا، به شرح یادداشت توضیحی...، شامل مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به کمینه‌ی بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال می‌شود.

اظهار نظر مشروط

۵. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار مورد مندرج در بند ۴، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی...) 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

۶. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی $\times\times\times$ صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی... علیه شرکت نمونه (سهامی...) توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۷. صورت‌های مالی سال (دوره‌ی) منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری، حسابرسی شده و در گزارش... ماه ۱۳۰۲ آن مؤسسه درباره‌ی آن صورت‌های مالی، نظر... اظهار شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۸. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

(امضای حسابرس)

(تاریخ گزارش حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

خلاصه‌ی فصل چهارم

بند اظهار نظر، همیشه آخرین بند گزارش حسابرس نیست. حسابرس ممکن است گاه، یک یا چند بند از بندهای زیر را پس از اظهار نظر، در گزارش خود بگنجاند:

- تأکید بر مطلب خاص
- سایر بندهای توضیحی
- سایر مسئولیت‌های گزارشگری، مانند گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی (شامل: گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس)

جدول زیر نمایشگر خلاصه‌ی مطالب مربوط به موارد بالا است:

بندهای پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس مستقل			
اولویت	عنوان	ماهیت	نکته‌های گزارشگری
۱	تأکید بر مطلب خاص	به قضاوت حسابرس، برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که در صورت‌های مالی به گونه‌ای مناسب افشا شده است؛ اهمیت ویژه‌ای دارد؛ برای نمونه:	الف. این بند بلافاصله پس از بند اظهار نظر درج شود.
		• ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی.	ب. از عنوان تأکید بر مطلب خاص یا عنوان مناسب دیگری استفاده گردد.
		• بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که بر صورت‌های مالی اثری فراگیر دارد.	پ. در این بند به روشنی به آن موضوع خاص و موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی که به طور کامل آن را توصیف می‌کند؛ اشاره شود.
		• وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی بنگاه اقتصادی داشته یا دارد.	ت. تصریح شود که اظهار نظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.
		• ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت.	

بندهای پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس مستقل			
اولویت	عنوان	ماهیت	نکته‌های گزارشگری
۲	سایر بندهای توضیحی	به موضوعی به‌جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است؛ برای نمونه: • اشاره به دلایل تجدید نظر در صورت‌های مالی و گزارش حسابرس. • اشاره به اینکه صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است و درج نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش وی. • تصریح به اینکه اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است. • اشاره به عدم اصلاح سایر اطلاعات مندرج در گزارش سالانه، در موارد وجود مغایرت بااهمیت بین آن اطلاعات و صورت‌های مالی و ضرورت اصلاح سایر اطلاعات. • اشاره به تهیه‌ی یک مجموعه‌ی دیگر از صورت‌های مالی (برای نمونه، صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) و گزارش حسابرسی مربوط به آن. • اشاره به محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس.	الف. این بند بلافاصله پس از بند تأکید بر مطلب خاص یا در صورت عدم وجود بند تأکید بر مطلب خاص، بلافاصله پس از بند اظهار نظر درج می‌شود؛ یا در صورتی که محتوای این بند به بخش سایر مسئولیت‌های گزارشگری مربوط باشد؛ در محل مناسبی در گزارش حسابرس درج شود. زمانی که این بند به همه‌ی مسئولیت‌های حسابرس یا درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس مربوط می‌شود؛ این بند ممکن است در بخش جداگانه‌ای پس از بخش‌های گزارش نسبت به صورت‌های مالی و گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی، درج شود. ب. باید دارای عنوان سایر بندهای توضیحی یا عنوان مناسب دیگری باشد. پ. به موضوع خاص، اشاره شود.
۳	سایر الزامات قانونی و مقرراتی	حسابرس افزون بر مسئولیت‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش نسبت به صورت‌های مالی، سایر مسئولیت‌های گزارشگری خود را (مانند: گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی و گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس) در گزارش حسابرس مطرح می‌کند.	پس از سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس درج می‌شود (توضیحات بیشتر در فصل دوم آورده شد).

با توجه به آنچه که در این فصل و فصل‌های پیشین آمد؛ به طور کلی، بندهایی را که ممکن است به گزارش حسابرس افزوده شود؛ می‌توان در چهار گروه زیر آورد:

الف. تحریف یا محدودیت بااهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) یا ابهام فراگیر، پیش از بند اظهار نظر درج و موجب تعدیل اظهار نظر حسابرس می‌شود. تحریف، شامل اشتباه و تقلب است و رعایت نکردن استانداردهای حسابداری، از جمله افشای نامناسب و ناکافی هم تحریف به حساب می‌آید.

ب. مواردی که با وجود ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس برای درک بهتر صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به آن موضوع، در بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر درج می‌شود. برای نمونه، ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر که به گونه‌ای مناسب و کافی افشا شده است در بند تأکید بر مطلب خاص می‌آید.

پ. سایر بندهای توضیحی که برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس، سودمند است و به حسابرس و فرآیند حسابرسی مربوط است.

ت. مواردی که به سایر الزامات قانونی و مقرراتی مربوط است. چنانچه حسابرس بر بنیاد قوانین یا مقررات، افزون بر مسئولیت‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی برای گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را در گزارش حسابرس مطرح می‌کند؛ باید این مسئولیت‌ها در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند **گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی** درج شود. برای نمونه می‌توان به گزارش درباره‌ی وظایف بازررس قانونی اشاره کرد.

در نتیجه، باید مطالب قابل درج در گزارش حسابرس، به گونه‌ای مناسب دسته‌بندی شود و در یکی از گروه‌های بالا جای گیرد.

اصطلاحاتی که در فصل چهارم معرفی یا بر آن تأکید شده است

بند تأکید بر مطلب خاص (Emphasis of Matter paragraph): بندی توضیحی است که پس از بند اظهار نظر و بدون تأثیر بر اظهار نظر، در گزارش حسابرس می‌آید؛ با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که با وجود ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرس، برای درک بهتر صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد. این بند، جایگزین اظهار نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر، یا اطلاعاتی که باید در صورت‌های مالی افشا شود؛ نیست.

سایر بندهای توضیحی (Other Matter Paragraphs): بندهای توضیحی پس از بند اظهار نظر است که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس، سودمند است. محتوای سایر بندهای توضیحی به روشنی نشان می‌دهد که:

الف. ارائه و افشای چنین توضیحاتی در صورت‌های مالی، الزامی نیست؛

ب. سایر بندهای توضیحی، شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر از ارائه‌ی آنها منع شده است؛

پ. سایر بندهای توضیحی، شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود.

پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل چهارم

- (۱) کدام بند زیر، پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج می‌شود؟
- الف. تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی.
 - ب. تأکید بر مطلب خاص و مبانی تعدیل.
 - ج. تأکید بر مطلب خاص و سایر محدودیت‌ها و تحریف‌ها.
 - د. تأکید بر مطلب خاص و سایر محدودیت‌ها و تحریف‌هایی که برای پوشش مسئولیت حسابرس لازم است.
- (۲) حسابرس ممکن است گاه به این نتیجه برسد که گرچه موضوعی خاص، بر اظهار نظر وی مؤثر نیست؛ اما درج یک بند پس از اظهار نظر، برای ... ضرورت دارد.
- الف. تعدیل اظهار نظر.
 - ب. سایر موارد.
 - ج. اطلاع‌رسانی به استفاده‌کننده‌ی گزارش.
 - د. الف، ب و ج بالا.
- (۳) کدام گزینه‌ی زیر، تأثیر بندهای پس از اظهار نظر را بر اظهار نظر حسابرس نشان می‌دهد؟
- الف. اگر بااهمیت باشد موجب تعدیل اظهار نظر می‌شود.
 - ب. بر اظهار نظر حسابرس اثر ندارد.
 - ج. در برخی موارد بر اظهار نظر اثر دارد.
 - د. به قضاوت حسابرس بستگی دارد.
- (۴) هدف حسابرس از درج بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، جلب توجه استفاده‌کنندگان به کدام مورد زیر است؟
- الف. موضوعی که با وجود ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، برای درک بهتر صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد.
 - ب. هر موضوع دیگری که برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس، مربوط تلقی شود.
 - ج. تحریف‌ها یا محدودیت‌ها و ابهامات بااهمیتی که منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس نشده است.
 - د. الف و ب بالا.

۵) بندی توضیحی که پس از بند اظهار نظر و با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع افشا شده در صورتهای مالی، در گزارش حسابرس درج می‌شود؛ چه نام دارد؟
الف. سایر بندهای توضیحی.

ب. گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

ج. تأکید بر مطلب خاص.

د. هیچ‌کدام.

۶) کدام گزینه‌ی زیر ممکن است به درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس منجر شود؟
الف. ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی یا ابهام بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت.

ب. بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که بر صورتهای مالی، اثری فراگیر دارد.

ج. وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی بنگاه اقتصادی داشته است یا دارد.

د. الف، ب و ج بالا.

۷) جایگاه بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، کدام گزینه‌ی زیر است؟

الف. بلافاصله پس از بند مبانی تعدیل درج می‌شود.

ب. بلافاصله پس از بند اظهار نظر درج می‌شود.

ج. پیش از بند اظهار نظر درج می‌شود.

د. پس از بند سایر بندهای توضیحی درج می‌شود.

۸) بند تأکید بر مطلب خاص باید دارای کدام عنوان زیر باشد؟

الف. سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها.

ب. سایر بندهای توضیحی.

ج. تأکید بر مطلب خاص.

د. گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

۹) کدام گزینه‌ی زیر، اثر بند تأکید بر مطلب خاص را بر اظهار نظر حسابرس نشان می‌دهد؟

الف. موجب تعدیل اظهار نظر نمی‌شود.

ب. موجب تعدیل اظهار نظر می‌شود.

ج. بر اظهار نظر مشروط مؤثر است.

د. بر عدم اظهار نظر مؤثر است.

(۱۰) در بند تأکید بر مطلب خاص باید

- الف. به روشنی به موضوع خاص و موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی، اشاره شود.
- ب. تصریح شود که اظهار نظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.
- ج. به علت تعدیل اظهار نظر حسابرس، اشاره شود.
- د. الف و ب بالا.

(۱۱) بند تأکید بر مطلب خاص، جایگزین کدام مورد زیر نیست؟

- الف. اظهار نظر مشروط یا مردود.
- ب. عدم اظهار نظر.
- ج. اطلاعاتی که افشای آن در صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری، الزامی است.
- د. الف، ب و ج بالا.

(۱۲) در مواردی که گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی پیش حاوی نظر تعدیل شده بوده است و موضوعی که باعث تعدیل گزارش شده بود برطرف شده و به گونه‌ای مناسب نیز در صورت‌های مالی دوره‌ی مورد گزارش افشا شده باشد؛ چنانچه حسابرس ضروری تشخیص دهد می‌تواند این موضوع را در ... در گزارش خود بیاورد.

- الف. بند سایر محدودیت‌ها و تحریف‌ها.
- ب. سایر بندهای توضیحی.
- ج. بند تأکید بر مطلب خاص.
- د. بند گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

(۱۳) بندهای توضیحی پس از بند اظهار نظر که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد؛ با کدام گزینه‌ی زیر نامیده می‌شود؟

- الف. سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها.
- ب. سایر بندهای توضیحی.
- ج. تأکید بر مطلب خاص.
- د. گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

۱۴ جایگاه سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. بلافاصله پس از بند اظهار نظر و بند تأکید بر مطلب خاص.
- ب. در صورتی که محتوای این بند به بخش سایر مسئولیت‌های گزارشگری مربوط باشد؛ در این بخش درج می‌شود.
- ج. زمانی که به همه‌ی مسئولیت‌های حسابرس یا درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس مربوط می‌شود؛ ممکن است در بخش جداگانه‌ای پس از بخش‌های گزارش نسبت به صورت‌های مالی و گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی درج شود.
- د. الف، ب و ج بالا.

۱۵ محل درج سایر بندهای توضیحی، به کدام مورد زیر بستگی دارد؟

- الف. ماهیت اطلاعاتی که منتقل می‌کند.
- ب. نوع اظهار نظر حسابرس.
- ج. نوع اظهار نظر و بند تأکید بر مطلب خاص.
- د. الف، ب و ج بالا.

۱۶ سایر بندهای توضیحی باید دارای کدام عنوان زیر باشد؟

- الف. سایر بندهای توضیحی یا عنوان مناسب دیگر.
- ب. سایر بندهای توضیحی.
- ج. تأکید بر مطلب خاص.
- د. گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

۱۷ اثر سایر بندهای توضیحی بر اظهار نظر حسابرس، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. موجب تعدیل اظهار نظر نمی‌شود.
- ب. موجب تعدیل اظهار نظر می‌شود.
- ج. بر اظهار نظر مشروط مؤثر است.
- د. بر عدم اظهار نظر مؤثر است.

- ۱۸) محتوای سایر بندهای توضیحی باید کدام مورد زیر را به روشنی نشان دهد؟
- الف. ارائه و افشای توضیحات مندرج در سایر بندهای توضیحی در صورت‌های مالی، الزامی نیست.
- ب. سایر بندهای توضیحی، شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر از ارائه‌ی آنها منع شده است.
- ج. سایر بندهای توضیحی، شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود.
- د. الف، ب و ج بالا.
- ۱۹) سایر بندهای توضیحی به قضاوت حسابرس، برای درک بهتر استفاده‌کنندگان از کدام مورد زیر سودمند است؟
- الف. حسابرسی.
- ب. مسئولیت‌های حسابرس.
- ج. گزارش حسابرس.
- د. الف، ب و ج بالا.
- ۲۰) تشریح دلایل عدم امکان کناره‌گیری از کار در صورت ضرورت، در کدام بند زیر درج می‌شود؟
- الف. سایر بندهای توضیحی.
- ب. سایر تحریف‌ها و محدودیت‌ها.
- ج. تأکید بر مطلب خاص.
- د. گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.
- ۲۱) اگر حسابرس ملزم یا مجاز باشد درباره‌ی مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی یا گزارش حسابرس توضیحات بیشتری ارائه کند؛ این توضیحات در کدام بند زیر درج می‌شود؟
- الف. تأکید بر مطلب خاص.
- ب. سایر تحریف‌ها و محدودیت‌ها.
- ج. سایر بندهای توضیحی.
- د. گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

۲۲) حسابرس، کدام مورد زیر را ممکن است در سایر بندهای توضیحی درج کند؟

- ۱) در مواردی که پس از انتشار گزارش حسابرس و صورت‌های مالی، این صورت‌های مالی به دلایلی تغییر کند.
- ۲) صورت‌های مالی دوره‌ی پیش، توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد؛ یا صورت‌های مالی دوره‌ی پیش، حسابرسی نشده باشد.
- ۳) اصلاح سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد.
- ۴) گزارشگری درباره‌ی بیش از یک مجموعه‌ی صورت‌های مالی.
- ۵) محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس.

الف. ۱، ۳، ۴ و ۵.

ب. ۳، ۴ و ۵.

ج. ۴ و ۵.

د. ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵.

۲۳) در مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی پیش توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد؛

حسابرس جانشین باید در سایر بندهای توضیحی گزارش خود، به کدام مورد زیر اشاره کند؟

- الف. تصریح این که صورت‌های مالی دوره‌ی پیش توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است.
- ب. نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش حسابرس پیشین.
- ج. دلایل تغییر حسابرس.
- د. الف و ب بالا.

۲۴) کدام گزینه‌ی زیر، در رابطه با مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی پیش حسابرسی نشده، درست است؟

- الف. حسابرس باید در گزارش خود، پس از بند اظهار نظر، تصریح کند که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است.
- ب. تأکید حسابرس بر عدم حسابرسی اطلاعات مقایسه‌ای از مسئولیت وی نسبت به اجرای روش‌های مناسب و ضروری درباره‌ی مانده‌های ابتدای سال جاری، نمی‌کاهد.
- ج. این موضوع که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است؛ در صورت‌های مالی سال جاری به‌روشنی افشا می‌شود.
- د. الف، ب و ج بالا.

۲۵) در کدام مورد زیر، حسابرس ممکن است اطلاع‌رسانی سایر بندهای توضیحی به ارکان راهبری را ضروری تشخیص ندهد؟

- الف. در مواردی که موضوع خاصی در سایر بندهای توضیحی در کارهای حسابرسی متوالی، تکرار می‌شود.
- ب. در مواردی که موضوع، کم‌اهمیت است.
- ج. در مواردی که الزام قانونی وجود ندارد.
- د. ب و ج بالا.

۲۶) کدام گزینه‌ی زیر، اولویت‌بندی بندهای پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس مستقل را نشان می‌دهد؟

- الف. بند تأکید بر مطلب خاص، سایر مسئولیت‌های گزارشگری و سایر بندهای توضیحی.
- ب. سایر بندهای توضیحی، بند تأکید بر مطلب خاص و سایر مسئولیت‌های گزارشگری.
- ج. بند تأکید بر مطلب خاص، سایر بندهای توضیحی و سایر مسئولیت‌های گزارشگری.
- د. سایر مسئولیت‌های گزارشگری، سایر بندهای توضیحی و بند تأکید بر مطلب خاص.

۲۷) یک گزارش حسابرس، شامل این بند است: "این مؤسسه... اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است". این بند کدام عنوان زیر را دارد؟

- الف. مبانی اظهار نظر مشروط.
- ب. تأکید بر مطلب خاص.
- ج. سایر بندهای توضیحی.
- د. سایر محدودیت‌ها و تحریف‌ها.

۲۸) یک گزارش حسابرس، شامل این بند پس از اظهار نظر است: "این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی جلب می‌کند که...". این بند کدام عنوان زیر را دارد؟

- الف. مبانی تعدیل اظهار نظر.
- ب. سایر بندهای توضیحی.
- ج. تأکید بر مطلب خاص.
- د. سایر محدودیت‌ها و تحریف‌ها.

۲۹) یک گزارش حسابرس، شامل این بند است: "صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ... خرداد ماه ۱۳×۲ آن مؤسسه نسبت به صورت‌های مالی مزبور نظر ... اظهار شده است". این بند کدام عنوان زیر را دارد؟

- الف. سایر بندهای توضیحی.
- ب. تأکید بر مطلب خاص.
- ج. مبانی تعدیل اظهار نظر.
- د. سایر محدودیت‌ها و تحریف‌ها.

۳۰) یک گزارش حسابرس، شامل این بند است: "صورت‌های مالی سال قبل حسابرسی نشده است. در نتیجه، اطلاعات مقایسه‌ای ارائه شده در صورت‌های مالی سال مورد گزارش، حسابرسی نشده است". این بند کدام عنوان زیر را دارد؟

- الف. سایر محدودیت‌ها و تحریف‌ها.
- ب. تأکید بر مطلب خاص.
- ج. مبانی تعدیل اظهار نظر.
- د. سایر بندهای توضیحی.

۳۱) اگر اصلاح سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های بااهمیتی را

- الف. ارزیابی کند.
- ب. در سایر بندهای توضیحی در گزارش خود، ارزیابی کند.
- ج. در بند مبانی تعدیل اظهار نظر، ارزیابی کند.
- د. در بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش خود، ارزیابی کند.

پیوست فصل چهارم

نمونه‌ی گزارش حسابرسی مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی، با اظهار نظر مشروط و بند تأکید بر مطلب خاص، به زبان انگلیسی

Illustration of an Auditor's Report that Includes an Emphasis of Matter Paragraph

Circumstances include the following:

- Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210¹.
- There is uncertainty relating to a pending exceptional litigation matter.
- A departure from the applicable financial reporting framework resulted in a qualified opinion.
- In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements²

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's³ ***Responsibility for the Financial Statements***

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards⁴, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

-
1. ISA 210, "Agreeing the Terms of Audit Engagements."
 2. The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.
 3. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.
 4. Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control¹. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence that we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

The company's short-term marketable securities are carried in the statement of financial position at xxx. Management has not marked these securities to market but has instead stated them at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company's records indicate that had management marked the marketable securities to market, the company would have recognized an unrealized loss of xxx in the statement of comprehensive income for the year. The carrying amount of the securities in the statement of financial position would have been reduced by the same amount at December 31, 20X1, and income tax, net income and shareholders' equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Emphasis of Matter

We draw attention to Note X to the financial statements which describes the uncertainty² related to the outcome of the lawsuit filed against the company by XYZ Company. Our opinion is not qualified in respect of this matter.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

-
1. In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."
 2. In highlighting the uncertainty, the auditor uses the same terminology that is used in the note to the financial statements.

موارد ویژه در گزارش حسابرس مستقل

هدف‌های آموزشی

- ▣ تعریف تداوم فعالیت و آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی آن و چگونگی تأثیرش بر اظهار نظر حسابرس.
- ▣ آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی.
- ▣ آشنایی با گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی.
- ▣ آشنایی با تأثیر عدم ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد بر اظهار نظر و گزارش حسابرس مستقل.
- ▣ تعریف اطلاعات مقایسه‌ای و آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی آن و چگونگی تأثیرش بر اظهار نظر و گزارش حسابرس.
- ▣ آشنایی با تأثیر عدم ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران بر اظهار نظر و گزارش حسابرس مستقل.
- ▣ آشنایی با مسئولیت حسابرس در ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی و چگونگی تأثیرش بر اظهار نظر و گزارش حسابرس.
- ▣ تعریف روابط و معاملات با اشخاص وابسته و آشنایی با مسئولیت حسابرس درباره‌ی آن و چگونگی تأثیرش بر اظهار نظر و گزارش حسابرس.
- ▣ آشنایی با چگونگی اشاره به استفاده از خدمات کارشناس در گزارش حسابرس.

مقدمه

در فصل‌های پیشین، بیشتر مطالب مربوط به گزارش حسابرس نوشته شد. موضوعاتی نیز وجود دارد که حسابرس، ممکن است گاه با آنها روبرو شود. در این فصل برخی موارد ویژه، شامل تداوم فعالیت، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی، عدم ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مقایسه‌ای، عدم ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی، روابط و معاملات با اشخاص وابسته و اشاره به استفاده از خدمات کارشناس در گزارش حسابرس و توضیحاتی درباره‌ی چگونگی تأثیر هر یک از آنها بر گزارش حسابرس، ارائه می‌شود.

تداوم فعالیت

تداوم فعالیت^۱، یکی از مفروضات بنیادی در تهیه‌ی صورت‌های مالی است. طبق این فرض، معمولاً فرض می‌شود که بنگاه اقتصادی در آینده‌ی قابل پیش‌بینی، به فعالیت خود ادامه می‌دهد و قصد یا الزامی برای انحلال، توقف فعالیت یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات ندارد. بنا بر این، دارایی‌ها و بدهی‌ها بر مبنای توانایی بنگاه مورد رسیدگی در بازیافت یا تسویه‌ی آنها در جریان عادی فعالیت‌های تجاری، ثبت می‌شود.^۲

مسئولیت ارزیابی تداوم فعالیت، با مدیریت بنگاه اقتصادی است. مدیریت در زمان تهیه‌ی صورت‌های مالی باید توان ادامه‌ی فعالیت بنگاه اقتصادی را ارزیابی کند. صورت‌های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود؛ مگر اینکه مدیریت، قصد انحلال یا توقف عملیات بنگاه اقتصادی را داشته باشد؛ یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. هرگاه مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام بااهمیت نسبت به توانایی تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی ایجاد کند؛ این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود؛ این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی و اینکه چرا بنگاه اقتصادی فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است؛ افشا شود.^۳

مسئولیت حسابرس، بررسی مناسب بودن استفاده‌ی مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه‌ی صورت‌های مالی و بررسی احتمال وجود ابهام‌های بااهمیت یا اساسی درباره‌ی توانایی ادامه‌ی فعالیت بنگاه مورد رسیدگی به‌عنوان یک بنگاه دایر است که نیاز به افشا در صورت‌های مالی دارد. حسابرس نمی‌تواند رویدادها یا شرایط آتی را که ممکن است موجب توقف فعالیت بنگاه مورد رسیدگی شود؛ پیش‌بینی کند. بنا بر این، عدم اشاره به ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت در گزارش حسابرس، نمی‌تواند به‌عنوان تضمین توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت محسوب گردد.

نتیجه‌گیری در مورد تداوم فعالیت و گزارشگری حسابرسی

حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی بدست آمده باید مشخص کند که آیا به نظر وی، رویدادها یا شرایطی وجود دارد که، به تنهایی یا در مجموع، بتواند تردیدی عمده در توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت ایجاد کند. ابهام بااهمیت یا فراگیر (اساسی) در مواردی وجود دارد که اثر بالقوه‌ی آن، چنان زیاد باشد که به نظر حسابرس لازم است ماهیت و اثر ابهام به‌روشنی افشا شود تا صورت‌های مالی، همراه‌کننده نباشد.

1. Going Concern

۲. استاندارد حسابرسی بخش ۵۷۰ با عنوان تداوم فعالیت.

۳. استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورت‌های مالی.

وجود ابهام نسبت به تداوم فعالیت

چنانچه استفاده از فرض تداوم فعالیت، مناسب است اما ابهام بااهمیتی (فراگیر یا غیر فراگیر) وجود دارد؛ حسابرس باید:

الف. به افشای موارد زیر در صورتهای مالی، توجه کند:

- توصیف کافی رویدادها یا شرایط اصلی ایجاد کننده تردید عمده درباره توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه ی فعالیت و برنامه های مدیریت برای برخورد با آن رویدادها یا شرایط.
- توضیح مناسب درباره ی ابهام بااهمیت مربوط به رویدادها یا شرایطی که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه ی فعالیت به عنوان یک بنگاه دایر ایجاد کند و از این رو، بنگاه مورد رسیدگی ممکن است قادر به بازیافت دارایی ها و تسویه ی بدهی های خود در روال عادی عملیات تجاری نباشد.

ب. در صورت وجود ابهام بااهمیت درباره ی تداوم فعالیت:

۱. از افشای کافی و مناسب ابهام بااهمیت درباره ی تداوم فعالیت، در صورتهای مالی، اطمینان یابد و نظر تعدیل نشده اظهار کند؛ اما همان گونه که در فصل چهارم آمد؛ با افزودن یک بند تأکید بر **مطلب خاص** حاوی وجود ابهام بااهمیت درباره ی رویدادها یا شرایطی که ممکن است به تردیدی عمده در مورد توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه فعالیت بینجامد و با اشاره به یادداشت توضیحی صورتهای مالی، گزارش خود را تعدیل کند. حسابرس در ارزیابی کفایت افشا در صورتهای مالی، به این موضوع توجه می کند که اطلاعات افشا شده، توجه استفاده کنندگان را به احتمال ناتوانی بنگاه مورد رسیدگی در بازیافت دارایی ها و پرداخت بدهی ها در روال عادی عملیات تجاری، به روشنی جلب نماید. نمونه ی بند تأکید بر مطلب خاص به شرح زیر است:

همان گونه که در یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی آمده است؛ شرکت در سال های اخیر زیان های قابل ملاحظه ای داشته است. به گونه ای که زیان انباشته ی آن در تاریخ ترازنامه بیش از ... برابر سرمایه شده و جمع بدهی های جاری شرکت نسبت به جمع دارایی های جاری آن، ... ریال فزونی یافته است. این موضوع به همراه سایر موارد مندرج در یادداشت یاد شده، نشان دهنده ی وجود ابهامی بااهمیت است که درباره ی توانایی شرکت به ادامه ی فعالیت تردیدی عمده ایجاد می کند.

۲. در صورت عدم افشای کافی و مناسب ابهام بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت در صورت‌های مالی، نظر مشروط اظهار کند. گزارش باید به‌روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی بااهمیت وجود دارد که ممکن است درباره‌ی توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند. نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مشروط به شرح زیر است:

بخش عمده‌ی اقساط سررسید شده‌ی تسهیلات بانکی تا تاریخ ۳۱ خرداد ۱۳۰۲ (تاریخ پایان قرارداد تسهیلات) پرداخت نشده و تا تاریخ این گزارش، شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت آن یا کسب منابع مالی جایگزین نگردیده است. این وضعیت نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی بااهمیت است که می‌تواند درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند و بنا بر این، ممکن است شرکت قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد. این واقعیت در صورت‌های مالی، افشا نشده است.

پ. در موارد وجود ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی) درباره‌ی تداوم فعالیت یا وجود موارد متعدد ابهام بااهمیت، شامل ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت، که آثار بالقوه‌ی آن در مجموع اساسی باشد؛ صرف‌نظر از افشا یا عدم افشای آنها در صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر ارائه کند. نمونه‌ی بند مبانی عدم اظهار نظر به شرح زیر است:

قراردادهای تأمین مالی شرکت در ۳۰ دی ۱۳۰۰ پایان یافته و باقیمانده‌ی تسهیلات به دین حال تبدیل شده است. تا تاریخ این گزارش، شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت این بدهی یا کسب منابع مالی جایگزین نشده، همچنین، به‌موجب رأی دادگاه، حکم توقیف اموال کارخانه‌ی شرکت صادر شده است. این رویدادها نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی اساسی است که می‌تواند درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت تردیدی عمده ایجاد کند و، بنابراین، ممکن است شرکت قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

مناسب نبودن فرض تداوم فعالیت

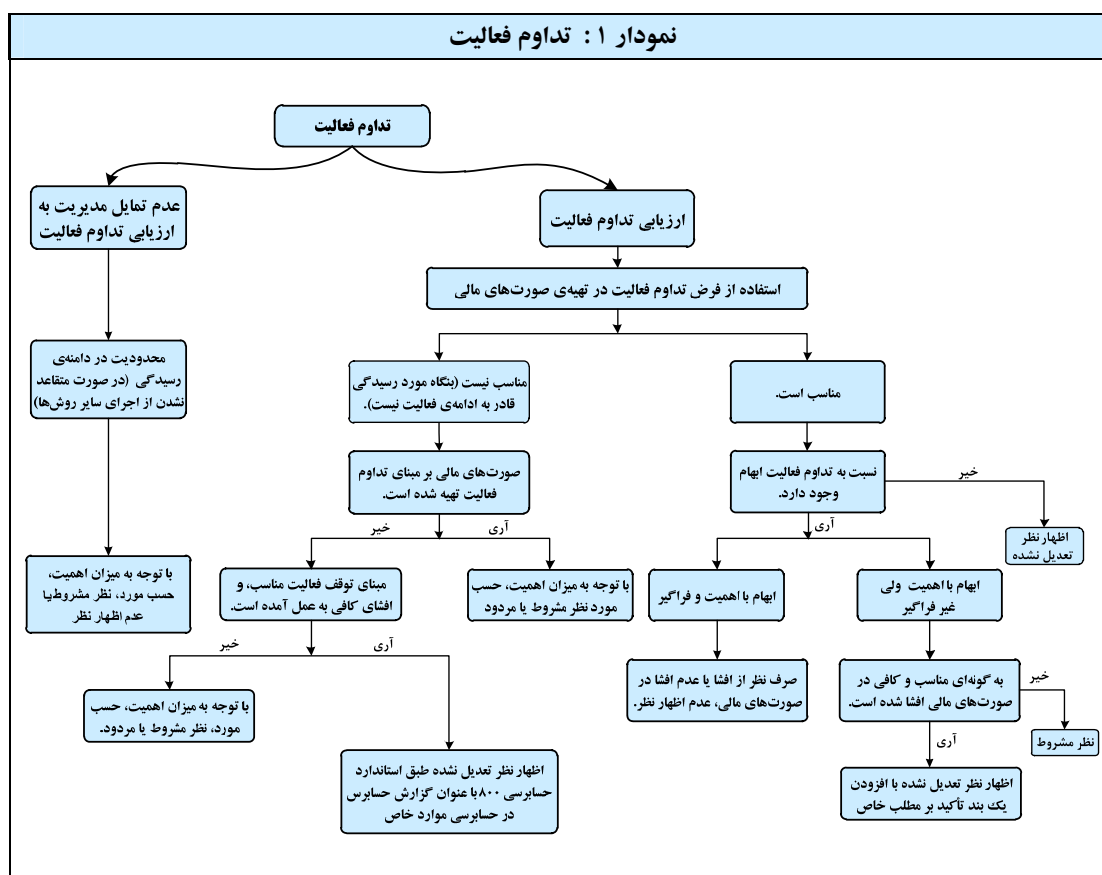
چنانچه به نظر حسابرس، بنگاه مورد رسیدگی قادر به ادامه‌ی فعالیت نباشد اما صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد؛ حسابرس باید با توجه به میزان اهمیت، به دلیل تحریف صورت‌های مالی، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

هرگاه مدیریت بنگاه مورد رسیدگی به این نتیجه برسد که استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه‌ی صورت‌های مالی نامناسب است؛ تهیه‌ی صورت‌های مالی بر مبنای توقف فعالیت ضرورت می‌یابد. چنانچه

بر اساس روش‌های اضافی اجرا شده و اطلاعات بدست آمده مشخص شود که مبنای توقف فعالیت، مناسب و افشای کافی به عمل آمده است؛ حسابرس با اشاره به مبنای مورد استفاده در بند اظهار نظر گزارش، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۸۰۰ با عنوان **گزارش حسابرس در حسابرسی موارد خاص**، نظر تعدیل نشده اظهار می‌کند. اگر مبنای توقف فعالیت نامناسب و افشای کافی به عمل نیامده است؛ حسابرس باید حسب مورد، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

عدم تمایل مدیریت به انجام ارزیابی تداوم فعالیت

اگر مدیریت با وجود درخواست حسابرس، تمایلی به انجام ارزیابی یا گسترش و تکمیل ارزیابی انجام شده - که به باور حسابرس، کافی نیست - نداشته باشد؛ حسابرس با محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی روبروست که چگونگی تصمیم‌گیری در این شرایط، در فصل سوم آمد. حسابرس برای جبران عدم ارزیابی توسط مدیریت، مسئولیتی ندارد و می‌تواند به دلیل میسر نبودن گردآوری شواهد مناسب و کافی درباره‌ی استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه‌ی صورت‌های مالی، در صورتی که با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی متقاعد نشود؛ به دلیل محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی و با توجه به میزان اهمیت، حسب مورد، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.



گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی

بیشتر مطالبی که پیش از این نوشته شد؛ درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی^۱ گروه و بنگاه اقتصادی اصلی هم بکار می‌رود. با وجود این، در ادامه مواردی آورده می‌شود که به طور ویژه به گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی یاد شده مربوط است.

۱. مدیر مسئول حسابرسی گروه، مسئولیت هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه طبق الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی و ارزیابی مناسب بودن گزارش حسابرس را با توجه به شرایط موجود بر عهده دارد. بنا بر این، در گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی گروه نباید به حسابرس بنگاه(های) اقتصادی فرعی اشاره شود. اگرچه حسابرسان بنگاه(های) اقتصادی فرعی ممکن است حسابرسی اطلاعات مالی را برای مقاصد حسابرسی گروه انجام دهند و همچنین، مسئول یافته‌های کلی، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهار نظرهای خود باشند؛ مسئولیت اظهار نظر حسابرسی گروه به عهده‌ی حسابرس گروه است. در مواردی که اظهار نظر حسابرس گروه به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی یک یا چند بنگاه اقتصادی فرعی تعدیل می‌شود؛ بند توضیحی مربوط در گزارش حسابرس گروه، دلایل محدودیت را بدون اشاره به حسابرس بنگاه(های) اقتصادی فرعی توصیف می‌کند؛ مگر اینکه چنین اشاره‌ای برای توضیح کافی شرایط، ضروری باشد.

۲. حسابرس برای اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، معیار اهمیت را بکار می‌گیرد. در ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی، صورت‌های مالی دو شخصیت حسابداری جداگانه مورد نظر است. بنا بر این، حسابرس برای اظهار نظر، عموماً از دو سطح اهمیت استفاده می‌کند. در شرایط خاص، ممکن است گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای خاص در صورت‌های مالی گروه وجود داشته باشد که به گونه‌ای معقول انتظار رود وجود تحریف در آنها با مبالغی کمتر از سطح اهمیت صورت‌های مالی گروه به عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان را بر مبنای صورت‌های مالی یاد شده تحت تأثیر قرار دهد. در چنین شرایطی، حسابرسان گروه باید سطح اهمیت مناسب برای این گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای خاص را تعیین کنند.

1. Consolidated Financial Statements

۳. در مواردی که حسابرس، برخی از موضوعات مندرج در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی بنگاه(های) اقتصادی فرعی را بی‌اثر بر اظهار نظر خود درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه تشخیص می‌دهد ولی می‌خواهد توجه استفاده‌کنندگان را بیشتر جلب کند؛ اشاره به آنها ضرورت می‌یابد. اگر این موضوعات در صورت‌های مالی افشا شده باشد؛ به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس درج می‌شود. اگر افشای این موضوعات لازم باشد ولی افشا نشده باشد؛ صورت‌های مالی، تحریف شده است و حسابرس باید نظری درخور میزان اهمیت تحریف، اظهار کند.

۴. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی برخی از موضوعات مندرج در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی بنگاه(های) اقتصادی فرعی که اثری بر اظهار نظر وی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه ندارد و در صورت‌های مالی ارائه یا افشا نشده است؛ برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود نداشته باشد؛ باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان سایر بندهای توضیحی یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد.

۵. در گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه، بندهای مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی و مسئولیت حسابرس، مانند نمونه‌هایی که پیش از این آمد؛ نوشته می‌شود. نمونه‌ی بندهای مقدمه و اظهار نظر نیز به شرح زیر است:

مقدمه

صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

...

اظهار نظر

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی ...) 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.

عدم ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه

چنانچه بنگاه اقتصادی اصلی، تنها صورت‌های مالی خود را ارائه کند و صورت‌های مالی تلفیقی گروه را ارائه نکند:

۱. چنانچه اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی در مقایسه با اقلام صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی، کم‌اهمیت باشد؛ به گونه‌ای که در صورت تهیه، صورت‌های مالی تلفیقی گروه نیز تفاوت چندانی با صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی نداشته باشد؛ نیاز به درج موضوع عدم تلفیق صورت‌های مالی در گزارش حسابرس نیست.

۲. چنانچه اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی در مقایسه با صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی، بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد؛ حسابرس باید ضمن درج بند مناسب در بخش مبانی تعدیل اظهار نظر در گزارش خود، به دلیل تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی، نظر مشروط اظهار کند. نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مشروط به شرح زیر است:

مبانی اظهار نظر مشروط

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

۳. چنانچه اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی در مقایسه با اقلام صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد؛ حسابرس باید ضمن درج بند مناسب در بخش مبانی تعدیل اظهار نظر در گزارش خود، به دلیل تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی، نظر مردود اظهار کند. نمونه‌ی بند مبانی اظهار نظر مردود به شرح زیر است:

برخلاف استانداردهای حسابداری، شرکت صورت‌های مالی تلفیقی گروه را ارائه نکرده است. با توجه به اساسی بودن اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی، صورت‌های مالی شرکت اصلی به تنهایی برای ارزیابی وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی، قابل اتکا نیست.

۴. چنانچه صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی برای رسیدگی در اختیار حسابرس قرار نگرفته باشد؛ حسابرس باید بر اساس شواهد موجود، بااهمیت یا اساسی بودن آثار موضوع عدم ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه را مشخص و حسب مورد، نظر مشروط یا مردود اظهار کند. اگر در مواردی نادر، حسابرس نتواند دامنه و حدود آثار ناشی از موضوع یاد شده و نیاز به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی یا عدم نیاز به آن را به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات مورد نیاز تعیین کند؛ در این صورت، موضوع محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی مطرح و، حسب مورد، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه خواهد کرد.

ارائه صورت‌های مالی تلفیقی گروه پس از صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی

چنانچه در مواردی نادر، بنگاه اقتصادی اصلی، صورت‌های مالی تلفیقی گروه را پس از ارائه‌ی صورت‌های مالی جداگانه‌ی خود و صدور گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی آن، تهیه و همراه با صورت‌های مالی جداگانه‌ی بنگاه اقتصادی اصلی ارائه کند؛ حسابرس مستقل ضمن اشاره به تاریخ گزارش و نوع اظهار نظر پیشین خود درباره‌ی صورت‌های مالی جداگانه‌ی بنگاه اقتصادی اصلی در سایر بندهای توضیحی، می‌تواند تنها درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه اظهار نظر کند. در چنین مواردی در بند مقدمه، تنها به صورت‌های مالی تلفیقی گروه اشاره می‌شود. برای نمونه:

مقدمه

صورت‌های مالی تلفیقی گروه ... 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.

...

اظهار نظر

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه ... در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

سایر بندهای توضیحی

صورت‌های مالی جداگانه‌ی شرکت نمونه (سهامی ...) برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، توسط این مؤسسه حسابرسی شده و در گزارش ... ماه ۱۳۰۲، درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر ... اظهار شده است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی

منظور از مجموعه، بنگاه اقتصادی و بنگاه(های) اقتصادی وابسته و یا مشارکت(های) آن است. چنانچه بنگاه اقتصادی مشمول تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی نباشد؛ ولی طبق استانداردهای حسابداری ملزم به تهیه‌ی صورت‌های مالی با بکارگیری روش ارزش ویژه یا ارزش ویژه ناخالص باشد؛ در گزارش حسابرس از اصطلاح صورت‌های مالی مجموعه استفاده می‌شود. برای نمونه:

مقدمه

صورت‌های مالی مجموعه و شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه‌ها به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ 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.

...

اظہار نظر

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی مجموعه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی مجموعه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد

ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد توسط بنگاه مورد رسیدگی منجر به تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی می‌شود؛ در نتیجه، حسابرس باید نظر مشروط اظهار کند. توجه به این نکته لازم است که اگر موضوعات دیگری هم در گزارش وجود داشته باشد که بر اظهار نظر، مؤثر است؛ نوع اظهار نظر با توجه به تمام موضوعات، مشخص می‌شود.

در بند مقدمه، تنها به صورت‌های مالی ارائه شده برای حسابرسی اشاره و عبارت زیر در بند مبانی تعدیل اظهار نظر در گزارش درج می‌شود:

مبانی اظهار نظر مشروط

صورت جریان وجوه نقد برای سال (دوره‌ی) مالی (... ماهه و... روزه) منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های گوناگون به طور خلاصه نشان داده می‌شود؛ ضروری است.

بند اظهار نظر نیز به شرح زیر نوشته می‌شود:

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد، موضوع بند...، به ارائه‌ی ناقص اطلاعات منجر شده است؛ صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×× و عملکرد مالی آن را برای سال (دوره‌ی) مالی (... ماهه و... روزه) منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

اگر افزون بر ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد، تحریف(ها) یا محدودیت(های) دیگری هم وجود داشته باشد؛ بند اظهار نظر، به شرح زیر نوشته می‌شود:

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد، موضوع بند...، به ارائه‌ی ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به استثنای آثار مورد (موارد) مندرج در بند(های) ... و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد (موارد) مندرج در بند(های) ...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×× و عملکرد مالی آن را برای سال (دوره‌ی) مالی (... ماهه و... روزه) منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

بند اظهار نظر بالا در مورد نظر مشروط کاربرد دارد. هرگاه بند مبانی تعدیل شامل موضوعات دیگری باشد؛ بند بالا باید بر اساس نوع اظهار نظر، تعدیل شود.

اطلاعات مقایسه‌ای

اطلاعات مقایسه‌ای^۱ یعنی مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره‌ی گذشته که به‌عنوان بخشی از صورت‌های مالی و به‌منظور استفاده در ارتباط با مبالغ و اطلاعات افشا شده‌ی دوره‌ی مورد گزارش، ارائه می‌شود. اطلاعات مقایسه‌ای، صورت‌های مالی کامل محسوب نمی‌شود و به تنهایی قابل ارائه نیست. این اطلاعات، بخشی جدا نشدنی از صورت‌های مالی است که تنها در ارتباط با ارقام دوره‌ی جاری مطالعه می‌شود.^۲

1. Comparative Information

۲. استاندارد حسابرسان بخش ۷۱۰ با عنوان اطلاعات مقایسه‌ای.

حسابرس باید اطمینان یابد که اطلاعات مقایسه‌ای از تمام جنبه‌های بااهمیت، منطبق با استانداردهای حسابداری است. حسابرس نباید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا، درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی مورد گزارش، شامل اطلاعات مقایسه‌ای، به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، اظهار نظر می‌کند.

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

الف. چنانچه موضوع مورد نظر، بر اقلام دوره‌ی مورد گزارش نیز اثر داشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره‌ی مورد گزارش، گزارش خود را تعدیل کند. برای نمونه:

استهلاک بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود (یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی) به بهای تمام شده‌ی ... میلیون ریال در سال پیش شناسایی نشده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب کاهش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود و سود قبل از مالیات سال پیش و در نتیجه، کاهش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود و سود و زیان انباشته‌ی سال مورد گزارش، هر یک به مبلغ ... میلیون ریال می‌شود.

ب. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی مورد گزارش اثر نداشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند. برای نمونه:

اقلام مقایسه‌ای سرفصل تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت به شرح یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی، شامل ... میلیارد ریال اقساط سررسید شده‌ی تسهیلات مالی است که می‌بایست به‌عنوان بدهی جاری ارائه می‌شد. تغییر طبقه‌بندی یاد شده موجب می‌شود ارقام سال پیش مربوط به حصه‌ی جاری تسهیلات مالی دریافتی (بدهی‌های جاری) افزایش و حصه‌ی بلند مدت تسهیلات مالی دریافتی کاهش به مبلغ یاد شده داشته باشد.

در برخی شرایط خاص، چنانچه حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری از تحریف بااهمیتی آگاه شود که بر صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته اثر داشته اما گزارش مربوط از این بابت تعدیل نشده و اطلاعات مقایسه‌ای نیز به گونه‌ای مناسب تجدید آرائه نگردیده است باید گزارش خود را درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری از بابت اطلاعات مقایسه‌ای، تعدیل و حسب مورد، نظر مشروط یا مردود اظهار کند. افزون بر این، در مواردی که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است و حسابرس دوره‌ی جاری به تحریف بااهمیتی در اطلاعات مقایسه‌ای برخورد می‌کند؛ وی باید از مدیریت بخواهد اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید آرائه کند و در صورت خودداری مدیریت از انجام آن باید گزارش خود را از این بابت تعدیل و، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

اگر حسابرس نتواند با اجرای روش‌های حسابرسی، شواهد کافی و مناسبی را درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای بدست آورد؛ با محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی روبروست و همان گونه که در فصل سوم آمد باید با توجه به اهمیت موضوع، حسب مورد، نظر مشروط، عدم اظهار نظر یا اظهار نظر دوگانه آرائه کند.

در مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده یا اینکه حسابرسی نشده است؛ حسابرس باید موضوع را در سایر بندهای توضیحی، پس از بند اظهار نظر، درج کند.

جدول ۱، مسئولیت‌های حسابرس را درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای نشان می‌دهد.

جدول ۱: مسئولیت حسابرس درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای

مسئولیت حسابرس	شرح
حسابرس باید اطمینان یابد که اطلاعات مقایسه‌ای از تمام جنبه‌های بااهمیت، منطبق با استانداردهای حسابداری است.	
در موارد ارائه‌ی اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش حسابرس تنها به صورت‌های مالی دوره‌ی جاری اشاره می‌کند.	اطلاعات مقایسه‌ای یعنی مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره‌ی گذشته که به‌عنوان بخشی از صورت‌های مالی و به‌منظور استفاده در ارتباط با مبالغ و اطلاعات افشا شده‌ی دوره‌ی جاری (اقدام دوره‌ی جاری) ارائه می‌شود. اطلاعات مقایسه‌ای، صورت‌های مالی کامل محسوب نمی‌شود؛ به تنهایی قابل ارائه نیست؛ و جزیی لاینفک از صورت‌های مالی دوره‌ی جاری است که تنها در ارتباط با اقدام دوره‌ی جاری مطالعه می‌شود.
در موارد ارائه‌ی صورت‌های مالی مقایسه‌ای، گزارش حسابرس به هر یک از دوره‌هایی اشاره می‌کند که صورت‌های مالی آن ارائه شده است.	صورت‌های مالی مقایسه‌ای یعنی مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره‌ی گذشته که به‌منظور مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌ی جاری ارائه می‌شود. صورت‌های مالی مقایسه‌ای (صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های توضیحی آن)، جزیی از صورت‌های مالی دوره‌ی جاری نیست و به تنهایی هم قابل ارائه است.
یکنواختی در بکارگیری رویه‌های حسابداری مورد استفاده درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای نسبت به اقدام دوره‌ی جاری و در صورت وجود تغییر رویه، اعمال اصلاحات یا افشای مناسب.	حسابرس باید شواهد کافی و مناسبی را درباره‌ی انطباق اطلاعات مقایسه‌ای با استانداردهای حسابداری بدست آورد؛ از جمله:

جدول ۱: مسئولیت حسابرس درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای

مسئولیت حسابرس	شرح
انطباق اطلاعات مقایسه‌ای با مبالغ و موارد افشا شده در صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته یا اعمال اصلاحات یا افشای مناسب .	
حسابرس نباید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا، در باره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری، شامل اطلاعات مقایسه‌ای، به‌عنوان یک مجموعه‌ی یگانه، اظهار نظر می‌کند.	
حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره‌ی جاری، گزارش خود را تعدیل کند.	گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر بوده است. موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده، هنوز برطرف نشده است.
حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند.	
حسابرس در گزارش دوره‌ی جاری، معمولاً اشاره‌ای به موضوع مندرج در گزارش دوره‌ی گذشته نمی‌کند؛ اما چنانچه ضروری تشخیص دهد می‌تواند این موضوع را در یک بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش خود بیاورد.	موضوعی که باعث تعدیل گزارش شده بود برطرف و به‌گونه‌ای مناسب نیز در صورت‌های مالی دوره‌ی جاری افشا شده است.
حسابرس نباید گزارش خود را درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری، بابت اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل کند.	حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری از تحریف بالاهمیتی آگاه شده که بر صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته اثر داشته اما گزارش مربوط از این بابت تعدیل نشده بوده است. اطلاعات مقایسه‌ای به‌گونه‌ای مناسب تجدید ارائه شده است.

جدول ۱: مسئولیت حسابرس درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای

جدول ۱: مسئولیت حسابرس درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای		
شرح	مسئولیت حسابرس	
	حسابرس باید نظر خود را درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری، بابت اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل کند.	
اطلاعات مقایسه‌ای به‌گونه‌ای مناسب تجدید ارائه نشده است.		حسابرس جانشین باید در گزارش خود، در سایر بندهای توضیحی پس از بند اظهار نظر، به این موارد اشاره کند: ۱. تصریح این که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است؛ و ۲. نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش حسابرس پیشین.
صورت‌های مالی دوره گذشته حسابرسی نشده است.	حسابرس دوره‌ی جاری به تحریف بااهمیتی در اطلاعات مقایسه‌ای برخورد نکرده است.	حسابرس باید در گزارش خود، در سایر بندهای توضیحی پس از بند اظهار نظر، تصریح کند که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی نشده است.
	اگر حسابرس در دوره‌ی جاری به تحریف بااهمیتی در اطلاعات مقایسه‌ای برخورد کرد باید از مدیریت بخواهد اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند.	اطلاعات مقایسه‌ای به‌گونه‌ای مناسب تجدید ارائه شده است.
	اطلاعات مقایسه‌ای به‌گونه‌ای مناسب تجدید ارائه نشده است.	حسابرس باید نظر خود را از این بابت تعدیل کند.
اگر حسابرس در گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای محدودیت داشته باشد؛ باید با توجه به اهمیت موضوع، حسب مورد، نظر مشروط، عدم اظهار نظر یا اظهار نظر دوگانه ارائه کند.		

ارائه نکردن تأییدیه‌ی مدیران

حسابرس باید در هر حسابرسی، تأییدیه‌ای مناسب از مدیران دریافت کند. وی باید شواهدی را گردآوری کند که نشان دهد مدیران، مسئولیت ارائه‌ی درست صورت‌های مالی را در انطباق با استانداردهای حسابداری، پذیرفته و صورت‌های مالی را تأیید کرده‌اند. حسابرس می‌تواند شواهد مربوط به پذیرش چنین مسئولیت و تأییدی را از طریق تأییدیه‌ی مدیران^۱ (که تأکید مجددی است بر صحت ادعاهای مدیریت درباره‌ی مندرجات صورت‌های مالی) و نسخه‌ی امضا شده‌ی صورت‌های مالی، بدست آورد. افزون بر این، در این تأییدیه، اظهارات شفاهی بااهمیت مدیران در جریان حسابرسی، و هرگونه موضوع بااهمیتی که حسابرس ضروری تشخیص دهد؛ مکتوب می‌شود. حسابرس در مواردی هم که منطقاً انتظار نمی‌رود شواهد کافی و مناسب دیگری وجود داشته باشد باید تأییدیه‌ی مدیران را درباره‌ی موضوعات بااهمیت صورت‌های مالی، دریافت کند. بنابراین، تأییدیه‌ی مدیران می‌تواند موارد زیر را تأمین کند:

- شواهدی حاکی از اینکه مدیریت، مسئولیت ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای حسابداری را پذیرفته و آن را تأیید کرده است.
 - تأیید کتبی مطالب مهمی که در جریان حسابرسی، توسط مدیریت اظهار شده است. این امر احتمال برداشت نادرست حسابرس از اظهارات شفاهی مدیریت را می‌کاهد.
 - شواهدی کتبی برای مواردی که تأییدیه‌ی مدیران، تنها مدرکی است که حسابرس می‌تواند به طور منطقی انتظار دریافت آن را داشته باشد. برای مثال، می‌توان به تأیید قصد مدیریت در نگهداری یک سرمایه‌گذاری خاص به طور بلند مدت اشاره کرد.
- تأییدیه‌ی مدیران نمی‌تواند و نباید جایگزین سایر شواهدی محسوب شود که حسابرس منطقاً می‌تواند انتظار بدست آوردن آنها را داشته باشد و اگر اظهارات مدیریت با سایر شواهد حسابرسی مغایر باشد؛ حسابرس باید دلایل آن را بررسی و در صورت لزوم، قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی کند.

1. Management Representation

معمولاً تأییدیه‌ی مدیران به تاریخ پایان عملیات حسابرسی دریافت می‌شود و نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه‌ی مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، به‌هنگام شود. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای ویژه (مانند عرضه‌ی اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

اگر تأییدیه‌ی مدیران در جلسه‌ی هیأت مدیره تصویب شده باشد؛ امضای آن توسط نمایندگانی از هیأت مدیره مناسب است. در غیر این صورت، باید توسط اکثریت هیأت مدیره امضا شود.

خودداری مدیران از ارائه‌ی تأییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند؛ موجب **محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی** می‌شود و حسابرس باید **نظر مشروط** یا **عدم اظهار نظر** ارائه کند. در این گونه موارد، حسابرس باید اعتمادی که در جریان حسابرسی نسبت به سایر اظهارات مدیریت داشته است و هرگونه آثار احتمالی ارائه نکردن تأییدیه را بر گزارش حسابرس، ارزیابی کند.^۱ نمونه‌ی بند مبانی تعدیل اظهار نظر به شرح زیر است:

تأییدیه‌ی مدیران مبنی بر اعلام پذیرش مسئولیت ارائه‌ی درست صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری و تأیید صورت‌های مالی، که تأکید مجددی است بر درستی ادعاهای مدیریت درباره‌ی مندرجات صورت‌های مالی، به این مؤسسه ارائه نشده است.

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی

مسئولیت کسب اطمینان از انجام عملیات بنگاه اقتصادی طبق قوانین و مقررات، شامل رعایت قوانین و مقرراتی که مبالغ و موارد افشا در صورت‌های مالی را تعیین می‌کنند؛ به عهده مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری، است. قوانین و مقررات ممکن است به شیوه‌های گوناگون، بر صورت‌های مالی موثر باشد. برای نمونه، قوانین و مقررات ممکن است مستقیماً افشای اطلاعات خاصی را در صورت‌های مالی الزامی کنند یا بکارگیری چارچوب گزارشگری مالی خاصی را تجویز نمایند. همچنین، ممکن است در قوانین و مقررات، حقوق و تعهدات قانونی خاصی برای بنگاه اقتصادی تعیین شده باشد که برخی از آنها نیازمند شناسایی در صورت‌های مالی باشد. افزون بر این، قوانین و مقررات ممکن است جرایمی را برای موارد عدم رعایت تعیین کرده باشند.

۱. استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان تأییدیه مدیران.

مسئولیت پیشگیری از موارد **عدم رعایت**^۱ با حسابرس نیست و نمی‌توان از وی انتظار داشت موارد عدم رعایت کلیه قوانین و مقررات را کشف کند. عدم رعایت قوانین و مقررات^۲ توسط بنگاه اقتصادی، ممکن است منجر به تحریف بااهمیت صورت‌های مالی شود. کشف موارد عدم رعایت، صرف‌نظر از اهمیت آن، ممکن است سایر جنبه‌های حسابرسی، مانند ارزیابی حسابرس از درستکاری مدیران اجرایی یا کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد.

حسابرس، در انجام حسابرسی صورت‌های مالی، به چارچوب قانونی و مقرراتی مربوط توجه می‌کند. اهداف حسابرس در رابطه با قوانین و مقررات به شرح زیر است:

الف. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی رعایت مفاد قوانین و مقرراتی که عموماً انتظار می‌رود اثری مستقیم بر مبالغ و موارد افشای بااهمیت در صورت‌های مالی داشته باشند؛

ب. اجرای روش‌های حسابرسی ویژه برای کمک به تشخیص موارد عدم رعایت سایر قوانین و مقرراتی که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشند؛ و

پ. برخورد مناسب با موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقرراتی که در جریان حسابرسی مشخص شده است.

حسابرس باید موارد عدم رعایت را به ارکان راهبری، استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس و مراجع ذیصلاح نظارتی گزارش کند.

گزارشگری موارد عدم رعایت به ارکان راهبری

حسابرس باید موارد عدم رعایت قوانین و مقرراتی را که در جریان حسابرسی با آنها برخورد کرده است (به جز موضوعات مشخصاً ناچیز)، به آگاهی ارکان راهبری برساند؛ به جز در مواردی که همه‌ی اعضای ارکان راهبری در اداره‌ی بنگاه اقتصادی مسئولیت اجرایی دارند و از این رو، از موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت که پیش از این توسط حسابرس اطلاع رسانی شده است؛ آگاهند. حسابرس باید موارد عدم رعایتی را که به نظر وی عمدی و بااهمیت است؛ هرچه زودتر، به ارکان راهبری گزارش کند. چنانچه حسابرس به مشارکت مدیران اجرایی یا ارکان راهبری در فعالیت‌های مغایر با قوانین و مقررات مشکوک باشد؛ باید موضوع را به مقامات بالاتر بنگاه اقتصادی (در صورت وجود)، مانند کمیته‌ی حسابرسی یا هیأت نظارت گزارش کند.

۱. عدم رعایت، یعنی انجام فعل یا ترک فعلی به سهو یا عمد توسط بنگاه اقتصادی که خلاف قوانین و مقررات حاکم است. موارد عدم رعایت شامل معاملاتی است که به نام بنگاه اقتصادی یا توسط آن انجام می‌شود یا به نیابت بنگاه اقتصادی توسط ارکان راهبری، مدیران اجرایی یا کارکنان انجام می‌شود. عدم رعایت، تخلفات شخصی (غیر مرتبط با فعالیت‌های تجاری بنگاه اقتصادی) ارکان راهبری، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه اقتصادی را در بر نمی‌گیرد.

2. Non-compliance with laws and regulations

اگر مقام بالاتری وجود نداشته باشد یا حسابرس بر این باور باشد که اطلاع‌رسانی موضوع بی‌فایده است یا نمی‌داند گزارش خود را به چه کسی ارائه دهد؛ باید نیاز به کسب مشورت حقوقی را مورد توجه قرار دهد.

گزارشگری موارد عدم رعایت در گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی

هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که موارد عدم رعایت، بر صورت‌های مالی اثری بااهمیت دارد و به‌اندازه‌ی کافی در صورت‌های مالی منعکس نشده است؛ باید به دلیل تحریف صورت‌های مالی، نظر مشروط یا مردود اظهار کند. چنانچه مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، حسابرس را از کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای ارزیابی وقوع یا احتمال وقوع موارد عدم رعایتی که ممکن است اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد باز دارند؛ وی باید به دلیل وجود محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی، نسبت به صورت‌های مالی نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند. اگر حسابرس به دلیل محدودیت‌های ناشی از شرایط، و نه محدودیت‌های تحمیل شده توسط مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، نتواند تشخیص دهد که آیا موارد عدم رعایت رخ داده است یا خیر، باید اثر آن را بر اظهار نظر خود ارزیابی کند.

گزارشگری موارد عدم رعایت به مراجع ذیصلاح نظارتی

اگر حسابرس مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات را مشخص کرده یا نسبت به وجود موارد عدم رعایت مشکوک باشد؛ باید مشخص کند که آیا برای گزارش این موارد به مراجع ذیصلاح خارج از بنگاه اقتصادی مسئولیت دارد یا خیر. مسئولیت حرفه‌ای حسابرس درباره‌ی محرمانه نگه داشتن اطلاعات صاحبکار، ممکن است وی را از گزارش موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات به مراجع ذیصلاح خارج از بنگاه اقتصادی باز دارد. با این حال، ممکن است مسئولیت رازداری طبق قانون یا حکم دادگاه منتفی شود. در برخی موارد ممکن است حسابرس صورت‌های مالی برای گزارش موارد عدم رعایت یا موارد مشکوک به عدم رعایت به مراجع ذیصلاح نظارتی، وظیفه‌ی قانونی داشته باشد. همچنین ممکن است حسابرس موظف باشد در صورتی که مدیران اجرایی، و در موارد مقتضی، ارکان راهبری اقدامات اصلاحی را درباره‌ی تحریف انجام ندهند؛ این موضوع را به مراجع ذیصلاح گزارش کند. حسابرس ممکن است برای اقدام مناسب، کسب نظر مشاور حقوقی را مناسب تشخیص دهد. حسابرس بخش عمومی نیز ممکن است موظف به گزارش موارد عدم رعایت به مراجع قانون‌گذاری یا دیگر دستگاه‌های نظارتی یا درج آنها در گزارش حسابرس باشد.^۱

۱. استاندارد حسابرسی بخش ۲۵۰ با عنوان ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی.

چنانچه حسابرس افزون بر مسئولیت‌های بالا، بر بنیاد سایر الزامات قانونی و مقرراتی نیز برای گزارشگری موارد عدم رعایت، مسئولیت‌هایی داشته باشد باید این مسئولیت‌ها در بخش جداگانه‌ای از گزارش با یک عنوان فرعی مناسب مانند “گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی” درج کند. معمولاً این بخش شامل دو عنوان فرعی “گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی” و “گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس” است. مندرجات این بخش از گزارش بر اظهار نظر حسابرس، مؤثر نیست. حتی اگر موارد عدم رعایت موجب تعدیل اظهار نظر حسابرس شده باشد یا در بند تأکید بر مطلب خاص بیاید؛ ممکن است الزامات قانونی، حسابرس و بازرس قانونی را ملزم به درج بند مربوط در بخش گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی کند. توضیحات بیشتر درباره‌ی مندرجات این بخش از گزارش، در فصل دوم آمد.

روابط و معاملات با اشخاص وابسته

معامله با شخص وابسته^۱، انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، صرف‌نظر از مطالبه یا عدم مطالبه‌ی بهای آن است. یک شخص در صورتی وابسته به بنگاه اقتصادی است که:

الف. به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:

۱. بنگاه اقتصادی را کنترل کند یا توسط بنگاه اقتصادی کنترل شود یا با آن،

تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل بنگاه‌های اقتصادی اصلی، بنگاه‌های

اقتصادی فرعی و بنگاه‌های اقتصادی فرعی هم‌گروه)؛

۲. در بنگاه اقتصادی، نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد؛ یا

۳. بر بنگاه اقتصادی، کنترل مشترک داشته باشد.

ب. بنگاه اقتصادی وابسته‌ی^۲ آن بنگاه باشد؛

پ. مشارکت خاص^۳ آن بنگاه باشد؛

ت. از مدیران اصلی بنگاه اقتصادی یا بنگاه اقتصادی اصلی آن باشد؛

ث. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در سطرهای بالا باشد؛

1. Related Party Transactions

۲. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته.

۳. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان حسابداری مشارکت‌های خاص.

ج. توسط اشخاص اشاره شده در سطرهای بالا کنترل شود؛ تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه‌ی آنان باشد؛ یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد؛ و

چ. طرح بازنشستگی خاص کارکنان بنگاه اقتصادی یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین بنگاه‌های اقتصادی تحت کنترل این گونه طرح‌ها باشد.

هدف‌های حسابرس در رسیدگی به معاملات، روابط و مانده حساب‌های اشخاص وابسته، شامل موارد زیر است:

الف. کسب شناخت کافی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته به منظور شناسایی عوامل خطر تقلب ناشی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته که برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب لازم است؛ و

ب. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره‌ی اینکه آیا روابط و معاملات با اشخاص وابسته، طبق استانداردهای حسابداری، به گونه‌ای مناسب مشخص و در صورت‌های مالی افشا شده است یا خیر^۱.

طبق استانداردهای حسابداری^۲، در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، برای درک اثر بالقوه‌ی رابطه با شخص وابسته بر صورت‌های مالی، بنگاه اقتصادی باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره‌ی معاملات و مانده حساب‌های فی‌مابین افشا کند. افشا باید دست کم شامل موارد زیر باشد:

الف. مبلغ معاملات،

ب. مانده حساب‌های فی‌مابین، نحوه‌ی تسویه و نرخ سود تضمین شده،

ج. جزییات هرگونه تضمین ارائه یا دریافت شده،

د. ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حساب‌های فی‌مابین، و

ه. هزینه‌ی مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره‌ی ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.

۱. استاندارد حسابرسی بخش ۵۵۰ با عنوان اشخاص وابسته.

۲. استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته.

نتیجه‌گیری درباره‌ی روابط و معاملات با اشخاص وابسته و گزارش حسابرس

حسابرس باید مناسب و کافی بودن افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته را ارزیابی کند. ارزیابی افشای اطلاعات اشخاص وابسته طبق الزامات استانداردهای حسابداری مربوط، به معنای بررسی این موضوع است که آیا حقایق و شرایط روابط و معاملات با اشخاص وابسته، به‌گونه‌ای قابل فهم، تلخیص و ارائه شده است یا خیر. در صورت وجود موارد زیر، افشای معاملات با اشخاص وابسته ممکن است قابل فهم نباشد:

- الف. منطق تجاری معاملات و آثار آن بر صورت‌های مالی روشن نباشد یا تحریف شده باشد؛ یا
- ب. ضوابط و شرایط کلیدی یا سایر عوامل مهم معاملات که برای فهم آنها ضروری است؛ به‌گونه‌ای مناسب افشا نشده باشد.

اگر حسابرس چنین نتیجه‌گیری کند که افشای مربوط به آنها در صورت‌های مالی، مناسب و کافی نیست باید به دلیل تحریف صورت‌های مالی، با توجه به اهمیت موضوع، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

در شرایط خاص، حسابرس می‌تواند با وجود افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته، موضوع را به‌گونه‌ای مناسب، برای نمونه با درج بند تأکید بر مطلب خاص، در گزارش خود درج کند.

حسابرس ممکن است گاهی نتواند شواهد کافی و مناسبی درباره‌ی روابط و معاملات با اشخاص وابسته بدست آورد؛ در این موارد، حسابرس با محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی روبروست و باید با توجه به اهمیت موضوع، حسب مورد، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

باید به این نکته توجه شود که با اهمیت بودن معاملات با اشخاص وابسته از نظر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، افزون بر مبلغ ثبت شده، می‌تواند به عواملی همانند ماهیت روابط با اشخاص وابسته نیز بستگی داشته باشد.

افزون بر مطالب بالا، با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهار نظر درباره‌ی معاملات با اشخاص وابسته‌ی موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های سهامی باید حاوی اظهار نظر درباره‌ی این معاملات باشد. حتی اگر معاملات با اشخاص وابسته موجب تعدیل اظهار نظر حسابرس شده باشد یا در بند تأکید بر مطلب خاص بیاید؛ حسابرس و بازرس قانونی باید بند مربوط به اظهار نظر درباره‌ی این معاملات را در گزارش درج کند.

اشاره به استفاده از خدمات کارشناس در گزارش حسابرس

کارشناس^۱ به فرد یا مؤسسه‌ای گفته می‌شود که در زمینه‌ای غیر از حسابداری و حسابرسی، مهارت، دانش و تجربه دارد. حسابرس ممکن است در رسیدگی‌هایش به کسب شواهد حسابرسی از طریق کارشناس نیاز داشته باشد (برای نمونه ارزیابی دارایی‌ها توسط کارشناس).

حسابرس در مواردی که گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده صادر می‌کند نباید به استفاده از کار کارشناس اشاره کند. اشاره به این مطلب ممکن است به عنوان مشروط شدن گزارش حسابرس یا تقسیم مسئولیت تلقی شود؛ در حالی که هیچ‌کدام مورد نظر نبوده است. چنانچه حسابرس در نتیجه‌ی کار کارشناس تصمیم به صدور گزارش با اظهار نظر تعدیل شده یا درج بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی بگیرد باید ضمن توصیف نوع و ماهیت موضوع در گزارش، به مشخصات کارشناس و دامنه‌ی فعالیت او نیز اشاره کند. در این گونه شرایط، حسابرس باید پیش از صدور گزارش خود، اجازه‌ی این کار را از کارشناس دریافت کند. چنانچه کارشناس از دادن اجازه خودداری ورزد و حسابرس تشخیص دهد اشاره به کار کارشناس در گزارش وی ضروری است باید نظر مشاور حقوقی را جویا شود.^۲

نمونه‌هایی از گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه یا مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی

- **نمونه‌ی ۱:** گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر تعدیل نشده.
- **نمونه‌ی ۲:** گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- **نمونه‌ی ۳:** گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر دوگانه درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی.
- **نمونه‌ی ۴:** گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر تعدیل نشده درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه.
- **نمونه‌ی ۵:** گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی با نظر مشروط، بندهای تأکید بر مطلب خاص، سایر بندهای توضیحی و بندهای مربوط به سایر الزامات قانونی و مقرراتی.

1. Expert

۲. استاندارد حسابرسی بخش ۶۲۰ با عنوان استفاده از نتایج کار کارشناس.

نمونه ۱: گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه یا مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر تعدیل نشده

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی تلفیقی، حسابرسی شده است؛
- ب. صورت‌های مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی منطبق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است؛ و
- پ. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه‌ها به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرسی قانونی

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی 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 به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

اظهار نظر

۴. 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

۵. شکل و محتوای این بخش، مشابه گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی است که در فصل دوم آمد.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۶. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

تاریخ گزارش حسابرس (برای نمونه ۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳۰۱) (امضای حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی یا شاغل انفرادی نیز درج شود.

نمونه ۲: گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت در گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی تلفیقی، حسابرسی شده است؛
- ب. صورت‌های مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است؛
- پ. تیم حسابرسی گروه به دلیل محدودیت در دامنهی رسیدگی، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب مرتبط با یک بخش عمده را (که حسابداری آن با استفاده از روش ارزش ویژه انجام می‌شود) گردآوری کند. این بخش به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال در ترازنامه گروه گزارش شده و جمع دارایی‌های گروه ۶۰ میلیارد ریال است. از نظر مدیر مسئول حسابرسی گروه، تأثیر محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورت‌های مالی گروه، بااهمیت است اما فراگیر (اساسی) نیست؛ و
- ت. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی

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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت "الف" (بنگاه وابسته‌ی خارجی که طی سال تحصیل شده است) در ترازنامه‌ی تلفیقی به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال منعکس و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت "الف" به مبلغ یک میلیارد ریال در صورت سود و زیان تلفیقی منتهی به تاریخ مزبور گزارش شده است. این مؤسسه، به دلیل محدودیت در دسترسی به اطلاعات مالی شرکت "الف"، در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱، قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت "الف" و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت "الف" نبوده است. در نتیجه، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت بر صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی شرکت نمونه میسر نگردیده است.

اظهار نظر مشروط

۵. به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند ۴، 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۶. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

تاریخ گزارش حسابرس (برای نمونه ۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳۰۱) (امضای حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی یا شاغل انفرادی نیز درج شود.

نمونه‌ی ۳: گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر دوگانه درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی تلفیقی، حسابرسی شده است؛
- ب. صورت‌های مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است؛
- پ. موجودی مواد و کالا به کمینده‌ی بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است؛
- ت. پاسخ تأییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... دریافت نشده است؛
- ث. ذخیره‌ی لازم بابت سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات ریالی و ارزی دریافتی از بانک... در حساب‌ها منظور نشده است؛
- ج. آثار موارد مندرج در بندهای پ، ت و ث بر صورت‌های مالی تلفیقی بااهمیت ولی غیر فراگیر است و اثر مورد مندرج در بند ث بر صورت‌های مالی شرکت اصلی، بااهمیت و فراگیر است؛ و
- چ. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی

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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت 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 شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است.

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.

مبانی اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه

۴. موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده‌ی شرکت فرعی ... می‌باشد که برخلاف استانداردهای حسابداری، به کمینگی 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 ... و ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

۵. پاسخ تأییدیه‌های درخواستی از وکیل حقوقی شرکت و بانک ... تا این تاریخ دریافت نشده و این مؤسسه، با اجرای سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه‌های یاد شده را بر صورت‌های مالی تعیین کند.

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

۶. ذخیره‌ی لازم 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 می‌یابد.

اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه

۷. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ و ۶ و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۵، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

اظهار نظر مردود نسبت به صورت‌های مالی شرکت اصلی

۸. به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار مورد مندرج در بند ۶، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی ...) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۹. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

تاریخ گزارش (برای نمونه ۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳×۱) (امضای حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی یا شاغل انفرادی نیز درج شود.

نمونه ۴: گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی با اظهار نظر تعدیل نشده نسبت به صورت‌های مالی مجموعه

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی مجموعه، حسابرسی شده است؛
- ب. صورت‌های مالی مجموعه برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی اصلی با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- پ. منظور از مجموعه، بنگاه اقتصادی و بنگاه (های) اقتصادی وابسته و یا مشارکت (های) آن است. چنانچه بنگاه اقتصادی مشمول تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی نباشد؛ ولی طبق استانداردهای حسابداری ملزم به تهیه‌ی صورت‌های مالی با بکارگیری روش ارزش ویژه یا ارزش ویژه ناخالص باشد، از اصطلاح صورت‌های مالی مجموعه استفاده می‌شود؛ و
- ت. حسابرس، افزون بر حسابرسی صورت‌های مالی مجموعه، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

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

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 ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی مجموعه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

۵. شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود (به فصل دوم مراجعه شود).

تاریخ گزارش حسابرس (برای نمونه ۱۵ اردیبهشت ماه ۱۳×۱) (امضای حسابرس)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

نمونه ۵: گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی با نظر مشروط

مفروضات:

- الف. مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی مجموعه، حسابرسی شده است؛
- ب. صورت‌های مالی مجموعه برای مقاصد عمومی، توسط هیأت مدیره‌ی بنگاه اقتصادی اصلی با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری، تهیه شده است؛
- پ. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت در سهام شرکت‌های "ب" و "پ" شامل ... ریال هزینه‌های مالی مربوط تسهیلات مالی دریافتی است. سرمایه‌گذاری در سهام این شرکت‌ها دارایی واجد شرایط نیست و مبلغ هزینه‌ی مالی یاد شده بااهمیت و غیر فراگیر است؛
- ت. تأییدیه‌ی مدیران به حسابرس ارائه نشده و به باور حسابرس، آثار مربوط به آن بااهمیت و غیر فراگیر است؛
- ث. به دلیل وجود رقابت شدید در بازار داخلی و از دست دادن بخش قابل توجهی از مشتریان، شرکت با مشکلاتی مواجه شده اما اقداماتی برای صادرات محصولات شرکت به خارج از کشور انجام شده است. این موضوع، نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی بااهمیت است که درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد می‌کند و در صورت‌های مالی به‌گونه‌ای مناسب افشا شده است؛
- ج. شرکت در ۱۳/۱۲/۵ کالایی به ارزش متعارف ... ریال را به مبلغ ... ریال به شرکت "ب" (سهامی عام) فروخته است که هر دو شرکت "الف" و "ب" جزو شرکت‌های وابسته به شرکت "ج" (سهامی عام) می‌باشند؛
- چ. دعوای حقوقی ... علیه شرکت "الف" (سهامی عام) در جریان است که حسابرس آثار آن را بااهمیت ارزیابی کرده و در صورت‌های مالی به‌گونه‌ای مناسب افشا شده است؛
- ح. صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۰ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ۲۲ تیر ماه ۱۳×۱ آن مؤسسه درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر مشروط اظهار شده است؛
- خ. اطلاعات مربوط به فروش محصولات شرکت که در سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه شده است؛ حاوی مغایرت‌های بااهمیت با صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد؛

- د. مفاد مواد ۱۰۶، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۲۲، ۱۳۲، ۱۳۴، ۲۴۰ و ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت رعایت نشده و پی‌گیری‌های شرکت برای انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در مورد دریافت طلب از شرکت‌های "ب" و "ک"، و انتقال رسمی سند مالکیت ساختمان به نام شرکت نیز به نتیجه نرسیده است؛
- ذ. معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت به گونه‌ای مناسب افشا شده و نظر حسابرس به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد؛ جلب نگردیده است؛
- ر. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، بررسی شده و نظر حسابرس به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است؛
- ز. مفاد بندهای ۳ و ۵ ماده‌ی ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار رعایت نشده است؛
- س. مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی رعایت نشده، کشف نشده است.

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 شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت به شرح یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی، شامل... ریال سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های "ب" و "پ" است. شرکت "الف"، در سال مورد گزارش، برای سرمایه‌گذاری در سهام این شرکت‌ها تسهیلات مالی دریافت نموده و هزینه‌های مالی مربوط به آن را به مبلغ... ریال در بهای تمام شده‌ی این سرمایه‌گذاری‌ها ثبت کرده است. طبق استاندارد حسابداری مخارج تأمین مالی، این سرمایه‌گذاری‌ها، دارایی واجد شرایط برای احتساب مخارج تأمین مالی نیست. بنابراین، هزینه‌های مالی یاد شده، می‌بایست به‌عنوان هزینه‌ی دوره شناسایی می‌شد. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت به مبلغ... ریال و افزایش هزینه‌های مالی و در نتیجه کاهش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۵. تأییدیه‌ی مدیران مبنی بر اعلام پذیرش مسئولیت ارائه‌ی درست صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری و تأیید صورت‌های مالی، که تأکید مجددی است بر درستی ادعای مدیریت درباره‌ی مندرجات صورت‌های مالی، به این مؤسسه ارائه نشده است.

اظهار نظر مشروط

۶. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بند ۴ و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۵، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲ 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

۷. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده، به دلیل وجود رقابت شدید در بازار داخلی و از دست دادن بخش قابل توجهی از مشتریان، شرکت با مشکلاتی مواجه شده اما اقداماتی برای صادرات محصولات شرکت به خارج از کشور انجام شده است. این موضوع، نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی بااهمیت است که درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد می‌کند. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

۸. همان‌طور که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده است؛ شرکت در ۱۳۰۲/۷/۵ کالایی به ارزش متعارف ... ریال را به مبلغ ... ریال به شرکت "ب" (سهامی عام) فروخته است که هر دو شرکت نمونه و "ب" جزو شرکت‌های وابسته به شرکت "ج" (سهامی عام) می‌باشند. معامله‌ی یاد شده بر اساس روابط تجاری خاص بین آنها انجام شده و مبتنی بر ارزش متعارف نبوده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

۹. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی ... علیه شرکت نمونه (سهامی عام) توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۰. صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ۲۲ تیر ماه ۱۳۰۲ آن مؤسسه درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر مشروط اظهار شده است.

۱۱. اطلاعات مربوط به فروش محصولات شرکت که در سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه شده است؛ حاوی مغایرت‌های بااهمیت با صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرسان قانونی

۱۲. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت به شرح زیر است:

۱۲-۱. مفاد ماده‌ی ۱۰۶، در رابطه با ثبت صورتجلسه‌ی مجمع عمومی عادی ۲ مهر ماه ۱۳۰۱ در باره‌ی انتخاب اعضای هیأت مدیره، در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها.

۱۲-۲. مفاد مواد ۱۱۴ و ۱۱۵ اصلاحیه‌ی قانون تجارت و ماده‌ی ... اساسنامه‌ی شرکت در باره‌ی سهام و وثیقه‌ی مدیران.

۱۲-۳. مفاد ماده‌ی ۱۲۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت و ماده‌ی ... اساسنامه‌ی شرکت مبنی بر تشکیل جلسات هیأت مدیره در هر ماه یک بار.

۱۲-۴. مفاد ماده‌ی ۱۳۲، مبنی بر اینکه مدیر عامل شرکت و اعضای هیأت مدیره، حق ندارند هیچ‌گونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل نمایند. در سال مورد گزارش، به مدیر عامل ... ریال وام پرداخت شده است.

۱۲-۵. مفاد ماده‌ی ۱۳۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر تصویب حق حضور اعضای غیرموظف هیأت مدیره در جلسات، توسط مجمع عمومی عادی صاحبان سهام.

۱۲-۶. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود، در رابطه با پرداخت سود سهام سال گذشته به مبلغ ... ریال.

۱۳-۷. مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت حداکثر معادل پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود به‌عنوان پاداش هیأت مدیره؛ به‌گونه‌ای که، سود مصوب سهام برای دوره‌ی مالی گذشته ۱۰۰ ریال و پاداش هیأت مدیره ۱۰ ریال بوده است.

۱۲-۸. پی‌گیری‌های شرکت برای انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف. دریافت طلب از شرکت‌های "ب" و "ک"، و

ب. انتقال رسمی سند مالکیت ساختمان به نام شرکت.

۱۳. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی...، به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری، 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.

۱۴. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۵. موارد عدم رعایت مفاد دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار به شرح زیر است:

۱۵-۱. مفاد بند ۳ ماده‌ی ۷ درباره‌ی افشای صورت‌های مالی میان دوره‌ای ۶ ماهه، حداکثر تا ۳۰ روز پس از پایان دوره‌ی میانی مربوط.

۱۵-۲. مفاد بند ۵ ماده‌ی ۷ درباره‌ی افشای صورت‌های مالی سالانه‌ی حسابرسی نشده، حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی.

۱۶. این مؤسسه، در اجرای ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حساب‌رسان، رعایت مفاد قانون مزبور و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط را، در چارچوب چک‌لیست‌های ابلاغی مرجع ذی‌ربط و استانداردهای حسابرسی، ارزیابی کرده است. این مؤسسه، به مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات یاد شده رعایت نشده، برخورد نکرده است.

(امضای حسابرس)

تاریخ گزارش (۱۲ خرداد ماه ۱۳۰۳)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

خلاصه‌ی فصل پنجم

در این فصل، چند موضوع ویژه درباره‌ی گزارش حسابرس آورده شد. خلاصه‌ی مطالب مربوط به این موضوعات، به شرح زیر است:

تداوم فعالیت: تردید حسابرس درباره‌ی تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی، اگر اساسی باشد منجر به عدم اظهار نظر و چنانچه بااهمیت ولی غیر فراگیر و در صورت‌های مالی افشا شده باشد؛ منجر به درج یک بند تأکید بر مطلب خاص، در گزارش حسابرس می‌شود. محدودیت در گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی تداوم فعالیت، منجر به ارائه‌ی نظر مشروط یا عدم اظهار نظر می‌شود. مناسب نبودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت نیز با توجه به اهمیت آن، منجر به اظهار نظر مشروط یا مردود می‌شود.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی: گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی، به مسئولیت حسابرس صورت‌های مالی تلفیقی صادر می‌شود. حسابرس باید آثار موارد مندرج در گزارش‌های حسابرسان مستقل هر یک از بنگاه‌های اقتصادی فرعی گروه و همچنین، محدودیت در گردآوری شواهد کافی و مناسب درباره‌ی صورت‌های مالی آنها را بر صورت‌های مالی تلفیقی و صورت‌های مالی شرکت اصلی بسنجد و اگر لازم شد؛ گزارش خود را به گونه‌ای مناسب تعدیل کند. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی مجموعه و بنگاه اقتصادی اصلی نیز به مسئولیت حسابرس صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی اصلی صادر می‌شود.

عدم ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد: ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد به اظهار نظر مشروط درباره‌ی صورت‌های مالی منجر می‌شود. البته اگر موضوعات دیگر مؤثر بر اظهار نظر نیز وجود داشته باشد؛ نظر حسابرس باید با ارزیابی آثار آنها ارائه شود. متن بند نظر مشروط به دلیل عدم ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد، با متن بند نظر مشروط به دلیل تحریف‌های دیگر، متفاوت است که نمونه‌ی آن در این فصل ارائه شد.

اطلاعات مقایسه‌ای: حسابرس باید اطمینان یابد که اطلاعات مقایسه‌ای از تمام جنبه‌های بااهمیت، منطبق با استانداردهای حسابداری است؛ اما نباید در گزارش خود، به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند.

چنانچه اطلاعات مقایسه‌ای به‌گونه‌ای بااهمیت تحریف شده است؛ حسابرس باید با توجه به اهمیت تحریف، نظر مشروط یا مردود ارائه کند. چنانچه حسابرس به دلیل محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی نتواند درباره‌ی اطلاعات مقایسه‌ای، شواهد کافی و مناسب گردآوری کند باید با توجه به اهمیت، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند. اگر صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده یا حسابرسی نشده است؛ حسابرس باید موضوع را در سایر بندهای توضیحی بیاورد.

عدم ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران: ارائه نکردن تأییدیه‌ی مدیران، موجب محدودیت در رسیدگی و در نتیجه، اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر (با توجه به میزان اهمیت) می‌شود.

ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی: رعایت نکردن قوانین و مقررات توسط بنگاه مورد رسیدگی ممکن است به‌گونه‌ای بااهمیت بر صورت‌های مالی اثر گذارد. حسابرس باید موارد عدم رعایت را به ارکان راهبری، استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس و مقامات ذیصلاح نظارتی گزارش کند. اگر موارد عدم رعایت، به‌گونه‌ای بااهمیت بر صورت‌های مالی اثر دارد و به‌گونه‌ای مناسب نیز در صورت‌های مالی افشا نشده است باید نظر مشروط یا مردود ارائه شود. اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و مناسب را برای ارزیابی و تشخیص وقوع موارد عدم رعایت بااهمیت گردآوری کند باید حسب مورد، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.

روابط و معاملات با اشخاص وابسته: اگر افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته در صورت‌های مالی، مناسب و کافی نباشد؛ به دلیل تحریف صورت‌های مالی و با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط یا مردود ارائه می‌شود. در شرایط ویژه، حسابرس می‌تواند با وجود افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته، موضوع را با درج بند تأکید بر مطلب خاص، در گزارش خود درج کند. اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و مناسبی درباره‌ی روابط و معاملات با اشخاص وابسته بدست آورد؛ به‌دلیل محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی و با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه می‌کند.

اشاره به استفاده از خدمات کارشناس در گزارش حسابرس: حسابرس در گزارش با اظهار نظر تعدیل نشده نباید به استفاده از کار کارشناس اشاره کند. اگر حسابرس در نتیجه‌ی کار کارشناس تصمیم به تعدیل اظهار نظر یا درج بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش، بگیرد باید با توصیف مناسب موضوع در گزارش، به مشخصات کارشناس و دامنه‌ی فعالیت او نیز اشاره کند.

اصطلاحاتی که در فصل پنجم معرفی یا بر آن تأکید شده است

اطلاعات مقایسه‌ای (Comparative Information): مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره‌ی گذشته که به‌عنوان بخشی از صورت‌های مالی و به‌منظور استفاده در ارتباط با مبالغ و اطلاعات افشا شده‌ی دوره‌ی مورد گزارش ارائه می‌شود. اطلاعات مقایسه‌ای، صورت‌های مالی کامل محسوب نمی‌شود و به تنهایی قابل ارائه نیست. این اطلاعات، بخشی جدا نشدنی از صورت‌های مالی است که تنها در ارتباط با ارقام دوره‌ی جاری مطالعه می‌شود.

تأییدیه‌ی مدیران (Management Representation): بیانیه‌ی کتبی مدیران برای حسابرس که در آن، مدیران، مسئولیت صورت‌های مالی را به عهده می‌گیرند؛ تمام مطالب شفاهی اظهار شده در طول حسابرسی را تأیید می‌کنند؛ و هرگونه موضوع بااهمیت دیگری را که حسابرس تشخیص دهد؛ درج می‌کنند.

صورت‌های مالی تلفیقی (Consolidated Financial Statements): صورت‌های مالی گروه بنگاه‌های اقتصادی است که آن گروه، به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی یگانه محسوب می‌شود.

صورت‌های مالی مقایسه‌ای (Comparative Financial Statements): مبالغ و سایر اطلاعات مربوط به دوره‌ی گذشته که به‌منظور مقایسه با صورت‌های مالی دوره جاری ارائه می‌شود. صورت‌های مالی مقایسه‌ای (صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های توضیحی آن)، جزیی از صورت‌های مالی دوره جاری نیست و به تنهایی هم قابل ارائه است.

عدم رعایت قوانین و مقررات (Non-Compliance with Laws and Regulations): انجام فعل یا ترک فعلی به سهو یا عمد توسط بنگاه اقتصادی که خلاف قوانین و مقررات حاکم است. موارد عدم رعایت شامل معاملاتی است که به نام بنگاه اقتصادی یا توسط آن انجام می‌شود یا به نیابت بنگاه اقتصادی توسط ارکان راهبری، مدیران اجرایی یا کارکنان انجام می‌شود. عدم رعایت، تخلفات شخصی (غیر مرتبط با فعالیت‌های تجاری بنگاه اقتصادی) ارکان راهبری، مدیران اجرایی یا کارکنان بنگاه اقتصادی را در برنمی‌گیرد.

فرض تداوم فعالیت (Going Concern Assumption): یکی از مفروضات بنیادی تهیه‌ی صورتهای مالی که طبق آن، معمولاً فرض می‌شود بنگاه اقتصادی در آینده‌ی قابل پیش‌بینی به فعالیت خود ادامه می‌دهد و قصد یا الزامی برای انحلال، توقف فعالیت، یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات ندارد. بنابراین، دارایی‌ها و بدهی‌ها بر مبنای توانایی بنگاه مورد رسیدگی در بازیافت یا تسویه‌ی آنها در جریان عادی فعالیت‌های تجاری، ثبت می‌شود.

کارشناس (Expert): فرد یا مؤسسه‌ای که در زمینه‌ای غیر از حسابداری و حسابرسی، مهارت، دانش و تجربه دارد و حسابرس ممکن است در رسیدگی‌هایش به کسب شواهد حسابرسی از طریق کار وی نیاز داشته باشد.

گروه (Group): بنگاه اقتصادی اصلی و کلیه بنگاه‌های اقتصادی فرعی آن.

معاملات با شخص وابسته (Related Party Transactions): انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، صرف‌نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است.

پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل پنجم

(۱) مسئولیت ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی، با کدام شخص زیر است؟

الف. مدیریت بنگاه اقتصادی.

ب. حسابرس بنگاه اقتصادی.

ج. کارشناس مستقل.

د. الف و ب بالا.

(۲) شرکتی در سال مورد رسیدگی و سال‌های پیش، زیان‌های عملیاتی عمده‌ای داشته و سرمایه در گردش آن نیز کاهش قابل ملاحظه‌ای یافته است. در نتیجه، در مورد ادامه‌ی فعالیت شرکت برای مدت معقول قابل پیش‌بینی، تردید بااهمیتی وجود دارد که به‌گونه‌ای مناسب و کافی در صورت‌های مالی افشا شده است. کدام مورد زیر، چگونگی توصیف تردید درباره‌ی ادامه‌ی فعالیت شرکت و اظهار نظر حسابرس را بیان می‌کند؟

الف. تردید یاد شده، در بند تأکید بر مطلب خاص پس از بند اظهار نظر می‌آید و نظر تعدیل نشده اظهار می‌شود.

ب. تردید یاد شده، در بند توضیحی پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس می‌آید و نظر مشروط اظهار می‌شود.

ج. تردید یاد شده، در بند توضیحی پیش از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس می‌آید و نظر مشروط اظهار می‌شود.

د. تردید یاد شده، در یادداشت توضیحی صورت‌های مالی شرکت تشریح و حسابرس در بند اظهار نظر گزارش خود به آن اشاره می‌کند.

(۳) چنانچه ابهام بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت، در صورت‌های مالی به‌گونه‌ای کافی و مناسب افشا شده باشد؛ حسابرس باید نظر ... ، و اگر به‌گونه‌ای کافی و مناسب افشا نشده باشد؛ نظر ... ارائه کند.

الف. مشروط - عدم اظهار نظر.

ب. تعدیل نشده - عدم اظهار نظر.

ج. تعدیل نشده - مشروط.

د. تعدیل نشده - مردود.

- ۴) ابهام بااهمیت و فراگیر (اساسی) درباره‌ی تداوم فعالیت، موجب می‌شود که حسابرس...
الف. موضوع را در بند تأکید بر مطلب خاص درج کند.
ب. صرف‌نظر از افشا یا عدم افشا در صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر ارائه کند.
ج. در صورت افشا در صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر و در صورت عدم افشا، نظر مردود ارائه کند.
د. در صورت افشا در صورت‌های مالی، موضوع را در بند تأکید بر مطلب خاص درج و در صورت عدم افشا، عدم اظهار نظر ارائه کند.
- ۵) چنانچه به نظر حسابرس، بنگاه مورد رسیدگی قادر به ادامه‌ی فعالیت نباشد اما صورت‌های مالی آن بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد؛ حسابرس باید با توجه به میزان اهمیت نظر ... ارائه کند.
الف. نظر مشروط یا عدم اظهار نظر.
ب. نظر تعدیل نشده یا عدم اظهار نظر.
ج. نظر مردود.
د. نظر مشروط یا مردود.
- ۶) کدام گزینه‌ی زیر، در مورد عدم تمایل مدیریت به انجام ارزیابی تداوم فعالیت درست است؟
الف. موجب محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی می‌شود.
ب. به دلیل مناسب نبودن فرض تداوم فعالیت موجب تحریف صورت‌های مالی می‌شود.
ج. موجب ارائه‌ی نظر مشروط یا مردود حسابرس می‌شود.
د. الف و ب بالا.
- ۷) در حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، مسئولیت اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه، با کدام شخص زیر است؟
الف. حسابرس گروه.
ب. حسابرس گروه و حسابرسان شرکت‌های فرعی.
ج. مسئولیت نسبی بین حسابرس گروه و حسابرسان شرکت‌های فرعی.
د. الف و ج بالا.

۸) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی سطح اهمیت مورد استفاده‌ی حسابرس برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی درست است؟

- الف. حسابرس، تنها سطح اهمیت تعیین شده برای گروه را بکار می‌برد.
- ب. حسابرس، معمولاً از دو سطح اهمیت استفاده می‌کند.
- ج. حسابرس، تنها سطح اهمیت تعیین شده برای بنگاه اقتصادی اصلی را بکار می‌برد.
- د. حسابرس، سطح اهمیت را با تجميع سطح اهمیت‌های هر یک از بنگاه‌های فرعی و بنگاه اقتصادی اصلی تعیین می‌کند.

۹) چنانچه بنگاه اقتصادی اصلی تنها صورت‌های مالی خود را ارائه کند و صورت‌های مالی تلفیقی گروه را ارائه نکند؛ کدام گزینه‌ی زیر درباره‌ی نوع اظهار نظر حسابرس درست نیست؟

- الف. اگر اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی، کم‌اهمیت باشد؛ نیاز به درج موضوع عدم تلفیق صورت‌های مالی در گزارش حسابرس نیست.
- ب. اگر اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی، بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد؛ حسابرس باید نظر مشروط اظهار کند.
- ج. اگر اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد؛ حسابرس باید نظر مردود اظهار کند.
- د. اگر اقلام صورت‌های مالی بنگاه(های) اقتصادی فرعی، کم‌اهمیت، بااهمیت یا فراگیر باشد؛ در هر صورت حسابرس با محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی روبرو است و باید عدم اظهار نظر ارائه کند.

۱۰) چنانچه، بنگاه اقتصادی اصلی، صورت‌های مالی تلفیقی گروه را پس از ارائه‌ی صورت‌های مالی جداگانه‌ی خود و صدور گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی آن، تهیه و همراه با صورت‌های مالی جداگانه‌ی بنگاه اقتصادی اصلی ارائه کند؛ حسابرس مستقل ...

- الف. می‌تواند تنها درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه اظهار نظر کند.
- ب. نباید تنها درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه اظهار نظر کند.
- ج. لزوماً باید درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و بنگاه اقتصادی اصلی اظهار نظر کند.
- د. ب و ج بالا.

۱۱) چنانچه بنگاه اقتصادی مشمول تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی نباشد؛ ولی طبق استانداردهای حسابداری ملزم به تهیه‌ی صورت‌های مالی با بکارگیری روش ارزش ویژه یا ارزش ویژه ناخالص باشد؛ در گزارش حسابرس از اصطلاح صورت‌های مالی ... استفاده می‌شود.

الف. گروه.

ب. گروه و اصلی.

ج. مجموعه.

د. اصلی و وابسته.

۱۲) اصطلاح صورت‌های مالی مجموعه، در رابطه با کدام گزینه‌ی زیر بکار می‌رود؟

الف. بنگاه اقتصادی و بنگاه(های) اقتصادی وابسته و یا مشارکت(های) آن.

ب. بنگاه اقتصادی و بنگاه(های) اقتصادی فرعی و وابسته و یا مشارکت(های) آن.

ج. بنگاه اقتصادی و بنگاه(های) اقتصادی فرعی آن.

د. بنگاه اقتصادی و بنگاه(های) اقتصادی فرعی و وابسته‌ی آن.

۱۳) چنانچه بنگاه مورد رسیدگی صورت جریان وجوه نقد را تهیه نکند و در نتیجه، صورت‌های مالی، بدون صورت جریان وجوه نقد ارائه شود؛ حسابرس به کدام گزینه‌ی زیر عمل می‌کند؟

الف. نظر مشروط ارائه می‌کند؛ چون تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر در صورت‌های مالی است.

ب. نظر مشروط ارائه می‌کند؛ چون محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی است.

ج. عدم اظهار نظر ارائه می‌کند؛ چون محدودیت بااهمیت و فراگیر در دامنه‌ی حسابرسی است.

د. نظر مردود ارائه می‌کند؛ چون تحریف بااهمیت و فراگیر در صورت‌های مالی است.

۱۴) اگر تجدید آرائه‌ی اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی لازم باشد؛ اما تجدید آرائه نشود؛ اظهار نظر حسابرس در صورت بااهمیت یا اساسی بودن اقلام مربوط، کدام گزینه‌ی زیر است؟

الف. مشروط یا عدم اظهار نظر.

ب. تعدیل نشده یا عدم اظهار نظر.

ج. تعدیل نشده یا مشروط.

د. مشروط یا مردود.

- ۱۵) ارائه نکردن تأییدیه‌ی مدیران موجب ... می‌شود.
- الف. تحریف صورت‌های مالی و ارائه‌ی نظر مشروط یا مردود.
 - ب. محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی و ارائه‌ی نظر تعدیل نشده یا عدم اظهار نظر.
 - ج. محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی و ارائه‌ی نظر مشروط یا عدم اظهار نظر.
 - د. تحریف صورت‌های مالی و ارائه‌ی نظر تعدیل نشده یا مشروط.
- ۱۶) حسابرس باید موارد عدم رعایت را به کدام شخص زیر، گزارش کند؟
- الف. ارکان راهبری.
 - ب. استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس.
 - ج. مقامات ذیصلاح نظارتی.
 - د. الف، ب و ج بالا.
- ۱۷) هنگامی که موارد عدم رعایت قوانین به‌گونه‌ای بااهمیت (غیر فراگیر یا فراگیر) بر صورت‌های مالی اثر دارد و در صورت‌های مالی نیز افشا نشده است؛ اظهار نظر حسابرس کدام گزینه‌ی زیر است؟
- الف. مشروط یا مردود.
 - ب. مشروط یا عدم اظهار نظر.
 - ج. تعدیل نشده یا مشروط.
 - د. تعدیل نشده.
- ۱۸) حسابرس، نتوانسته است شواهد کافی و مناسب را برای ارزیابی و تشخیص وقوع موارد عدم رعایتی که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد یا می‌تواند داشته باشد؛ گردآوری کند. اظهار نظر وی، کدام گزینه‌ی زیر است؟
- الف. مشروط یا مردود.
 - ب. مشروط یا عدم اظهار نظر.
 - ج. تعدیل نشده یا مشروط.
 - د. تعدیل نشده.

- ۱۹) کدام گزینه‌ی زیر، درباره‌ی معامله با شخص وابسته درست است؟
- الف. انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، که بهای آن مطالبه شود.
 - ب. انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، که بهای آن مطالبه نشود.
 - ج. انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، صرف‌نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن.
 - د. انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، با مطالبه‌ی بهای آن یا افشای عدم مطالبه بهای آن.
- ۲۰) کدام گزینه‌ی زیر، از اشخاص وابسته تلقی می‌شود؟
- الف. مشارکت خاص بنگاه اقتصادی.
 - ب. شخصی که از مدیران اصلی بنگاه اقتصادی یا بنگاه اقتصادی اصلی آن باشد.
 - ج. طرح بازنشستگی خاص کارکنان بنگاه اقتصادی.
 - د. الف، ب و ج بالا.
- ۲۱) اگر معاملات با اشخاص وابسته در صورتهای مالی افشا نشود؛ اظهار نظر حسابرس، کدام گزینه‌ی زیر است؟
- الف. مشروط یا مردود.
 - ب. مشروط یا عدم اظهار نظر.
 - ج. تعدیل نشده یا مشروط.
 - د. تعدیل نشده.
- ۲۲) مسئولیت گزارش حسابرس، هنگام استفاده از کارشناس، با کدام شخص زیر است؟
- الف. حسابرس و کارشناس.
 - ب. حسابرس.
 - ج. به صورت نسبی بین حسابرس و کارشناس.
 - د. حسابرس، با اشاره به کار کارشناس.
- ۲۳) حسابرس باید در موارد نیاز به اشاره به مشخصات کارشناس و دامنه‌ی فعالیت او در گزارش خود، ...
- الف. پیش از صدور گزارش خود، اجازه‌ی این کار را از کارشناس دریافت کند.
 - ب. پیش از صدور گزارش خود، موضوع را به آگاهی کارشناس برساند.
 - ج. نظر مشاور حقوقی را جویا شود.
 - د. الف، ب و ج بالا.

پیوست فصل پنجم

نمونه‌ی گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی صورت‌های مالی تلفیقی، به زبان انگلیسی

Illustration of Auditors' Report on consolidated Financial Statements

Circumstances include the following:

- Audit of consolidated financial statements prepared for a general purpose by management of the parent in accordance with International Financial Reporting Standards.
- The terms of the group audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.
- In addition to the audit of the group financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Consolidated Financial Statements¹

We have audited the accompanying consolidated financial statements of ABC Company and its subsidiaries, which comprise the consolidated statement of financial position as at December 31, 20X1, and the consolidated statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² Responsibility for the Consolidated Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards³, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

-
1. The sub-title "Report on the Consolidated Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.
 2. Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.
 3. Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these consolidated financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control¹ An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the consolidated financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the consolidated financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company and its subsidiaries as at December 31, 20X1, and (of) their financial performance and cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

1. In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the consolidated financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

نگارش گزارش حسابرس مستقل

هدف‌های آموزشی

- آشنایی با ویژگی‌های یک گزارش خوب.
- مروری بر دستور زبان پارسی.
- مروری بر دستور خط پارسی.
- مروری بر آیین نگارش پارسی.

مقدمه

در حسابرسی، حسابرِس فرستنده‌ی پیام است. رسانه، معمولاً گزارشی است کتبی. پیام، اظهار نظر حسابرس است که همراه با اطلاعات حسابرسی در اختیار استفاده‌کنندگان، گیرندگان پیام، قرار می‌گیرد. تأثیر مورد نظر حسابرسی در مخاطبان، استفاده‌ی درستِ استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه شده است (سازمان حسابرسی، بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۷۹، ص ۸۶). پیام‌رسانی^۱ گزارش حسابرس، به اندازه‌ی حقایق پشتوانه‌ی گزارش، مهم است. از این رو، گزارش حسابرس باید ویژگی‌هایی مناسب داشته باشد و به‌گونه‌ای درخور، نوشته شود. در این فصل، مطالبی درباره‌ی ویژگی‌های یک گزارش خوب، مروری بر دستور زبان پارسی، مروری بر دستور خط پارسی و مروری بر آیین نگارش پارسی آورده شده است.^۲

ویژگی‌های یک گزارش خوب

نوشته‌ای خوب است که بتواند بر خواننده، اثر بگذارد و در این صورت، ارزش خواندن را دارد. به‌ویژه، در نگارش گزارش حسابرس، دیدگاه این است که موضوع‌های بااهمیت، در گزارش گنجانده شود و بااهمیت، یعنی مؤثر بر تصمیمات استفاده‌کنندگان. پس، مندرجات گزارش، مهم است.

1. Communication

۲. در این فصل، تنها خلاصه‌ای از نگارش و دستور زبان پارسی آورده شده است. علاقه‌مندان می‌توانند برای مطالعه‌ی بیشتر، کتاب‌هایی را که در این‌باره نوشته شده است؛ بخوانند.

بنابراین، انتظار می‌رود خواننده‌ی گزارش، انگیزه‌ی خواندن آن را داشته باشد؛ اما گاه دیده می‌شود که در گزارش‌های حسابرس، موضوع‌های مهم، خوب نوشته نمی‌شود و گاه چنان مبهم و همراه با اشتباه‌های نوشتاری و دستوری نوشته شده است که شاید یک حسابرس حرفه‌ای هم موضوع را با دشواری درک کند. در پی، مطالبی به اختصار درباره‌ی ویژگی‌های نوشته‌ی خوب ارائه می‌شود. برخی ویژگی‌های یک گزارش خوب عبارتند از:

۱. **درستی^۱:** درستی، درستی حقایق، کامل بودن حقایق و شیوه‌ی مناسب نگارش حقایق را در بر می‌گیرد.

- **درستی حقایق:** حقایق باید درست ارائه شود و تفسیری از جنبه‌های مربوط به اظهار نظر حسابرس، در گزارش حسابرس درج شود. حتی اگر گزارش شامل تنها یک اشتباه باشد؛ کل گزارش مورد پرسش و تردید قرار خواهد گرفت.

- **کامل بودن حقایق:** گزارش باید حاوی تمام جنبه‌های مربوط به حقایق مؤثر بر اظهار نظر حسابرس باشد.

- **شیوه‌ی مناسب نگارش حقایق:** شیوه‌ی نگارش حقایق، به اندازه‌ی درستی آنها مهم است. حسابرسان باید این مثل^۲ را آویزه‌ی گوششان کنند: **چک کن، دوباره هم چک کن^۳**. درست‌نویسی شامل سه بخش زیر است:

o **املا:** در املای واژه‌ها و جدا یا پیوسته نوشتن ترکیب‌ها باید دقت شود.

o **نکات دستوری:** در نگارش گزارش باید قواعد دستور زبان پارسی رعایت شود و ارکان و اجزای هر یک از جمله‌ها در جای خود آورده شود.

o **نشانه‌گذاری:** یکی از عوامل مؤثر بر روشنی نوشته و آسانی درک خواننده، رعایت قواعد نشانه‌گذاری است.

۲. **دوری از جانبداری^۴:** حسابرس نباید در گزارش خود واژه‌هایی را بکار برد که جانبدارانه باشد یا به طور ضمنی جانبداری را برساند. برای نمونه، نوشتن جمله‌ی **”رفتار مدیریت در رابطه با موضوع یاد شده، درست و اخلاقی نبوده است“**؛ درست نیست. افزون بر این، بهتر است در گزارش حسابرس از واژه‌های مطلق و بی‌چون و چرا مانند واژه‌های هرگز و هیچ‌گونه، استفاده نشود.

1. Accuracy

2. Adage

3. Check and then double check یا Proof the report and then proof it again

4. Bias

۳. **واقع‌بینی:**^۱ نگارش گزارش حسابرس، نباید تحت تأثیر احساسات یا باور شخصی نویسنده قرار گیرد؛ بلکه باید واقع‌بینانه نوشته شود.
۴. **به‌هنگام بودن:**^۲ به‌هنگام، یعنی تا آنجا که ممکن است؛ گزارش زودتر تهیه و ارائه شود. معیار به‌هنگام بودن باید مبتنی بر زمان لازم برای گردآوری شواهد کافی و مناسب به‌گونه‌ای کامل و درست باشد. حسابرس باید با برنامه‌ریزی درست، در کمترین زمان ممکن، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را گردآوری و بر بنیاد نتایج آن، گزارش را به‌هنگام تهیه و ارائه کند. ارائه‌ی زودهنگام گزارش، توجیهی برای گردآوری نکردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب نیست. از سوی دیگر، ارائه‌ی دیرهنگام گزارش، مربوط بودن آن را می‌کاهد.
۵. **روشنی، مبهم نبودن و ساده‌نویسی:** شواهد حسابرسی، شامل گردآوری از داده‌ها، اطلاعات و ارقامی است که در طیفی از پیچیدگی قرار دارند. حسابرس باید آنها را چنان خلاصه کند و بنویسد که به آسانی خوانده و درک شوند. خواننده‌ی گزارش نباید درباره‌ی موضوعی که در گزارش حسابرس نوشته شده است دچار تردید و ابهام یا با چیست آن روبرو شود! سادگی از ضروریات نوشته است؛ اما نباید در آن زیاده‌روی شود. نوشته باید ساده، روان، شیوا و رسا باشد و عبارت‌های مبهم و جملات پیچیده و کلمه‌های نامأنوس در آن بکار نرود. به‌عنوان یک نمونه‌ی کوتاه، فرض کنید بنگاه مورد رسیدگی مفاد بندهای ۳ و ۵ دستورالعمل "الف" را اجرا نکرده است. اگر حسابرس بنویسد که: مفاد دستورالعمل "الف" به طور کامل رعایت نشده است؛ برداشت خواننده‌ی گزارش چه خواهد بود؟ آیا مفاد تمام بندهای دستورالعمل رعایت نشده، یا مفاد برخی از بندهای آن رعایت نشده است؟
۶. **کوتاه‌نویسی:**^۳ نوشته باید تا آنجا که ممکن است کوتاه و مفید باشد. یکی از تفاوت‌های بسیار مهم میان یک گزارش برنده و یک گزارش بازنده، کوتاه‌نویسی گزارش است. کوتاه‌نویسی، تنها به معنای کم کردن شمار صفحه‌های گزارش نیست و استفاده از کمینه‌ی واژه‌ها و بندهای کوتاه را هم شامل می‌شود. برای نمونه: بررسی شد و مورد بررسی قرار گرفت هر دو به یک معناست؛ اما نخستین ۲ واژه دارد و دیگری ۴ واژه.

1. Objectivity
2. Timeliness
3. Brevity

۷. **دوری از واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی^۱ دشوار:** در گزارش حسابرسی، باید واژه‌هایی بکار رود که استفاده‌کنندگان آگاه، به آسانی آنها را درک کنند. بنابراین، نباید واژه‌ها و اصطلاحات دشوار، دور از ذهن و مبهم بکار رود. اگر لازم است که واژه‌ای تخصصی و ناآشنا یا اختصارها بکار رود باید در گزارش به‌گونه‌ای مناسب تعریف شود. برای نمونه: آوردن اختصارهایی مانند LC یا BOM در متن گزارش، مناسب نیست و باید به‌جای آنها واژه‌های پارسی مناسب مانند اعتبار اسنادی و کارت مصرف مواد اولیه بکار برود.

۸. **آوردن هر یک از مطالب در یک بند جدا:** برای اینکه مطالب به هم آمیخته یا پراکنده نشود و درک آنها برای خواننده دشوار نگردد باید هر یک از موضوعها و مطالبی که باید در گزارش حسابرسی درج شود در یک بند جدا و یک‌جا آورده شود. کوتاهی و بلندی بندها به نوع و میزان مطلب بستگی دارد. بدین روی ممکن است بندی ده‌ها جمله و بندی دیگر تنها یک جمله داشته باشد. بند، تنها گردآوردی از جمله‌ها نیست؛ گردآوردی است از افکار و مطالبی که نویسنده بر مبنای قضاوت حرفه‌ای خود، در ذهن دارد. در تنظیم بندها، دو عامل بسیار مؤثرند: نخست، رعایت نظم و ترتیب در استدلال و تفکر و دیگر، شکل ظاهری نوشته. مطالب و اندیشه‌های طرح شده در هر بند باید نظم و آراستگی ویژه‌ای داشته باشند؛ به‌گونه‌ای که از نظم‌شان بتوان به اهمیت و جایگاه هر کدام پی برد. این نظم و آراستگی جذابیت مطلب را می‌افزاید و سبب می‌شود که پیام به روشنی و آسانی، در دسترس خواننده قرار گیرد. (ونا، ۲۰۰۸، ۱۸۵-۱۸۳، گریفیتس، ۲۰۰۵، صص ۱۱۹-۱۱۸ و احمدی گیوی و همکاران، زبان و نگارش فارسی، ۱۳۸۵ صص ۹-۵).

دستور زبان پارسی

در این بخش، مطالب مختصری درباره‌ی دستور زبان پارسی آورده شده است. این مطالب، جمله، فعل، اسم، قید، صفت و ... را در بر می‌گیرد.

جمله

انسان اندیشه‌اش را در قالب جمله می‌گوید و می‌نویسد. جمله، مفهوم کاملی است که به‌وسیله‌ی چند کلمه بیان می‌شود؛ یا گردآوردی از کلماتی است که باهم، معنای کاملی را داشته باشند. برای نمونه: حسابرسی صورتهای مالی، یکی از انواع خدمات اطمینان‌بخشی است. جمله را دست‌کم دو بخش است: فاعل (نهاد) و فعل. مانند: محمود آمد. گاه ممکن است فاعل، همان شناسه‌ی (ضمیر فاعلی) خود فعل باشد؛ در نتیجه هر دو بخش در یک کلمه خواهد بود. مانند: بنویسید.

1. Jargon-Free

جمله، از جهات گوناگون، اقسامی دارد؛ از جمله:

الف. از دید مفهوم:

۱. **خبری:** جمله‌ای که تحقق کار یا حالتی را به صورت مثبت یا منفی می‌رساند؛ مانند: اهمیت، یک کیفیت آستانه‌ای است.

۲. **پرسشی:** جمله‌ای که به وسیله‌ی آن درباره‌ی امری پرسش شود؛ مانند: چه چیزی اطلاعات مالی را مفید می‌سازد؟

۳. **امری:** جمله‌ای که خواهش یا فرمانی را به صورت مثبت یا منفی بیان می‌دارد؛ مانند: شما گزارش را بنویسید. در جمله‌های امری خطابی، معمولاً نهاد حذف می‌شود؛ مانند: رسیدگی کنید.

۴. **عاطفی:** جمله‌ای که با آن، یکی از عواطف و احساسات انسانی مانند تحسین، تعجب، آرزو، و افسوس بیان شود؛ مانند: عجب گزارشی!

۵. **معترضه:** جمله‌ای است که حذف آن، به مفهوم اصلی جمله آسیب نرساند. این گونه جمله، مفهومی مانند دعا، نفرین، آرزو یا توضیح را به مفهوم اصلی جمله می‌افزاید. جمله‌ی معترضه گاه پس از حرف ربط می‌آید و گاه به طور مستقل میان دو خط تیره قرار می‌گیرد؛ مانند: حسابرس باید الزامات اخلاقی مرتبط با حسابرسی - که در بخش‌های "الف" و "ب" آیین رفتار حرفه‌ای مطرح شده است - را رعایت کند.

ب. از دید ساختار:

۱. **جمله‌ی ساده:** جمله‌ای که دارای یک فعل است؛ مانند: حسابرسی شد.

۲. **جمله‌ی مرکب:** جمله‌ای که دارای بیش از یک فعل است. در هر جمله‌ی مرکب، جمله‌ای که غرض اصلی نویسنده یا گوینده است و می‌تواند به تنهایی بکار رود؛ جمله‌ی پایه نامیده می‌شود. جمله‌ی دیگر، پیرو نام دارد که نکته، قید یا توضیحی را به جمله‌ی پایه می‌افزاید. مانند: اگرچه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است (پایه)؛ همیشه، ثبات رویه به تنهایی کافی نیست (پیرو).

جمله‌های پیرو را کلماتی مانند تا، اینک، در صورتی که، که، چون، چنانچه، اگر، اگرچه و ... به جمله‌ی پایه می‌پیوندند.

هر جمله‌ای دارای نهاد و گزاره است: نهاد، که درباره‌ی آن خبری می‌دهیم و گزاره، خبری که درباره‌ی نهاد می‌گوییم. مانند: کوروش صورت‌های مالی را حسابرسی کرد. کوروش، نهاد و صورت‌های مالی را حسابرسی کرد؛ گزاره است. در ادامه، تعریف اجزای جمله و کاربرد آنها در جمله می‌آید.

فعل

فعل، رکن اصلی جمله است و جمله‌ی بی فعل، مفهومی ندارد؛ مگر اینکه فعل آن به قرینه حذف شده باشد. فعل از نظر ایفای نقش، از همه‌ی انواع دیگر کلمه برتر است و نقش کلمه‌های دیگر به آن مربوط می‌شود؛ چنانکه نقش فاعل، مفعول، متمم و قید در ارتباط مستقیم با فعل مشخص می‌شود و نقش صفت و مضاف‌الیه به طور غیرمستقیم. فعل کلمه‌ای است که بر انجام گرفتن یا رخ دادن یا پذیرفتن کاری یا حالتی دلالت می‌کند.

در هر فعلی سه مفهوم نهفته است: زمان، کار یا حالت و شخص. زمان اصلی فعل، گذشته (ماضی)، حال (مضارع) یا آینده (مستقبل یا مضارع التزامی) است. کار یا حالت، چیزی است که فعل انجامش را بیان می‌کند. هر فعل، کننده‌ای دارد که شخص می‌نامندش و برای هر فعل شش شخص به شرح زیر وجود دارد:

جدول ۱: شخص‌های فعل		
شخص	مفرد	جمع
اول شخص	رفتم	رفتیم
دوم شخص	رفتی	رفتید
سوم شخص	رفت	رفتند

در هر فعل، بخشی که ثابت است؛ معنای اصلی فعل را در بر دارد و در تمام صیغه‌های فعل در یک زمان مشترک است؛ بن نامیده می‌شود. بن یا ماده، یا گذشته است (مانند: رفت) یا حال (مانند: رو).

بخشی که دگرگون می‌شود و شخص و شمار فعل را نشان می‌دهد شناسه نامیده می‌شود و دو دسته است:

- شناسه‌ی گذشته: م، ی، یم، ید و ند؛ مانند: گفتم، گفتی، گفت، گفتیم، گفتید و گفتند. سوم شخص مفرد گذشته، شناسه ندارد.
- شناسه‌ی حال: م، ی، د، یم، ید و ند؛ مانند: خورم، خوری، خورد، خوریم، خورید و خورند.

فعل از نظر ساختمان پنج گونه به شرح زیر دارد:

۱. **ساده:** فعلی است که از یک کلمه ساخته شده است؛ مانند: رفت و دید.
۲. **پیشوندی:** فعلی که از یک پیشوند و یک بخش اصلی ساخته شده است (یک پیشوند + یک فعل ساده)؛ مانند: درآمدن، برنشستن و در رفتن.
۳. **مركب:** فعلی که از ترکیب یک اسم یا صفت و یک فعل ساده ساخته می‌شود. مانند: تا زدن و تحصیل کردن.
۴. **عبارت فعلی:** فعلی که از یک حرف اضافه، یک اسم و یک فعل ساده ساخته شده است؛ مانند: از پا افتادن.
۵. **فعل لازم یک شخصه:** فعل لازمی که به صورت سوم شخص مفرد بکار می‌رود و به جای شناسه، ضمیر متصل مفعولی شخص فعل را نشان می‌دهد؛ مانند: خوشم آمد و به فکرم رسید.
- فعل لازم،** فعلی است که بی مفعول، معنای جمله را تمام کند؛ مانند: آمدن و ایستادن. **فعل متعدی،** فعلی است که در جمله افزون بر فاعل، به مفعول هم نیاز داشته باشد؛ مانند: خورد، برد و زد.
- نکته:** معمولاً پاسخ چه چیز، چه چیزی را، چه کسی و چه کسی را، مفعول جمله است.
- فعل معلوم،** فعلی است که فاعل آن معلوم باشد؛ مانند: هیأت مدیره صورت‌های مالی را تأیید کرد.
- فعل مجهول،** فعلی است که به مفعول نسبت داده می‌شود؛ مانند: صورت‌های مالی تأیید شد.
- فعل امر،** فعلی است که انجام گرفتن کاری را طلب می‌کند؛ دو شخص دارد و با ب + بن مضارع ساخته می‌شود؛ مانند: بنویس و بنویسید. فعل امر بدون ب نیز بکار می‌رود؛ مانند: رو و روید.

زمان‌های فعل

هر فعلی سه زمان دارد: گذشته (ماضی)، حال (مضارع) یا آینده (مستقبل یا مضارع التزامی).
فعل گذشته یا ماضی، انجام کاری را در زمان گذشته بیان می‌کند و انواع آن در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲: انواع فعل ماضی				
ردیف	نوع	شرح	شیوه‌ی ساخت	نمونه
۱	ماضی مطلق (ساده)	در زمان گذشته شروع شده و به پایان رسیده است.	بن ماضی + شناسه (م، ی، -، یم، ید، ند)	نوشتم، نوشتی ...
۲	ماضی نقلی	در زمان گذشته شروع شده است و هنوز ادامه دارد.	صفت مفعولی (بن ماضی + ه) + فعل معین (ام، ای، است، ایم، اید، اند)	نوشته‌ام، نوشته‌ای ...
۳	ماضی استمراری	در زمان گذشته چند بار تکرار شده یا ادامه داشته است.	می + ماضی ساده	می‌نوشتم، می‌نوشتی ...
۴	ماضی بعید	انجام کاری را در گذشته‌ی دور بیان می‌کند.	صفت مفعولی + فعل معین بودن	نوشته بودم، نوشته بودی ...
۵	ماضی ابعید	برای بیان عملی در گذشته‌ی دورتر به شیوه‌ی حکایت بکار می‌رود.	صفت مفعولی + ماضی نقلی فعل معین بودن	نوشته بوده‌ام، نوشته بوده‌ای ...
۶	ماضی التزامی	در زمان گذشته رخ داده است اما به انجام آن یقین نیست.	صفت مفعولی + مضارع ساده‌ی باشیدن	نوشته باشم، نوشته باشی ...
۷	ماضی نقلی استمراری	جمع موارد کاربرد ماضی نقلی و ماضی استمراری	می + ماضی نقلی	می‌نوشته‌ام، می‌نوشته‌ای ...
۸	ماضی ملموس	در زمان گذشته در حال اتفاق افتادن باشد.	ماضی مطلق فعل معین داشتن + ماضی استمراری فعل اصلی	داشتم می‌نوشتم، داشتی می‌نوشتی ...

فعل حال یا مضارع، انجام کاری را در زمان حال بیان می‌کند. اگر در جمله قید زمان آینده باشد؛ بر آینده هم دلالت دارد. انواع فعل مضارع در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳: انواع فعل مضارع				
ردیف	نوع	شرح	شیوه‌ی ساخت	نمونه
۱	مضارع ساده	انجام کاری را در زمان حال یا آینده بیان می‌کند.	بن مضارع + شناسه (م، ی، د، یم، ید، ند)	نویسم، نویسی ...
۲	مضارع اخباری	انجام کاری را در زمان حال یا آینده به شیوه‌ی خبر بیان می‌کند.	می + مضارع ساده	می‌نویسم، می‌نویسی ...
۳	مضارع التزامی	انجام کاری را با شک و تردید بیان می‌کند.	ب + مضارع ساده	بنویسم، بنویسی ...
۴	مضارع ملموس	انجام کاری را که در زمان حال در حال رخ دادن است بیان می‌کند.	مضارع ساده‌ی فعل معین داشتن + مضارع اخباری فعل اصلی.	دارم می‌نویسم، داری می‌نویسی ...

فعل آینده یا مستقبل برای بیان انجام عملی در آینده به کار می‌رود و به صورت زیر ساخته می‌شود:

مضارع ساده‌ی خواستن + بن ماضی فعل اصلی؛ مانند: خواهم نوشت، خواهی نوشت ...

اسم

نهاد، بخشی از جمله است که درباره‌اش خبری می‌دهیم و معمولاً اسم است. **اسم** کلمه‌ای است که برای نامیدن انسان یا حیوان یا چیزی و یا مفهومی بکار می‌رود؛ مانند: مرد، گوسفند، کتاب و دانش. برخی از انواع اسم عبارتند از:

۱. **عام:** اسمی که بر تمام افراد هم نوع و هم جنس دلالت می‌کند؛ مانند: کشور، کتاب و مرد.
۲. **خاص:** اسمی که به شخص یا چیزی خاص دلالت می‌کند؛ مانند: ایران و کورش.
۳. **معرفه:** اسمی که برای شنونده یا خواننده، شناخته شده و آشنا باشد؛ مانند: کتاب.
۴. **نکره:** اسمی که برای شنونده یا خواننده، شناخته شده و آشنا نباشد. نشانه‌های اسم نکره **یک** در آغاز کلمه‌ی در پایان کلمه یا هر دوی اینها است؛ مانند: کتابی، یک کتاب و یک کتابی.
۵. **ذات:** اسمی که به طور مستقل در خارج از ذهن وجود دارد و می‌توان آن را دید یا حس و لمس کرد؛ مانند میز و کتاب.
۶. **معنا:** اسمی که وجودش وابسته به وجود شخص یا چیز دیگری است و تا وجود دیگری نباشد؛ نمی‌توان آن را دریافت؛ مانند: عقل و دانش.
۷. **مفرد:** اسمی که بر یک فرد یا چیز و یا مفهوم دلالت کند؛ مانند: گزارش و حسابرس.
۸. **جمع:** اسمی که بر بیش از یک فرد یا چیز و یا مفهوم دلالت کند؛ مانند: گزارش‌ها و حسابرسان.
۹. **اسم جمع:** اسمی که ساخت مفرد و معنای جمع داشته باشد. این نوع اسم همانند اسم مفرد، جمع بسته می‌شود؛ اما در مفهوم بر آحاد متعدد دلالت دارد؛ مانند: سپاه و دسته.

نشانه‌های جمع اسم‌ها

اسم‌های مفرد در فارسی نشانه ندارند؛ ولی اسم‌های جمع در فارسی با افزودن یکی از نشانه‌های **ان** یا **ها** ساخته می‌شوند؛ مانند: پسران و پسرها یا دختران و دخترها.

گروهی از اسم‌ها در فارسی با ها و گروهی با ان و برخی با هر دو نشانه جمع بسته می‌شوند که برخی از آنها به شرح زیر است:

الف. اسم‌هایی که معمولاً با ها جمع بسته می‌شوند؛ عبارتند از:

- اسم‌های معنا، مانند: هوش‌ها، عقل‌ها و گفتارها.
- اسم جمادات، مانند: قلم‌ها، کاغذها و گچ‌ها.

ب. اسم انسان‌ها و جانوران معمولاً با ان جمع بسته می‌شوند؛ مانند: کودکان، جوانان و شتران.

ج. اسم رستنی‌ها هم با ها و هم با ان جمع بسته می‌شوند؛ مانند: درختان و درخت‌ها.

امروزه در زبان محاوره و به پیروی از آن در نوشتار، بیشتر اسم‌ها و همچنین، صفت‌هایی را که جانشین اسم شده‌اند با ها جمع می‌بندند؛ مانند: مرده‌ها و زن‌ها.

گاهی، به آخر برخی از اسم‌های خاص، نشانه‌ی جمع‌ها می‌افزایند و آن وقتی است که منظور، بیان امثال و انواع باشد؛ مانند: حرفه‌ی حسابداری را در ایران، نبوی‌ها، سجادی‌نژادها، اکبری‌ها و علی‌مددها بنیان نهاده‌اند؛ یعنی: افرادی چون نبوی، سجادی‌نژاد، اکبری و علی‌مدد.

اگر اسم‌ها و نیز صفت‌هایی که جانشین اسم می‌شوند به الف یا واو پایان یافته باشند؛ معمولاً هنگام جمع بستن با ان، بین آن واژه‌ها و ان حرف ی افزوده می‌شود؛ مانند: گدایان، سخن‌گویان و خوب‌رویان. به ندرت در واژه‌های پایان‌یافته به واو، این ی افزوده نمی‌شود؛ مانند: گیسوان و هندوان.

هنگام جمع بستن اسم‌ها و صفت‌هایی که به “ه” ختم شده‌اند؛ به جای ان به آخر آنها گان اضافه می‌شود؛ مانند: آزادگان و بیچارگان.

سهولت تلفظ و روانی و کشش آهنگ کلمه و اشتباه نشدنش با کلمه‌های دیگر نیز در نوع جمع بستن با ها یا ان اثر دارد. برای نمونه: آقا را با ان جمع می‌بندند و می‌گویند آقایان در صورتی که خانم را با ها جمع می‌بندند و می‌گویند خانم‌ها یا کودک را با ان ولی بچه را با ها جمع می‌بندند.

افزون بر اسم‌های فارسی و نیز عربی و غیر آن که با دو نشانه‌ی جمع فارسی به صورت جمع در می‌آیند؛ بسیاری از صفت‌ها و اسم‌های عربی به صورت جمع عربی در زبان فارسی بکار می‌روند.

برای نمونه: اطلاعات، مؤمنین، روحانیون، معاملات، کتب و دروس که مفرد آنها به ترتیب عبارتند از: اطلاع، مؤمن، روحانی، معامله، کتاب و درس. این گونه جمع‌های عربی را به شرح زیر می‌توان دسته‌بندی کرد:

۱. اسم‌هایی که به ین ختم شده‌اند؛ مانند: مسلمین، مستکبرین، ظالمین، سارقین، معلولین و معصومین؛

۲. اسم‌هایی که مفرد آنها به یای نسبت عربی ختم می‌شود و در جمع ون می‌گیرند؛ مانند: روحانیون، ملیون و انقلابیون؛ و

۳. اسم‌هایی که با ات جمع بسته می‌شوند؛ مانند: ابهامات، موضوعات، اصلاحات، استدلالات، امتحانات، انحصارات و مکاتبات.

از آنجا که پسوند ات نشانه‌ی جمع عربی است؛ برخی افزودن آن را به پایان واژه‌های پارسی و یا واژه‌های خارجی که در پارسی متداولند؛ مانند: دستور، آزمایش، تلگراف و نمایش روا نمی‌دانند. گاهی به جای ات عربی، به پایان برخی از اسم‌هایی که به الف، واو، یا و ه، ختم شده‌اند؛ پسوند جات افزوده می‌شود؛ مانند: حلواجات، دواجات، داروجات، شیرینی‌جات، سبزیجات، میوه‌جات و ادویه‌جات. این ترکیب‌ها، افزون بر مفهوم جمع، معنای جنس، نوع و قسم نیز می‌دهند؛ دواجات یعنی انواع داروها. بنابراین جات نباید برای جمع پارسی بکار رود مگر برای نشان دادن انواع یک چیز.

گاه اسم‌های عربی هیچ‌یک از نشانه‌های جمع یاد شده را ندارند؛ بلکه با تغییر حرکت، و گاهی با افزودن و کم کردن حرف یا حروفی به صورت جمع در آمده‌اند که در عربی آنها را جمع مکسر یعنی شکسته می‌نامند؛ چرا؟ زیرا صورت مفرد آنها می‌شکند. برای نمونه واژه‌هایی چون: شعرا، مجالس، آدوار، عیوب، اخلاق، وسایل، مکاتیب و کتب از این دسته‌اند و مفرد آنها به ترتیب عبارتند از: شاعر، مجلس، دوره، عیب، خلق، وسیله، مکتوب و کتاب.

برخی از جمع‌های مکسر عربی گویی در فارسی ارزش و مفهوم جمع بودن خود را از دست می‌دهند و از این روی، دوباره با نشانه‌های جمع فارسی و یا ات عربی جمع بسته می‌شوند؛ مانند: جواهرات که جمع جواهر است و جواهر خود جمع جوهر، معرب گوهر فارسی است. امورات جمع امور است و امور، جمع امر به معنای کار است.

نقش‌های اسم در جمله

اسم و گروه‌های اسمی می‌تواند در جمله نقش‌های گوناگون بپذیرد که برخی از آنها عبارتند از:

۱. **نقش نهادی:** درباره‌ی اسم، خبری می‌دهد؛ مانند: حسابرس فردی توانا است. نهاد را مسندالیه هم نامیده‌اند. اگر نهاد، انجام دهنده‌ی فعل باشد؛ فاعل نامیده می‌شود. برای نمونه، در جمله‌ی حسابرس گزارش را نوشت؛ حسابرس نهاد است و فاعل.
۲. **نقش مفعولی:** اگر اسم پذیرنده‌ی عملی باشد مفعول است؛ مانند واژه‌ی گزارش در جمله‌ی حسابرس گزارش را نوشت.
۳. **نقش اضافی:** اگر اسمی به اسم دیگر پیوند (ربط) داده شود و اسم نخست، با کسره‌ای به اسم دیگر بپیوندد؛ اسم نخست مضاف است و اسم دوم مضاف‌الیه؛ مانند: گزارش حسابرسی.
۴. **نقش منادا:** اگر اسم مخاطب قرار گیرد؛ منادا نامیده می‌شود. نشانه‌های منادا، ای، یا و ایا پیش از اسم و الف، پس از اسم است؛ مانند: ای خدا، ایا شاه و پروردگارا.

قید

قید کلمه یا ترکیبی است که چگونگی انجام فعل را نشان می‌دهد و یا آن را به چیزی مانند زمان، مکان و ... مقید می‌سازد. برخی از انواع قید از نظر معنا به شرح زیر است:

۱. **قید زمان،** مانند: امروز، دیروز و همیشه،
۲. **قید مکان،** مانند: اینجا، آنجا و بالا،
۳. **قید مقدار،** مانند: کم، زیاد و اندک،
۴. **قید تأکید،** مانند: ناچار، ناگزیر و البته،
۵. **قید ترتیب،** مانند: یک‌یک، آنگاه و دسته‌دسته،
۶. **قید کیفیت،** مانند: خوب، بد و آرام،
۷. **قید حالت،** مانند: خندان، گریان و پنهان،
۸. **قید تردید،** مانند: شاید، گویی، مگر و پنداری، و
۹. **قید استثنا،** مانند: مگر و جز.

صفت

صفت، واژه یا گروهی از واژه‌هاست که درباره‌ی اسم، توضیح می‌دهد و یکی از خصوصیات آن را بیان می‌کند. هر اسمی که دارای صفت باشد؛ موصوف نام دارد و ترکیب موصوف و صفت، ترکیب وصفی است. صفت از دیدگاه مفهوم شش‌گونه است:

۱. **صفت بیانی:** یکی از ویژگی‌های اسم مانند رنگ، طعم، شکل، قد، جنس، وضع، حجم، اندازه، مقدار، ارزش و ... را بیان می‌کند؛ مانند: تحریف بااهمیت و اشتباه کم‌اهمیت. صفت بیانی از نظر درجه، سه گونه است:

- **صفت مطلق،** مانند: بااهمیت، کم‌اهمیت، خوب و بزرگ،
- **صفت برتر (تفضیلی):** با افزودن تر به پایان صفت مطلق پدید می‌آید؛ مانند: بااهمیت‌تر، کم‌اهمیت‌تر، خوب‌تر و بزرگ‌تر، و
- **صفت برترین (عالی):** نشانه‌ی صفت برترین، پسوند ترین است که به پایان صفت مطلق افزوده می‌شود؛ مانند: بااهمیت‌ترین، کم‌اهمیت‌ترین، خوب‌ترین و بزرگ‌ترین.

۲. **صفت اشاره‌ای:** این، آن، همین و همان صفت اشاره‌ای هستند و اشاره را می‌رسانند.

۳. **صفت شمارشی:** شماره یا ترتیب را می‌رساند؛ مانند: یک، دو، چهارم، نخستین، یک‌پنجم و یکایک.

۴. **صفت پرسشی:** پرسش را می‌رساند؛ مانند: چه، کدام، چگونه و چند.

۵. **صفت مبهم:** نوع یا چگونگی یا شماره و مقدار اسم را به طور نامعین و آمیخته با ابهام بیان می‌کند. برخی صفت‌های مبهم عبارتند از: هر، همه، دیگر، هیچ، چند، چندین، چندان، بهمان و فلان.

۶. **صفت نسبی:** به کسی یا جایی یا جانوری یا چیزی نسبت داده می‌شود و بیشتر با افزودن پسوندهای “ی، ین، ینه، ه، گان، انه، انی، چی” به آخر اسم یا صفت و به ندرت ضمیر، ساخته می‌شود؛ مانند: نیشابوری، زرین، سیمینه، دو روزه، بازرگان، روزانه، جسمانی و گمرکچی.

ضمیر

ضمیر کلمه‌ای است که به جای اسم می‌نشیند و با پذیرش نقش‌های اسم، از تکرار اسم جلوگیری می‌کند. برای نمونه، او در جمله‌ی: جمشید دانشجو است؛ او حسابداری می‌خواند. مرجع ضمیر او، کلمه‌ی جمشید است. شرح برخی از ضمیرها در پی می‌آید:

ضمیر شخصی: برای هر یک از اشخاص (گوینده یا اول شخص، شنونده یا دوم شخص و دیگر کس یا سوم شخص) ساختی جداگانه دارد و هر یک از آن سه شخص ممکن است مفرد یا جمع باشد. از این رو ضمیر شخصی، ۶ ساخت (صیغه) دارد: ۱. من یا م، ۲. تو یا ت، ۳. او (وی) یا ش، ۴. ما یا مان، ۵. شما یا تان و ۶. ایشان یا شان. آن گونه که در این ۶ ساخت دیده می‌شود؛ ضمیر شخصی دو گونه است: گسسته (منفصل) و پیوسته (متصل). چند نکته‌ی نگارشی درباره‌ی ضمیرهای شخصی به شرح زیر است:

الف. افزودن سه ضمیر **م**، **ت** و **ش** به آخر واژه‌ای که به **“ه”** ختم شده باشد؛ مانند این واژه‌ها نوشته می‌شود: جامه، جامه‌ام و میوه، میوه‌اش.

ب. افزودن ضمیرهای پیوسته (متصل) به آخر واژه‌ای که حرف آخر آن واژه، **الف** یا **واو** باشد؛ مانند این واژه‌ها نوشته می‌شود: قلم‌ها، قلم‌هایم و قلم‌هایمان.

ج. ضمیر **من** و **تو** اگر پیش از **نون** و **واو** حذف می‌شود؛ مانند: مرا و ترا.

ضمیر مشترک: با یک ساخت برای گوینده، شنونده و دیگر کس مشترک است و شامل سه کلمه‌ی خود، خویش و خویشان می‌باشد که نخستین، متداول‌تر است و دومی و سومی بیشتر در شعر بکار می‌رود؛ مانند: حساب خود نه کم گیر و نه افزون. حسابرس باید در گزارش خویش ...؛ حسابرس، گزارش را محصول کار خویشان می‌داند.

ضمیر اشاره: مرجع آن به اشاره معلوم می‌شود و واژه‌های این و آن و ترکیبات آن دو است (مانند همان و همین) که اگر همراه اسم بیایند صفت اشاره نامیده می‌شوند و اگر بی‌همراهی اسم بیایند؛ آنها را ضمیر اشاره می‌نامند. برای نمونه، در جمله‌ی این کتاب را بگیر؛ **این** صفت اشاره و در جمله‌ی کتاب را بگیر و آن را بخوان؛ **آن** ضمیر اشاره است.

ضمیر پرسشی: بعضی واژه‌های پرسشی‌اند که مانند ضمیرهای اشاره اگر همراه اسم بیایند صفت پرسشی نامیده می‌شوند و اگر تنها بیایند ضمیر پرسشی. معروف‌ترین ضمیرهای پرسشی عبارتند از: که، چه، کدام، کدامین، کی، کجا، کو، چگونه، چند، چندم و چندمی.

ضمیر مبهم: واژه‌ای است که بر کس یا چیز و یا مقدار مبهمی دلالت دارد. ضمیرهای مبهم عبارتند از: همه، فلان، فلانی، بهمان، بهمانی، یکی، دیگری، دیگران، هیچ، این و آن و ... از آنجا که ضمیرها بیشتر جانشین اسم می‌شوند؛ از این رو نقش‌های گوناگون آنها در جمله تقریباً همانند نقش اسم در جمله است.

حرف

حرف، کلمه‌ای است که معنای مستقلی ندارد و برای پیوند کلمه‌ها و جمله‌ها به یکدیگر یا نسبت دادن کلمه‌ای به کلمه‌ی دیگر به کار می‌رود. حرف‌ها از نظر نقشی که در جمله دارند؛ سه دسته‌اند:

۱. **حرف اضافه:** نسبت میان فعل و کلمه یا کلمه‌ها را برقرار می‌کند؛ مانند: به، یا، از، تا، بر، اند، برای، بهر، پی، به‌سوی و ...
۲. **حرف پیوند (ربط):** دو کلمه یا جمله و بیشتر را به هم می‌پیوندد؛ مانند: و، یا، پس، اگر، چون، ولی، اما، زیرا، بلکه، چنانکه، چنانچه و ...
۳. **حرف نشانه:** نقش یا حالت کلمه یا کلمه‌هایی را در جمله مشخص می‌کند؛ مانند: را که نشانه‌ی مفعول بی‌واسطه است.

متمم

کلمه‌ای که معنای فعل را کامل کند و پس از یکی از حروف اضافه بیاید، متمم است. در نمونه‌های زیر کلاس، تاریکی، صبح و علی متمم هستند:

به کلاس آمدیم؛ از تاریکی نمی‌ترسم؛ تا صبح کار کردم و همه آمده‌اند مگر علی.

ترتیب ارکان و اجزای جمله

ترتیب اجزای جمله در زبان پارسی به شرح زیر است:

۱. فاعل (نهاد یا مسندالیه) و وابسته‌های آن در آغاز جمله می‌آید؛
۲. پس از فاعل، مفعول و وابسته‌های آن در جمله قرار می‌گیرد؛
۳. متمم و وابسته‌های آن پس از مفعول می‌آید؛ و
۴. فعل و وابسته‌های آن پس از متمم می‌آید. به طور کلی، فعل در پایان هر نوع جمله‌ای می‌آید.

جای قید در جمله بر حسب تأکید نویسنده تغییر می‌کند. قید زمان پیش یا پس از فاعل می‌آید. قیده‌های مقدار، ترتیب و مکان پس از فاعل می‌آیند. مانند حسابرس، گزارش حسابرس را با دقت فراوان می‌نویسد.

در برخی موارد، برای نمونه در شعر، ممکن است جای اجزای جمله دگرگون شود.

حذف از کان یا اجزای جمله

گاه برای زیبایی، ممکن است برخی از اجزای یک جمله حذف شود. حذف باید به یکی از سه قرینه‌ی زیر باشد:

۱. **قرینه‌ی لفظی:** مانند: فرآیند حسابرسی را دو مرحله است: نخست، مرحله‌ی رسیدگی و آزمون و دیگر، مرحله‌ی گزارشگری ("است" حذف شده است).
۲. **قرینه‌ی معنایی (معنوی):** مانند: مسئولیت امضای گزارش با کیست؟ با حسابدار رسمی (است).
۳. **قرینه‌ی ساختاری (عرف زبانی):** مانند: به چپ، چپ، چپ! برپا!

اگر تکرار فعل به زیبایی جمله لطمه نزند؛ بهتر است فعل جمله کامل نوشته شود. جمله‌ی بدون حذف ایرادی ندارد؛ اما حذف نادرست ارزش نوشته را می‌کاهد.

مترادف، متشابه و متضاد

کلمات از نظر ارتباط با هم، سه گونه‌اند:

۱. **مترادف:** کلمه‌هایی که از نظر شکل، متفاوت ولی از نظر معنا یکی هستند؛ مانند: علم و دانش، نور و روشنایی و صبر و شکیبایی.
۲. **متشابه:** کلمه‌هایی که از نظر معنا متفاوت ولی از نظر تلفظ، یکی هستند؛ مانند: خوار و خار، خویش و خیش، خواستن و خاستن.
۳. **متضاد:** کلمه‌هایی که از نظر لفظ، یکی نیستند و از نظر معنا ضد هم هستند؛ مانند: خوب و بد، روشنایی و تاریکی، صلح و جنگ.

شیوه‌ی نگارش برخی واژه‌ها، پیشندها و پسوندها

درست‌نویسی املائی یکی از ویژگی‌های مهم یک گزارش خوب است. درست‌نویسی، هم شامل دوری از اشتباه، نوشتن حروف و واژه‌ها و هم توجه به شکل واژه و پیوسته و جدانویسی بخش‌های یک واژه است. درست‌نویسی زمینه‌ای گسترده است و هدف این بخش، اشاره به چند نکته درباره‌ی

درست‌نویسی شکل و پیوسته و جدانویسی بخش‌های واژه‌ها است که به طور خلاصه در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴ : شیوه نگارش برخی واژه‌ها، حرف‌ها، پیشوندها و پسوندها				
ردیف	واژه، حرف و ...	شرح	نمونه	استثنا
۱	ای (حرف ندا)	همیشه جدا از منادا نوشته می‌شود.	ای خدا، ای که	-
۲	این و آن	جدا از جزء و کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	این چنین	آنچه، آنکه، اینکه، اینجا، آنجا، وانگهی
۳	همین و همان	همواره جدا از کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	همین گزارش، همین‌جا، همان کتاب، همان‌جا	-
۴	هیچ	همواره جدا از کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	هیچ‌یک، هیچ‌کدام، هیچ‌کس	-
۵	چه	جدا از کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	چه خبر	چرا، چگونه، چقدر، چطور، چسان
		همواره به کلمه‌ی پیش از خود می‌چسبد.	آنچه، چنانچه، ماهیچه، کمانچه	-
۶	را	در همه جا جدا از کلمه‌ی پیش از خود نوشته می‌شود.	کتاب را، گزارش را	چرا در معنای برای چه؟ و در معنای آری در پاسخ به پرسش منفی.
۷	که	جدا از کلمه‌ی پیش از خود نوشته می‌شود.	چنان که، آن که (آن کسی که)	بلکه، آنکه و اینکه
۸	به	در موارد زیر پیوسته نوشته می‌شود:		
		الف. هنگامی که بر سر فعل یا مصدر بیاید.	بگفتم و بروم	-
		ب. به صورت بدین، بدان، بدو و بدیشان بکار رود.	بدین، بدان، بدو، بدیشان	-
		ج. هرگاه صفت بسازد.	بسامان، بخرد، بهنجار، بنام	-
		در سایر موارد، جدا نوشته می‌شود.	به سر بردن، به دلیل، به‌سختی، منزل به منزل، به نام خدا.	-
		حرف به که در آغاز بعضی ترکیب‌های عربی می‌آید از نوع حرف اضافه‌ی پارسی نیست و پیوسته به کلمه‌ی بعد نوشته می‌شود.	بنفسه، مابازا، بعینه	-

جدول ۴ : شیوه نگارش برخی واژه‌ها، حرف‌ها، پیشوندها و پسوندها				
۹	بی	همواره جدا از کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	بی‌اهمیت	بیپهوده، بیخود، بیراه، بیچاره، بینوا، بیجا
۱۰	می و همی	همواره جدا از کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	می‌باشد، می‌رود، همی‌گوید	-
۱۱	هم	همواره جدا از کلمه‌ی پس از خود نوشته می‌شود.	هم‌دوره، هم‌رزم	همین، همان، همچنین، همچنان، همکار، همراه، همشهری، همدیگر، همایش، هماهنگ
۱۲	تروترین	همواره جدا از کلمه‌ی پیش از خود نوشته می‌شود.	بزرگ‌ترین	بیشتر، کمتر، بهتر، مهتر، کهنتر
۱۳	ها	در ترکیب با کلمات به هر دو صورت پیوسته و جدا درست است؛ ولی معمولاً جدا نوشته می‌شود. در موارد زیر باید جدا نوشته شود:	-	-
		الف. هرگاه پس از کلمه‌های بیگانه‌ی نامأنوس بیاید.	مرکانتیلیست‌ها	-
		ب. هرگاه بخواهیم اصل کلمه را برجسته کنیم.	کتاب‌ها، ایرانی‌ها	-
		ج. هرگاه کلمه، پر دندانه (بیش از سه دندانه) شود یا به ط و ظ ختم شود.	پیش‌بینی‌ها، استنباط‌ها	-
		د. هرگاه جمع اسامی خاص مد نظر باشد.	سعدی‌ها، فردوسی‌ها، مولوی‌ها	-
		ه. کلمه، به‌های غیر ملفوظ ختم شود.	میوه‌ها، خانه‌ها	-
		و. کلمه، به‌های ملفوظی ختم شود که حرف پیش از آن، حرف متصل باشد.	به‌ها، فقیه‌ها	-
۱۴	همزه	همزه‌ی میانی	رأفت، رئوف، رؤیا	-
		همزه‌ی پایانی	خلاً، لؤلؤ، سوء	انشاء، املا، اعضا، امضا
۱۵	صورت‌های پیوسته‌ی فعل بودن	ام، ای، است، ایم، اید، اند	رهروم، پاکی، دانااست، خسته‌ایم، رفته‌اید، کاری‌اند	-

جدول ۴ : شیوه نگارش برخی واژه‌ها، حرف‌ها، پیشوندها و پسوندها				
۱۶	ضمایر ملکی و مفعولی	م، ت، ش، مان، تان، شان	برادرم، پایت، عمویش، خانه‌مان، پی‌تان، کشتی‌شان	-
۱۷	تنوین	معمولاً در نوشته‌های رسمی، تنوین (در صورتی که تلفظ شود) آورده می‌شود.	واقعاً، نتیجتاً، ناچاراً	بهتر است واژه‌ها به گونه‌ای نوشته شوند که تنوین نخواهد؛ مانند در واقع، در نتیجه، به ناچار
۱۸	تشدید	گذاشتن تشدید همیشه ضرورت ندارد مگر در جایی که موجب ابهام شود.	کمی، دوار، علی، بنا	-
۱۹	حرکت‌گذاری	حرکت‌گذاری، جایی لازم است که احتمال بد خوانی وجود داشته باشد.	حرف، حَرَف	-
۲۰	پیشوند	کلمات مرکبی که از ترکیب با پیشوند ساخته می‌شود همیشه جدا نوشته می‌شود.	پیش‌نویس	-
۲۱	پسوند	کلمه‌های مرکبی که از ترکیب با پسوند ساخته می‌شود همیشه پیوسته نوشته می‌شود؛ مگر اینکه حرف پایانی جزء نخست با حرف آغازین جزء دوم یکسان باشد؛ یا اینکه جزء نخست، عدد باشد؛ یا جزء نخست به "ه" تمام شود.	گزارشگر، حسابدار، حسابرس	نظام‌مند، پنج‌گانه، ده‌گانه، طوطی‌وار، بهانه‌گیر
۲۲	ترکیب‌های اضافی	همواره جدا نوشته می‌شود.	دست‌کم، شورای عالی، آب‌میوه	-

چند نکته‌ی دیگر درباره‌ی شیوه‌ی نگارش به شرح زیر است:

۱. هرگاه با پیوسته‌نویسی، کلمه طولانی یا پُر دندانه شود یا خواندن آن دشوار یا ابهام معنایی ایجاد شود؛ کلمه را باید جدا نوشت؛ مانند: پیش‌بینی، عافیت‌طلبی، حقیقت‌جو و زیست‌شناسی.
۲. اگر حرف نخست جزء دوم کلمه‌ای I_ باشد؛ هرگاه I_ به طور دقیق خوانده و تلفظ شود؛ دو جزء جدا نوشته می‌شود وگرنه پیوسته نوشته می‌شود؛ مانند: بی‌آزار، جان‌آفرین، برآورد و فرآیند.

۳. در کلمه‌های پارسی باید تا آنجا که ممکن است از "همزه" استفاده نشود؛ پس بهتر است بنویسیم: دارایی، آیین، گوئیم و پاییز.
۴. هرگاه دو جمله‌ی دارای یک فاعل و یک زمان پشت سر هم قرار گیرند؛ می‌توان فعل جمله‌ی دوم را به صورت وجه وصفی (بن ماضی + ه، مانند: خوانده، دیده) برای همه‌ی اشخاص، یکسان آورد. پس از وجه وصفی نباید واو بیاید؛ مانند: او کتاب را برداشته، خواند. آنان کتاب را برداشته، خواندند.
۵. آوردن هر دو گونه‌ی فعل جمع و مفرد برای اسم‌های جمع درست است؛ مانند: هیأت مدیره جلسه داشت و هیأت مدیره جلسه داشتند.
۶. آوردن هر دو گونه‌ی فعل جمع و مفرد برای ضمیرهای مبهم هر یک، هر کدام و هیچ کدام درست است؛ مانند: هر یک دارای تحریف بااهمیت است (هستند). اگر پس از ضمیر مبهم از بیاید باید فعل مفرد بکار رود؛ مانند: هر یک از حساب‌ها رسیدگی شد و عملیات حسابداری پایان یافت.
۷. وقتی جمله با یکی از کلمه‌های اگرچه، گرچه، هرچند، هر چند که، با اینکه، با آنکه، با وجود اینکه و ... شروع شود؛ آوردن حرف پیوند (ربط) ولی، اما، لکن و ... در آغاز جمله‌ی دوم لازم نیست؛ مانند: اگرچه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است؛ همیشه به خودی خود کافی نیست.
۸. کلمه‌ی را اگر نشانه‌ی مفعول باشد باید بلافاصله پس از مفعول بیاید و آوردن آن پس از جمله‌ی توضیحی مربوط به مفعول درست نیست؛ مانند:
- **جمله‌ی درست:** گزارشی را که تازه نوشته‌ام؛ فرستادم.
 - **جمله‌ی نادرست:** گزارشی که تازه نوشته‌ام را فرستادم.
۹. **باید و می‌باید** سوم شخص مفرد مضارع است و هر دو باید برای زمان حال یا زمان آینده بکار رود. **بایست و می‌بایست** به ترتیب سوم شخص مفرد ماضی مطلق و ماضی استمراری است و **بایستی**، دوم شخص مفرد ماضی مطلق است. بنابراین، این فعل‌ها را باید برای زمان‌های گذشته و با فعل‌های ماضی استمراری یا التزامی بکار ببریم؛ مانند: دیروز می‌بایست کار تمام می‌شد.

۱۰. در زبان پارسی، صفت همواره مفرد است و هیچ‌گاه نشانه‌ی تأنیث ندارد؛ چرا؟ چون در زبان پارسی نشانه‌ی خاصی برای واژه‌های مؤنث وجود ندارد؛ مانند: مرد دانشمند و زن دانشمند. بنابراین کاربردهای درست و نادرست ترکیب‌های زیر و مانند آنها را در نظر بگیرید:

فادرست	درست
مأمور مربوطه	مأمور مربوط
اقدامات لازمه	اقدام‌های لازم
پرونده‌ی مختومه	پرونده‌ی مختوم

فاصله و فاصله‌ی مجازی بین واژه‌ها و بخش‌های یک واژه

در بخش پیش، درباره‌ی جدا نوشتن و پیوسته نوشتن واژه‌های پارسی مطالبی نوشته شد؛ اما باید توجه شود که واژه‌های پارسی باید با یک فاصله از هم جدا شوند؛ نه اجزای یک واژه. برای نمونه: **”شواهد حسابرسی“** شامل دو واژه است و جدا نوشته می‌شود؛ اما **”می‌شود“** یک واژه است و بنابر این نباید بین **می** و **شود** فاصله باشد؛ ولی نوشتن **میشود** هم درست نیست. بنابراین اجزای یک واژه را باید طوری نوشت که بین آنها فاصله‌ی مجازی باشد.

در محیط‌های رایانه‌ای، فاصله‌ی بین واژه‌ها با فشردن کلید فاصله^۱ پس از نگارش هر واژه ایجاد می‌شود. برای نوشتن جمله‌ی حسابرسی شد؛ پس از نوشتن واژه‌ی حسابرسی کلید فاصله فشرده شده و سپس واژه‌ی شد نوشته شده است. در حالت عادی، استفاده از بیش از یک فاصله درست نیست؛ پس نوشتن حسابرسی شد؛ با دو فاصله بین حسابرسی و شد؛ نادرست می‌نماید.

در محیط‌های رایانه‌ای، برای ایجاد فاصله‌ی مجازی میان بخش‌های یک واژه باید:

۱. نخست دو بخش یک واژه جدا از هم نوشته شود؛ مانند: **می | شود**،
۲. فاصله‌ی بین دو بخش یک واژه با فشردن کلید چپ موس و حرکت دادن نشانگر موس روی فاصله‌ی خالی بین دو واژه، فاصله انتخاب (رنگی) شود؛ مانند: **می | شود**. و
۳. کلید تبدیل^۲ نگه داشته شود و به طور همزمان، کلید منفی (خط فاصله) هم فشار داده شود، **”می‌شود“**.

1. Space
2. Shift

مزایای ایجاد فاصله‌ی مجازی به شرح زیر است:

۱. فاصله‌ی مجازی، دو بخش یک واژه را از هم جدا می‌سازد بدون اینکه بین آنها فاصله‌ی زیادی مانند فاصله‌ی بین دو واژه مشاهده شود.

۲. پیوسته نوشتن برخی واژه‌ها مانند میشود و همچنین، ایجاد فاصله بین بخش‌های یک واژه، از نظر دستور خط پارسی درست نیست.

۳. هنگامی که یک واژه در پایان یک خط قرار بگیرد؛ ممکن است استفاده از فاصله سبب شود که یک بخش از واژه در یک سطر قرار گیرد و بخش دیگر در سطر بعد جای گیرد. برای نمونه، ممکن است در واژه می‌شود؛ می در پایان یک سطر و شود در آغاز سطر بعد بیاید. استفاده از فاصله‌ی مجازی سبب می‌شود که یا هر دو بخش در یک سطر بیایند؛ یا اینکه در پایان بخش نخست خط تیره گذاشته شود و بخش دوم در سطر بعد بیاید که هر دو درست است. با استفاده از نرم‌افزارها، می‌توان به‌گونه‌ای تنظیم کرد که هر دو بخش واژه در یک سطر بیاید و نیازی به گذاشتن خط تیره نباشد.

نکته: برای استفاده از فاصله و فاصله‌ی مجازی باید واژه‌ها و بخش‌های یک واژه را به‌درستی از هم باز شناخت. برای نمونه، واژه‌های پیش‌بینی‌ها، دانش‌آموز و خانه‌ای، هر کدام یک واژه است.

نشانه‌گذاری

نشانه‌گذاری یعنی رعایت قواعد سجاوندی و بکار بردن علامت‌ها و نشانه‌هایی که خواندن و در نتیجه، فهم درست مطالب را آسان و برخی ابهام‌های نوشته را برطرف سازد. نشانه‌های پُر کاربرد نوشتارهای پارسی، موارد زیر را در بر می‌گیرد:

۱. **نقطه (.)**: نشانه‌ی درنگ کامل است. موارد کاربرد نقطه به شرح زیر است:

الف. در پایان جمله‌های کامل خبری یا انشایی؛ مانند: حسابرس باید حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام دهد.

ب. پس از هر حرفی که به‌عنوان نشانه‌ی اختصاری بکار رفته باشد؛ چنانکه: باید ذ.م.م. در حساب‌ها ثبت شود.

ج. پس از درج ردیف شماره‌ای یا حرفی. مانند: ۱. ۲. و الف. ب. در این مورد، از خط تیره و هلال هم استفاده می‌شود.

نکته: در میان جمله‌های مرکب، هرگز نباید نقطه را به عنوان نشانه مکث کامل قرار داد. در صورتی که دو جمله با واو به یکدیگر معطوف شوند؛ نقطه تنها در پایان جمله‌ی دوم آورده می‌شود.

۲. **دو نقطه (:):** نشان توضیح و تفسیر است. از این نشانه، بیشتر در موارد زیر استفاده می‌شود:
الف. پیش از نقل قول مستقیم؛ چنانکه: به نوشته‌ی هوک (۲۰۰۲): "اطمینان معقول..."

ب. پیش از بیان تفصیل مطلبی که به اجمال بدان اشاره شده است.

ج. پس از واژه‌ای که معنای آن در برابرش نوشته می‌شود. مانند: درآمد عملیاتی: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، به جز موارد مرتبط با آورده‌ی صاحبان سرمایه، که از فعالیت‌های اصلی و مستمر بنگاه اقتصادی ناشی شده باشد.

د. پس از کلمات تفسیرکننده مانند: یعنی، چنانکه، برای نمونه، برای مثال، عبارتند از و...؛ مانند: بی‌طرفانه یعنی: عاری از تمایلات جانبدارانه.

نکته: پس از کلماتی مانند مثل، از قبیل، نظیر و مانند اینها که به کلمه‌ی بعدی افزوده می‌شوند نباید دو نقطه به کار برد.

۳. **سه نقطه (...):** برای نشان دادن کلمه یا کلمه‌ها یا عبارت‌های حذف شده به کار می‌رود؛ خواه در آغاز مطلب باشد یا میانه یا پایان. اگر این علامت در پایان جمله باشد؛ نقطه اصلی آخر جمله نباید فراموش شود (چهار نقطه).

۴. **نقطه ویرگول (;):** نشانه‌ی درنگی طولانی‌تر از ویرگول و کوتاه‌تر از نقطه است و بیشتر در موارد زیر به کار می‌رود:

الف. جدا کردن جمله‌ها و عبارت‌های متعدد یک کلام طولانی که به ظاهر مستقل اما در معنا به یکدیگر وابسته و مربوط باشند. مانند: هرگاه اطلاعات مالی، مربوط و قابل اتکا نباشد؛ مفید نخواهد بود.

ب. در جمله‌های توضیحی پیش از کلمه‌هایی چون ولی، اما، زیرا، چرا که، یعنی، به عبارت دیگر، برای مثال و مانند اینها؛ به شرط آنکه جمله‌های پیش از آنها کامل و تقریباً طولانی باشد. برای نمونه: میان انجام مخارج و ایجاد دارایی رابطه‌ای نزدیک وجود دارد؛ اما این دو ممکن است لازم و ملزوم یکدیگر نباشند.

۵. **ویرگول (،):** ویرگول که به آن کاما یا درنگ‌نما هم گفته می‌شود؛ نشانه‌ی درنگی کوتاه است و بیشتر در موارد زیر به کار می‌رود:

الف. میان جمله‌های غیرمستقلی که با هم یک جمله‌ی کامل باشند (میان جمله‌ی پایه و جمله‌ی پیرو)؛ مانند: استانداردهای حسابرسی معمولاً به خطر کنترل و خطر ذاتی به طور جدا از هم اشاره نمی‌کند؛ بلکه به برآورد ترکیبی خطر تحریف بااهمیت می‌پردازد.

ب. در مواردی که کلمه یا عبارتی به‌عنوان توضیح، به صورت بدل^۱ و قید در ضمن جمله یا عبارت دیگر آورده شود؛ مانند: حسن سجادی نژاد، پدر حسابداری ایران، چندین کتاب نوشته است.

ج. بین همه‌ی واحدهای هم اسناد؛ مانند: اطمینان معقول، تردید حرفه‌ای، خطر حسابرسی و اهمیت، از مفاهیم بنیادی حسابرسی هستند.

د. در میان دو کلمه که احتمال داده شود خواننده آنها را با کسره‌ی اضافه بخواند؛ یا نبود ویرگول موجب اشتباه خوانی گردد و برای ساده‌سازی فهم جمله.

ه. بین بخش‌های گوناگون یک نشانی یا مرجع و مأخذ؛ مانند: کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی.

و. گاه در آغاز و پایان جمله‌ی دعایی و معترضه.

۱. گاه، اسم در جمله همراه با اسمی دیگر می‌آید که این اسم، یکی از خصوصیات مانند لقب و شهرت اسم نخست را می‌رساند و او را برای خواننده بهتر می‌شناساند. اسم دوم بدل نام دارد.

۶. **نشانه‌ی پرسش (؟):** پرسش‌نما است و بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:
- الف. در پایان جمله‌ها و عبارت‌های پرسشی مستقیم، مانند: چه اطلاعاتی قابل اتکا است؟
- ب. در پایان جمله یا عبارتی که جانشین جمله‌ی پرسشی مستقیم شده است؛ مانند: نظر شما چیست؟ مشروط یا مردود؟
- ج. برای نشان دادن تردید و ابهام، درون پرانتز آورده می‌شود. مانند: تاریخ گزارش، ۲ خرداد ماه ۱۳۹۰ (؟) بوده است.
- نکته:** در پایان جمله‌های پرسشی غیرمستقیم، نشانه‌ی پرسش بکار نمی‌رود و نقطه می‌گذارند. مانند: حسابرس باید نظر بدهد که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، تهیه شده است یا خیر.
۷. **نشانه‌ی تعجب (!):** تنها نشانه‌ی تعجب و شگفتی نیست و بیشتر در پایان جمله‌هایی می‌آید که بیانگر یکی از حالت‌های خاص و شدید نفسانی و عاطفی است؛ مانند تعجب، تأکید، تحقیر، تنفر، ترحم، استهزا، شک و تردید، امر و نهی، تهدید، حسرت، دعا، نفرین، آرزو، درد، تنبیه، تأسف، ندا و منادا (خطاب).
- نکته:** نقطه، دو نقطه، نقطه ویرگول، ویرگول، نشانه‌ی پرسش و نشانه‌ی تعجب باید چسبیده به واژه‌ی پیش از خود باشد و با واژه‌ی پس از خود یک فاصله داشته باشد.
۸. **گیومه (“ ”):** موارد مهم کاربرد گیومه به شرح زیر است:
- الف. وقتی که عین گفته یا نوشته‌ی کسی را در میان نوشته‌ی خود می‌آوریم. به نوشته‌ی گریفیتس (۲۰۰۵): “با گزارش حسابرس همانند طلا رفتار کنید که گزارش درخشان‌ترین جواهر فروشگاه شما حسابرسان است.”
- ب. برای مشخص‌تر کردن و برجسته نشان دادن واژه یا اصطلاحی خاص یا عنوان مقاله، روزنامه یا بخش‌های یک کتاب بکار می‌رود. مانند: “حساب‌سازی”
- نکته:** درباره‌ی آنچه که در میان گیومه می‌آید؛ باید قواعد نشانه‌گذاری رعایت شود و تنها نقطه‌ی پایان جمله‌ی پایانی پس از نشانه‌ی بستن گیومه آورده می‌شود. افزون بر این، بین گیومه و متن داخل آن نباید هیچ‌گونه فاصله‌ای باشد؛ مانند: به نوشته‌ی هوک (۲۰۰۲): “اطمینان معقول، یک مفهوم صرفه‌ی اقتصادی عقلانی است که موجب افزایش صداقت در گزارشگری مالی می‌شود.”

۹. **پرانتز ()**: پرانتز را دو هلال، دو کمان و کمانک هم نامیده‌اند و بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:

الف. آوردن معادل یک کلمه یا اصطلاح یا توضیح و تبیین بیشتر و اطلاعات تکمیلی یا بیان تاریخ و سال‌های تولد و وفات در درون متن؛ مانند: حسابداری بهای تمام شده (صنعتی) ...

ب. برای نوشتن منبع یا مأخذ در پایان نمونه‌ها، مثال‌ها، شواهد و نوشته‌ها.

نکته: درباره‌ی آنچه که در میان پرانتز می‌آید باید قواعد نشانه‌گذاری رعایت شود و تنها نقطه‌ی پایان جمله‌ی پایانی پس از نشانه‌ی بستن پرانتز آورده می‌شود. افزون بر این بین پرانتز و متن داخل آن نباید هیچ‌گونه فاصله‌ای باشد؛ مانند: (۲۰۰۲).

۱۰. **قلاب یا کروش** []: قلاب، بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:

الف. درج مطلبی که بخشی از اصل متن نباشد؛ یعنی افزایش کلمه یا عبارتی به متن اصلی.

ب. در ترجمه یا تصحیح متون، نوشته‌های افزوده شده توسط مترجم یا تصحیح‌کننده در میان قلاب جای می‌گیرد.

ج. در نمایش‌نامه‌ها، دستورهای اجرایی، درون قلاب نوشته می‌شود.

۱۱. **خط فاصله یا خط تیره (-)**: بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:

الف. پیش و پس از جمله‌ی معترضه، عبارت‌های توضیحی و بدل

ب. به جای حرف اضافه‌ی **تا** و **به** بین تاریخ‌ها، اعداد و کلمات، مانند: صص ۱۵۷-۱۵۰.

ج. در پایان سطر، وقتی که بخشی از کلمه به آغاز سطر بعد برده می‌شود.

د. پس از شماره‌ی ردیف رقمی یا حرفی. مانند: ۱-، ۲- و الف-، ب- در این مورد، از نقطه و هلال هم استفاده می‌شود.

ه. در مکالمه‌ی میان اشخاص نمایش‌نامه یا داستان، در آغاز جمله و سر سطر.

۱۲. **ستاره (*)**: بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:

الف. برای ارجاع دادن به زیرنویس، وقتی که از اعداد در داخل متن به‌منظورهای دیگر استفاده شده باشد.

ب. در آغاز سطر، پیش از واژه‌هایی چون نکته، یادآوری، توضیح و ... برای اینکه توجه خواننده جلب شود.

ج. برای ایجاد فاصله میان دو مصراع شعر (در این مورد از ممیز هم استفاده می‌شود).

۱۳. ممیز (/): بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:

- الف. برای جداسازی روز، ماه و سال در تاریخ‌ها یا جداسازی سال‌های هجری شمسی، قمری و میلادی.
- ب. برای نشان دادن سوره‌ها و آیه‌های قرآن کریم؛ از سمت راست ابتدا شماره‌ی سوره و سپس آیه می‌آید.

۱۴. جهت‌نما یا فلش (←): بیشتر در موارد زیر بکار می‌رود:

- الف. برای نشان دادن ترتیب یا استحصال تدریجی یا نتیجه دادن امری، و
- ب. به معنای "رجوع شود به" یا "نگاه کنید به".

خلاصه‌ی فصل ششم

حسابرس پیامش را با گزارش خویش در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد تا آنان را در استفاده‌ی درست از اطلاعات، یاری کند. بنابراین، گزارش حسابرس باید توان پیام‌رسانی را داشته باشد و گرنه در دستیابی به هدف، ناتوان خواهد بود. از این رو، گزارش حسابرس باید ویژگی‌هایی مانند درستی حقایق، کامل بودن حقایق، شیوه‌ی مناسب نگارش شامل املا، نکات دستوری و نشانه‌گذاری، دوری از جانبداری، واقع بینی، به‌هنگام بودن، روشنی، مبهم نبودن و ساده‌نویسی، کوتاه‌نویسی، دوری از واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی دشوار و آوردن هر یک از مطالب در یک بند جدا، باشد. در این فصل، مطالبی به اختصار درباره‌ی هر یک از ویژگی‌های یاد شده آورده شد.

پرسش‌های چهار گزینه‌ای فصل ششم

(۱) کدام گزینه‌ی زیر، ویژگی‌های یک گزارش خوب را نشان می‌دهد؟

- الف. درستی، دوری از جانبداری، واقع‌بینی، به‌هنگام بودن، روشنی، مبهم نبودن و ساده‌نویسی، دوری از واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی دشوار و آوردن هر یک از مطالب در یک بند جدا.
- ب. درستی، دوری از جانبداری، واقع‌بینی، به‌هنگام بودن، روشنی، مبهم نبودن و ساده‌نویسی، کوتاه‌نویسی، دوری از واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی دشوار و آوردن هر یک از مطالب در یک بند جدا.
- ج. درستی، دوری از جانبداری، به‌هنگام بودن، روشنی، مبهم نبودن و ساده‌نویسی، دوری از واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی دشوار و آوردن هر یک از مطالب در یک بند جدا.
- د. درستی، دوری از جانبداری، واقع‌بینی، به‌هنگام بودن، کوتاه‌نویسی، دوری از واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی دشوار و آوردن هر یک از مطالب در یک بند جدا.

(۲) کدام گزینه‌ی زیر، عوامل درستی گزارش را نشان می‌دهد؟

- الف. درستی حقایق.
- ب. کامل بودن حقایق.
- ج. شیوه‌ی مناسب نگارش حقایق.
- د. الف، ب و ج بالا.

(۳) شیوه‌ی مناسب نگارش حقایق، شامل کدام مورد زیر نیست؟

- الف. املا.
- ب. رعایت دستور زبان پارسی.
- ج. دوری از جانبداری.
- د. رعایت قواعد نشانه‌گذاری.

(۴) عوامل مؤثر بر تنظیم بندهای گزارش، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. رعایت نظم و ترتیب در استدلال و تفکر.
- ب. تعداد جمله‌ها.
- ج. شکل ظاهری نوشته.
- د. الف و ج.

۵) در فعل‌های "گزیده باشید" و "بگزینیم" بن و شناسه، کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. گزید، ید - گزین، نیم.
- ب. گزید، یده - گزین، یم.
- ج. گزید، ید - گزین، یم.
- د. گزین، شید - گزید، م.

۶) در کدام عبارت زیر، فعل مجهول وجود دارد؟

- الف. حسابرس، گزارش را امضا کرد.
- ب. گزارش حسابرس، امضا شد.
- ج. هیأت مدیره، صورت‌های مالی را امضا کردند.
- د. هیأت مدیره، مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی است.

۷) اگر جمله‌ای بدون هیچ حذف، فقط یک کلمه باشد؛ آن کلمه کدام گزینه‌ی زیر است؟

- الف. فعل امر.
- ب. فعل لازم.
- ج. فعل متعدی.
- د. فعل ساده.

۸) کدام ترکیب زیر، اشتباه نگارشی دارد؟

- الف. هیأت مدیره‌ی گرامی و محترم.
- ب. هیأت مدیره‌ی گرامی محترم.
- ج. هیأت مدیره‌ی محترم گرامی.
- د. هیأت مدیره‌ی گرام محترم.

۹) کدام گزینه‌ی زیر، از دید نگارش درست است؟

- الف. پیشبینی.
- ب. پیشنوئیس.
- ج. نظام‌مند.
- د. الف و ب.

۱۰) کدام گزینه‌ی زیر، از دید نگارش درست است؟

- الف. گزارشی را که نوشتم؛ فرستادم.
- ب. کاربرگ‌هایی که تهیه کردم را آوردم.
- ج. صورت‌های مالی که بررسی کردم را اصلاح کنید.
- د. ب و ج بالا.

۱۱) کدام گزینه‌ی زیر، از دید نگارش درست است؟

- الف. گزارش مربوطه.
- ب. اصلاحات لازمه.
- ج. پرونده‌ی مختومه.
- د. هیچ‌کدام.

۱۲) کدام گزینه‌ی زیر، از دید نگارش درست نیست؟

- الف. هر یک از حساب‌ها رسیدگی شد و عملیات حسابرسی پایان یافت.
- ب. هر یک از حساب‌ها رسیدگی شدند و عملیات حسابرسی پایان یافت.
- ج. هر یک دارای تحریف بااهمیت است.
- د. هر یک دارای تحریف بااهمیت هستند.

۱۳) کدام گزینه‌ی زیر، از دید نگارش درست است؟

- الف. اگرچه شواهد وجود دارد، ولی باز هم مبهم است.
- ب. با آنکه هنوز وقت هست؛ کار را تمام کردیم.
- ج. با اینکه وقت کم بود؛ اما چندان نکوشید.
- د. هرچند که رسیدگی کرده‌اید؛ لیکن باز هم رسیدگی کنید.

۱۴) نگارش کدام عبارت زیر، درست نیست؟

- الف. بایست گزارش را می‌نوشت.
- ب. بایستی گزارش را می‌نوشت.
- ج. می‌بایست گزارش را می‌نوشت.
- د. بایستی گزارش را بنویسد.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای و تشریحی

مقدمه

این فصل، پرسش‌های چهارگزینه‌ای و تشریحی درباره‌ی مطالب این کتاب را در بر می‌گیرد. پرسش‌های ارائه شده شامل موارد زیر است:

- ▣ پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد و دکتری.
- ▣ پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ▣ پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران درباره‌ی گزارش حسابرس مستقل.

در این بخش، برخی از پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های بالا که به مطالب این کتاب مربوط و با استانداردهای حسابرسی جدید سازگار است؛ گزینش و ارائه شده است. بنابراین، شامل تمام پرسش‌های مربوط به گزارش حسابرس در آزمون‌های یاد شده نیست. گفتنی است که این پرسش‌ها، اندکی ویرایش شده است.

پرسش‌های تشریحی نیز اندکی ویرایش شده است. با توجه به اینکه پاسخ پرسش‌های تشریحی گزارش حسابرس مستقل، تا کنون توسط جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر نشده است؛ پاسخ‌ها، طبق نظر نویسندگان، به گونه‌ای کامل آمده است. بنابراین، نباید به عنوان نظر رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران تلقی شود. پاسخگویی به برخی از پرسش‌ها، نیازمند در نظر گرفتن برخی مفروضات بوده است و تلاش شده مربوط‌ترین مفروضات در نظر گرفته شود؛ ولی با تغییر مفروضات، نتیجه نیز می‌تواند دگرگون شود. گرچه این پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۸۱ و پس از آن است و دگرگونی استانداردهای حسابرسی، ساختار گزارش حسابرس را نیز در این دوره‌ی زمانی دگرگون کرده است؛ پاسخ‌ها بر بنیاد آخرین استانداردها ارائه شده است. در پایان این فصل، پاسخ‌نامه‌ی پرسش‌ها به ترتیب زیر آمده است:

- پاسخ‌نامه‌ی پرسش‌های چهارگزینه‌ای شش فصل پیش.
- پاسخ‌نامه‌ی پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد و دکتری.
- پاسخ‌نامه‌ی پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران.
- پاسخ‌نامه‌ی پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران درباره‌ی گزارش حسابرس مستقل.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد و دکتری

در این بخش، برخی از پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۵ و آزمون‌های دکتری سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶، که به مطالب این کتاب مربوط و با استانداردهای حسابرسی جدید نیز سازگار است؛ آورده شده است.^۱

(۱) کدام رویداد زیر، که پس از تاریخ ترازنامه و پیش از انتشار گزارش حسابرسان روی می‌دهد؛ نباید در صورت‌های مالی افشا شود؟ (۱۳۸۰)

الف. انتشار سهام.

ب. تخریب کارخانه در اثر آتش‌سوزی.

ج. کاهش عمده در قیمت روز سهام شرکت.

د. پایان گرفتن یک دعوای حقوقی که پیش از تاریخ ترازنامه در دادگاه مطرح بوده است.

(۲) عدم صدور مجوز از طرف شرکت برای دریافت تأییدیه‌ی بانک، موجب ... می‌شود. (۱۳۸۰)

الف. محدودیت در رسیدگی.

ب. عدم توافق.

ج. ابهام ذاتی.

د. تأکید بر مطلب خاص.

(۳) در صورتی که صورت‌های مالی بر اساس روش حسابداری نقدی تهیه شود؛ حسابرس چه نوع گزارشی ارائه می‌کند؟ (۱۳۸۰)

الف. مشروط.

ب. مردود.

ج. عدم اظهار نظر.

د. استعفا می‌دهد.

۱. پرسش‌های آزمون دکتری، با درج واژه‌ی دکتری و سال آزمون و پرسش‌های آزمون‌های کارشناسی ارشد، تنها با درج سال آزمون مشخص شده‌اند.

(۴) شرکت سهامی عام خودروسازان که به صورت شرکت اصلی (دارا بودن سهام بیش از ۵۰٪ در ۱۰ شرکت فرعی و تابعه) است؛ از تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی برای سال ۱۳۷۹ خودداری نموده است. حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی سال مزبور چگونه برخورد می‌نماید؟ (۱۳۸۱)

الف. عدم ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی حائز اهمیت نبوده و موجب صدور گزارش مقبول خواهد بود.

ب. عدم ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی محدودیت اساسی تلقی می‌شود و موجب ارائه‌ی گزارش حسابرس به صورت عدم اظهار نظر خواهد بود.

ج. عدم ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی از جمله عدم رعایت استانداردهای حسابداری است و موجب ارائه‌ی اظهار نظر حسابرس به صورت منفی خواهد بود.

د. عدم ارائه صورت‌های مالی تلفیقی از جمله موارد عدم رعایت استانداردهای حسابداری است که به صورت بند شرط در گزارش با اظهار نظر مشروط مطرح می‌شود.

(۵) حسابرس مستقل و بازرس قانونی در هنگام رسیدگی به حساب‌های سال ۱۳۷۹ شرکت سهامی عام بهروز هنگام دریافت پاسخ تأییدیه از بانک‌ها متوجه می‌شود که حساب‌های سپرده‌ی سرمایه‌گذاری متعلق به شرکت، در رهن دیون شخصی یکی از مدیران است. حسابرس با این موضوع چگونه برخورد می‌کند؟ (۱۳۸۱)

الف. موضوع اختلاس باعث می‌شود که حسابرس گزارش خود را به صورت عدم اظهار نظر مطرح نماید.

ب. موضوع از جمله وظایف بازرس قانونی است که در گزارش ایشان مطرح و ارتباطی به گزارش حسابرس مستقل ندارد.

ج. موضوع به صورت بند شرط در گزارش حسابرس و همچنین، عدم رعایت مفاد قانون تجارت در گزارش بازرس مطرح می‌شود.

د. موضوع، اختلاس تلقی شده و موجب می‌شود که حسابرس گزارش خود را به صورت اظهار نظر منفی ارائه دهد و در گزارش بازرس، موضوع اختلاس را نیز مطرح سازد.

۶ اسناد و مدارک مربوط به فروش کالا به صورت نسبی و مدارک وصول مطالبات مربوط (که حدود ۹۰٪ از کل مبلغ فروش سالیانه را تشکیل می‌دهد) در اختیار حسابرس مستقل قرار نگرفته است. حسابرس مستقل در هنگام صدور گزارش حسابرس، موضوع را محدودیت رسیدگی اساسی تلقی ... و گزارش حسابرس را به صورت ... ارائه می‌دهد. (۱۳۸۱)

الف. نمی‌کند - مقبول.

ب. نمی‌کند - مشروط.

ج. می‌کند - نظر مردود.

د. می‌کند - عدم اظهار نظر.

۷ پس از ارائه‌ی گزارش حسابرس، کدام رویداد زیر با احتمال زیاد موجب می‌گردد که حسابرس بررسی‌های بیشتری در مورد صورت‌های مالی انجام دهد (۱۳۸۱)؟

الف. بدهی احتمالی که در صورت‌های مالی حسابرسی شده افشا شده بود؛ از بین برود.

ب. یک بنگاه اقتصادی فرعی به فروش رود که ۲۵٪ سود خالص تلفیقی ناشی از آن است.

ج. حوادث طبیعی روی دهد که بیمه نشده است و امکان دارد بر تداوم فعالیت صاحبکار اثر گذارد.

د. اطلاعات جدیدی در مورد قراردادهای اجاره‌ی بلند مدت مربوط به دوره مورد حسابرسی کشف شود که پیش‌تر افشا نشده بود.

۸ تأثیر وجود ایراد بسیار بااهمیت درباره‌ی استانداردهای حسابداری بر "بند مقدمه" و "اظهار نظر" گزارش حسابرس، کدام مورد زیر است؟ (۱۳۸۱)

الف. هیچ - صورت‌های مالی را به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

ب. هیچ - صورت‌های مالی را به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

ج. به‌استثنای موارد مندرج در زیر - صورت‌های مالی را به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

د. به‌استثنای موارد مندرج در زیر - صورت‌های مالی را به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

۹ برای ارائه‌ی گزارش مقبول، حسابرس باید متقاعد شود که ... (۱۳۸۱)

الف. جمع تحریف‌ها بااهمیت نیست.

ب. مبلغ تحریف کشف شده، در نامه‌ی مدیریت مستند شده است.

ج. مبلغ تحریف کشف شده، توسط صاحبکار تأیید و ثبت شده است.

د. برآورد جمع تحریف احتمالی شامل ثبت‌های تعدیلی است که پیش‌تر توسط صاحبکار انجام شده است.

۱۰ بخش بسیار بااهمیتی از دارایی‌های ثابت شرکت مورد حسابرسی، از پوشش بیمه‌ای برخوردار نیست. گزارش حسابرس چگونه خواهد بود (۱۳۸۱)؟

- الف. مقبول.
- ب. مشروط.
- ج. مردود.
- د. عدم اظهار نظر.

۱۱ در کدام شرایط زیر، اظهار نظر حسابرسان در مورد صورت‌های مالی در قالب گزارش عدم اظهار نظر بیان می‌شود؟ (۱۳۸۱)

- الف. وجود ابهام.
- ب. وجود ابهام بااهمیت.
- ج. وجود ابهام و محدودیت‌های بااهمیت.
- د. وجود ابهام و محدودیت‌های اساسی.

۱۲ کدام مورد زیر، کمترین تأثیر را در تعیین سطح اهمیت دارد؟ (۱۳۸۲)

- الف. منافع صاحبکار از نتایج حسابرسی.
- ب. افشای مناسب در صورت‌های مالی.
- ج. معاملاتی که مورد حسابرسی قرار می‌گیرند.
- د. دامنه‌ی حسابرسی هر یک از اقلام صورت‌های مالی.

۱۳ رسیدگی حسابرس به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تا تاریخ ... ادامه می‌یابد. (۱۳۸۲)

- الف. گزارش حسابرس.
- ب. انتشار صورت‌های مالی.
- ج. بررسی کلی و تجزیه و تحلیل نتایج.
- د. تحویل گزارش حسابرس به صاحبکار.

۱۴ صورت‌های مالی در مورد بااهمیتی با استانداردهای حسابداری منطبق نیست. گزارش حسابرس چگونه ارائه خواهد شد؟ (۱۳۸۲)

	عدم اظهار نظر	مشروط
الف.	خیر	آری
ب .	آری	خیر
ج .	آری	آری
د .	خیر	خیر

۱۵ مسئولیت آگاه کردن حسابرس از حقایق مؤثر بر صورت‌های مالی که در فاصله‌ی بین تاریخ گزارش حسابرس و تاریخ انتشار صورت‌های مالی رخ می‌دهد بر عهده‌ی کدام شخص زیر است؟ (۱۳۸۲)

- الف. بازرس قانونی.
- ب . حسابرس داخلی.
- ج . مدیر بنگاه مورد رسیدگی.
- د . ضرورتی به آگاه کردن حسابرس مستقل در این مورد نیست.

۱۶ کدام عبارت زیر، مسئولیت حسابرس را در مورد کشف تقلب و اشتباه نشان می‌دهد؟ (۱۳۸۳)

- الف. حسابرس مسئول کشف تقلب و اشتباه نیست جز آنکه اجرای عملیات حسابرسی به چنین مواردی بیانجامد.
- ب . حسابرس باید حسابرسی را برای کشف اشتباه یا تقلبی که موجب انحراف از استانداردهای حسابداری است؛ برنامه‌ریزی کند.
- ج . حسابرس باید حسابرسی را برای حصول اطمینان معقول از کشف تقلب و یا اشتباه که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد، برنامه‌ریزی کند.
- د . حسابرس مسئول کشف اشتباه‌ها و تقلبات ساده‌ای است که توسط کارکنان انجام شده است؛ اما مسئول کشف تقلبی که از تبانی و تخطی مدیریت ناشی شده، نمی‌باشد.

- ۱۷) کدام مورد زیر، یک محدودیت در رسیدگی را توصیف نمی‌کند؟ (۱۳۸۳)
- الف. حسابرس پس از انبارگردانی پایان سال، انتخاب شده است.
- ب. بخش بااهمیتی از تأییدیه‌های بانکی، دریافت نشده است.
- ج. بخشی از مدارک بااهمیت حسابداری در حادثه‌ی آتش‌سوزی از بین رفته است.
- د. بسیاری از نتیجه‌گیری‌های حسابرس بر اساس رسیدگی نمونه‌ای به شواهد، انجام شده است.
- ۱۸) مدیریت شرکت از ثبت معاملات بااهمیت مربوط به تسعیر ارز بدهی وام ارزی که با نرخ تاریخی ارز در حساب‌ها منعکس است و می‌بایستی با توجه به نرخ برابری ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر گردد؛ خودداری نموده است؛ ... (۱۳۸۳)
- الف. موضوع، به‌صورت یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی سال مربوط افشا می‌شود.
- ب. موضوع، محدودیت در رسیدگی است و با درج بند شرط، گزارش حسابرس به‌صورت عدم اظهار نظر ارائه می‌شود.
- ج. موضوع، به دلیل عدم رعایت استانداردهای حسابداری و با بیان مبلغ تفاوت تسعیر ارز به‌صورت بند شرط در گزارش حسابرس با اظهار نظر مشروط مطرح می‌شود.
- د. موضوع، به دلیل اهمیت و همچنین، عدم رعایت استانداردهای حسابداری، در گزارش حسابرس به‌صورت بند شرط و اظهار نظر مردود درج می‌شود.
- ۱۹) در شرایطی که حسابرسان مستقل هنگام رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت مورد حسابرسی با محدودیت اساسی روبرو می‌شوند؛ ارائه گزارش حسابرس و اظهار نظر حسابرس کدام مورد زیر خواهد بود؟ (۱۳۸۳)
- الف. موضوع محدودیت اساسی در بند شرط گزارش ذکر شده، گزارش حسابرس به‌صورت عدم اظهار نظر خواهد بود.
- ب. موضوع محدودیت اساسی در بند شرط گزارش ذکر نشده و اظهار نظر حسابرس به‌صورت مشروط خواهد بود.
- ج. موضوع محدودیت اساسی در بند شرط گزارش ذکر می‌شود و نظر مردود نسبت به صورت‌های مالی ارائه می‌شود.
- د. حسابرس اقدامات لازم برای رفع محدودیت اساسی را انجام می‌دهد و سعی بر ارائه گزارش با اظهار نظر مقبول می‌نماید.

۲۰ در حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل، در ارتباط با ارائه‌ی منصفانه‌ی وضعیت مالی و نتایج عملیات، معیار، ... است. (۱۳۸۳)

- الف. مجموعه قوانین تجاری.
- ب. استانداردهای حسابداری.
- ج. مجموعه قوانین مالیاتی.
- د. مجموعه قوانین مالیات و تجارت.

۲۱ مسئولیت مدیریت صاحبکار و مسئولیت حسابرس چگونه در گزارش حسابرسی مقبول توصیف می‌شود؟ (۱۳۸۳)

<u>مسئولیت حسابرس</u>	<u>مسئولیت مدیریت</u>
الف. صراحتاً	تلویحاً
ب. تلویحاً	تلویحاً
ج. تلویحاً	صراحتاً
د. صراحتاً	صراحتاً

۲۲ دعوایی علیه شرکت در محاکم صالحه مطرح است. به نظر وکیل حقوقی شرکت، احتمالاً جریمه‌ی بااهمیتی برای شرکت تعیین خواهد شد. موضوع، در یادداشت‌های توضیحی پیوست صورت‌های مالی به نحو مناسبی افشا شده، اما ذخیره‌ای از این بابت در حساب‌ها انعکاس نیافته است. گزارش حسابرس در این مورد چگونه خواهد بود؟ (۱۳۸۳)

- الف. مقبول.
- ب. مردود.
- ج. مشروط.
- د. عدم اظهار نظر.

۲۳) حسابرس مستقلی پس از سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۰، برای حسابرسی صورت‌های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ انتخاب شده است. بنابراین بر انبارگردانی موجودی ابتدای سال (پایان سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۰) نظارت نداشته است و با انجام سایر روش‌های حسابرسی نیز نسبت به موجودی ابتدای سال که مبلغ آن بااهمیت می‌باشد؛ قانع نشده است. در صورتی که مشکل دیگری وجود نداشته باشد؛ گزارش حسابرس برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ کدام مورد زیر خواهد بود؟ (۱۳۸۳)

- الف. ترازنامه مشروط، سود و زیان مشروط.
- ب. ترازنامه مشروط، سود و زیان مقبول.
- ج. سود و زیان مقبول، ترازنامه مقبول.
- د. ترازنامه مقبول، سود و زیان مشروط.

۲۴) رسیدگی حسابرس به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه تا تاریخ... ادامه می‌یابد. (۱۳۸۴)

- الف. بررسی کلی.
- ب. انتشار صورت‌های مالی.
- ج. صدور گزارش حسابرس.
- د. تحویل گزارش حسابرس به صاحبکار.

۲۵) شرکت تولیدی بهروز مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا را به مدیریت آقای الف به ترتیب به سمت بازرس اصلی و علی‌البدل انتخاب نموده است. گزارش حسابرس و بازرس قانونی در پایان سال با امضای چه کسانی خواهد بود؟ (۱۳۸۴)

- الف. امضای آقای بهروز به‌عنوان بازرس علی‌البدل و امضای مؤسسه به‌عنوان بازرس اصلی.
- ب. فقط گزارش حسابرس با امضای حسابرس صادر می‌شود.
- ج. امضاهای مجاز مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا.
- د. امضای آقای بهروز به تنهایی.

۲۶) سهام وثیقه‌ی مدیران در صندوق شرکت نگهداری نشده است. مؤسسه‌ی حسابرسی سهیل به مدیریت آقای سپهر که به سمت بازرس اصلی و علی‌البدل و حسابرس شرکت انتخاب شده‌اند؛ با این موضوع چگونه برخورد می‌نمایند؟ (۱۳۸۴)

- الف. نبودن سهام وثیقه تأثیری در گزارش بازرس و حسابرس ندارد.
- ب. نبودن سهام وثیقه فقط در گزارش بازرس قانونی مطرح می‌شود.
- ج. نبودن سهام وثیقه به‌عنوان بند شرط، فقط در گزارش حسابرس مطرح می‌شود.
- د. نبودن سهام وثیقه به‌عنوان بند شرط در هر دو گزارش حسابرس و بازرس مطرح می‌شود.

۲۷) هیأت مدیره، موضوع تغییر روش حسابداری ثبت درآمد از روش تعهدی به روش نقدی را که آثار آن بر صورت‌های مالی بااهمیت است؛ در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی افشا نموده است. حسابرس مستقل با این مورد چگونه برخورد می‌نماید؟ (۱۳۸۴)

- الف. تغییر روش به روش نقدی را که مغایر با استانداردهای حسابداری است به‌عنوان بند شرط با بیان مبلغ مؤثر آن، در گزارش از نوع اظهار نظر مشروط درج می‌نماید.
- ب. تغییر روش را با توجه به موضوعات و دلایل مربوط مطالعه نموده و به این نتیجه می‌رسد که تأثیری بر اظهار نظر حسابرس ندارد.
- ج. تغییر روش به روش نقدی را که مغایر با استانداردهای حسابداری است به‌عنوان دلیل برای صدور گزارش حسابرس از نوع عدم اظهار نظر بکار می‌گیرد.
- د. تغییر روش به روش نقدی را که مغایر با استانداردهای حسابداری است به‌عنوان دلیل برای اشتباه بودن صورت‌های مالی بکار گرفته و گزارش حسابرس از نوع اظهار نظر منفی صادر می‌کند.

۲۸) موجودی کالای شرکت آلفا در آخر سال ۱۳۸۲ (که بااهمیت بوده است) مورد شمارش قرار نگرفته و سوابق دفتری، ملاک قیمت‌گذاری بوده است. این موضوع عیناً در پایان سال ۱۳۸۱ نیز وجود داشته و حسابرس آن را به‌عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی سال ۱۳۸۱ مطرح نموده است. حسابرس مستقل در هنگام صدور گزارش حسابرس برای سال ۱۳۸۲ چگونه اظهار نظر می‌نماید؟ (۱۳۸۴)

- الف. نسبت به صورت‌های مالی سال ۱۳۸۲ اظهار نظر منفی می‌نماید.
- ب. حسابرس نمی‌تواند نسبت به صورت‌های مالی ۱۳۸۲ اظهار نظر حسابرسی نماید.
- ج. موضوع با توجه به اهمیت خالص ارزش موجودی‌ها و عدم تأثیر آن بر ترازنامه، تأثیری در نوع اظهار نظر حسابرس ندارد.
- د. نسبت به صورت سود و زیان، گزارش عدم اظهار نظر ولی نسبت به ترازنامه اظهار نظر مشروط می‌نماید.

۲۹ تسهیلات (وام) بلند مدت ارزی دریافتی به نرخ برابری ارز در تاریخ دریافت وام (سال ۱۳۷۸) در حساب‌ها انعکاس دارد. هنگام تهیه‌ی صورت‌های مالی سال ۱۳۸۲ نرخ برابری ارز تغییر داشته، اما بر اساس نرخ ترازنامه تسعیر بدهی صورت نگرفته که مبلغ ریالی آن بااهمیت است. حسابرس با این موضوع چگونه برخورد می‌کند؟ (۱۳۸۴)

الف. عدم تسعیر بدهی ارزی در پایان سال به روش پذیرفته شده (ترازنامه‌ای) موجب می‌شود که حسابرس، اظهار نظر از نوع منفی اعلام نماید.

ب. عدم تسعیر بدهی ارزی در پایان سال به روش پذیرفته شده (ترازنامه‌ای) موجب محدودیت رسیدگی و به تبع آن، صدور گزارش حسابرس از نوع عدم اظهار نظر می‌شود.

ج. عدم تسعیر بدهی ارزی در پایان سال به روش ترازنامه‌ای که مطابق با استانداردهای حسابداری است را به‌عنوان بند شرط و با ذکر مبلغ ریالی مؤثر ارزی موضوع بر صورت‌های مالی، در گزارش اظهار نظر مشروط بیان می‌کند.

د. عدم تسعیر بدهی ارزی در پایان سال به روش پذیرفته شده به دلیل اینکه مبلغ آن در مقایسه با کل وام، مؤثر نمی‌باشد؛ تأثیری در صدور گزارش حسابرس ندارد.

۳۰ مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی سالیانه شرکت "الف" و اظهار نظر حسابرس درباره‌ی آنها به ترتیب با... (۱۳۸۵)

الف. فقط هیأت مدیره‌ی شرکت است.

ب. مدیر عامل شرکت و کمیته‌ی حسابرسی است.

ج. هیأت مدیره‌ی شرکت و حسابرس داخلی است.

د. هیأت مدیره‌ی شرکت و حسابرس مستقل است.

۳۱ گزارش حسابرسان باید به کدام تاریخ زیر تاریخ‌گذاری شود؟ (کارشناسی ارشد ۱۳۸۵ و دکتری ۱۳۹۱)

الف. تحویل گزارش به صاحبکار.

ب. تکمیل مرور کاربرگ‌های حسابرسی.

ج. پایان عملیات حسابرسی.

د. پایان سال مالی مورد رسیدگی.

۳۲ شرکت، مبنای محاسبه‌ی استهلاک دارایی ثابت را در سال جاری تغییر داده است. مبلغ استهلاک جدید و تأثیر تغییر روش بر سود و زیان سال‌های پیش، قابل توجه است. موضوع در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی افشا نشده است: (۱۳۸۵)

الف. عدم افشای موضوع در یادداشت‌های صورت‌های مالی به صورت بند شرط در گزارش با نوع اظهار نظر مشروط درج می‌شود.

ب. عدم افشای موضوع در یادداشت‌های صورت‌های مالی موجب ارائه گزارش با اظهار نظر منفی خواهد بود.

ج. عدم افشای موضوع در یادداشت‌های صورت‌های مالی موجب ارائه گزارش با نوع عدم اظهار نظر است.

د. موضوع صرفاً در نامه‌ی مدیریت ذکر می‌شود.

۳۳ موجودی‌های پایان دوره، قابل شمارش نبوده و سوابق دفتری این موجودی‌ها ملاک قیمت‌گذاری موجودی‌ها و انعکاس ارزش ریالی آن در حساب‌های نهایی بوده است (حدود ۲۰٪ کل اقلام دارایی‌ها و ۱۰٪ بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته). اظهار نظر حسابرس چگونه است؟ (۱۳۸۵)

الف. بند شرط پس از پاراگراف اظهار نظر.

ب. بند شرط محدودیت رسیدگی با اظهار نظر منفی.

ج. محدودیت اساسی است و گزارش حاوی عدم اظهار نظر است.

د. بند شرط با اشاره به محدودیت رسیدگی و اظهار نظر مشروط.

۳۴ در شرکت سهامی عام که بازرس علی‌البدل شخص حقیقی و حسابرس نقش بازرس اصلی را دارد؛ ... (۱۳۸۵)

الف. بازرس علی‌البدل، گزارش جداگانه ارائه می‌دهد.

ب. نیازی به درج نکات بازرسی در گزارش حسابرس نمی‌باشد.

ج. موارد مرتبط با نکات بازرسی در گزارش حسابرس درج می‌گردد.

د. بازرس علی‌البدل مسئولیت صدور گزارش حسابرس را هم عهده‌دار است.

۳۵ اطلاعات مربوط به معاملات اشخاص وابسته (و عمده) در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی حسابرسی شده، درج نشده است. اظهار نظر حسابرس چگونه است؟ (۱۳۸۶)

الف. عدم اظهار نظر.

ب. مردود.

ج. مشروط.

د. مقبول.

۳۶) حسابرس شرکت سپهر به این نتیجه رسیده است که در مورد توانایی تداوم فعالیت شرکت برای ادامه‌ی فعالیت به‌عنوان یک بنگاه دایر، تردید بااهمیتی وجود دارد. در صورت افشای این موضوع در صورت‌های مالی شرکت سپهر، گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۸۶)

الف. مقبول.

ب. مشروط.

ج. مشروط با تأکید بر مطلب خاص.

د. مقبول با تأکید بر مطلب خاص.

۳۷) حسابرسان باید کدام کار زیر را درباره‌ی اشتباه‌ها و تخلفات انجام دهند؟ (۱۳۸۶)

الف. روش‌های جستجوگرانه‌ای را برای کشف اشتباه‌ها و تخلفات بااهمیت مؤثر بر صورت‌های مالی، برنامه‌ریزی کنند.

ب. رسیدگی‌های خود را به‌گونه‌ای طراحی کنند که از کشف اشتباه‌ها و تخلفاتی که بتوانند آثار بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشند؛ اطمینان منطقی کسب کنند.

ج. رسیدگی‌های خود را به‌گونه‌ای طراحی کنند که از کشف تخلفاتی که اثر آنها بر صورت‌های مالی، بااهمیت است و اشتباه‌هایی که اثر آنها بر صورت‌های مالی، بااهمیت یا بی‌اهمیت است، اطمینان منطقی کسب کنند.

د. رسیدگی‌های خود را به‌گونه‌ای طراحی کنند که از کشف اشتباه‌هایی که اثر آنها بر صورت‌های مالی، بااهمیت است و تخلفاتی که اثر آنها بر صورت‌های مالی، بااهمیت یا بی‌اهمیت است، اطمینان منطقی کسب کنند.

۳۸) شرکت داراب (سهامی خاص) دارای شرکت‌های تابعه معدودی است که صورت‌های مالی آنها توسط حسابرسان گوناگونی رسیدگی می‌شود. مؤسسه حسابرسی حمید و همکاران مسئولیت اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی را بر عهده دارد. حسابرسان شرکت‌های فرعی از حسن شهرت و استقلال حرفه‌ای کافی برخوردار می‌باشند. در صورت وجود شروطی در گزارش‌های حسابرسان شرکت‌های فرعی که در حساب‌های تلفیقی نیز بااهمیت باشد، مؤسسه حسابرسی حمید و همکاران باید چه نوع گزارشی ارائه دهد؟ (۱۳۸۶)

الف. مشروط برای شرکت اصلی.

ب. مقبول و بندهای تأکید بر مطلب خاص.

ج. مشروط به دلیل محدودیت در رسیدگی.

د. مشروط حاوی بندهای شرط بااهمیت مزبور.

۳۹ شرکت سرمایه‌گذاری "الف" (سهامی خاص) دارای خالص دارایی‌ها به مبلغ ۱۰۲۰۰ میلیون ریال در تاریخ ترازنامه (۱۳۸۳/۱۲/۳۰) می‌باشد که شامل ۸۵۰ میلیون ریال بهای تمام شده‌ی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق سهام قابل معامله در بازار می‌باشد. در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، رویه‌ی شرکت برای انعکاس سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت مطابق استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها درج شده است. ارزش دفتری و بازار سرمایه‌گذاری‌های یاد شده در تاریخ ۱۳۸۳/۱۲/۳۰ به ترتیب زیر است:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۲۰	۴۱۰	سهام شرکت (۱)
۴۳۰	۱۳۰	سهام شرکت (۲)
۳۰۰	۱۰۰	سهام شرکت (۳)
۸۵۰	۶۴۰	

گزارش حسابرس در مورد سرمایه‌گذاری‌های یاد شده چگونه خواهد بود (۱۳۸۶)؟

الف. مشروط.

ب. مردود.

ج. مقبول.

د. مقبول، بند تأکید بر مطلب خاص.

۴۰ عدم شمارش موجودی‌های جنسی پایان سال در شرایطی که این موجودی‌ها حدود ۲۰٪ کل مبلغ ترازنامه را تشکیل داده باشد؛ موجب می‌شود که حسابرس در صدور گزارش حسابرس... (۱۳۸۶)

الف. با محدودیت رسیدگی رو به رو باشد و گزارش با اظهار نظر مردود صادر کند.

ب. محدودیت رسیدگی تشخیص داده نشود و گزارش با اظهار نظر مقبول صادر کند.

ج. با محدودیت رسیدگی روبه‌رو باشد و گزارش حاوی اظهار نظر مشروط صادر کند.

د. با محدودیت رسیدگی روبه‌رو نباشد و گزارش مقبول با پاراگراف توضیحی صادر کند.

۴۱ زیان سنواتی شرکت سهامی عام به‌روز بیش از ۵۰٪ سرمایه است و از پیامدهای حال شدن بدهی‌ها و ضبط دارایی‌های مورد وثیقه (الزامات قرارداد) بر صورت‌های مالی اطلاعی در دست نیست. حسابرس تأثیر موضوع تداوم فعالیت در صدور گزارش را چگونه مورد توجه قرار می‌دهد؟ (۱۳۸۶)

الف. محدودیت رسیدگی و اظهار نظر مردود.

ب. محدودیت رسیدگی و اظهار نظر مشروط.

ج. بدون تأثیر و صدور گزارش با اظهار نظر مقبول.

د. محدودیت رسیدگی و اظهار نظر مقبول با پاراگراف توضیحی.

۴۲) شرکت تجاری آلفا کل هزینه‌های سال‌های نخستین (مبلغ بااهمیت است) را که در آن دوره فعالیت عمده‌ای نشده است تحت عنوان هزینه‌ی سنوات آتی به سال بعد انتقال داده است. این موضوع در اظهار نظر حسابرس به صورت ... (۱۳۸۶)

الف. اظهار نظر مردود است.

ب. اظهار نظر مقبول است.

ج. اظهار نظر مشروط است.

د. عدم اظهار نظر است.

۴۳) عدم رعایت مقررات و ضوابط بورس اوراق بهادار توسط شرکت سهامی عام آلفا (پذیرفته شده در بورس) موجب می‌شود که حسابرس گزارش حسابرس را چگونه ارائه دهد؟ (۱۳۸۶)؟

الف. موارد عدم رعایت، صرفاً در نامه‌ی مدیریت درج شود.

ب. موارد عدم رعایت، محدودیت رسیدگی است و اظهار نظر مشروط است.

ج. موارد عدم رعایت، محدودیت رسیدگی است و اظهار نظر به صورت عدم اظهار نظر است.

د. موارد عدم رعایت، به صورت پاراگراف جداگانه پس از پاراگراف اظهار نظر حسابرس درج می‌شود.

۴۴) ۵۰٪ از فروش کالای شرکت سهامی عام ایران از طریق شرکت توزیع بهروز (سهامی خاص) در شرایط عادی تجاری انجام می‌شود. معاملات عمده با اشخاص ثالث در یادداشت‌های توضیحی افشا شده است. دیدگاه صدور گزارش حسابرس درباره‌ی این صورت‌های مالی، ... (۱۳۸۶)

الف. اظهار نظر مقبول با درج موضوع به صورت پاراگراف توضیحی است.

ب. محدودیت رسیدگی و صدور گزارش به صورت عدم اظهار نظر است.

ج. به دلیل افشا در یادداشت‌ها، تأثیری در اظهار نظر حسابرس ندارد.

د. موضوع را به صورت تأکید بر مطلب خاص، پیش از پاراگراف اظهار نظر درج می‌کند.

۴۵) حسابرس با اجرای روش‌های حسابرسی لازم نتوانسته است شواهد حسابرسی مناسب و کافی را در باره‌ی مانده‌ی آغاز دوره‌ی موجودی کالا (بااهمیت در حساب سود و زیان) به دست آورد. در این شرایط، گزارش حسابرس حاوی کدام اظهار نظر زیر نخواهد بود؟ (۱۳۸۶)

الف. نظر مردود.

ب. نظر مشروط.

ج. عدم اظهار نظر.

د. اظهار نظرهای متفاوت.

۴۶ کدام شخص یا اشخاص زیر مسئول کفایت افشا در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن می‌باشند؟ (۱۳۸۷)

- الف. حسابرس.
- ب. کمیته‌ی حسابرسی.
- ج. مدیریت بنگاه مورد رسیدگی.
- د. مدیریت صاحبکار و حسابرس.

۴۷ حسابرس برای این که بتواند به نتیجه‌گیری منطقی دست یابد و بر این اساس نظر حرفه‌ای خود را اظهار کند باید ... (۱۳۸۷)

- الف. آزمون کنترل داخلی را انجام دهد.
- ب. شواهد کافی و مناسب به‌دست آورد.
- ج. از وجود کنترل داخلی اطمینان حاصل کند.
- د. به گزارش حسابرس داخلی اتکا داشته باشد.

۴۸ رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه به رویدادهایی گفته می‌شود که ... (۱۳۸۷)

- الف. پس از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهند.
- ب. پس از تاریخ گزارش حسابرس رخ می‌دهند.
- ج. پس از تاریخ ترازنامه و پیش از تاریخ گزارش حسابرس رخ می‌دهند.
- د. پس از تاریخ گزارش حسابرس رخ می‌دهند و مربوط به بدهی‌های احتمالی ارائه نشده در صورت‌های مالی هستند.

۴۹ دعوای بااهمیتی به خواسته‌ی خسارت ناشی از تخطی از برخی مقررات سازمان حفاظت محیط‌زیست، علیه شرکت صاحبکار در محاکم صالحه مطرح است. پیامد نهایی دعوای یاد شده تا تاریخ تنظیم گزارش حسابرس، قابل پیش‌بینی نیست. از این رو، هیچ‌گونه ذخیره‌ای بابت بدهی‌های احتمالی ناشی از آن در صورت‌های مالی منظور نشده است اما، موضوع به نحو مناسبی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه شده است. گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۸۷)

- الف. مشروط با افزودن بند توضیحی پیش از اظهار نظر.
- ب. عدم اظهار نظر با افزودن بند توضیحی پیش از اظهار نظر.
- ج. مقبول با افزودن بند تأکید بر مطلب خاص پیش از بند اظهار نظر.
- د. مقبول با افزودن بند تأکید بر مطلب خاص پس از بند اظهار نظر.

۵۰ حسابرسی صورت‌های مالی به گونه‌ای برنامه‌ریزی می‌شود که درباره‌ی کشف تحریف بااهمیت ناشی از کدام مورد زیر اطمینان حاصل شود؟ (کارشناسی ارشد ۱۳۸۷ و ۱۳۹۲ و دکتری ۱۳۹۴)

اشتباه‌ها	گزارشگری مالی متقلبانه	سوء استفاده از دارایی‌ها
الف. آری	آری	آری
ب. آری	خیر	آری
ج. آری	آری	خیر
د. خیر	آری	خیر

۵۱ در مواردی که حسابرس، پاسخ تأییدیه‌ی ارسالی برای بدهکاران را دریافت ننماید و مبلغ بدهکاران در ترازنامه در مقایسه با مبالغ فروش، اساسی باشد؛ گزارش حسابرس حاوی... است. (۱۳۸۷)

- الف. نظر مردود.
- ب. نظر مشروط.
- ج. عدم اظهار نظر.
- د. نظر مقبول با پاراگراف توضیحی.

۵۲ درباره‌ی ابهام اساسی در مورد تداوم فعالیت، حسابرس باید در صورت افشا در یادداشت‌های توضیحی... و در صورت عدم افشا... ارائه نماید. (کارشناسی ارشد ۱۳۸۷ و دکتری ۱۳۹۶)

- الف. نظر مشروط - نظر مردود.
- ب. عدم اظهار نظر - عدم اظهار نظر.
- ج. عدم اظهار نظر - نظر مشروط.
- د. عدم اظهار نظر - نظر مردود.

۵۳ صاحبکار، تأییدیه (گواهینامه) مدیریت را به حسابرس ارائه نکرده است. این موضوع مؤید ... (۱۳۸۷)

- الف. عدم رعایت قوانین و مقررات در تهیه‌ی صورت‌های مالی است.
- ب. فقدان شواهدی است که بر اساس آن، حسابرس به نظر قطعی برسد.
- ج. محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی است و مانع از ارائه‌ی اظهار نظر مقبول می‌شود.
- د. شواهدی است که نشان می‌دهد صورت‌های مالی، به نحو مطلوب ارائه نشده است.

۵۴) مسئولیت شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و معاملات انجام شده با آنان بر عهده چه شخص یا اشخاصی است؟ (۱۳۸۸)

- الف. مدیریت بنگاه مورد رسیدگی.
- ب. مدیر مالی و رئیس هیأت مدیره.
- ج. مدیر عامل و رئیس هیأت مدیره.
- د. حسابرس مستقل و بازرس قانونی.

۵۵) مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب یا اشتباه با ... است. (۱۳۸۸)

- الف. حسابرس داخلی.
- ب. حسابرس مستقل.
- ج. مجمع عمومی شرکت.
- د. مدیریت بنگاه مورد رسیدگی.

۵۶) محدودیت اساسی در رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت تولیدی "سهیل" موجب می‌شود که گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی با ... باشد. (۱۳۸۸)

- الف. نظر مشروط.
- ب. نظر مقبول.
- ج. نظر مردود.
- د. عدم اظهار نظر.

۵۷) حسابرس به این نتیجه رسیده است که یک عمل غیرقانونی صاحبکار که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد به طور مناسبی گزارش و یا افشا نشده است. با توجه به بااهمیت بودن و یا اساسی بودن تأثیر آن بر صورت‌های مالی، حسابرس ... یا ... ارائه خواهد کرد. (۱۳۸۸)

- الف. نظر مردود - عدم اظهار نظر.
- ب. نظر مشروط - نظر مردود.
- ج. عدم اظهار نظر - نظر مقبول با یک بند توضیحی.
- د. نظر مقبول - مشروط با بند توضیحی جداگانه.

۵۸ در صورت بااهمیت بودن موضوع، در کدام مورد زیر ممکن است حسابرس مستقل گزارش مشروط صادر کند؟ (۱۳۸۸)

افشای ناکافی	محدودیت در رسیدگی	عدم توافق با مدیریت
الف. آری	آری	آری
ب. آری	خیر	آری
ج. خیر	آری	آری
د. خیر	خیر	آری

۵۹ بخش بااهمیتی از اسناد و مدارک فروش‌های نقدی شرکت امید در آتش‌سوزی از بین رفته است و حسابرس با سایر روش‌های حسابرسی نیز نسبت به مبلغ فروش‌های یاد شده قانع نشده است. گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۸۸)

- الف. مقبول.
- ب. مشروط.
- ج. مردود.
- د. عدم اظهار نظر.

۶۰ در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت، محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی و ابهام اساسی بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد؛ ... (۱۳۸۸)

- الف. حسابرس باید نظر خود را درباره‌ی کلیت صورت‌های مالی، به‌صورت مردود ارائه کند.
- ب. ممکن است اظهار نظر متفاوت درباره‌ی هر یک از صورت‌های مالی، ضرورت یابد.
- ج. حسابرس باید نظر خود را درباره‌ی کلیت صورت‌های مالی، به‌صورت عدم اظهار نظر ارائه کند.
- د. اظهار نظر درباره‌ی ترازنامه به‌صورت متفاوت از صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد صورت گیرد.

۶۱ هدف از بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه توسط حسابرس مستقل، کدام مورد زیر است؟ (۱۳۸۸)

- الف. تقویت شواهد حسابرسی در آزمون کنترل داخلی.
- ب. حصول اطمینان از درج آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی.
- ج. حصول اطمینان از عملیات ارسال تأییدیه‌ها.
- د. ارزیابی آثار رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بر صورت‌های مالی و گزارش حسابرس.

۶۲) معیار حسابرسان هنگام حسابرسی صورت‌های مالی، کدام مورد زیر است؟ (۱۳۸۹)

- الف. عرف.
- ب. استانداردهای حسابرسی.
- ج. قوانین موضوعه.
- د. استانداردهای حسابداری.

۶۳) مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی با... است. (۱۳۸۹)

- الف. هیأت مدیره.
- ب. مدیر مالی.
- ج. حسابرس داخلی.
- د. حسابرس مستقل.

۶۴) گزارش حسابرس حاوی "عدم اظهار نظر" هنگامی صادر می‌شود که در حسابرسی صورت‌های مالی، ... وجود داشته باشد. (۱۳۸۹)

- الف. ابهام.
- ب. محدودیت اساسی.
- ج. عدم توافق اساسی.
- د. ابهام و محدودیت بااهمیت.

۶۵) در صورتی که صاحبکار، اسناد اصلاحی پیشنهادی حسابرس در مورد صورت‌های مالی که ضروری تشخیص داده شده است را در حساب‌ها ثبت ننماید؛ حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی مورد رسیدگی نظر ... ارائه می‌کند. (کارشناسی ارشد ۱۳۸۹ و دکتری ۱۳۹۶)

- الف. مردود.
- ب. مشروط یا مردود.
- ج. مشروط یا عدم اظهار نظر.
- د. عدم اظهار نظر.

۶۶) شرکت آلفا در پایان سال ۱۳۸۷ روش ثبت درآمد را از تعهدی به نقدی تبدیل نموده و صورت‌های مالی مورد حسابرسی بر این اساس تهیه گردیده است. حسابرس ضمن تعیین آثار مالی ناشی از این تغییر روش (که قابل توجه است)؛ موضوع را در گزارش حسابرس به صورت بند شرط مطرح نموده و حسب مورد اظهار نظر ... می‌نماید. (۱۳۸۹)

- الف. عدم اظهار نظر یا مردود.
- ب. مشروط یا عدم اظهار نظر.
- ج. مشروط یا مردود.
- د. مردود یا مقبول با پاراگراف توضیحی.

۶۷) بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره‌ی این که آیا صورت‌های مالی ... اظهار نظر کند. (۱۳۹۰)

- الف. از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق اصول جامع حسابداری تهیه شده است یا خیر.
- ب. طبق اصول متداول حسابداری تهیه شده است یا خیر.
- ج. از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر.
- د. از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق اصول حسابداری و استانداردهای حسابرسی تهیه شده است یا خیر.

۶۸) طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسی باید به گونه‌ای طراحی شود که از نبود اشتباه یا تحریفی بااهمیت در صورت‌های مالی اطمینان ... به دست آید. (۱۳۹۰)

- الف. مطلق.
- ب. نسبی.
- ج. معقول.
- د. محدود.

۶۹) در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت، محدودیت در دامنهی رسیدگی و ابهام اساسی بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد؛ نوع اظهار نظر حسابرسی چگونه است (۱۳۹۰)؟

- الف. اظهار نظر مردود نسبت به کلیت صورت‌های مالی.
- ب. عدم اظهار نظر نسبت به کلیت صورت‌های مالی.
- ج. حسب مورد اظهار نظر متفاوت نسبت به هر یک از صورت‌های مالی.
- د. اظهار نظر مطلوب نسبت به ترازنامه و اظهار نظر مردود نسبت به صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد.

۷۰) در صورت وجود ابهام اساسی درباره‌ی تداوم فعالیت و عدم افشای موضوع در صورت‌های مالی، حسابرس باید ... (۱۳۹۰)

- الف. حسب مورد نسبت به صورت‌های مالی نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند.
- ب. نسبت به صورت‌های مالی گزارش عدم اظهار نظر ارائه کند.
- ج. چون موضع ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت در صورت‌های مالی افشا شده است؛ گزارش مشروط ارائه کند.
- د. با افزودن یک بند توضیحی پیش از بند اظهار نظر، به موضوع اشاره و گزارش مقبول ارائه کند.

(۷۱) هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های ثابت که معادل ۳۰٪ سود خالص است در حساب‌ها منظور نشده است. موضوع در گزارش حسابرس مستقل به صورت ... ارائه می‌شود. (۱۳۹۰)

الف. نظر مقبول با پاراگراف توضیحی.

ب. محدودیت رسیدگی و عدم اظهار نظر.

ج. بند شرط تأثیر قطعی با نظر مردود.

د. بند شرط تأثیر قطعی با نظر مشروط.

(۷۲) تسهیلاتی بدون سود و کارمزد به شرکت وابسته‌ی بتا برای تأمین مالی پروژه‌های سرمایه‌ای در آن شرکت (که شرکت اصلی در آن ۵۵٪ سهم دارد) اعطا شده که مبلغ آن بااهمیت است. بررسی حسابرس (که سمت بازرس قانونی را نیز دارد) نشان می‌دهد که سایر سهامداران شرکت بتا به تناسب سهم در سرمایه، در تأمین مالی مزبور شرکت نموده‌اند. موضوع به چه صورت در گزارشات نهایی درج می‌شود؟ (۱۳۹۰)

الف. اظهار نظر مقبول و درج در گزارش بازرس قانونی.

ب. یک نوع محدودیت رسیدگی و عدم اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی.

ج. بند شرط در گزارش حسابرس با اظهار نظر مردود.

د. بند شرط در گزارش حسابرس و همچنین، درج موضوع در گزارش بازرس قانونی.

(۷۳) در شرکت روکش چوبی شمال قسمتی از موجودی مواد اولیه‌ی چوب (حدود ۲۰٪ از کل موجودی‌ها) در پایان سال قابل شمارش نبوده و مدیریت شرکت ارزش دفتری آن را ملاک ارزیابی موجودی‌های پایان سال قرار داده است. نظر به اهمیت موضوع، حسابرس موضوع را در گزارش خود به شرح کدام مورد زیر اعلام می‌دارد: (۱۳۹۰)

الف. بند توضیحی پس از پاراگراف اظهار نظر.

ب. بند شرط و اظهار نظر مردود.

ج. بند محدودیت رسیدگی و عدم اظهار نظر.

د. بند محدودیت رسیدگی و اظهار نظر مشروط.

(۷۴) در شرکت بایر روش نگهداری دارایی و بدهی ارزی (اقلام پولی)، روش تاریخی می‌باشد. در پایان سال ۱۳۸۸ هیأت مدیره روش مزبور را به روش ترازنامه‌ای تغییر می‌دهد و موضوع را در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا می‌نماید. نظر به اهمیت موضوع، حسابرس مستقل هنگام صدور گزارش حسابرس آن را به صورت ... در گزارش خود درج می‌نماید. (۱۳۹۰)

الف. بند محدودیت رسیدگی و عدم اظهار نظر.

ب. بند شرط و نظر مشروط.

ج. بند تأکید بر مطلب خاص پس از بند اظهار نظر.

د. صرفاً اظهار نظر مقبول بدون اشاره به موضوع.

۷۵) مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی شرکت بهروز (سهام عام) را دارد در حالی که تعدادی از شرکت‌های فرعی و تابعه‌ی آن توسط حسابرسان دیگر مورد رسیدگی قرار گرفته است و مدارک و پرونده‌های حسابرسی آنها در اختیار حسابرس شرکت اصلی قرار گرفته است. مسئولیت صدور گزارش حسابرس درباره‌ی حساب‌های تلفیقی، چگونه است؟ (کارشناسی ارشد ۱۳۹۰ و دکتری ۱۳۹۱)

- الف. گزارش حسابرس به تفکیک برای شرکت اصلی و شرکت‌های تابعه تهیه می‌شود.
- ب. بر عهده‌ی حسابرس شرکت اصلی است.
- ج. حسابرس شرکت اصلی اصولاً قادر به اظهار نظر نسبت به حساب‌های تلفیقی نمی‌باشد.
- د. مسئولیت هر یک از حسابرسان حسب مورد برای شرکت اصلی و برای شرکت‌های گروه به طور جداگانه در گزارش حسابرس شرکت اصلی بیان می‌شود.

۷۶) مدیریت شرکت مورد رسیدگی اعتقاد دارد که یک زیان بااهمیت احتمالاً در نتیجه‌ی حل و فصل دعاوی در جریان به وقوع می‌پیوندد و حسابرس هم به همین نتیجه رسیده است. مدیریت قادر به برآورد معقول از مبلغ و دامنه‌ی زیان مزبور نیست؛ اما موضوع را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کرده و ذخیره‌ای از این بابت در حساب‌ها منظور نمی‌کند. نظر به اهمیت موضوع گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۰)

- الف. اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت در دامنه رسیدگی.
- ب. اظهار نظر مقبول با بند تأکید بر مطلب خاص.
- ج. اظهار نظر مقبول بدون طرح موضوع در سایر بندهای گزارش.
- د. اظهار نظر مشروط به دلیل افشای موضوع در صورت‌های مالی.

۷۷) شرکت سهیل انبار مواد و کالای خود را در پایان سال شمارش نمی‌کند؛ بلکه آنها را به طور هفتگی و بر اساس یک طرح آماری، شمارش آزمایشی می‌نماید. آقای سپهر حسابرس شرکت، در طول سال و به حدی که بتواند نسبت به قابلیت اطمینان روش‌های صاحبکار رضایت حاصل کند بر این‌گونه شمارش‌ها آزمایشی نظارت کرده است. حسابرس مذکور به‌منظور گزارش رسیدگی‌های خود، کدام راه کار زیر را انتخاب می‌کند؟ (۱۳۹۱)

- الف. می‌تواند گزارش مقبول صادر کند؛ بدون آنکه عدم نظارت بر شمارش موجودی‌های پایان سال را افشا نماید.
- ب. در صورت بااهمیت بودن موجودی‌ها باید نظر مشروط اظهار کند.
- ج. در صورت بااهمیت بودن موجودی‌ها باید نسبت به کلیت صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر ارائه کند.
- د. باید در بند دامنه‌ی رسیدگی، به عدم نظارت بر شمارش موجودی‌ها در پایان سال اشاره، اما با وجود این، می‌تواند گزارش مقبول صادر کند.

۷۸) قسمت اعظم ماشین‌آلات کارخانه‌ی شرکت سحر، پس از پایان سال مالی و پیش از تکمیل کار حسابرسی پایان سال مالی و انتشار گزارش حسابرس، دچار آتش‌سوزی شده و از بین رفته است. مسئولان شرکت معتقد هستند که این واقعه، اثر مستقیم قابل ملاحظه‌ای روی صورت‌های مالی شرکت دارد. در چنین حالتی، حسابرس باید ... (۱۳۹۱ و ۱۳۹۲)

الف. تا زمان مشخص شدن میزان اثر مستقیم واقعه روی صورت‌های مالی، گزارش حسابرس را منتشر ننماید.

ب. از مسئولان شرکت بخواهد که صورت‌های مالی شرکت را معادل خسارت وارده، تعدیل نمایند.

ج. موضوع را در گزارش حسابرس افشا کند و نظر مردود ارائه دهد.

د. از مسئولان شرکت بخواهد که موضوع را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، افشا نمایند.

۷۹) حسابرس، وجود احتمال خطر حسابرسی را با بیان کدام جمله‌ی زیر در گزارش استاندارد مطرح می‌کند؟ (۱۳۹۱)

الف. درباره‌ی اینکه صورت‌های مالی، عاری از تحریف بااهمیت می‌باشد؛ اطمینان معقول می‌دهد.

ب. مسئولیت حسابررس برای بیان اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی.

ج. ارزیابی اصول حسابداری مورد استفاده و ارائه‌ی کلی صورت‌های مالی.

د. آگاهی نسبت به موضوع‌هایی که به تنهایی یا به صورت کلی در مقایسه با سایر موضوع‌ها، بااهمیت هستند.

۸۰) حسابررس شرکت سینا به این نتیجه رسیده است که در مورد توانایی تداوم فعالیت شرکت برای ادامه‌ی فعالیت به‌عنوان یک بنگاه دایر، تردید بااهمیتی وجود دارد. در صورت افشای این موضوع در صورت‌های مالی شرکت سینا، گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۱)

الف. گزارش مشروط با تأکید بر مطلب خاص.

ب. گزارش مشروط.

ج. گزارش مقبول.

د. گزارش مقبول با تأکید بر مطلب خاص.

۸۱) به دلیل مقررات محیط زیست، از خرداد ۱۳۹۱ تداوم فعالیت کارخانه‌ی تولیدی سیمان آلفا در این شهر ممنوع شده است. مدیریت، برنامه‌ی خاصی برای رفع این بحران ندارد. حسابررس صورت‌های مالی سال ۱۳۹۰ شرکت، این موضوع را در گزارش حسابرس چگونه منعکس می‌نماید؟ (۱۳۹۱)

الف. محدودیت اساسی و نظر مشروط.

ب. ابهام اساسی و عدم اظهار نظر.

ج. نظر مشروط.

د. به درج مطلب در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی اکتفا می‌کند.

۸۲) شرکت تولیدی بهروز اقساط وام بلند مدت دریافتی از یک بانک را پرداخت ننموده و بانک اقدام قانونی برای وصول اقساط و توقیف اموال مورد تضمین را نموده است که توقیف اموال بر تداوم فعالیت شرکت مؤثر است. مدیریت شرکت در یادداشت‌های توضیحی برنامه‌ی خروج از این وضعیت را پیش‌بینی نموده است. موضوع در گزارش حسابرس چگونه مطرح می‌شود؟ (۱۳۹۱)

- الف. محدودیت رسیدگی و عدم اظهار نظر.
- ب. بند شرط و نظر مشروط.
- ج. بند شرط و نظر مردود.
- د. بند توضیحی (تأکید) پس از اظهار نظر با اشاره به یادداشت.

۸۳) شرکت پیمانکاری "الف" قرارداد ساخت یک بنگاه تولیدی را با وزارت صنایع منعقد نموده و بخشی از انجام کار را طی قرارداد دست دوم به شرکت "ب" واگذار نموده است. در رسیدگی‌های انجام شده معلوم می‌شود که اولاً مبلغ این قرارداد دست دوم متعارف نبوده و مضافاً یک عضو هیأت مدیره‌ی شرکت "الف" سهامدار و عضو هیأت مدیره‌ی شرکت "ب" می‌باشد. این موضوع در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی افشا شده است. حسابرس با این موضوع در ارتباط با وظیفه حسابرسی و بازرسی قانونی نسبت به ماده‌ی ۱۲۹ قانون تجارت، ... درج خواهد نمود. (۱۳۹۱)

- الف. موضوع را در نامه مدیریت.
- ب. بند شرط در گزارش حسابرس.
- ج. بند شرط در گزارش حسابرس - اشاره به موضوع در گزارش بازرس.
- د. موضوع در گزارش بازرس.

۸۴) در حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی شرکت ایران خودرو توسط مؤسسه‌ی حسابرسی "الف" و شرکت‌های تابعه توسط مؤسسه‌ی "الف" و ۵ مؤسسه‌ی دیگر، مسئولیت صدور گزارش حسابرس با ... (۱۳۹۱)

- الف. هر دو مؤسسه‌ی حسابرسی "الف" و دیگر حسابرسان مسئول هستند.
- ب. هر یک گزارش حسابرس جدا ارائه می‌دهند.
- ج. حسابرس شرکت اصلی است.
- د. برای هر شرکت، مؤسسه‌ی حسابرسی ذی‌ربط مسئول است.

۸۵) حسابرس در بررسی پاسخ تأییدیه‌ی دریافتی از بدهکاران متوجه می‌شود که سه فقره بدهکاری به مبلغ قابل توجه اعلام داشته‌اند بدهی خود را به حساب بانکی معرفی شده توسط شرکت پرداخت نموده‌اند که مشخص می‌شود حساب شخصی مدیران است اما در دفاتر شرکت، این بدهکاران مشکوک‌الوصول اعلام شده‌اند. مراتب برداشت غیرمجاز از وجوه شرکت در گزارش حسابرس و بازرس قانونی، ... (۱۳۹۱)

الف. بند توضیحی در گزارش بازرس به مجمع درج خواهد شد.

ب. موضوع در نامه مدیریت درج خواهد شد.

ج. در بند شرط گزارش حسابرس درج خواهد شد.

د. شرط گزارش حسابرس، گزارش بازرس درج، و به اولین مجمع و مقام قضایی گزارش خواهد شد.

۸۶) اگر صاحبکار از ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران خودداری کند؛ این موضوع چه تأثیری بر گزارش حسابرس و نوع اظهارنظر او دارد؟ (۱۳۹۲ و ۱۳۹۴)

نوع اظهارنظر	تأثیر بر گزارش حسابرس
عدم اظهارنظر	الف. ابهام اساسی
تأثیری بر اظهارنظر ندارد	ب. تأکید بر مطلب خاص
مشروط یا عدم اظهارنظر	ج. محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی
مشروط یا عدم اظهارنظر	د. انحراف از استانداردهای حسابداری

۸۷) حسابرس به این نتیجه رسیده است که یک عمل غیرقانونی صاحبکار که اثر بااهمیت بر صورت‌های مالی دارد؛ به طور مناسب گزارش یا افشا نگردیده است. با توجه به بااهمیت بودن و یا اساسی (فراگیر) بودن تأثیر آن بر صورت‌های مالی، حسابرس چه نوع اظهارنظر ارائه می‌نماید؟ (۱۳۹۲)

الف. مشروط یا مردود.

ب. مردود یا عدم اظهارنظر.

ج. عدم اظهارنظر یا مقبول با یک بند توضیحی جداگانه.

د. مقبول یا مشروط با یک بند توضیحی جداگانه.

۸۸ در ارزیابی برآوردهای حسابداری بنگاه مورد رسیدگی، تعیین کدام مورد درباره‌ی برآوردها، از هدف‌های مهم حسابرسی است؟ (۱۳۹۲)

- الف. مبتنی بودن بر مفروضات ذهنی.
- ب. تأثیرناپذیری از جانب‌داری یک سویه.
- ج. منطقی بودن برآوردها در شرایط موجود.
- د. یکنواختی برآوردها با رهنمودهای صنعت.

۸۹ حسابرس، پس از ارزیابی یافته‌های خود، برای ارائه‌ی نظر مقبول، باید نسبت به کدام مورد اطمینان یابد؟ (۱۳۹۲)

- الف. مبلغ موارد تحریف، در تأییدیه‌ی مدیران مطرح شده است.
- ب. برآورد مجموع موارد تحریف احتمالی، کمتر از مبلغ اهمیت است.
- ج. برآورد مجموع موارد تحریف احتمالی شامل آنهایی است که صاحبکار، سند اصلاحی برای آنها صادر کرده است.
- د. مبلغ موارد تحریف شناسایی شده، مورد پذیرش صاحبکار است و توسط وی ثبت شده است.

۹۰ عدم احتساب هزینه استهلاک دارایی ثابت که بااهمیت اساسی و فراگیر است؛ موجب صدور گزارش حسابرس با ... و ... می‌شود. (۱۳۹۲).

- الف. بند شرط - اظهارنظر مردود.
- ب. بند شرط - اظهارنظر مشروط.
- ج. پاراگراف توضیحی - اظهارنظر مقبول.
- د. محدودیت رسیدگی - عدم اظهارنظر.

۹۱ عدم دریافت پاسخ تأییدیه‌ی ارسالی برای بدهکاران تجاری که مبلغ بدهی آنها بااهمیت است موجب می‌شود که حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی، گزارش حسابرسی را با ... و ...، صادر نماید. (۱۳۹۲)

- الف. بند توضیحی - اظهارنظر مقبول.
- ب. بند شرط - اظهارنظر مشروط.
- ج. بند شرط - عدم اظهارنظر.
- د. بند شرط - اظهارنظر مردود.

۹۲ با تشخیص حسابرس، بابت کالای آسیب دیده، مبلغ A ریال که بااهمیت است؛ کسر ذخیره کاهش ارزش موجودی جنسی وجود دارد. موضوع در گزارش حسابرس صورت‌های مالی، چگونه ارائه می‌شود؟ (۱۳۹۲ و ۱۳۹۳)

- الف. به صورت بند شرط با اظهارنظر مشروط درج می‌شود.
ب. در گزارش بازررس قانونی درج می‌شود.
ج. به عنوان محدودیت در رسیدگی، در گزارش حسابرس به صورت عدم اظهارنظر درج می‌شود.
د. در نامه مدیریت (نقاط ضعف کنترل داخلی) درج می‌شود.
- ۹۳ در حسابرسی صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابرسی، دریافت ... در تمام سال‌های مورد حسابرسی، الزامی است. (۱۳۹۳)

- الف. نامه‌ی مدیریت.
ب. موافقت نامه‌ای برای ارزیابی کنترل‌های داخلی.
ج. تأییدیه‌ی مدیران (گواهی نامه مدیران).
د. پرسش نامه کنترل‌های داخلی.
- ۹۴ در شرکت تولیدی زرین پنبه ایران، قسمتی از موجودی کالای ساخته شده مواد اولیه چوب (حدود ۳۰ درصد از کل موجودی‌ها و بااهمیت)، در پایان سال قابل شمارش نبوده و مدیریت شرکت سوابق دفتری آن را ملاک ارزیابی موجودی‌های پایان سال قرار داده است. نظر به اهمیت مبالغ (مبلغ در کل صورت‌های مالی فراگیر نیست)، حسابرس موضوع را در گزارش خود به شرح زیر اعلام می‌دارد ... (۱۳۹۳)

- الف. بند شرط و اظهارنظر مردود.
ب. بند مبانی گزارش^۱ مشروط و اظهارنظر مشروط.
ج. بند محدودیت رسیدگی و عدم اظهارنظر.
د. بند توضیحی بعد از بند اظهارنظر.
- ۹۵ دلایل بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه توسط حسابرس مستقل، کدام است؟ (۱۳۹۳)

- الف. درج در نامه‌ی مدیریت.
ب. امکان دارد مستلزم تعدیل صورت‌های مالی و یا افشای آن در یادداشت‌های همراه باشد.
ج. مطلع شدن حسابرس از موضوع و طرح آن با مدیریت.
د. کنترل اسناد حسابداری در دوره‌ی مالی بعد.

۱. اظهار نظر

۹۶) بازرس قانونی و حسابرس در رسیدگی به حساب‌های شرکت سهامی بتا، متوجه می‌شود که مدیر عامل با دستکاری قیمت‌گذاری کارشناسی زمین و ساختمان شرکت (که حدود ۲ درصد جمع دارایی‌ها را تشکیل می‌دهد) دارایی مزبور را به قیمت بیشتری خریداری نموده است. این موضوع در گزارش به چه صورت درج می‌گردد؟ (۱۳۹۳)

- الف. حسابرس و بازرس در اجرای وظایف قانونی و ماده ۱۵۱، موضوع را در نامه‌ی مدیریت درج می‌نماید.
- ب. موضوع در گزارش حسابرس و بازرس درج نمی‌شود.
- ج. در گزارش حسابرس و بازرس، به صورت بند شرط گزارش حسابرس درج می‌شود.
- د. در گزارش حسابرس و بازرس، در قسمت وظایف بازرس ماده‌ی ۱۵۱ قانون تجارت درج می‌شود.

۹۷) پاسخ تأییدیه‌های ارسالی به حساب‌های دریافتنی عمدتاً واصل نشده است. ضمن اینکه، بر عملیات دریافت و پرداخت وجه، کنترل داخلی استقرار نیافته است و این عملیات عمدتاً به صورت نقدی انجام می‌گیرد. حسابرس، موضوع را در گزارش حسابرس چگونه اعلام می‌دارد؟ (۱۳۹۳)

- الف. بند شرط با اظهارنظر مردود.
- ب. بند تأکید مطلب پیش از پاراگراف اظهارنظر (مقبول).
- ج. محدودیت در کسب شواهد کافی و مناسب و عدم اظهارنظر.
- د. بند محدودیت رسیدگی با اظهارنظر مشروط.

۹۸) در مواردی که حسابرس، بند تأکید بر مطلب خاص را در گزارش حسابرس درج می‌کند؛ باید این بند... (۱۳۹۳)

- الف. قبل از بند اظهارنظر درج شود.
- ب. بلافاصله پس از بند سایر مسئولیت‌های گزارشگری درج شود.
- ج. بلافاصله پس از سایر بندهای توضیحی درج شود.
- د. بلافاصله پس از بند اظهارنظر درج شود.

۹۹) موسسه حسابرسی ایران مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی شرکت بهرام خودرو (سهامی عام) را دارد و صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی و تابعه‌ی آن توسط موسسه‌های حسابرسی دیگر حسابرسی شده است و مدارک حسابرسی آنها در اختیار حسابرس شرکت اصلی قرار گرفته است. مسئولیت صدور گزارش حسابرس نسبت به حساب‌های تلفیقی ... (۱۳۹۳)

- الف. با بازرس قانونی شرکت اصلی است.
- ب. هر یک از حسابرسان، حسب مورد برای شرکت اصلی و شرکت‌های گروه.
- ج. با حسابرس داخلی شرکت اصلی است.
- د. با حسابرس شرکت اصلی است.

۱۰۰ در کدام نوع اظهارنظر، بند مسئولیت حسابرس از شکل استاندارد تغییر می‌کند؟ (۱۳۹۳)

- الف. مردود.
- ب. مشروط.
- ج. عدم اظهارنظر.
- د. مردود و عدم اظهارنظر.

۱۰۱ در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد، حسابرس کدام اقدام زیر را انجام می‌دهد؟ (۱۳۹۴)

- الف. ممکن است، اظهار نظر متفاوت نسبت به هر یک از صورت‌های مالی، ضرورت یابد.
- ب. حسابرس باید نظر خود را نسبت به کلیت صورت‌های مالی، به صورت مردود ارائه کند.
- ج. حسابرس باید نظر خود را نسبت به کلیت صورت‌های مالی، به صورت عدم اظهار نظر ارائه کند.
- د. اظهار نظر به ترازنامه به صورت متفاوت از صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد صورت می‌گیرد.

۱۰۲ در پایان عملیات حسابرسی شرکت "الف"، سرپرست حسابرسی با بررسی کاربرگ نکات، بر این باور است که به جز ابهامی بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت، مورد بااهمیت دیگری وجود ندارد. در این صورت، گزارش حسابرسی چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۴)

- الف. مقبول.
- ب. مشروط.
- ج. مشروط با تأکید بر مطلب خاص.
- د. مقبول با تأکید بر مطلب خاص.

۱۰۳ واحد تجاری برای ساخت دارایی‌های خود در سال ۱۳۹۲، از تسهیلات ارزی دریافتی از بانک‌ها استفاده کرده و برابری واحد پول ملی در مقابل ارز خارجی، کاهش بیش از ۴۰ درصد داشته است. اگر به هنگام تهیه صورت‌های مالی سال ۱۳۹۲، تفاوت زیان تسعیر ارز که مبالغ بااهمیتی است را به حساب سود و زیان سال منظور کرده باشد، نحوه انعکاس موضوع در گزارش حسابرس کدام است؟ (۱۳۹۴)

- الف. درج موضوع در بند قبل از اظهار نظر - گزارش عدم اظهار نظر.
- ب. درج موضوع در بند قبل از اظهار نظر - گزارش مشروط یا مردود.
- ج. درج موضوع در بند تأکید بر مطلب خاص - صدور گزارش مقبول.
- د. درج موضوع در بند قبل از اظهار نظر - صدور گزارش مشروط یا عدم اظهار نظر.

۱۰۴) در مواردی که اجزایی از واحد مورد رسیدگی توسط حسابرسان دیگر حسابرسی می‌شود، حسابرس اصلی باید گزارش خود را چگونه صادر کند؟ (۱۳۹۴)

- الف. با تقسیم مسئولیت.
- ب. تنها با مسئولیت خود.
- ج. افشا کردن موضوع، در دامنه رسیدگی گزارش خود.
- د. با اشاره به کار انجام شده توسط حسابرسان دیگر و به مسئولیت خود.

۱۰۵) در صورتی که واحد تجاری، دارای واحد تجاری وابسته و فرعی بوده و همچنین، خود نیز به عنوان واحد تجاری فرعی باشد و تمامی شرایط و الزامات استانداردهای حسابداری برای عدم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را دارا باشد، نحوه برخورد حسابرس در گزارش حسابرسی کدام است؟ (۱۳۹۴)

- الف. بند تأکید بر مطلب خاص بعد از اظهار نظر - گزارش مقبول.
- ب. بند توضیحی قبل از اظهار نظر - گزارش مردود یا مشروط.
- ج. با توجه به افشای موضوع در صورت‌های مالی - گزارش مقبول.
- د. با توجه به افشای موضوع در صورت‌های مالی - گزارش عدم اظهار نظر.

۱۰۶) ابزار حسابرسان در هنگام حسابرسی صورت‌های مالی، کدام است؟ (۱۳۹۴)

- الف. عرف.
- ب. قوانین و مقررات.
- ج. استانداردهای حسابداری.
- د. استانداردهای حسابرسی.

۱۰۷) چنانچه به نظر حسابرس، واحد مورد رسیدگی قادر به ادامه فعالیت نباشد و صورت‌های مالی بر اساس فرض تداوم فعالیت تهیه شده باشد، حسابرس باید با این موضوع چگونه برخورد کند؟ (۱۳۹۴)

- الف. حسابرس بایستی صرفاً با درج یک بند مندرج قبل از اظهار نظر، گزارش را مشروط نماید.
- ب. با توجه به عدم ارائه صورت‌های مالی بر اساس فرض توقف فعالیت، گزارش را مشروط نماید.
- ج. با توجه به وجود ابهام در فعالیت شرکت درج بند مندرج قبل از اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی و گزارش به صورت عدم اظهار نظر صادر نماید.
- د. حسابرس از مدیریت شرکت درخواست افشای موضوع در صورت‌های مالی نموده و صرفاً یک بند تأکیدی بعد از اظهار نظر، گزارش مقبول صادر کند.

۱۰۸) در صورتی که صاحبکار یکی از اصول و رویه‌های حسابداری خود را نسبت به سال گذشته تغییر داده باشد؛ اما این تغییر با اهمیت نبوده و خللی به قابلیت مقایسه اقلام مندرج در صورت‌های مالی وارد نکرده باشد؛ گزارش حسابرس با کدام مورد مطابقت دارد؟ (۱۳۹۴)

- الف. هیچ اشاره‌ای به این تغییر در گزارش حسابرس نمی‌شود.
- ب. در بند تأکید بر مطلب خاص، به موضوع تغییر رویه‌های حسابداری اشاره می‌شود.
- ج. حسابرس باید به صراحت در خصوص انطباق تغییر رویه با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند.
- د. در گزارش حسابرس، به یادداشت صورت‌های مالی که این تغییر را افشا نموده است؛ اشاره می‌شود.

۱۰۹) در خرداد ماه ۱۳۹۳، مؤسسه حسابرسی "الف" به عنوان حسابرس شرکت "ب" جهت رسیدگی به صورت‌های مالی ۲۹ اسفند ۱۳۹۳ انتخاب شده است. بررسی ترازنامه شرکت "ب" حاکی از این است که بخش قابل توجهی از دارایی‌های این شرکت، موجودی کالا بوده و حسابرس در انبارگردانی پایان سال ۱۳۹۲ نظارت نداشته است. نحوه برخورد حسابرس در رسیدگی به صورت‌های مالی این شرکت، کدام است؟ (۱۳۹۴)

- الف. موضوع عدم نظارت حسابرس بر انبارگردانی پایان سال با مدیریت شرکت مطرح و حسابرس به دلیل محدودیت در رسیدگی از کار کناره‌گیری می‌کند.
- ب. با توجه به محدودیت در انجام رسیدگی‌ها، موضوع به صورت بند توضیحی در گزارش حسابرس درج و اظهار نظر حسابرس حسب مورد، مشروط یا عدم اظهار نظر می‌شود.
- ج. با توجه به ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی و انجام انبارگردانی در خرداد ماه و با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی جهت اثبات موجودی‌های پایان سال اقدام و موضوع به عنوان بند توضیحی بعد از اظهار نظر در گزارش درج می‌شود.
- د. با توجه به ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی و انجام انبارگردانی در خرداد ماه و نظارت حسابرس بر انبارگردانی و با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نسبت به اثبات موجودی‌های پایان سال اقدام می‌کند.

۱۱۰) حسابرِس بر اساس تأییدیه‌ی دریافتی از وکیل حقوقی، از وجود دعاوی حقوقی علیه شرکت مطلع شده که شاکی شکایت خود را برای دریافت مبلغ ۷۰۰ میلیون ریال خسارت از شرکت به مقامات قضایی ارائه داده است؛ ولی تا تاریخ گزارش، جلسه‌ی دادگاه در این خصوص برگزار نگردیده است. با فرض اینکه مبلغ اهمیت شرکت ۵۰۰ میلیون ریال باشد؛ نحوه‌ی انعکاس موضوع در گزارش حسابرِس و نوع اظهارنظر چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۵)

- الف. عدم درج در گزارش - اظهارنظر مطلوب.
- ب. بند تأکید بر مطلب خاص - اظهارنظر مطلوب.
- ج. بند تحریف پیش از اظهار نظر - اظهارنظر مشروط.
- د. بند محدودیت به علت عدم دسترسی به رأی - اظهارنظر مشروط.

۱۱۱) در نتیجه‌ی افزایش نرخ برابری ارز خارجی طی یک سال اخیر که بالغ بر ۲۵ درصد بوده، شرکت "الف" مبلغ ۷۰۰ میلیون ریال زیان تسعیر مربوط به تسهیلاتی را که برای تحصیل و ساخت دارایی‌های شرکت دریافت گردیده و برای بدهی‌های ارزی مزبور نیز حفاظی وجود نداشته به هزینه‌های غیرعملیاتی منظور نموده است. در صورت بااهمیت بودن مبلغ مزبور، نحوه‌ی انعکاس موضوع در گزارش حسابرِس چگونه است؟ (۱۳۹۵)

- الف. عدم درج در گزارش - اظهارنظر مطلوب.
- ب. بند تأکید بر مطلب خاص - اظهارنظر مطلوب.
- ج. بند تحریف پیش از اظهار نظر - اظهارنظر مشروط.
- د. بند محدودیت به علت عدم وجود حفاظ - اظهارنظر مشروط.

۱۱۲) در صورت وجود ابهام اساسی درباره‌ی تداوم فعالیت و عدم افشا در صورت‌های مالی، چه باید کرد؟ (۱۳۹۵)

- الف. نسبت به صورت‌های مالی گزارش عدم اظهارنظر ارائه شود.
- ب. حسب مورد نسبت به صورت‌های مالی نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه شود.
- ج. چون ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت در صورت‌های مالی افشا نشده گزارش مشروط ارائه شود.
- د. با افزودن یک بند توضیحی پیش از بند اظهارنظر به موضوع اشاره و گزارش مقبول ارائه شود.

۱۱۳) شرکت "الف"، در صورت‌های مالی خود رویه‌های حسابداری را تشریح و افشا ننموده است؛ در این صورت اظهارنظر حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۵)

- الف. مردود یا عدم اظهارنظر.
- ب. مقبول یا مشروط.
- ج. مشروط یا عدم اظهارنظر.
- د. مشروط یا مردود.

۱۱۴) حصول اطمینان از انجام شدن عملیات بنگاه اقتصادی طبق قوانین و مقررات، از مسئولیت‌های کیست؟ (۱۳۹۵)

- الف. مدیریت.
- ب. بازرس قانونی.
- ج. حسابرس مستقل.
- د. مراجع ذیصلاح قانونی.

۱۱۵) شرکت مورد رسیدگی، از ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد خودداری نموده است؛ در صورتی که مورد دیگری مطرح نباشد؛ گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۵)

- الف. مشروط.
- ب. مقبول.
- ج. مردود.
- د. عدم اظهارنظر.

۱۱۶) اگر پس از اتمام عملیات حسابرسی و پیش از صدور گزارش، حسابرس از وقوع رویداد تعدیلی بااهمیتی مطلع شود که مدیریت شرکت از تعدیل صورت‌های مالی در این خصوص امتناع نماید؛ در این صورت نوع اظهارنظر و تاریخ گذاری گزارش حسابرس چگونه است؟ (۱۳۹۵)

- الف. عدم درج در گزارش - به تاریخ خاتمه عملیات.
- ب. بند تحریف پیش از اظهار نظر - به تاریخ خاتمه عملیات.
- ج. بند تحریف پیش از اظهار نظر - تاریخ گذاری دوگانه.
- د. بند تأکید بر مطلب خاص - به تاریخ وقوع رویداد تعدیلی.

۱۱۷) تاریخ گزارش حسابرس مستقل در مورد صورت‌های مالی، کدام است؟ (۱۳۹۵)

- الف. تاریخ ترازنامه.
- ب. دریافت تأییدیه‌ی مدیران.
- ج. تحویل گزارش به صاحب کار.
- د. تکمیل تمام روش‌های حسابرسی.

۱۱۸) شرکت سپهر، روش محاسبه‌ی استهلاک وسایل نقلیه‌ای که در سال مالی اخیر تحصیل کرده را از روش خط مستقیم به روش نزولی تغییر داده است. این موضوع در صورت‌های مالی افشا شده است. گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۹۵)

- الف. اظهارنظر مشروط.
- ب. اظهارنظر تعدیل نشده.
- ج. اظهارنظر تعدیل نشده با بند تأکید بر مطلب خاص.
- د. اظهارنظر مشروط با بند تأکید بر مطلب خاص.

۱۱۹) حسابرس درباره‌ی کشف اشتباه، تقلب و عدم رعایت مقررات مرتبط با عملیات شرکت که نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت است، کدام اطمینان را می‌دهد؟ (۱۳۹۵)

اشتباه	تقلب	عدم رعایت مقررات مرتبط
الف. معقول	معقول	معقول
ب. معقول	محدود	معقول
ج. محدود	معقول	محدود
د. معقول	محدود	محدود

۱۲۰) در شرکت تولید پنبه ایران، قسمتی از موجودی مواد اولیه (حدود ۴۰٪ از کل موجودی‌ها) در پایان سال قابل شمارش نبوده و مدیریت شرکت، سوابق دفتری آن را ملاک ارزیابی موجودی‌های پایان سال قرار داده‌اند، نظر به اهمیت مبالغ (مبلغ در کل صورت‌های مالی اساسی نمی‌باشد). حسابرس موضوع را در گزارش خود چگونه اعلام می‌دارد؟ (دکتری ۱۳۹۱)

- الف. بند توضیحی بعد از پاراگراف اظهار نظر.
- ب. بند شرط و اظهار نظر مردود.
- ج. بند محدودیت رسیدگی و عدم اظهار نظر.
- د. بند محدودیت رسیدگی و اظهار نظر مشروط.

۱۲۱) کدام یک از روش‌های حسابرسی در آخرین روزهای اجرای عملیات حسابرسی انجام می‌شود؟
(دکتری ۱۳۹۲)

- الف. دریافت تأییدیه از مدیریت صاحبکار.
- ب. دریافت تأییدیه صندوقدار شرکت.
- ج. دریافت تأییدیه حساب‌های دریافتنی.
- د. دریافت تأییدیه از مدیر مالی صاحبکار.

۱۲۲) از نظر حسابرس، ابزار رسیدگی به کیفیت صورت‌های مالی کدام است؟ (دکتری ۱۳۹۲)

- الف. استانداردهای حسابداری.
- ب. استانداردهای حسابرسی.
- ج. استانداردهای حسابداری و حسابرسی.
- د. یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی.

۱۲۳) بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید توسط واحد مورد رسیدگی، پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورت‌های مالی دارد چه تأثیری بر گزارش حسابرس مستقل دارد؟
(دکتری ۱۳۹۳)

- الف. گزارش مقبول با درج سایر بندهای توضیحی.
- ب. گزارش مقبول با درج بند تأکید بر مطلب خاص.
- ج. به علت پیش از تاریخ اجرا بودن، تحریف در صورت‌های مالی محسوب شده و گزارش از نوع مشروط یا مردود خواهد شد.
- د. تأثیری ندارد و گزارش از نوع مقبول خواهد بود.

۱۲۴) حسابرس در کدام مورد زیر در گزارش خود به نظر کارشناس اشاره می‌کند؟ (دکتری ۱۳۹۳)

- الف. نتایج کار کارشناس اطمینان بیشتری در خصوص ادعاهای مدیریت برای حسابرس فراهم کند.
- ب. به اعتقاد حسابرس نتایج کار کارشناسی ارائه شده در شرایط مربوط معقول باشد.
- ج. نتایج کار کارشناس مؤید یکی از ادعاها در صورت‌های مالی باشد.
- د. حسابرس گزارش خود را به دلیل تفاوت ادعای صاحبکار و نتایج کار کارشناس در خصوص ارزش یک دارایی، تعدیل کند.

۱۲۵) کلیه محصولات تولیدی شرکت خودروی ملی و با قیمت تمام شده به اضافه ۱۰٪ به شرکت اصلی (دارنده ۹۹٪ از سهام شرکت) فروش رسیده است. حاشیه سود فروش خودرو در بازار توسعه شرکت اصلی حدود ۴۵٪ قیمت فروش به محصول است. (دکتری ۱۳۹۳)

الف. اظهار نظر مقبول.

ب. اظهار نظر مشروط.

ج. اظهار نظر مقبول با پاراگراف توضیحی.

د. اظهار نظر مردود.

۱۲۶) موجودی کالای ساخته شده شرکت تولیدی آلفا در تاریخ ترازنامه ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ به ارزشی معادل A ریال حدود ۳۰٪ از کل داراییها و همچنین ۵۰٪ مقداری از مبلغ فروش سال ۱۳۹۱ است که تماماً از رده خارج و غیر مصرفی اعلام شده است. ارزش بازیافت این موجودی‌ها قابل برآورد نمی‌باشد. محدودیت مزبور چه تأثیری در اظهار نظر حسابرسی صورت‌های مالی دارد؟ (دکتری ۱۳۹۳)

الف. اظهار نظر مشروط.

ب. اظهار نظر مردود.

ج. اظهار نظر مشروط.

د. اظهار نظر مقبول با پاراگراف توضیحی.

۱۲۷) تسهیلات ارزی دریافتی شرکت از بانک (از محل صندوق ذخیره ارزی) برای خرید (تأمین مالی در سال ۱۳۸۴ که در سال ۱۳۸۹ به بهره‌برداری رسیده است) در ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ بالغ بر ۲۱۰ میلیون ریال بوده است که بر اساس نرخ رسمی ارزی مرجع هر دلار ۱۲٫۲۴۰ ریال در حساب‌ها انعکاس یافته است. علی‌رغم اعلام رسمی بانک مرکزی مبنی بر عدم تخصیص ارز به نرخ مرجع ۱۲٫۲۴۰ ریال برای بازپرداخت اقساط و همچنین حاکمیت قیمت ارز رسمی مرجع حدود هر دلار ۲۴٫۴۰۰ ریال در بودجه سال ۱۳۹۲، شرکت از تعدیل مانده بدهی ارزی و شناسایی زیان تسعیر ارز تحقق نیافته خودداری نموده است. حسب مهم بودن مبلغ مورد رسیدگی با توجه به سطح اهمیت موضوع چگونه مورد اظهار نظر حسابرسی قرار می‌گیرد؟ (دکتری ۱۳۹۳)

الف. اظهار نظر مقبول با پاراگراف توضیحی.

ب. اظهار نظر مقبول.

ج. عدم اظهار نظر.

د. حسب مورد مردود یا مشروط.

۱۲۸) مدیریت شرکت "ب" بر این باور است که یک زیان بااهمیت احتمالاً در نتیجه حل و فصل یک دعوی حقوقی پس از رأی دادگاه صالحه علیه شرکت رخ دهد و یافته‌های حسابرس نیز همین احتمال را محتمل می‌داند. مدیریت قادر به برآورد معقول از مبلغ و دامنه زیان مزبور نیست. با این همه، موضوع را در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی افشا کرده است و ذخیره‌ای از این بابت در حساب‌ها منظور نمی‌کند. گزارش حسابرس چگونه خواهد بود. (دکتری ۱۳۹۴)

- الف. اظهار نظر مقبول با بند تأکید بر مطلب خاص.
- ب. اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت در دامنه رسیدگی.
- ج. اظهار نظر مقبول به دلیل افشای موضوع در صورتهای مالی.
- د. اظهار نظر مشروط به دلیل عدم رعایت استانداردهای حسابداری.

۱۲۹) طبق قوانین مصوب در فروردین ۱۳۹۳، فعالیت شرکت‌های تولیدی سیمان در منطقه "الف" ممنوع اعلام می‌شود. در هنگام تهیه صورتهای مالی عملکرد سال ۱۳۹۲ موضوع اقدام حسابرس به هنگام صدور گزارش حسابرس، کدام مورد است؟ (دکتری ۱۳۹۴)

درج موضوع در گزارش حسابرس	مسئولیت مدیریت	
اظهار نظر مقبول	افشای موضوع در یادداشت‌ها	الف.
اظهار نظر مردود	افشای موضوع در یادداشت‌ها	ب.
اظهار نظر مقبول با بند توضیحی ^۱	افشای موضوع و راه کار در یادداشت‌ها	ج.
اظهار نظر مقبول با بند توضیحی	افشای موضوع در یادداشت‌ها	د.

۱۳۰) برگ مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۹۲، به مبلغ ۵ میلیارد ریال (مبلغ قابل اهمیت) در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۰ به شرکتی ابلاغ شده است. مدیریت شرکت با اعلام این که قصد دارد نسبت به برگ قطعی مزبور اعتراض کند؛ ذخیره‌ای از این بابت در حساب‌های مالی سال ۱۳۹۲ منظور نکرده است. حسابرس مستقل در حسابرسی مالی سال ۱۳۹۲ شرکت این موضوع را چگونه در گزارش درج می‌کند؟ (دکتری ۱۳۹۴)

- الف. درج موضوع به صورت ابهام و عدم اظهار نظر.
- ب. درج موضوع به صورت ابهام و اظهار نظر مردود.
- ج. درج موضوع بدهی قطعی و اظهار نظر مشروط.
- د. اظهار نظر مقبول با بند توضیحی درج موضوع به صورت ابهام.

۱. بند تأکید بر مطلب خاص

۱۳۱) تنها در حالت گزارش مردود ممکن است هم‌زمان کدام یک از مجموعه بندهای زیر وجود داشته باشد که در سایر انواع گزارشات وجود ندارد؟ (دکتری ۱۳۹۳)

- الف. سایر تحریف‌ها، محدودیت‌ها.
- ب. تحریف‌ها، سایر محدودیت‌ها.
- ج. تحریف‌ها، محدودیت‌ها.
- د. سایر تحریف‌ها، سایر محدودیت‌ها.

۱۳۲) حسابرس در رسیدگی حساب‌های سال ۱۳۹۲ شرکت تولیدی "د" متوجه می‌شود که ارزش روز سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، حدود ۱۰۰ میلیون ریال بیش از قیمت تمام شده ثبت شده‌ی سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت است و نسبت به افزایش قیمت مزبور، که بیش از سطح اهمیت است، تعدیلی در حساب‌ها انجام نشده است. موضوع در گزارش حسابرسی چگونه درج می‌شود؟ (دکتری ۱۳۹۴)

- الف. بند شرط و اظهار نظر مردود.
- ب. بند شرط و اظهار نظر مشروط.
- ج. اظهار نظر مقبول بدون ذکر موضوع.
- د. اظهار نظر مقبول با درج مطلب در بخش وظایف بازرس قانونی.

۱۳۳) حسابرس مستقل ضمن بررسی پاسخ تأییدیه دریافتی از بانک‌های طرف حساب با شرکت مورد رسیدگی متوجه شد که وام شخصی مدیران که از بانک دریافت نموده‌اند، از طریق به رهن گذاشتن اسناد مالکیت زمین و ساختمان کارخانه بوده است که موضوع در یادداشت‌های پیوست افشا نشده است. ضمن اینکه چنین اقدامی مغایر با مفاد ماده ۱۳۲ قانون تجارت می‌باشد. موضوع در گزارش حسابرس و بازرس قانونی چگونه درج می‌شود؟ (دکتری ۱۳۹۴)

- الف. درج موضوع فقط در گزارش حسابرس.
- ب. درج موضوع فقط در گزارش بازرس قانونی.
- ج. بند شرط در گزارش حسابرسی و عدم رعایت مفاد قانون تجارت در گزارش بازرس.
- د. درج موضوع به صورت خبری - تلقی موضوع به صورت موارد مشمول گزارش در اجرای ماده ۱۲۹.

۱۳۴) اگر صاحبکار از ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران خودداری کند؛ این موضوع چه تأثیری بر گزارش حسابرس و نوع اظهار نظر او دارد؟ (دکتری ۱۳۹۶)

تأثیر بر گزارش حسابرس	نوع اظهار نظر
الف. ابهام اساسی	عدم اظهار نظر
ب. انحراف از استانداردهای حسابداری	مشروط یا عدم اظهار نظر
ج. محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی	مشروط یا عدم اظهار نظر
د. تأکید بر موارد خاص	تأثیری بر اظهار نظر ندارد

۱۳۵) یکی از بدهکاران شرکت در پاسخ تأییدیه‌ی ارسالی حسابرس اعلام نموده که مانده بدهی ۵۰۰۰ میلیون ریالی اعلام شده توسط شرکت را قبلاً در سال ۱۳۹۴ طی یک فقره چک تسویه نموده و با ارسال مستنداتی ادعا دارد طی سال ۱۳۹۴، ۴ فقره چک دیگر نیز در وجه شرکت صادر نموده که همراه با چک مزبور توسط حساب بانکی شخصی افراد وابسته به مدیر عامل نقد شده است. سوابق این ۴ فقره چک در حساب‌های شرکت ملاحظه نشده است. موضوع در گزارش حسابرس و بازرس نسبت به عملکرد سال ۱۳۹۴ به ترتیب... (دکتری ۱۳۹۶)

گزارش حسابرسی	گزارش بازرسی
الف. بند قبل از اظهار نظر	اعلام به مجمع صاحبان سهام و اجرای ماده ۱۵۱ قانون تجارت
ب. بند شرط	اعلام به مجمع صاحبان سهام
ج. بند تأکید مطلب بعد از اظهار نظر	اعلام به سهامدار عمده
د. بند شرط درج نمی‌شود	اعلام به مجمع صاحبان سهام

۱۳۶) شرکت مسعود در سال ۱۳۹۴ روش تسعیر ارز اقلام ارزی ترازنامه را که در سنوات قبلی به روش ترازنامه‌ای بوده به روش تاریخی تغییر داده است از این بابت در مقایسه با روش قبل به ترتیب A ریال سود تسعیر ارز (تحقق نیافته) و 10 A زیان ریال زیان تسعیر (ارز تحقق نیافته) شناسایی نشده است (مبلغ بااهمیت). حسابرس این موضوع را در گزارش حسابرسی خود به شرح زیر درج می‌نماید: (دکتری ۱۳۹۶)

- الف. بند تأکید مطلب بعد از اظهار نظر.
- ب. عدم رعایت استاندارد حسابداری و بند شرط قبل از اظهار نظر.
- ج. بند عدم رعایت استاندارد حسابداری و بند سایر موارد بعد از اظهار نظر.
- د. بند عدم رعایت استاندارد حسابداری و بند تأثیر احتمالی قبل از اظهار نظر.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران

در این بخش، برخی از پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۵، که به مطالب این کتاب مربوط و با استانداردهای جدید نیز سازگار است؛ آورده شده است.

(۱) در مواردی که دربارهی برقراری فرض تداوم فعالیت ابهام وجود داشته باشد؛ حسابرس باید... (۱۳۸۱)

- الف. در صورتی که آثار مالی را بااهمیت برآورد کند؛ اظهار نظر خود را مشروط اعلام می‌کند.
- ب. در صورتی که آثار مالی را اساسی برآورد کند؛ گزارش خود را به‌صورت عدم اظهار نظر ارائه کند.
- ج. در صورتی که افشا به‌درستی انجام نشده، گزارش خود را تعدیل کند؛ اما نه به‌صورت مشروط.
- د. هیچ یک درست نیست.

(۲) در مواردی که اجزایی از بنگاه مورد رسیدگی توسط حسابرسان دیگر حسابرسی می‌شود؛ ... (۱۳۸۱)

- الف. حسابرس اصلی باید گزارش خود را تنها با مسئولیت خود صادر کند.
- ب. حسابرس اصلی باید گزارش خود را با اشاره به کار انجام شده توسط حسابرسان دیگر و به مسئولیت خود صادر کند.
- ج. حسابرس اصلی باید گزارش خود را با تقسیم مسئولیت صادر کند.
- د. حسابرس اصلی صرفاً موضوع را در دامنه‌ی رسیدگی گزارش خود، افشا می‌کند.

(۳) شرکت آلفا به دلیل ورشکستگی یکی از مشتریان خود متحمل زیانی شده است که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی شرکت دارد. این موضوع به دلیل یک حادثه‌ی طبیعی درست ۱۰ روز پس از تاریخ ترازنامه، اما یک ماه پیش از انتشار صورت‌های مالی و گزارش حسابرس اتفاق افتاده است. در این شرایط کدام مورد زیر درست است؟ (۱۳۸۱)

این رویداد باید در			
صورت‌های مالی باید تعدیل شود	صورت‌های مالی گزارش افشا شود	حسابرس باید تعدیل شود	
آری	خیر	خیر	الف.
خیر	آری	خیر	ب.
خیر	آری	آری	ج.
آری	خیر	آری	د.

۴) کدام یک از گزینه‌های زیر نادرست است؟ (۱۳۸۲)

- الف. اهمیت در مرحله‌ی تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرد.
- ب. مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی میزانی است که چنانچه مجموع اشتباه‌ها و یا تحریف‌های کشف شده در مورد تمام اقلام ترازنامه یا سود و زیان به آن میزان برسد؛ حسابرس باید گزارش خود را تعدیل کند.
- ج. مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی میزانی است که چنانچه اشتباه‌ها و یا تحریف‌های کشف شده در مورد هر یک از عناصر صورت‌های مالی به آن میزان برسد؛ حسابرس باید گزارش خود را تعدیل کند.
- د. اهمیت با خطر حسابرسی رابطه‌ی معکوس دارد.

۵) عملیات حسابرسی نسبت به صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ شرکت "الف" در اول خرداد ماه ۱۳۸۲ به اتمام رسیده است. هیأت مدیره‌ی شرکت مزبور پس از بازگشت از مسافرت کاری، صورت‌های مالی سال یاد شده و نامه‌ی تأییدیه‌ی مدیران را در جلسه‌ی اول تیر ماه ۱۳۸۲ تصویب و برای مؤسسه‌ی حسابرسی ارسال نموده‌اند. با توجه به مطلب یاد شده تاریخ گزارش حسابرس، باید چه تاریخی باشد؟ (۱۳۸۲)

- الف. باید از تاریخ اول خرداد ماه ۱۳۸۲ و اول تیر ماه ۱۳۸۲ (تاریخ دوگانه) استفاده شود.
- ب. از تاریخ تکمیل کار حسابرسی در اول خرداد ماه ۱۳۸۲ استفاده شود.
- ج. از تاریخ تکمیل عملیات حسابرسی در اول خرداد ماه ۱۳۸۲ استفاده شود؛ اما وقایع پس از اول خرداد ماه لغایت اول تیر ماه ۱۳۸۲ نیز بررسی شود.
- د. از تاریخ اول تیر ماه ۱۳۸۲ استفاده شود و وقایع پس از اول خرداد ماه لغایت اول تیر ماه نیز بررسی و به‌روز شود.

۶) چنانچه حسابرس قادر به گردآوری شواهد کافی در رابطه با ماهیت ابهام یا نحوه‌ی افشای آن در صورت‌های مالی نباشد باید ... (۱۳۸۲)

- الف. گزارش خود را به دلیل عدم رعایت استانداردهای حسابداری، مشروط کند.
- ب. به دلیل وجود ابهام که تأثیری بر اظهار نظر ندارد؛ گزارش مقبول صادر کند.
- ج. گزارش خود را با درج بند موضوع ابهام مشروط کند.
- د. گزارش خود را به دلیل وجود محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی، مشروط کند.

۷) کدام مورد زیر، مسئولیت حسابرس را درباره‌ی کشف موارد ارائه‌ی نادرست ناشی از اشتباه و تقلب به خوبی بیان می‌کند؟ (۱۳۸۲)

- الف. حسابرس، مسئول کشف اشتباه‌های کارکنان و یا تقلب‌های ساده است نه تقلب‌های ناشی از تبانی کارکنان یا زیر پا گذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت.
- ب. حسابرس، مسئول کشف اشتباه‌ها و یا تقلب‌هایی است که از انحراف از استانداردهای حسابداری ناشی می‌شود.
- ج. حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی ضرورت ندارد درباره‌ی هرگونه اشتباه بااهمیت و یا تقلبی که در گذشته کشف شده است؛ از مدیریت بنگاه مورد رسیدگی پرس و جو کند.
- د. حسابرس باید حسابرسی را چنان طراحی کند که از کشف موارد ارائه‌ی نادرست ناشی از اشتباه‌ها و یا تقلب‌هایی اطمینان معقول بدست آورد که از لحاظ صورت‌های مالی، بااهمیت است.

۸) حسابرسی گزارش خود را با توجه به رویداد پس از تاریخ ترازنامه که پس از تکمیل کار حسابرسی اما پیش از انتشار گزارش اتفاق افتاده است؛ با تاریخ دوگانه، تاریخ‌گذاری کرده است. کدام مورد زیر مسئولیت حسابرس را نسبت به رویدادهایی بیان می‌کند که پس از تکمیل حسابرسی رخ داده است؟ (۱۳۸۳)

- الف. گسترش رسیدگی برای رویدادهای اتفاق افتاده پس از تاریخ ترازنامه تا تاریخ انتشار گزارش.
- ب. گسترش رسیدگی برای کلیه‌ی رویدادهای اتفاق افتاده تا تاریخ تکمیل اجرای عملیات.
- ج. محدود به رویداد خاص اشاره شده.
- د. فقط محدود به رویدادهای اتفاق افتاده تا تاریخ آخرین رویداد اشاره شده.

۹) در مواردی که صاحبکار صورت‌های مالی حسابرسی شده را همراه با سایر گزارش‌ها و اطلاعات (گزارش سالانه) ارائه می‌کند؛ حسابرس باید ... (۱۳۸۳)

- الف. روش‌های تحلیلی و پرس و جو را اجرا کند تا از منطقی بودن سایر گزارش‌ها و اطلاعات اطمینان یابد.
- ب. بدون تغییر اظهار نظر خود نسبت به صورت‌های مالی، بند توضیحی به گزارش خود اضافه کند.
- ج. آزمون‌های محتوای مناسب را برای اثبات سایر گزارش‌ها و اطلاعات اجرا کند.
- د. سایر اطلاعات را مطالعه کند تا بتواند وجود تناقض‌های موجود در سایر گزارش‌ها و اطلاعات را با صورت‌های مالی حسابرسی شده، تعیین نماید.

۱۰ اگر حسابرس مستقل با شرایطی مواجه شود که امکان نظارت بر انبارگردانی را در تاریخ ترازنامه نداشته باشد و نتواند از راه‌های دیگر نیز از وجود موجودی کالا به مقدار مندرج در حساب‌ها اطمینان حاصل کند و مبلغ موجودی کالا نسبت به اقلام صورت‌های مالی بااهمیت باشد... (۱۳۸۳) الف. گزارش مقبول صادر می‌کند.

ب. نظر مشروط با شرط عدم توافق در مورد موجودی کالا اظهار می‌کند.

ج. نظر مشروط با شرط محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی اظهار می‌کند.

د. به دلیل محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی، عدم اظهار نظر ارائه می‌کند.

۱۱ در حسابرسی نخستین حسابرس باید ... (۱۳۸۳)

الف. در یک بند توضیحی تصریح کند که اقلام مقایسه‌ای دوره‌ی پیش، حسابرسی نشده است.

ب. در مورد اقلام مقایسه‌ای دوره‌ی پیش با درج یک بند محدودیت، گزارش خود را تعدیل کند.

ج. اقلام مقایسه‌ای دوره‌ی پیش را نیز رسیدگی کند تا از نبود اشتباه یا تحریف بااهمیت در آنها مطمئن شود.

د. در مورد اقلام مقایسه‌ای دوره‌ی پیش با درج یک بند عدم توافق، گزارش خود را تعدیل کند.

۱۲ هنگامی که صورت‌های مالی برای جلوگیری از گمراه‌کننده بودن آنها، حاوی انحراف از استانداردهای حسابداری به دلیل شرایط غیرعادی باشد؛ حسابرس شرایط غیرعادی را در بند جداگانه توضیح داده و نظر ... ارائه می‌نماید. (۱۳۸۳)

الف. مقبول.

ب. مشروط.

ج. مردود.

د. مشروط یا مردود با توجه به اهمیت موضوع.

۱۳ در صورت وجود ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت، کدام گزینه‌ی زیر نادرست است؟ (۱۳۸۳)

الف. چنانچه افشای کافی در صورت‌های مالی انجام شده باشد؛ حسابرس گزارش خود را تعدیل نمی‌کند.

ب. چنانچه افشای کافی در صورت‌های مالی انجام شده باشد؛ حسابرس گزارش خود را تعدیل می‌کند.

ج. چنانچه ابهام اساسی درباره‌ی تداوم فعالیت وجود داشته و در صورت‌های مالی افشا شده باشد؛ حسابرس نسبت به صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه می‌کند.

د. چنانچه ابهام اساسی درباره‌ی تداوم فعالیت وجود داشته و بنگاه مورد رسیدگی آن را در صورت‌های مالی افشا نکرده باشد؛ حسابرس نسبت به صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه می‌کند.

۱۴) کدام مورد زیر مسئولیت حسابرس را درباره‌ی کشف تحریف‌های ناشی از اشتباه‌ها و تقلب بیان می‌کند؟ (۱۳۸۴)

- الف. حسابرس مسئول کشف اشتباه‌های کارکنان و تقلبات ساده است نه کشف تقلب ناشی از تبانی کارکنان یا زیر پا گذاری مدیریت.
- ب. حسابرس باید حسابرسی را برای کشف تقلب و اشتباه‌هایی برنامه‌ریزی کند که ناشی از عدم رعایت استانداردهای حسابداری است.
- ج. حسابرس باید حسابرسی را برای کسب اطمینانی معقول از کشف آن دسته از اشتباه‌ها و تقلب‌هایی طراحی کند که از منظر صورت‌های مالی، بااهمیت است.
- د. حسابرس برای کشف تحریف‌های ناشی از اشتباه و تقلب هیچ مسئولیتی ندارد مگر آنکه نتیجه‌ی بکارگیری استانداردهای حسابرسی، کشف چنین مواردی باشد.

۱۵) حسابرس شرکت تولیدی کاوه، بر موجودی‌گیری ابتدای دوره‌ی شرکت نظارت نداشته و نتوانسته است از طریق سایر روش‌های حسابرسی، خود را در مورد مقدار موجودی‌های ابتدای دوره‌ی شرکت، قانع سازد. در صورتی که محدودیت دیگری در حدود رسیدگی وجود نداشته باشد و سایر مسایل گزارشگری نیز در بین نباشد؛ حسابرس نسبت به کدام مورد زیر اظهار نظر مقبول ارائه می‌دهد؟ (۱۳۸۴)

- الف. کلیه‌ی صورت‌های مالی.
- ب. فقط ترازنامه‌ی سال جاری.
- ج. فقط صورت سود و زیان سال جاری.
- د. ترازنامه و صورت سود و زیان سال جاری.

۱۶) کادر مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا و همکاران در تاریخ ۲۵ خرداد ماه ۱۳۸۴، کار رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت سهامی شیراز را برای سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ماه ۱۳۸۳ به اتمام رساند. در تاریخ ۳۱ خرداد ماه ۱۳۸۴، جلسه‌ی هیأت مدیره‌ی شرکت تشکیل شد و صورت‌های مالی شرکت تأیید و تصویب گردید. تأییدیه‌ی مدیران نیز در همین تاریخ به مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا و همکاران تسلیم گردید. در چنین حالتی ... (۱۳۸۴)

- الف. تاریخ گزارش حسابرس باید ۲۵ خرداد ماه ۱۳۸۴ باشد.
- ب. باید از دو تاریخ ۲۵ خرداد ماه ۱۳۸۴ و ۳۱ خرداد ماه ۱۳۸۴ (تاریخ‌گذاری دوگانه، با توضیحات مربوط، در تاریخ‌گذاری گزارش حسابرس استفاده شود).
- ج. مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا و همکاران باید وقایع پس از ۲۵ خرداد ماه تا ۳۱ خرداد ماه ۱۳۸۴ را بررسی نموده و تاریخ گزارش حسابرسی خود را ۳۱ خرداد ماه ۱۳۸۴ قرار دهد.
- د. مؤسسه‌ی حسابرسی آلفا و همکاران باید وقایع پس از ۲۵ خرداد ماه ۱۳۸۴ را بررسی کند ولی تاریخ گزارش خود را همان ۲۵ خرداد ماه ۱۳۸۴ قرار دهد.

۱۷) حسابرس شرکت سینا به این نتیجه رسیده است که در مورد توانایی تداوم فعالیت شرکت برای ادامه‌ی فعالیت به‌عنوان یک بنگاه دایر، تردید بااهمیتی وجود دارد. در صورت افشای این موضوع در صورت‌های مالی شرکت سینا، گزارش حسابرس باید شامل کدام مورد زیر باشد؟ (۱۳۸۵)

شامل بند توضیحی باشد	به طور خاص از عبارت "تداوم فعالیت" استفاده کند	به طور خاص از عبارت "تردید بااهمیت" استفاده کند
الف. آری	آری	خیر
ب. خیر	آری	آری
ج. آری	آری	آری
د. آری	خیر	آری

۱۸) کدام مورد زیر نمونه‌ای از گزارشگری مالی متقلبانه است؟ (۱۳۸۵)

- الف. ابزارآلات دزدیده شده، در حساب هزینه‌های عملیاتی متفرقه ثبت شود.
- ب. کسری موجودی کالای دزدیده شده توسط کارکنان، در حساب بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته ثبت شود.
- ج. مدیریت شرکت به‌منظور کمتر از واقع نشان دادن قیمت تمام شده‌ی کالای فروش رفته با تغییر در برگه‌های شمارش، موجودی کالای پایان دوره را بیشتر نشان دهد.
- د. خزانه‌دار شرکت با حساب به حساب کردن وجوه نقد دریافتی از مشتریان و منظور کردن مانده حساب این‌گونه مشتریان به حساب هزینه، برداشت از وجوه نقد را مخفی کند.

۱۹) قسمت اعظم ماشین‌آلات کارخانه‌ی شرکت امید، پس از پایان سال مالی و پیش از تکمیل کار حسابرسی پایان سال مالی و انتشار گزارش حسابرس، دچار آتش‌سوزی شدید گردیده است. مسئولان شرکت امید معتقد هستند که این واقعه، اثر مستقیم قابل ملاحظه‌ای روی صورت‌های مالی شرکت دارد. در چنین حالتی حسابرس باید... (۱۳۸۶)

- الف. از مسئولان شرکت بخواهد که صورت‌های مالی شرکت را تعدیل نمایند.
- ب. موضوع را در گزارش حسابرسی خود افشا نموده و اظهار نظر مردود ارائه کند.
- ج. از مسئولان شرکت بخواهد که موضوع را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نماید.
- د. تا زمان مشخص شدن میزان اثر مستقیم واقعه روی صورت‌های مالی، گزارش حسابرسی را منتشر ننماید.

۲۰) حسابرسی صورت‌های مالی به گونه‌ای برنامه‌ریزی می‌شود که درباره‌ی کشف تحریف بااهمیت ناشی از کدام یک از موارد زیر اطمینان حاصل شود؟ (۱۳۸۶)

اشتباه‌ها	گزارشگری مالی متقلبانه	سوء استفاده از دارایی‌ها
الف. آری	آری	آری
ب. آری	آری	خیر
ج. آری	آری	خیر
د. خیر	آری	خیر

۲۱) کدام مورد زیر درباره‌ی اهمیت نادرست است؟ (۱۳۸۶)

- الف. برآورد اهمیت تحت تأثیر برداشت حسابرس از نیازهای یک فرد منطقی است که بر صورت‌های مالی اتکا می‌کند.
- ب. برآوردهای اهمیت با نگرش به شرایط حاکم صورت می‌گیرد و لزوماً شامل برآوردهای کمی و برآوردهای کیفی می‌شود.
- ج. حسابرس برای هدف‌های برنامه‌ریزی حسابرسی، اهمیت را در قالب بزرگ‌ترین سطح مجموع تحریف‌هایی مورد توجه قرار می‌دهد که نسبت به هر یک از صورت‌های مالی بتواند بااهمیت باشد.
- د. مفهوم اهمیت، این موضوع که برخی نکات از دیدگاه ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری، حایز اهمیت است حال آنکه برخی دیگر، بااهمیت نمی‌باشد را به رسمیت می‌شناسد.

۲۲) حسابرس به این نتیجه رسیده است که یک عمل غیرقانونی صاحبکار که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد به طور مناسب افشا نگردیده است. با توجه به بااهمیت بودن و یا اساسی بودن تأثیر آن بر صورت‌های مالی، نوع گزارش حسابرس چگونه خواهد بود؟ (۱۳۸۶)

- الف. مشروط یا مردود.
- ب. مردود یا عدم اظهار نظر.
- ج. مقبول یا مشروط با یک بند توضیحی جداگانه.
- د. عدم اظهار نظر یا مقبول با یک بند توضیحی جداگانه.

۲۳) در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت، محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی و ابهام اساسی بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد... (۱۳۸۶)

- الف. ممکن است اظهار نظر متفاوت درباره‌ی هر یک از صورت‌های مالی ضرورت یابد.
- ب. حسابرس باید نظر خود را درباره‌ی کلیت صورت‌های مالی به‌صورت مردود ارائه کند.
- ج. حسابرس باید نظر خود را درباره‌ی کلیت صورت‌های مالی به‌صورت عدم اظهار نظر ارائه کند.
- د. اظهار نظر درباره‌ی ترازنامه به‌صورت متفاوت از صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد صورت می‌گیرد.

۲۴) کدام گزینه در مورد اطلاعات مقایسه‌ای درست است؟ (۱۳۸۶)

- الف. حسابرس باید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا اطلاعات مقایسه‌ای جزئی جدا نشدنی از صورت‌های مالی است.
- ب. حسابرس باید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا اطلاعات مقایسه‌ای جزء صورت‌های مالی دوره‌ی جاری محسوب می‌شود.
- ج. حسابرس نباید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا این اطلاعات جزئی از صورت‌های مالی دوره‌ی جاری محسوب نمی‌شود و به تنهایی هم قابل ارائه است.
- د. حسابرس نباید در گزارش خود به اطلاعات مقایسه‌ای اشاره کند؛ زیرا درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری شامل اطلاعات مقایسه‌ای، به‌عنوان مجموعه‌ای یگانه اظهار نظر می‌کند.

۲۵) حسابرس پس ارزیابی یافته‌های خود، برای ارائه‌ی نظر مقبول، باید درباره‌ی کدام مورد زیر اطمینان یابد؟ (۱۳۸۶)

- الف. مبلغ موارد تحریف، در تأییدیه‌ی مدیران مطرح شده است.
- ب. برآورد مجموع موارد تحریف احتمالی، کمتر از مبلغ اهمیت است.
- ج. مبلغ موارد تحریف شناسایی شده، مورد پذیرش صاحبکار و توسط وی ثبت شده است.
- د. برآورد مجموع موارد تحریف احتمالی شامل مواردی است که صاحبکار، سند اصلاحی برای آنها صادر کرده است.

۲۶) در مواردی که مجموعه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده همراه با سایر اطلاعات بنگاه مورد رسیدگی ارائه می‌گردد؛ حسابرس باید ... (۱۳۸۷)

- الف. آزمون‌های محتوای مناسبی برای سایر اطلاعات انجام دهد.
- ب. بدون تغییر اظهار نظر ارائه شده در مورد صورت‌های مالی، یک بند توضیحی به گزارش اضافه کند.
- ج. سایر اطلاعات مزبور را به‌منظور مطابقت و یکنواختی آن با صورت‌های مالی حسابرسی شده مطالعه نماید.
- د. اقدام به پرس و جو و انجام بررسی‌های تحلیلی برای حصول اطمینان از معقول بودن سایر اطلاعات ارائه شده همراه صورت‌های مالی نماید.

۲۷) در مواردی که حسابرس درباره‌ی رعایت قوانین و مقررات توسط بنگاه مورد رسیدگی تردید دارد؛ ولی نمی‌تواند اطلاعات کافی به‌دست آورد باید ... (۱۳۸۷)

- الف. از کار کناره‌گیری کند.
- ب. آثار نبود شواهد حسابرسی را بر گزارش خود ارزیابی نماید.
- ج. محدودیت را به‌صورت بند تأکیدی در گزارش درج نماید.
- د. به‌عنوان محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی تلقی و گزارش مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه نماید.

۲۸) شرکت سهیل انبار مواد و کالای خود را در پایان سال شمارش نمی‌کند؛ بلکه آنها را به‌طور هفتگی و بر اساس یک طرح آماری، شمارش آزمایشی می‌نماید. حسابرس شرکت، در طول سال و به حدی که بتواند نسبت به قابلیت اطمینان روش‌های صاحبکار رضایت حاصل کند بر این‌گونه شمارش‌های آزمایشی نظارت کرده است. حسابرس مذکور به‌منظور گزارش رسیدگی‌های خود، کدام راه‌کار زیر را انتخاب می‌کند؟ (۱۳۸۷)

- الف. در صورت بااهمیت بودن موجودی‌ها باید نظر مشروط اظهار کند.
- ب. در صورت بااهمیت بودن موجودی‌ها، باید نسبت به کلیت صورت‌های مالی، عدم اظهار نظر ارائه کند.
- ج. باید در دامنه‌ی رسیدگی، به عدم نظارت بر شمارش موجودی‌ها در پایان سال اشاره کند؛ اما با وجود این، می‌تواند گزارش مقبول صادر کند.
- د. می‌تواند گزارش مقبول صادر کند؛ بدون آنکه عدم نظارت بر شمارش موجودی‌های پایان سال را افشا نماید.

۲۹) حسابرس به دلیل کدام مورد زیر نمی‌تواند نسبت به کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی یک بنگاه اقتصادی اطمینان قطعی حاصل کند؟ (۱۳۸۸)

- الف. وجود محدودیت‌های ذاتی حسابرسی.
- ب. گستردگی عملیات تجاری بنگاه مورد رسیدگی.
- ج. احتمال وجود تبانی در انعقاد قراردادها و سوء استفاده از دارایی‌ها.
- د. رسیدگی به معاملات و مانده حساب‌ها نمی‌تواند بخش عمده‌ی اقلام صورت‌های مالی را در بر گیرد.

۳۰) در مواردی که گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط، عدم اظهار نظر یا نظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده هنوز برطرف نشده است؛ حسابرس باید به کدام روش زیر عمل کند؟ (۱۳۸۸)

- الف. چنانچه موضوع بر اقلام دوره‌ی جاری اثر نداشته باشد؛ حسابرس نباید گزارش خود را از این بابت تعدیل نماید.
- ب. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی جاری اثر نداشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند.
- ج. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی جاری نیز اثر داشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و دوره‌ی جاری، گزارش خود را تعدیل کند.
- د. ب و ج بالا.

۳۱) چنانچه حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره‌ی جاری از تحریف بااهمیتی آگاه شود که بر صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته اثر داشته اما گزارش مربوط از این بابت تعدیل نشده و اطلاعات مقایسه‌ای نیز از این بابت تجدید ارائه نشده است؛ باید به کدام روش زیر برخورد کند؟ (۱۳۸۸)

- الف. باید گزارش خود را بابت اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل کند.
- ب. حسابرس دوره‌ی جاری موضوع را به‌صورت بند تأکید بر مطلب خاص پس از اظهار نظر مطرح می‌نماید.
- ج. حسابرس دوره‌ی جاری بابت اقلام مقایسه‌ای مسئولیتی ندارد و نباید گزارش خود را بابت اطلاعات مقایسه‌ای تعدیل کند.
- د. حسابرس دوره‌ی جاری با توجه به اینکه این موضوع در دوره‌ی مورد رسیدگی واقع نشده است؛ موضوع را به‌عنوان محدودیت در رسیدگی مطرح و گزارش خود را تعدیل می‌کند.

۳۲) در مواردی که یک مؤسسه‌ی حسابرسی به اطلاعاتی دست یابد که در صورت دستیابی زودتر به آن، از پذیرش کار خودداری می‌کرد... (۱۳۸۸)

الف. باید بلافاصله از انجام آن کار کناره‌گیری کند.
ب. باید انجام کار را ادامه دهد؛ ولی در گزارش حسابرس، طی یک بند توضیحی این موضوع را ذکر نماید.

ج. سیاست‌ها و روش‌های ادامه‌ی کار باید شامل بررسی مسئولیت‌های حرفه‌ای و قانونی و شرایط موجود و نیز بررسی امکان کناره‌گیری از کار باشد.

د. موضوع را با مدیریت شرکت و در صورت لزوم با سهامدار عمده‌ی شرکت مورد گزارش در میان بگذارد و در صورت تأکید آنان به ادامه‌ی کار، انجام کار حسابرسی را ادامه دهد.

۳۳) در حسابرسی بنگاه‌های اقتصادی کوچکی که حجم عملیات آنها کم و فاقد پیچیدگی است؛ حسابرس با انجام یک حسابرسی کامل و بررسی ۱۰۰٪ اسناد و مدارک مربوط... (۱۳۸۸)

الف. می‌تواند از صحت عملیات بنگاه اقتصادی اطمینان مطلق بدست آورد.
ب. در شرایط خاصی می‌تواند از نبود تحریف بااهمیت اطمینان مطلق بدست آورد.
ج. نمی‌تواند از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی اطمینان معقولی بدست آورد.
د. نمی‌تواند از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی (ناشی از تقلب یا اشتباه) اطمینان مطلق بدست آورد.

۳۴) در مواقعی که حسابرس می‌خواهد گزارش حسابرس صورت‌های مالی سال‌های گذشته را به درخواست شرکت بدون تغییر اظهار نظر، دوباره منتشر کند باید... (۱۳۸۸)

الف. گزارش را دوگانه تاریخ‌گذاری کند.
ب. گزارش را به تاریخ انتشار پیشین تاریخ‌گذاری کند.
ج. گزارش را به تاریخ انتشار جدید تاریخ‌گذاری کند.
د. گزارش را به تاریخ آخرین گزارش صادره‌ی خود تاریخ‌گذاری کند.

۳۵) کدام عامل به احتمال بسیار زیاد بر تصمیم حسابرس درباره‌ی قابلیت حسابرسی صورت‌های مالی یک بنگاه اقتصادی اثر می‌گذارد؟ (۱۳۸۸)

الف. کفایت اسناد و مدارک.
ب. پیچیدگی سیستم حسابداری.
ج. وجود معاملات با اشخاص وابسته.
د. اثربخشی عملیاتی روش‌های کنترل داخلی.

۳۶ کدام یک از موارد زیر درباره‌ی اظهار نظر حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی ناصحیح است؟ (۱۳۸۹)

نوع اظهار نظر	میزان اهمیت	نوع بند توضیحی	
عدم اظهار نظر	اساسی	ابهام	الف.
مقبول	باهمیت	ابهام	ب .
مقبول	باهمیت	ابهام تداوم فعالیت (افشا در صورت‌های مالی)	ج .
مشروط	اساسی	ابهام تداوم فعالیت (افشا در صورت‌های مالی)	د .

۳۷ کدام عبارت در صورت شناسایی رویداد پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورت‌های مالی، مصداق نمی‌یابد؟ (۱۳۸۹)

- الف. حسابرس در این باره، مسئولیتی ندارد.
- ب. حسابرس موضوع را با مدیریت در میان می‌گذارد.
- ج. حسابرس ضرورت تعدیل صورت‌های مالی را ارزیابی می‌کند.
- د. در صورت تعدیل صورت‌های مالی توسط مدیریت، حسابرس روش‌های حسابرسی مورد نیاز را اجرا و گزارش جدیدی درباره‌ی صورت‌های مالی صادر می‌کند.

۳۸ چنانچه حسابرس نتواند با اجرای روش‌های لازم، شواهد مناسب و کافی را درباره‌ی مانده‌های آغاز دوره بدست آورد؛ کدام مورد زیر در تعدیل گزارش حسابرس مجاز نیست؟ (۱۳۸۹)

- الف. نظر مشروط.
- ب. عدم اظهار نظر.
- ج. نظر مقبول درباره‌ی نتایج عملیات و نظر مشروط یا عدم اظهار نظر درباره‌ی وضعیت مالی.
- د. نظر مقبول درباره‌ی وضعیت مالی و نظر مشروط یا عدم اظهار نظر درباره‌ی نتایج عملیات.

۳۹ مسئولیت حسابرس در خصوص موارد تقلب در صورت‌های مالی اینست که... (۱۳۸۹).

- الف. تنها در صورت برخورد با تقلب آن را گزارش کند.
- ب. تنها تحریف‌های ناشی از گزارشگری متقلبانه را کشف و گزارش کند.
- ج. کلیه‌ی موارد تقلب ناشی از سوء استفاده از دارایی‌های بنگاه مورد رسیدگی را کشف کند.
- د. هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل، خطر وجود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را در نظر بگیرد.

۴۰) کشف بعدی یک تحریف بااهمیت صورت‌های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه به خودی خود نشانه‌ی کدام یک از موارد زیر نیست؟ (۱۳۸۹)

- الف. قصور حسابرس در کسب اطمینان معقول.
- ب. نبود صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای.
- ج. قصور حسابرس در رعایت استانداردهای حسابرسی.
- د. احتمال وجود هر سه مورد.

۴۱) کدام عبارت زیر در رابطه با اطلاعات مالی و غیرمالی "سایر اطلاعات" قابل انتشار در گزارش سالانه صحیح نمی‌باشد؟ (۱۳۸۹)

- الف. حسابرس باید "سایر اطلاعات" را به‌منظور شناسایی مغایرت بااهمیت آن با صورت‌های مالی حسابرسی شده مطالعه کند.
- ب. چنانچه به دلیل مغایرت بااهمیت شناسایی شده، اصلاح سایر اطلاعات ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند.
- ج. چنانچه حسابرس با مطالعه‌ی سایر اطلاعات، مغایرت‌های بااهمیتی را شناسایی کند؛ باید ضرورت اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده یا سایر اطلاعات را مشخص کند.
- د. اگر اصلاح صورت‌های مالی حسابرسی شده به دلیل مغایرت بااهمیت شناسایی شده با سایر اطلاعات ضرورت داشته باشد و بنگاه اقتصادی از آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

۴۲) شرکتی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مبلغ ۱۸ میلیارد ریال ادعای خسارت ناشی از تأخیر تحویل کالا از یک فروشنده را که در مراجع قضایی در حال رسیدگی است؛ افشا نموده است و تصریح نموده که به نظر وکیل شرکت، نتیجه‌ی دادرسی قابل پیش‌بینی نمی‌باشد. حسابرس شرکت با این موضوع به کدام یک از حالت‌های زیر برخورد می‌کند؟ (۱۳۸۹)

- الف. بدون نیاز به درج در گزارش.
- ب. درج در گزارش به‌عنوان ابهام.
- ج. درج در گزارش به‌عنوان محدودیت.
- د. درج در گزارش به‌عنوان عدم توافق.

۴۳ در ارزیابی تحریف‌های اصلاح نشده برای تعیین میزان تحریف بااهمیت، کدام مورد زیر در محاسبات حسابرس در نظر گرفته نمی‌شود؟ (۱۳۸۹)

- الف. خالص اثر تحریف‌های اصلاح نشده‌ی دوره‌های گذشته.
- ب. تحریف‌های ناشی از تعمیم تحریف‌های کشف شده در دوره‌ی جاری.
- ج. تحریف‌های مشخصی که در خلال دوره‌ی جاری کشف شده است.
- د. تحریف‌های ناشی از تعمیم تحریف‌های کشف شده در نمونه‌گیری‌های دوره‌ی گذشته.

۴۴ اگر صاحبکار از ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران خودداری کند؛ این موضوع چه تأثیری بر گزارش حسابرس و نوع اظهار نظر او دارد؟ (اردیبهشت ۱۳۹۰)

تأثیر بر گزارش حسابرس	نوع اظهار نظر
الف. ابهام اساسی	عدم اظهار نظر
ب. انحراف از استانداردهای حسابداری	مشروط یا عدم اظهار نظر
ج. محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی	مشروط یا عدم اظهار نظر
د. تأکید بر موارد خاص	تأثیری بر اظهار نظر ندارد

۴۵ در ارزیابی برآوردهای حسابداری بنگاه مورد رسیدگی، تعیین کدام مورد زیر درباره‌ی برآوردها از هدف‌های مهم حسابرسی است؟ (اردیبهشت ۱۳۹۰)

- الف. منطقی بودن برآوردها در شرایط موجود.
- ب. یکنواختی برآوردها با شاخص‌های صنعت.
- ج. مبتنی بودن بر مفروضات ذهنی.
- د. تأثیر ناپذیری از جانب‌داری یک‌سویه.

۴۶ چنانچه حسابرس اصلی به این نتیجه برسد که نمی‌تواند از کار حسابرس دیگر استفاده کند و همچنین نتوانسته باشد روش‌های اضافی را به حد کفایت نسبت به گزارش‌های مالی اجزای بنگاه مورد رسیدگی اجرا کند؛ چه اظهار نظری ارائه می‌کند؟ (اردیبهشت ۱۳۹۰)

- الف. مشروط یا مردود.
- ب. مردود یا عدم اظهار نظر.
- ج. مقبول با بند تأکید بر مطلب خاص.
- د. مشروط یا عدم اظهار نظر.

۴۷) محدودیت‌های ذاتی که بر توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های بااهمیت اثر می‌گذارد از کدام یک از عوامل زیر پدید نمی‌آید؟ (اردیبهشت ۱۳۹۰)

- الف. این واقعیت که بیشتر شواهد حسابرسی متقاعدکننده است نه قطعی.
- ب. وجود برآوردهای حسابداری که موجب افزایش خطر وجود اشتباه و یا تحریف بااهمیت می‌شود.
- ج. استفاده از نمونه‌گیری.
- د. محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی.

۴۸) بنگاه اقتصادی اصلی فقط صورت‌های مالی خود را ارائه نموده و از ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه خودداری کرده است. حسابرس باید ... (آذر ۱۳۹۰)

- الف. گزارش مردود ارائه دهد.
- ب. گزارش مقبول ارائه دهد و موضوع را در بند تأکید بر مطلب خاص ذکر کند.
- ج. حسب اهمیت اقلام صورت‌های مالی بنگاه‌های فرعی، نظر مقبول، مشروط یا مردود اظهار کند.
- د. گزارش مشروط ارائه دهد.

۴۹) کدام یک از گزاره‌های زیر درست است؟ (آذر ۱۳۹۰)

- الف. در حسابرسی نخستین، حسابرس باید در یک بند توضیحی تصریح کند که اقلام مقایسه‌ای حسابرسی نشده است.
- ب. در حسابرسی نخستین، حسابرس باید در مورد اقلام مقایسه‌ای با درج یک بند شرط محدودیت، گزارش خود را تعدیل کند.
- ج. در حسابرسی نخستین، حسابرس باید در مورد اقلام مقایسه‌ای با درج یک بند شرط عدم توافق، گزارش خود را تعدیل کند.
- د. در حسابرسی نخستین، حسابرس باید اقلام مقایسه‌ای را رسیدگی کند تا از نبود اشتباه یا تحریف بااهمیت در آنها مطمئن شود.

۵۰) عدم رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شرکت پذیرفته شده در بورس چگونه باید مورد توجه حسابرس قرار گیرد؟ (آذر ۱۳۹۰)

- الف. حسابرس در صورتی که تنها عهده‌دار حسابرسی رعایت شده باشد به این موضوع توجه می‌کند.
- ب. موضوع ارتباطی به حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل ندارد.
- ج. موارد عدم رعایت پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس مستقل درج می‌شود.
- د. موضوع فقط در محدوده‌ی مسئولیت بازرس قانونی است.

۵۱) در مواردی که حسابرس پس از انتشار صورت‌های مالی و گزارش خود، از رویدادهایی آگاه شود که در تاریخ گزارش وجود داشته و اطلاع از این موضوع در آن تاریخ می‌توانست به تغییر گزارش بینجامد؛ کدام دسته از اقدامات زیر را انجام می‌دهد؟ (آذر ۱۳۹۰)

۱. ضرورت تجدید نظر در صورت‌های مالی را ارزیابی می‌کند.
 ۲. موضوع را باید با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در میان گذارد.
 ۳. موضوع را در گزارش حسابرسی دوره‌ی مالی بعد با تأکید بر مطلب خاص ارائه کند.
 ۴. هر اقدام دیگری که در شرایط موجود ضروری می‌داند.
- الف. ۱، ۲ و ۴.
- ب. ۱ و ۴.
- ج. ۲، ۳ و ۴.
- د. ۱ و ۲.

۵۲) کدام مورد زیر جزو شرایطی است که درج بند تأکید بر مطلب خاص را در آن شرایط ضروری می‌سازد (آذر ۱۳۹۰)؟

۱. ابهام اساسی درباره‌ی تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی.
 ۲. وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی بنگاه اقتصادی داشته یا دارد.
 ۳. بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن).
- الف. فقط مورد ۱ بالا.
- ب. فقط مورد ۲ بالا.
- ج. هر سه مورد بالا.
- د. هیچ‌کدام از موارد بالا.

۵۳) کدام مورد زیر در مورد اهمیت مصداق ندارد؟ (آذر ۱۳۹۰)

- الف. مفهوم اهمیت پذیرای این واقعیت است که برخی از موارد، از لحاظ ارائه‌ی مطلوب صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری، بااهمیت است. حال آنکه برخی دیگر، اهمیتی ندارد.
- ب. حسابرس، اهمیت را از لحاظ برنامه‌ریزی، به‌صورت بزرگ‌ترین مجموع سطوح تحریف‌هایی مورد توجه قرار می‌دهد که می‌تواند نسبت به هر یک از صورت‌های مالی، بااهمیت باشد.
- ج. تصمیم‌گیری درباره‌ی اهمیت، با نگرش به شرایط حاکم صورت می‌گیرد و لزوماً شامل قضاوت‌های کمی و کیفی است.
- د. قضاوت حسابرس درباره‌ی اهمیت، تابعی است از پیش‌بینی (انتظار) حسابرس در مورد نیازهای شخص منطقی، که به صورت‌های مالی اتکا می‌کند.

۵۴) اگر همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده اطلاعات دیگری ارائه شود که ارائه‌ی آن به موجب استانداردهای حسابداری، الزامی نیست؛ حسابرس باید توجه داشته باشد که آیا این اطلاعات به‌روشنی از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز شده است یا خیر. در صورت متمایز نبودن این اطلاعات، حسابرس باید از مدیریت بخواهد تا نحوه‌ی ارائه‌ی این اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهد. اگر مدیریت این درخواست را نپذیرد؛ حسابرس باید در گزارش خود ... (آذر ۱۳۹۰)

- الف. نسبت به آن اطلاعات عدم اظهار نظر ارائه دهد.
- ب. تصریح کند که اطلاعات یاد شده، حسابرسی نشده است.
- ج. تصریح کند که اطلاعات یاد شده، مورد تأیید او نمی‌باشد.
- د. تصریح کند که اطلاعات یاد شده، طبق استانداردهای حسابداری نمی‌باشد.

۵۵) چنانچه "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی جهت جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی مربوط به درک آنها از حسابرسی صورت‌های مالی باشد؛ این بند ... (۱۳۹۱)

- الف. بلافاصله پس از بندهای "اظهار نظر" و "تأکید بر مطلب خاص" درج می‌شود.
- ب. پیش از بند "تأکید بر مطلب خاص" درج می‌شود.
- ج. ممکن است با یک عنوان فرعی در بخش "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج شود.
- د. در بخش جداگانه‌ای پس از بخش‌های "گزارش نسبت به صورت‌های مالی" و "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج می‌شود.

۵۶) نوع اظهار نظر تعدیل شده به کدام یک از موارد زیر بستگی دارد (۱۳۹۱)؟

- ۱. ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است.
- ۲. قضاوت حسابرس درباره‌ی بااهمیت یا فراگیر بودن آثار وجود تحریف.
- ۳. قضاوت حسابرس درباره‌ی آثار احتمالی محدودیت بر صورت‌های مالی.

- الف. ۱، ۲ و ۳ بالا.
- ب. ۱ و ۳ بالا.
- ج. ۱ و ۲ بالا.
- د. ۲ و ۳ بالا.

۵۷) کدام یک از موارد زیر در مورد شخص وابسته به بنگاه اقتصادی درست است (۱۳۹۱)؟

۱. به طور غیرمستقیم در بنگاه اقتصادی نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد.
۲. طرح بازنشستگی خاص کارکنان بنگاه اقتصادی باشد.
۳. مشارکت خاص آن بنگاه باشد.
۴. خویشاوندان نزدیک مدیران اجرایی.
- الف. ۱، ۲، ۳ و ۴ بالا.
- ب. ۱، ۲ و ۳ بالا.
- ج. ۱ بالا.
- د. ۱ و ۴ بالا.

۵۸) کدام عبارت زیر درست نیست (۱۳۹۱)؟

- الف. چنانچه منطق تجاری معاملات با اشخاص وابسته و آثار آن بر صورتهای مالی روشن نباشد؛ ممکن است افشای معاملات با اشخاص وابسته قابل فهم نباشد.
- ب. چنانچه برای حسابرس اثبات شود که معامله با اشخاص وابسته با قیمت بازار انجام شده است؛ حسابرس به این نتیجه می‌رسد که معامله بر اساس شرایط رایج در معاملات حقیقی صورت گرفته است.
- ج. صدور مجوز و تأیید معاملات عمده‌ی خارج از روال عادی عملیات بنگاه اقتصادی با اشخاص وابسته توسط مدیران اجرایی و ارکان راهبری، نمی‌تواند بیانگر این امر باشد که خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب وجود ندارد.
- د. در مواردی که مدیران اجرایی به طور عمدی، معاملات عمده با اشخاص وابسته را افشا نکرده‌اند؛ حسابرس افزون بر رعایت الزامات مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی، ضرورت ارزیابی مجدد قابلیت اتکای اظهارات مدیران اجرایی را بررسی می‌کنند.

۵۹) چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که موارد عدم رعایت قوانین و مقررات به‌گونه‌ای بااهمیت بر صورتهای مالی اثر دارد و به طور مناسبی نیز در صورتهای مالی افشا نشده است؛ باید ... کند (۱۳۹۱).

- الف. اثر آن را بر گزارش خود ارزیابی.
- ب. نظر "مشروط" یا "مردود" اظهار.
- ج. نظر "مشروط" یا "عدم اظهار نظر" ارائه.
- د. با مشاور حقوقی بنگاه مورد رسیدگی یا مشاور حقوقی خود مشورت.

۶۰ کدام مورد زیر منجر به اظهار نظر نامناسب حسابرس می‌شود (۱۳۹۱)؟

۱. حسابرس خطر کنترل را کمتر از میزان واقعی تعیین کند.
 ۲. حسابرس خطر کنترل را بیشتر از میزان واقعی تعیین کند.
 ۳. حسابرس نتیجه‌گیری کند که اشتباه بااهمیتی وجود ندارد در حالی که واقعاً وجود دارد.
 ۴. حسابرس نتیجه‌گیری کند که اشتباه بااهمیتی وجود دارد در حالی که واقعاً وجود ندارد.
- الف. ۱ و ۳.
ب. ۱ و ۴.
ج. ۲ و ۳.
د. ۱، ۲، ۳ و ۴.

۶۱ چنانچه دریافت تأییدیه‌ی مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس باشد؛ باید ... (۱۳۹۱):

- الف. تاریخ گزارش حسابرس دوگانه باشد.
- ب. تاریخ گزارش حسابرس به تاریخ تأییدیه‌ی مدیران باشد.
- ج. تأییدیه‌ی مدیران جدید به تاریخ گزارش حسابرس دریافت شود.
- د. برخی مندرجات تأییدیه‌ی مدیران، تا تاریخ گزارش حسابرس بهنگام شود.

۶۲ در مواردی که:

۱. صورت‌های مالی سال مالی پیش توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد.
 ۲. صورت‌های مالی سال مالی پیش حسابرسی نگردیده است.
- حسابرس باید در گزارش خود کدام بند زیر را درج کند (۱۳۹۱)؟

۲	۱	
تأکید بر مطلب خاص	تأکید بر مطلب خاص	الف.
تأکید بر مطلب خاص	سایر بندهای توضیحی	ب.
سایر بندهای توضیحی	سایر بندهای توضیحی	ج.
سایر بندهای توضیحی	تأکید بر مطلب خاص	د.

۶۳) کدام مورد زیر باید در بخش "مسئولیت حسابرس" در گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی منعکس گردد (۱۳۹۱)؟

۱. کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی بنگاه اقتصادی بررسی می‌شود.
۲. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است.
۳. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه بستگی دارد.

الف. ۱ و ۳

ب. ۲ و ۳

ج. ۱ و ۲

د. ۱، ۲ و ۳

۶۴) در کدام مورد زیر، ممکن است حسابرس درج بند "تأکید بر مطلب خاص" را ضروری تشخیص دهد (۱۳۹۱)؟

- الف. وقوع رویداد مؤثر بر وضعیت مالی بنگاه اقتصادی.
- ب. گزارشگری درباره‌ی بیش از یک مجموعه صورت‌های مالی.
- ج. سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی.
- د. بکارگیری استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثری فراگیر بر صورت‌های مالی دارد.

۶۵) کدام مورد زیر درست است (۱۳۹۱)؟

- الف. یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی" باشد.
- ب. در مواردی که گزارش حسابرس به زبانی غیر از زبان پارسی ارائه می‌شود؛ این موضوع باید در بند "مبانی تعدیل" توصیف شود.
- ج. تاریخ گزارش حسابرس، استفاده‌کنندگان را آگاه می‌سازد که حسابرس آثار کلیه‌ی رویدادها و معاملاتی را که تا آن تاریخ روی داده، مورد توجه قرار داده است.
- د. چنانچه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه شود و در یادداشت‌ها میزان انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز توصیف شود؛ این توصیف باید تحت پوشش اظهار نظر حسابرس قرار گیرد.

- ۶۶) کشف بعدی یک تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب که در گزارش حسابرس به آن اشاره‌ای نشده است؛ به خودی خود نشانه‌ی وجود کدام مورد زیر است (۱۳۹۱)؟
- الف. نبود صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای.
ب. قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی.
ج. برنامه‌ریزی، اجرا یا قضاوت نامناسب حسابرس.
د. هیچ‌کدام.

- ۶۷) در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورتهای مالی را به‌گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ باید ... (۱۳۹۱)
- الف. نظر مشروط یا مردود ارائه کند.
ب. موضوع را با مدیریت بنگاه مورد رسیدگی در میان گذارد.
ج. با موضوع از طریق تاریخ‌گذاری دوگانه در گزارش خود برخورد کند.
د. چگونگی انعکاس آن در صورتهای مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند.

- ۶۸) اگر یکی از اظهارات مدیریت در تأییدیه‌ی مدیران با سایر شواهد حسابرسی مغایر باشد؛ حسابرس باید... کند. (۱۳۹۱)
- الف. در مورد آن اظهارات، تأییدیه‌ی جداگانه دریافت
ب. با توجه به اهمیت موضوع، اظهار نظر مشروط یا مردود ارائه
ج. گزارش خود را بر مبنای نتایج حاصل از بررسی سایر شواهد حسابرسی، صادر
د. دلایل آن را بررسی کند و در صورت لزوم قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی

- ۶۹) کدام مورد زیر درست نیست؟ (۱۳۹۱)
۱. حسابرس نمی‌تواند رویدادها یا شرایطی را که ممکن است موجب توقف فعالیت بنگاه مورد رسیدگی شود؛ پیش‌بینی کند.
۲. عدم اشاره به ابهام درباره‌ی تداوم فعالیت در گزارش حسابرس، نمی‌تواند به‌عنوان تضمین بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت محسوب گردد.
۳. دریافت تأییدیه از مدیریت درباره‌ی ادامه‌ی فعالیت بنگاه مورد رسیدگی، بخش اصلی بررسی فرض تداوم فعالیت توسط حسابرس است.

الف. ۱ و ۲.

ب. ۳.

ج. ۱ و ۳.

د. ۱، ۲ و ۳.

۷۰) کدام گزینه، یک شخص وابسته به بنگاه اقتصادی را شامل نمی‌شود؟ (۱۳۹۲)

- الف. مشارکت خاص بنگاه اقتصادی.
- ب. خویشاوند نزدیک مدیران اصلی بنگاه اقتصادی.
- ج. طرح بازنشستگی خاص کارکنان بنگاه اقتصادی.
- د. شخصیت حقوقی که یک پنجم سهام آن به بنگاه اقتصادی تعلق دارد.

۷۱) کدام گزینه، در مورد محل درج "سایر بندهای توضیحی" در گزارش حسابرس، صحیح است؟ (۱۳۹۲)

- الف. بلافاصله پس از بند "اظهارنظر".
- ب. بلافاصله پس از بند "تاکید بر مطلب خاص".
- ج. با یک عنوان فرعی در بخش "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی".
- د. بستگی به ماهیت اطلاعاتی دارد که منتقل می‌کند.

۷۲) هدف از اشاره به استانداردهای حسابداری در بند اظهارنظر حسابرس، اطلاع به استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس از: (۱۳۹۲)

- الف. چارچوبی است که اظهارنظر حسابرس بر مبنای آن ارائه شده است.
- ب. چارچوبی است که روش‌های مورد لزوم بر مبنای آن طراحی شده است.
- ج. انجام حسابرسی طبق این استانداردها است.
- د. در بند اظهارنظر، به استانداردهای حسابرسی اشاره می‌شود.

۷۳) چنانچه حسابرس، نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند و همچنین با محدودیت‌ها و تحریف‌های بااهمیت غیر موثر بر اظهارنظر مردود و یا عدم اظهارنظر نیز روبرو باشد؛ در چنین شرایطی، وی باید محدودیت‌ها و تحریف‌های بااهمیت غیر موثر بر نظر مردود یا عدم اظهارنظر را (۱۳۹۲):

- الف. تحت عنوان "سایر بندهای توضیحی"، پس از بند اظهارنظر درج کند.
- ب. تحت عنوان بند "تاکید بر مطلب خاص"، پس از بند اظهارنظر درج کند.
- ج. به علت این که بر بند اظهارنظر وی موثر نیست؛ در گزارش خود درج نکند.
- د. تحت عنوان فرعی "سایر محدودیت‌ها و یا تحریف‌ها"، پیش از بند اظهارنظر درج کند.

۷۴) کدام یک از موارد زیر، صحیح است؟ (۱۳۹۲)

۱. چنانچه نتایج کار کارشناس، شواهد کافی و قابل قبول فراهم نکرده باشد؛ حسابرس باید موضوع را به‌گونه‌ای مناسب حل و فصل کند.
۲. حسابرس در مواردی که گزارش تعدیل نشده صادر می‌کند؛ نباید در گزارش خود به استفاده از کار کارشناس اشاره کند.
۳. چنانچه حسابرس به دلیل نتایج کار کارشناس تصمیم به صدور گزارش تعدیل شده بگیرد؛ باید در گزارش خود به مشخصات کارشناس و دامنه‌ی فعالیت او اشاره کند (به شرط اخذ اجازه‌ی قبلی از کارشناس).

الف. ۱، ۲ و ۳.

ب. ۱ و ۲.

ج. ۱ و ۳.

د. ۲ و ۳.

۷۵) اگر یکی از اظهارات مدیریت با سایر شواهد حسابرسی مغایر باشد؛ حسابرس باید: (۱۳۹۲)

- الف. در مورد آن اظهارات، تأییدیه‌ی جداگانه دریافت کند.
- ب. با توجه به اهمیت موضوع، اظهارنظر مشروط یا مردود اظهار کند.
- ج. گزارش خود را بر مبنای نتایج حاصل از بررسی سایر شواهد حسابرسی، صادر کند.
- د. دلایل آن را بررسی کند و در صورت لزوم قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی کند.

۷۶) چنانچه مدیریت بنگاه مورد رسیدگی، حسابرس را از کسب شواهد کافی و قابل قبول حسابرسی برای ارزیابی و تشخیص وقوع مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات بازدارد که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد یا می‌تواند داشته باشد؛ حسابرس باید چه اقدامی انجام دهد؟ (۱۳۹۳)

- الف. نظر مشروط یا مردود اظهار کند.
- ب. نظر مشروط یا عدم اظهار ارائه کند.
- ج. آثار نبود شواهد حسابرسی را بر گزارش خود، ارزیابی کند.
- د. موضوع را به مقام بالاتر از مدیریت (مثلاً مجمع عمومی) اطلاع دهد.

۷۷) اگر مدیران اجرایی بنگاه مورد رسیدگی از ارسال درخواست تأییدیه‌ی برون سازمانی توسط حسابرس ممانعت کند؛ حسابرس باید چه اقدامی انجام دهد؟ (۱۳۹۳)

۱. از مدیران اجرایی در مورد دلایل ممانعت آنان پرس و جو و شواهد حسابرسی را درباره‌ی معتبر و منطقی بودن آن دلایل کسب کند.
۲. روش‌های حسابرسی جایگزین را برای کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد، طراحی و اجرا کند.
۳. موضوع را به ارکان راهبری بنگاه مورد رسیدگی اطلاع دهد.
۴. آثار محدودیت را بر حسابرسی و اظهارنظر خود ارزیابی کند.

الف. ۱ و ۲.

ب. ۳ و ۴.

ج. ۲ و ۳.

د. ۱ و ۴.

۷۸) اگر همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات دیگری ارائه شود که ارائه‌ی آن به موجب استانداردهای حسابداری الزامی نیست؛ چنانچه این اطلاعات به وضوح از صورت‌های مالی حسابرسی شده متمایز نشده باشد؛ حسابرس باید چه اقدامی انجام دهد؟ (۱۳۹۳)

الف. اعتبار اطلاعات فوق را ارزیابی کند.

- ب. در گزارش خود، تصریح کند که اطلاعات فوق حسابرسی نشده است.
- ج. از مدیریت بخواهد نحوه‌ی ارائه‌ی این اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهد.
- د. به دلیل عدم الزام به ارائه‌ی اطلاعات فوق، حسابرس مسئولیتی ندارد و اقدامی انجام نمی‌دهد.

۷۹) در مواردی که گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مردود بوده است و موضوعی که باعث تعدیل گزارش شده بود برطرف شده و به گونه‌ای مناسب نیز در صورت‌های مالی دوره‌ی جاری افشا شده باشد؛ حسابرس در گزارش دوره‌ی جاری خود: (۱۳۹۳)

- الف. باید موضوع را در بند تاکید بر مطلب خاص درج کند.
- ب. معمولاً، اشاره‌ای به موضوع مندرج در گزارش دوره‌ی گذشته نخواهد داشت.
- ج. باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند.
- د. اشاره‌ای به موضوع مندرج در گزارش دوره‌ی گذشته نخواهد داشت؛ اما می‌تواند موضوع را در سایر بندهای توضیحی درج کند.

۸۰) کدام یک از موارد زیر، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب می‌باشد؟ (۱۳۹۳)

۱. حسابرس، اجرای آزمون‌های محتوا را به تنهایی کافی نمی‌داند؛ اما کنترل‌های داخلی بنگاه مورد رسیدگی اثربخش نیست.
۲. شیوه‌ی بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده توسط بنگاه مورد رسیدگی، نامناسب است.
۳. اسناد و مدارک حسابداری مربوط به یکی از بخش‌های عمده‌ی بنگاه مورد رسیدگی توسط مراجع قانونی ضبط شده است.
۴. زمان انتخاب حسابرس، به گونه‌ای است که نمی‌تواند بر شمارش موجودی‌ها نظارت کند.

الف. ۳ و ۴.

ب. ۱، ۳ و ۴.

ج. ۱، ۲ و ۴.

د. ۱، ۲، ۳ و ۴.

۸۱) در کدام یک از موارد زیر، ممکن است درج سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس ضروری باشد؟ (۱۳۹۳)

۱. بکارگیری یک استاندارد حسابداری پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورت‌های مالی دارد.
۲. صورت‌های مالی تهیه شده برای تأمین یک هدف خاص ممکن است طبق الزامات یک مجموعه استانداردهای حسابداری با مقاصد عمومی تهیه شده باشد.
۳. طبق قوانین، حسابرس مجاز باشد درباره‌ی گزارش حسابرس توضیحات بیشتری ارائه کند.
۴. یک بنگاه اقتصادی، افزون بر تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران، صورت‌های مالی دیگری طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کرده و از حسابرس بخواهد نسبت به هر دو مجموعه از صورت‌های مالی، اظهار نظر کند.

الف. ۲ و ۴.

ب. ۲، ۳ و ۴.

ج. ۱ و ۳.

د. ۱، ۲، ۳ و ۴.

۸۲) در مواردی که اظهارنظر حسابرس گروه به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی بخش تعدیل می‌شود؛ بند توضیحی مربوط در گزارش حسابرسی گروه، دلایل محدودیت را ... به حسابرس بخش توصیف می‌کند و مسئولیت اظهارنظر حسابرسی گروه به عهده ... است. (۱۳۹۳)

- الف. با اشاره، حسابرس گروه.
- ب. بدون اشاره، حسابرس گروه.
- ج. با اشاره، حسابرس گروه و بخش.
- د. بدون اشاره، حسابرس گروه و بخش.

۸۳) در مواردی که حسابرس در رابطه با یک موضوع خاص توصیف شده در بند مبانی تعدیل، نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه می‌کند؛ در خصوص سایر موضوع‌های مشخص شده‌ای که مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس است؛ چه اقدامی انجام می‌دهد؟ (۱۳۹۳)

- الف. تماماً، در بند مبانی تعدیل درج می‌شود.
- ب. درج آنها در بند مبانی تعدیل، ضرورت ندارد.
- ج. اگر مربوط به محدودیت در رسیدگی باشد؛ در بند مبانی تعدیل درج می‌شود.
- د. چنانچه مربوط به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی باشد؛ در بند مبانی تعدیل درج می‌شود.

۸۴) در صورت وجود ابهام بااهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت بنگاه مورد رسیدگی و افشای کافی در صورت‌های مالی، اظهارنظر حسابرس باید کدام مورد زیر باشد؟ (۱۳۹۳)

- الف. تعدیل نشده.
- ب. تعدیل شده.
- ج. تعدیل نشده با درج بند تأکید بر مطلب خاص.
- د. تعدیل نشده با درج بند سایر بندهای توضیحی.

۸۵) در حسابرسی صورت‌های مالی، چنانچه حسابرس به دلیل محدودیت‌های ناشی از شرایط و نه تحمیلی توسط واحد مورد رسیدگی، نتواند تشخیص دهد که مواردی از عدم رعایت قوانین و مقررات رخ داده است یا خیر، باید: (۱۳۹۴)

- الف. اثر آن را بر گزارش خود ارزیابی کند.
- ب. اظهارنظر تعدیل نشده ارائه کند.
- ج. نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند.
- د. اظهارنظر تعدیل نشده با درج بند تأکید بر مطلب خاص ارائه کند.

۸۶) چنانچه مجموع تحریف‌های گردآوری شده در جریان حسابرسی، نزدیک به سطح اهمیت تعیین شده باشد؛ حسابرس باید چه اقدامی انجام دهد؟ (۱۳۹۴)

- الف. سطح اهمیت تعیین شده اولیه را ارزیابی کند.
- ب. ماهیت و میزان تحریف‌ها را دوباره ارزیابی کند.
- ج. مشخص کند که آیا طرح کلی و برنامه حسابرسی نیازمند تجدید نظر است یا خیر.
- د. مشخص کند که آیا مجموع تحریف‌های گردآوری شده و اثر احتمالی مجموع تحریف‌های کشف نشده، بیشتر از سطح اهمیت است یا خیر.

۸۷) اگر محدودیتی در دامنه‌ی رسیدگی حسابرس پیشین به دلیل نامشخص بودن مانده‌ی موجودی مواد و کالا در آغاز سال پیش وجود داشته است؛ حسابرس جانشین درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی مورد رسیدگی از بابت مورد مزبور چه اظهارنظری باید ارائه کند؟ (۱۳۹۴)

- الف. مشروط.
- ب. عدم اظهارنظر.
- ج. تعدیل نشده.
- د. مشروط یا عدم اظهارنظر.

۸۸) اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی را درباره‌ی موضوعی به‌دست آورد که اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد و چنین شواهدی قاعده‌تاً باید وجود داشته باشد؛ حسابرس در شرایطی که تأییدیه‌ای درباره‌ی آن از مدیریت دریافت کرده باشد؛ چه اقدامی انجام می‌دهد؟ (۱۳۹۴)

- الف. موضوع را در سایر بندهای توضیحی درج می‌کند.
- ب. موضوع را در بند تاکید بر مطلب خاص درج می‌کند.
- ج. با موضوع به‌عنوان تحریف در صورت‌های مالی برخورد می‌کند.
- د. با موضوع به‌عنوان محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی برخورد می‌کند.

۸۹) در کدام مورد زیر، حسابرس باید یک بند تاکید بر مطلب خاص در مورد توصیف مبنای تهیه‌ی صورت‌های مالی، در گزارش خود درج کند؟ (۱۳۹۴)

حسابرسی صورت‌های مالی تهیه شده طبق ضوابط گزارشگری یک قرارداد	حسابرسی صورت‌های مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره‌ای	حسابرسی صورت‌های مالی تهیه شده طبق ضوابط گزارشگری یک قرارداد
الف.	آری	خیر	آری
ب.	خیر	آری	خیر
ج.	آری	آری	آری
د.	آری	خیر	خیر

۹۰) در صورتی که تأییدیه مدیران در جلسه هیئت مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط... مناسب است و در غیر این صورت، تأییدیه مدیران توسط ... امضا می‌شود. (۱۳۹۵)

- الف. مدیر عامل - اکثریت هیأت مدیره.
- ب. نمایندگانی از هیأت مدیره - تمام هیأت مدیره.
- ج. اکثریت هیأت مدیره - تمام هیأت مدیره.
- د. نمایندگانی از هیأت مدیره - اکثریت هیأت مدیره.

۹۱) کدام مورد زیر صحیح نیست؟ (۱۳۹۵)

- الف. چنانچه نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا به دلیل عواملی چون ماهیت و محل استقرار موجودی‌ها عملی نباشد، حسابرس باید موضوع را به‌عنوان محدودیت در دامنه رسیدگی در گزارش خود درج نماید.
- ب. نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا، مستلزم واریسی موجودی مواد و کالا، مشاهده رعایت دستورالعمل‌های واحد تجاری و کسب شواهد حسابرسی درباره قابلیت اتکای روش‌های شمارش است.
- ج. چنانچه حسابرس به دلیل شرایط پیش‌بینی نشده نتواند بر شمارش موجودی‌های مواد و کالا در تاریخ تعیین شده نظارت کند، باید برخی از موجودی‌ها را در تاریخی دیگر شمارش یا بر شمارش آنها نظارت کند و در صورت لزوم معاملات بین این دو تاریخ را آزمون کند.
- د. هنگام نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا، انجام شمارش نمونه‌ای حسابرس از طریق ردیابی اقلام انتخاب از بین سوابق شمارش به موجودی‌ها و ردیابی تعدادی از اقلام موجودی مواد و کالا به سوابق شمارش، شواهد حسابرسی را در مورد کامل بودن و صحبت این سوابق ارائه می‌کند.

۹۲) حسابرس در صورت شناسایی رویدادها یا شرایطی که بتواند تردیدی عمده در باره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند، باید چه اقدامی انجام دهد؟ (۱۳۹۵)

- ۱) شواهد حسابرسی مناسب و کافی را در مورد تأیید یا رفع ابهام بااهمیت یا اساسی از طریق اجرای روش‌های لازم گردآوری کند.
- ۲) برنامه‌های مدیریت برای اقدامات آتی را بر مبنای ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت بررسی کند.
- ۳) رویدادها یا شرایط آتی را که ممکن است موجب توقف فعالیت واحد مورد رسیدگی شود، پیش‌بینی کند.

الف. ۱ و ۳.

ب. ۲ و ۳.

ج. ۱ و ۲.

د. ۱، ۲ و ۳.

پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران، درباره‌ی گزارش حسابرس مستقل

۱. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۱:

نکات گردآوری شده در حسابرسی صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۰ شرکت تولیدی جامعه که جمع دارایی‌های آن ۱۰۰ میلیارد ریال و جمع درآمدهای آن ۱۱۰ میلیارد ریال است؛ به شرح زیر خلاصه می‌شود:

الف. قسمتی از ساختمان‌های شرکت - که بهای دفتری آن نسبت به صورت‌های مالی شرکت بااهمیت است. - در اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۱ در اثر آتش‌سوزی از بین رفته و این موضوع در صورت‌های مالی شرکت به نحو مناسب افشا شده است.

ب. طی سال مورد رسیدگی قسمتی از دارایی‌های ثابت شرکت تجدید ارزیابی شده و مبلغ ۲ میلیارد ریال مازاد تجدید ارزیابی، جزء تعدیلات سنواتی به حساب سود و زیان انباشته منظور شده است.

پ. در سال مالی مورد رسیدگی مبلغ ۲/۵ میلیارد ریال بابت سود سهام (۵۰۰ میلیون ریال از محل سود سال جاری و ۲ میلیارد ریال از محل سود انباشته پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری) توسط شرکت سرمایه‌پذیر به شرکت مورد رسیدگی پرداخت گردیده است. مبلغ دریافت شده توسط شرکت، تحت عنوان درآمد سرمایه‌گذاری در حساب سود و زیان سال جاری منعکس شده است.

ت. اضافات دارایی‌های ثابت شرکت در اسفند ماه سال مالی مورد رسیدگی شامل ثبت تعدیلاتی به مبلغ ۳ میلیارد ریال بابت مخارج توسعه است که پیش از این، به حساب هزینه منظور شده بود.

ث. طبق تأییدیه‌ی دریافتی از وکیل حقوقی شرکت، در سال مالی مورد گزارش، دعوای حقوقی علیه شرکت اقامه گردیده که در صورت قطعیت یافتن آن، اثر بااهمیتی بر حساب‌های شرکت خواهد گذاشت. این موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی شرکت افشا شده است.

ج. به دلیل نامساعد بودن محل انبار، امکان نظارت بر شمارش بخشی از موجودی‌های مواد و کالای شرکت که ۱/۵ میلیارد ریال بوده فراهم نشده و اثبات این موجودی‌ها از طریق اعمال سایر روش‌ها نیز امکان‌پذیر نشده است.

- چ. هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های ثابت شرکت حدود ۳۵۰ میلیون ریال کمتر از واقع در حساب‌ها منظور شده است.
- ح. صورتحساب صادره برای تعدادی از بدهکاران به مبلغ ۲ میلیارد ریال مورد اعتراض ایشان قرار گرفته است. شرکت اعتراض بدهکاران را نپذیرفته و مدعی است این صورتحساب‌ها صحیح و طبق مفاد قراردادهای فی‌مابین بوده است.

خواسته‌ها:

- با توجه به موارد بالا و با این فرض که سطح اهمیت حدود ۱٪ متوسط جمع دارایی‌ها و جمع درآمدها باشد:
۱. گزارش حسابرس شرکت را برای سال مورد رسیدگی به طور کامل بنویسید.
 ۲. چنانچه سود سهام مندرج در بند پ بالا، به جای ۲/۵ میلیارد ریال ۳۵ میلیارد ریال (شامل ۳۲ میلیارد ریال از محل سود انباشته پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری) می‌بود؛ تغییرات لازم در گزارش حسابرس را بیان کنید.
 ۳. در صورتی که مبلغ مندرج در بند ح بالا به جای ۲ میلیارد ریال ۸۰ میلیارد ریال می‌بود؛ تغییرات لازم در گزارش حسابرس را بیان کنید.
 ۴. چنانچه شرکت صورت جریان وجوه نقد ارائه نکند؛ تغییرات لازم در گزارش حسابرس را بیان کنید.

۲. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۲:

- شرکت بتا (سهامی عام) که در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است و طبق صورت‌های مالی سال منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۸۲، جمع دارایی‌های آن ۲۰۰۰ میلیارد ریال و جمع فروش و درآمدهای آن ۴۰۰۰ میلیارد ریال است؛ توسط مؤسسه‌ی حسابداری شما حسابرسی شده است. اطلاعات زیر در مورد یافته‌های حسابرسی سال مالی بالا در دست است:
- الف. در پایان سال مالی مورد رسیدگی، مبلغ ۶۰ میلیارد ریال در ارتباط با هزینه‌های غیرمستقیم پیش از بهره‌برداری طرح توسعه‌ی شرکت که به نظر شرکت دارای منافع اقتصادی آتی بوده، به عنوان مخارج پیش از بهره‌برداری تحت سرفصل سایر دارایی‌ها در صورت‌های مالی منعکس شده است. ذخیره‌ی استهلاک انباشته از این بابت ۱۵ میلیارد ریال بوده، اما در سال جاری ذخیره‌ای از این بابت به حساب منظور نشده است. افزون بر این، دارایی ثابت ایجاد شده از محل این طرح، به طور کامل مستهلک گردیده است.

ب. بابت هزینه‌های بعدی تکمیل پیمان‌های بلند مدت شرکت که تا پایان سال مورد رسیدگی حدود ۴۵ درصد پیشرفت داشته، مبلغ ۵۰ میلیارد ریال ذخیره به طرفیت سرفصل موجودی پیمان‌های بلند مدت در جریان پیشرفت، در صورت‌های مالی منعکس شده است.

پ. طبق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، بابت هزینه‌ی سود تضمین شده‌ی تسهیلات مالی برای احداث ساختمان و تأسیسات در جریان تکمیل و موجودی‌های جنسی (با دوره‌ی ساخت سه سال) به ترتیب مبالغ ۷۰ میلیارد ریال و ۴۰ میلیارد ریال تحت سرفصل حساب‌های بالا منظور شده است.

ت. سایر درآمدهای شرکت شامل مبلغ ۹۰ میلیارد ریال کمک بلاعوض دریافت شده به‌منظور تأمین مالی فعالیت‌های عمومی سه ساله‌ی شرکت است.

ث. تأییدیه‌ی درخواستی از تعدادی از بانک‌ها که مانده‌ی حساب جاری شرکت نزد آنها در صورت‌های مالی معادل ۴۰ میلیارد ریال است دریافت نشده اما صورتحساب‌های بانک‌های یاد شده که بر اساس آن، صورت مغایرت حساب بانکی تهیه شده، در دسترس بوده و مورد رسیدگی حسابرسان قرار گرفته است.

ج. در سال مالی پیش، سود سهام پیشنهادی که به تصویب مجمع عمومی عادی صاحبان سهام مورخ ۳۰ آذر ۱۳۰۱ رسیده ۸۰ میلیارد ریال و پاداش مصوب هیأت مدیره معادل ۷ میلیارد ریال بوده که به علت کمبود نقدینگی، سود سهام سهامداران در شهریور ماه ۱۳۰۲ پرداخت شده است.

چ. حق حضور اعضای غیرموظف هیأت مدیره در سال مالی مورد رسیدگی براساس مصوبه‌ی مجمع عمومی دو سال پیش و به همان مبلغ پرداخت شده است. همچنین، حقوق مدیر عامل به تصویب مجمع عمومی عادی صاحبان سهام نرسیده است.

خواسته:

با توجه به موارد بالا و با این فرض که سطح اهمیت حدود ۱٪ متوسط جمع دارایی‌ها و جمع فروش و درآمدها باشد؛ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی را در مورد صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۲ بنویسید.

۳. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۳:

شرکت الفبا (سهامی عام) که در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است و طبق صورتهای مالی سال منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۸۳، جمع دارایی‌ها، جمع فروش و درآمدها و سود خالص آن به ترتیب ۴۰۰، ۵۰۰ و ۷۵ میلیارد ریال است؛ توسط مؤسسه‌ی شما حسابرسی و بازرسی قانونی شده است. یافته‌های حسابرسی و بازرسی قانونی سال مالی یاد شده به شرح زیر است:

الف. دو روز پیش از پایان سال مالی، حواله انباری صادر و به مشتری تحویل داده شده است و صورتحساب فروش آن نیز به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال در همان زمان صادر شده و در نتیجه فروش و بهای تمام شده‌ی کالای فروخته شده‌ی مربوط به آن که ۲۰ میلیارد ریال است؛ در حساب‌ها ثبت شده است. مشتری کالای خود را در پنجمین روز کاری پس از پایان سال مالی از انبار تحویل گرفته و در همان تاریخ نیز چک مدت‌دار به بنگاه مورد رسیدگی تحویل داده است.

ب. حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری شامل مطالباتی به مبلغ ۵/۵ میلیارد ریال است که از سال‌های منتهی به ۱۳۸۳/۶/۳۱ و ۱۳۸۲/۶/۳۱ در حساب‌ها ایجاد شده و اقدامات انجام شده برای دریافت آنها به نتیجه نرسیده است. ایجاد ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول برای مانده‌های مربوط ضروری است؛ ولی تعیین دقیق آن موکول به دسترسی به نتایج پی‌گیری‌های شرکت برای دریافت آنها است.

پ. نتایج گفتنی درباره‌ی تأییدیه‌های درخواستی به شرح زیر است:

۱. تأییدیه‌های درخواستی از شماری از بدهکاران که بدهی آنها در سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری ۵ میلیارد است؛ دریافت نشده است.

۲. شماری از بدهکاران که طبق حساب‌ها ۲۱ میلیارد ریال بدهکارند؛ مانده‌ی بدهی خود را ۶ میلیارد ریال کمتر اعلام کرده‌اند.

ت. چک دریافتی از یکی از مشتریان شرکت به مبلغ ۳ میلیارد ریال و به سررسید ۱۳۸۳/۷/۳۰ در سرفصل سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی منظور شده است.

ث. صورت مغایرت حساب بانک شرکت، شامل یک فقره چک صادره در تاریخ ۱۳۸۳/۶/۲۸ به مبلغ ۷ میلیارد ریال است که در وجه یکی از فروشندگان مواد اولیه صادر شده است و فروشنده برای دریافت چک خود در اول مهر ۱۳۸۳ به شرکت مراجعه کرده است.

- ج . طبق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، بابت سود تضمین شده‌ی تسهیلات مالی دریافتی برای احداث ساختمان و تأسیسات در جریان تکمیل و موجودی‌های جنسی به ترتیب مبالغ ۷ و ۵ میلیارد ریال در حساب‌های یاد شده ثبت شده است.
- چ . در سال مالی پیش، سود سهام پیشنهادی که به تصویب مجمع عمومی عادی صاحبان سهام در ۳۰ آذر ۱۳۹۲ رسیده، ۸ میلیارد ریال و پاداش مصوب هیأت مدیره ۰/۸ میلیارد ریال بوده که هر دو مورد، در خرداد ۱۳۹۳ پرداخت شده است.
- ح . بخشی از موجودی‌های کالا به ارزش ۵/۵ میلیارد ریال در تاریخ ۱۷ مهر ۱۳۹۳ دچار آتش‌سوزی شده و از بین رفته است. شرکت بیمه، به دلیل سهل انگاری شرکت در نگهداری موجودی‌های یاد شده، از پرداخت خسارت امتناع کرده و این موضوع در صورت‌های مالی افشا شده است.
- خ . در جریان واگذاری قسطی خودرو به مدیران ارشد شرکت، به مدیر عامل نیز یک دستگاه خودرو قسطی به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال و با همان شرایط واگذار شده است. هیأت مدیره نیز این مورد ویژه را تصویب کرده است.
- د . مدارک مربوط به ثبت نمایندگان اشخاص حقوقی در هیأت مدیره‌ی شرکت در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها و چگونگی تعیین مبلغ حق حضور اعضای هیأت مدیره، به حساب‌رسان ارائه نشده است.
- ذ . افزایش دارایی‌های ثابت شرکت در شهریور سال مورد رسیدگی، شامل ثبت تعدیلاتی به مبلغ ۶ میلیارد ریال بابت مخارج توسعه می‌باشد که در سال پیش به حساب هزینه منظور شده بود.
- ر . معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ۲۸ صورت‌های مالی به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که در سال مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع مؤسسه حسابرسی شما رسیده، مورد بررسی شما قرار گرفته است. در مورد معاملات یاد شده، مفاد ماده‌ی بالا مبنی بر کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری، رعایت شده و نظر شما به شواهدی حاکی از اینکه این معاملات با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد؛ جلب نشده است.
- ز . بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود شرکت به ارزش دفتری ۹ میلیارد ریال، پوشش بیمه‌ای ندارد.

ژ. طبق تصمیم هیأت وزیران که در ۱۳۲۵/۵/۲۲ ابلاغ شده است؛ شرکت از پرداخت مابه‌التفاوت نرخ ارز تسهیلات مالی دریافتی بابت خرید ماشین‌آلات به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال که در سال‌های پیش به حساب قیمت تمام شده‌ی ماشین‌آلات منظور شده بود؛ معاف شده است. تعدیلات لازم از این بابت در حساب‌های شرکت انجام نشده است (چه در سال مورد گزارش و چه در سال پیش از آن).

س. با توجه به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، به دلیل رقابت شدید در بازار داخلی و از دست دادن بخش قابل توجهی از مشتریان، شرکت با مشکلاتی مواجه شده، اما اقداماتی برای صادرات محصولات شرکت به خارج از کشور صورت گرفته است.

ش. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت توسط مؤسسه‌ی حسابرسی شما بررسی شده و با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر شما به مغایرت بااهمیتی بین اطلاعات مندرج در این گزارش و اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره، جلب نشده است.

خواسته:

با این فرض که سطح اهمیت حدود ۱٪ متوسط جمع دارایی‌ها و جمع فروش و درآمدها باشد؛ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت الفبا (سهامی عام) را برای سال منتهی به ۳۱ شهریور ۱۳۳۳ شرکت الفبا (سهامی عام)، بنویسید.

۴. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۴:

شرکت صنعتی یاس (سهامی عام) که در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است و طبق صورت‌های مالی سال منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۴۴، جمع دارایی‌ها، جمع فروش و درآمدها و سود خالص آن به ترتیب، ۵۵۰، ۴۵۰ و ۵۴ میلیارد ریال است؛ توسط مؤسسه‌ی حسابرسی شما حسابرسی و بازرسی قانونی شده است. اطلاعات زیر در مورد یافته‌های حسابرسی و بازرسی قانونی سال مالی بالا در دست است:

الف. مانده‌ی حساب موجودی کالا در پایان سال مالی مورد گزارش ۴۰ میلیارد ریال است. بر اساس انبارگردانی انجام شده، حدود ۵۰ درصد موجودی کالا شمارش شده و ۵۰ درصد بقیه، به دلیل عدم صدور مجوز از طرف شرکت، شمارش نشده است. انبارگردانی انجام شده با نظارت حسابرس بوده است. ضمناً در قیمت‌گذاری موجودی‌ها

از روش بهای تمام شده بر اساس FIFO استفاده شده است. در جدول زیر بهای تمام شده و قیمت فروش انواع موجودی‌ها مقایسه گردیده است:

بهای تمام شده	قیمت فروش	
میلیارد ریال	میلیارد ریال	
۱۰	۱۶	موجودی کالای I
۶	۱۴	موجودی کالای II
۲۴	۸	موجودی کالای III
۴۰	۳۸	جمع

ب. دارایی‌های ثابت شرکت به ارزش دفتری ۴۰ میلیارد ریال (بهای تمام شده ۱۲۰ میلیارد ریال) در گرو بانک می‌باشد و این امر در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نگردیده است.

پ. طی سال مورد رسیدگی تعداد ۶ میلیون سهم جدید از شرکت سرمایه‌پذیر "الف" از محل صرف سهام دریافت و از این بابت مبلغ ۶ میلیارد ریال در حساب‌های سرمایه‌گذاری و درآمد شرکت منظور شده است. سهام مزبور از محل فروش بخشی از حق تقدم سهام شرکت "الف" که با قیمتی بیش از ارزش اسمی سهام فروخته شده و از سهامداران پیشین سلب حق تقدم گردیده، صادر شده است. سهم سرمایه‌گذاری شرکت یاس در شرکت "الف" معادل ۳ درصد می‌باشد.

ت. شرکت در پایان سال مالی مورد گزارش، اقدام به انعقاد قرارداد اجاره سرمایه‌ای برای استفاده از ساختمان و تأسیسات مورد استفاده در فعالیت‌های تولیدی خود نموده، اما از این بابت ثبتي در دفاتر شرکت به عمل نیاورده است. طبق شواهد و اطلاعات موجود، ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های مورد اجاره در آغاز اجاره و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره از بابت دارایی مذکور به ترتیب مبالغ ۱۵ و ۱۲ میلیارد ریال بوده است.

ث. طبق تأییدیه‌ی دریافتی از وکیل حقوقی شرکت، در سال مالی مورد گزارش، دعوای حقوقی علیه شرکت اقامه گردیده که در صورت قطعیت یافتن آن، اثر بااهمیتی بر حساب‌های شرکت خواهد گذاشت. این موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی شرکت افشا شده است.

ج. در سال مالی گذشته، سود سهام پیشنهادی مصوب مجمع عمومی عادی صاحبان سهام در ۳۰ آبان ماه ۱۳۳۳، ۶ میلیارد ریال و پاداش مصوب هیأت مدیره ۰/۳ میلیارد ریال بوده که هر دو در شهریور ماه ۱۳۳۴ پرداخت شده است.

چ. طبق تأییدیه‌ی دریافتی از هیأت مدیره، شرکت فاقد معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت بوده است.

ح. مؤسسه‌ی حسابرسی شما گزارش هیأت مدیره را درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، بررسی کرده و نظر شما به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش یاد شده با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

خواسته:

با فرض عدم ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت صنعتی یاس (سهامی عام) را برای سال منتهی به ۳۱ شهریور ۱۳۳۴ شرکت صنعتی یاس (سهامی عام)، بنویسید. سطح اهمیت، حدود ۱٪ متوسط "جمع دارایی‌ها" و "جمع فروش و درآمدها" در نظر گرفته شود.

۵. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۵:

خلاصه‌ی ترازنامه و صورت سود و زیان شرکت سپهر (سهامی عام) در ۳۱ شهریور ۱۳۳۵ به شرح زیر است:

ترازنامه در ۳۱ شهریور ماه ۱۳۳۵

میلیون ریال		میلیون ریال	
۱۹۵,۰۰۰	بدهی‌های جاری	۲۰۰,۰۰۰	دارایی‌های جاری
۱۵,۰۰۰	بدهی‌های غیر جاری	۱۷۰,۰۰۰	دارایی‌های غیر جاری
۱۶۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام		
۳۷۰,۰۰۰		۳۷۰,۰۰۰	

صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۵

میلیون ریال	میلیون ریال	
	۶۰۰,۰۰۰	فروش
	۴۸۰,۰۰۰	بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته
۱۲۰,۰۰۰		سود ناخالص
	(۴۰,۰۰۰)	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
	۵,۰۰۰	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
(۳۵,۰۰۰)		
۸۵,۰۰۰		سود عملیاتی
	(۲۰,۰۰۰)	هزینه‌های مالی
	(۱۰,۰۰۰)	سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
(۳۰,۰۰۰)		
۵۵,۰۰۰		سود قبل از مالیات
(۱۲,۰۰۰)		مالیات
۴۳,۰۰۰		سود خالص

در پایان عملیات اجرایی حسابرسی در ۳۰ آبان ۱۳۰۵، اطلاعات زیر توسط همکاران شما در کاربرگ نکات حسابرسی شرکت سپهر درج شده است:

الف. بخشی از موجودی کالا معادل ۷,۰۰۰ میلیون ریال در پایان سال مالی، به دلیل آنکه هزینه‌ی انبارگردانی آن قابل توجه بوده، شمارش نشده است.

ب. بخشی از موجودی‌های کالا که قیمت تمام شده‌ی آنها ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال است؛ ناباب بوده و برآورد می‌شود بتوان آنها را ۷,۰۰۰ میلیون ریال فروخت.

پ. برای مالیات عملکرد سال پیش، ۱۰,۰۰۰ میلیون ریال ذخیره در حساب‌ها منظور شده است. طبق برگ تشخیص دریافتی در ۲۰ مهر ۱۳۰۵، مالیات مطالبه شده ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال است که شرکت به آن اعتراض کرده و در نتیجه مالیات قطعی متعلق به آن مشخص نشده است.

- ت. بخشی از ماشین‌آلات به ارزش دفتری ۹۰۰۰ میلیون ریال در تاریخ دوم آذر ۱۳×۵ در اثر آتش‌سوزی از بین رفته است. این ماشین‌آلات، تحت پوشش بیمه نبوده است.
- ث. سرفصل سرمایه‌گذاری بلند مدت شرکت شامل مبلغ ۸۰۰۰۰ میلیون ریال بهای خرید سهام شرکت سهامی سهیل از طریق بورس اوراق بهادار است که به دلیل زیان سال جاری آن شرکت و کاهش ارزش بازار سهام آن، معادل ده درصد آن به‌عنوان ذخیره‌ی کاهش ارزش سهام در حساب‌ها منظور شده است.
- ج. تکالیف مجمع عمومی عادی سالانه به هیأت مدیره‌ی شرکت در رابطه با موارد مندرج در گزارش حسابرسی ۱۳×۴/۹/۱۵ که با اظهار نظر مشروط درباره‌ی صورتهای مالی سال پیش توسط مؤسسه‌ی حسابرسی امید (حسابرسان سال پیش) صادر شده است؛ بررسی شده و به‌جز دو مورد زیر، تکالیف یاد شده عمدتاً انجام شده است:
۱. سفته‌های وثیقه‌ی وام تسویه شده از بانک ملی دریافت نشده است.
 ۲. تشریفات قانونی برای انتقال سند رسمی مالکیت ساختمان اداری به نام شرکت انجام نشده است.
- چ. طبق یادداشت توضیحی ۲۵ صورتهای مالی، به‌موجب تأییدیه دریافتی از وکیل حقوقی شرکت، در اسفند سال ۱۳×۴ دعوایی به خواسته‌ی ناشی از تخطی از ضوابط سازمان حفاظت محیط زیست به مبلغ ۸۳۰۰۰ میلیون ریال در محاکم صالحه علیه شرکت مطرح شده و شرکت نیز دفاعیه‌ای ارائه نموده که در حال حاضر اقدامات قضایی در جریان است و پیامد نهایی دعوای مطروح شده قابل پیش‌بینی نبوده و موکول به صدور رأی توسط محاکم یاد شده است. از این بابت، در صورتهای مالی ذخیره‌ی بدهی احتمالی منظور نشده است.
- ح. تأییدیه مدیران و گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، در تاریخ ۱۰ آذر ۱۳×۵ به حسابرسان ارائه و بررسی شده است.
- خ. بابت خدمات تضمینی پس از فروش محصولات شرکت، مبلغ ۹۳۰۰۰ میلیون ریال در سرفصل فروش ثبت و از خریداران دریافت گردیده است. خدمات یاد شده در سال آینده ارائه خواهد شد.
- د. بررسی‌های انجام شده درباره‌ی سایر اطلاعات مندرج در مدارک همراه صورتهای مالی، نشان می‌دهد که اطلاعات ارائه شده درباره‌ی برخی از تولیدات شرکت، نیاز به اصلاحات بااهمیت دارد. با وجود اطلاع‌رسانی حسابرسان، مدیریت شرکت از اصلاح این موارد خودداری نموده است.

د. با توجه به این که مؤسسه‌ی حسابرسی امید (حسابرسان سال پیش) در اواخر سال ۱۳×۳ به‌عنوان حسابرسان شرکت انتخاب شده بود؛ بر شمارش موجودی‌های مواد و کالای ابتدای سال مالی منتهی به ۳۱ شهریور ۱۳×۴ نظارت نداشته و نتوانسته بود با اجرای سایر روش‌های حسابرسی نیز از درستی موجودی‌های یاد شده، اطمینان حاصل کند و گزارش خود را از این بابت تعدیل نموده بود.

خواسته:

با توجه به اطلاعات بالا، گزارش حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی شرکت سپهر (سهامی عام) را برای سال منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳×۵ شرکت سپهر (سهامی عام) بنویسید. سطح اهمیت بر مبنای ۱/۵٪ متوسط جمع دارایی‌ها و فروش حساب شود.

۶. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۶:

صورت‌های مالی شرکت سپهر (سهامی عام) شامل ترازنامه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۵، صورت‌های سود و زیان، صورت‌های سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال منتهی به این تاریخ، که توسط هیأت مدیره‌ی شرکت تهیه و در ۱۰ تیر ۱۳×۶ تصویب شده است؛ با مجموع دارایی‌ها، جمع درآمدها و سود خالص به ترتیب به مبلغ ۹۰۰، ۶۰۰ و ۲۰ میلیارد ریال توسط مؤسسه‌ی حسابرسی بی‌نام (حسابداران رسمی) رسیدگی شده است. عملیات حسابرسی در ۲۰ تیر ۱۳×۶ پایان یافته و نکات قابل توجه گردآوری شده در حسابرسی به شرح زیر است:

الف. مبلغ ۱۷ میلیارد ریال از هزینه‌های تأمین مالی تسهیلات دریافتی برای تکمیل یکی از طرح‌های سرمایه‌ای به حساب هزینه‌های مالی سال ۱۳×۵ منظور شده است.

ب. شرکت با مشکلات تأمین نقدینگی شدید (بااهمیت) مواجه است و رفع آن منوط به نهایی شدن مذاکرات شرکت برای دریافت تسهیلات جدید از بانک می‌باشد. موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، افشا شده است.

پ. اسناد و مدارک هزینه‌های ثبت شده در حساب‌ها به مبلغ ۱۵/۱ میلیارد ریال در آتش‌سوزی از بین رفته است.

ت. حسابرسان سال پیش (۱۳×۴) توسط مؤسسه‌ی حسابرسی بی‌نام (حسابداران رسمی) انجام شده که گزارش حسابرسی مشروط در ۱۳×۵/۴/۲۲ صادر نموده است.

ث . مؤسسه حسابرسی بی‌نام در ۱۵ فرودین ۱۳×۶ به‌عنوان حسابرس و بازرس قانونی انتخاب و بر انبارگردانی موجود مواد و کالای پایان سال پیش به مبلغ ۱۴ میلیارد ریال نظارت نداشته و از طریق سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی وجود موجودی‌ها قانع کند.

ج . تأییدیه‌ی دریافتی از وکیل حقوقی شرکت نشان می‌دهد که در ۱۳×۵/۱۲/۲۵ دعوای حقوقی علیه شرکت به خواسته‌ی ۲۴ میلیارد ریال اقامه شده است که تا زمان پایان عملیات حسابرسی از رأی محاکم صالحه اطلاعی در دست نبوده است. این موضوع در یادداشت‌های توضیحی افشا شده است.

چ . تأییدیه‌ی مدیران (باهمیت) در اختیار حسابرسان قرار نگرفته است.

ح . مقررات ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت در مورد عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری معاملات مشمول، رعایت نگردیده است.

خ . در ۱۳×۵/۱۲/۲۳ یکی از سرمایه‌گذاری‌ها به بهای تمام شده‌ی ۵۵ میلیارد ریال در یکی از شرکت‌های فرعی، در بورس اوراق بهادار تهران به مبلغ ۷۲ میلیارد ریال فروخته شده و دوباره، در ۱۳×۶/۱/۱۴ عیناً خریداری شده است.

د . مبلغ ۱۵ میلیارد ریال سود تضمین شده‌ی وام‌های دریافتی به بهای تمام شده‌ی کالای خریداری شده منظور شده است. این کالاها تا پایان سال مالی فروخته نشده است.

ذ . سایر درآمدهای شرکت شامل ۱۸ میلیارد ریال کمک بلاعوض دریافت شده به‌منظور تأمین مالی فعالیت‌های عمومی سه ساله‌ی شرکت می‌باشد.

ر . بررسی سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی، مبین مغایرتی بااهمیت در مورد فروش محصولات شرکت با اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد که با وجود ضرورت اصلاح سایر اطلاعات، مدیریت شرکت از انجام آن خودداری نموده است.

خواسته:

با توجه به اطلاعات بالا، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت سهند (سهامی عام) را برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۵ بنویسید. سطح اهمیت یک درصد (۱٪) متوسط جمع دارایی‌ها و درآمدها حساب شود.

۷. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۷:

مؤسسه‌ی حسابرسی نیکان و همکاران (حسابداران رسمی) در مجمع عمومی ۱۳۶/۳/۱۲ به‌عنوان حسابرس و بازرس قانونی شرکت "الف" (سهامی عام) انتخاب گردید. حسابرسی سال پیش توسط مؤسسه‌ی حسابرسی همراه (حسابداران رسمی) انجام شده و گزارش آن مؤسسه و صورت‌های مالی به تصویب مجمع عمومی یاد شده رسیده است و قرار است اطلاعات مالی مقایسه‌ای سال پیش همراه با اطلاعات سال ۱۳۶ ارائه شود. پس از پایان عملیات حسابرسی، حسابرسان مؤسسه‌ی حسابرسی نیکان و همکاران (حسابداران رسمی) در ۱۳۷/۴/۱۰ شرکت را ترک نمودند. اطلاعات زیر در کاربرد نکات حسابرسی توسط همکاران شما درج شده است.

الف. گزارش حسابرسی سال پیش حاوی نظر مشروط در رابطه با عدم محاسبه‌ی استهلاک (به روش مستقیم ۱۰ ساله) برای بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تمام شده‌ی ۲۱۰۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۵ می‌باشد. در سال ۱۳۶ نیز هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های یاد شده محاسبه نشده است.

ب. مؤسسه‌ی حسابرسی همراه (حسابداران رسمی) پس از سال مالی ۱۳۵ انتخاب شده بود و به همین دلیل در گزارش خود موجودی‌های مواد و کالا را مشروط نموده است. حسابرسان مؤسسه‌ی نیکان و همکاران (حسابداران رسمی) با انجام سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته‌اند خود را درباره‌ی درستی موجودی کالای پایان سال پیش (۱۳۵) به مبلغ ۲۲۵۰ میلیون ریال قانع کنند.

پ. مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال از هزینه‌های گشایش اعتبارات اسنادی یوزانس، کمتر در حساب‌ها ثبت شده است.

ت. بخش عمده‌ای از اقساط تسهیلات بانکی به مبلغ ۴۹۵۰ میلیون ریال تا تاریخ ۲۵ فرودین ۱۳۷ (تاریخ پایان قرارداد تسهیلات) پرداخت نشده و شرکت نیز موفق به تمدید مهلت بازپرداخت آن یا کسب منابع مالی جایگزین نگردیده است. این موضوع در صورت‌های مالی سال ۱۳۶ افشا نشده است.

ث. در ۱۳۶/۷/۵ شرکت "الف" (سهامی عام) کالای خود را که ارزش متعارف آن ۵۰۰۰ میلیون ریال است؛ به شرکت "ب" (سهامی عام) به مبلغ ۲۵۰۰ میلیون ریال فروخته است (هر دو شرکت "الف" و "ب" جزء شرکت‌های وابسته به شرکت "ج" (سهامی عام) می‌باشند). این موضوع به‌گونه‌ای مناسب در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شده است.

ج. بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود شرکت به بهای تمام شده‌ی ۵۴۰۰ میلیون ریال (به ارزش دفتری ۲۹۶۰ میلیون ریال) برای دریافت تسهیلات بانکی در رهن بانک می‌باشد. این موضوع در صورت‌های مالی افشا نشده است.

چ. در ۲۸ اسفند ۱۳۰۶ مبلغ ۳۲۵۰ میلیون ریال مخارج انجام شده برای تحقیق در مورد یک پروژه‌ی داخلی شرکت که در مرحله‌ی تحقیقاتی قرار دارد و همچنین مبلغ ۴۰۰۰ میلیون ریال مخارج علائم تجاری و حق نشر ایجاد شده در داخل شرکت، به‌عنوان دارایی‌های نامشهود، شناسایی و در حساب‌ها ثبت شده است.

ح. از سود سهام به مبلغ ۱۲۰۰۰ میلیون ریال مصوب مجمع ۱۳۰۶/۳/۱۲، تا پایان سال ۱۳۰۶، ۹۹۰۰ میلیون ریال پرداخت شده است. همچنین به‌موجب این مصوبه، پاداش هیأت مدیره ۶۰۰ میلیون ریال تعیین شده که تا پایان مهر ۱۳۰۶ پرداخت گردیده است.

خ. تأییدیه‌ی مدیران و گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضعیت عمومی شرکت به حسابرسان ارائه و بررسی شده است و:

۱. طبق تأییدیه‌ی مدیران، در سال ۱۳۰۶ معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت انجام نشده است.

۲. اطلاعات فروش مندرج در گزارش هیأت مدیره، مبلغ ۲۰۱۰ میلیون ریال بیشتر از اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی است و مدیریت به تذکر حسابرسان در این مورد توجه ننموده و از اصلاح آن خودداری کرده است.

د. در ۱۳۰۷/۴/۱۵ (پیش از صدور گزارش حسابرس و انتشار صورت‌های مالی) دو مورد زیر به آگاهی حسابرسان رسیده و توسط آنها بررسی شده است و با وجود تذکر حسابرسان، مدیریت شرکت صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی را تعدیل ننموده است:

۱. در اثر بروز آتش‌سوزی انبار شرکت، مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال از موجودی کالا از بین رفته است.

۲. یکی از بدهکاران تجاری با بدهی به مبلغ ۳۴۵۰ میلیون ریال (در تاریخ ترازنامه) ورشکست شده و قادر به پرداخت بدهی خود نیست.

خواسته:

در صورتی که جمع دارایی‌های شرکت ۱۲۷۰۰۰ میلیون ریال و جمع فروش ۷۳۰۰۰ میلیون ریال و سطح اهمیت، یک درصد (۱٪) متوسط جمع دارایی‌ها و فروش باشد؛ گزارش حسابرس و بازرس قانونی شرکت "الف" (سهامی عام) را برای سال منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۶ بنویسید.

۸. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۸:

صورت‌های مالی شرکت آریا (سهامی عام) شامل ترازنامه در ۲۹ اسفند ۱۳۷۰ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به آن تاریخ با مجموع دارایی‌ها، درآمدها و سود خالص به ترتیب به مبلغ ۷۰۰، ۱۰۰ و ۱۵ میلیارد ریال (اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۶/۵ میلیارد ریال است) ارائه شده است. نکات قابل توجه گردآوری شده در حسابرسی به شرح زیر می‌باشد:

الف. پایان عملیات اجرایی حسابرسی ۱۵ اردیبهشت ۱۳۸۰ بوده و صورت‌های مالی در ۲۵ اردیبهشت ۱۳۸۰ به تصویب هیأت مدیره شرکت رسیده و تأییدیه مدیران نیز در همین تاریخ به حسابرسان ارائه شده است.

ب. تکالیف مجمع عمومی سالانه به هیأت مدیره شرکت در رابطه با موارد مندرج در گزارش حسابرسی ۱۳۷۰/۳/۱۶ که به اظهار نظر مشروط درباره صورت‌های مالی سال پیش، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری به نام “معمد” صادر گردیده است. بررسی و پی‌گیری شد و تکالیف تعیین شده، عمدتاً انجام شده است.

پ. به موجب قرارداد منعقد شده با یکی از مشتریان برای تحویل محصولات در سال ۱۳۸۰، در سال مالی مورد گزارش سه فقره چک مدت‌دار به سررسید سال مالی آینده به مبلغ ۸ میلیارد ریال، دریافت و در ترازنامه در سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری و پیش‌دریافت‌ها منعکس گردیده است.

ت. مبلغ ۱۰ میلیارد ریال سود سهام پیشنهادی برای سال مالی مورد رسیدگی، به‌عنوان بدهی در سرفصل بدهی‌های جاری طبقه‌بندی شده است.

ث. تأییدیه مدیران و گزارش هیأت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، به حسابرسان ارائه و بررسی شده است. طبق تأییدیه مدیران، در سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است. در گزارش فعالیت هیأت مدیره، به مورد بااهمیتی برخورد نشده است.

ج. سود سهام مصوب سال مالی پیش که در ۲۰ خرداد ۱۳۷۰ به تصویب مجمع عمومی عادی صاحبان سهام رسیده، ۱۵ میلیارد ریال بوده که تا پایان سال ۱۳۷۰ مبلغ ۹ میلیارد ریال آن به سهامداران پرداخت شده است. ضمناً به موجب مصوبه یاد شده، پاداش هیأت مدیره ۱/۵ میلیارد ریال تعیین شده که در مرداد ۱۳۷۰ پرداخت شده است.

چ. سرفصل سرمایه‌گذاری بلند مدت شرکت شامل ۷۰ میلیارد ریال بهای خرید سهام شرکت سهامی آبان از طریق بورس اوراق بهادار می‌باشد که به دلیل زیان سال جاری شرکت یاد شده و کاهش ارزش بازار سهام آن، معادل ۱۰٪ مبلغ بالا به‌عنوان ذخیره‌ی کاهش ارزش سهام در حساب‌ها منظور شده است.

ح. مبلغ ۱۲ میلیارد ریال مطالبات حال شده‌ی سهامداران به‌منظور تأمین افزایش سرمایه‌ی شرکت به‌موجب مصوبه‌ی مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی ۲۰ اسفند ۱۳×۸ صاحبان سهام که تاکنون در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها، ثبت نشده، در سرفصل بدهی‌های جاری طبقه‌بندی شده است.

خ. در سال مالی مورد رسیدگی ۷ میلیارد ریال مخارج انجام شده برای تحقیق در مورد یک پروژه‌ی داخلی شرکت که در مرحله‌ی تحقیقاتی قرار دارد و نیز ۸ میلیارد ریال مخارج علائم تجاری و حق نشر ایجاد شده در داخل شرکت، به‌عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی و ثبت شده است.

د. طبق یادداشت توضیحی صورت‌های مالی و به‌موجب تأییدیه دریافتی از وکیل حقوقی شرکت، در اوایل سال ۱۳×۷ دعوایی به خواسته‌ی تخطی از برخی حقوق مربوط به امتیاز ساخت، جمعاً به مبلغ ۱۴ میلیارد ریال در دادگاه، علیه شرکت مطرح شده و شرکت نیز دفاعیه‌ای در این باره، ارائه نموده که در حال حاضر اقدامات قضایی در جریان است و پیامد نهایی دعاوی مطروحه قابل پیش‌بینی نیست. ضمناً از این بابت، ذخیره‌ی بدهی‌های احتمالی در صورت‌های مالی منظور نشده است.

خواسته‌ها:

الف) با توجه به موارد مندرج در بندهای بالا، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت آریا (سهامی عام) را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۷، بنویسید.

ب) دلایل مربوط به چگونگی انتخاب تاریخ گزارش را شرح دهید.

۹. پرسش تشریحی سال ۱۳۸۹:

صورت‌های مالی شرکت آوا (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۸، صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال منتهی به آن تاریخ، با مجموع دارایی‌ها، درآمدها و سود خالص به ترتیب به مبلغ ۵,۰۰۰ ر، ۲,۰۰۰ و ۲۰۰ میلیارد ریال ارائه شده است (اهمیت در سطح صورت‌های مالی توسط حسابرس ۴۵ میلیارد تعیین شده است).

نکات قابل توجه گردآوری شده در حسابرسی و انجام وظایف بازرس قانونی به شرح زیر است:

الف. ارزیابی حسابرس از کنترل‌های داخلی شرکت مطلوب بوده است.

ب. پاسخ نامه‌های درخواست تأییدیه برای ۵۰۰ میلیارد ریال از حساب‌های دریافتی تجاری و ۳۰۰ میلیارد ریال از حساب‌های پرداختی تجاری، تا تاریخ پایان عملیات حسابرسی دریافت نشده است. ضمناً پاسخ تأییدیه‌های دریافتی در رابطه با ۳۰۰ میلیارد ریال از پیش‌پرداخت‌ها نیز حاکی از وجود مغایرت نامساعد به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال بوده است.

پ. سود قابل تقسیم طبق صورت‌های مالی ارائه شده برای سال ۱۳۷۱ مبلغ ۵۰۰ میلیارد ریال بوده ولی مجمع عمومی عادی سالیانه‌ی شرکت با وجود اظهار نظر مشروط در گزارش حسابرس سال پیش و در نتیجه اعمال اصلاحات مورد نظر حسابرس که به موجب آنها سود قابل تقسیم به مبلغ ۲۵۰ میلیارد ریال کاهش می‌یافت. تصویب نمود که ۳۵۰ میلیارد ریال به عنوان سود سهام تقسیم گردد که طی سال ۱۳۸۱، سود سهام مصوب مجمع پرداخت شده است.

ت. شرکت آوا دارای سرمایه‌گذاری ۱۰۰ درصدی در شرکت آوا رنگ است جمع دارایی‌ها در پایان سال ۱۳۸۱ و درآمد و سود خالص این شرکت برای سال یاد شده به ترتیب ۳۰۰، ۴۰۰ و ۲۰۰ میلیون ریال می‌باشد. سرمایه‌گذاری در شرکت آوا رنگ، به قیمت تمام شده در صورت‌های مالی شرکت آوا (سهامی عام) منعکس شده است.

ث. شرکت برای ساخت یک باب مدرسه در شهرک جنب کارخانه در ۱۳۸۱/۱۲/۲۷ قراردادی را به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال با پیمانکار سازنده‌ی آن منعقد کرده، ولی از بابت مخارج ساخت آن ذخیره‌ای در حساب‌ها منظور ننموده و موضوع را نیز در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نکرده است.

ج. بانک آبان، سهامدار و عضو هیأت مدیره‌ی شرکت آوا می‌باشد. شرکت در بانک یاد شده دو فقره حساب جاری بانکی و یک فقره حساب سپرده‌ی بلند مدت دارد. شرکت جمع گردش بدهکار و بستانکار این حساب‌های بانکی طی سال را به عنوان تنها معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا کرده و اعلام نموده است که به جز این مورد، با هیچ یک از اشخاص موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، به طور مستقیم یا غیرمستقیم معامله‌ای نداشته است.

- چ. تأییدیه‌ی مدیران و صورت‌های مالی در ۱۳×۹/۳/۱۵ به تصویب هیأت مدیره‌ی شرکت رسیده است. صورت‌های مالی در ۱۳×۹/۳/۱۷ و تأییدیه‌ی مدیران در ۱۳×۹/۳/۱۹ امضا و به حسابرس ارائه شده است. صورت‌های مالی به امضای تمام اعضای هیأت مدیره رسیده، ولی تأییدیه‌ی مدیران تنها با امضای مدیر عامل و یکی از اعضای هیأت مدیره (به‌عنوان دارندگان امضاهای مجاز شرکت) به حسابرس ارائه شده است. عملیات اجرایی حسابرسی نیز در ۱۳×۹/۳/۲۵ پایان یافته و گزارش حسابرس و بازرس قانونی نیز پس از جمع‌بندی نکات، در ۱۳×۹/۳/۲۹ امضا و به شرکت ارائه شده است.
- ح. در ۱۳×۸/۱۲/۱ شرکت آوا (سهامی عام) یکی از سرمایه‌گذاری‌های خود در سهام یکی از شرکت‌های فرعی به بهای تمام شده‌ی ۲۰ میلیارد ریال را در بورس اوراق بهادار تهران، به مبلغ ۳۵ میلیارد ریال فروخته و در تاریخ ۱۳×۹/۱/۲۰ دوباره معادل همان تعداد سهام آن شرکت را به مبلغ ۳۴ میلیارد ریال خریداری کرده است.
- خ. مبلغ ۱۵۰ میلیارد ریال از سود سال ۱۳×۸ مربوط به سود حاصل از فروش یکی از ساختمان‌های اداری شرکت بوده و مراتب در سرفصل‌های مناسبی در صورت‌های مالی منعکس شده است؛ ولی این موضوع که انتظار نمی‌رود سود سالیانه شرکت از محل عملیات عادی آن در سال‌های آینده، بیشتر از ۵۰ میلیارد ریال شود؛ در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نشده است.
- د. یکی از سهامداران عمده‌ی شرکت، در سال ۱۳×۹ اعلام ورشکستگی نموده است. در پایان سال ۱۳×۸ شواهدی مبنی بر قریب‌الوقوع بودن ورشکستگی این شخص نمایان بوده است.
- ذ. در فروردین ۱۳×۹ یکی از فروشگاه‌های محصولات شرکت دچار آتش‌سوزی شده که در اثر آن ۳۰ میلیارد ریال خسارت (افزون بر مبلغ قابل دریافت از بیمه) به شرکت وارد شده است. شرکت این موضوع را در صورت‌های مالی منعکس نکرده و در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی نیز افشا ننموده است.
- ر. مبلغ ۵۰۰ میلیارد ریال از دارایی‌های ثابت مشهود، مربوط به یک خط تولید جدیدالاحداث شرکت می‌باشد که در ابتدای سال ۱۳×۸ آماده‌ی بهره‌برداری شده است. شرکت از آنجا که در سال ۱۳×۸ حدود ۶۰٪ از ظرفیت تولیدی این خط را استفاده نکرده است؛ خط تولیدی مزبور را همچنان در مرحله‌ی پیش از بهره‌برداری تلقی کرده و در نتیجه ۵۳ میلیارد ریال سود تضمین شده و کارمزد وام ارزی دریافتی بابت احداث

این خط تولیدی و مبلغ ۵ میلیارد ریال زیان تسعیر ارز اصل وام ارزی و ۲ میلیارد ریال زیان تسعیر ارز سود تضمین شده و کارمزد بانکی این وام، به حساب بهای تمام شده‌ی خط تولیدی یاد شده منظور شده است. افزون بر این، درآمدها و هزینه‌های خط تولیدی یاد شده به حساب سود و زیان سال منظور شده است. مدت استهلاک خط تولید مزبور ۱۰ سال می‌باشد.

ز. شرکت ۱۲۰۰ میلیارد ریال اقساط سررسید گذشته‌ی وام‌های دریافتی را به این دلیل که طی یک سال آینده قصد و توانایی بازپرداخت آنها را ندارد؛ در ترازنامه‌ی مورد گزارش در سرفصل بدهی‌های بلند مدت طبقه‌بندی کرده است.

س. شرکت آوا (سهامی عام) در ۱۳۹۲/۲/۲۰ بخشی از موجودی کالای پایان سال ۱۳۸۷ را به بهای تمام شده‌ی ۶۰ میلیارد ریال، که کم‌گرددش بوده است به قیمت ۸ میلیارد ریال فروخته است.

ش. شرکت سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله‌ی طبقه‌بندی شده به‌عنوان سرمایه‌گذاری‌های جاری را به ارزش بازار و طبقه‌بندی شده به‌عنوان سرمایه‌گذاری‌های غیر جاری را به روش تجدید ارزیابی در حساب‌ها منعکس می‌کند. شرکت در سال ۱۳۸۷ مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال مانده‌ی تمامی سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت سریع‌المعامله را بدون توجه به قیمت تمام شده، ارزش بازار در پایان سال و مانده‌ی حساب مازاد تجدید ارزیابی آنها که به ترتیب ۲۰ و ۷۰ و ۸۰ میلیارد ریال بوده است؛ به سرفصل سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت انتقال داده است.

ص. شرکت در سال مالی مورد گزارش، طبق توافقات قراردادی انجام شده، مبلغ ۱۵۰ میلیارد ریال در یک بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک (که سهم شرکت در این بنگاه اقتصادی ۶۰٪ است) سرمایه‌گذاری نموده و آن را به حساب سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص منظور و به روش بهای تمام شده نگهداری نموده و هیچ عمل حسابداری و گزارشگری دیگری در این رابطه انجام نداده است. مانده دارایی‌ها و بدهی‌های این بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک در پایان سال به ترتیب ۶۰۰ و ۳۰۰ میلیارد ریال و درآمد و سود خالص آن برای سال ۱۳۸۷ نیز به ترتیب ۵۰۰ و ۵۰ میلیارد ریال بوده، ضمن اینکه شرکت مورد گزارش طی سال مبلغ ۳۰۰ میلیارد ریال فروش (حاوی ۱۰٪ سود) به‌صورت نسبی (با مهلت پرداخت یک ساله) به بنگاه تحت کنترل مشترک داشته است همچنین، بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک در پایان سال موجودی مواد و کالا نداشته است.

خواسته:

با توجه به نکات قابل توجه مندرج در بندهای بالا، گزارش حسابرس و بازرس قانونی شرکت آوا (سهامی عام) را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۸، بنویسید. افزون بر این، در مواردی که نیازی به طرح موضوع در گزارش نیست؛ علت را توضیح دهید.

۱۰. پرسش تشریحی سال ۱۳۹۰:

صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۹ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور با مجموع دارایی‌های جاری ۱۸٫۰۰۰ میلیارد ریال و دارایی‌های غیر جاری ۲۲٫۰۰۰ میلیارد ریال و درآمدها و سود خالص به ترتیب به مبلغ ۲٫۰۰۰ و ۳۰۰ میلیارد ریال به مؤسسه‌ی حسابرسی راستگو (که در سال‌های پیش، حسابرس و بازرس قانونی شرکت نبوده است) ارائه شده است. میزان اهمیت در سطح صورت‌های مالی توسط حسابرس به مبلغ ۳۵ میلیارد ریال تعیین شده و نکات قابل توجه گردآوری شده در حسابرسی و انجام وظایف بازرس قانونی به شرح زیر است:

الف. مجمع عمومی عادی سالیانه‌ی سال پیش در ۱۳×۹/۲/۳۱ تشکیل گردیده و طی آن ضمن تصویب صورت‌های مالی، مقرر شده است مبلغ ۱۲۰ میلیارد ریال به‌عنوان سود سهام بین سهامداران تقسیم شود. هیأت مدیره با توجه به وضعیت نقدینگی شرکت، پرداخت سود سهام را بر اساس تعداد سهام سهامداران، زمان‌بندی کرده و طی ماه‌های آذر الی اسفند ۱۳×۹ به ترتیب مبالغ ۲۰، ۳۰، ۳۰ و ۴۰ میلیارد ریال از این بابت به سهامداران پرداخت کرده است. بررسی‌های انجام شده حاکی است یک نسخه از صورتجلسه‌ی مجمع عمومی مزبور در اسفندماه ۱۳×۹ برای ثبت به مرجع ثبت شرکت‌ها تسلیم شده اما تا تاریخ گزارش حسابرسی سال ۱۳×۹ در روزنامه‌ی رسمی آگهی نشده است.

ب. شرکت نمونه ۱۰۰٪ سهام شرکت آرش (سهامی خاص) را در اختیار دارد؛ لیکن طبق وکالتنامه‌ی منعقد در ۱۳×۸/۱۲/۲۹ کلیه‌ی اختیارات اداره و مدیریت شرکت یاد شده را به شرکت سهامی عام آرا (که خارج از گروه شرکت نمونه می‌باشد) واگذار کرده است. از این رو، به اتکای وکالتنامه‌ی مزبور و با این استدلال که از تاریخ ۱۳×۹/۱/۱ کنترل بر شرکت آرش ندارد؛ از تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی خودداری کرده است. جمع دارایی‌ها در پایان سال ۱۳×۹ و درآمد و سود خالص سال ۱۳×۹ شرکت آرش به‌ترتیب معادل ۱۰۰، ۸۰ و ۳۰ میلیارد ریال بوده و طی سال ۱۳×۹ نیز هیچ‌گونه معامله‌ای بین شرکت نمونه و شرکت آرش انجام نگردیده است.

- پ. مالیات کسر شده توسط کارفرمایان شرکت طی سال مالی مورد گزارش جمعاً به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال، به‌عنوان پیش‌پرداخت مالیات در دفاتر شرکت ثبت و در صورت جریان وجوه نقد، تحت سرفصل مالیات بر درآمد منعکس شده است.
- ت. شرکت در سال ۱۳۹۰ به‌منظور افزایش بهره‌وری تصمیم به فروش کارخانه شماره ۴ خود و انتقال کلیه کارکنان آن به خریدار گرفته و در بهمن ماه نیز ضمن اعلام موضوع، قراردادی با خریدار مربوط منعقد کرده است تا کارخانه مورد نظر از آغاز تیرماه ۱۳۹۰ (سال بعد) به خریدار منتقل شود. هزینه‌ی کل این تجدید ساختار با توجه به مبالغ دفتری و مندرجات قرارداد منعقد ۴۰ میلیارد ریال برآورد می‌شود. شرکت از این بابت ثبتي در حساب‌ها انجام نداده و مراتب را به طور کامل در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا کرده است.
- ث. شرکت با استناد به الزام مفاد مندرج در مواد ۹۰ و ۲۳۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت در زمینه‌ی پرداخت سود سهام، ده درصد سود سال مورد گزارش را به‌عنوان سود سهام پیشنهادی در نظر گرفته و در حساب‌ها ثبت و در صورت‌های مالی منعکس نموده است.
- ج. شرکت در ابتدای سال مالی مورد گزارش برای احداث یک خط تولید جدید، مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال تسهیلات بلند مدت از بانک آبان (سهامدار عمده و عضو هیأت مدیره‌ی شرکت) دریافت نموده و با توجه به در جریان ساخت بودن خط تولید مربوط، مبلغ ۳۷ میلیارد ریال سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات یاد شده را به حساب دارایی‌های ثابت در جریان ساخت منظور کرده است. رسیدگی‌های حسابرس حاکی است مبلغ ۲۵ میلیارد ریال قسط نخست این تسهیلات در ۱۳۹۰/۱۲/۲۵ پرداخت شده و عملیات احداث خط تولید مربوط نیز مقارن با پرداخت قسط نخست تسهیلات، آغاز شده است.
- چ. شرکت در سال ۱۳۹۰ طبق توافق انجام شده در یک بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک، سرمایه‌گذاری کرده است. مانده‌ی دارایی‌ها و بدهی‌های بنگاه اقتصادی یاد شده در پایان سال به ترتیب ۴۰ و ۳۰ میلیارد ریال و درآمد و سود خالص آن برای سال ۱۳۹۰ به ترتیب ۶۵ و ۴۰ میلیارد ریال بوده و شرکت نمونه طی سال مبلغ ۴۰ میلیارد ریال فروش (حاوی ۲۰٪ سود) به‌صورت نقدی به بنگاه تحت کنترل مشترک داشته است. سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در بنگاه تحت کنترل مشترک ۳۰ میلیارد ریال بوده (و سهم شرکت در این بنگاه ۵۵٪ است) که آن را به حساب سرمایه‌گذاری در مشارکت خاص منظور کرده و آن را به روش بهای تمام شده نگهداری کرده و هیچ عمل حسابداری و گزارشگری دیگری در این باره انجام نداده است.

ح. شرکت نمونه ماشین‌آلات وارداتی به سفارش یکی از مشتریان خود را که در سال‌های پیش و به موجب قرارداد منعقد به مبلغ ۱۵۰۰ میلیارد ریال خریداری کرده بود و در انبارهای شرکت نگهداری می‌گردید؛ به فروش رسانده و سود حاصل از فروش را به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال به سود و زیان سال منظور نموده است. شرکت از این بابت معادل بهای خرید، ذخیره در حساب‌ها منظور کرده است.

خ. شرکت نمونه تکالیف قانونی خود را در رابطه با نگهداری و ثبت دفاتر قانونی رعایت نکرده و در زمان اتمام کار حسابرسی صورت‌های مالی، دفاتر قانونی شرکت مورد رسیدگی همچنان نانویس باقی مانده است. هرچند حوزه‌ی مالیاتی مربوط تا تاریخ تنظیم گزارش حسابرسی در اجرای مفاد ماده‌ی ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم به شرکت مراجعه ننموده است؛ لیکن حسابرس، این احتمال را می‌دهد که ممکن است دفاتر شرکت از نظر رعایت آیین‌نامه‌ی تنظیم و تحریر دفاتر، مورد قبول حوزه‌ی مالیاتی واقع نشود.

د. حساب‌های دریافتنی در پایان سال مورد گزارش نسبت به سال پیش حدود ۳۵۰ درصد افزایش یافته که عمدتاً ناشی از مبلغ ۳۸۰ میلیارد ریال فروش اعتباری محصولات در اواخر اسفند ماه به نمایندگی‌های شرکت می‌باشد (بهای تمام شده‌ی محصولات فروخته شده‌ی یاد شده ۳۲۰ میلیارد ریال است). شرکت بر اساس قراردادهای منعقدی فروش اعتباری با نمایندگی‌ها، تقبل کرده است تا در صورت عدم فروش محصولات تحویلی به نمایندگی‌ها، نسبت به برگشت کالاهای فروخته شده اقدام نماید.

ذ. طبق رسیدگی‌های انجام شده، شرکت در تاریخ ترازنامه از بابت طرح توسعه‌ی کارخانه دارای ۱۰۰ میلیارد ریال تعهدات سرمایه‌ای مربوط به قراردادهای منعقد و ۱۵۰ میلیارد ریال بودجه‌ی مصوب هیأت مدیره می‌باشد که از بابت آنها ثبتی در حساب‌ها به عمل نیامده و در صورت‌های مالی منعکس یا افشا نشده است.

ر. طبق مندرجات یادداشت توضیحی ۳۵ صورت‌های مالی، شرکت در سال مالی مورد گزارش فاقد معاملات با اشخاص وابسته و نیز معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت بوده است. بررسی صورت جلسات هیأت مدیره نیز حاکی از عدم تصویب معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت می‌باشد.

ز . عملیات اجرایی حسابرسی همزمان با تاریخ دریافت تأییدیه‌ی مدیران، در تاریخ ۱۳۰۲/۱۲/۱۳ خاتمه یافته و گزارش حسابرس و بازرس قانونی پس از جمع‌بندی موضوعات در تاریخ ۱۳۰۲/۱۲/۱۵ صادر و به شرکت ارائه شده است. بررسی گزارش فعالیت هیأت مدیره حاکی است که اطلاعات مالی مندرج در آن مطابق با واقع بوده، اما درباره‌ی پیش‌بینی‌های درآمد و هزینه‌های سال آینده، اسناد و مدارک تأییدکننده‌ی این پیش‌بینی‌ها ارائه نشده است.

خواسته:

با توجه به موارد مندرج در بندهای بالا، گزارش حسابرس و بازرس قانونی شرکت نمونه (سهامی عام) را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۹، بنویسید.

۱۱. پرسش تشریحی سال ۱۳۹۱:

صورت‌های مالی شرکت "نمونه" (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۱ فروردین ۱۳۹۱، صورت‌های سود و زیان و سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشت‌های توضیحی، توسط شما حسابرسی شده است. مجموع دارایی‌های جاری و غیر جاری به ترتیب ۲۰۰۰ و ۲۴۰۰۰ میلیارد ریال و درآمدها و سود خالص به ترتیب ۴۰۰ و ۵۰۰ میلیارد ریال می‌باشد. ضمناً میزان اهمیت در سطح صورت‌های مالی توسط شما ۳۵ میلیارد ریال تعیین شده است. نکات قابل توجه ناشی از حسابرسی و انجام وظایف بازرسی قانونی به شرح زیر است:

الف . تأییدیه مدیران، صورت‌های مالی تأیید شده توسط هیأت مدیره و گزارش فعالیت‌های هیأت مدیره در تاریخ ۲۰ تیر ۱۳۹۱ در اختیار شما قرار گرفته و عملیات اجرایی حسابرسی نیز در تاریخ ۳۱ تیر ۱۳۹۱ خاتمه یافته است.

ب . بهای خرید ماشین‌آلات به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال که به صورت نسیه در سال مالی مورد رسیدگی خریداری شده و مقرر است وجه آن در مهر ۱۳۹۱ به فروشنده پرداخت شود. به عنوان معامله‌ی غیر نقدی تلقی و در صورت جریان وجوه نقد افشا شده است.

پ . شرکت "نمونه" در اردیبهشت ۱۳۹۰ تصمیم به ساخت ساختمان جدید کارخانه خود گرفت؛ میانگین مخارج انباشته‌ی این ساختمان در سال مالی مورد رسیدگی ۸۰۰ میلیارد ریال، تسهیلات مالی دریافتی که تمام آن در ایجاد این ساختمان مصرف شده با نرخ سود ۱۲ درصد در سال ۲۰۰ میلیارد ریال و سایر تسهیلات مالی دریافتی، ۱۰۰۰ میلیارد ریال و با نرخ ۱۵ درصد بوده است و از بابت مخارج تأمین مالی ۱۴ میلیارد ریال به حساب ساختمان و باقی به حساب هزینه‌ی مالی منظور شده است.

ت. با وجود سرمایه‌گذاری در یک شرکت فرعی، شرکت "نمونه" بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸ از ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی معاف شده است. بر اساس بررسی شما شرکت "نمونه" افزون بر شرکت فرعی یاد شده، در شرکت "ماکت" هم سرمایه‌گذاری نموده که این سرمایه‌گذاری، بر اساس استانداردهای حسابداری، سرمایه‌گذاری در شرکت وابسته تلقی می‌شود. در حالی که سهم شرکت "نمونه" از ارزش دارایی‌های شرکت ماکت ۱۴۰ میلیارد ریال و سود خالص آن ۲۰ میلیارد ریال می‌باشد؛ شرکت "نمونه" صرفاً اقدام به ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت اصلی نموده است.

ث. در کنار محل احداث ساختمان جدید شرکت "نمونه"، یک مجتمع مسکونی وجود دارد که بر اثر گودبرداری نامناسب ساختمان جدید، مجتمع یاد شده آسیب دیده است. مالکین مجتمع اعتقاد دارند شرکت "نمونه" باید خسارت وارده را بپردازد و بر اساس مدارک کارشناسی موجود در تاریخ ۳۱ فروردین ۱۳۹۱، ممکن است شرکت "نمونه" محکوم به جبران خسارت شود. از این بابت، ذخیره‌ای در حساب‌ها منظور نشده، ضمناً در یادداشت‌های توضیحی نیز اطلاعاتی از این بابت ارائه نشده است.

ج. بر اساس مبایعه‌نامه‌ی ۱۳۹۰/۱۱/۱ یک باب ساختمان در جریان تکمیل با پیشرفت فیزیکی ۸۵ درصد به یکی از سهامداران شرکت، فروخته شده و سود حاصل از آن به مبلغ ۴۵ میلیارد ریال در سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منعکس شده است. تکمیل ساختمان بر اساس مبایعه‌نامه به عهده‌ی خریدار است و شرکت "نمونه" هیچ تعهد بعدی از این بابت ندارد. افزون بر این، مقرر است ما به‌ازای فروش به‌صورت یک قطعه زمین توسط سهامدار مزبور به شرکت تحویل داده شود.

چ. در پایان فروردین ۱۳۹۱ تسهیلات مالی به مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال از بانک دریافت شده که مقرر است طی ۴۸ قسط ماهانه بازپرداخت شود. متفرعات وام به شرح زیر است:

مبلغ - میلیارد ریال

۴۳	کارمزد مقطوع
۵	حق تمبر اسناد تضمینی
۷	حق ثبت
۵۵	

شرکت، افزون بر ثبت مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال به‌عنوان تسهیلات مالی دریافتی، ۵۵ میلیارد ریال به‌عنوان هزینه‌ی مالی در صورت سود و زیان منعکس نموده است.

- ح. چهارده درصد از سهام شرکت "الگو" متعلق به شرکت "نمونه" است. هرچند شرکت "نمونه" فاقد کنترل یا نفوذ قابل‌ملاحظه نسبت به شرکت "الگو" است؛ هر دو شرکت تحت کنترل شرکت "مدل" هستند. گفتنی است که تصویب سود سهام شرکت "الگو" به‌عنوان رویداد تعدیلی تلقی و از این بابت ۴۸ میلیارد ریال در سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی شرکت "نمونه" منعکس شده است.
- خ. مخارج تحمل شده در سال مالی پیش برای انجام تحقیق و توسعه یک محصول جدید بالغ بر ۴۲ میلیارد ریال بود که به علت نبود امکان فنی و تجاری تولید آن محصول، این مبلغ به حساب سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منظور شده بود. در سال مالی مورد رسیدگی، امکان فنی و تجاری تولید این محصول فراهم شد و مخارج تحمل شده از این بابت ۴۵ میلیارد ریال بوده که در سرفصل دارایی‌های نامشهود ثبت شده است.
- د. مبلغ ۲۰ میلیارد ریال از فروش شرکت مربوط به کالای فروخته شده در روال عادی عملیات به یکی از اعضای هیأت مدیره است و وجه آن ۳۰ روز پس از فروش دریافت شده است. گفتنی است که روال معمول فروش شرکت، نسیه ۲۰ روزه بوده است. این معامله با تصویب هیأت مدیره صورت گرفته و موضوع به نحو مناسب در یادداشت‌های توضیحی افشا شده است.
- ذ. از تاریخ ۱۵ آبان ۱۳۹۰ یکی از اعضای هیأت مدیره در جلسات هیأت مدیره حضور نیافته و به شرکت اعلام نموده که از آن تاریخ امکان حضور در جلسات هیأت مدیره را ندارد. ضمناً در ۳۰ بهمن ۱۳۹۰، مدت مأموریت دو عضو دیگر هیأت مدیره پایان یافته است.
- ر. در تاریخ ۱۲ اسفند ۱۳۹۰ سرمایه‌ی شرکت "نمونه" از مبلغ ۳۰۰۰ میلیارد ریال (که ۱۹۰۰ میلیارد ریال آن تأدیه شده) به مبلغ ۵۰۰۰ میلیارد ریال به‌صورت نقدی افزایش یافته و صورتجلسه‌ی مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی مربوط به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال نشده است. گفتنی است که رسیدگی‌های شما مؤید آن است که زیان انباشته‌ی در تاریخ انجام افزایش سرمایه، ۱۰۰۰ میلیارد ریال بوده که مجمع عمومی بدون انجام کاهش سرمایه، افزایش سرمایه را تصویب نموده است.

خواسته:

با توجه به موارد بالا، گزارش حسابرسان مستقل و بازرس قانونی شرکت "نمونه" برای سال مالی منتهی به ۳۱ فروردین ۱۳۹۱ را تهیه نمایید. چنانچه در مواردی ضرورتی به طرح مطالب در گزارش وجود ندارد، علت را توضیح دهید.

۱۲. پرسش تشریحی سال ۱۳۹۲:

صورت‌های مالی شرکت "الف" (سهامی عام)، ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، شامل ترازنامه به تاریخ ۳۰ اسفند ۱۳۰۱، صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی مربوط، با مجموع دارایی‌ها به مبلغ ۳۰۰۰ میلیارد ریال، درآمدها به مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال و سود خالص به مبلغ ۲۵۰ میلیارد ریال، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی "م" رسیدگی شده است. مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۲۵ میلیارد ریال تعیین شده و نکات ناشی از حسابرسی و بازرسی قانونی، به شرح زیر است:

الف. صورت‌های مالی تأیید شده، تأییدیه‌ی مدیران و گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت (موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت) در ۴ تیر ۱۳۰۲ ارائه شده و عملیات اجرایی حسابرسی در ۹ تیر ۱۳۹۲ پایان یافته و گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، در ۱۲ تیر ۱۳۰۲ صادر شده است.

ب. مخارج تحمل شده در سال ۱۳۰۱ بابت تحقیق و توسعه‌ی یک محصول جدید بالغ بر ۲۷ میلیارد ریال بوده اما تا پایان سال یاد شده امکان فنی و تجاری برای تولید محصول فراهم نشده است. به همین دلیل، مبلغ یاد شده به حساب سایر هزینه‌ها در سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منعکس شده است. توضیح اینکه در سال مالی بعد، امکان فنی و تجاری تولید محصول، ایجاد و مخارج تحمل شده از این بابت مبلغ ۱۵ میلیارد ریال بوده است.

پ. به دلیل عدم برنامه ریزی مناسب توسط شرکت "الف"، حسابرس بر شمارش موجودی مواد و کالا به مبلغ ۳۲ میلیارد ریال در پایان سال مالی گذشته (منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۰)، نظارت نداشته و با سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته مقادیر موجودی‌های یاد شده را اثبات کند. در مورد شمارش و اثبات موجودی مواد و کالا در پایان سال مالی مورد گزارش به مبلغ ۳۵ میلیارد ریال، مشکلی وجود نداشته است.

ت. حساب‌های پرداختی جاری، شامل مبلغ ۴۱ میلیارد ریال (معادل ۱/۳ میلیون دلار) بدهی بابت اعتبارات اسنادی ریفاینانس است که وجه آن در ۵ اسفند ۱۳۰۱ توسط بانک مربوط به فروشنده پرداخت شده است؛ اما تا تاریخ گزارش حسابرس، قراردادی با بانک منعقد نشده و نحوه‌ی بازپرداخت آن مشخص نیست.

ث. شرکت، در تاریخ ترازنامه دارای بدهی احتمالی بااهمیت ناشی از دعوی شرکت "ج" بر علیه شرکت بوده که در دادگاه مطرح است. از این بابت، تنها به افشای ماهیت کلی دعوی اکتفا شده و به‌جای افشای سایر اطلاعات لازم در این باره، دلیل عدم افشای اطلاعات (در صورت افشای اطلاعات، لطمه‌ی جدی به موقعیت شرکت وارد خواهد شد)، در یادداشت‌های توضیحی بیان شده است.

ج. شرکت "الف" در سال ۱۳۰۱ اقدام به افزایش سرمایه از طریق آورده‌ی نقدی نموده و وجوه مربوط را در ۱۱ مرداد ۱۳۰۱ به حساب‌های شرکت منتقل و استفاده کرده است. صورت جلسه‌ی مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی مربوط به افزایش سرمایه در تاریخ ۹ مرداد ۱۳۰۱، به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال و در تاریخ ۲۴ مرداد ۱۳۰۱، در آن مرجع ثبت شده است.

چ. حساب‌های دریافتنی، در تاریخ ترازنامه شامل ۳۰ میلیارد ریال طلب سررسید گذشته از یک مشتری بوده که مشتری یاد شده در ۱۱ تیر ۱۳۰۲ ورشکسته شده و مدیریت شرکت از شناسایی ذخیره‌ی کافی از این بابت، در صورت‌های مالی سال مورد گزارش، خودداری نموده و اطلاعاتی نیز از این بابت در یادداشت‌های توضیحی ارائه نکرده است.

ح. صورت‌های مالی میان دوره‌ای حسابرسی نشده‌ی منتهی به ۳۱ شهریورماه ۱۳۰۱ و صورت‌های مالی حسابرسی نشده‌ی سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۰۱، به ترتیب در تاریخ‌های ۲۰ آبان ۱۳۰۱ و ۲۰ خرداد ۱۳۰۱ به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ارسال شده است.

خ. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی "م" در باره‌ی رعایت قانون مبارزه با پول‌شویی و آیین نامه و دستورالعمل‌های آن توسط شرکت "الف"، مؤسسه‌ی یاد شده به موارد بااهمیت حاکی از رعایت نکردن قانون و مقررات یاد شده برخورد نکرده است.

- د. طبق تأییدیه‌ی مدیران، طی سال مالی مورد گزارش معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، انجام نشده است. افزون بر این، بررسی‌های به عمل آمده، حاکی است که شرکت "الف" در اسفند ۱۳×۱ دو فقره قرارداد برای خرید ماشین‌آلات تولیدی و ایجاد کارخانه‌ی جدید جمعاً به مبلغ ۳۹ میلیارد ریال با سایر اشخاص وابسته منعقد نموده که پیش پرداخت قراردادهای یاد شده در اردیبهشت ۱۳×۲ پرداخت و عملیات اجرایی آنها در همان ماه شروع شده است. اطلاعات مربوط به قراردادهای مزبور در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مورد گزارش، افشا گردیده است.
- ذ. شرکت "الف" در شهریور ۱۳×۱، یک دستگاه اتومبیل به مبلغ یک میلیارد ریال خریداری و بلافاصله آن را به همان مبلغ طی اقساط پنج ساله به نماینده‌ی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره واگذار کرده است.
- ر. در سال ۱۳×۱، ادعایی بر علیه شرکت "الف" در دادگاه مطرح شده مبنی بر اینکه شرکت "الف" از علائم تجاری شرکت "ب" استفاده نموده و خسارت وارده به شرکت "ب" مبلغ ۲۶ میلیارد ریال اعلام شده است. تا تاریخ گزارش حسابرس، رأی دادگاه صادر نشده اما به نظر وکیل حقوقی، ممکن است شرکت "الف" محکوم شود. از بابت مورد یاد شده، ذخیره‌ای در صورت‌های مالی مورد گزارش شناسایی نشده اما موضوع به نحو مناسب در یادداشت‌های توضیحی مربوط افشا گردیده است.
- ز. در اسفند ۱۳×۱، ماشین‌آلاتی به منظور تولید محصولات با کیفیت مناسب، توسط دولت به شرکت اهدا شده است. از آنجا که مبنای ارزشیابی کمک بلاعوض یاد شده و نحوه‌ی انعکاس آن در صورت‌های مالی در قوانین آمره پیش‌بینی نشده است. از این رو، مبلغ ۴۷ میلیارد ریال (معادل ارزش منصفانه‌ی ماشین‌آلات) در سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منعکس شده است.
- ژ. به موجب قرارداد منعقد در آغاز سال ۱۳۸۹، شرکت برای فروش محصولات خود محلی را برای مدت ۱۰ سال با اجاره‌ی ماهیانه ۷۲۵ میلیون ریال اجاره نمود. قرارداد اجاره غیرقابل فسخ است؛ اما شرکت می‌تواند آن را به دیگری اجاره دهد. در آغاز سال ۱۳×۱، شرکت محل بالا را تخلیه و در ازای ماهیانه ۴۵۰ میلیون ریال برای مدت باقیمانده به دیگری اجاره داده و موضوع را در یادداشت توضیحی بدهی‌های احتمالی صورت‌های مالی مورد گزارش به نحو مناسب افشا نموده است.

س . به موجب قرارداد ۱۳/۱/۱۲/۱ منعقد شده با یکی از مشتریان برای تحویل ۲۸۵ دستگاه از تولیدات شرکت در سال ۱۳۰۲، در سال مالی مورد گزارش چهار فقره چک مدت‌دار به سررسید سال مالی بعد به مبلغ ۲۸/۵ میلیارد ریال دریافت و در ترازنامه در سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری و پیش دریافت‌ها منعکس گردیده است.

خواسته:

با توجه به نکات بالا، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت "الف" (سهامی عام) برای سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۰۱ را تهیه نمایید. ضمناً، در مواردی که نیازی به طرح موضوع در گزارش وجود ندارد؛ علت را توضیح دهد.

۱۳. پرسش تشریحی سال ۱۳۹۳:

صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت "الف" (سهامی خاص) شامل ترازنامه‌ها به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۲، صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی که در تاریخ ۱۹ خرداد ۱۳۰۳ توسط هیأت مدیره تأیید و به حسابرس ارائه شده، حسابرسی شده است. عملیات حسابرسی در ۲۸ خرداد ۱۳۰۳ خاتمه یافته و گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در ۴ تیر ۱۳۰۳ منتشر شده است. سایر اطلاعات و نکات ناشی از حسابرسی و بازرسی قانونی به شرح زیر است:

الف. مجموع دارایی‌ها، درآمدها سود خالص و سود انباشته‌ی تعدیل شده‌ی ابتدای سال به شرح زیر است:

شرکت "الف"	تلفیقی گروه	
میلیارد ریال	میلیارد ریال	
۲۸۰۰	۵۰۰۰	دارایی‌ها
۱۲۰۰	۳۰۰۰	درآمدها
۲۹۰	۲۱۰	سود خالص سال
۶۰	۲۰	سود انباشته‌ی تعدیل شده‌ی ابتدای سال

اهمیت تعیین شده توسط حسابرس در سطح صورت‌های مالی گروه و شرکت "الف"، به ترتیب مبلغ ۴۵ و ۲۵ میلیارد ریال است.

ب. سود خالص سال مالی ۱۳×۲ شرکت "الف"، شامل ۳۰ میلیارد ریال زیان عملیاتی و ۳۲۰ میلیارد ریال سود حاصل از فروش تعدادی ماشین‌آلات بوده که این موضوع به‌نحو مناسب در یادداشت‌های توضیحی افشا شده است.

پ. تأییدیه‌ی مدیران و گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت "الف"، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، در ۸ تیر ۱۳×۳ به حسابرس ارائه شده است.

ت. در ۱ اسفند ۱۳×۲، تعدادی از ماشین‌آلات شرکت فرعی "ب" مشمول تلفیق که مبلغ دفتری و مانده‌ی مازاد تجدید ارزیابی آنها به ترتیب مبلغ ۱۵۰ و ۴۸ میلیارد ریال بوده است؛ به مبلغ ۱۶۱ میلیارد ریال فروخته شده و از این بابت، در صورت سود و زیان تلفیقی گروه مبلغ ۵۹ میلیارد ریال به عنوان درآمد در سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منعکس شده است.

ث. با توجه به اینکه مبلغ دفتری، ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش ساختمان شماره‌ی یک شرکت "الف" به ترتیب مبلغ ۱۷۲، ۱۶۴ و ۱۳۷ میلیارد ریال بوده است؛ در پایان سال مورد گزارش ۳۵ میلیارد ریال به عنوان زیان کاهش ارزش دارایی بالا شناسایی و در صورت‌های مالی منعکس شده است.

ج. فاکتورهای فروش شرکت "الف" فاقد محل مناسب برای درج شناسه‌ی ملی و کد پستی مشتریان (اشخاص حقوقی) بوده و در سال مالی مورد گزارش، مشخصات مزبور در فاکتورها درج نگردیده است.

چ. صورت‌های مالی گروه و شرکت "الف" (سهامی خاص)، برای سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳×۱ توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است. طبق گزارش حسابرس به تاریخ ۲۹ خرداد ۱۳×۲، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی "تعدیل نشده" بوده است.

ح. در سال مالی مورد گزارش، دارایی‌های ثابت مشهود شرکت فرعی "ج"، مشمول تلفیق، تجدید ارزیابی شده و مازاد حاصل از آن به مبلغ ۷۰ میلیارد ریال، در صورت‌های مالی تلفیقی گروه در بخش حقوق صاحبان سهام تحت عنوان سرمایه‌ی شرکت فرعی از محل مازاد تجدید ارزیابی منعکس و یادداشت توضیحی مناسب درباره‌ی آن ارائه شده است. دارایی‌های ثابت مشهود سایر شرکت‌های فرعی مشمول تلفیق، تجدید ارزیابی نشده است.

خ. طبق محاسبات حسابرس، مالیات عملکرد سال مالی مورد گزارش شرکت "الف"، به دلیل وجود هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی، به میزان ۱۹ میلیارد ریال بیش از مبلغ منظور شده در صورت‌های مالی است.

د. در ۱۳۰۲/۹/۱۹، هیأت مدیره‌ی شرکت "الف"، تصمیم گرفت که بخش تولید یک نوع محصول را متوقف کند. در ۱۳۰۲/۹/۲۷، طرح تفصیلی توقف بخش مزبور (شامل فعالیت تجاری مورد نظر، مکان‌های متأثر از تجدید ساختار، مخارج مربوط، زمان اجرای طرح، تعداد کارکنانی که باید بازخرید شوند و...) توسط هیأت مدیره تصویب و یک روز بعد در ارتباط با ویژگی‌های اصلی این موضوع با مشتریان مکاتبه شد تا به دنبال یک منبع جایگزین باشند و اطلاعیه‌ای نیز برای کارکنان صادر و ابلاغ گردید. موضوع بالا و مخارج ناشی از آن به مبلغ برآوردی ۲۸ میلیارد ریال در یادداشت توضیحی مربوط افشا شده است.

ذ. در ۱۳۰۲/۱۲/۱۲، نماینده‌ی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره‌ی شرکت "الف"، ۳ میلیارد ریال وام با تضمین شرکت از یک بانک غیردولتی دریافت نموده است.

ر. در سال مالی مورد گزارش، کمک دریافتی از دولت توسط شرکت فرعی "ب"، مشمول تلفیق، بابت جبران بخشی از زیان عملیاتی، ۵۲ میلیارد ریال بوده که در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی گروه تحت سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی منعکس شده است.

ز. در سال مالی مورد گزارش، ۵۰ میلیارد ریال از سهامداران شرکت "الف" بابت افزایش سرمایه دریافت و در صورت‌های مالی در بخش حقوق صاحبان سهام تحت سرفصل "افزایش سرمایه‌ی در جریان"، منعکس شده است. افزایش سرمایه‌ی مزبور در ۱۳۰۳/۱/۳۰ به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت "الف" رسید و در ۱۳۰۳/۲/۹ در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها ثبت گردید.

ژ. در بودجه‌ی مصوب شرکت "الف" برای اجرای طرح توسعه‌ی کارخانه، ۲۰۰ میلیارد ریال بودجه پیش‌بینی شده است. در این ارتباط، در ۱۳۰۲/۱۲/۱۷ قراردادی به مبلغ ۱۱۰ میلیارد ریال منعقد و عملیات اجرایی از ابتدای سال بعد شروع گردید. در یادداشت توضیحی صورت‌های مالی مورد گزارش، تعهدات سرمایه‌ای برای اجرای طرح بالا، ۲۰۰ میلیارد ریال درج شده است.

س. در یادداشت توضیحی صورت‌های مالی، سود سهام پیشنهادی شرکت "الف"، برای تقسیم بین سهامداران ۲۷۰ میلیارد ریال درج شده است.

ش. طبق یادداشت توضیحی مربوط، طی سال مورد گزارش معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت انجام نشده است. بررسی‌های به‌عمل‌آمده حاکی از این است که در سال مالی مورد گزارش شرکت "الف" اقدام به خرید مواد اولیه به مبلغ ۱۲ میلیارد ریال از شرکت فرعی "ب" و فروش محصولات به مبلغ ۱۰ میلیارد ریال به شرکت فرعی "ج" نموده که معاملات مزبور در روال عادی عملیات و با کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی‌گیری انجام شده است. توضیح اینکه به اعتقاد مدیریت شرکت "الف"، به دلیل حذف معاملات شرکت با شرکت‌های فرعی مشمول تلفیق و هم‌زمانی ارائه‌ی صورت‌های مالی گروه و شرکت اصلی، معاملات یادشده در یادداشت بالا منعکس نشده است.

خواسته:

با توجه به نکات بالا، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت "الف" (سهامی خاص) درباره‌ی صورت‌های مالی یادشده در بالا را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲ تهیه نمایید. ضمناً، در مواردی که نیازی به طرح موضوع در گزارش وجود ندارد؛ علت را توضیح دهد.

۱۴. پرسش تشریحی سال ۱۳۹۴:

صورت‌های مالی شرکت "الف"، سهامی عام، شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۳، صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا...، با مجموع دارایی‌ها به مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد ریال، درآمدها به مبلغ ۶۰۰۰ میلیارد ریال و سود خالص به مبلغ ۷۵۰ میلیارد ریال، توسط یک موسسه‌ی حسابرسی، رسیدگی شده است. صورت‌های مالی تأیید شده توسط هیأت مدیره در ۱۵ تیر ۱۳۰۴ ارائه شده و عملیات اجرایی حسابرسی در ۲۲ تیر ۱۳۰۴ پایان یافته و گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، در ۲۹ تیر ۱۳۰۴ صادر شده است. مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۸۵ میلیارد ریال تعیین شده و نکات ناشی از حسابرسی و بازرس قانونی به شرح زیر است:

الف. گزارش فعالیت هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت (موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت) و تأییدیه‌ی مدیران در تاریخ ۱۴ تیر ۱۳۰۴ ارائه شده است.

طبق تأییدیه‌ی مدیران، معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت انجام نشده است. این موضوع در یادداشت‌های توضیحی افشا نگردیده است. در رسیدگی‌های حسابرسان نیز به شواهدی مبنی بر انجام این گونه معاملات برخورد نشده است.

ب. سرفصل فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد، شامل ۹۰ میلیارد ریال تحت عنوان اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروش‌های نقدی سنوات پیش و سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی، شامل ۹۳ میلیارد ریال افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده‌ی سهامداران است.

پ. شرکت مورد گزارش، ادعایی را بر علیه شرکت "ب" در دادگاه مطرح نموده است؛ مبنی بر اینکه شرکت "ب" از علایم تجاری شرکت استفاده کرده و مبلغ ۱۲۰ میلیارد ریال به درآمد شرکت مورد گزارش خسارت وارد نموده است. اگرچه پرونده در حال بررسی است؛ به نظر وکیل شرکت احتمال محکومیت شرکت "ب" وجود دارد. بابت مورد بالا، درآمدی شناسایی و در صورت‌های مالی مورد گزارش منعکس نگردیده است.

ت. به موجب قرارداد منعقد شده در ۱۳۳۳/۱۱/۱۵ با یکی از مشتریان برای خرید و دریافت تعدادی از تولیدات فروشنده در سال ۱۳۳۴، در سال مالی مورد گزارش ۲ فقره چک مدت‌دار به سررسید سال مالی بعد جمعاً به مبلغ ۱۰۸ میلیارد ریال به فروشنده تحویل و در ترازنامه در سرفصل‌های پیش‌پرداخت‌ها و حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری منعکس گردیده است.

ث. شرکت در ۱۳۳۳/۴/۱، ۸۰۰ میلیارد ریال وام دو ساله با نرخ ۳۰ درصد در سال از یک بانک داخل کشور برای احداث ساختمان کارخانه‌ی جدید دریافت نموده است. عملیات ساخت فعالانه‌ی ساختمان از ۱۳۳۳/۷/۱ تا ۱۳۳۳/۸/۳۰ متوقف بوده و به دلیل شرایط جوی معمول منطقه، اجرای عملیات از ۱۳۳۳/۱۰/۱ تا ۱۳۳۳/۱۰/۳۰ امکان پذیر نبوده است. عملیات ساخت فیزیکی ساختمان در پایان سال ۱۳۳۳ خاتمه یافته و تزیینات داخلی ساختمان تا پایان فروردین ۱۳۳۴ ادامه داشته است. در صورت‌های مالی مورد گزارش، برای سود تضمین شده‌ی وام بالا، ۱۸۰ میلیارد ریال در سرفصل هزینه‌های مالی منعکس شده است.

- ج. کمیته‌ی حسابرسی شرکت در سال ۱۳×۳ تشکیل و طی سال مزبور شش جلسه داشته است. یک عضو غیرموظف هیأت مدیره شرکت ریاست کمیته‌ی مزبور را عهده دار بوده و در سال ۱۳×۳ افزون بر پرداخت حق حضور در جلسات هیأت مدیره به ایشان، مبالغی نیز بابت حق حضور در جلسات کمیته‌ی حسابرسی نیز به وی پرداخت گردیده است.
- چ. به‌کارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در دی ماه ۱۳×۳، منجر به بروز اشتباهات متعددی در حساب‌های پرداختنی شرکت گردیده و تا تاریخ پایان عملیات حسابرسی، هنوز نقایص سیستم برطرف نشده و اشتباه‌ها نیز اصلاح نگردیده است. موسسه‌ی حسابرسی با استفاده از دریافت تأییدیه یا سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته حساب‌های پرداختنی را در تاریخ ترازنامه به مبلغ ۱۵۰ میلیارد ریال اثبات کند.
- ح. شرکت مورد گزارش، بر اساس تجربیات پیشین و شواهد بازار، پیش‌بینی کرده که در دو سال آینده دست‌کم ۱۰۰ میلیارد ریال زیان عملیاتی خواهد داشت که ناشی از کاهش ارزش دارایی‌های عملیاتی آن نیست و از بابت موضوع مزبور ذخیره‌ای شناسایی نشده و در یادداشت‌های توضیحی نیز افشایی صورت نگرفته است.
- خ. در اجرای قانون مبارزه با پول‌شویی، در سال ۱۳×۳ رویه‌ی مورد عمل شرکت درباره‌ی شناسایی کامل ارباب رجوع (اشخاص حقوقی)، صرفاً اخذ اطلاعات راجع به نوع، ماهیت و میزان فعالیت ارباب رجوع به‌منظور تخمین سطح فعالیت مورد انتظار و همچنین اخذ اطلاعات مربوط به رتبه بندی ارباب رجوع از مراجع ذی‌ربط بوده است.
- د. شرکت در پایان ۱۳×۳، حق اختراعی به بهای تمام شده‌ی ۲۴۰ میلیارد ریال و استهلاک انباشته‌ی ۶۰ میلیارد ریال را به شرکت دیگری واگذار و در ازای آن ۳۰ میلیارد ریال وجه نقد و ۳۰۰ میلیارد ریال سفته‌ی ۵ ساله (ارزش فعلی ۱۸۰ میلیارد ریال) دریافت و از این بابت ۳۰ میلیارد ریال شناسایی و در صورت‌های مالی منعکس نموده است.
- ذ. بهای تمام شده‌ی موجودی مواد اولیه در پایان سال ۱۳×۳ به مبلغ ۱۱۰ میلیارد ریال بیش از خالص ارزش فروش آن بوده است. اما، کالایی که با مصرف مواد اولیه‌ی مزبور ساخته می‌شود؛ با سود به فروش می‌رسد. در صورت‌های مالی مورد گزارش، از بابت موجودی مواد اولیه ذخیره‌ای شناسایی نشده است.

ر . در ۱۳۴/۴/۲۵، در مورد یکی از دعاوی حقوقی سال پیش، بر علیه شرکت حکم قطعی صادر و شرکت به پرداخت مبلغ ۸۶ میلیارد ریال محکوم شده است. به دلیل اینکه رویداد بالا پس از تأیید صورت‌های مالی رخ داده است؛ صورت‌های مالی از این بابت اصلاح نشده و ذخیره‌ای شناسایی نگردیده است.

ز . طبق آگهی منتشره در مهر ۱۳۰۲ در روزنامه‌ی کثیرالانتشار مربوط به شرکت، به صاحبان سهام مهلت داده شده که مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام را حداکثر تا پایان سال ۱۳۰۲ پرداخت نمایند. تا تاریخ پایان عملیات حسابرسی، چهار نفر از سهامداران ۹۰ درصد و بقیه ۱۰۰ درصد مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام خود را پرداخت نموده‌اند. با توجه به تصمیم مجمع عمومی عادی شرکت در ۱۳۳/۴/۳۱ مبنی بر تقسیم سود سال مالی ۱۳۰۲ بین سهامداران، در سال ۱۳۰۳ به سهامداران بالا معادل ۹۰ درصد سود تعلق گرفته و به آنها پرداخت شده است.

ژ . با توجه به یادداشت توضیحی ... مبلغ ۳۰۰۰ میلیارد ریال از مانده‌ی تسهیلات مالی دریافتی، مربوط به اقساط سررسید شده بوده که تا تاریخ صورت‌های مالی پرداخت نشده و شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت آن یا کسب منابع مالی جایگزین نگردیده است. در چنین شرایطی ممکن است شرکت قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

س . در سال مالی مورد گزارش، بابت سود حاصل از فروش یک باب ساختمان شرکت به بهای تمام شده‌ی ۱۰۰ میلیارد ریال و استهلاک انباشته‌ی ۲۰ میلیارد ریال، مبلغ ۸۸ میلیارد ریال به سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منظور شده است. بابت معامله‌ی بالا در سال ۱۳۰۳ مبلغ ۷۰ میلیارد ریال از خریدار دریافت و مابقی قیمت فروش در سال مالی بعد وصول گردیده و تنظیم مبیعه نامه و تحویل ساختمان نیز در سال مالی بعد انجام شده است.

خواسته:

با توجه به نکات بالا، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره‌ی صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۳ شرکت "الف" (سهامی عام) را تهیه نمایید. ضمناً، در مواردی که نیازی به طرح موضوع در گزارش وجود ندارد؛ علت را توضیح دهد.

۱۵. پرسش تشریحی سال ۱۳۹۵:

صورت‌های مالی شرکت "الف" (سهامی عام)، ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۴، صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، با مجموع دارایی‌ها به مبلغ ۴۰۰۰ میلیارد ریال، درآمدها به مبلغ ۲۰۰۰ میلیارد ریال و سود خالص به مبلغ ۶۰۰ میلیارد ریال که در تاریخ ۹ تیر ۱۳۹۵، توسط هیأت مدیره تأیید و به حسابرس ارائه شده است؛ حسابرسی شده و عملیات حسابرسی در ۱۵ تیر ۱۳۹۵ پایان یافته است. مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۵ میلیارد ریال تعیین شده و نکات مربوط به حسابرسی و بازرسی قانونی و سایر اطلاعات به شرح زیر است:

الف. شرکت در تاریخ ۱۳۹۴/۲/۱ دو درصد سهام یک شرکت پذیرفته شده در بورس را که حائز شرایط سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله بوده، با هدف نگهداری کوتاه مدت به مبلغ ۳۰۰ میلیارد ریال خریداری نموده است. ارزش بازار این سرمایه‌گذاری در پایان سال ۱۳۹۴ بالغ بر ۳۴۱ میلیارد ریال بوده و شرکت بر مبنای روش ارزش بازار، سرمایه‌گذاری مزبور را به مبلغ ۳۴۱ میلیارد ریال در ترازنامه منعکس کرده است.

ب. در سال مالی مورد گزارش مبلغ ۲۰ میلیارد ریال مخارج توسعه یک پروژه داخلی شرکت و مبلغ ۱۷ میلیارد ریال مخارج تحقیق یک پروژه داخلی شرکت به‌عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی و در صورت‌های مالی منعکس گردیده است. مخارج توسعه به قصد تکمیل و استفاده از آن توسط شرکت انجام شده است.

پ. شرکت "الف" در تاریخ ۱۳۹۴/۳/۲۰ تعداد ۱۰ میلیون سهم (حدود ۵٪) از سهام شرکت "ب" را به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال خریداری کرده است که مبلغ اسمی هر سهم ۱۰۰۰ ریال بوده است. مجمع عمومی فوق‌العاده شرکت "ب" در تاریخ ۱۳۹۴/۵/۱۰ افزایش سرمایه به میزان ۱۰۰٪ و از محل آورده نقد را تصویب نموده و در تاریخ ۱۳۹۴/۵/۳۰ گواهی‌نامه‌های حق تقدم سهام صادر گردیده است. قیمت بازار هر سهم و حق تقدم هر سهم در تاریخ صدور گواهی‌نامه‌های حق تقدم به ترتیب مبلغ ۱۰۶۰۰ ریال و ۹۶۰۰ ریال بوده است. شرکت "الف" در تاریخ ۱۳۹۴/۶/۲ گواهی‌نامه حق تقدم را به مبلغ ۹۶ میلیارد ریال فروخته و از بابت سود حاصل از فروش آن مبلغ ۸۶ میلیارد ریال در سرفصل سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی منعکس نموده است.

- ت . مجمع عمومی عادی سالیانه شرکت درباره صورت‌های مالی سال قبل در تاریخ ۱۳۹۴/۲/۳۱ تشکیل گردیده و ضمن تصویب صورت‌های مالی مقرر شده مبلغ ۳۰۰ میلیارد ریال به‌عنوان سود سهام بین سهامداران تقسیم گردد. هیأت مدیره شرکت پرداخت سود سهام را بر اساس تعداد سهام سهامداران زمان‌بندی کرده و طی ماه‌های دی، بهمن و اسفند ۱۳۹۴ به ترتیب مبالغ ۱۱۰ میلیارد ریال، ۱۰۰ میلیارد ریال و ۹۰ میلیارد ریال به سهامداران پرداخت نموده است.
- ث . پوشش بیمه‌ای دارایی‌های ثابت مشهود در یادداشت توضیحی مربوط افشا گردیده است، اما پوشش بیمه‌ای از کفایت لازم (بااهمیت) برخوردار نمی‌باشد.
- ج . در خرداد ماه ۱۳۹۵ بر اثر آتش‌سوزی انبار شرکت، مبلغ ۶۵ میلیارد ریال از موجودی مواد اولیه شرکت از بین رفته است. از این بابت مبلغ ۴۰ میلیارد ریال به‌عنوان ذخیره کاهش ارزش موجودی‌های مزبور در صورت‌های مالی مورد گزارش منعکس و موضوع در یادداشت‌های توضیحی افشا شده است.
- چ . سود خالص شرکت به مبلغ ۶۰۰ میلیارد ریال شامل ۵۴۰ میلیارد ریال سود عملیاتی (مشمول بر ۴۰۰ میلیارد ریال مشمول مالیات و ۱۴۰ میلیارد ریال معاف از مالیات) و مبلغ ۱۵۹ میلیارد ریال سایر درآمدهای غیرعملیاتی (مشمول بر ۴۰ میلیارد ریال مشمول مالیات و ۱۱۹ میلیارد ریال معاف از مالیات و مشمول مالیات مقطوع) پس از وضع مبلغ ۹۹ میلیارد ریال بر درآمد می‌باشد. با توجه به اطلاعات فوق و تعداد سهام شرکت که معادل دو میلیارد سهم است، سود پایه هر سهم به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی به ترتیب به مبالغ ۲۲۵ ریال و ۷۵ ریال در صورت سود و زیان سال مالی مورد گزارش منعکس گردیده است.
- ح . در اجرای قانون مبارزه با پول‌شویی و آیین‌نامه و دستورالعمل‌های آن، واحد اطلاعات مالی مدارک مربوط به سوابق شناسایی یکی از خریداران محصولات شرکت را در تاریخ ۱۳۹۴/۱۰/۱۲ از شرکت درخواست نموده است. اقدام شرکت در این خصوص معطوف به ارائه نسخه الکترونیکی مدارک مزبور در تاریخ ۱۳۹۴/۱۰/۲۲ به واحد اطلاعات مالی بوده است.

- خ . بیش از ۹۰٪ سهام شرکت "ج" متعلق به شرکت "الف" است و شرکت مورد گزارش بر شرکت مزبور کنترل دارد. از آنجا که شرکت مورد گزارش خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر می‌باشد و واحد تجاری اصلی نهایی شرکت "الف" صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه می‌کند. از این رو صورت‌های مالی تلفیقی شرکت "الف" و شرکت فرعی آن برای سال مالی مورد گزارش تهیه و ارائه نشده است. دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت "ج" در پایان سال ۱۳۹۴ به ترتیب مبالغ ۳۰۰ میلیارد ریال و ۱۳۰ میلیارد ریال و درآمدها و هزینه‌های آن برای سال مالی مزبور به ترتیب مبالغ ۱۴۰ میلیارد ریال و ۱۰۰ میلیارد ریال بوده است.
- د . به موجب آگهی مندرج در روزنامه کثیرالانتشار مربوط در تاریخ ۱۳۹۴/۲/۲۴ مجمع عمومی عادی سالانه شرکت به منظور اخذ تصمیم درباره صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۳ در تاریخ ۱۳۹۴/۲/۳۱ تشکیل شده است. صورت جلسه‌ی مجمع عمومی مزبور در تاریخ ۱۳۹۴/۳/۳۰ به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال و در روز بعد در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده است.
- ذ . شرکت علاوه بر تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران، مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه نموده و حسابرس نیز در مورد آن صورت‌های مالی، گزارش جداگانه تهیه و منتشر کرده است.
- ر . شرکت در سال مالی مورد گزارش ماشین‌آلات تولیدی یکی از واحدهای خود را که بهای تمام شده، استهلاک انباشته و ارزش منصفانه‌ی آن به ترتیب مبالغ ۲۲۰ میلیارد ریال، ۸۰ میلیارد ریال و ۲۱۰ میلیارد ریال بوده و با چند قطعه زمین متعلق به شرکت دیگری به ارزش منصفانه ۲۴۰ میلیارد ریال معاوضه و مبلغ ۳۰ میلیارد ریال نیز وجه نقد پرداخت کرده است. معاوضه فوق دارای محتوای تجاری بوده و از این بابت مبلغ ۳۰ میلیارد ریال به‌عنوان زیان حاصل از معاوضه در صورت‌های مالی مورد گزارش منعکس شده است.

ز. نتایج حاصل از پاسخ تأییدیه‌های دریافتی در ارتباط با حساب‌های دریافتنی و حساب‌های پرداختنی در تاریخ ترازنامه شرکت به شرح زیر بوده است:

مغایرت مساعِد (نامساعد)	مبلغ طبق تأییدیه دریافتی	مانده طبق دفاتر	
میلیارد ریال	میلیارد ریال	میلیارد ریال	
۳۴	۱۳۴	۱۰۰	حساب‌های دریافتنی
(۲۲)	۹۲	۷۰	حساب‌های پرداختنی
۱۲			خالص مغایرت

در خصوص مغایرات بالا، صورت مغایرت توسط شرکت تهیه نشده است و از طریق سایر روش‌های حسابرسی نیز علت مغایرات مشخص نگردیده است.

ژ. معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت در یادداشت توضیحی مربوط، به نحو مناسب افشا گردیده است. با توجه به بررسی‌های انجام شده معاملات مزبور با تصویب هیأت مدیره شرکت صورت پذیرفته و صورت جلسات مربوط توسط کلیه اعضای هیأت مدیره تأیید و امضا شده است و معاملات فوق نیز در روال عادی عملیات شرکت انجام گرفته است.

س. تأییدیه مدیران در تاریخ ۱۳۹۵/۴/۸ ارائه شده است. همچنین گزارش فعالیت هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت پس از پایان اجرای عملیات حسابرسی و قبل از انتشار گزارش حسابرِس و بازرِس قانونی، در تاریخ ۱۳۹۵/۴/۲۰ ارائه گردیده و اطلاعات مندرج در آن با اسناد و مدارک ارائه شده مغایرت بااهمیتی نداشته است.

خواسته

با توجه به موارد بالا، گزارش حسابرِس مستقل و بازرِس قانونی را درباره‌ی صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۴ شرکت "الف" (سهامی عام) تهیه نمایید. ضمناً، در مواردی که نیازی به طرح موضوع در گزارش وجود ندارد؛ علت را توضیح دهد.

پاسخ نامه

پاسخ پرسش های چهارگزینه ای فصل نخست

الف	۱۳	ج	۹	ج	۵	ج	۱
د	۱۴	د	۱۰	د	۶	ج	۲
د	۱۵	الف	۱۱	ب	۷	د	۳
ج	۱۶	د	۱۲	د	۸	الف	۴

پاسخ پرسش های چهارگزینه ای فصل دوم

ب	۵۵	ب	۳۷	ب	۱۹	ب	۱
ب	۵۶	الف	۳۸	الف	۲۰	ج	۲
ج	۵۷	الف	۳۹	الف	۲۱	ج	۳
د	۵۸	ج	۴۰	د	۲۲	ب	۴
الف	۵۹	ب	۴۱	ج	۲۳	د	۵
د	۶۰	الف	۴۲	د	۲۴	د	۶
ج	۶۱	د	۴۳	د	۲۵	د	۷
د	۶۲	ج	۴۴	د	۲۶	ج	۸
ج	۶۳	ب	۴۵	الف	۲۷	د	۹
ج	۶۴	ج	۴۶	د	۲۸	الف	۱۰
د	۶۵	د	۴۷	د	۲۹	ج	۱۱
ج	۶۶	د	۴۸	ج	۳۰	ب	۱۲
ب	۶۷	د	۴۹	ج	۳۱	د	۱۳
ج	۶۸	د	۵۰	د	۳۲	د	۱۴
ج	۶۹	ج	۵۱	ج	۳۳	د	۱۵
ب	۷۰	ج	۵۲	ج	۳۴	د	۱۶
الف	۷۱	ب	۵۳	د	۳۵	د	۱۷
ج	۷۲	الف	۵۴	الف	۳۶	ج	۱۸

پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل سوم

ب	۶۷	ب	۴۵	د	۲۳	الف	۱
الف	۶۸	ج	۴۶	الف	۲۴	د	۲
ب	۶۹	الف	۴۷	ب	۲۵	الف	۳
ج	۷۰	ب	۴۸	ج	۲۶	د	۴
ج	۷۱	د	۴۹	د	۲۷	د	۵
الف	۷۲	ج	۵۰	د	۲۸	ج	۶
د	۷۳	الف	۵۱	ب	۲۹	الف	۷
د	۷۴	ب	۵۲	د	۳۰	د	۸
الف	۷۵	ج	۵۳	الف	۳۱	د	۹
ب	۷۶	د	۵۴	ب	۳۲	ب	۱۰
ج	۷۷	ب	۵۵	د	۳۳	ب	۱۱
د	۷۸	ب	۵۶	د	۳۴	الف	۱۲
الف	۷۹	ج	۵۷	الف	۳۵	د	۱۳
ب	۸۰	الف	۵۸	د	۳۶	الف	۱۴
ج	۸۱	ب	۵۹	ج	۳۷	ب	۱۵
الف	۸۲	ج	۶۰	ج	۳۸	ج	۱۶
ج	۸۳	د	۶۱	د	۳۹	الف	۱۷
د	۸۴	الف	۶۲	ب	۴۰	ب	۱۸
ج	۸۵	ب	۶۳	د	۴۱	ج	۱۹
ب	۸۶	ج	۶۴	الف	۴۲	ب	۲۰
		الف	۶۵	د	۴۳	ج	۲۱
		الف	۶۶	ب	۴۴	ج	۲۲

پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل چهارم

الف	۲۵
ج	۲۶
ب	۲۷
ج	۲۸
الف	۲۹
د	۳۰
ب	۳۱

الف	۱۷
د	۱۸
د	۱۹
الف	۲۰
ج	۲۱
د	۲۲
د	۲۳
د	۲۴

الف	۹
د	۱۰
د	۱۱
ج	۱۲
ب	۱۳
د	۱۴
الف	۱۵
الف	۱۶

الف	۱
ج	۲
ب	۳
د	۴
ج	۵
د	۶
ب	۷
ج	۸

پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل پنجم

ج	۱۹
د	۲۰
الف	۲۱
ب	۲۲
الف	۲۳

الف	۱۳
د	۱۴
ج	۱۵
د	۱۶
الف	۱۷
ب	۱۸

الف	۷
ب	۸
د	۹
الف	۱۰
ج	۱۱
الف	۱۲

الف	۱
الف	۲
ج	۳
ب	۴
د	۵
الف	۶

پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل ششم

ب	۱۳
د	۱۴

ج	۹
	۱۰
د	۱۱
ب	۱۲

	۵
ب	۶
ب	۷
د	۸

ب	۱
د	۲
ج	۳
د	۴

پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های کارشناسی ارشد و دکتری

ب	۱۰۳	ج	۶۹	ج	۳۵	ج	۱
ب	۱۰۴	ب	۷۰	د	۳۶	الف	۲
ج	۱۰۵	د	۷۱	ب	۳۷	ب	۳
د	۱۰۶	د	۷۲	د	۳۸	د	۴
ب	۱۰۷	د	۷۳	الف	۳۹	ج	۵
الف	۱۰۸	ج	۷۴	ج	۴۰	د	۶
د	۱۰۹	ب	۷۵	ب	۴۱	د	۷
ب	۱۱۰	ب	۷۶	ج	۴۲	ب	۸
ج	۱۱۱	الف	۷۷	د	۴۳	الف	۹
الف	۱۱۲	د	۷۸	ج	۴۴	الف	۱۰
د	۱۱۳	الف	۷۹	الف	۴۵	د	۱۱
الف	۱۱۴	د	۸۰	ج	۴۶	الف	۱۲
الف	۱۱۵	ب	۸۱	ب	۴۷	الف	۱۳
ج	۱۱۶	د	۸۲	الف	۴۸	الف	۱۴
د	۱۱۷	ج	۸۳	د	۴۹	ج	۱۵
ج	۱۱۸	ج	۸۴	الف	۵۰	ج	۱۶
الف	۱۱۹	د	۸۵	ج	۵۱	د	۱۷
د	۱۲۰	ج	۸۶	ب	۵۲	ج	۱۸
الف	۱۲۱	الف	۸۷	ج	۵۳	الف	۱۹
ب	۱۲۲	ج	۸۸	الف	۵۴	ب	۲۰
ب	۱۲۳	د	۸۹	د	۵۵	د	۲۱
د	۱۲۴	الف	۹۰	د	۵۶	الف	۲۲
الف	۱۲۵	ب	۹۱	ب	۵۷	د	۲۳
د	۱۲۶	الف	۹۲	الف	۵۸	ج	۲۴
الف	۱۲۷	ج	۹۳	ب	۵۹	ج	۲۵
د	۱۲۸	ب	۹۴	ب	۶۰	ب	۲۶
الف	۱۲۹	ب	۹۵	د	۶۱	الف	۲۷
ج	۱۳۰	د	۹۶	د	۶۲	د	۲۸
ج	۱۳۱	ج	۹۷	الف	۶۳	ج	۲۹
ب	۱۳۲	د	۹۸	ب	۶۴	د	۳۰
ج	۱۳۳	د	۹۹	ب	۶۵	ج	۳۱
ج	۱۳۴	ج	۱۰۰	ج	۶۶	الف	۳۲
الف	۱۳۵	الف	۱۰۱	ج	۶۷	د	۳۳
ب	۱۳۶	د	۱۰۲	ج	۶۸	ج	۳۴

پاسخ پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران

۷۰	د	۴۷	ب	۲۴	د	۱	ب
۷۱	د	۴۸	ج	۲۵	ب	۲	الف
۷۲	الف	۴۹	د	۲۶	ج	۳	ب
۷۳	د	۵۰	ج	۲۷	ب	۴	ب
۷۴	الف	۵۱	الف	۲۸	د	۵	د
۷۵	د	۵۲	ب	۲۹	الف	۶	د
۷۶	ب	۵۳	ب	۳۰	د	۷	د
۷۷	الف	۵۴	ب	۳۱	الف	۸	ج
۷۸	ج	۵۵	الف	۳۲	ج	۹	د
۷۹	ب	۵۶	الف	۳۳	د	۱۰	ج
۸۰	ب	۵۷	الف	۳۴	ب	۱۱	ج
۸۱	ب	۵۸	ب	۳۵	الف	۱۲	الف
۸۲	ب	۵۹	ب	۳۶	د	۱۳	الف
۸۳	الف	۶۰	الف	۳۷	الف	۱۴	ج
۸۴	ج	۶۱	د	۳۸	ج	۱۵	ب
۸۵	الف	۶۲	ج	۳۹	د	۱۶	ج
۸۶	ج	۶۳	ب	۴۰	د	۱۷	ج
۸۷	ج	۶۴	د	۴۱	ب	۱۸	ج
۸۸	د	۶۵	د	۴۲	الف	۱۹	ج
۸۹	الف	۶۶	د	۴۳	د	۲۰	الف
۹۰	د	۶۷	د	۴۴	ج	۲۱	ج
۹۱	الف	۶۸	د	۴۵	الف	۲۲	د
۹۲	ج	۶۹	ب	۴۶	د	۲۳	الف

پاسخ پرسش‌های تشریحی آزمون‌های جامعه حسابداران رسمی ایران

۱. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۱:

پاسخ خواسته‌ی نخست

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

$$\text{اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیارد ریال)} = ۱/۰۵ = (۱۱۰ + ۱۰۰) \div ۲ \times ۱\%$$

سپس، باید هر یک از بندهای پرسش، تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سنجیده شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن را در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، موضوع از بین رفتن بخشی از ساختمان‌های شرکت در اثر آتش‌سوزی در اردیبهشت ماه سال پس از پایان دوره‌ی مالی باید در صورت‌های مالی به نحو مناسب افشا شود. با توجه به افشای مناسب توسط شرکت، نیازی به درج این موضوع در گزارش حسابرس نیست^۱.

بند ب: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود، افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه‌ی تجدید ارزیابی آن (درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته‌ی ناشی از تجدید ارزیابی) مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌عنوان هزینه شناسایی گردیده است؛ این افزایش تا میزان هزینه‌ی قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود. بنابراین، موضوع این بند تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی است که بخش حقوق صاحبان سهام را در

۱. چنانچه به نظر حسابرس، این موضوع، برای درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اهمیت ویژه داشته باشد؛ در بند تأکید بر مطلب خاص درج می‌شود.

ترازنامه و همچنین، صورت سود و زیان جامع را به مبلغ ۲ میلیارد ریال تحت تأثیر قرار می‌دهد. افزون بر این، شرکت صورت سود و زیان جامع را نیز ارائه نکرده است.

بند پ:

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، مبالغ سود تضمین شده و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، بازده سرمایه‌گذاری است و معمولاً درآمد تلقی می‌گردد. اما در مواردی که سود سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، از محل اندوخته‌ها یا سود قابل تخصیص تا پایان آخرین دوره‌ی مالی سالانه‌ی گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام می‌شود؛ این گونه مبالغ معرف بازیافت بخشی از بهای تمام شده‌ی سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود. بنابراین، سود سهام دریافتی یا دریافتی از محل سود پیش از تاریخ تحصیل (با فرض اینکه تا پایان آخرین دوره‌ی مالی سالانه‌ی گزارشگری پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری باشد)، به‌عنوان بازیافت بخشی از بهای تمام‌شده‌ی سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به آن میزان کاهش می‌یابد. از این رو، مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال از محل سود سال جاری شرکت سرمایه‌پذیر باید به‌عنوان درآمد شناسایی شود و ۲ میلیارد ریال از محل سود انباشته‌ی پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کم شود. در نتیجه، مبلغ سرمایه‌گذاری‌ها در ترازنامه و مبلغ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها و در نتیجه سود قبل از مالیات در صورت سود و زیان به مبلغ ۲ میلیارد ریال بیش نمایی شده و این موضوع منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شده است.

بند ت:

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان دارایی‌های نامشهود، مخارج توسعه در صورت احراز معیارهای شناخت باید به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورتهای مالی قبلی به‌عنوان هزینه شناسایی شده است؛ نباید بعداً به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود. این موضوع منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شده و موجب بیش نمایی دارایی‌های ثابت و سود انباشته به مبلغ ۳ میلیارد ریال شده است.

بند ث:

موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج شود.

بند ج : موضوع این بند، محدودیت بااهمیت ولی غیر فراگیر (مبلغ ۱/۵ میلیارد ریال) در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب است.

بند چ : موضوع این بند، تحریف کم‌اهمیت (مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال) تلقی می‌شود.

بند ح : با توجه به اینکه در پرسش اشاره‌ای به عدم توانایی حسابرس به اثبات مانده‌ی حساب‌های دریافتنی نشده است؛ حسابرس با محدودیت روبرو نیست و شواهد موجود را گردآوری نموده است. اعتراض بدهکاران موجب محدودیت در کسب شواهد نمی‌شود؛ مگر اینکه مستندات کافی برای اثبات مانده‌ها وجود نداشته باشد. افزون بر این، به افشا نشدن موضوع در صورت‌های مالی نیز اشاره‌ای نشده، پس با فرض افشا، تحریف بااهمیت رخ نداده است. حسابرس درباره‌ی نتیجه‌ی اعتراض، ابهام دارد؛ اما این موضوع منجر به دعوی حقوقی نشده است. با توجه به این مطالب و با فرض افشای کافی و مناسب در صورت‌های مالی، موضوع در یک بند تأکید بر مطلب خاص درج می‌گردد.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط اظهار کند.

گزارش حسابرس مستقل

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

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت جامعه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۰ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت 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 بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. اضافات دارایی‌های ثابت مشهود (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ثبت تعدیلاتی به مبلغ ۳ میلیارد ریال بابت مخارج توسعه است که پیش از این به حساب هزینه منظور شده بود. طبق استاندارد حسابداری مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد ارقام نامشهود که در صورت‌های مالی قبلی به‌عنوان هزینه شناسایی شده است؛ نباید بعداً به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی شناسایی شود. تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش هر یک از سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و سود و زیان انباشته به مبلغ یاد شده می‌شود.^۱

۱. بندهای مربوط به بخش مبانی اظهار نظر را می‌توان به ترتیب الف. ماهیت و اهمیت، ب. اهمیت، و پ. سرفصل‌های صورت‌های مالی نوشت. در این کتاب بندها به ترتیب ماهیت و اهمیت نوشته شده است؛ یعنی ابتدا بندهای تحریف دارای اثر مالی معین، سپس بندهای تحریف بدون ارائه آثار مالی و بندهای مربوط به افشا و پس از آن بندهای مربوط به محدودیت، به ترتیب اهمیت آنها درج شده است.

۵. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی... صورتهای مالی آمده است؛ شرکت طی سال مورد گزارش بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود را تجدید ارزیابی نموده و مازاد تجدید ارزیابی به مبلغ ۲ میلیارد ریال را برخلاف استانداردهای حسابداری، در سرفصل تعدیلات سنواتی ثبت و به حساب سود و زیان انباشته منظور نموده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش سود و زیان انباشته و افزایش مازاد تجدید ارزیابی، هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود. افزون بر این، صورت سود و زیان جامع نیز ارائه نشده است.

۶. درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها (یادداشت توضیحی... صورتهای مالی) شامل مبلغ ۲ میلیارد ریال سود دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیر، از محل سود انباشته‌ی سال(های) پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری است که در سرفصل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها ثبت و در صورت سود و زیان سال مورد گزارش منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، سود دریافتی از محل سود انباشته‌ی پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کم شود. بنابراین، تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش هر یک از سرفصل‌های سرمایه‌گذاری‌ها و سود قبل از مالیات (درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها) به مبلغ یاد شده می‌شود.

۷. مبلغ ۱/۵ میلیارد ریال از موجودی مواد و کالای شرکت (یادداشت توضیحی... صورتهای مالی) در انبار... نگهداری می‌شود. به دلیل نامساعد بودن محل انبار یاد شده، امکان نظارت بر شمارش این موجودی‌ها در پایان دوره‌ی (سال) مورد گزارش فراهم نشده است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالای یاد شده در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۴ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی درباره‌ی موجودی مواد و کالا را مشخص کند.

اظہار نظر مشروط

۸. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۶ و همچنین به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۷، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت جامعه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ 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

۹. این مؤسسه توجه مجمع عمومی^۱ را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی ... علیه شرکت جامعه (سهامی عام) توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

۱۰. همان طور که در یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی آمده، صورتحسابهای صادر شده در دوره‌ی مورد گزارش برای تعدادی از بدهکاران به مبلغ ۲ میلیارد ریال مورد اعتراض ایشان قرار گرفته است اما شرکت اعتراض بدهکاران را نپذیرفته و مدعی است این صورتحسابها درست و طبق مفاد قراردادهای فی‌مابین بوده است. نتیجه‌ی قطعی اعتراضهای یاد شده، تا تاریخ این گزارش مشخص نشده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

امضای حسابرس^۲

... ماه ۱×۱۳

نشانی حسابرس: نشانی حسابرس در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

پاسخ خواسته‌ی دوم

چنانچه سود سهام مندرج در بند پ پرسش، به‌جای ۲/۵ میلیارد ریال ۳۵ میلیارد ریال (شامل ۳۲ میلیارد ریال از محل سود انباشته‌ی پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری) بود؛ موجب تحریف بااهمیت و فراگیر در صورتهای مالی می‌شد که منجر به ارائه‌ی نظر مردود می‌شود. بنابراین به‌جز موارد زیر، سایر اجزای گزارش همانند گزارش مندرج در بخش نخست پاسخ است.

بند مسئولیت حسابرس: همانند بند مسئولیت حسابرس گزارش مندرج در بخش نخست پاسخ نوشته می‌شود و بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس باید به شرح زیر در گزارش درج شود:

...

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

۱. به‌جای "مجمع عمومی" می‌توان واژه‌ی "استفاده‌کنندگان" را بکار برد.

۲. توضیحات مربوط به امضای حسابرس و مواردی که باید در آن درج شود؛ در فصل دوم ارائه شده است.

بند مبانی اظهار نظر مردود: عنوان این بند مبانی اظهار نظر مردود است و موضوع محدودیت در کسب شواهد درباره‌ی موجودی مواد و کالا از زیر این بند حذف و به بند بعدی (سایر محدودیت‌ها) منتقل می‌شود.

مبانی اظهار نظر مردود

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها (یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی) شامل مبلغ ۳۲ میلیارد ریال سود دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیر، از محل سود انباشته‌ی پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری می‌باشد که در سرفصل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها ثبت و در صورت سود و زیان سال مورد گزارش منعکس شده است. طبق استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، سود دریافتی از محل سود انباشته‌ی پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کم شود. بنابراین، تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش هر یک از سرفصل‌های سرمایه‌گذاری‌ها و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها به مبلغ یاد شده می‌شود.

سایر محدودیت‌ها: این بند پس از مبانی اظهار نظر مردود و پیش از بند اظهار نظر به گزارش افزوده می‌شود و موضوع محدودیت در کسب شواهد درباره‌ی موجودی مواد و کالا در این بند درج می‌شود.

بند اظهار نظر: به صورت زیر نوشته می‌شود:

اظهار نظر مردود

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند ...، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت جامعه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ 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 نمی‌دهد.

پاسخ خواسته‌ی سوم

صورت‌حساب صادره برای تعدادی از بدهکاران به مبلغ ۸۰ میلیارد ریال مورد اعتراض ایشان قرار گرفته و شرکت اعتراض بدهکاران را نپذیرفته و مدعی است این صورت‌حساب‌ها درست و طبق مفاد قراردادهای فی‌مابین بوده است. حسابرس درباره‌ی نتیجه‌ی این اعتراض، ابهام دارد و با توجه به اینکه رقم یاد شده بااهمیت و فراگیر (اساسی) است؛ حسابرس نمی‌تواند درباره‌ی مطلوب بودن ارائه‌ی صورتهای مالی اظهار نظر کند. بنابراین به جز موارد زیر، سایر اجزای گزارش همانند گزارش مندرج در بخش نخست پاسخ است.

بند مسئولیت حسابرس: همانند بند مسئولیت حسابرس گزارش مندرج در بخش نخست پاسخ نوشته می‌شود و بخش پایانی بند مسئولیت حسابرس باید به شرح زیر در گزارش درج شود:

مسئولیت حسابرس

...

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است. لیکن به دلیل ابهام اساسی توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی نمی‌باشد^۱.

بند مبانی عدم اظهار نظر: عنوان این بند مبانی عدم اظهار نظر است و تحریف‌ها و محدودیت در کسب شواهد درباره‌ی موجودی مواد و کالا از زیر این بند حذف و به بندهای بعدی، به ترتیب با عناوین سایر تحریف‌ها و سایر محدودیت‌ها منتقل می‌شود.

مبانی عدم اظهار نظر

صورتحساب‌های صادر شده در دوره‌ی مورد گزارش برای تعدادی از بدهکاران به مبلغ ۸۰ میلیارد ریال مورد اعتراض ایشان قرار گرفته است اما شرکت اعتراض بدهکاران را نپذیرفته و مدعی است این صورتحساب‌ها درست و طبق مفاد قراردادهای فی‌مابین بوده است. نتیجه‌ی قطعی اعتراض‌های یاد شده، تا تاریخ این گزارش مشخص نشده است. در نتیجه، تعیین آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، منوط به مشخص شدن نتیجه‌ی اعتراض مشتریان است.

سایر تحریف‌ها: این بند پس از مبانی عدم اظهار نظر به گزارش افزوده می‌شود و تحریف‌ها در این بند درج می‌شود.

سایر محدودیت‌ها: این بند پس از سایر تحریف‌ها به گزارش افزوده می‌شود و موضوع محدودیت در کسب شواهد درباره‌ی موجودی مواد و کالا از در این بند درج می‌شود.

بند اظهار نظر: به صورت زیر نوشته می‌شود:

عدم اظهار نظر

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

۱. این بند، طبق دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است؛ نوشته شده است. طبق دستورالعمل منتشر شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، باید این گونه نوشته شود: "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 نمی‌باشد".

پاسخ خواسته‌ی چهارم

ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد منجر به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی می‌شود و در نتیجه باید نظر مشروط ارائه شود. بنابراین، باید عبارت "و جریان وجوه نقد" از بند مقدمه‌ی گزارش حذف شود و بند زیر به بندهای مندرج در بخش مبانی اظهار نظر مشروط افزوده شود:

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه‌ی چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های گوناگون به طور خلاصه نشان داده می‌شود؛ ضروری است.

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به‌استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد، موضوع بند...، به ارائه‌ی ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای... و همچنین به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت تولیدی جامعه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ و عملکرد مالی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحوی مطلوب نشان می‌دهد.

۲. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۲:

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

$$\text{اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیارد ریال)} = ۳۰ = ۱\% \times (۲) \div (۴۰۰۰ + ۲۰۰۰)$$

سپس، باید هر یک از بندهای پرسش، تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، بهای تمام شده‌ی یک دارایی نامشهود ایجاد شده در بنگاه اقتصادی شامل تمام مخارج ضروری است که به طور مستقیم یا بر اساس مبانی تخصیص معقول و یکنواخت، قابل انتساب به ایجاد، تولید و آماده سازی دارایی برای استفاده‌ی مورد نظر مدیریت می‌باشد. مخارج اداری و عمومی و فروش، در بهای تمام شده‌ی دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در داخل بنگاه اقتصادی منظور نمی‌شود؛ مگر اینکه، بتوان این مخارج را به طور مستقیم با تحصیل دارایی یا آماده‌سازی آن برای استفاده‌ی مورد نظر ارتباط داد. بنابراین، مخارج غیرمستقیم مطرح شده در پرسش، شرایط شناسایی به‌عنوان دارایی را ندارد. در نتیجه‌ی این تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، سایر

دارایی‌ها ۴۵ میلیارد ریال (۶۰ میلیارد ریال منهای ۱۵ میلیارد ریال) و سود انباشته ۴۵ میلیارد ریال بیش نمایی شده است.

بند ب: طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان **حسابداری پیمان‌های بلند مدت**، چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل شده‌ی پیمان تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد؛ تنها آن بخش از مخارج پیمان که منعکس کننده‌ی کار انجام شده است در مخارج تحمل شده‌ی پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می‌گردد. مثال‌هایی از مخارج پیمان که در مخارج تحمل شده منظور نمی‌شود عبارت است از:

الف. مخارج پیمان که مرتبط با فعالیت آتی پیمان است؛ مانند مواد و مصالح تحویلی به کارگاه یا کنار گذاشته شده برای پیمان که تاکنون در پیمان مربوط، استفاده نشده است (به‌جز مواد و مصالحی که مشخصاً برای پیمان مزبور ساخته شده باشد)؛ و

ب. مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم پیش از انجام کار.

بنابراین، شناسایی ۵۰ میلیارد ریال ذخیره، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی و بیش نمایی پیمان‌های در جریان پیشرفت و ذخایر شده است.

بند پ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **حسابداری مخارج تأمین مالی**، مخارج تأمین مالی باید در دوره‌ی وقوع، به‌عنوان هزینه شناسایی شود به‌استثنای آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است و باید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی آن دارایی محسوب شود. دارایی واجد شرایط، یک دارایی است که آماده‌سازی آن برای استفاده‌ی مورد نظر یا فروش، الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد. موجودی‌هایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره‌ی زمانی قابل ملاحظه‌ای است و نیز ماشین‌آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمان‌ها، نمونه‌هایی از دارایی واجد شرایط می‌باشد.

با توجه به مطالب بالا، رویه‌ی شرکت درباره‌ی مخارج تأمین مالی با استاندارد مربوط سازگار است. از این رو، موضوع این بند نباید در گزارش درج شود.

بند ت: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان **کمک‌های بلاعوض دولت**، کمک بلاعوضی که برای تأمین مالی فعالیت‌های عمومی بنگاه اقتصادی طی یک دوره‌ی بلند مدت مشخص یا به‌منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی بنگاه اقتصادی اعطا

می‌شود؛ باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد؛ و در صورت مشخص نبودن دوره‌ی مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن قابل وصول می‌شود؛ شناسایی گردد. بنابراین، مبلغ ۹۰ میلیارد ریال کمک بلاعوض باید طی سه سال، هر سال ۳۰ میلیارد ریال، شناسایی شود. از این رو، ثبت مبلغ ۹۰ میلیارد ریال به‌عنوان سایر درآمدهای دوره‌ی مورد گزارش، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، مانده‌ی تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال کم‌نمایی و سایر درآمدها به همین مبلغ بیش‌نمایی شده است.

بند ث :

تأییدیه‌های درخواستی از تعدادی از بانک‌ها دریافت نشده و موجب ایجاد محدودیت شده اما حسابرس توانسته است با سایر روش‌ها، خود را فقط درباره‌ی مانده‌ی حساب‌های بانکی متقاعد کند. باید به این نکته توجه شود که در تأییدیه‌های بانکی، معمولاً اطلاعاتی بیشتر از مانده‌ی حساب‌های ثبت شده در دفاتر بنگاه مورد رسیدگی درخواست می‌شود. برای نمونه، می‌توان به اطلاعات مربوط به هرگونه حساب بنگاه مورد رسیدگی نزد بانک، محدودیت‌های مربوط به حساب‌ها، اطلاعات مربوط به تسهیلات مالی، وثایق و صاحبان امضا، اشاره نمود. در این پرسش، سایر روش‌ها شامل رسیدگی به صورتحساب‌های بانکی است که شامل تمام اطلاعات درخواست شده در تأییدیه نیست. بنابراین، باید در گزارش به‌احتمال وجود تعهدات شرکت به بانک و همچنین هرگونه تعدیلاتی که ممکن بود در نتیجه‌ی دریافت تأییدیه‌ها مشخص شود؛ اشاره گردد.

بند ج :

این بند، مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... نحوه‌ی پرداخت سود قابل تقسیم توسط مجمع عمومی تعیین می‌شود و اگر مجمع عمومی در خصوص نحوه‌ی پرداخت تصمیمی نگرفته باشد؛ هیأت مدیره نحوه‌ی پرداخت را تعیین خواهد نمود؛ ولی در هر حال پرداخت سود به صاحبان سهام باید ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود انجام پذیرد". سود سهام سال پیش، ۸۰ میلیارد بوده که در ۳۰ آذر ۱۳۸۱ تصویب شده است؛ پس می‌بایست تا ۳۰ مرداد ۱۳۸۲ پرداخت می‌شد. در حالی که در شهریور ۱۳۸۲ پرداخت شده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

افزون بر این، طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، ”با رعایت شرایط مقرر در ماده‌ی ۱۳۴ نسبت معینی از سود خالص سال مالی شرکت که ممکن است جهت پاداش هیأت مدیره در نظر گرفته شود؛ به هیچ وجه نباید در شرکت‌های سهامی عام از پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود و در شرکت‌های سهامی خاص از ده درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود؛ تجاوز کند. مقررات اساسنامه و هرگونه تصمیمی که مخالف با مفاد این ماده باشد باطل و بلا اثر است.“

شرکت بتا، سهامی عام است و با توجه به اینکه سود سهام مصوب سال گذشته ۸۰ میلیارد ریال بوده، بیشینه‌ی پاداش هیأت مدیره، ۴ میلیارد ریال بوده است. مجمع عمومی، پاداش هیأت مدیره را ۷ میلیارد ریال تعیین کرده و مفاد این ماده رعایت نشده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ج : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۱۳۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، ”مجمع عمومی عادی صاحبان سهام می‌تواند با توجه به ساعات حضور اعضای غیرموظف هیأت مدیره در جلسات هیأت مزبور، پرداخت مبلغی را به آنها به طور مقطوع بابت حق حضور آنها در جلسات تصویب کند. مجمع عمومی این مبلغ را با توجه به تعداد ساعات و اوقاتی که هر عضو هیأت مدیره در جلسات هیأت حضور داشته است تعیین خواهد کرد. همچنین در صورتی که در اساسنامه پیش‌بینی شده باشد؛ مجمع عمومی می‌تواند تصویب کند که نسبت معینی از سود خالص سالانه‌ی شرکت به‌عنوان پاداش به اعضای هیأت مدیره تخصیص داده شود. اعضای غیرموظف هیأت مدیره حق ندارند بجز آنچه در این ماده پیش‌بینی شده است؛ در قبال سمت مدیریت خود به طور مستمر یا غیر مستمر بابت حقوق یا پاداش یا حق‌الزحمه وجهی از شرکت دریافت کنند.“

در پرسش آمده است که حق حضور در جلسات بر اساس مصوبه‌ی ۲ سال پیش پرداخت شده است. گرچه در قانون به‌صراحت نیامده، معمولاً حق حضور در جلسه‌ی مجمع عمومی هر سال تصویب می‌شود. بنابراین، این موضوع در بخش سایر مسئولیت‌های بازرس قانونی درج می‌شود.

طبق مفاد ماده‌ی ۱۲۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "هیأت مدیره باید اقلأ یک نفر شخص حقیقی را به مدیریت عامل شرکت برگزیند و حدود اختیارات و مدت تصدی و حق الزحمه‌ی او را تعیین کند؛ در صورتی که مدیر عامل عضو هیأت مدیره باشد؛ دوره‌ی مدیریت عاملی او از مدت عضویت او در هیأت مدیره بیشتر نخواهد بود. مدیر عامل شرکت نمی‌تواند در عین حال رئیس هیأت مدیره‌ی همان شرکت باشد؛ مگر با تصویب سه چهارم آرای حاضر در مجمع عمومی".

بنابراین، حق الزحمه‌ی مدیر عامل را هیأت مدیره تعیین می‌کند و نیازی به تصویب حقوق مدیر عامل توسط مجمع عمومی صاحبان سهام نیست.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات یاد شده، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، با اهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه نماید. افزون بر این، حسابرس، بازرس قانونی هم هست و باید در رابطه با معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت و همچنین، گزارش فعالیت هیأت مدیره موضوع ماده‌ی ۲۳۲ این قانون نیز اظهار نظر کند. بنابراین، این دو مورد نیز در بخش سایر وظایف بازرس قانونی - با فرض اینکه ایرادی وجود ندارد - آورده می‌شود.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

۱. صورت‌های مالی شرکت بتا (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۲ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابررس و بازررس قانونی

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

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

همچنین، این مؤسسه به عنوان بازررس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. سایر درآمدها به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، شامل مبلغ ۹۰ میلیارد ریال کمک بلاعوض دریافتی بابت تأمین مالی فعالیت‌های عمومی سه ساله‌ی شرکت است. طبق استانداردهای حسابداری، این گونه کمک‌ها باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره، دریافت می‌گردد؛ یعنی طی سه سال یاد شده (۳۰ میلیارد ریال در سال مورد گزارش و ۶۰ میلیارد ریال در دو سال آینده) شناسایی گردد. انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی تعهدات ناشی از کمک‌های بلاعوض به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال و کاهش سایر درآمدها و در نتیجه کاهش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۵. پیمان‌های در جریان پیشرفت به شرح یادداشت ... توضیحی صورت‌های مالی، شامل ۵۰ میلیارد ریال مخارج بعدی تکمیل پیمان‌های بلند مدت شرکت است که به طرفیت ذخیره‌ها در حساب‌ها ثبت شده است. طبق استانداردهای حسابداری، مخارج مرتبط با فعالیت آتی پیمان، نباید در مخارج تحمل شده منظور شود. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی هر یک از سرفصل‌های پیمان‌های در جریان پیشرفت و سایر حساب‌های پرداختنی به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال می‌شود.

۶. سایر دارایی‌های غیر جاری (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۴۵ میلیارد ریال ارزش دفتری مخارج غیرمستقیم پیش از بهره‌برداری طرح توسعه‌ی شرکت است. شناسایی مخارج یاد شده به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی دارایی ایجاد شده در شرکت، با استانداردهای حسابداری سازگار نیست. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی سایر دارایی‌ها و سود انباشته، هر یک به مبلغ ۴۵ میلیارد ریال (شامل ۶۰ میلیارد ریال بهای تمام شده پس از کسر ۱۵ میلیارد ریال استهلاک انباشته‌ی آن) می‌شود.

۷. پاسخ تأییدیه‌های ارسالی برای تعدادی از بانک‌هایی که شرکت نزد آنها حساب دارد؛ دریافت نشده است. مانده‌ی حساب‌های مربوط با استفاده از صورتحساب‌های بانکی اثبات شده است؛ اما این مؤسسه نتوانسته با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز خود را درباره‌ی تعهدات احتمالی این شرکت به بانک‌های یاد شده و همچنین هرگونه تعدیلاتی که ممکن بود در نتیجه‌ی دریافت تأییدیه‌ها مشخص شود؛ متقاعد کند.

اظهار نظر مشروط

۸. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۶ و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۷، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت بتا (سهامی عام) در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۹۲ 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۹. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت به شرح زیر است:
- ۹-۱. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود، در رابطه با پرداخت سود سهام سال گذشته به مبلغ ۸۰ میلیارد ریال که در ۳۰ آذر ۱۳۰۱ تصویب و در شهریور ۱۳۰۲ پرداخت شده است.
- ۹-۲. مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت حداکثر معادل پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود به‌عنوان پاداش هیأت مدیره؛ به‌گونه‌ای که، سود مصوب سهام برای دوره‌ی مالی گذشته ۸۰ میلیارد ریال و پاداش هیأت مدیره ۷ میلیارد ریال بوده است.
- ۹-۳. مفاد ماده‌ی ۱۳۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر تصویب حق حضور اعضای غیرموظف هیأت مدیره در جلسات، توسط مجمع عمومی عادی صاحبان سهام در سال مورد گزارش، حق حضور اعضای غیرموظف هیأت مدیره در جلسات، براساس مصوبه‌ی مجمع عمومی دو سال پیش و به همان میزان پرداخت شده است.
۱۰. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی ...، به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری، 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.
۱۱. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

... ماه ۱۳×۲ ... امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۳. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۳:

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

$$\text{اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیارد ریال)} = \frac{4}{5} = 1\% \times (2) \div (500 + 400)$$

سپس، باید هر یک از بندهای پرسش تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سنجیده شود.

بند الف: با توجه به اینکه کالا در پنجمین روز کاری پس از پایان دوره‌ی مورد گزارش به مشتری تحویل داده شده است؛ مزایا و مخاطرات مالکیت کالا نیز در همین روز به مشتری منتقل شده و فروش باید در این روز شناسایی شود. از این رو، در پایان دوره‌ی مورد گزارش، فروش تحقق نیافته و در نتیجه فروش و بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته به ترتیب به مبلغ ۲۵ و ۲۰ میلیارد ریال بیش نمایی شده‌اند. بنابراین صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت است.

بند ب: موضوع این بند تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی است؛ اما به دلیل عدم وجود شواهد کافی، ارائه‌ی تعدیلات لازم میسر نیست. بیشینه‌ی اثر این تحریف بر حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و هزینه‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول ۵/۵ میلیارد ریال است.

بند پ: موضوع این بند- در صورتی که حسابرس با اجرای سایر روش‌ها متقاعد نشود- محدودیت بااهمیت در کسب شواهد تلقی می‌شود. به گونه‌ای که برای حساب‌های دریافتنی ۵ میلیارد ریال تأییدیه‌ی بی‌پاسخ و ۶ میلیارد ریال مغایرت نامساعد وجود دارد.

بند ت: چک یاد شده می‌بایست در سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری منعکس می‌شد؛ اما این موضوع تحریف کم‌اهمیت (۳ میلیارد ریال) در صورت‌های مالی است.

بند ث : گرچه چک به تاریخ ۱۳۳۶/۶/۲۸ صادر شده، ذی‌نفع در اول مهر ۱۳۳۳ برای دریافت آن به شرکت مراجعه کرده است. بنابراین، چک تا روز نخست مهر در اختیار بنگاه مورد رسیدگی بوده و نایست از وجوه نقد نزد بانک کاسته می‌شد. از این رو، وجوه نقد و حساب‌های پرداختنی تجاری هر یک به مبلغ ۷ میلیارد ریال کم‌نمایی شده که تحریف بااهمیت در صورتهای مالی تلقی می‌شود.

بند ج : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **حسابداری مخارج تأمین مالی**، مخارج تأمین مالی باید در دوره‌ی وقوع به‌عنوان هزینه شناسایی شود به‌استثنای آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است و باید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی آن دارایی محسوب شود. دارایی واجد شرایط، یک دارایی است که آماده سازی آن برای استفاده مورد نظر یا فروش، الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد. موجودی‌هایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه‌ای است و نیز ماشین‌آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمان‌ها، نمونه‌هایی از دارایی واجد شرایط می‌باشد. سایر سرمایه‌گذاری‌ها و موجودی‌هایی که مرتباً یا به شیوه‌های دیگر به مقادیر زیاد و به طور مستمر در کوتاه مدت تولید می‌شود؛ دارایی واجد شرایط نیست. دارایی‌هایی که هنگام تحصیل برای استفاده مورد نظر یا فروش آماده است؛ به‌عنوان دارایی واجد شرایط تلقی نمی‌شود.

با توجه به اینکه در پرسش به ساخت ساختمان و تأسیسات اشاره شده است؛ این دارایی‌ها می‌تواند دارایی واجد شرایط برای جذب هزینه‌های مالی باشد. موجودی کالا، در بیشتر موارد دارایی واجد شرایط نیست. بنابراین، ثبت ۵ میلیارد ریال هزینه‌ی مالی در بهای تمام شده‌ی موجودی کالا، موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی با بیش‌نمایی موجودی کالا و سود قبل از مالیات (کم‌نمایی هزینه‌های مالی) شده است.

بند چ : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. باید به مفاد مواد ۲۴۰ و ۲۴۱ لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت توجه شود. در این مورد، مفاد ماده‌ی ۲۴۰ رعایت شده است اما مفاد ماده‌ی ۲۴۱ نه. به‌گونه‌ای که به‌جای پنج درصد سود پرداخت شده به صاحبان سهام، ده درصد آن به‌عنوان پاداش به اعضای هیأت مدیره پرداخت شده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ح : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**، در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به گونه‌ای با اهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ باید چگونگی انعکاس آن را در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، موضوع از بین رفتن بخشی از موجودی مواد و کالای شرکت در اثر آتش‌سوزی در مهر ماه سال پس از پایان دوره‌ی مالی باید در صورت‌های مالی، به گونه‌ای مناسب افشا شود. با توجه به افشای مناسب توسط شرکت، اهمیت مبلغ و دریافت نکردن خسارت، موضوع در یک بند تأکید بر مطلب خاص آورده می‌شود.

بند خ : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق ماده‌ی ۱۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، **”مدیر عامل شرکت و اعضای هیأت مدیره به استثنای اشخاص حقوقی، حق ندارند هیچ گونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل نمایند و شرکت نمی‌تواند دیون آنان را تضمین یا تعهد کند. این گونه عملیات به خودی خود باطل است ...“** حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند د : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق ماده‌ی ۱۰۶ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، **”در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن یکی از امور ذیل باشد؛ یک نسخه از صورت جلسه‌ی مجمع باید جهت ثبت به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال گردد: ۱. انتخاب مدیران و بازرس یا بازرسان، ۲. تصویب ترازنامه، ۳. کاهش یا افزایش سرمایه و هر نوع تغییر در اساسنامه، و ۴. انحلال شرکت و نحوه‌ی تصفیه‌ی آن.“** بنابراین، انتخاب مدیران و بازرس یا بازرسان باید در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها ثبت شود و در صورت ثبت انتخاب مدیران (اشخاص حقیقی و حقوقی) نیازی به ثبت نمایندگان اشخاص حقوقی در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها نیست. افزون بر این، طبق ماده‌ی ۱۳۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت درباره‌ی حق حضور اعضای هیأت مدیره در جلسات، نیز رعایت نشده است.

حسابرس و بازرس قانونی، رعایت نشدن مفاد ماده ۱۳۴ در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند د: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، مخارج توسعه در صورت احراز معیارهای شناخت باید به‌عنوان دارایی نامشهود، شناسایی شود. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد ارقام نامشهود که در صورت‌های مالی قبلی به‌عنوان هزینه شناسایی شده است؛ نباید بعداً به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود. موضوع این بند منجر به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده و موجب بیش‌نمایی دارایی‌های ثابت و سود انباشته به مبلغ ۶ میلیارد ریال شده است.

بند ر: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. حسابرس و بازرس قانونی، نظر خود را درباره‌ی معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ز: طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۸۹ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، "در صورت عدم افشای پوشش بیمه‌ای داراییها در یادداشت‌های توضیحی، موضوع باید در قالب انحراف از استانداردهای حسابداری، در گزارش حسابرس انعکاس یابد. ضمناً در صورتی که پوشش بیمه‌ای دارایی‌ها از کفایت لازم برخوردار نباشد؛ این موضوع نیز در انتهای همین بند (در مورد دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و مواد (۲) الی (۵) قانون محاسبات عمومی کشور، با عطف به مصوبه شماره ۱۰۵۶۰۰/ت/۴۰۴۸۴ هـ مورخ ۱۳۹۰/۵/۲۳ هیئت محترم وزیران) درج گردد. در صورت افشای پوشش بیمه‌ای دارایی‌ها در یادداشت‌های توضیحی و عدم کفایت پوشش بیمه‌ای، موضوع به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص (در مورد دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و مواد (۲) الی (۵) قانون محاسبات عمومی کشور با عطف به مصوبه شماره ۱۰۵۶۰۰/ت/۴۰۴۸۴ هـ مورخ ۱۳۹۰/۵/۲۳ هیئت محترم وزیران) در گزارش حسابرس درج شود".

بنابراین، با فرض عدم افشا، نبود پوشش بیمه‌ای برای بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود شرکت به ارزش دفتری ۹ میلیارد ریال و افشا نکردن آن، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ژ: تعدیل نکردن حساب ماشین‌آلات، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده و در نتیجه سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و تسهیلات مالی دریافتی مربوط به تفاوت نرخ ارز به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال بیش نمایی شده است (این موضوع می‌تواند بر هزینه‌ی استهلاک دوره‌ی مورد گزارش و دوره‌ی پیش مؤثر باشد که در پرسش مطرح نشده است).

بند س: موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر درباره‌ی تداوم فعالیت است. با توجه به افشا در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج شود.

بند ش: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "هیأت مدیره‌ی شرکت باید پس از انقضای سال مالی صورت دارایی و دیون شرکت را در پایان سال و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به ضمیمه‌ی گزارشی درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال مالی مزبور تنظیم کند. اسناد مذکور در این ماده باید اقلأً بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود".

افزون بر این، طبق مفاد ماده‌ی ۱۴۸ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "بازرس یا بازرسان... مکلفند درباره‌ی صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره‌ی عملکرد و حساب سود و زیان ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین درباره‌ی صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته‌اند؛ اظهار نظر کنند...".

بنابراین، حسابرس و بازرس قانونی باید در بخش سایر وظایف بازرس قانونی درباره‌ی گزارش فعالیت هیأت مدیره، اظهار نظر کند.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت الفبا (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۳ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. سرفصل‌های فروش خالص و بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته (یادداشت‌های توضیحی ... و ... صورت‌های مالی) به‌ترتیب شامل مبالغ ۲۵ و ۲۰ میلیارد ریال درآمد فروش و بهای تمام شده‌ی فروش کالایی است که در پنجمین روز کاری پس از پایان دوره‌ی مورد گزارش به مشتری تحویل داده شده است. با توجه به انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت کالا در زمان تحویل، شناسایی مبالغ یاد شده، خلاف استانداردهای حسابداری است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش فروش خالص و حساب‌های دریافتنی تجاری هر یک به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال، کاهش بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته و افزایش موجودی کالا به مبلغ ۲۰ میلیارد ریال و در نتیجه کاهش سود قبل از مالیات به مبلغ ۵ میلیارد ریال می‌شود.

۵. بهای تمام شده‌ی ماشین‌آلات (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل مبلغ ۱۵ میلیارد ریال مابه‌التفاوت نرخ ارز تسهیلات دریافتی بابت خرید آنها است که در سال‌های پیش در حساب بهای تمام شده‌ی ماشین‌آلات ثبت شده است. طبق تصمیم هیأت وزیران که در تاریخ ۱۳۲۵/۵/۲۲ ابلاغ شده است؛ شرکت از پرداخت مبلغ یاد شده معاف شده اما تعدیلات لازم از این بابت در حساب‌ها انجام نشده است. انجام تعدیلات یاد شده موجب کاهش مانده‌ی هر یک از سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و تسهیلات مالی دریافتی به مبلغ یاد شده می‌شود.

۶. شرکت، یک فقره چک را به مبلغ ۷ میلیارد ریال به سررسید ۱۳۳۶/۶/۲۸ در وجه یکی از مشتریان صادر نموده اما ذی‌نفع در اول مهر ۱۳۳۳ برای دریافت آن به شرکت مراجعه کرده است. با وجود این، مبلغ یاد شده، از وجوه نقد نزد بانک در ۱۳۳۶/۶/۳۱ کاسته شده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب افزایش هر یک از سرفصل‌های وجوه نقد و حساب‌های پرداختنی تجاری به مبلغ یاد شده می‌شود.

۷. اضافات دارایی‌های ثابت مشهود به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، شامل ثبت تعدیلاتی به مبلغ ۶ میلیارد ریال بابت مخارج توسعه است. مخارج یاد شده، در سال‌های پیش به حساب هزینه منظور شده بود و شناسایی آن به‌عنوان دارایی در سال مورد گزارش، خلاف استانداردهای حسابداری است. تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و سود و زیان انباشته به مبلغ یاد شده می‌شود.
۸. حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۵/۵ میلیارد ریال مطالبات سنواتی است که اقدامات شرکت برای وصول آنها به نتیجه نرسیده و برای آنها ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول نیز در نظر گرفته نشده است. گرچه شناسایی ذخیره برای این مطالبات ضروری است؛ تعیین مبلغ ذخیره‌ی لازم منوط به دستیابی به نتایج پی‌گیری‌های انجام شده توسط شرکت می‌باشد.
۹. موجودی کالا (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۵ میلیارد ریال سود تضمین شده‌ی تسهیلات مالی دریافتی است که برخلاف استانداردهای حسابداری به بهای تمام شده‌ی موجودی کالا منظور شده است. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی موجودی کالا به مبلغ ۵ میلیارد ریال و افزایش هزینه‌های مالی و در نتیجه کاهش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.
۱۰. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای پوشش بیمه‌ای دارایی‌های ثابت مشهود و این موضوع که بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود شرکت به ارزش دفتری ۹ میلیارد ریال، پوشش بیمه‌ای ندارد؛ رعایت نشده است.
۱۱. پاسخ تأییدیه‌های ارسالی برای برخی از بدهکاران که مانده‌ی بدهی آنها ۵ میلیارد ریال است؛ دریافت نشده است. افزون بر این، طبق تأییدیه‌های دریافتی از شماری از بدهکاران، آنها مانده‌ی بدهی خود را معادل ۶ میلیارد ریال کمتر اعلام نموده‌اند. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی مانده‌ی حساب‌های دریافتنی یاد شده در ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۳ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است آثار احتمالی ناشی از دریافت پاسخ تأییدیه‌ها و برطرف شدن مغایرت‌های یاد شده را مشخص کند.

اظهار نظر مشروط

۱۲. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۱۰ و همچنین به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۱۱، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت الفبا (سهامی عام) در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۳ 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

۱۳. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده، به دلیل وجود رقابت شدید در بازار داخلی و از دست دادن بخش قابل توجهی از مشتریان، شرکت با مشکلاتی مواجه شده اما اقداماتی برای صادرات محصولات شرکت به خارج از کشور انجام شده است. این موضوع، نشان‌دهنده وجود ابهامی بااهمیت است که نسبت به توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد می‌کند. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

۱۴. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده، در ۱۷ مهر ۱۳۰۳، بخشی از موجودی‌های کالا به ارزش ۵/۵ میلیارد ریال دچار آتش‌سوزی شده و از بین رفته است. شرکت بیمه، به دلیل سهل‌انگاری شرکت در نگهداری موجودی‌های یاد شده، از پرداخت خسارت خودداری کرده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۵. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت به شرح زیر است:

۱۵-۱. مفاد ماده‌ی ۲۴۱، مبنی بر پرداخت حداکثر پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود؛ به‌عنوان پاداش هیأت مدیره. به‌گونه‌ای که، سود مصوب سهام برای دوره‌ی مالی گذشته ۸ میلیارد ریال و پاداش هیأت مدیره ۰/۸ میلیارد ریال بوده است.

۱۵-۲. مفاد ماده‌ی ۱۳۲، مبنی بر اینکه مدیر عامل شرکت و اعضای هیأت مدیره، حق ندارند هیچ‌گونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل نمایند. در سال مورد گزارش، با تصویب هیأت مدیره‌ی شرکت، یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال، به‌صورت اقساطی به مدیر عامل واگذار شده است.

۱۵-۳. مفاد ماده‌ی ۱۳۴، مبنی بر اینکه مجمع عمومی عادی صاحبان سهام می‌تواند با توجه به تعداد ساعات و اوقات حضور اعضای هیأت مدیره در جلسات، حق حضور آنها را تعیین کند. مستنداتی مبنی بر چگونگی تعیین حق حضور در جلسات هیأت مدیره، به این مؤسسه ارائه نشده است.

۱۶. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی ...، به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری 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.

۱۷. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

تاریخ گزارش حسابرس

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۴. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۴:

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

$$\text{اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیارد ریال)} = ۵ = ۱\% \times [۲ \div (۴۵۰ + ۵۵۰)]$$

سپس، باید هر یک از بندهای پرسش، تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده شود.

بند الف: عدم صدور مجوز از طرف شرکت برای شمارش موجودی کالا به مبلغ ۲۰ میلیارد ریال موجب محدودیت بااهمیت در کسب شواهد حسابرسی شده است.

افزون بر این، طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان **حسابداری موجودی مواد و کالا**، موجودی مواد و کالا باید بر مبنای **“اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش”** تک تک اقلام یا گروه‌های اقلام مشابه، اندازه‌گیری شود. مقایسه‌ی بین بهای تمام شده و خالص ارزش فروش باید به طور جداگانه در مورد هر یک از اقلام موجودی انجام شود. چنانچه این کار عملی نباشد باید گروه‌های کالا یا کالای مشابه را جمعاً در نظر گرفت. بنابراین، آزمون کاهش ارزش نشان می‌دهد که موجودی کالای III نیازمند ۱۶ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش است. شناسایی نکردن این زیان کاهش ارزش، موجب تحریف بااهمیت صورت‌های مالی با بیش نمایی سود قبل از مالیات و موجودی کالا، هر یک به مبلغ ۱۶ میلیارد ریال شده است.

بند ب: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **دارایی‌های ثابت مشهود**، دارایی‌هایی که وثیقه‌ی بدهی‌هاست باید در صورت‌های مالی افشا گردد. بنابراین، افشا نکردن دارایی‌های در رهن بانک به بهای تمام شده‌ی ۱۲۰ میلیارد ریال و ارزش دفتری ۴۰ میلیارد ریال، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند پ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان **حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها**، دریافت سهام جایزه^۱ (یا سود سهمی) موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری نمی‌شود؛ بلکه به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به تعداد کل سهام موجود بعد از دریافت سهام جایزه تقسیم شود. بنابراین، ثبت مبلغ ۶ میلیارد ریال در حساب‌های سرمایه‌گذاری و درآمد شرکت، موجب تحریف بااهمیت صورت‌های مالی با بیش نمایی این حساب‌ها شده است.

۱. سهام جایزه: عبارت است از توزیع سهام بین صاحبان سهام واحد تجاری از محل سود انباشته، اندوخته‌ها یا صرف سهام که با توجه به اصلاحیه قانون تجارت موکول به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده است.

بند ت : طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان **حسابداری اجاره‌ها**، اجاره‌های سرمایه‌ای باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه‌ی دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، هر کدام کمتر است؛ در ترازنامه‌ی اجاره‌کننده منعکس شود. ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های اجاره شده در آغاز اجاره و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره‌ی آنها به ترتیب مبالغ ۱۵ و ۱۲ میلیارد ریال بوده است. بنابراین، دارایی‌ها و بدهی‌های اجاره‌ی سرمایه‌ای به مبلغ ۱۲ میلیارد ریال کم‌نمایی و صورت‌های مالی تحریف شده است.

بند ث : موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر در گزارش حسابرس درج شود.

بند ج : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام، ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی درباره‌ی به تقسیم سود، رعایت نشده است. سود سهام سال پیش، ۶ میلیارد بوده که در ۳۰ آبان ۱۳۰۳ تصویب شده، پس می‌بایست تا ۳۰ تیر ۱۳۰۴ پرداخت می‌شد. در حالی که در شهریور ۱۳۰۴ پرداخت شده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... نسبت معینی از سود خالص سال مالی شرکت که ممکن است جهت پاداش هیأت مدیره در نظر گرفته شود؛ به هیچ وجه نباید در شرکت‌های سهامی عام از پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود ... تجاوز کند ...". شرکت صنعتی یاس، سهامی عام است و با توجه به اینکه سود سهام مصوب سال گذشته ۶ میلیارد ریال بوده، بیشینه‌ی پاداش هیأت مدیره، ۳۰۰ میلیون ریال بوده است. مجمع عمومی، پاداش هیأت مدیره را ۳۰۰ میلیون ریال تعیین کرده و مفاد این ماده رعایت شده است.

بند چ : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. با توجه به اینکه در تأییدیه‌ی مدیران به نبود معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت اشاره شده است؛ حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ح : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. بازرس قانونی باید گزارش فعالیت هیأت مدیره، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت را بررسی و درباره‌ی آن اظهار نظر کند. حسابرس و بازرس قانونی، موضوع برخورد نکردن به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش یاد شده با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، و همچنین، با در نظر گرفتن اینکه ارائه نکردن صورت جریان وجوه نقد، منجر به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه نماید.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت صنعتی یاس (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت صنعتی یاس (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۹۴ و صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت 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 بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۹۴ ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه‌ی چنین صورتی ک در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های گوناگون به طور خلاصه نشان داده می‌شود؛ ضروری است.

۵. شرکت در پایان سال مالی مورد گزارش، اقدام به انعقاد قرارداد اجاره‌ی سرمایه‌ای برای استفاده از ساختمان و تأسیسات در فعالیت‌های تولیدی خود نموده است. طبق شواهد و اطلاعات موجود، ارزش فعلی کمینه‌ی مبالغ اجاره ۱۲ میلیارد ریال بوده، اما برخلاف

استانداردهای حسابداری، از این بابت ثبتي در دفاتر شرکت انجام نشده است. انجام تعديل لازم از این بابت موجب افزایش دارایی‌های ثابت مشهود و بدهی‌ها به مبلغ ۱۲ میلیارد ریال می‌شود.

۶. شرکت در سال مورد گزارش تعداد ۶ میلیون سهم جدید از شرکت سرمایه‌پذیر "الف" از محل صرف سهام دریافت کرده که برخلاف استانداردهای حسابداری، از این بابت ۶ میلیارد ریال در حساب‌های سرمایه‌گذاری و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری یاد شده (یادداشت‌های توضیحی ... و ... صورت‌های مالی) ثبت شده است. انجام تعديل لازم از این بابت موجب کاهش سرمایه‌گذاری و سود قبل از مالیات به مبلغ یاد شده می‌شود.

۷. دارایی‌های ثابت شرکت به ارزش دفتری ۴۰ میلیارد ریال (بهای تمام شده ۱۲۰ میلیارد ریال) در گرو بانک است که برخلاف استانداردهای حسابداری، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نشده است.

۸. موارد بااهمیت مربوط به مانده‌ی موجودی مواد و کالا در پایان سال مورد گزارش به شرح زیر است:

۸-۱. موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل موجودی کالای III به بهای تمام شده‌ی ۲۴ میلیارد ریال و خالص ارزش فروش ۸ میلیارد ریال است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. انجام تعديل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ ۱۶ میلیارد ریال می‌شود.

۸-۲. به دلیل عدم صدور مجوز از طرف شرکت برای شمارش نیمی از موجودی کالا به مبلغ ۲۰ میلیارد ریال، امکان نظارت بر شمارش این موجودی‌ها فراهم نشده است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالای یاد شده در ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۴ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی درباره‌ی موجودی مواد و کالا را مشخص کند.

اظہار نظر مشروط

۹. به نظر این مؤسسه، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد، موضوع بند ۴، به ارائه‌ی ناقص اطلاعات منجر شده است و به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۵ تا ۸-۱ و همچنین، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۲-۸، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت صنعتی یاس (سهامی عام) در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۰۴ و عملکرد مالی 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

۱۰. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی ... علیه شرکت صنعتی یاس (سهامی عام) توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

۱۱. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود، در رابطه با پرداخت سود سهام سال گذشته به مبلغ ۶ میلیارد ریال که در ۳۰ آبان ۱۳۰۳ تصویب و در شهریور ۱۳۰۴ پرداخت شده، رعایت نشده است.

۱۲. طبق تأییدیه‌ی مدیران، طی سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

۱۳. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

... ماه ۱۳۰۴ امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

۵. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۵:

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیون ریال) $7275 = (370000 + 60000) \div 2 \times 1/5\%$
سپس، باید هر یک از بندهای پرسش، تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده شود.

بند الف : موضوع این بند، محدودیت کم‌اهمیت (مبلغ ۷۰۰۰ میلیون ریال) در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب است.

بند ب : بخشی از موجودی مواد و کالا به مبلغ ۱۵۰۰۰ میلیون ریال ناباب شده و خالص ارزش فروش برآوردی آن ۷۰۰۰ میلیون ریال است. طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان **“حسابداری موجودی مواد و کالا”** این موجودی‌ها باید بر مبنای کمینه‌ی بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود. بنابراین، باید برای کالاهای یاد شده ۸۰۰۰ میلیون ریال زیان کاهش ارزش در حساب‌ها ثبت شود. با توجه به شناسایی نکردن زیان توسط شرکت، صورت‌های مالی دارای تحریفی بااهمیت است که منجر به بیش‌نمایی موجودی مواد و کالا و کم‌نمایی زیان کاهش ارزش (معمولاً سایر هزینه‌های عملیاتی) شده است.

بند پ : موضوع این بند، تحریف کم‌اهمیت (مبلغ ۵۰۰۰ میلیون ریال) در صورت‌های مالی است.

بند ت : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**، در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به‌گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن را در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، موضوع از بین رفتن بخشی از ماشین‌آلات شرکت به ارزش دفتری ۹۰۰۰ میلیون ریال در اثر آتش‌سوزی در آبان ماه سال پس از پایان دوره‌ی مالی باید در صورت‌های مالی به نحو مناسب افشا شود. عدم افشای مناسب توسط شرکت، تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی است و باید در گزارش حسابرس درج شود.

بند ث : طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان **کاهش ارزش دارایی‌ها**، بنگاه اقتصادی باید در پایان هر دوره‌ی گزارشگری، در صورت وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش یک دارایی، مبلغ بازیافتنی دارایی را برآورد کند. یکی از این نشانه‌ها اینست که ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می‌رفت؛ کاهش یافته باشد. زیان کاهش ارزش، مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازیافتنی آن است. مبلغ بازیافتنی، عبارت است از خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر است. خالص ارزش فروش نیز عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط عادی و پس از کسر کلیه‌ی مخارج فروش، حاصل می‌شود. تنها در صورتی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد؛ مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی آن کاهش یابد. این تفاوت به‌عنوان زیان کاهش ارزش، شناسایی می‌شود. باید به این نکته توجه شود که در استاندارد یاد شده، برای شناسایی زیان کاهش ارزش، معیار اقتصادی بودن، جایگزین معیار دایمی بودن شده که در استانداردهای پیشین بکار رفته بود.

در این پرسش، تنها به زیان سال جاری اشاره شده که نشانه‌ای از امکان کاهش ارزش است؛ اما به محاسبه‌ی ارزش اقتصادی و مبلغ بازیافتنی و مقایسه‌ی آن با مبلغ دفتری و تصمیم‌گیری بر اساس آن اشاره نشده است. بنابراین، در نظر گرفتن زیان کاهش ارزش، بدون انجام آزمون کاهش ارزش، درست به نظر نمی‌رسد. در نتیجه، با فرض اینکه مبلغ بازیافتنی سرمایه‌گذاری کمتر از مبلغ دفتری آن نیست؛ هر یک از سرفصل‌های سود دوره و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت به مبلغ ۸۰۰۰ میلیون ریال تحریف (کم‌نمایی) شده است.

بند ج : در این بند، دو نکته مطرح شده است:

الف. حسابرس سال پیش، مؤسسه‌ی حسابرسی امید بوده است. بنابراین، باید در سایر بندهای توضیحی گزارش تصریح شود که صورتهای مالی دوره‌ی گذشته توسط مؤسسه‌ی حسابرسی امید حسابرسی شده و نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش وی نیز درج شود.

ب. اشاره به انجام نشدن تکالیف مجمع عمومی سال پیش، درباره‌ی دریافت نکردن سفته‌های وثیقه‌ی وام تسویه شده از بانک ملی و منتقل نشدن رسمی سند مالکیت ساختمان به نام شرکت، جزو وظایف بازرس قانونی است.

بند چ : موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر، در گزارش حسابرس درج شود. به این نکته توجه شود که طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان **ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی**، بنگاه اقتصادی نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند. بدهی احتمالی افشا می‌شود؛ مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

بند ح : حسابرس و بازرس قانونی باید در بخش سایر وظایف بازرس قانونی، درباره‌ی گزارش فعالیت هیأت مدیره موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، اظهار نظر کند. افزون بر این، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه‌ی مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. بنابراین، تاریخ تأییدیه مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

با توجه به اینکه تأییدیه‌ی مدیران در ۱۰ آذر ۱۳۵۷ ارائه شده، تاریخ گزارش حسابرس نیز ۱۰ آذر ۱۳۵۷ است.

بند خ : طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان **درآمد عملیاتی**، چنانچه بابت خدمات تضمینی پس از فروش، مبلغ مشخصی در قیمت فروش منظور شده باشد؛ معمولاً مقتضی خواهد بود که شناخت آن حصه از قیمت فروش به عنوان درآمد، به تعویق افتد و طی دوره‌ای صورت گیرد که خدمات ارائه می‌شود. درآمدی که به تعویق می‌افتد؛

مبلغی است که افزون بر جبران مخارج مورد انتظار خدمات تحت قرارداد فروش، سودی معقول از بابت انجام خدمات، عاید فروشنده کند. با توجه به شناسایی ۹۳٫۰۰۰ میلیون ریال بهای خدمات تضمینی پس از فروش به‌عنوان درآمد دوره‌ی مورد گزارش، صورت‌های مالی دارای تحریفی بااهمیت است که منجر به بیش‌نمایی فروش و کم‌نمایی پیش‌دریافت‌ها شده است.

بند د : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۲۰ با عنوان **سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده**، اگر اصلاح سایر اطلاعات، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های بااهمیتی را در سایر بندهای توضیحی در گزارش خود ارزیابی کند. بنابراین، موضوع این بند باید در سایر بندهای توضیحی گزارش درج شود.

بند ذ : حسابرس سال پیش نتوانسته بود درباره‌ی کالای آغاز سال پیش متقاعد شود و موضوع را در گزارش خود درج نموده بود؛ ولی درباره‌ی کالای پایان سال پیش متقاعد شده بود. با توجه به اینکه، موضوع یاد شده بر صورت سود و زیان سال مورد گزارش و همچنین بر اقلام دوره‌ی جاری و مقایسه‌ای ترازنامه اثر ندارد؛ این موضوع، بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، اثری ندارد.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت و فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مردود ارائه نماید. در نتیجه‌گیری، باید به این نکته توجه شود که تحریف مطرح شده در بند خ، ۹۳ میلیارد ریال است و با در نظر گرفتن آثار این تعدیل، شرکت ۵۰ میلیارد ریال زیان خواهد داشت. افزون بر این، حسابرس، بازرس قانونی هم هست و باید در رابطه با معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت نیز اظهار نظر کند. بنابراین، این مورد نیز در بخش سایر وظایف بازرس قانونی- با فرض اینکه ایرادی وجود ندارد- آورده می‌شود.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت سپهر (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳۸۵ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی دربارۀ مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت 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 شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مردود

۴. فروش خالص (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۹۳ میلیارد ریال درآمد خدمات تضمینی پس از فروش است که خدمات مربوط به آن در سال آینده ارائه خواهد شد. طبق استانداردهای حسابداری، شناسایی درآمد عملیاتی، شناسایی درآمد یاد شده باید به تعویق افتد و طی دوره‌ای صورت گیرد که خدمات ارائه می‌شود. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش فروش خالص و افزایش پیش‌دریافت‌ها به مبلغ یاد شده می‌شود.

سایر تحریف‌ها

۵. بخشی از ماشین‌آلات شرکت به ارزش دفتری ۹ میلیارد ریال که پوشش بیمه‌ای نداشته، در دوم آذر ماه ۱۳۰۵ در اثر آتش‌سوزی از بین رفته اما این موضوع به نحو مناسب در صورت‌های مالی، افشا نشده است.

۶. موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل موجودی کالای ناباب به بهای تمام شده‌ی ۱۵ میلیارد ریال و خالص ارزش فروش ۷ میلیارد ریال است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به کمینه‌ی بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ ۸ میلیارد ریال می‌شود.

۷. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۸۰ میلیارد ریال بهای خرید سهام شرکت سهیل (سهامی عام) از طریق بورس اوراق بهادار است که برخلاف استانداردهای حسابداری، در سال مورد گزارش برای این سرمایه‌گذاری ۸ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش سهام شناسایی شده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب می‌شود که هر یک از سرفصل‌های سود قبل از مالیات و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت به مبلغ ۸ میلیارد ریال افزایش یابد.

اظهار نظر مردود

۸. به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار مورد مندرج در بند ۴، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت سپهر (سهامی عام) در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳×۵ 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 نمی‌دهد.

تأکید بر مطلب خاص

۹. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ۲۵ صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، اتهام مربوط به دعوای حقوقی به خواسته ناشی از تخطی از ضوابط سازمان محیط‌زیست به مبلغ ۸۳ میلیارد ریال علیه شرکت سپهر (سهامی عام) توصیف شده است. شرکت نیز دادخواست متقابل داده و اقدامات قضایی در جریان است. پیامد نهایی دعوای مطرح شده در حال حاضر قابل پیش‌بینی نیست. از این رو، بابت بدهی‌های احتمالی ناشی از این دعوا نیز ذخیره‌ای در صورت‌های مالی منظور نشده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مردود نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۰. صورت‌های مالی سال منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳×۴ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ۱۵ آذر ماه ۱۳×۴ آن مؤسسه درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر مشروط اظهار شده است.

۱۱. اطلاعات مربوط به برخی تولیدات شرکت که در سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه شده است؛ حاوی مغایرت‌های بااهمیت با صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۲. پی‌گیری‌های شرکت برای انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ ... صاحبان سهام، در موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف. دریافت سفته‌های وثیقه‌ی وام تسویه شده از بانک ملی، و

ب. انتقال رسمی سند مالکیت ساختمان به نام شرکت.

۱۳. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی ... به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری 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.

۱۴. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

۱۰ آذر ماه ۱۳۰۵

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۶. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۶:

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیارد ریال) $7/5 = 1\% \times (2 \div (600 + 900))$

سپس، باید هر یک از بندهای پرسش، تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **مخارج تأمین مالی**، مخارج تأمین

مالی باید در دوره‌ی وقوع، به‌عنوان هزینه، شناسایی شود به‌استثنای آن بخش از

مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط

است و باید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی آن دارایی محسوب شود. دارایی

واجد شرایط، یک دارایی است که آماده‌سازی آن برای استفاده‌ی مورد نظر

یا فروش، الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد. موجودی‌هایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره‌ی زمانی قابل ملاحظه‌ای است و نیز ماشین‌آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمان‌ها، نمونه‌هایی از دارایی واجد شرایط می‌باشد. بنابراین، طرح سرمایه‌ای می‌تواند یک دارایی واجد شرایط باشد. از این رو، ثبت ۱۷ میلیارد ریال از مخارج تأمین مالی قابل انتساب به تحصیل طرح سرمایه‌ای به عنوان هزینه‌ی مالی دوره‌ی مورد گزارش، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، دارایی‌های ثابت در جریان ساخت ۱۷ میلیارد ریال کم‌نمایی و هزینه‌های مالی به همین مبلغ بیش نمایی شده است.

بند ب : موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر درباره‌ی تداوم فعالیت است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر، در گزارش حسابرس درج شود.

بند پ : موضوع این بند - در صورتی که حسابرس با اجرای سایر روش‌ها متقاعد نشود- محدودیت بااهمیت (۱۵/۱ میلیارد ریال) در کسب شواهد کافی و مناسب تلقی می‌شود.

بند ت : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۱۰ با عنوان **اطلاعات مقایسه‌ای**، در مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد؛ حسابرس جانشین باید در سایر بندهای توضیحی گزارش خود، به این موارد اشاره کند: الف. تصریح این که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است؛ و ب. نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش حسابرس پیشین.

بند ث : موضوع این بند محدودیت بااهمیت (۱۴ میلیارد ریال) در کسب شواهد کافی و مناسب تلقی می‌شود.

بند ج : موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر، در گزارش حسابرس درج شود.

بند چ : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، اگر مدیران از ارائه‌ی تأییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند خودداری کنند؛ این امر موجب محدودیت در دامنهی رسیدگی می‌شود و حسابرس باید نظر مشروط (بااهمیت ولی غیر فراگیر) یا عدم اظهار نظر (بااهمیت و فراگیر) ارائه کند. در این پرسش، عدم ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران، بااهمیت تلقی شده است.

بند ح : طبق مفاد ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... عضو هیأت مدیره یا مدیر عامل ذی‌نفع در معامله در جلسه‌ی هیأت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت به معامله‌ی یاد شده حق رأی نخواهد داشت." با توجه به اینکه بخش پایانی این ماده رعایت نشده است؛ حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند خ : گرچه در پرسش، اطلاعات کاملی برای تصمیم‌گیری ارائه نشده است (از جمله توجیهات شرکت مورد رسیدگی و شرایط مربوط به فروش و خرید، مبلغ خرید دوباره، کوتاه یا بلند مدت بودن طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری در گذشته و ...). به نظر می‌رسد که فروش سرمایه‌گذاری یاد شده می‌تواند با هدف مدیریت سود و حساب‌سازی برای بیشتر نشان دادن سود دوره انجام شده باشد؛ چرا؟ چون سود فروش سرمایه‌گذاری ۱۷ میلیارد ریال است و کل سود دوره ۲۰ میلیارد ریال. اگر سود فروش سرمایه‌گذاری نبود؛ کل سود دوره ۳ میلیارد ریال بود. بنابراین، سود دوره به‌گونه‌ای بااهمیت تحریف شده است.

بند د : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **مخارج تأمین مالی**، که بخشی از آن در بند "الف" بالا آمد؛ کالای خریداری شده، دارایی واجد شرایط نیست؛ بنابراین، ثبت مبلغ ۱۵ میلیارد ریال از مخارج تأمین مالی در بهای تمام‌شده‌ی کالای خریداری شده موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، موجودی مواد و کالا (تا پایان سال فروخته نشده) به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال بیش‌نمایی و هزینه‌های مالی به همین مبلغ کم‌نمایی شده است.

بند د : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان **کمک‌های بلاعوض دولت**، کمک بلاعوضی که برای تأمین مالی فعالیت‌های عمومی بنگاه اقتصادی طی یک دوره‌ی بلند مدت مشخص یا به‌منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی بنگاه اقتصادی اعطا می‌شود؛ باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد و در صورت مشخص نبودن دوره‌ی مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن، قابل وصول می‌شود؛ شناسایی گردد. بنابراین، ۱۸ میلیارد ریال کمک بلاعوض باید طی سه سال (سال مورد گزارش و دو سال آینده)، هر سال ۶ میلیارد ریال، شناسایی شود. از این رو، ثبت ۱۸ میلیارد ریال به‌عنوان سایر درآمدهای دوره‌ی مورد گزارش، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، مانده‌ی تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض ۱۲ میلیارد ریال کم‌نمایی و سایر درآمدها به همین مبلغ بیش نمایی شده است.

بند ر : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۲۰ با عنوان **سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده**، اگر اصلاح سایر اطلاعات، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های بااهمیتی را در سایر بندهای توضیحی در گزارش خود ارزیابی کند. بنابراین، موضوع این بند باید در سایر بندهای توضیحی گزارش درج شود. با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه نماید. افزون بر این، حسابرس، بازررس قانونی هم هست و باید در رابطه با گزارش فعالیت هیأت مدیره موضوع ماده‌ی ۲۳۲ این قانون نیز اظهار نظر کند. بنابراین، این مورد نیز در بخش سایر وظایف بازررس قانونی-با فرض اینکه ایرادی وجود ندارد. - آورده می‌شود.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت سهند (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۵ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. شرکت، در ۲۳ اسفند ماه ۱۳۰۵ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ... به بهای تمام شده‌ی ۵۵ میلیارد ریال را در بورس اوراق بهادار تهران به مبلغ ۷۲ میلیارد ریال فروخته، اما در ۱۴ فروردین ماه ۱۳۰۶ سرمایه‌گذاری یاد شده را دوباره خریداری نموده است. از این رو، سود دوره‌ی مورد رسیدگی شامل ۱۷ میلیارد ریال سود فروش این سرمایه‌گذاری به شرح یادداشت ... توضیحی صورت‌های مالی است. در نتیجه، مانده‌ی سرمایه‌گذاری‌ها به مبلغ ۵۵ میلیارد ریال (معادل بهای تمام شده‌ی سرمایه‌گذاری) کم‌نمایی و درآمد حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها و در نتیجه، سود قبل از مالیات به مبلغ ۱۷ میلیارد ریال بیش نمایی شده است.

۵. هزینه‌های مالی (یادداشت ... توضیحی صورت‌های مالی) شامل ۱۷ میلیارد ریال از هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی برای تکمیل یکی از طرح‌های سرمایه‌ای شرکت است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به حساب هزینه‌های مالی سال مورد گزارش منظور شده است. انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ ۱۷ میلیارد ریال و کاهش هزینه‌های مالی و در نتیجه افزایش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۶. موجودی کالا (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۱۵ میلیارد ریال سود تضمین شده‌ی تسهیلات مالی دریافتی است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به بهای تمام شده کالای خریداری شده منظور شده است و سود تضمین شده‌ی یاد شده می‌بایست به‌عنوان هزینه‌ی دوره، شناسایی می‌شد. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی موجودی کالا به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال و افزایش هزینه‌های مالی و در نتیجه کاهش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۷. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده، سایر درآمدها شامل ۱۸ میلیارد ریال کمک بلاعوض دریافتی بابت تأمین مالی فعالیت‌های عمومی سه ساله‌ی شرکت است. طبق استانداردهای حسابداری، این‌گونه کمک‌ها باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد؛ یعنی طی سال مورد گزارش و دو سال آینده، شناسایی گردد. انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی تعهدات ناشی از کمک‌های بلاعوض به مبلغ ۱۲ میلیارد ریال و کاهش سایر درآمدها و در نتیجه کاهش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۸. اسناد و مدارک مربوط به بخشی از هزینه‌های دوره‌ی مورد گزارش در اثر آتش‌سوزی از بین رفته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی هزینه‌های یاد شده که به مبلغ ۱۵/۱ میلیارد ریال در صورت سود و زیان منعکس شده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی مربوط را مشخص کند.

۹. این مؤسسه در تاریخ ۱۵ فروردین ماه ۱۳۹۶ به‌عنوان حسابرس دعوت بکار شده و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودی‌های مواد و کالا در پایان سال مورد گزارش نظارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۵ که به مبلغ ۱۴ میلیارد ریال در ترازنامه منعکس شده و در محاسبه بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته مؤثر بوده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی درباره‌ی موجودی مواد و کالا را مشخص کند.

۱۰. تأییدیه‌ی مدیران مبنی بر اعلام پذیرش مسئولیت ارائه‌ی صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری و تأیید صورت‌های مالی که تأکید مجددی است بر درستی ادعاهای مدیریت درباره‌ی مندرجات صورت‌های مالی، به این مؤسسه ارائه نشده است.

اظہار نظر مشروط

۱۱. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۷ و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بندهای ۸ تا ۱۰، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت سهند (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۵۳ 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

۱۲. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی به خواسته‌ی ۲۴ میلیارد ریال علیه شرکت سهند (سهامی عام) توصیف شده است. پیامد نهایی دعوای مطرح شده، در حال حاضر قابل پیش‌بینی نیست. از این رو، بابت بدهی‌های احتمالی ناشی از این دعوا نیز ذخیره‌ای در صورت‌های مالی منظور نشده است. اظہار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

۱۳. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده، شرکت برای تأمین نقدینگی با مشکلات شدید روبرو است. رفع این مشکلات به تعیین نتیجه‌ی مذاکرات انجام شده برای دریافت تسهیلات مالی، وابسته است که تا تاریخ این گزارش، مشخص نشده است. این موضوع نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی بااهمیت است که درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد می‌کند. اظہار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند مشروط نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۴. صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۵۴ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ۲۲ تیر ماه ۱۳۵۵ آن مؤسسه درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر مشروط اظہار شده است.

۱۵. اطلاعات مربوط به فروش محصولات شرکت که در سایر اطلاعات همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه شده است؛ حاوی مغایرت‌های بااهمیت با صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

۱۶. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی ...، به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری 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.

۱۷. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

مؤسسه‌ی حسابرسی بی‌نام (حسابداران رسمی) ۲۰ تیر ماه ۱۳۰۶

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۷. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۷:

نخست سطح اهمیت به شرح زیر حساب می‌شود:

اهمیت در سطح صورت‌های مالی (میلیون ریال) $۱۰۰۰ = ۱\% \times (۷۳۰۰۰ + ۱۲۷۰۰۰)$

سپس، باید هر یک از بندهای پرسش، تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۱۰ با عنوان **اطلاعات مقایسه‌ای**، در مواردی که گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط،

عدم اظهار نظر یا نظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده هنوز برطرف نشده است؛ حسابرس باید به یکی از دو روش زیر، حسب مورد، عمل کند:

الف. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی جاری نیز اثر داشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره‌ی جاری، گزارش خود را تعدیل کند.

ب. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی جاری اثر نداشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند.

با توجه به اینکه هم در سال 13×5 و هم در سال 13×6 هزینه‌ی استهلاک محاسبه نشده است و هزینه‌ی استهلاک هر سال ۲۱۰۰ میلیون ریال است؛ هم ارقام دوره‌ی جاری و هم ارقام مقایسه‌ای دارای تحریف بااهمیت است. به‌گونه‌ای که دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ ۴۲۰۰ میلیون ریال بیش‌نمایی، هزینه‌ی استهلاک به مبلغ ۲۱۰۰ ریال کم‌نمایی و سود و زیان انباشته نیز به مبلغ ۲۱۰۰ میلیون ریال بیش‌نمایی شده است.

بند ب: موضوع این بند، محدودیت بااهمیت (۲۲۵۰ میلیون ریال) در کسب شواهد تلقی می‌شود.

بند پ: ثبت نکردن هزینه‌های گشایش اعتبار اسنادی یوزانس به مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. از این رو، سرفصل‌های سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها و حساب‌های پرداختنی، هر یک به مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال کم‌نمایی شده‌اند.

بند ت: موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر درباره‌ی تداوم فعالیت است. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۷۰ با عنوان **تداوم فعالیت**، در صورت وجود ابهام بااهمیت و عدم افشای کافی در صورت‌های مالی، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند (باید آثار سایر بندهای مؤثر بر اظهار نظر نیز در نظر گرفته شود). گزارش باید به‌روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی بااهمیت وجود دارد که ممکن است درباره‌ی توانایی بنگاه مورد رسیدگی به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند.

بند ث : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان **افشای اطلاعات اشخاص وابسته**، در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به‌منظور درک اثر بالقوه‌ی رابطه با شخص وابسته بر صورت‌های مالی، بنگاه اقتصادی باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره‌ی معاملات و مانده حساب‌های فی‌مابین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مبلغ معاملات،

ب. مانده حساب‌های فی‌مابین، نحوه‌ی تسویه و نرخ سود تضمین شده،

ج. جزییات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،

د. ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حساب‌های فی‌مابین، و

ه. هزینه‌ی مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره، ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.

طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۵۰ با عنوان **اشخاص وابسته**، حسابرس باید در اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، مناسب بودن افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ی مشخص شده طبق استانداردهای حسابداری مربوط را ارزیابی کند.

با توجه به افشای مناسب، نیازی به درج آن پیش از بند اظهار نظر نیست و موجب تعدیل اظهار نظر نمی‌شود؛ اما به دلیل تفاوت بااهمیت ارزش متعارف و بهای فروش کالا، موضوع در یک بند تأکید بر مطلب خاص آورده می‌شود.

بند ج : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **دارایی‌های ثابت مشهود**، دارایی‌هایی که وثیقه‌ی بدهی‌هاست باید در صورت‌های مالی افشا گردد. بنابراین، افشا نکردن دارایی‌های در رهن بانک به بهای تمام شده‌ی ۵۴۰۰ میلیون ریال و ارزش دفتری ۲۹۶۰ میلیون ریال، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند چ : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله‌ی تحقیقاتی یک پروژه‌ی داخلی واقع می‌شود؛ نباید به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج هنگام وقوع باید به‌عنوان هزینه شناسایی گردد. افزون بر این، علایم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل بنگاه اقتصادی نباید به‌عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی شوند.

بنابراین، شناسایی مخارج تحقیق و علایم تجاری و حق نشر به ترتیب به مبلغ ۳۲۵۰ و ۴۰۰۰ میلیون ریال به‌عنوان دارایی نامشهود، درست نیست. شناسایی این اقلام به‌عنوان دارایی نامشهود موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. از این رو، سرفصل‌های دارایی‌های نامشهود و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۷۲۵۰ میلیون ریال بیش نمایی شده است.

بند ح: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... در هر حال پرداخت سود به صاحبان سهام باید ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود انجام پذیرد."

سود سهام سال پیش، ۱۲۰۰۰ میلیون ریال بوده که در ۱۲ خرداد ۱۳۰۶ تصویب شده است؛ پس می‌بایست تا ۱۲ بهمن ۱۳۰۶ پرداخت می‌شد. در حالی که تا پایان سال ۱۳۰۶ مبلغ ۲۱۰۰ میلیون ریال از آن پرداخت نشده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... نسبت معینی از سود خالص سال مالی شرکت که ممکن است جهت پاداش هیأت مدیره در نظر گرفته شود به هیچ وجه نباید در شرکت‌های سهامی عام از پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود ... تجاوز کند."

شرکت "الف"، سهامی عام است و با توجه به اینکه سود سهام مصوب سال گذشته ۱۲۰۰۰ میلیون ریال بوده، بیشینه‌ی پاداش هیأت مدیره، ۶۰۰ میلیون ریال است که همین مبلغ به تصویب مجمع عمومی رسیده است.

بند خ: با توجه به اینکه در تأییدیه‌ی مدیران به عدم وجود معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت اشاره شده است؛ حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

افزون بر این، حسابرس و بازرس قانونی، مغایرت بااهمیت مبلغ فروش مندرج در گزارش فعالیت هیأت مدیره (موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت) با صورت‌های مالی را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

افزون بر این، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۲۰ با عنوان **سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده**، اگر اصلاح سایر اطلاعات، ضروری باشد و بنگاه مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد؛ حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های بااهمیتی را در سایر بندهای توضیحی در گزارش خود ارزیابی کند. بنابراین، موضوع این بند باید در سایر بندهای توضیحی گزارش درج شود.

بند د : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**، در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، موضوع از بین رفتن بخشی از موجودی کالای شرکت به مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال در اثر آتش‌سوزی پس از تاریخ ترازنامه باید در صورت‌های مالی به نحو مناسب افشا شود. عدم افشای این موضوع توسط شرکت، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. ورشکستگی یک مشتری که پس از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد معمولاً مؤید وجود زیان در مورد یک حساب دریافتنی تجاری در تاریخ ترازنامه است و بنگاه اقتصادی لازم است مبلغ دفتری حساب‌های دریافتنی تجاری را تعدیل کند. عدم تعدیل حساب‌های دریافتنی تجاری به مبلغ ۳۴۵۰ میلیون ریال، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، سرفصل حساب‌های دریافتنی تجاری به مبلغ ۳۴۵۰ میلیون ریال بیش‌نمایی و هزینه‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول، به مبلغ یاد شده کم‌نمایی شده است.

افزون بر این، تاریخ پایان عملیات حسابرسی ۱۳۷/۴/۱۰ بوده ولی موارد این بند در ۱۳۷/۴/۱۵ به آگاهی حسابرس رسیده و توسط وی رسیدگی شده است. بنابراین، گزارش حسابرس باید به صورت دوگانه تاریخ‌گذاری شود.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه نماید.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت "الف" (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت "الف" (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۶ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. دارایی‌های نامشهود (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی)، شامل مخارج تحقیق و علایم تجاری و حق نشر ایجاد شده در داخل شرکت در سال مورد گزارش به ترتیب به مبلغ ۳۲۵۰ و ۴۰۰۰ میلیون ریال است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب کاهش مانده‌ی دارایی‌های نامشهود و همچنین کاهش سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۷۲۵۰ میلیون ریال می‌شود.

۵. استهلاک بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) در سال مورد گزارش و سال پیش، هر سال به مبلغ ۲۱۰۰ میلیون ریال، شناسایی نشده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب کاهش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ ۴۲۰۰ میلیون ریال و کاهش سود قبل از مالیات سال مورد گزارش (افزایش هزینه‌ی استهلاک) و سود و زیان انباشته، هر یک به مبلغ ۲۱۰۰ میلیون ریال می‌شود.

۶. یکی از بدهکاران تجاری که مانده‌ی بدهی وی در تاریخ ترازنامه ۳۴۵۰ میلیون ریال بوده، ورشکست شده است و قادر به پرداخت بدهی خود نیست. از این رو، لازم است مبلغ دفتری حساب‌های دریافتنی تجاری با احتساب ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول، تعدیل شود. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی حساب‌های دریافتنی تجاری به مبلغ ۳۴۵۰ میلیون ریال و کاهش سود قبل از مالیات (افزایش هزینه‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول) به مبلغ یاد شده می‌شود.

۷. هزینه‌های گشایش اعتبار اسنادی یوزانس به مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال کمتر در حساب سفارش مربوط ثبت شده است. انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی هر یک از سرفصل‌های سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها و حساب‌های پرداختنی به مبلغ یاد شده می‌شود.

۸. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای موارد زیر در صورت‌های مالی، رعایت نشده است:

۸-۱. بخش عمده‌ی اقساط سررسید شده‌ی تسهیلات بانکی به مبلغ ۴۹۵۰ میلیون ریال تا تاریخ ۲۵ فروردین ۱۳۷۲ (تاریخ پایان قرارداد تسهیلات) پرداخت نشده و تا تاریخ این گزارش نیز شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت آن یا کسب منابع مالی جایگزین نگردیده است. این وضعیت نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی بااهمیت است که می‌تواند درباره‌ی توانایی شرکت به ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند. بنابراین، ممکن است شرکت قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد. این موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نشده است.

۸-۲. بخشی از دارایی‌های ثابت مشهود، به بهای تمام شده‌ی ۵۴۰۰ میلیون ریال و ارزش دفتری ۲۹۶۰ میلیون ریال، برای دریافت تسهیلات مالی در رهن بانک است. این موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نشده است.

۸-۳. در تاریخ ۱۳۷۲/۴/۱۵ بخشی از موجودی کالای شرکت به مبلغ ۲۱۵۰ میلیون ریال در اثر آتش‌سوزی از بین رفته و این موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، افشا نشده است.

۹. حسابرسی صورت‌های مالی سال پیش توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری انجام شده است. از آنجا که مؤسسه‌ی یاد شده پس از پایان سال ۱۳۷۵ به‌عنوان حسابرس دعوت به‌کار شده بوده است؛ بر شمارش فیزیکی موجودی‌های مواد و کالا در پایان سال یاد شده نظارت نداشته است و با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته بود خود را، درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۵ به مبلغ ۲۲۵۰ میلیون ریال متقاعد کند. بنابراین، موضوع را در گزارش خود درج نموده بود. این مؤسسه نیز نتوانسته است خود را با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی درباره‌ی مقادیر این موجودی مواد و کالا که به مبلغ یاد شده در ترازنامه منعکس شده و در محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته، مؤثر بوده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی درباره‌ی موجودی مواد و کالا را مشخص کند.

اظهار نظر مشروط

۱۰. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۳-۸ و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۹، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت "الف" (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۶ 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

۱۱. همان طور که در یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی آمده است؛ شرکت در ۱۳×۶/۷/۵ کالایی به ارزش متعارف ۵۰۰۰ میلیون ریال را به مبلغ ۲۵۰۰ میلیون ریال به شرکت "ب" (سهامی عام) فروخته است که هر دو شرکت "الف" و "ب" جزو شرکت‌های وابسته به شرکت "ج" (سهامی عام) می‌باشند. معامله‌ی یاد شده بر اساس روابط تجاری خاص بین آنها انجام شده و مبتنی بر ارزش متعارف نبوده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۲. صورتهای مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۵ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ... ماه ۱۳×۶ آن مؤسسه درباره‌ی صورتهای مالی مزبور نظر مشروط اظهار شده است.

۱۳. اطلاعات مربوط به فروش مندرج در گزارش فعالیت هیأت مدیره، معادل ۲۰۱۰ میلیون ریال بیشتر از فروش گزارش شده در صورتهای مالی حسابرسی شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۴. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود، در رابطه با پرداخت بخشی از سود سهام سال گذشته به مبلغ ۲۱۰۰ میلیون ریال، رعایت نشده است.

۱۵. طبق تأییدیه‌ی مدیران، طی سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

۱۶. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی 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 بااهمیتی غیر از مطالب مندرج در بند ۱۵ بالا که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

مؤسسه‌ی حسابرسی نیکان
(حسابداران رسمی)

۱۰ تیرماه ۱۳۰۷ به استثنای بندهای ۶ و ۳-۸
که تاریخ آن ۱۵ تیر ماه ۱۳۰۷ است.

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۸. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۸:

با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۶/۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ با عنوان **گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی**، تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخ تکمیل فرآیند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، باشد. این شواهد باید نشان دهد که:

الف. صورت‌های مالی، شامل یادداشت‌های توضیحی، تهیه شده است؛ و

ب. اشخاص ذی‌ربط مسئولیت صورت‌های مالی را پذیرفته‌اند.

بنابراین، گرچه تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است؛ نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت بنگاه اقتصادی تأیید و امضا می‌شود. همچنین، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. بنابراین، تاریخ تأییدیه مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

با توجه به مطالب بالا، تاریخ گزارش حسابرس، ۲۵ اردیبهشت ماه ۱۳۸۸ است.

حسابرس باید رویدادهای بین ۱۵ تا ۲۵ اردیبهشت را نیز حسابرسی کند.

بند ب: در این بند دو موضوع مطرح شده است:

۱. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۱۰ با عنوان **اطلاعات مقایسه‌ای**، در مواردی که صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته، توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد؛ حسابرس جانشین باید در سایر بندهای توضیحی گزارش خود، به این موارد اشاره کند:

الف. تصریح این که صورت‌های مالی دوره گذشته توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است؛ و

ب. نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش حسابرس پیشین.

۲. در رابطه با تکالیف مجمع عمومی سال گذشته (مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی)، با توجه به انجام تکالیف، نیازی به درج آن در گزارش نیست.

بند پ: طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۶۱ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، "اگرچه طبق روش مورد عمل در شرکت‌ها، این گونه اسناد به‌عنوان پیش‌دریافت در دفاتر ثبت می‌گردد؛ برای مقاصد صورت‌های مالی لازم است مبلغ این قبیل

اسناد که تا تاریخ ترازنامه عملاً تأدیه نگردیده و در نتیجه، تحت عنوان اسناد دریافتنی در دفاتر باقی مانده است؛ از پیش دریافت متناظر آن کسر شود. ضمناً در موارد بااهمیت، ارائه‌ی اطلاعات مربوط در یادداشت‌های توضیحی ضروری است.

بنابراین، مبلغ ۸ میلیارد ریال که در سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و پیش دریافت‌ها ثبت شده، قابل تهاتر است و باید تهاتر شود. تهاتر نکردن این مبلغ موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، با بیش‌نمایی هر دو سرفصل یاد شده به مبلغ ۸ میلیارد ریال شده است.

بند ت : طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، بنگاه اقتصادی نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به‌عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. بنابراین، شناسایی مبلغ ۱۰ میلیارد ریال سود سهام پیشنهادی به‌عنوان بدهی جاری موجب بیش‌نمایی بدهی‌های جاری و کم‌نمایی سود انباشته به مبلغ یاد شده و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ث : با توجه به اینکه در تأییدیه‌ی مدیران به نبود معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت اشاره شده است؛ حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند. افزون بر این، حسابرس و بازرس قانونی، موضوع برخورد نکردن به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش فعالیت هیأت مدیره (موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت)، با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ج : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... در هر حال پرداخت سود به صاحبان سهام باید ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود انجام پذیرد". سود سهام سال پیش، ۱۵ میلیارد بوده که در ۲۰ خرداد ۱۳۷۷ تصویب شده است؛ پس می‌بایست تا ۲۰ بهمن ۱۳۷۷ پرداخت می‌شد. در حالی که تا پایان سال ۱۳۷۷ مبلغ ۹ میلیارد ریال از آن پرداخت نشده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... نسبت معینی از سود خالص سال مالی شرکت که ممکن است جهت پاداش هیأت مدیره در نظر گرفته شود به هیچ وجه نباید در شرکت‌های سهامی عام از پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود... تجاوز کند". شرکت آریا، سهامی عام است و با توجه به اینکه سود سهام مصوب سال گذشته ۱۵ میلیارد ریال بوده، بیشینه‌ی پاداش هیأت مدیره، ۷۵۰ میلیون ریال است. مجمع عمومی، پاداش هیأت مدیره را ۱/۵ میلیارد ریال تعیین کرده که برخلاف ماده‌ی یاد شده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ج : طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان **کاهش ارزش دارایی‌ها**، بنگاه اقتصادی باید در پایان هر دوره‌ی گزارشگری، در صورت وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش یک دارایی، مبلغ بازیافتنی دارایی را برآورد کند. یکی از این نشانه‌ها اینست که ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می‌رفت؛ کاهش یافته باشد. زیان کاهش ارزش، مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازیافتنی آن است. مبلغ بازیافتنی، عبارت است از خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر است. خالص ارزش فروش نیز عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد در شرایط عادی و پس از کسر کلیه‌ی مخارج فروش حاصل می‌شود. تنها در صورتی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد؛ مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی آن کاهش یابد. این تفاوت به‌عنوان زیان کاهش ارزش، شناسایی می‌شود. باید به این نکته توجه شود که در استاندارد یاد شده، برای شناسایی زیان کاهش ارزش، معیار اقتصادی بودن، جایگزین معیار دایمی بودن شده که در استانداردهای پیشین بکار رفته بود.

در پرسش، تنها به زیان سال جاری اشاره شده که نشانه‌ای از امکان کاهش ارزش است؛ اما به محاسبه‌ی ارزش اقتصادی و مبلغ بازیافتنی و مقایسه‌ی آن با مبلغ دفتری و تصمیم‌گیری بر اساس آن اشاره نشده است. بنابراین، در نظر گرفتن زیان کاهش ارزش، بدون انجام آزمون کاهش ارزش، درست به نظر نمی‌رسد. بنابراین، هر یک از سرفصل‌های سود قبل از مالیات دوره و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت به مبلغ ۷ میلیارد ریال تحریف (کم‌نمایی) شده است.

بند ح: طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۶۲ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، ”پس از تصویب افزایش سرمایه در مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی صاحبان سهام، مبالغ مرتبط با موارد زیر در حسابی به نام **علی‌الحساب افزایش سرمایه** ثبت می‌شود:

الف. وجوه نقد دریافتی، در زمان دریافت،

ب. مطالبات حال شده‌ی اشخاص، در زمان پذیره‌نویسی حق تقدم، و

پ. انتقال از محل سود انباشته و اندوخته‌ها، در زمان تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع.

علی‌الحساب افزایش سرمایه به‌منزله‌ی آورده‌ی صاحبان سهام تلقی و جزو مبادلات با صاحبان سهام محسوب می‌شود. لذا تا زمان ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکت‌ها باید در بخش حقوق صاحبان سهام و بلافاصله بعد از سرفصل سرمایه‌ی ثبت شده، تحت عنوان **افزایش سرمایه‌ی در جریان** منعکس شود.

با توجه به اینکه افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده‌ی سهامداران به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده رسیده اما در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها ثبت نشده است؛ مبلغ افزایش سرمایه از محل مطالبات باید در سرفصل افزایش سرمایه‌ی در جریان طبقه‌بندی و در ترازنامه، زیر سرفصل سرمایه ارائه شود. بنابراین، بدهی‌های جاری ۱۲ میلیارد ریال بیش‌نمایی شده و افزایش سرمایه‌ی در جریان به همین مبلغ کم‌نمایی و در نتیجه صورت‌های مالی تحریف شده است.

بند خ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله‌ی تحقیقاتی یک پروژه‌ی داخلی واقع می‌شود؛ نباید به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به‌عنوان هزینه شناسایی گردد. افزون بر این، علایم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل بنگاه اقتصادی نباید به‌عنوان دارایی‌های نامشهود شناسایی شوند.

بنابراین، شناسایی مخارج تحقیق و علایم تجاری و حق نشر به ترتیب به مبلغ ۷ و ۸ میلیارد ریال به‌عنوان دارایی نامشهود، درست نیست. شناسایی این اقلام به‌عنوان دارایی نامشهود موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. از این رو، دارایی‌های نامشهود ۱۵ میلیارد ریال بیش نمایی و سود قبل از مالیات به مبلغ یاد شده کم‌نمایی شده است.

بند د: موضوع این بند از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر، در گزارش حسابرس درج شود.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه نماید.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

۱. صورت‌های مالی شرکت آریا (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۰ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده براساس 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

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

همچنین، این مؤسسه به عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. دارایی‌های نامشهود (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی)، شامل مخارج تحقیق و علایم تجاری و حق نشر ایجاد شده در داخل شرکت در سال مورد گزارش به ترتیب به مبلغ ۷ و ۸ میلیارد ریال است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب کاهش مانده‌ی دارایی‌های نامشهود و همچنین، کاهش سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال می‌شود.

۵. بدهی‌های جاری (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۱۲ میلیارد ریال مطالبات حال شده‌ی سهامداران است که در مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی ۲۰ اسفند ماه ۱۳۷۷، افزایش سرمایه از محل این مطالبات تصویب شده اما تا تاریخ این گزارش، در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها ثبت نشده است. مبلغ افزایش سرمایه از محل این مطالبات باید در سرفصل افزایش سرمایه‌ی در جریان در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی و در ترازنامه ارائه شود. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی بدهی‌های جاری به مبلغ ۱۲ میلیارد ریال و افزایش سرفصل افزایش سرمایه‌ی در جریان به همین مبلغ می‌شود.

۶. سود سهام پرداختنی (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۱۰ میلیارد ریال سود سهام پیشنهادی سال مورد گزارش است که برخلاف استانداردهای حسابداری، شناسایی شده است. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی این سرفصل به مبلغ ۱۰ میلیارد ریال و افزایش سود انباشته به همین مبلغ می‌شود.

۷. سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و پیش دریافت‌ها (یادداشت‌های توضیحی ... و ... صورت‌های مالی) هر یک شامل ۸ میلیارد ریال مربوط به اسناد دریافتنی از یکی از مشتریان برای تحویل محصولات در سال آینده است. طبق استانداردهای حسابداری، می‌بایست مبالغ یاد شده با یکدیگر تهاتر می‌شد. انجام تهاتر موجب کاهش مانده‌ی هر یک از این سرفصل‌ها به مبلغ یاد شده می‌شود.

۸. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۷۰ میلیارد ریال بهای خرید سهام شرکت سهیل (سهامی عام) از طریق بورس اوراق بهادار است که برخلاف استانداردهای حسابداری، در سال مورد گزارش برای این سرمایه‌گذاری ۷ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش سهام شناسایی شده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب می‌شود که هر یک از سرفصل‌های سود قبل از مالیات و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت ۷ میلیارد ریال افزایش یابد.

اظہار نظر مشروط

۹. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۸، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت آریا (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۰ 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

۱۰. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی به خواسته‌ی ناشی از تخطی از برخی حقوق مربوط به امتیاز ساخت به مبلغ ۱۴ میلیارد ریال علیه شرکت آریا (سهامی عام) توصیف شده است. شرکت نیز دادخواست متقابل داده و اقدامات قضایی در جریان است. پیامد نهایی دعوای مطرح شده، در حال حاضر قابل پیش‌بینی نیست. از این رو، بابت بدهی‌های احتمالی ناشی از این دعوا نیز ذخیره‌ای در صورت‌های مالی، منظور نشده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۱. صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۰ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ۱۶ خرداد ماه ۱۳۷۰ آن مؤسسه درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر مشروط اظهار شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۲. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت توسط شرکت به شرح زیر است:

۱۲-۱. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود، در رابطه با پرداخت بخشی از سود سهام سال گذشته به مبلغ ۶ میلیارد ریال.

۱۲-۲. مفاد ماده‌ی ۲۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت حداکثر معادل پنج درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام پرداخت می‌شود؛ به‌عنوان پاداش هیأت مدیره، به‌گونه‌ای که، سود مصوب سهام برای دوره‌ی مالی گذشته ۱۵ میلیارد ریال و پاداش هیأت مدیره ۱/۵ میلیارد ریال بوده است.

۱۳. طبق تأییدیه‌ی مدیران، طی سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

۱۴. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد، جلب نشده است.

امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

۲۵ اردیبهشت ماه ۱۳۸۸

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازررس قانونی درج

می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

پاسخ خواسته‌ی "ب"، در توضیحات مربوط به بند "الف" پرسش ارائه شد.

۹. پاسخ تشریحی سال ۱۳۸۹:

با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۴۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش، به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف : با توجه به اینکه حسابرس، کنترل‌های داخلی را مطلوب ارزیابی کرده است؛ بر گزارش حسابرس اثر ندارد.

بند ب : دریافت نشدن پاسخ تأییدیه‌ها و وجود مغایرت بین مندرجات تأییدیه‌ها و اطلاعات ارائه شده توسط بنگاه مورد رسیدگی - چنانچه حسابرس با اجرای سایر روش‌ها متقاعد نشود. - با توجه به مبالغ مربوط، محدودیت بااهمیت در کسب شواهد تلقی می‌شود و باید در گزارش درج شود.

بند پ : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۱۰ با عنوان **اطلاعات مقایسه‌ای**، در مواردی که گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط، عدم اظهار نظر یا نظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده هنوز برطرف نشده است؛ حسابرس باید به یکی از دو روش زیر، حسب مورد، عمل کند:

الف. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی جاری نیز اثر داشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره‌ی جاری، گزارش خود را تعدیل کند.

ب. چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره‌ی جاری اثر نداشته باشد؛ حسابرس باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای، گزارش خود را تعدیل کند.

گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط بوده و سود قابل تقسیم سال پیش، ۲۵۰ میلیارد ریال بیش نمایی شده بوده و اصلاح نشده است.

افزون بر این، بر بنیاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "مجمع عمومی پس از تصویب حساب‌های سال مالی و احراز اینکه سود قابل تقسیم وجود دارد؛ مبلغی از آن را که باید بین صاحبان تقسیم شود تعیین خواهد نمود ... هر سودی که بدون رعایت مقررات این قانون تقسیم شود؛ منافع موهوم تلقی خواهد شد."

بنابراین، مفاد ماده‌ی یاد شده هم رعایت نشده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ت : سرمایه‌گذاری در شرکت آوا رنگ کم‌اهمیت است، پس نیازی به تحلیل بیشتر ندارد.

بند ث : با توجه به انجام نشدن کار تا پایان سال مورد گزارش، نیازی به شناسایی ذخیره نیست؛ اما انعقاد قرارداد ۵۰ میلیارد ریالی برای ساخت مدرسه می‌بایست در صورت‌های مالی افشا می‌شد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **دارایی‌های ثابت مشهود**، مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود باید در صورت‌های مالی افشا شود. افشا نکردن این موضوع موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ج : موضوع این بند، از معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند چ : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ با عنوان **گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی**، تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخ تکمیل فرآیند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌عنوان مبنای اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، باشد. این شواهد باید نشان دهد که:

الف. صورت‌های مالی، شامل یادداشت‌های توضیحی، تهیه شده است؛ و

ب. اشخاص ذی‌ربط، مسئولیت صورت‌های مالی را پذیرفته‌اند.

بنابراین، گرچه تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است؛ نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت بنگاه اقتصادی تأیید و امضا می‌شود. همچنین، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس، تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، به‌هنگام شود. بنابراین، تاریخ تأییدیه مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای بخصوصی

(چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود. افزون بر این، در صورتی که تأییدیه‌ی مدیران در جلسه‌ی هیأت مدیره تصویب شده باشد؛ امضای آن توسط نمایندگان از هیأت مدیره، مناسب است. در غیر این صورت، تأییدیه مدیران توسط اکثریت هیأت مدیره امضا می‌شود. با توجه به مطالب بالا، تاریخ گزارش حسابرس، ۲۵ خرداد ماه ۱۳۹۰ است.

بند ح : به نظر می‌رسد فروش سرمایه‌گذاری یاد شده با هدف مدیریت سود (بیش‌نمایی سود) بوده است؛ ولی چون کم‌اهمیت است در گزارش حسابرس درج نمی‌شود.

بند خ : شرکت آوا (سهامی عام) می‌بایست کسب سودی را به مبلغ ۱۵۰ میلیارد ریال از فروش دارایی‌های ثابت مشهود، به‌عنوان یک معامله‌ی استثنایی افشا می‌کرد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان **گزارش عملکرد مالی**، اقلام استثنایی، اقلامی بااهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم شرکت واقع می‌گردد و به‌منظور ارائه‌ی تصویری مطلوب، افشای جداگانه‌ی آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع، به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع، ضرورت می‌یابد. سود یا زیان فروش دارایی‌های ثابت مشهود می‌تواند استثنایی تلقی شود که در این شرکت با توجه به مطالب مطرح شده در پرسش، استثنایی است. عدم افشای موضوع بالا موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند د : موضوع این بند بر گزارش حسابرس اثر ندارد. ورشکستگی یکی از سهامداران عمده، منجر به تعدیل اقلام صورت‌های مالی نمی‌شود. افزون بر این، طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، تغییرات عمده در سرمایه و ترکیب سهامداران بنگاه اقتصادی بعد از تاریخ ترازنامه نمونه‌ای از رویدادهای غیر تعدیلی است که باید در صورت‌های مالی افشا شود؛ اما در پرسش اشاره‌ای به تغییر سهامدار نشده است.

بند د : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**، در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به‌گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ باید چگونگی انعکاس آن در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، موضوع خسارت ناشی از آتش‌سوزی پس از تاریخ ترازنامه باید در صورت‌های مالی، به نحو مناسب افشا شود؛ اما با توجه به اینکه مبلغ خسارت ۳۰ میلیارد ریال و کم‌اهمیت است؛ افشا نکردن آن تحریف بااهمیت تلقی نمی‌شود.

بند ر : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **حسابداری مخارج تأمین مالی**، از زمانی که کلیه‌ی فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی واجد شرایط برای استفاده‌ی مورد نظر یا فروش به طور اساسی تکمیل شود؛ باید احتساب مخارج تأمین مالی را در بهای تمام شده آن دارایی متوقف کرد. بنابراین، ثبت ۵۳ میلیارد ریال سود تضمین شده و کارمزد وام ارزی دریافتی و ۵ میلیارد ریال زیان تسعیر وام ارزی و ۲ میلیارد ریال زیان تسعیر سود تضمین شده و کارمزد وام ارزی، جمعاً به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال در حساب بهای تمام شده‌ی دارایی یاد شده، درست نیست. از سوی دیگر، هزینه‌ی استهلاک خط تولید یاد شده نیز شناسایی نشده است و در صورت شناسایی نیز، ۶۰٪ از هزینه‌ی یاد شده، جذب نشده در تولید و به شرح زیر قابل محاسبه است:

بهای تمام شده‌ی دارایی	۵۰۰	میلیارد ریال
تعدیلات مربوط به سود تضمین شده، کارمزد و تسعیر وام ارزی (۶۰)		میلیارد ریال
بهای تمام شده استهلاک‌پذیر	۴۴۰	میلیارد ریال
استهلاک ۱۳۸۸ به میلیارد ریال	$44 \div 10 = 4.4$	
هزینه‌ی جذب نشده در تولید	$4.4 \times 60 = 26.4$	

استهلاک قابل شناسایی در بهای تمام شده‌ی محصول (با فرض فروش کل تولید)
 $44 - 26.4 = 17.6$

با توجه به محاسبات بالا، هزینه‌ی استهلاک سال 13×8 به مبلغ ۴۴ میلیارد ریال، شامل $17/6$ میلیارد ریال مخارج سربرار (به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته) و $26/4$ میلیارد ریال، هزینه‌ی جذب نشده در تولید، شناسایی نشده است. افزون بر این، دارایی‌های ثابت مشهود 104 میلیارد ریال (60 میلیارد ریال بهای تمام شده‌ی خط تولید و 44 میلیارد ریال استهلاک انباشته‌ی آن) و سود قبل از مالیات نیز به همین مبلغ (افزایش و هزینه‌های مالی 60 میلیارد ریال، سایر هزینه‌های عملیاتی $26/4$ میلیارد ریال و بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته $17/6$ میلیارد ریال) بیش نمایی شده است.

بند ز: اقساط سررسید شده‌ی تسهیلات مالی دریافتی، بدهی جاری تلقی می‌شود و طبقه‌بندی آنها به‌عنوان بدهی بلند مدت موجب تحریف بااهمیت بدهی‌ها به مبلغ 1200 میلیارد ریال شده است.

بند س: با توجه به موارد مندرج در بند "ذ" بالا و طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، ممکن است اطلاعات دریافتی بعد از تاریخ ترازنامه بیانگر آن باشد که ارزش یک دارایی در تاریخ ترازنامه کاهش یافته یا مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی شده پیشین برای آن دارایی نیازمند تعدیل است؛ مانند فروش موجودی کالا بعد از تاریخ ترازنامه که ممکن است شواهدی درباره‌ی خالص ارزش فروش آنها در تاریخ ترازنامه فراهم کند. بنابراین، فروش بخشی از موجودی کالا به بهای تمام شده‌ی 60 میلیارد ریال به مبلغ 8 میلیارد ریال، پس از تاریخ ترازنامه، رویدادی تعدیلی و نشان دهنده‌ی نیاز به شناسایی مبلغ 52 میلیارد ریال زیان کاهش ارزش در تاریخ ترازنامه است. شناسایی نکردن زیان یاد شده موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ش: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان **حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها**، به‌استثنای سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت دارای سررسید، تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به جاری باید صرفاً با رعایت شرایط مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان **دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده**

انجام شود. طبق این استاندارد، بنگاه اقتصادی باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می‌گردد؛ به‌عنوان "نگهداری شده برای فروش" طبقه‌بندی کند. همچنین، الزامات اندازه‌گیری این استاندارد در مورد سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی که به روش تجدید ارزیابی اندازه‌گیری می‌شود؛ کاربرد ندارد. بنابراین، سرمایه‌گذاری یاد شده باید به مبلغ تجدید ارزیابی شده در پایان سال مورد گزارش، به‌عنوان دارایی نگهداری شده برای فروش، در صورتهای مالی منعکس شود. در نتیجه، سرمایه‌گذاری‌های جاری ۱۰۰ میلیارد ریال بیش نمایی شده، دارایی‌های نگهداری شده برای فروش، ۷۰ میلیارد ریال کم‌نمایی شده و مازاد تجدید ارزیابی ۳۰ میلیارد ریال بیش نمایی شده است.

بند ص: طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان **حسابداری مشارکتهای خاص**،

سرمایه‌گذاری در بنگاه‌های اقتصادی تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی جداگانه شریک خاصی که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می‌کند باید به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره‌ی کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به‌عنوان یک نحوه‌ی عمل مجاز جایگزین، منعکس شود و در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص نیز باید بر اساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود. در مواردی که شریک خاص، صورتهای مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند باید مبالغ مربوط به مشارکتهای خاص در بنگاه‌های اقتصادی تحت کنترل مشترک را با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص^۱ و به شرح زیر ارائه کند:

الف. تهیه و ارائه‌ی مجموعه‌ی صورتهای مالی جداگانه، و

ب. افشای اطلاعات مکمل درباره‌ی آثار بکارگیری ارزش ویژه‌ی ناخالص، در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی.

با توجه به عدم رعایت موارد بالا، صورتهای مالی دارای تحریف بااهمیت ناشی از عدم افشای اطلاعات است.

۱. روش ارزش ویژه ناخالص، نوعی روش ارزش ویژه است که به‌موجب آن، سهم شریک خاص، به تفکیک جمع دارایی‌ها و جمع بدهی‌های مشارکت خاص که تشکیل‌دهنده مبلغ خالص سرمایه‌گذاری وی است در ترازنامه و سهم وی از درآمدهای عملیاتی مشارکت خاص، در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

اطلاعات مربوط به سهم شرکت از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سود مشارکت (۶۰٪) سهم شرکت آوا (سهامی عام) با توجه به اینکه کل کالای فروخته شده توسط این شرکت توسط بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک فروخته شده، به ترتیب به مبلغ ۳۶۰، ۱۸۰ و ۳۰ میلیارد ریال است.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات یاد شده، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، با اهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط اظهار نماید.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت آوا (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۸ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، 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 یاد شده براساس 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 درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثر بخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. دارایی‌های ثابت مشهود شامل ۵۰۰ میلیارد ریال بهای تمام شده‌ی خط تولید جدید شرکت به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی است که در آغاز سال ۱۳×۸ به بهره برداری رسیده است؛ اما به دلیل عدم استفاده از حدود ۶۰٪ از ظرفیت، پیش از بهره برداری تلقی شده است. از این رو، شرکت برخلاف استانداردهای حسابداری، ۵۳ میلیارد ریال سود تضمین شده و کارمزد وام ارزی دریافتی و ۵ میلیارد ریال زیان تسعیر وام ارزی و ۲ میلیارد ریال زیان تسعیر سود تضمین شده و کارمزد وام ارزی، جمعاً به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال را در حساب بهای تمام شده‌ی دارایی یاد شده ثبت نموده است. افزون بر این، هزینه‌ی استهلاک سال ۱۳×۸ به مبلغ ۴۴ میلیارد ریال شناسایی نشده است. انجام تعديلات لازم موجب کاهش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ ۱۰۴ میلیارد ریال (۶۰ میلیارد ریال بهای تمام شده‌ی خط تولید و ۴۴ میلیارد ریال استهلاک انباشته‌ی آن) و کاهش سود قبل از مالیات (افزایش هزینه‌های مالی ۶۰ میلیارد ریال، سایر هزینه‌های عملیاتی (جذب نشده در تولید) ۲۶/۴ میلیارد ریال و بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته ۱۷/۶ میلیارد ریال) به همین مبلغ می‌شود.

۵. گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی دوره‌ی گذشته حاوی نظر مشروط بوده که علت آن بیش‌نمایی سود قابل تقسیم سال پیش به مبلغ ۲۵۰ میلیارد ریال بوده و سود یاد شده می‌بایست به این مبلغ، کاهش می‌یافت. تعدیلات مزبور انجام نشده است.
۶. تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، شامل مبلغ ۱۲۰۰ میلیارد ریال اقساط سررسید شده‌ی تسهیلات مالی است که می‌بایست به‌عنوان بدهی جاری ارائه می‌شد. تغییر طبقه‌بندی یاد شده موجب افزایش حصه‌ی جاری تسهیلات مالی دریافتی (بدهی‌های جاری) و کاهش حصه‌ی بلند مدت تسهیلات مالی دریافتی به مبلغ یاد شده می‌شود.
۷. شرکت در سال مورد گزارش سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله‌ی بلند مدت به مبلغ دفتری ۱۰۰ میلیارد ریال، ارزش بازار ۷۰ میلیارد ریال و دارای مازاد تجدید ارزیابی به مبلغ ۸۰ میلیارد ریال را تغییر طبقه‌بندی نموده و به مبلغ دفتری به‌عنوان سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله‌ی جاری طبقه‌بندی کرده است؛ اما برخلاف استانداردهای حسابداری، در سرفصل دارایی‌های نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نکرده و مبلغ دفتری و مازاد تجدید ارزیابی را نیز تعدیل نکرده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش مانده‌ی سرمایه‌گذاری‌ها به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال، افزایش دارایی‌های نگهداری شده برای فروش به مبلغ ۷۰ میلیارد ریال و کاهش مازاد تجدید ارزیابی به مبلغ ۳۰ میلیارد ریال می‌شود.
۸. موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۶۰ میلیارد ریال موجودی کالای کم‌گردش است که در ۲۲ اردیبهشت ۱۳۹۹ به مبلغ ۸ میلیارد ریال فروخته شده است؛ ولی در تاریخ ترازنامه، موجودی کالای یاد شده برخلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۵۲ میلیارد ریال می‌شود.
۹. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای موارد زیر در صورت‌های مالی، رعایت نشده است.

۹-۱. شرکت در سال مالی مورد گزارش، در یک بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک، مبلغ ۱۵۰ میلیارد ریال و با سهم ۶۰٪ سرمایه‌گذاری نموده است. در این رابطه، مفاد استانداردهای حسابداری مبنی بر تهیه و ارائه‌ی مبالغ مربوط به مشارکت خاص، شامل سهم شرکت از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سود مشارکت به ترتیب به مبلغ ۳۶۰، ۱۸۰ و ۳۰ میلیارد ریال، با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و به‌صورت تهیه و ارائه‌ی مجموعه‌های صورت‌های مالی جداگانه، یا افشای اطلاعات مکمل درباره‌ی آثار بکارگیری ارزش ویژه ناخالص، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، رعایت نشده است.

۹-۲. سایر درآمدهای غیر عملیاتی (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۱۵۰ میلیارد ریال سود حاصل از فروش ساختمان اداری شرکت است. سود یاد شده مربوط به سال مورد گزارش است و با توجه به ماهیت آن، در سال‌های آینده اتفاق نخواهد افتاد. گرچه، سود مزبور طبق استانداردهای حسابداری، استثنایی تلقی می‌شود؛ این موضوع در صورت‌های مالی افشا نشده است.

۹-۳. شرکت در تاریخ ۲۷ اسفند ۱۳۸۷ برای ساخت یک باب مدرسه در شهرک کنار کارخانه، با پیمانکار سازنده قراردادی به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال منعقد نموده، اما این موضوع در صورت‌های مالی افشا نشده است.

۱۰. تأییدیه‌های درخواستی در رابطه با حساب‌های دریافتی و پرداختی تجاری به‌ترتیب به مبلغ ۵۰۰ و ۳۰۰ میلیارد ریال تا تاریخ این گزارش دریافت نشده و پاسخ تأییدیه‌ی دریافتی در رابطه با ۳۰۰ میلیارد ریال از پیش‌پرداخت‌ها حاکی از وجود مغایرتی نامساعد به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال است. این مؤسسه نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی نیز خود را درباره‌ی آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه‌ها و رفع مغایرت یاد شده بر صورت‌های مالی متقاعد کند.

۱۱. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۹-۳ و همچنین، به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۱۰، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت آوا (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۷ 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۲. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر تقسیم سود بین صاحبان سهام پس از احراز اینکه سود قابل تقسیم وجود دارد؛ رعایت نشده است. طبق صورت‌های مالی سال پیش، سود قابل تقسیم ۵۰۰ میلیارد ریال بوده که با توجه به بند ۵ این گزارش، می‌بایست به ۲۵۰ میلیارد ریال کاهش می‌یافت. با وجود این، مجمع عمومی عادی سال پیش تقسیم مبلغ ۳۵۰ میلیارد ریال سود سهام را تصویب نموده است.

۱۳. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی ...، به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری 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.

۱۴. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

۲۵ خرداد ماه ۱۳۹۰

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازررس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۱۰. پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۰:

با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

الف. این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... نحوه‌ی پرداخت سود قابل تقسیم توسط مجمع عمومی تعیین می‌شود و اگر مجمع عمومی در خصوص نحوه‌ی پرداخت تصمیمی نگرفته باشد؛ هیأت مدیره نحوه‌ی پرداخت را تعیین خواهد نمود؛ ولی در هر حال پرداخت سود به صاحبان سهام باید ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود انجام پذیرد." سود سهام سال پیش، ۱۲۰ میلیارد ریال بوده که در ۳۱ اردیبهشت ۱۳۹۰ تصویب شده است؛ پس می‌بایست تا ۳۰ دی ۱۳۹۰ پرداخت می‌شد. در حالی که ۷۰ میلیارد ریال از آن در بهمن و اسفند پرداخت شده است.

طبق مفاد ماده‌ی ۱۰۶ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن یکی از امور ذیل باشد؛ یک نسخه از صورت جلسه‌ی مجمع باید جهت ثبت به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال گردد: ۱- انتخاب مدیران و بازرس یا بازرسان، ۲- تصویب ترازنامه، ۳- کاهش یا افزایش سرمایه و هر نوع تغییر در اساسنامه، و ۴- انحلال شرکت و نحوه‌ی تصفیه‌ی آن." مجمع عمومی عادی سالیانه سال پیش در ۱۳۹۰/۲/۳۱ تشکیل شده و یک نسخه از صورت جلسه‌ی آن با تأخیر و در اسفند ۱۳۹۰ به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال شده و هنوز آگهی نشده است.

حسابرس و بازرس قانونی، این دو موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

ب. طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۶۸ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، "با توجه به مفهوم کنترل طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۹، شخص کنترل‌کننده باید دارای منافع در بنگاه اقتصادی باشد و بتواند با اعمال توانایی راهبری خود در بنگاه اقتصادی، بر این منافع اثر گذارد. بنابراین منافع و توانایی راهبری وابسته به یکدیگرند و برای تصمیم‌گیری درباره‌ی وجود کنترل، این دو باید توأمان مورد توجه قرار گیرد.

در مواردی که اختیار اداره و مدیریت یک بنگاه اقتصادی به بنگاه دیگری به‌عنوان وکیل واگذار می‌شود؛ این وکیل باید به بهترین وجه در جهت منافع سهامدار عمل کند. بدین ترتیب، وکیل باید توانایی تصمیم‌گیری واگذار شده به خود را رأساً در جهت منافع سهامدار بکار گیرد.

یک بنگاه اقتصادی را نمی‌توان همزمان در کنترل مستقیم دو بنگاه متفاوت در نظر گرفت و صورت‌های مالی آن را در صورت‌های مالی هر دو بنگاه تلفیق نمود. کنترل اساساً در دست سهامدار است و با توکیل اداره و مدیریت، منتقل نمی‌شود.

بنابراین، شرکت آرش (سهامی خاص) پس از دادن وکالت به شرکت آرا (سهامی عام) نیز در کنترل شرکت نمونه (سهامی عام) و مشمول تلفیق است. تهیه نکردن صورت‌های مالی تلفیقی، تحریف بااهمیت است و باید در گزارش حسابرس درج شود.

پ. طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره ۵۳ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، ”با توجه به مفاد بند ۵۵ استاندارد حسابداری شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد صرفاً منعکس‌کننده‌ی معاملاتی است که به ورود یا خروج وجه نقد منجر شده باشد. بنابراین، مالیات کسر شده توسط کارفرما از صورت وضعیت پیمانکار به دلیل اینکه منجر به ورود و خروج واقعی وجه نقد نمی‌شود؛ نباید در صورت جریان وجوه نقد شرکت پیمانکار تحت سرفصل مالیات بر درآمد انعکاس یابد. اما، با توجه به مفاد بند ۵۶ استاندارد حسابداری یاد شده، مبلغ پیش‌پرداخت مالیات، در صورت بااهمیت بودن، باید به نحوی مناسب ذیل صورت جریان وجوه نقد و در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. بنابراین، نشان دادن ۵۰ میلیارد ریال در سرفصل مالیات بر درآمد در صورت جریان وجوه نقد، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

ت. طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، تجدید ساختار برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه‌ی فعالیت بنگاه اقتصادی یا شیوه‌ی انجام آن فعالیت، تغییرات بااهمیتی ایجاد می‌کند. برای نمونه، فروش یا توقف یک فعالیت تجاری، بستن مکان فعالیت تجاری در یک کشور یا

منطقه یا تغییر مکان فعالیت‌های تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه‌ی دیگر، تغییر ساختار مدیریت، (برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت)، و تجدید سازمان اساسی که اثر بااهمیتی بر ماهیت و نحوه‌ی عملیات بنگاه اقتصادی دارد. برای مخارج تجدید ساختار، تنها در صورتی ذخیره شناسایی می‌شود که معیارهای زیر احراز شود:

الف. بنگاه اقتصادی تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه‌ی رویدادی در گذشته ایجاد شده است؛

ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل باشد؛ و

پ. مبلغ تعهد به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری، هیچ‌گونه تعهدی ایجاد نمی‌شود مگر اینکه بنگاه اقتصادی به‌موجب یک قرارداد فروش، ملزم به فروش باشد. ذخیره‌ی تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختار باشد یعنی آن مخارجی که هم برای تجدید ساختار ضروری است و هم به فعالیت‌های جاری بنگاه اقتصادی مربوط نباشد.

با توجه به مطالب بالا، چون شرکت قرارداد منعقد نموده و معیارهای شناسایی ذخیره احراز شده است؛ شناسایی نکردن ذخیره به مبلغ ۴۰ میلیارد ریال، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده و سود دوره بیش‌نمایی و سایر حساب‌های پرداختنی (ذخایر) کم‌نمایی شده است.

ث. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، بنگاه اقتصادی نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به‌عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. بنابراین، شناسایی مبلغ ۳۰ میلیارد ریال سود سهام پیشنهادی به‌عنوان بدهی جاری موجب بیش‌نمایی بدهی‌های جاری و کم‌نمایی سود انباشته به مبلغ ۳۰ میلیارد ریال شده است. با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی، مبلغ یاد شده کم‌اهمیت تلقی می‌شود.

ج. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **حسابداری مخارج تأمین مالی**، آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی دارایی محسوب شود. دارایی واجد شرایط، یک دارایی است که آماده سازی آن برای استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:

الف. برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد؛

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد؛ و

پ. فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط برای استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

در پرسش آمده است که عملیات ساخت در $13 \times 9 / 12 / 25$ شروع شده است. بنابراین، سه شرط بالا از این تاریخ احراز شده است. بنابراین، احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده‌ی خط تولید جدید پیش از تاریخ یاد شده درست نیست و موجب تحریف بااهمیت ناشی از بیش نمایی دارایی‌های ثابت مشهود و کم‌نمایی هزینه‌های مالی به مبلغی حدود ۳۷ میلیارد ریال شده است.

افزون بر این، تسهیلات مزبور از بانک آبان، سهامدار و عضو هیأت مدیره، دریافت شده است که توضیح بیشتر در بند "ر" ارائه می‌شود.

ج. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان **حسابداری مشارکت‌های خاص**، سرمایه‌گذاری در بنگاه‌های اقتصادی تحت کنترل مشترک در صورت‌های مالی جداگانه شریک خاصی که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کند؛ باید به بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره‌ی کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه‌ی عمل مجاز جایگزین، منعکس شود و در صورت‌های مالی تلفیقی شریک خاص نیز باید بر اساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود. در مواردی که شریک خاص صورت‌های مالی تلفیقی منتشر نمی‌کند باید مبالغ مربوط به مشارکت‌های خاص در بنگاه‌های اقتصادی تحت کنترل مشترک را با استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص و به شرح زیر ارائه کند:

الف. تهیه و ارائه‌ی مجموعه‌ی صورت‌های مالی جداگانه، و

ب. افشای اطلاعات مکمل درباره‌ی آثار بکارگیری ارزش ویژه‌ی ناخالص، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی.

با توجه به عدم رعایت موارد بالا، صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت ناشی از عدم افشای اطلاعات است. مبالغ مربوط به سهم شرکت از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سود مشارکت (۵۵٪) سهم شرکت نمونه (سهامی عام) با فرض اینکه کل کالای فروخته شده توسط این شرکت توسط بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک فروخته شده باشد؛ به ترتیب به مبلغ ۲۲، ۱۶/۵ و ۲۲ میلیارد ریال است.

ح. طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:

الف. بنگاه اقتصادی تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه‌ی رویدادی در گذشته ایجاد شده است؛

ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل باشد، و

پ. مبلغ تعهد به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود. در پرسش اشاره‌ای به وجود تعهد یا شرایط ایجاد کننده‌ی تعهد نشده است. بنابراین، نیازی به در نظر گرفتن ذخیره نبوده و در نتیجه ثبت ذخیره، منجر به تحریف بااهمیت به مبلغ ۱۵۰۰ میلیارد ریال در صورت‌های مالی شده است.

خ. طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۸۵ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، "در صورتی که بنگاه مورد رسیدگی به‌موجب قانون مالیات‌های مستقیم ملزم به نگهداری دفاتر قانونی باشد؛ حسابرس باید در زمان پذیرش کار از امکان دسترسی به دفاتر مزبور اطمینان یابد و در غیر این صورت، حسب مورد، از پذیرش کار خودداری یا از کار کناره‌گیری کند. همچنین، در مواردی که دفاتر قانونی به‌صورت کامل ثبت نگردیده، اما حسابرس شواهد کافی و مناسب برای اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی کسب نموده باشد باید موضوع را صرفاً در قالب احتمال مطالبه‌ی مالیات مازاد بر مبالغ ذخیره شده در حساب‌ها، بررسی و در صورت نیاز، با درج بند توضیحی مناسب، گزارش خود را تعدیل نماید."

بنابراین، اگر به نظر حسابرس آثار موضوع بالا بااهمیت باشد؛ باید پیش از اظهار نظر و در بند مبانی تعدیل اظهار نظر درج شود. چنانچه آثار موضوع، کم‌اهمیت در نظر گرفته شود؛ حسابرس می‌تواند آن را در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج کند. در پاسخ این پرسش، موضوع کم‌اهمیت فرض شده است.

د. طبق پیوست استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان **درآمد عملیاتی**، هرگاه فروشنده در مورد امکان برگشت کالا نامطمئن باشد؛ تا زمانی که محموله رسماً توسط خریدار قبول نشده یا مهلت مقرر برای برگشت کالا منقضی نشده باشد؛ درآمد شناسایی نمی‌شود. بنابراین، به نظر می‌رسد درآمد موضوع این بند با هدف مدیریت سود و حساب‌سازی شناسایی شده و موجب تحریف بااهمیت در حساب‌های دریافتنی تجاری و فروش هر یک به مبلغ ۳۸۰ میلیارد ریال و موجودی کالا و بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته هر یک به مبلغ ۳۲۰ میلیارد ریال و در نتیجه بیش نمایی سود قبل از مالیات به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال شده است.

ذ. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **دارایی‌های ثابت مشهود**، مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود باید در صورت‌های مالی افشا گردد. افشا نکردن تعهدات قراردادی مربوط به طرح توسعه‌ی کارخانه موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

ر. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان **افشای اطلاعات اشخاص وابسته**، یک شخص در صورتی وابسته به بنگاه اقتصادی است که: "... از مدیران اصلی بنگاه اقتصادی یا بنگاه اقتصادی اصلی آن باشد." در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به‌منظور درک اثر بالقوه‌ی رابطه با شخص وابسته بر صورت‌های مالی، بنگاه اقتصادی باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره‌ی معاملات و مانده حساب‌های فی‌مابین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مبلغ معاملات،

ب. مانده حساب‌های فی‌مابین، نحوه‌ی تسویه و نرخ سود تضمین شده،

پ. جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،

ت. ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حساب‌های فی‌مابین، و

ث. هزینه‌ی مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.

موارد زیر نمونه‌هایی از معاملاتی است که اگر با اشخاص وابسته انجام شود افشا می‌گردد:

الف. خرید یا فروش کالا، ب. خرید یا فروش دارایی‌های غیر جاری، پ. ارائه یا دریافت خدمات، ت. اجاره‌ها، ث. انتقال پروژه‌های تحقیق و توسعه، ج. انتقالات ناشی از قرارداد حق امتیاز، چ. تأمین منابع مالی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت، ح. تأمین تضمین‌ها و وثایق، و خ. تسویه‌ی بدهی‌ها از طرف بنگاه اقتصادی یا توسط بنگاه اقتصادی از طرف شخص دیگر.

افزون بر این، نکته‌ی مهم اینست که گرچه در این بند آمده است که طبق یادداشت توضیحی ۳۵ صورت‌های مالی و نتایج بررسی صورت جلسات هیأت مدیره، شرکت معاملات با اشخاص وابسته و یا موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت ندارد؛ در بند "ج" پرسش آمده است که در ابتدای سال مورد گزارش از بانک آبان که سهامدار و عضو هیأت مدیره‌ی شرکت است مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال تسهیلات مالی بلند مدت گرفته شده و در ۱۳۹۰/۱۲/۲۵ قسط نخست آن به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال پرداخت شده است.

بنابراین، مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان **افشای اطلاعات اشخاص وابسته** و همچنین، ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، رعایت نشده است. در نتیجه، هم صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت است و هم موضوع در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌شود.

بر اساس دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، در مواردی که هیأت مدیره، گزارش معاملات مزبور را به بازرس قانونی اطلاع ندهد یا به صورت ناقص اطلاع دهد؛ اما بازرس قانونی در رسیدگی‌هایش به برخی از معاملات یاد شده برخورد کرده باشد لازم است موضوع عدم ارائه‌ی جزییات مربوط به این معاملات توسط هیأت مدیره را تصریح کند و ضمن تأکید بر آگاهی از این معاملات از طریق رسیدگی‌های انجام شده و احتمال جامع نبودن آنها، نظر خود را در مورد آنها به آگاهی مجمع عمومی برساند.

ز. تاریخ گزارش ۱۳۰۲/۲/۱۳ است. بازرس قانونی، این موضوع را که بررسی گزارش فعالیت هیأت مدیره حاکی است که اطلاعات مالی مندرج در آن مطابق با واقع بوده اما در خصوص پیش‌بینی‌های درآمد و هزینه‌های سال آینده، اسناد و مدارک تأییدکننده‌ی این پیش‌بینی‌ها ارائه نشده است؛ در بخش سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا و موارد مندرج در پرسش:
الف. آثار موارد مؤثر بر صورت سود و زیان، عمدتاً بابت موضوع مندرج در بند "ح" بااهمیت و فراگیر است؛ اما نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد (موضوع بند یاد شده بر هزینه‌ها و ذخایر مؤثر است و بر جریان‌های نقدی اثر ندارد). بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید درباره‌ی ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد، نظر مشروط و درباره‌ی صورت سود و زیان نظر مردود اظهار نماید.

ب. مؤسسه‌ی حسابرسی راستگو در سال‌های پیش حسابرس و بازرس قانونی شرکت نبوده است. این موضوع در سایر بندهای توضیحی آورده می‌شود.

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 شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۹ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده براساس 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

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

۴. شرکت ماشین‌آلات وارداتی به سفارش یکی از مشتریان خود را که در سال‌های پیش به مبلغ ۱۵۰۰ میلیارد ریال خریده بود و در انبار شرکت نگهداری می‌کرد؛ در سال مورد گزارش فروخته و سود فروش را به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال شناسایی نموده است. افزون بر این شرکت از این بابت معادل بهای خرید، ذخیره در حساب‌ها ثبت نموده (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) که برخلاف استانداردهای حسابداری است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش سایر حساب‌های پرداختنی و افزایش سود قبل از مالیات هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود.

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

۵. سرفصل‌های حساب‌های دریافتنی تجاری و فروش (یادداشت‌های توضیحی ... و ... صورت‌های مالی) و همچنین، سرفصل بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته به ترتیب شامل مبلغ ۳۸۰ و ۳۲۰ میلیارد ریال بهای فروش نسبه و بهای تمام شده‌ی فروش اعتباری محصولات، در اواخر اسفند سال مورد گزارش به نمایندگی‌های شرکت می‌باشد که برخلاف استانداردهای حسابداری شناسایی شده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش هر یک از سرفصل‌های حساب‌های دریافتنی تجاری و فروش به مبلغ ۳۸۰ میلیارد ریال می‌شود و سرفصل‌های موجودی کالا و بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته هر یک ۳۲۰ میلیارد ریال به ترتیب افزایش و کاهش خواهند یافت. در نتیجه‌ی تعدیلات یاد شده، سود قبل از مالیات ۶۰ میلیارد ریال کاهش خواهد یافت.

۶. شرکت ۱۰۰٪ سهام شرکت آرش (سهامی خاص) را در اختیار دارد. ولی طبق وکالت‌نامه‌ی ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ تمام اختیارات اداره و مدیریت شرکت یاد شده را به شرکت سهامی آرا (سهامی عام) واگذار کرده و به اتکای این وکالت‌نامه و با این استدلال که از ۱ فروردین ۱۳۸۹ بر شرکت آرش (سهامی خاص) کنترل ندارد؛ برخلاف استانداردهای حسابداری صورت‌های مالی تلفیقی گروه را برای سال مورد گزارش ارائه نکرده است. جمع دارایی‌های شرکت آرش (سهامی خاص) در پایان سال ۱۳۸۹ و درآمد و سود خالص آن برای سال مالی منتهی به تاریخ یاد شده که می‌بایست در تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی در نظر گرفته می‌شد؛ به ترتیب ۱۰۰، ۸۰ و ۳۰ میلیارد ریال بوده است.

۷. مالیات کسر شده توسط کارفرمایان شرکت در سال مورد گزارش ۵۰ میلیارد ریال بوده که برخلاف استانداردهای حسابداری، در صورت جریان وجوه نقد در سرفصل مالیات بر درآمد نشان داده شده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش مالیات بر درآمد پرداختی و جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود.

۸. کارخانه‌ی شماره ۴ شرکت در بهمن سال ۱۳۸۹ فروخته شده و در قرارداد فروش مقرر شده است کارخانه و تمام کارکنان آن، از اول تیر ۱۳۹۰ به خریدار منتقل شود. با توجه به مبالغ دفتری و مندرجات قرارداد، هزینه‌ی کل تجدید ساختار ۴۰ میلیارد ریال

برآورد شده ولی شرکت برخلاف استاندارد حسابداری ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، هزینه و ذخیره‌ی لازم را شناسایی نکرده و تنها به افشای موضوع در یادداشت ... توضیحی صورت‌های مالی پرداخته است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش سود قبل از مالیات و افزایش سایر حساب‌های پرداختنی (ذخایر) هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود.

۹. برخلاف استانداردهای حسابداری، ۳۷ میلیارد ریال سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مالی، پیش از شروع عملیات ساخت، به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی خط تولید در جریان ساخت (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شناسایی شده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش هر یک از سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و سود قبل از مالیات (افزایش هزینه‌های مالی) به مبلغ یاد شده می‌شود.

۱۰. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای موارد زیر در صورت‌های مالی، رعایت نشده است:

۱- ۱۰. شرکت در سال مالی مورد گزارش، در یک بنگاه اقتصادی تحت کنترل مشترک ۳۰ میلیارد ریال و با سهم ۵۵٪ سرمایه‌گذاری نموده است. در این رابطه، مفاد استانداردهای حسابداری مبنی بر تهیه و ارائه‌ی مبالغ مربوط به مشارکت خاص، شامل سهم شرکت از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سود مشارکت به ترتیب به مبالغ ۲۲، ۱۶/۵ و ۲۲ میلیارد ریال، با استفاده از روش ارزش ویژه و به‌صورت تهیه و ارائه‌ی مجموعه‌ی صورت‌های مالی جداگانه، یا افشای اطلاعات مکمل درباره‌ی آثار بکارگیری ارزش ویژه‌ی ناخالص، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، رعایت نشده است.

۲- ۱۰. شرکت در تاریخ ترازنامه برای طرح توسعه‌ی کارخانه، طبق قراردادهای منعقد شده ۱۰۰ میلیارد ریال (طبق بودجه‌ی مصوب هیأت مدیره ۱۵۰ میلیارد ریال) تعهدات سرمایه‌ای دارد که برخلاف استانداردهای حسابداری، در صورت‌های مالی افشا نشده است.

۳- ۱۰. در ابتدای سال مورد گزارش از بانک آبان که سهامدار و عضو هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال تسهیلات مالی بلند مدت دریافت شده و در ۱۳/۹/۱۲/۲۵ قسط نخست به مبلغ ۲۵ میلیارد ریال پرداخت شده است. برخلاف استانداردهای حسابداری، این موضوع در صورت‌های مالی (با توجه به یادداشت توضیحی ۳۵ صورت‌های مالی) افشا نشده است.

اظهار نظر مردود نسبت به صورت سود و زیان

۱۱. 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 ۱۳۰۹، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

اظهار نظر مشروط نسبت به ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد

۱۲. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۳-۱۰، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۹ و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

سایر بندهای توضیحی

۱۳. صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۸ شرکت، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ... ماه ۱۳۰۹ آن مؤسسه، درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر ... اظهار شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۴. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت به شرح زیر است:
۱-۱۴. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی، به‌گونه‌ای که بخشی از سود سهام سال گذشته به مبلغ ۷۰ میلیارد ریال با تأخیر پرداخت شده است.

۱۴-۲. مفاد ماده‌ی ۱۰۶ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر ارسال یک نسخه از صورت‌جلسه‌ی مجمع عمومی عادی سالیانه‌ی سال پیش به مرجع ثبت شرکت‌ها برای ثبت، مجمع یاد شده در ۱۳۹۲/۲/۳۱ تشکیل شده و صورت‌جلسه‌ی آن با تأخیر و در اسفند ۱۳۹۲ به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال شده و تا تاریخ این گزارش آگهی نشده است.

۱۵. معامله‌ی زیر از جمله معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده ولی جزییات آن در صورت‌های مالی افشا نشده و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع این مؤسسه نرسیده است. معامله‌ی یاد شده طی رسیدگی‌های این مؤسسه کشف شده و احتمال اینکه معاملات دیگری با اشخاص وابسته وجود داشته باشد که توسط این مؤسسه کشف نشده است؛ وجود دارد. معامله‌ی مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری، صورت پذیرفته است. نظر این مؤسسه به شواهدی حاکی از اینکه معامله‌ی مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد؛ جلب نگردیده است.

نام طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله	مانده طلب (بدهی) در پایان سال
بانک آبان	سهامدار و عضو هیأت مدیره	دریافت تسهیلات	۲۰۰	(۱۷۵)

۱۶. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این مؤسسه قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، ضمن جلب توجه به عدم ارائه‌ی اسناد و مدارک تأیید کننده‌ی پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های سال آینده، نظر این مؤسسه به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۷. شرکت، تکالیف قانونی خود را در رابطه با نگهداری و ثبت دفاتر قانونی رعایت نکرده و تا تاریخ این گزارش، دفاتر قانونی، نوشته نشده است. گرچه طبق شواهد موجود، حوزه‌ی مالیاتی مربوط در اجرای مفاد ماده‌ی ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم تا تاریخ این گزارش به شرکت مراجعه نکرده است؛ این احتمال وجود دارد که دفاتر شرکت از نظر رعایت مفاد آیین‌نامه‌ی مربوط به روش‌های نگهداری و تحریر دفاتر، توسط حوزه‌ی مالیاتی قبول نشود.

۱۲ اردیبهشت ماه ۱۳۹۰ مؤسسه‌ی حسابرسی راستگو (حسابداران رسمی)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۱۱. پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۱:

با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ با عنوان **گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی**، تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخ تکمیل فرایند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌عنوان مبنای اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، باشد. این شواهد باید نشان دهد که: الف. صورت‌های مالی، شامل یادداشت‌های توضیحی، تهیه شده است؛ و ب. اشخاص ذی‌ربط مسئولیت صورت‌های مالی را پذیرفته‌اند. بنابراین، گرچه تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است؛ نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت بنگاه اقتصادی تأیید و امضا می‌شود. همچنین، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، به‌نگام شود.

بنابراین، تاریخ تأییدیه مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای خصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

با توجه به مطالب بالا، تاریخ گزارش حسابرس، ۳۱ تیر ۱۳۰۱ است.

بند ب: طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۸۴ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، «با عنایت به اینکه طبق بند ۵۵ استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد، اساساً معاملات غیر نقدی به معاملاتی اطلاق می‌شود که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست و نیز با توجه به نمونه‌های مندرج در بند ۵۶ استاندارد یاد شده، صرفاً مواردی که اخذ یا اعطای تسهیلات مالی در زمان انجام معامله به صورت مستند قابل احراز باشد؛ از مصادیق معاملات غیر نقدی محسوب می‌شود... به دلیل اینکه در روال معمول فعالیت بنگاه اقتصادی، دریافت و پرداخت آن در سال مالی بعد انجام می‌شود؛ نباید به عنوان معامله‌ی غیر نقدی محسوب گردد».

بنابراین، افشای ۶۰ میلیارد ریال بهای خرید نسپه‌ی ماشین‌آلات به عنوان معامله‌ی غیر نقدی مناسب نیست.

بند پ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **مخارج تأمین مالی**، مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است، آن دسته از مخارجی است که در صورت عدم تحصیل آن دارایی، باید از آن اجتناب می‌شد. چنانچه یک بنگاه اقتصادی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط خاص، اقدام به اخذ تسهیلات مالی کند، مخارج تأمین مالی را که مستقیماً به دارایی واجد شرایط مربوط است، به راحتی می‌توان تشخیص داد. در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می‌گردد؛ مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده‌ی آن دارایی باید شامل مخارج واقعی تسهیلات طی دوره پس از کسر هرگونه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد. چنانچه فعالیت تأمین مالی بنگاه اقتصادی به صورت متمرکز انجام شود و بخشی از وجوه مربوط جهت تحصیل یک دارایی واجد شرایط به مصرف برسد؛ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده‌ی دارایی را باید با

اعمال نرخ جذب نسبت به مخارج انجام شده جهت آن دارایی، تعیین کرد. نرخ جذب مورد نظر باید برابر با میانگین موزون مخارج تأمین مالی برای تسهیلات مالی طی دوره، به استثنای تسهیلاتی باشد که مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ گردیده است. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام‌شده‌ی دارایی منظور می‌شود نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل شده در آن دوره بیشتر باشد.

بنابراین، مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام‌شده‌ی ساختمان به شرح زیر است:

$$\begin{array}{rcl} 200 \times 12\% & = & 24 \\ 600 \times 15\% & = & 90 \\ \hline & & 114 \\ \hline 114 - 14 & = & 100 \end{array}$$

با توجه به محاسبات بالا، ثبت ۱۴ میلیارد مخارج تأمین مالی در بهای تمام‌شده‌ی ساختمان در جریان ساخت و شناسایی مابقی به‌عنوان هزینه‌ی مالی، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، دارایی‌های ثابت در جریان ساخت ۱۰۰ میلیارد ریال کم‌نمایی و هزینه‌های مالی به همین مبلغ بیش‌نمایی شده است.

بند ت : طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان **حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای**

تجاری وابسته، هر بنگاه سرمایه‌گذار که تنها دارای بنگاه (های) تجاری وابسته باشد؛ غیر از بنگاه‌های معاف شده در این استاندارد، باید صورت‌های مالی را بر اساس روش ارزش ویژه تهیه و صورت‌های مالی جداگانه‌ی خود را همراه آن ارائه کند. در استاندارد یاد شده، بنگاه اقتصادی اصلی که دارای سرمایه‌گذاری در بنگاه اقتصادی وابسته نیز باشد؛ ولی ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیق نباشد؛ از بکارگیری روش ارزش ویژه معاف شده است. با وجود این، شرکت باید موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا کند:

- این واقعیت که حسابداری بنگاه اقتصادی وابسته به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود؛ و

- خلاصه‌ی اطلاعات مالی، به طور جداگانه یا گروهی، برای بنگاه‌های اقتصادی وابسته‌ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود؛ شامل مبالغ مجموع دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، و سود یا زیان.

شرکت نمونه، با وجود سرمایه‌گذاری در یک شرکت فرعی، از ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی معاف است؛ بنابراین، افشا نکردن این موضوع که حسابداری بنگاه اقتصادی وابسته به روش ارزش ویژه انجام نمی‌شود و همچنین مبالغ مربوط به بنگاه اقتصادی وابسته، با در نظر گرفتن سهم شرکت نمونه از خالص دارایی‌ها و سود شرکت ماکت که به ترتیب ۱۴۰ و ۲۰ میلیارد ریال است؛ موجب تحریف بااهمیت صورت‌های مالی شده است.

بند ث : طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان **ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، بدهی احتمالی:**

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به‌طور کامل در کنترل بنگاه اقتصادی نیست؛ تأیید خواهد شد؛ یا

ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:

۱. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

بدهی‌های احتمالی به‌عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود و بنگاه اقتصادی نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند. بدهی احتمالی افشا می‌شود؛ مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

بنگاه اقتصادی باید برای هر طبقه از بدهی‌های احتمالی در تاریخ ترازنامه، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند؛ مگر اینکه امکان هرگونه خروج منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد:

الف. برآورد اثر مالی آن،

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی، و

ج. امکان هرگونه جبران مخارج.

در پرسش آمده است که با توجه به کارشناسی انجام شده در ۳۱ فروردین ۱۳۹۱، ممکن است شرکت نمونه محکوم به جبران خسارت شود. بنابراین، شرکت می‌بایست این بدهی احتمالی را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌کرد. افشا نکردن بدهی احتمالی موجب تحریف صورت‌های مالی می‌شود.

بند ج: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان **افشای اطلاعات اشخاص وابسته**، یک شخص در صورتی وابسته به بنگاه اقتصادی است که:

- الف. به‌طور مستقیم، یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:
۱. بنگاه اقتصادی را کنترل کند، یا توسط بنگاه اقتصادی کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل بنگاه‌های اقتصادی اصلی، بنگاه‌های اقتصادی فرعی و بنگاه‌های اقتصادی فرعی هم‌گروه)؛
 ۲. در بنگاه اقتصادی نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد؛ یا
 ۳. بر بنگاه اقتصادی کنترل مشترک داشته باشد.
- ب. بنگاه اقتصادی وابسته آن بنگاه باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته")؛
- ج. مشارکت خاص آن بنگاه باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکت‌های خاص")؛
- د. از مدیران اصلی بنگاه اقتصادی یا بنگاه اقتصادی اصلی آن باشد؛
- ه. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در بندهای "الف" یا "د" باشد؛
- و. توسط اشخاص اشاره شده در بندهای "د" یا "ه" کنترل می‌شود؛
- تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد؛ و
- ز. طرح بازنشستگی خاص کارکنان بنگاه اقتصادی یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین بنگاه‌های اقتصادی تحت کنترل این‌گونه طرح‌ها باشد.

با توجه به مطالب بالا، سهامدارانی که بر بنگاه اقتصادی کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه ندارند؛ شخص وابسته تلقی نمی‌شوند. بنابراین، فروش ساختمان در جریان ساخت به یکی از سهامداران لزوماً معامله با اشخاص وابسته نیست. در پرسش نیز اشاره‌ای به کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه نشده است. با وجود این، با توجه به افشای سود مربوط در سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی و با فرض افشای مناسب، موضوع در بند تأکید بر مطلب خاص درج می‌شود. افزون بر این، مقرر شده مابه‌ازای فروش به‌صورت غیر نقدی دریافت شود (معوضه‌ی ساختمان در جریان ساخت با زمین)؛ ولی در پرسش، به افشا یا عدم افشای این معامله‌ی غیر نقدی اشاره نشده است و با فرض عدم افشا، در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود.

بند چ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان **مخارج تأمین مالی**، مخارج تأمین مالی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

الف. سود تضمین شده، کارمزد و جرایم دیرکرد تسهیلات مالی کوتاه مدت و بلند مدت.

ب. مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط.

ج. مخارج تأمین مالی مربوط به قراردادهای اجاره به‌شرط تملیک و خرید اقساطی که بر اساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

د. تفاوت تسعیر ارز ناشی از تسهیلات ارزی دریافتی تا حدی که به‌عنوان تعدیل سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مذکور محسوب می‌شود.

مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به‌عنوان هزینه‌ی مالی شناسایی شود به‌استثنای مواردی که به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌شود. هزینه‌ی مالی، براساس مدت زمان، اصل تسهیلات مالی و نرخ مربوط شناسایی می‌شود. با توجه به اینکه تسهیلات در پایان دوره‌ی مالی دریافت شده، در دوره‌ی مورد گزارش هزینه‌ی مالی شناسایی نمی‌شود. بنابراین کل هزینه‌ی مالی به مبلغ ۵۵ میلیارد ریال (شامل کارمزد مقطوع، حق تمبر اسناد تضمینی و حق ثبت^۱) باید در دوره‌های آینده شناسایی شود و شناسایی آن در این دوره موجب بیش‌نمایی هزینه‌ی مالی و تسهیلات مالی دریافتی به مبلغ یاد شده گردیده است.

۱. در این رابطه، برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۷۸ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی مطالعه شود.

بند ح : طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان **درآمد عملیاتی**، سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است؛ در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار شناسایی می‌شود (به‌استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در بنگاه‌های اقتصادی فرعی و وابسته). با توجه به اصلاحیه‌ی قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ (مواد ۹۰ و ۲۴۰) حق دریافت سود سهام با تصویب مجمع عمومی شرکت سرمایه‌پذیر احراز می‌شود. بنابراین، شناسایی ۴۸ میلیارد ریال به‌عنوان درآمد سرمایه‌گذاری، درست به نظر می‌رسد و نباید در گزارش حسابرس درج شود. این درآمد، معامله با اشخاص وابسته نیز تلقی می‌شود.

بند خ : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، به‌منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل بنگاه اقتصادی حائز معیارهای شناخت است؛ بنگاه اقتصادی ایجاد دارایی را در دو گروه زیر طبقه‌بندی می‌کند:

الف. مرحله‌ی تحقیق

ب. مرحله‌ی توسعه

چنانچه نتوان مرحله‌ی تحقیق را از مرحله توسعه یک پروژه داخلی ایجاد دارایی نامشهود تمیز داد؛ فرض می‌شود مخارج پروژه در مرحله‌ی تحقیق واقع شده است. مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله تحقیقاتی یک پروژه‌ی داخلی واقع می‌شود نباید به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به‌عنوان هزینه شناسایی گردد.

مخارج توسعه یا مخارجی که در مرحله توسعه‌ی یک پروژه‌ی داخلی واقع می‌گردد تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود:

الف. امکان‌پذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به‌گونه‌ای که برای استفاده یا فروش آماده شود.

ب. قصد بنگاه اقتصادی برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن.

پ. توانایی بنگاه اقتصادی برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

ت. ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود. از جمله، وجود بازار برای دارایی نامشهود یا محصول آن و سودمندی آن در صورت استفاده داخلی.

ث. دسترسی به منابع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

ج. توانایی بنگاه اقتصادی برای اندازه‌گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به‌گونه‌ای اتکاپذیر طی دوره توسعه.

مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورت‌های مالی پیشین به‌عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود.

شرکت نمونه، ۴۲ میلیارد ریال مخارج سال پیش را به دلیل نبود معیارهای شناخت به‌عنوان دارایی نامشهود، هزینه کرده است. در سال مورد گزارش ۴۵ میلیارد مخارج را به دلیل وجود معیارهای شناخت به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی کرده است. با توجه به توضیحات بالا، طبق استاندارد یاد شده، نحوه‌ی شناسایی مبالغ یاد شده هم در سال مالی پیش و هم در سال مورد گزارش درست است و نیازی به درج آن در گزارش حسابرس نیست.

بند د: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان **افشای اطلاعات اشخاص وابسته**، یک شخص در صورتی وابسته به بنگاه اقتصادی است که: ... از مدیران اصلی بنگاه اقتصادی یا بنگاه اقتصادی اصلی آن باشد...

بنابراین، فروش کالا به یکی از اعضای هیأت مدیره، معامله با اشخاص وابسته است. با توجه به افشای مناسب، به دلیل اینکه وجه فروش دیرتر از روال عادی دریافت شده، موضوع در بند تأکید بر مطلب خاص درج می‌شود.

افزون بر این، موضوع این بند، از معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است. تسویه‌ی دیرتر از روال عادی وجه فروش به دلیل روابط خاص فی‌مابین است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند د: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد مواد زیر از اصلاحیه‌ی قانون تجارت:

ماده‌ی ۱۰۷: «شرکت سهامی به وسیله‌ی هیأت مدیره‌ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و کلاً یا بعضاً قابل عزل می‌باشند اداره خواهد شد. عده‌ی اعضای هیأت مدیره در شرکت‌های سهامی عمومی نباید از پنج نفر کمتر باشد».

ماده‌ی ۱۱۲: «در صورتی که بر اثر فوت یا استعفا یا سلب شرایط از یک یا چند نفر از مدیران، تعداد اعضای هیأت مدیره از حداقل مقرر در این قانون کمتر شود اعضای علی‌البدل به ترتیب مقرر در اساسنامه و الا به ترتیب مقرر توسط مجمع عمومی جای آنان را خواهند گرفت. در صورتی که عضو علی‌البدل تعیین نشده باشد و یا تعداد اعضای علی‌البدل کافی برای تصدی محل‌های خالی در هیأت مدیره نباشد؛ مدیران باقیمانده باید بلافاصله مجمع عمومی عادی شرکت را جهت تکمیل اعضای هیأت مدیره دعوت نمایند».

ماده‌ی ۱۱۳: «در مورد ماده‌ی ۱۱۲ هرگاه هیأت مدیره حسب مورد از دعوت مجمع عمومی برای انتخاب مدیری که سمت او بلا تصدی مانده خودداری کند هر ذی‌نفع حق دارد از بازرس یا بازرسان شرکت بخواهد که به دعوت مجمع عمومی عادی جهت تکمیل عده‌ی مدیران با رعایت تشریفات لازم اقدام کنند و بازرس یا بازرسان مکلف به انجام چنین درخواستی می‌باشند».

افزون بر این، طبق مفاد ماده‌ی ۱۳۶ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، «در صورت انقضای مدت مأموریت مدیران، تا زمان انتخاب مدیران جدید، مدیران سابق کماکان مسئول امور شرکت و اداره‌ی آن خواهند بود. هرگاه مراجع موظف به دعوت مجمع عمومی به وظیفه‌ی خود عمل نکنند هر ذی‌نفع می‌تواند از مرجع ثبت شرکت‌ها دعوت مجمع عمومی عادی را برای انتخاب مدیران تقاضا نماید».

اگر شرکت نکردن یکی از اعضای هیأت مدیره در جلسات را استعفای وی تلقی شود؛ باید در این باره که آیا شمار اعضا از کمیته‌ی قانونی یعنی ۵ نفر کمتر شده یا نه، نتیجه‌گیری شود. در پرسش، به شمار اعضای هیأت مدیره اشاره‌ای نشده است. با وجود این، در این پاسخ، فرض می‌شود شمار اعضا از ۵ نفر کمتر و مفاد ماده‌ی ۱۱۲ رعایت نشده است. حسابر و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ر: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد مواد زیر از اصلاحیه‌ی قانون تجارت:

ماده‌ی ۱۶۵: «مادام که سرمایه‌ی قبلی شرکت تماماً تأدیه نشده است؛ افزایش سرمایه‌ی شرکت تحت هیچ عنوانی مجاز نخواهد بود».

ماده‌ی ۱۰۶: «در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن یکی از امور ذیل باشد؛ یک نسخه از صورت جلسه‌ی مجمع باید جهت ثبت به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال گردد: ۱. انتخاب مدیران و بازرس یا بازرسان، ۲. تصویب ترازنامه، ۳. کاهش یا افزایش سرمایه و هر نوع تغییر در اساسنامه، و ۴. انحلال شرکت و نحوه‌ی تصفیه‌ی آن».

ماده‌ی ۱۴۱: «اگر بر اثر زیان‌های وارده حداقل نصف سرمایه‌ی شرکت از میان برود؛ هیأت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی صاحبان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقای شرکت مورد شور و رأی واقع شود. هرگاه مجمع مزبور رأی به انحلال شرکت ندهد باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده‌ی ۶ این قانون سرمایه‌ی شرکت را به مبلغ سرمایه‌ی موجود کاهش دهد. در صورتی که هیأت مدیره برخلاف این ماده به دعوت مجمع عمومی فوق‌العاده مبادرت ننماید و یا مجمعی که دعوت می‌شود نتواند مطابق مقررات قانونی منعقد گردد هر ذینفعی می‌تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیت‌دار درخواست کند».

با توجه به مطالب بالا، شرکت مجاز به افزایش سرمایه نبوده است؛ افزون بر این، مجمع عمومی فوق‌العاده برای تصویب افزایش سرمایه ۱۲ اسفند ۱۳۰۰ تشکیل شده ولی نسخه‌ای از صورت جلسه‌ی آن به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال نشده است. در تاریخ افزایش سرمایه نیز شرکت مشمول ماده‌ی ۱۴۱ بوده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موارد را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

با توجه به اینکه مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۵ میلیارد ریال تعیین شده و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، با اهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط اظهار نماید.

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 شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۱ فروردین 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی

۳. مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده براساس 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت 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 شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. موارد بااهمیت مربوط به هزینه‌های مالی (یادداشت ... توضیحی صورت‌های مالی) به شرح زیر است:

۴-۱. مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال از هزینه‌های مالی قابل انتساب به بهای تمام شده‌ی ساختمان در جریان ساخت (یادداشت ... توضیحی صورت‌های مالی) به حساب هزینه‌های مالی سال مورد گزارش منظور شده است. انجام تعديلات لازم موجب افزایش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال و کاهش هزینه‌های مالی و در نتیجه افزایش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۴-۲. برخلاف استانداردهای حسابداری، ۵۵ میلیارد ریال بابت کارمزد مقطوع، حق تمبر اسناد تضمینی و حق ثبت تسهیلات مالی اقساطی ۴۸ ماهه‌ی دریافتی در پایان فروردین سال مورد گزارش، به‌عنوان هزینه‌ی مالی شناسایی شده است. انجام تعديلات لازم موجب کاهش مانده‌ی تسهیلات مالی دریافتی و هزینه‌های مالی و در نتیجه افزایش سود قبل از مالیات به مبلغ یاد شده می‌شود.

۵. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای موارد زیر در صورت‌های مالی، رعایت نشده است:

۵-۱. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، شامل سرمایه‌گذاری در شرکت وابسته‌ی ماکت است که برخلاف استانداردهای حسابداری، این موضوع که حسابداری سرمایه‌گذاری یاد شده، به روش ارزش ویژه انجام نشده و همچنین سهم شرکت نمونه از خالص دارایی‌ها و سود آن شرکت که به ترتیب ۱۴۰ و ۲۰ میلیارد ریال است؛ در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، افشا نشده است.

۲-۵. بر اثر گود برداری نامناسب ساختمان جدید شرکت، مجتمع مسکونی کنار آن، آسیب‌دیده است. مالکان مجتمع بر این باورند که شرکت باید خسارت وارده را بپردازد. بر بنیاد مدارک کارشناسی انجام شده در ۳۱ فروردین ۱۳۹۱، نیز ممکن است شرکت محکوم به جبران خسارت شود. برخلاف استانداردهای حسابداری، شرح مختصری از ماهیت این موضوع، برآورد اثر مالی آن، موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی و امکان هرگونه جبران مخارج، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نشده است.

۳-۵. بهای خرید نسبی ماشین‌آلات به مبلغ ۶۰ میلیارد ریال که مقرر شده وجه آن در مهر ۱۳×۱ پرداخت شود؛ برخلاف استانداردهای حسابداری، به‌عنوان معامله‌ی غیر نقدی در صورت جریان وجوه نقد افشا شده است. افزون بر این، دریافت یک قطعه زمین به‌عنوان مابه‌ازای فروش یک باب ساختمان در جریان ساخت (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) به مبلغ ۴۵ میلیارد ریال، برخلاف استانداردهای حسابداری، به‌عنوان معامله‌ی غیر نقدی افشا نشده است.

اظهار نظر مشروط

۶. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۳-۵، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۳۱ فروردین ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تأکید بر مطلب خاص

۷. همان‌طور که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده است؛ براساس مبادینامه‌ی ۱۳×۰/۱۱/۱ یک باب ساختمان در جریان ساخت با پیشرفت فیزیکی ۸۵ درصد به یکی از سهامداران شرکت فروخته شده و سود آن به مبلغ ۴۵ میلیارد ریال در سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی افشا شده است. تکمیل ساختمان به عهده‌ی خریدار است و شرکت نمونه از این بابت تعهدی ندارد. افزون بر این، مقرر شده یک قطعه زمین توسط سهامدار یاد شده به‌عنوان مابه‌ازای فروش به شرکت تحویل داده شود. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

۸. همان طور که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی آمده است؛ ۲۰ میلیارد ریال از فروش، مربوط به کالاهای فروخته شده در روال عادی عملیات، به یکی از اعضای هیأت مدیره است. روال معمول شرکت برای دریافت وجه فروش‌های نسیه ۲۰ روز است ولی وجه این فروش ۳۰ روز پس از فروش دریافت شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی

۹. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت توسط شرکت به شرح زیر است:

۹-۱. مفاد ماده‌ی ۱۰۶ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر ارسال یک نسخه از صورت جلسه‌ی مجمع عمومی فوق‌العاده برای تصویب افزایش سرمایه به مرجع ثبت شرکت‌ها جهت ثبت، به گونه‌ای که مجمع عمومی یاد شده در ۱۲ اسفند ۱۳۰۰ تشکیل شده ولی نسخه‌ای از صورت جلسه‌ی آن به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال نشده است.

۹-۲. مفاد ماده‌ی ۱۱۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر دعوت مجمع عمومی عادی شرکت برای تکمیل اعضای هیأت مدیره، توسط مدیران باقیمانده. یکی از اعضای هیأت مدیره از تاریخ ۱۵ آبان ۱۳۰۰ در جلسات هیأت مدیره شرکت نکرده و به شرکت اعلام کرده که از آن تاریخ امکان شرکت در جلسات را ندارد. همچنین با توجه به اینکه مدت مأموریت دو عضو دیگر هیأت مدیره در ۳۰ بهمن ۱۳۰۰ پایان یافته است؛ برای اجرای مفاد مواد ۱۳۶ و ۹۲ مجمع عمومی عادی به‌طور فوق‌العاده برای انتخاب مدیران دعوت نشده است.

۹-۳. مفاد ماده‌ی ۱۶۵ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر مجاز نبودن افزایش سرمایه، تا زمانی که سرمایه‌ی قبلی شرکت تماماً تأدیه نشده است. به گونه‌ای که پیش از دریافت ۱۱۰۰ میلیارد ریال تعهد صاحبان سهام، سرمایه شرکت از ۳۰۰۰ میلیارد ریال به ۵۰۰۰ میلیارد ریال افزایش یافته است. افزون بر این،

در تاریخ افزایش سرمایه، زیان انباشته‌ی شرکت ۱۰۰۰ میلیارد ریال و بیش از نصف سرمایه‌ی تأدیه شده (۱۹۰۰ میلیارد ریال) بوده و شرکت در آن تاریخ مشمول ماده‌ی ۱۴۱ اصلاحیه‌ی قانون تجارت بوده است.

۱۰. معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی...، به‌عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این موسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری، صورت پذیرفته است. مضافاً معاملات یاد شده بر اساس روابط تجاری خاص فی‌مابین صورت گرفته است.

۱۱. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این موسسه قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده، نظر این موسسه به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

۳۱ تیر ماه ۱۳۰۱

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۱۲. پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۲:

با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۲۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ با عنوان **گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی**، تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخ تکمیل فرآیند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی، باشد. این شواهد باید نشان دهد که:

الف. صورت‌های مالی، شامل یادداشت‌های توضیحی، تهیه شده است؛ و

ب. اشخاص ذی‌ربط مسئولیت صورت‌های مالی را پذیرفته‌اند.

بنابراین، گرچه تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است؛ نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت بنگاه اقتصادی تأیید و امضا می‌شود. همچنین، طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. بنابراین، تاریخ تأییدیه مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

با توجه به مطالب بالا، تاریخ گزارش حسابرس، ۹ تیر ۱۳۹۲ است؛ برخی مندرجات تأییدیه‌ی مدیران، باید تا تاریخ گزارش حسابرس بهنگام شود؛ و بند مربوط به گزارش فعالیت هیأت مدیره نیز باید در بخش **گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی**، درج گردد.

بند ب: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، به منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل بنگاه اقتصادی حائز معیارهای شناخت است؛ بنگاه اقتصادی ایجاد دارایی را در دو گروه زیر طبقه‌بندی می‌کند:

الف. مرحله‌ی تحقیق

ب. مرحله‌ی توسعه

چنانچه نتوان مرحله‌ی تحقیق را از مرحله توسعه یک پروژه داخلی ایجاد دارایی نامشهود تمیز داد؛ فرض می‌شود مخارج پروژه در مرحله‌ی تحقیق واقع شده است. مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله‌ی تحقیقاتی یک پروژه داخلی واقع می‌شود؛ نباید به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به‌عنوان هزینه شناسایی گردد.

مخارج توسعه یا مخارجی که در مرحله‌ی توسعه‌ی یک پروژه داخلی واقع می‌گردد تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود:

الف. امکان‌پذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به‌گونه‌ای که برای استفاده یا فروش آماده شود.

ب. قصد بنگاه اقتصادی برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن.

پ. توانایی بنگاه اقتصادی برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

ت. ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود. از جمله، وجود بازار برای دارایی نامشهود یا محصول آن و سودمندی آن در صورت استفاده داخلی.

ث. دسترسی به منابع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

ج. توانایی بنگاه اقتصادی برای اندازه‌گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به‌گونه‌ای اتکاپذیر طی دوره توسعه.

بهای تمام شده یک دارایی نامشهود ایجاد شده در بنگاه اقتصادی، شامل مجموع مخارج واقع شده از تاریخی می‌باشد که دارایی نامشهود برای اولین بار معیارهای شناخت را احراز می‌کند. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورت‌های مالی پیشین به‌عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی شود. بنابراین، مخارجی که قبلاً به‌عنوان هزینه شناسایی شده است؛ به حساب دارایی برگشت داده نمی‌شود.

شرکت "الف"، ۲۷ میلیارد ریال مخارج سال مورد گزارش (۱۳×۱) را به دلیل نبود معیارهای شناخت به‌عنوان دارایی نامشهود، هزینه کرده است. در سال ۱۳×۲، به دلیل وجود معیارهای شناخت باید مبلغ ۱۵ میلیارد ریال به‌عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. با توجه به توضیحات بالا، طبق استاندارد یاد شده، نحوه‌ی شناسایی مبالغ یاد شده در سال مالی مورد گزارش درست است و نیازی به درج آن در گزارش حسابرس نیست.

بند پ: موضوع این بند، محدودیت بااهمیت (۳۲ میلیون ریال) در کسب شواهد تلقی می‌شود.

بندت: طبق بخش تسهیلات ارزی مجموعه مقررات ارزی منتشر شده توسط بانک مرکزی، اعتبار ریفاینانس، اعتبار کوتاه مدت (حداکثر شش ماهه) است. با توجه به اینکه وجه در ۲۵ اسفند ۱۳×۱ توسط بانک به فروشنده پرداخت شده است. گرچه هنوز قراردادی با بانک منعقد نشده، طبقه بندی آن به‌عنوان بدهی جاری درست به نظر می‌رسد. اما، باید در سرفصل تسهیلات مالی کوتاه مدت منعکس شود. پرسش درباره‌ی شناسایی هزینه مالی مربوط مطالبی را مطرح نکرده است؛ اما، با توجه به اینکه بدهی در ۵ اسفند ایجاد شده، در صورتی که هزینه مالی آن نیز شناسایی نشده باشد؛ مبلغ مربوط کم اهمیت خواهد بود. بنابراین، تنها نادرست بودن سرفصل مربوط، در گزارش حسابرس درج می‌شود.

بند ث: طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و

دارایی‌های احتمالی، بنگاه اقتصادی باید برای هر طبقه از بدهی‌های احتمالی در تاریخ ترازنامه، شرح مختصری از ماهیت بدهی احتمالی و موارد زیر را در صورت امکان افشا کند؛ مگر اینکه امکان هرگونه خروج منافع اقتصادی برای تسویه بعید باشد:

الف. برآورد اثر مالی آن که طبق استاندارد یاد شده اندازه‌گیری شده است؛

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی خروج منافع اقتصادی، و

ج. امکان هرگونه جبران مخارج.

در موارد بسیار نادر، افشای تمام یا بخشی از اطلاعات مقرر درباره‌ی ذخیره، بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به دعاوی له یا علیه بنگاه اقتصادی ممکن است به موقعیت بنگاه اقتصادی لطمه‌ای جدی وارد کند. در چنین مواردی، لازم نیست بنگاه اقتصادی اطلاعات یاد شده را افشا کند؛ اما باید ماهیت کلی این دعاوی را همراه با دلیل عدم افشای اطلاعات بیان کند.

با توجه به توضیحات بالا، طبق استاندارد یاد شده، نحوه‌ی افشای موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی درست است و نیازی به درج آن در گزارش حسابرس نیست.

بند ج: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۱۸۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "وجهی که به حساب افزایش سرمایه تأدیه می‌شود؛ باید در حساب سپرده مخصوص نگهداری شود. تأمین و توقیف و انتقال وجوه مزبور به حساب‌های شرکت ممکن نیست مگر پس از به ثبت رسیدن افزایش سرمایه شرکت". وجوه مربوط به افزایش سرمایه در ۱۱ مرداد ۱۳۰۱ به حساب‌های شرکت منتقل و استفاده شده است. اما، افزایش سرمایه در ۲۴ مرداد ۱۳۰۱ ثبت شده است.

بند چ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، بنگاه اقتصادی باید به‌منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی خود را تعدیل کند. ورشکستگی یک مشتری که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد؛ معمولاً مؤید وجود زیان در مورد یک حساب دریافتنی تجاری در تاریخ ترازنامه است و بنگاه اقتصادی لازم است مبلغ دفتری حساب‌های دریافتنی تجاری را تعدیل کند. بنابراین، شناسایی نکردن مبلغ ۳۰ میلیارد ریال ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول موجب بیش نمایی حساب‌های دریافتنی و کم نمایی هزینه‌های فروش، اداری و عمومی (بیش نمایی سود قبل از مالیات) به مبلغ یاد شده و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ح : مفاد بندهای ۳ و ۵ ماده‌ی ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت

شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، به شرح زیر است:

بند ۳ : اطلاعات و صورتهای مالی میان دوره‌ای ۳، ۶ و ۹ ماهه‌ی حسابرسی نشده، حداکثر ۳۰ روز پس از پایان مقاطع سه ماهه.

بند ۵ : صورتهای مالی سالانه‌ی حسابرسی نشده حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی و در مورد شرکت‌هایی که ملزم به تهیه‌ی صورتهای مالی تلفیقی هستند؛ حداکثر ۹۰ روز پس از پایان سال مالی.

صورتهای مالی میان دوره‌ای حسابرسی نشده‌ی منتهی به ۳۱ شهریورماه ۱۳×۱ و صورتهای مالی حسابرسی نشده‌ی سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳×۱، به ترتیب در تاریخ‌های ۲۰ آبان ۱۳×۱ و ۲۰ خرداد ۱۳×۲ به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ارسال شده است. بنابراین، مفاد ماده‌ی یاد شده رعایت نشده و حسابرس باید آن را در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج کند.

بند خ : برخورد نکردن حسابرس به موارد بااهمیت حاکی از رعایت نکردن قانون مبارزه با پول‌شویی و آیین‌نامه و دستورالعمل‌های آن توسط شرکت "الف"، باید در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج شود.

بند د : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته، در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به‌منظور درک اثر بالقوه‌ی رابطه با شخص وابسته بر صورتهای مالی، بنگاه اقتصادی باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره‌ی معاملات و مانده حساب‌های فی‌مابین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مبلغ معاملات،

ب. مانده حساب‌های فی‌مابین، نحوه‌ی تسویه و نرخ سود تضمین شده،

پ. جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،

ت. ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حساب‌های فی‌مابین، و

ث. هزینه‌ی مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.

موارد زیر نمونه‌هایی از معاملاتی است که اگر با اشخاص وابسته انجام شود افشا می‌گردد:

- الف. خرید یا فروش کالا،
- ب. خرید یا فروش دارایی‌های غیر جاری،
- پ. ارائه یا دریافت خدمات،
- ت. اجاره‌ها،
- ث. انتقال پروژه‌های تحقیق و توسعه،
- ج. انتقالات ناشی از قرارداد حق امتیاز،
- چ. تأمین منابع مالی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت،
- ح. تأمین تضمین‌ها و وثایق، و
- خ. تسویه بدهی‌ها از طرف بنگاه اقتصادی یا توسط بنگاه اقتصادی از طرف شخص دیگر.

بنابراین، مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته، رعایت نشده و در نتیجه، صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت است

بند د: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۱۱۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "اشخاص حقوقی رامی توان به مدیریت شرکت انتخاب نمود. در این صورت شخص حقوقی همان مسئولیت‌های مدنی شخص حقیقی عضو هیأت مدیره را داشته و باید یک نفر را به نمایندگی دائمی خود جهت انجام وظایف مدیریت معرفی نماید. چنین نماینده‌ای مشمول همان شرایط و تعهدات و مسئولیت‌های مدنی و جزایی عضو هیأت مدیره بوده از جهت مدنی با شخص حقوقی که او را به نمایندگی تعیین نموده است مسئولیت تضامنی خواهد داشت. شخص حقوقی عضو هیأت مدیره می‌تواند نماینده‌ی خود را عزل کند به شرط آنکه در همان موقع جانشین او را کتباً به شرکت معرفی نماید وگرنه غایب محسوب می‌شود".

با توجه به مفاد ماده‌ی یاد شده گرچه در بند "د" آمده است که طبق تأییدیه‌ی مدیران، شرکت معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت ندارد؛ در بند "ذ" پرسش آمده است که در شهریور ۱۳۰۱، یک دستگاه اتومبیل به مبلغ یک میلیارد ریال خریداری و بلافاصله به همان مبلغ و با اقساط پنج ساله به نماینده‌ی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره واگذار کرده است. معامله‌ی مطرح شده در این بند، مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است که افشا نشده است. این موضوع باید در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج شود. افزون بر این، افشا نکردن این معامله، باید همراه با موارد مندرج در بند "د" موجب تحریف صورت‌های مالی شده است.

بر اساس دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، در مواردی که هیأت مدیره، گزارش معاملات مزبور را به بازرس قانونی اطلاع ندهد یا به صورت ناقص اطلاع دهد؛ اما بازرس قانونی در رسیدگی‌هایش به برخی از معاملات یاد شده برخورد کرده باشد لازم است موضوع عدم ارائه‌ی جزئیات مربوط به این معاملات توسط هیأت مدیره را تصریح کند و ضمن تأکید بر آگاهی از این معاملات از طریق رسیدگی‌های انجام شده و احتمال جامع نبودن آنها، نظر خود را در مورد آنها به آگاهی مجمع عمومی برساند.

بند ر: طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، بدهی احتمالی:

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل در کنترل بنگاه اقتصادی نیست؛ تأیید خواهد شد؛ یا

ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:

۱. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

موضوع بند "ر" پرسش، با توجه به مطالب بند "الف" بالا، بدهی احتمالی و از مصادیق ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر است. با توجه به افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، باید یک بند تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهار نظر، در گزارش حسابرس درج شود.

بند ز : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان **کمک‌های بلاعوض دولت**، هرگاه، کمک بلاعوض به منظور تأمین مخارج ایجاد یا تحصیل دارایی‌های غیر جاری اعطا گردد؛ این کمک‌ها را باید به موازات ایفای تعهدات مستتر در کمک بلاعوض که عموماً متناسب با عمر مفید اقتصادی دارایی‌های مربوط است؛ در صورت سود و زیان شناسایی کرد. چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل دارایی‌های غیر پولی (مانند زمین، ساختمان و سهام شرکت‌ها) به بنگاه اقتصادی اعطا شود؛ باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود.

ارزش منصفانه‌ی ماشین‌آلات به مبلغ ۴۷ میلیارد ریال، باید به جای خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، به عنوان مانده‌ی تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض شناسایی و متناسب با عمر مفید اقتصادی ماشین‌آلات در صورت سود و زیان شناسایی شود. با توجه به اینکه ماشین‌آلات در اسفند ۱۳×۱ دریافت شده است؛ بدهی‌ها (مانده تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض) و خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، هر یک به مبلغ یاد شده، به ترتیب کم نمایی و بیش نمایی شده‌اند.

بند ژ : طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان **ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی**، قرارداد زیانبار، قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد است. در صورتی که بنگاه اقتصادی قرارداد زیانبار داشته باشد؛ تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود. مخارج غیرقابل اجتناب قرارداد عبارت از کمینه‌ی خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی اقل "زیان ناشی از اجرای قرارداد" و "مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد" است.

اجاره‌ی پرداختی توسط شرکت، کمتر از اجاره‌ی دریافتی است. بنابراین، قرارداد زیانبار است و باید برای آن ذخیره شناسایی شود. مبلغ ذخیره‌ی لازم با توجه به اینکه هشت سال از اجاره باقیمانده، به شرح زیر است:

$$(725 - 450) \times 8 \times 12 = 26,400$$

شناسایی نکردن مبلغ ۲۶/۴ میلیارد ریال ذخیره‌ی قرارداد زیانبار موجب کم‌نمایی ذخایر و بیش‌نمایی سود قبل از مالیات به مبلغ یاد شده و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند س : طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۶۱ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، ”اگرچه طبق روش مورد عمل در شرکت‌ها، این‌گونه اسناد به‌عنوان پیش‌دریافت در دفاتر ثبت می‌گردد؛ برای مقاصد صورت‌های مالی لازم است مبلغ این قبیل اسناد که تا تاریخ ترازنامه عملاً تأدیه نگردیده و در نتیجه، تحت عنوان اسناد دریافتنی در دفاتر باقی مانده است؛ از پیش‌دریافت متناظر آن کسر شود. ضمناً در موارد بااهمیت، ارائه‌ی اطلاعات مربوط در یادداشت‌های توضیحی ضروری است.“

بنابراین، مبلغ ۲۸/۵ میلیارد ریال که در سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و پیش‌دریافت‌ها ثبت شده، قابل تهاتر است و باید تهاتر شود. تهاتر نکردن این مبلغ موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، با بیش‌نمایی هر دو سرفصل یاد شده به مبلغ ۲۸/۵ میلیارد ریال شده است.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، بااهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت "الف" (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت "الف" (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۳۰ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود. حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابداری کسب شده، برای اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی، کافی و مناسب است. همچنین، این مؤسسه به‌عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی)، شامل درآمد اهدای ماشین‌آلاتی به‌منظور تولید محصولات با کیفیت مناسب، توسط دولت در اسفند ماه سال مورد گزارش است. به دلیل اینکه مبنای ارزشیابی کمک بلاعوض یاد شده و نحوه‌ی انعکاس آن در صورت‌های مالی، در قوانین آمره پیش‌بینی نشده است؛ شرکت مبلغ ۴۷ میلیارد ریال (معادل ارزش منصفانه‌ی ماشین‌آلات) را در سرفصل‌های دارایی‌های ثابت مشهود و خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی شناسایی کرده است. طبق استانداردهای حسابداری، مبلغ یاد شده باید به‌جای خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، به‌عنوان مانده تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض شناسایی و متناسب با عمر مفید اقتصادی ماشین‌آلات در صورت سود و زیان شناسایی شود. با توجه به دریافت ماشین‌آلات در اسفند ۱۳۹۱، انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض (بدهی‌ها) و کاهش سود پیش از مالیات (کاهش خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی) هر یک به مبلغ ۴۷ میلیارد ریال می‌شود.

۵. حساب‌های دریافتنی (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی) شامل ۳۰ میلیارد ریال طلب سررسید گذشته از ... (یکی از مشتریان شرکت) است. مشتری یاد شده در ۱۱ تیر ۱۳۹۲ ورشکست شده است؛ اما برای طلب یاد شده، هزینه و ذخیره شناسایی نشده است. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی حساب‌های دریافتنی و سود پیش از مالیات (افزایش هزینه‌های فروش، اداری و عمومی) هر یک به مبلغ ۳۰ میلیارد ریال می‌شود.

۶. شرکت در آغاز سال ۱۳۸۹ مکانی را برای فروش محصولات خود، با اجاره‌ی ماهیانه ۷۲۵ میلیون ریال برای ۱۰ سال اجاره‌ی غیرقابل فسخ (قابل اجاره به دیگری) کرده است. در آغاز سال ۱۳۹۱، شرکت این مکان را تخلیه و در ازای ماهیانه ۴۵۰ میلیون ریال برای مدت باقیمانده به دیگری اجاره داده است (یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی). طبق استانداردهای حسابداری، شناسایی ذخیره برای زیان این قرارداد لازم است. با توجه به مدت باقیمانده قرارداد و تفاوت اجاره‌ی پرداختی و دریافتی، انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی ذخایر و کاهش سود پیش از مالیات هر یک به مبلغ ۲۶/۴ میلیارد ریال می‌شود.
۷. حساب‌های پرداختنی جاری شامل مبلغ ۴۱ میلیارد ریال (معادل ۱/۳ میلیون دلار) بدهی بابت اعتبارات اسنادی ریفاینانس است که وجه آن در ۵ اسفند ۱۳۹۱ توسط بانک مربوط به فروشنده پرداخت شده است؛ اما تا تاریخ این گزارش، قراردادی با بانک منعقد نشده و نحوه‌ی بازپرداخت آن مشخص نیست. اصلاح طبقه‌بندی لازم، موجب کاهش حسابهای پرداختنی و افزایش تسهیلات مالی دریافتی کوتاه مدت، هر یک به مبلغ ۴۱ میلیارد ریال می‌شود.
۸. سرفصل‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و پیش دریافت‌ها (یادداشت‌های توضیحی... و... صورت‌های مالی) هر یک شامل ۲۸/۵ میلیارد ریال مربوط به اسناد دریافتنی از یکی از مشتریان برای تحویل محصولات در سال آینده است. طبق استانداردهای حسابداری، می‌بایست مبالغ یاد شده با یکدیگر تهاتر می‌شد. انجام تهاتر، موجب کاهش مانده‌ی هر یک از این سرفصل‌ها به مبلغ یاد شده می‌شود.
۹. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای اطلاعات مربوط به دو فقره قرارداد منعقد شده در اسفند ۱۳۹۱ با سایر اشخاص وابسته برای خرید ماشین‌آلات تولیدی و ایجاد کارخانه‌ی جدید جمعاً به مبلغ ۳۹ میلیارد ریال که پیش پرداخت آن در اردیبهشت ۱۳۹۲ پرداخت و عملیات اجرایی آنها در همان ماه شروع شده است و همچنین، اطلاعات مربوط به خرید یک دستگاه اتومبیل به مبلغ یک میلیارد ریال و واگذاری بلافاصله‌ی آن به همان مبلغ و طی اقساط پنج ساله، به نماینده‌ی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، رعایت نشده است.

۱۰. به دلیل برنامه ریزی نامناسب توسط شرکت، این مؤسسه بر شمارش فیزیکی موجودی‌های مواد و کالا در پایان سال مالی گذشته نظارت نداشته است و با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته خود را، درباره‌ی مقادیر موجودی مواد و کالا در آغاز سال مورد گزارش (۲۹ اسفندماه ۱۳۰۰) که به مبلغ ۳۲ میلیارد ریال در ترازنامه منعکس شده و در محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته، مؤثر بوده است؛ متقاعد کند. در نتیجه، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی مربوط را مشخص کند.

اظہار نظر مشروط

۱۱. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۹، و همچنین به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۱۰، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت "الف" (سهامی عام) در تاریخ ۳۰ 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

۱۲. این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوای حقوقی به خواسته‌ی ناشی از استفاده از علائم تجاری شرکت "ب" و خسارت وارد شده به شرکت یاد شده از این بابت به مبلغ ۲۶ میلیارد ریال توصیف شده است. گرچه به نظر وکیل، شرکت ممکن است محکوم شود؛ تا تاریخ این گزارش رأی دادگاه صادر نشده و پیامد نهایی دعوای مطرح شده، قابل پیش‌بینی نیست. از این رو، بابت بدهی احتمالی ناشی از این دعوا ذخیره‌ای در صورت‌های مالی، شناسایی نشده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

۱۳. مفاد ماده‌ی ۱۸۴ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر اینکه وجوه دریافتی بابت افزایش سرمایه باید در حساب سپرده مخصوص نگهداری شود و انتقال وجوه مزبور به حساب‌های شرکت و استفاده از آن ممکن نیست مگر پس از به ثبت رسیدن افزایش سرمایه شرکت، رعایت نشده است. در این باره، وجوه مربوط به افزایش سرمایه در ۱۱ مرداد ۱۳۰۱ به حساب‌های شرکت منتقل و استفاده شده است. اما، افزایش سرمایه در ۲۴ مرداد ۱۳۰۱ ثبت شده است.

۱۴. معامله‌ی زیر، از جمله معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده ولی جزییات آن در صورت‌های مالی افشا نشده (موضوع بند ۸ این گزارش) و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع این مؤسسه نرسیده است. معامله‌ی یاد شده طی رسیدگی‌های این مؤسسه کشف شده و احتمال اینکه معاملات دیگری با اشخاص وابسته وجود داشته باشد که توسط این مؤسسه کشف نشده است؛ وجود دارد. معامله‌ی مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی‌گیری، صورت پذیرفته است. نظر این مؤسسه به شواهدی حاکی از اینکه معامله‌ی مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد؛ جلب نگردیده است.

نام طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله	مانده طلب (بدهی) در پایان سال
نماینده‌ی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره	سهامدار و عضو هیأت مدیره	واگذاری یک‌دستگاه اتومبیل	یک میلیارد ریال	۹۰۰ میلیون ریال

۱۵. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، که به‌منظور 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد، جلب نشده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۶. موارد عدم رعایت مفاد دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار به شرح زیر است:

۱۶-۱. مفاد بند ۳ ماده‌ی ۷ درباره‌ی افشای صورت‌های مالی میان دوره‌ای ۶ ماهه، حداکثر تا ۳۰ روز پس از پایان دوره‌ی میانی مربوط، به نحوی که صورت‌های مالی حسابرسی نشده‌ی میان دوره‌ای منتهی به ۳۱ شهریورماه ۱۳۰۱ در تاریخ ۲۰ آبان ۱۳۰۱ به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ارسال شده است.

۱۶-۲. مفاد بند ۵ ماده‌ی ۷ درباره‌ی افشای صورت‌های مالی سالانه‌ی حسابرسی نشده، حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی. به نحوی که صورت‌های مالی حسابرسی نشده‌ی سال مالی مورد گزارش، در تاریخ ۲۰ خرداد ۱۳۹۱ به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ارسال شده است.

۱۷. این مؤسسه، در اجرای ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حساب‌رسان، رعایت مفاد قانون مزبور و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط را، در چارچوب چک‌لیست‌های ابلاغی مرجع ذی‌ربط و استانداردهای حسابرسی، ارزیابی کرده است. این مؤسسه، به مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات یاد شده رعایت نشده، برخورد نکرده است.

۹ تیر ۱۳۹۲ امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۱۳. پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۳:

با توجه به اینکه عملیات حسابرسی در ۲۸ خرداد ۱۳۹۳ به پایان رسیده است؛ تاریخ گزارش حسابرس نیز همین تاریخ است. در ادامه، هر یک از بندهای پرسش تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف: اهمیت در سطح صورت‌های مالی گروه و شرکت "الف" به ترتیب ۴۵ و ۲۵ میلیارد ریال است؛ که باید برای ارزیابی آثار ریالی موارد مندرج در بندهای پرسش بکار رود. افزون بر این، مبالغ مربوط به جمع دارایی‌ها، درآمدها، سود خالص سال و سود انباشته‌ی تعدیل شده‌ی آغاز سال ارائه شده که باید برای ارزیابی یاد شده بکار رود.

بند ب: طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، اقلام استثنایی، اقلامی بااهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم شرکت واقع می‌گردد و به‌منظور ارائه‌ی تصویری مطلوب، افشای جداگانه‌ی آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع، به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد. اقلام استثنایی باید در محاسبه‌ی

سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. مبلغ هر قلم استثنایی (منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع) باید به‌طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه‌ی مربوط منعکس گردد. اعم از اینکه انعکاس این اقلام در متن صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد؛ این اقلام باید به‌عنوان اقلام استثنایی قابل تشخیص باشد و این‌گونه تصریح گردد. شرح مناسبی در مورد هر یک از اقلام استثنایی جهت درک ماهیت این اقلام ضروری است.

سود یا زیان فروش دارایی‌های ثابت مشهود می‌تواند استثنایی تلقی شود که در این شرکت با توجه به مطالب مطرح شده در پرسش، استثنایی است. مبلغ ۳۲۰ میلیارد ریال سود فروش تعدادی ماشین‌آلات، می‌بایست به عنوان یک قلم استثنایی در متن صورت سود و زیان درج می‌شد. بنابراین، مفاد استاندارد یاد شده در بالا، رعایت نشده و صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت "الف"، به‌گونه‌ای بااهمیت تحریف شده است. اما، این تحریف تنها بر نحوه‌ی ارائه‌ی صورت سود و زیان موثر است و بر سود خالص و ترازنامه اثری ندارد.

بند پ: تاریخ پایان عملیات حسابرسی، ۲۸ خرداد ۱۳۰۳ است و گزارش، در ۴ تیر ۱۳۰۳ منتشر شده است. تأییدیه‌ی مدیران و گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت "الف"، پس از تاریخ گزارش و حتی پس از تاریخ انتشار گزارش، در ۸ تیر ۱۳۰۳ به حسابرس ارائه شده است. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، اگر مدیران از ارائه‌ی تأییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند خودداری کنند؛ این امر موجب محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی می‌شود و حسابرس باید نظر مشروط (بااهمیت ولی غیر فراگیر) یا عدم اظهار نظر (بااهمیت و فراگیر) ارائه کند. در پاسخ این پرسش، عدم ارائه‌ی تأییدیه‌ی مدیران، بااهمیت تلقی می‌شود.

گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. بنابراین، ارائه نکردن گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی باید در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج شود.

بند ت: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود، سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی ثابت مشهود باید معادل تفاوت بین عواید خالص ناشی از واگذاری دارایی و مبلغ دفتری آن تعیین شود. مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه، به استثنای مواردی که نحوه‌ی عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است؛ باید در زمان برکناری یا واگذاری دارایی مربوط یا به موازات استفاده از آن توسط بنگاه اقتصادی، مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود.

بنابراین، سود فروش ماشین‌آلات شرکت فرعی "ب" ۱۱ میلیارد ریال ($11 = 150 - 161$) است و ۴۸ میلیارد ریال مازاد تجدید ارزیابی، می‌بایست مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شد. شناسایی ۴۸ میلیارد ریال مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های یاد شده به عنوان سود فروش ماشین‌آلات، موجب تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی تلفیقی شده است. از این رو، سود پیش از مالیات (خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی) به مبلغ یاد شده بیش نمایی شده است. افزون بر این، گرچه این تحریف بر مانده‌ی سود (زیان) انباشته‌ی پایان سال، مؤثر نیست؛ گردش حساب سود (زیان) انباشته به نحو درست ارائه نشده است.

بند ث: طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش دارایی‌ها، تنها در صورتی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد؛ مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی آن کاهش یابد. این تفاوت به عنوان زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود. مبلغ بازیافتنی عبارت است از خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر است.

مبلغ دفتری ساختمان شماره‌ی یک شرکت "الف"، ۱۷۲ میلیارد ریال است و مبلغ بازیافتنی آن ۱۶۴ میلیارد ریال، بنابراین ۸ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش نیاز دارد. شرکت، معادل تفاوت مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش، یعنی ۳۵ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش شناسایی کرده است. در نتیجه، زیان کاهش ارزش را ۲۷ میلیارد ریال بیشتر شناسایی کرده است. این تحریف با اهمیت، موجب کم نمایی سود قبل از مالیات و دارایی‌های ثابت مشهود شرکت "الف"، هر یک به مبلغ ۲۷ میلیارد ریال شده است.

بند ج: طبق مفاد ماده‌ی ۱۲ آیین‌نامه‌ی اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی، "اشخاص مشمول موظف‌اند در تمامی فرم‌های مورد استفاده، محل مناسب برای درج یکی از شماره‌های شناسایی معتبر (حسب مورد شماره ملی، شناسه ملی و شماره فراگیر اتباع بیگانه) و کد پستی را پیش‌بینی نمایند و این مشخصات به طور کامل و دقیق دریافت و تطبیق داده شود". افزون بر این، طبق مفاد ماده‌ی ۳، دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی در شرکت‌های تجاری و مؤسسات غیرتجاری، "شناسایی اولیه شخص حقیقی ایرانی بر اساس شماره ملی و کد پستی مندرج در پشت کارت ملی، شناسایی اولیه اشخاص خارجی بر اساس شماره فراگیر اشخاص خارجی و شناسایی اولیه شخص حقوقی بر اساس شناسه ملی و کد پستی اقامتگاه قانونی شخص حقوقی (مذکور در آیین‌نامه الزام استفاده از شناسه ملی اشخاص حقوقی) صورت می‌گیرد. شرکت موظف است اطلاعات اخذ شده را در فاکتورها و قراردادهای نیز درج نماید". همچنین طبق ماده‌ی ۸ دستورالعمل یاد شده، "شرکت‌ها موظف‌اند در تمامی فرم‌ها، فاکتورها، قراردادهای و همچنین نرم‌افزارها، بانک‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی که عملیات پولی و مالی در آن ثبت می‌شود، محل مناسب برای درج یکی از شماره‌های شناسایی معتبر (حسب مورد شماره ملی، شناسه ملی و یا شماره فراگیر اشخاص خارجی) و کد پستی را پیش‌بینی نمایند و این مشخصات را به طور کامل و دقیق دریافت و با مدارک شناسایی معتبر تطبیق دهند و امکان جستجو بر اساس شماره‌های مذکور در نرم‌افزارها را فراهم نمایند".

مفاد مواد یاد شده، درباره‌ی درج شناسه‌ی ملی و کد پستی مشتریان (اشخاص حقوقی) در فاکتورهای فروش شرکت "الف"، رعایت نشده است. بنابراین، باید در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج شود.

بند ج: صورت‌های مالی سال مالی پیش‌گروه و شرکت "الف" (سهامی خاص) را حسابرس دیگری حسابرسی کرده است. این موضوع، باید در سایر بندهای توضیحی درج شود.

بند ح: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، صورت‌های مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند؛ تهیه شود. چنانچه رویه‌های حسابداری مورد استفاده یکی از

واحدهای تجاری عضو گروه با رویه‌های بکار رفته در تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی برای معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند تفاوت داشته باشد؛ صورت‌های مالی واحد مزبور هنگام استفاده از آن برای تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی باید به نحو مناسبی تعدیل شود.

با توجه به اینکه تنها دارایی‌های ثابت مشهود شرکت فرعی "ج"، تجدید ارزیابی شده، باید صورت‌های مالی شرکت یاد شده، برای استفاده در تلفیق، تعدیل شود. تعدیل یاد شده موجب حذف مازاد تجدید ارزیابی و تعدیل مبلغ دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه‌ی استهلاک می‌شود؛ اما به دلیل نبود اطلاعات لازم درباره‌ی تأثیر مازاد تجدید ارزیابی بر استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، تعیین مبلغ تعدیلات لازم برای دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه‌ی استهلاک میسر نیست. افزون بر این، استفاده از اصطلاح سرمایه‌ی شرکت فرعی از محل مازاد تجدید ارزیابی، مناسب نیست. در نتیجه، صورت‌های مالی تلفیقی گروه به‌گونه‌ای بااهمیت تحریف شده است.

بند خ: گرچه طبق محاسبات حسابرس، مالیات عملکرد سال مالی مورد گزارش شرکت "الف"، به دلیل وجود هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی، به میزان ۱۹ میلیارد ریال بیش از مبلغ منظور شده در صورت‌های مالی است؛ با توجه به اینکه مبلغ آن کمتر از آستانه‌ی اهمیت است؛ نیازی به درج در گزارش حسابرس نیست.

بند د: طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، تجدید ساختار، برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه‌ی فعالیت واحد تجاری یا شیوه‌ی انجام آن فعالیت، تغییرات بااهمیتی ایجاد می‌کند. موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که می‌تواند مشمول تعریف تجدید ساختار باشد:

- الف. فروش یا توقف یک فعالیت تجاری،
- ب. بستن مکان فعالیت تجاری در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیت‌های تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر،
- ج. تغییر ساختار مدیریت، برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت، و
- د. تجدید سازمان اساسی که اثر بااهمیتی بر ماهیت و محور عملیات بنگاه اقتصادی دارد.

برای مخارج تجدید ساختار تنها در صورتی ذخیره شناسایی می‌شود که معیارهای عمومی شناخت ذخایر به شرح زیر احراز شود.

الف. بنگاه اقتصادی تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه‌ی رویدادی در گذشته ایجاد شده است؛

ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد؛ و

ج. مبلغ تعهد به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

تعهد عرفی در مورد تجدید ساختار تنها زمانی رخ می‌دهد که بنگاه اقتصادی:

الف. طرح تفصیلی مصوب برای تجدید ساختار داشته باشد که حداقل موارد زیر در آن مشخص شده باشد:

۱. فعالیت تجاری مورد نظر،

۲. مکان‌های اصلی متأثر از تجدید ساختار،

۳. مکان، کارکرد و تعداد تقریبی کارکنانی که برای خاتمه خدمت آنها مزایایی پرداخت خواهد شد؛

۴. مخارجی که تحمل خواهد شد؛ و

۵. زمان اجرای طرح، و

ب. با شروع اجرای طرح یا اعلام ویژگی‌های اصلی آن به اشخاصی که از آن متأثر می‌شوند؛ در آنها انتظاری بجا ایجاد کند که تجدید ساختار انجام خواهد شد.

افزون بر این، طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان **دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده**، عملیات متوقف شده، یک بخش از بنگاه اقتصادی است که واگذار یا برکنار شده یا به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛ و

الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،

ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا

ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.

واحد تجاری باید موارد زیر را برای عملیات متوقف شده افشا کند:

الف: یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان که شامل مجموع ارقام زیر است:

۱. سود (بعد از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، و
۲. سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از اندازه‌گیری دارایی‌هایی (یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها.

ب: اجزای مبلغ ذکر شده در بند "الف" به تفکیک:

۱. درآمدها، هزینه‌ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده،
۲. مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده،
۳. سود یا زیان شناسایی شده ناشی از اندازه‌گیری دارایی‌هایی (یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و
۴. مالیات بر درآمد مربوط به بند ۳.

اجزای مذکور را می‌توان در یادداشت‌های توضیحی یا در متن صورت سود و زیان ارائه کرد. در صورتی که این اجزا در متن صورت سود و زیان ارائه شود، باید در بخش عملیات متوقف شده، یعنی جدا از عملیات در حال تداوم ارائه گردد. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به‌عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند (به بند ۱۲ مراجعه شود)، این افشا ضرورت ندارد.

ج: خالص جریان‌های نقدی عملیات متوقف شده به تفکیک فعالیت‌های عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی. این افشا را می‌توان در یادداشت‌های توضیحی یا در متن صورت جریان وجوه نقد ارائه کرد. در خصوص واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده که شرایط طبقه‌بندی به‌عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می‌کنند؛ این افشا ضرورت ندارد.

با توجه به تصویب طرح و اعلام به مشتریان و کارکنان، تعهد عرفی رخ داده است. مخارج نیز برآورد شده بنابراین، شناسایی ذخیره لازم به نظر می‌رسد. شناسایی نکردن ۲۸ میلیارد ریال ذخیره تجدید ساختار، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی تلفیقی و شرکت "الف" شده است. از این رو، سود پیش از مالیات (خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی) به مبلغ یاد شده بیش نمایی شده است. افزون بر این، ارائه و افشا نیز طبق استانداردهای حسابداری انجام نشده است.

بند د : این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۱۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "مدیرعامل شرکت و اعضای هیأت مدیره، به استثنای اشخاص حقوقی حق ندارند هیچ‌گونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل نمایند و شرکت نمی‌تواند دیون آنان را تضمین یا تعهد کند. این‌گونه عملیات به خودی خود باطل است. در مورد بانک‌ها و شرکت‌های مالی و اعتباری، معاملات مذکور در این ماده به شرط آنکه تحت قیود و شرایط عادی و جاری انجام گیرد معتبر خواهد بود. ممنوعیت مذکور در این ماده شامل اشخاصی نیز که به نمایندگی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره در جلسات هیأت مدیره شرکت می‌کنند و همچنین شامل همسر و پدر و مادر و اجداد و اولاد و اولاد اولاد و برادر و خواهر اشخاص مذکور در این ماده می‌باشد." حسابرس و بازرس قانونی، رعایت نشدن ماده‌ی بالا را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ر : طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۷۱ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، "با توجه به اینکه کمک‌های مزبور عمدتاً به منظور جبران زیان عملیاتی دریافت می‌گردد؛ در اجرای استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان **صورت جریان وجوه نقد**، باید تحت سرفصل فعالیت‌های عملیاتی و به‌طور جداگانه با عنوان فرعی کمک‌های دریافتی از دولت بابت جبران زیان، در صورت جریان وجوه نقد منعکس گردد."

بنابراین، درج ۵۲ میلیارد ریال وجوه دریافتی بابت جبران زیان در سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی تلفیقی گروه شده است.

بند ز : با توجه به اینکه افزایش سرمایه از محل دریافت نقدی از سهامداران، تا پایان سال مورد گزارش به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده نرسیده است (طبق اصلاحیه قانون تجارت، تصویب افزایش سرمایه از اختیارات مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام است)؛ درج آن در سرفصل افزایش سرمایه‌ی در جریان موجب تحریف صورت‌های مالی و کم‌نمایی بدهی‌ها و بیش‌نمایی حقوق صاحبان سهام در صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت "الف"، هر یک به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال شده است. افزون بر این، طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، تغییرات عمده در سرمایه و ترکیب سهامداران بنگاه اقتصادی بعد از تاریخ ترازنامه، نمونه‌ای از رویدادهای غیر تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است که باید افشا شود. در پرسش اشاره‌ای به افشای آن نشده و افشا نکردن آن نیز موجب تحریف بااهمیت صورت‌های مالی است.

بند ژ : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود، مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود باید در صورت‌های مالی افشا شود. بنابراین، افشای مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال مندرج در بودجه‌ی مصوب، موجب شده تعهدات سرمایه‌ای به مبلغ ۹۰ میلیارد ریال بیشتر از مبلغ قرارداد افشا شود. افشای مبلغ یاد شده، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند س : طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، بنگاه اقتصادی نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ تراز نامه یا سود سهام پیشنهادی را به‌عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. با توجه به اینکه طبق اصلاحیه‌ی قانون تجارت، تصویب سود سهام از اختیارات مجمع عمومی صاحبان سهام است؛ پیشنهاد تقسیم سود توسط هیأت مدیره، در تاریخ ترازنامه به‌عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود. زیرا با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان **ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی**، در تاریخ ترازنامه تعهد فعلی وجود ندارد. پیشنهاد هیأت مدیره در مورد تقسیم سود، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود.

بنابراین، با افشای سود سهام پیشنهادی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری رعایت شده و نیازی به درج در گزارش نیست.

بند ش: حذف معاملات شرکت با شرکت‌های فرعی مشمول تلفیق و هم‌زمانی ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت اصلی، مفاد قانون را بی‌اثر نمی‌کند. معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، طبق قانون باید افشا شود. بنابراین، مفاد ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، رعایت نشده است و موضوع در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌شود. بر اساس دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، چنانچه هیأت مدیره صورت‌ریز معاملات مزبور را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا نکرده، بلکه این‌گونه معاملات را به شکل دیگری مانند درج در گزارش فعالیت هیأت مدیره، تأییدیه‌ی مدیران یا در 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 آن، در صورت مختصر بودن در متن بند یاد شده درج و در غیر این صورت به‌طور جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، با اهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت "الف" (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت "الف" (سهامی عام) شامل ترازنامه‌ها به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به‌قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی گروه و شرکت "الف" (یادداشت توضیحی... صورت های مالی)، شامل ۳۲۰ میلیارد ریال سود فروش تعدادی از ماشین‌آلات شرکت "الف" است. طبق استانداردهای حسابداری، سود یاد شده استثنایی تلقی می‌شود و می‌بایست به‌عنوان یک قلم استثنایی در متن صورت سود و زیان درج می‌شد. انجام تعدیلات لازم موجب افزایش سود استثنایی فروش ماشین‌آلات و کاهش خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی گروه و شرکت "الف"، هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود.

۵. حقوق صاحبان سهام تلفیقی گروه، شامل ۷۰ میلیارد ریال، سرمایه‌ی شرکت فرعی از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود شرکت فرعی "ج" است. طبق استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند؛ تهیه شود. با توجه به اینکه تنها دارایی‌های ثابت مشهود شرکت فرعی "ج"، تجدید ارزیابی شده، می‌بایست صورت‌های مالی شرکت یاد شده، برای استفاده در تلفیق، تعدیل می‌شد. تعدیل یاد شده موجب حذف مازاد تجدید ارزیابی و تعدیل مبلغ دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه‌ی استهلاک می‌شود. به دلیل نبود اطلاعات لازم درباره‌ی تأثیر مازاد تجدید ارزیابی بر استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، تعیین مبلغ تعدیلات لازم برای دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه‌ی استهلاک میسر نشده است.

۶. خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی گروه (یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی)، شامل ۵۹ میلیارد ریال سود فروش تعدادی از ماشین‌آلات شرکت فرعی "ب" است. مبلغ یاد شده، شامل ۴۸ میلیارد ریال مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های فروخته شده است که طبق استانداردهای حسابداری، می‌بایست مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شد. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب می‌شود خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی و در نتیجه سود پیش از مالیات تلفیقی گروه، مبلغ ۴۸ میلیارد ریال کاهش یابد و این مبلغ باید به‌عنوان بخشی از گردش حساب سود (زیان) انباشته تلفیقی نشان داده شود.

۷. طبق یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی هیأت مدیره‌ی شرکت "الف" در آذر ۱۳×۳، توقف بخش تولید یک نوع محصول و طرح تفصیلی آن را تصویب و اطلاع رسانی نموده است. مخارج ناشی از توقف بخش مزبور برآوردی ۲۸ میلیارد ریال برآورد و در یادداشت یاد شده افشا شده است. طبق استانداردهای حسابداری، باید برای مخارج یاد شده ذخیره شناسایی شود. انجام تعدیلات لازم، موجب کاهش (افزایش) سود (زیان) عملیات متوقف شده و افزایش ذخایر، هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود. افزون بر این، الزامات استانداردهای حسابداری درباره‌ی ارائه و افشای درآمدها، هزینه‌ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده، سود یا زیان شناسایی شده ناشی از اندازه‌گیری دارایی‌هایی که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و مالیات بر درآمد مربوط به آن در متن صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی، و همچنین افشای جداگانه‌ی خالص جریان‌های نقدی عملیات متوقف شده در طبقه‌ی مربوط در صورت جریان وجوه نقد یا یادداشت‌های توضیحی، رعایت نشده است.

۸. مبلغ دفتری، ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش ساختمان شماره‌ی یک شرکت "الف" به ترتیب مبلغ ۱۷۲، ۱۶۴ و ۱۳۷ میلیارد ریال بوده است؛ طبق استانداردهای حسابداری، این دارایی ۸ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش نیاز داشته، اما شرکت در پایان سال مورد گزارش ۳۵ میلیارد ریال زیان کاهش ارزش شناسایی کرده است (یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی). با توجه به اینکه زیان شناسایی شده، ۲۷ میلیارد ریال بیش از مبلغ مورد نیاز است؛ انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود و سود پیش از مالیات، هر یک به مبلغ ۲۷ میلیارد ریال می‌شود.

۹. افزایش سرمایه‌ی در جریان در بخش حقوق صاحبان سهام صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت "الف" (یادداشت توضیحی... صورت‌های مالی)، شامل ۵۰ میلیارد ریال دریافتی از سهامداران بابت افزایش سرمایه است که در مجمع عمومی فوق‌العاده‌ی ۳۰ فروردین ۱۳×۳، تصویب و در ۹ اردیبهشت ۱۳×۳، در اداره‌ی ثبت شرکت‌ها ثبت شده است. مبلغ دریافتی از سهامداران تا زمان تصویب باید در سرفصل بدهی‌های جاری طبقه‌بندی و در ترازنامه ارائه و در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش مانده‌ی سرفصل افزایش سرمایه‌ی در جریان و افزایش بدهی‌های جاری در ترازنامه تلفیقی گروه و شرکت "الف"، هر یک به مبلغ ۵۰ میلیارد ریال می‌شود.

۱۰. کمک دریافتی از دولت توسط شرکت فرعی "ب" در سال مالی مورد گزارش بابت جبران بخشی از زیان عملیاتی، ۵۲ میلیارد ریال بوده که در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی گروه، به جای سرفصل فعالیت‌های عملیاتی (کمک‌های دریافتی از دولت بابت جبران زیان) در سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی درج شده است. انجام تغییر طبقه‌بندی لازم از این بابت موجب افزایش جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و کاهش جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی گروه، هر یک به مبلغ یاد شده، می‌شود.

۱۱. شرکت "الف" در تاریخ ۱۷ اسفند ۱۳۹۲ برای اجرای طرح توسعه‌ی کارخانه، قراردادی به مبلغ ۱۱۰ میلیارد ریال منعقد نموده که عملیات اجرایی آن از آغاز سال بعد شروع شده است. در این رابطه، در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، مبلغ تعهدات سرمایه‌ای بر اساس بودجه‌ی مصوب، ۲۰۰ میلیارد ریال افشا شده است. طبق استانداردهای حسابداری، باید مبلغ تعهدات قراردادی مربوط در صورت‌های مالی افشا شود. در نتیجه، تعهدات یاد شده به مبلغ ۹۰ میلیون ریال بیشتر از قرارداد افشا شده است.

۱۲. تأییدیه‌ی مدیران مبنی بر اعلام پذیرش مسئولیت ارائه‌ی درست صورت‌های مالی در انطباق با استانداردهای حسابداری و تأیید صورت‌های مالی، که تأکید مجددی است بر درستی ادعاهای مدیریت درباره‌ی مندرجات صورت‌های مالی، به این مؤسسه ارائه نشده است.

اظهار نظر مشروط

۱۳. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۱۱، و همچنین به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۱۲، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت "الف" (سهامی عام) در تاریخ ۳۰ اسفند ماه ۱۳۹۱ 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 بندهای توضیحی

۱۴. صورت‌های مالی سال منتهی به ۳۰ اسفند ماه ۱۳×۱ گروه و شرکت "الف" (سهامی خاص)، توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دیگری حسابرسی شده و در گزارش ۲۹ خرداد ماه ۱۳×۲ آن مؤسسه، درباره‌ی صورت‌های مالی مزبور نظر تعدیل نشده اظهار شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۵. مفاد ماده‌ی ۱۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر اینکه شرکت نمی‌تواند دیون اعضای هیأت مدیره را تضمین یا تعهد کند؛ رعایت نشده است. به گونه‌ای که شرکت "الف" وام دریافتی در ۱۳×۲/۱۲/۱۲ توسط نماینده‌ی شخص حقوقی عضو هیأت مدیره‌ی شرکت از یک بانک غیردولتی را تضمین کرده است.

۱۶. معاملات زیر، از جمله معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت است که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده ولی جزییات آن در صورت‌های مالی افشا نشده و توسط هیأت مدیره‌ی شرکت به اطلاع این مؤسسه نرسیده است. معاملات یاد شده طی رسیدگی‌های این مؤسسه کشف شده و احتمال اینکه معاملات دیگری با اشخاص وابسته وجود داشته باشد که توسط این مؤسسه کشف نشده است؛ وجود دارد. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی‌گیری، 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.

نام طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله
شرکت فرعی "ب"	شرکت تحت کنترل	خرید مواد اولیه	۱۲ میلیارد ریال
شرکت فرعی "ج"	شرکت تحت کنترل	فروش محصولات	۱۰ میلیارد ریال

۱۷. تا تاریخ این گزارش، هیأت مدیره‌ی شرکت، گزارش موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی قانون تجارت درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این مؤسسه ارائه نکرده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۸. این مؤسسه، در اجرای ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حساب‌رسان، رعایت مفاد قانون مزبور و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط را، در چارچوب چک‌لیست‌های ابلاغی مرجع ذی‌ربط و استانداردهای حسابرسی، ارزیابی کرده است. این مؤسسه، به‌استثنای عدم رعایت مفاد ماده‌ی ۱۲ آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی و مواد ۳ و ۸ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی در شرکت‌های تجاری و مؤسسات غیرتجاری، مبنی بر عدم درج شناسه‌ی ملی و کد پستی مشتریان (اشخاص حقوقی) در فاکتورهای فروش شرکت "الف"، به‌مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات یاد شده رعایت نشده، برخورد نکرده است.

امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

۲۸ خرداد ۱۳۰۳

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۱۴. پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۴:

عملیات حسابرسی در ۲۲ تیر ۱۳۰۳ به پایان رسیده است؛ بنابراین، تاریخ گزارش حسابرس نیز همین تاریخ است. با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۲۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف: در این بند، سه نکته مطرح شده است.

۱. بند مربوط به گزارش فعالیت هیأت مدیره باید در بخش **گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی**، درج گردد.

۲. طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه‌ی مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. بنابراین، تاریخ تأییدیه‌ی مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است.

در مواردی خاص، تأییدیه‌ی جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود. با توجه با اینکه عملیات حسابرسی در ۲۲ تیر ۱۳۰۴ پایان یافته، برخی مندرجات تأییدیه‌ی مدیران، باید تا تاریخ گزارش حسابرس بهنگام شود.

۳. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۲ با عنوان **افشای اطلاعات اشخاص وابسته**، "در ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت در مورد شرکت‌های سهامی مقرر می‌دارد که هیأت مدیره‌ی شرکت، گزارشی در خصوص معاملات با برخی اشخاص وابسته به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه کند. اگرچه افشای اطلاعات در مورد معاملات با اشخاص وابسته طبق این استاندارد دربرگیرنده‌ی اقلام بااهمیت معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ است؛ لیکن گزارش کامل معاملات یاد شده، طبق قانون ضرورت دارد. اطلاعات لازم طبق ماده‌ی ۱۲۹ در یادداشت توضیحی مستقلی از یادداشت مربوط به معاملات با اشخاص وابسته یا به‌صورت پیوست صورت‌های مالی افشا می‌شود". بنابراین، اگر انجام نشدن معاملات با اشخاص وابسته، به‌صورت جداگانه یا در تأییدیه‌ی مدیران به حسابرس مستقل و بازرس قانونی اطلاع رسانی شود و در رسیدگی‌های حسابرس نیز به شواهدی مبنی بر انجام این‌گونه معاملات برخورد نشود؛ حسابرس و بازرس قانونی، موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ب: طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان **صورت جریان وجوه نقد**، در مواردی که تعدیلات سنواتی متضمن جریان وجه نقد در دوره‌ی جاری نباشد؛ در صورت جریان وجوه نقد دوره‌ی جاری انعکاس نمی‌یابد؛ بلکه حسب مورد ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی مربوط اصلاح می‌شود. بنابراین، جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به مبلغ ۹۰ میلیارد ریال بیش‌نمایی و تحریف شده است.^۱ افزون بر این، طبق استاندارد یاد شده، افزایش سرمایه

۱. درج این مبلغ در صورت جریان وجوه نقد، نشانه‌ای از تجدید ارائه‌ی نادرست صورت‌های مالی است؛ اما در پرسش به آن اشاره نشده است.

از محل مطالبات حال شده، معامله‌ی غیر نقدی است. معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معاملات، به‌استثنای معاملات مربوط به فعالیت‌های عملیاتی، در صورت بااهمیت بودن باید در یادداشت‌های توضیحی به نحوی مناسب افشا شود. جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی شامل ۹۳ میلیارد ریال افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده‌ی سهامداران است در نتیجه، این سرفصل معادل مبلغ یاد شده بیش نمایی شده و جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، معادل مبلغ یاد شده کم‌نمایی و تحریف شده است. با توجه به مطالب یاد شده، جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی تحریف (بااهمیت) شده و افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده‌ی سهامداران به‌عنوان معامله‌ی غیر نقدی نیز موجب تحریف صورت‌های مالی شده است.

بند پ . طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان **ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی**، دارایی احتمالی، یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل تحت کنترل بنگاه اقتصادی نیست؛ تأیید خواهد شد. دارایی‌های احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه‌ریزی نشده یا غیرمنتظره‌ای ناشی می‌شود که ورود منافع اقتصادی به بنگاه اقتصادی را ممکن می‌سازد. برای مثال، می‌توان به ادعایی که بنگاه اقتصادی از طریق مراحل قانونی پیگیری می‌کند اما پیامد آن نامشخص است، اشاره کرد. دارایی‌های احتمالی در صورت‌های مالی شناسایی نمی‌شود؛ زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی شود که هرگز تحقق نیابد. باین حال، زمانی که تحقق درآمد تقریباً قطعی باشد؛ دارایی مربوط احتمالی نیست و شناسایی می‌شود. دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد. بنابراین، با توجه به اینکه به نظر وکیل شرکت احتمال محکومیت شرکت "ب" وجود دارد؛ افشا نکردن موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ت : طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۶۱ کمیته‌ی فنی سازمان حسابداری، "اگرچه طبق روش مورد عمل در شرکت‌ها، این‌گونه اسناد به‌عنوان پیش پرداخت در دفاتر ثبت می‌گردد؛ برای مقاصد صورتهای مالی لازم است مبلغ این قبیل اسناد که تا تاریخ ترازنامه عملاً تأدیه نگردیده و در نتیجه، تحت عنوان اسناد پرداختنی در دفاتر باقی مانده است؛ از پیش‌پرداخت متناظر آن کسر شود. ضمناً در موارد بااهمیت، ارائه‌ی اطلاعات مربوط در یادداشت‌های توضیحی ضروری است."

بنابر این، مبلغ ۱۰۸ میلیارد ریال که در سرفصل‌های پیش پرداخت‌ها و حساب‌ها و اسناد پرداختنی تجاری ثبت شده، قابل تهاثر است و باید تهاثر شود. تهاثر نکردن این مبلغ موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، با بیش‌نمایی هر دو سرفصل یاد شده به مبلغ ۱۰۸ میلیارد ریال شده است.

بند ث : مخارج تأمین مالی باید در دوره‌ی وقوع به‌عنوان هزینه شناسایی شود به‌استثنای آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. دارایی واجد شرایط، یک دارایی است که آماده سازی آن جهت استفاده‌ی مورد انتظار یا فروش، الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد؛ مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد؛ و فعالیت‌های لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

چنانچه عملیات ساخت فعالانه‌ی دارایی برای مدت طولانی متوقف شود؛ باید از احتساب مخارج تأمین مالی طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد. مخارج تأمین مالی ممکن است در دوره‌ای طولانی که طی آن فعالیت‌های لازم جهت آماده سازی دارایی برای استفاده مورد نظر یا فروش متوقف شده است؛ واقع شود. این مخارج، واجد شرایط لازم برای احتساب در بهای تمام شده‌ی دارایی نیست؛ اما در دوره‌ای که کارهای اداری و فنی قابل توجهی در حال انجام باشد و یا برای آماده سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر یا فروش، تأخیر موقت در عملیات اجتناب‌ناپذیر باشد؛ احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی معمولاً متوقف نمی‌شود. برای مثال، چنانچه به دلیل شرایط جوی معمول منطقه، اجرای عملیات ساختمانی در مقطعی از سال امکان‌پذیر نباشد؛ در این صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده‌ی دارایی ادامه می‌یابد.

از زمانی که کلیه فعالیت‌های لازم برای آماده سازی دارایی واجد شرایط برای استفاده مورد نظر یا فروش به طور اساسی تکمیل شود؛ باید احتساب مخارج تأمین مالی را در بهای تمام شده‌ی آن دارایی متوقف کرد. هرگاه ساخت فیزیکی یک دارایی تکمیل شود؛ آن دارایی معمولاً برای استفاده‌ی مورد نظر یا فروش آماده است حتی در صورتی که کارهای اداری معمول آن همچنان ادامه داشته باشد یا تنها اصلاحات جزئی از قبیل تزئین داخلی دارایی مطابق با مشخصات مورد نظر خریدار یا استفاده‌کننده باقی مانده باشد.

بنابراین، مبالغ قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط و هزینه‌ی مالی به شرح زیر است:

$$\text{کل بهره سال } 13 \times 3 = 180 \quad 800 \times \%30 \times (9/12) = 180$$

تعداد ماه‌هایی که مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده‌ی دارایی واجد شرایط قابل احتساب است:

$$9 - 2 = 7$$

مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده‌ی دارایی واجد شرایط در سال 13×3 :

$$800 \times \%30 \times (7/12) = 140$$

با توجه به محاسبات بالا، ثبت کل بهره سال 13×3 در حساب هزینه‌های مالی موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است. در نتیجه، دارایی‌های ثابت در جریان ساخت ۱۴۰ میلیارد ریال کم‌نمایی و هزینه‌های مالی به همین مبلغ بیش‌نمایی شده است.

بند ج: طبق ماده‌ی ۱ منشور کمیته‌ی حسابرسی (مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ هیأت مدیره‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار)، "کمیته‌ی حسابرسی از سه تا پنج عضو که اکثریت آنها مستقل و دارای تخصص مالی هستند؛ با انتخاب و انتصاب هیأت مدیره تشکیل می‌گردد. رئیس کمیته‌ی حسابرسی باید عضو مستقل هیأت مدیره یا عضو غیرموظف مالی هیأت مدیره باشد. طبق ماده‌ی ۱۴ آن، تقویم تعداد جلسات عادی

و زمان تشکیل آن‌ها در اولین جلسه کمیته حسابرسی به تصویب کمیته می‌رسد. تعداد جلسات کمیته نباید کمتر از ۶ بار در سال باشد و باید با دوره‌ی گزارشگری مالی شرکت هماهنگ باشد. مفاد این مواد رعایت شده است. افزون بر این، در رابطه با پرداخت حق حضور در جلسات هیأت مدیره و حق حضور در جلسات کمیته‌ی حسابرسی نیز محدودیتی وجود ندارد. بنابراین، نیازی به درج آن در گزارش نیست.

بند ج: موضوع این بند محدودیت بااهمیت در کسب شواهد تلقی می‌شود. به‌گونه‌ای که حسابرس نتوانسته است تعدیلات احتمالی مربوط به حساب‌های پرداختنی را مشخص کند.

بند ح: طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، **بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی**، بابت زیان‌های عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود. زیان‌های عملیاتی آتی با تعریف بدهی ارائه شده در استاندارد یاد شده، مطابقت ندارد و حائز معیارهای کلی شناخت ذخایر مندرج استاندارد یاد شده نیست. انتظار وقوع زیان‌های عملیاتی آتی ممکن است بیانگر کاهش ارزش برخی دارایی‌های عملیاتی باشد. بنگاه اقتصادی لازم است موضوع کاهش ارزش این دارایی‌ها را مورد توجه قرار دهد. افزون بر این، در استاندارد یاد شده افشای زیان‌های عملیاتی آتی الزامی نشده است. در نتیجه، نیازی به درج این موضوع در گزارش حسابرس نیست.

بند خ: طبق مفاد ماده‌ی ۳ آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی، "... شناسایی کامل اشخاص حقوقی:

۱. اخذ اطلاعات راجع به نوع، ماهیت و میزان فعالیت ارباب رجوع به‌منظور تخمین سطح فعالیت مورد انتظار.

۲. اخذ اطلاعات در خصوص اساسنامه، شرکت‌نامه، سهامداران عمده، نوع فعالیت، تأمین‌کنندگان منابع مالی شخص حقوقی، مؤسسان، مدیران، بازرسان، حساب‌رسان و نشانی اقامتگاه آنان.

۳. اخذ اطلاعات مربوط به رتبه‌بندی شرکت از مراجع ذی‌ربط (از قبیل شرکت‌های سنجش اعتبار، رتبه‌بندی معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس‌جمهور و یا سایر مراجع حرفه‌ای).

تبصره: در صورت عدم رتبه‌بندی شرکت، شخص مشمول باید رأساً از طریق بررسی صورت‌های مالی تأیید شده توسط یکی از اعضای جامعه حسابداران رسمی نسبت به تعیین سطح فعالیت مورد انتظار ارباب رجوع اقدام نماید و در صورت عدم الزام شخص حقوقی به انتخاب یکی از اعضای جامعه حسابداران رسمی آخرین صورت‌های مالی معتبر شرکت مستقیماً مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۴) اخذ تعهد از مدیران و صاحبان امضا مبنی بر اینکه آخرین مدارک و اطلاعات مربوط به شخص حقوقی را ارائه داده‌اند و متعهد گردند هر نوع تغییر در موارد مذکور را بلافاصله اطلاع دهند.

تبصره: نحوه‌ی تعیین سطح فعالیت مورد انتظار ارباب رجوع در اشخاص مشمول مطابق دستورالعملی است که به پیشنهاد شخص مشمول به تصویب شورا خواهد رسید.

مفاد ماده‌ی یاد شده، درباره‌ی بندهای ۲ و ۴ بالا رعایت نشده است. بنابراین، باید در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج شود.

بند د: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به‌عنوان درآمد یا هزینه‌ی غیرعملیاتی در سود و زیان شناسایی شود. مابه‌ازای دریافتنی حاصل از واگذاری یک دارایی نامشهود به ارزش منصفانه آن شناسایی می‌شود. اگر دریافت مابه‌ازای ناشی از واگذاری به دوره‌های آینده موکول شود؛ مابه‌ازای دریافتنی معادل قیمت نقدی آن شناسایی می‌شود. تفاوت بین مبلغ اسمی و معادل قیمت نقدی مابه‌ازای قابل دریافت به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

بنابراین، سود واگذاری ۳۰ میلیارد ریال $[(۳۰ - ۶۰) - (۲۴۰ + ۱۸۰)]$ است. مبلغ ۱۲۰ میلیارد ریال نیز به‌عنوان درآمد مالی تحقق نیافته شناسایی و طی ۵ سال به درآمد مالی منتقل می‌شود. بنابراین، استانداردهای حسابداری رعایت شده و نیازی به درج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، نیست.

بند د : طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان **حسابداری موجودی مواد و کالا**، در مواردی که خالص ارزش فروش موجودی مواد اولیه کمتر از بهای تمام شده‌ی آن است؛ به شرطی که کالاهایی که از مواد مزبور ساخته می‌شود (بعد از منظور کردن قیمت خرید مواد در بهای تمام شده‌ی کالا) هنوز بتواند با سود به فروش رسد؛ مبلغ دفتری مواد اولیه کاهش نمی‌یابد. بنابراین، استانداردهای حسابداری رعایت شده و نیازی به درج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، نیست.

بند ر : طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، بنگاه اقتصادی باید به‌منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند. حل و فصل یک دعوای حقوقی بعد از تاریخ ترازنامه که وجود تعهد فعلی بنگاه اقتصادی در تاریخ ترازنامه را تأیید می‌کند؛ یک رویداد تعدیلی است. بنگاه اقتصادی، باید هر نوع ذخیره شناسایی شده قبلی مربوط را طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی تعدیل کند. بنگاه اقتصادی نباید تنها به افشای بدهی احتمالی ناشی از حل و فصل دعوای حقوقی بالا اکتفا کند؛ زیرا حل و فصل دعوای یاد شده شواهد اضافی مبنی بر لزوم تعدیل ذخیره را در تاریخ ترازنامه تأیید می‌کند. شناسایی نکردن ذخیره به مبلغ ۸۶ میلیارد ریال، موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، با بیش‌نمایی سود قبل از مالیات (کم‌نمایی سایر هزینه‌های غیرعملیاتی) و کم‌نمایی ذخایر، هر یک به مبلغ ۸۶ میلیارد ریال شده است.

افزون بر تحریف بالا، عملیات حسابرسی در ۲۲ تیر ۱۳۰۴ خاتمه یافته است؛ اما موضوع بالا در ۲۵ تیر ۱۳۰۴ مطرح شده و با توجه به اصلاح نشدن صورتهای مالی، حسابرس افزون بر درج بند مربوط، باید از تاریخ گذاری دوگانه استفاده کند.

بند ۳: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. طبق مفاد ماده‌ی ۳۵ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "در هر موقع که شرکت بخواهد تمام یا قسمتی از مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام را مطالبه کند؛ باید مراتب را از طریق نشر آگهی در روزنامه‌ی کثیرالانتشاری که آگهی‌های مربوط به شرکت در آن منتشر می‌شود؛ به صاحبان فعلی سهام اطلاع دهد و مهلت معقول و متناسبی برای پرداخت مبلغ مورد مطالبه مقرر دارد. پس از انقضای چنین مهلتی هر مبلغ که تأدیه نشده باشد نسبت به آن خسارت دیرکرد از قرار نرخ رسمی بهره به علاوه چهار درصد در سال به مبلغ تأدیه نشده علاوه خواهد شد و پس از اخطار از طرف شرکت به صاحب سهم و گذشتن یک ماه، اگر مبلغ مورد مطالبه و خسارت تأخیر آن تماماً پرداخت نشود؛ شرکت این گونه سهام را در صورتی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد از طریق بورس و گرنه از طریق مزایده به فروش خواهد رسانید. از حاصل فروش سهم بدواً کلیه‌ی هزینه‌های مترتبه برداشت گردیده و در صورتی که خالص حاصل فروش از بدهی صاحب سهم (بابت اصل و هزینه‌ها و خسارت دیرکرد) بیشتر باشد؛ مازاد به وی پرداخت می‌شود". افزون بر این، طبق مفاد ماده‌ی ۳۷ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "دارندگان سهام مذکور در ماده‌ی ۳۵ حق حضور و رأی در مجامع عمومی صاحبان سهام شرکت را نخواهند داشت و در احتساب حدنصاب تشکیل مجامع، تعداد این گونه سهام از کل تعداد سهام شرکت کسر خواهد شد. به علاوه حق دریافت سود قابل تقسیم و حق رجحان در خرید سهام جدید شرکت و همچنین حق دریافت اندوخته‌ی قابل تقسیم نسبت به این گونه سهام معلق خواهد ماند".

رعایت نکردن مفاد مواد یاد شده، باید در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج شود.

بند ۴: موضوع این بند، با توجه به ماهیت و مبلغ آن، از مصادیق ابهام بااهمیت و فراگیر دربارهی تداوم فعالیت است.

بند س: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **دارایی‌های ثابت مشهود**، جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی ثابت مشهود، بنگاه اقتصادی باید از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان **درآمد عملیاتی** استفاده کند. طبق این استاندارد، درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

الف. بنگاه اقتصادی مخاطرات و مزایای عمده‌ی مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد؛

ب. بنگاه اقتصادی هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند؛

ج. مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد؛

د. جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون بنگاه اقتصادی محتمل باشد؛ و

ه. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد؛ بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

با توجه با اینکه تنظیم مبایعه نامه و تحویل ساختمان در سال مالی بعد انجام شده، مزایا و مخاطرات عمده‌ی مالکیت نیز در سال مالی بعد به خریدار منتقل شده است. بنابراین، شناسایی این معامله، موجب بیش نمایی سود قبل از مالیات (خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی) به مبلغ ۸۸ میلیارد ریال و سایر حساب‌های دریافتی به مبلغ ۹۸ میلیارد ریال $[98 = 70 - (20 + 100)]$ و کم نمایی دارایی‌های ثابت مشهود و پیش‌دریافت‌ها به ترتیب به مبلغ ۸۰ و ۷۰ میلیارد ریال شده است. در نتیجه صورت‌های مالی به گونه‌ای بااهمیت تحریف شده است.

با توجه به اینکه آثار ابهام مندرج در بند ژ بااهمیت و فراگیر است؛ حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند. تحریف‌ها و محدودیت‌ها نیز باید در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج شود.

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 شرکت "الف" (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۳ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است؛ به گونه‌ای که این صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت 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 شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت 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. لیکن به دلیل ابهام اساسی توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی نمی‌باشد.^۱

همچنین، این مؤسسه به عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی عدم اظهار نظر

۴. مانده‌ی تسهیلات مالی، به شرح یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی، شامل ۳۰۰۰ میلیارد ریال اقساط سررسید شده است که تا تاریخ تأیید صورتهای مالی، پرداخت نشده و شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت آن یا کسب منابع مالی جایگزین نشده است. این رویدادها نشان‌دهنده‌ی وجود ابهامی اساسی است که می‌تواند درباره‌ی توانایی شرکت در ادامه‌ی فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند و بنابراین، ممکن است شرکت قادر به بازیافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌ها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

تحریف‌ها

۵. مبلغ ۱۴۰ میلیارد ریال از هزینه‌های مالی قابل انتساب به بهای تمام شده‌ی ساختمان در جریان ساخت (یادداشت ... توضیحی صورتهای مالی) به حساب هزینه‌های مالی سال مورد گزارش منظور شده است. انجام تعدیلات لازم موجب افزایش مانده‌ی دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ ۱۴۰ میلیارد ریال و کاهش هزینه‌های مالی و در نتیجه افزایش سود قبل از مالیات به همین مبلغ می‌شود.

۱. این بند، طبق دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است؛ نوشته شده است. طبق دستورالعمل منتشر شده توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، باید اینگونه نوشته شود: "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 نمی‌باشد".

۶. خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، شامل ۸۸ میلیارد ریال سود حاصل از فروش یک باب ساختمان شرکت به بهای تمام شده‌ی ۱۰۰ میلیارد ریال و استهلاک انباشته‌ی ۲۰ میلیارد ریال است. بابت این معامله، در سال ۱۳×۳ مبلغ ۷۰ میلیارد ریال از خریدار دریافت و مابقی قیمت فروش در سال مالی بعد وصول گردیده و تنظیم مبیعه نامه و تحویل ساختمان نیز در سال مالی بعد انجام شده است. با توجه به اینکه طبق استانداردهای حسابداری، شرایط شناسایی درآمد در سال مالی بعد ایجاد شده، درآمد یاد شده باید در سال مالی بعد شناسایی می‌گردد. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش سود قبل از مالیات و سایر حساب‌های دریافتنی، به ترتیب به مبالغ ۸۸ و ۹۸ میلیارد ریال و افزایش دارایی‌های ثابت مشهود و پیش دریافت‌ها، به ترتیب به مبالغ ۸۰ و ۷۰ میلیارد ریال می‌شود.

۷. حکم قطعی مربوط به یکی از دعاوی حقوقی سال پیش، در ۱۳×۴/۴/۲۵، بر علیه شرکت صادر شده و شرکت به پرداخت مبلغ ۸۶ میلیارد ریال محکوم شده است. رویداد بالا پس از تأیید صورت‌های مالی رخ داده است و بر خلاف استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی از این بابت اصلاح نشده و ذخیره‌ای شناسایی نگردیده است. انجام تعدیلات لازم، موجب کاهش سود پیش از مالیات و افزایش ذخایر، هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود.

۸. فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد، شامل ۹۰ میلیارد ریال تحت عنوان اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروش‌های نقدی سنوات پیش است. با توجه به اینکه این موضوع منجر به جریان وجوه نقد در دوره‌ی مورد گزارش نشده، نباید در صورت جریان وجوه نقد دوره‌ی مورد گزارش انعکاس یابد و باید ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی مربوط اصلاح شود. انجام تعدیلات لازم موجب کاهش جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به مبلغ ۹۰ میلیارد ریال می‌شود. فعالیت‌های تأمین مالی نیز، شامل افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده‌ی سهامداران به مبلغ ۹۳ میلیارد ریال است. طبق استانداردهای حسابداری، افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده‌ی سهامداران معامله‌ی غیر نقدی است و نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معامله‌ی غیر نقدی در

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، افشا نشده و انجام تعدیلات لازم موجب افزایش جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و کاهش جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی، هر یک به مبلغ ۹۳ میلیارد ریال می‌شود.

۹. سرفصل‌های پیش پرداخت‌ها و پرداختی‌های تجاری (یادداشت‌های توضیحی ... و ... صورت‌های مالی) هر یک شامل ۱۰۸ میلیارد ریال مربوط به اسناد پرداختی به یکی از فروشندگان برای دریافت کالا در سال آینده است. طبق استانداردهای حسابداری، مبالغ یاد شده باید با یکدیگر تهاتر شود. انجام تهاتر موجب کاهش مانده‌ی هر یک از این سرفصل‌ها به مبلغ یاد شده می‌شود.

۱۰. شرکت مورد گزارش، ادعایی را مبنی بر استفاده‌ی شرکت "ب" از علایم تجاری شرکت و در نتیجه ورود ۱۲۰ میلیارد ریال خسارت به درآمد شرکت، بر علیه شرکت "ب" در دادگاه مطرح نموده است. اگرچه پرونده در حال بررسی است؛ به نظر وکیل شرکت احتمال محکومیت شرکت "ب" وجود دارد. الزامات استانداردهای حسابداری، درباره‌ی افشای این موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، رعایت نشده است.

محدودیت

۱۱. به کارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در دی ماه ۱۳۰۳ منجر به بروز اشتباه‌های متعددی در حساب‌های پرداختی شرکت شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سیستم برطرف نشده و اشتباه‌ها نیز اصلاح نگردیده است. این مؤسسه نتوانسته است با استفاده از دریافت تأییدیه یا سایر روش‌های حسابرسی، حساب‌های پرداختی را در تاریخ ترازنامه به مبلغ ۱۵۰ میلیارد ریال، اثبات کند. از این رو، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی مربوط به حساب‌های پرداختی را مشخص کند.

عدم اظهار نظر

۱۲. 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.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازررس قانونی

۱۳. موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت به شرح زیر است:

۱۳-۱. مفاد ماده‌ی ۳۵ مبنی بر دریافت مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام طی مهلت مقرر،

احتساب خسارت دیرکرد نسبت به مبلغ تأدیه نشده، اخطار از طرف شرکت به صاحب سهم و دریافت مبلغ مورد مطالبه یا فروش سهام مربوط رعایت نشده است. به گونه‌ای که، باوجود تعیین مهلت پرداخت تا پایان سال ۱۳۰۲، تا تاریخ این گزارش، چهار نفر از سهامداران ۱۰ درصد مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام خود را پرداخت ننموده‌اند.

۱۳-۲. مفاد ماده‌ی ۳۷ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر معلق شدن حق دریافت

سود قابل تقسیم برای سهامدارانی که مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام را در مهلت مقرر پرداخت نکرده‌اند رعایت نشده است. به گونه‌ای که با توجه به تصمیم مجمع عمومی عادی شرکت در ۱۳۰۳/۴/۳۱، بابت تقسیم سود سال مالی ۱۳۰۲، به چهار نفر از سهامداران که ۱۰ درصد مبلغ پرداخت نشده‌ی سهام خود را پرداخت ننموده‌اند؛ معادل ۹۰ درصد سود تعلق گرفته و به آنها پرداخت شده است.

۱۴. طبق تأییدیه‌ی مدیران، طی سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده‌ی ۱۲۹

اصلاحیه‌ی قانون تجارت انجام نشده است.

۱۵. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲

اصلاحیه‌ی 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد، جلب نشده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۶. این موسسه، در اجرای ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حساب‌رسان، رعایت مفاد قانون مزبور و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط را، در چارچوب چک‌لیست‌های ابلاغی مرجع ذی‌ربط و استانداردهای حسابرسی، ارزیابی کرده است. این موسسه، به‌استثنای عدم رعایت مفاد ماده‌ی ۳ آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی، مبنی بر شناسایی کامل ارباب رجوع با اخذ اطلاعات در خصوص اساسنامه، شرکت‌نامه، سهامداران عمده، نوع فعالیت، تأمین‌کنندگان منابع مالی شخص حقوقی، مؤسسان، مدیران، بازرسان، حساب‌رسان و نشانی اقامتگاه آنان و اخذ تعهد از مدیران و صاحبان امضا مبنی بر اینکه آخرین مدارک و اطلاعات مربوط به شخص حقوقی را ارائه داده‌اند و متعهد گردند هر نوع تغییر در موارد مذکور را بلافاصله اطلاع دهند؛ به مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات یاد شده رعایت نشده، برخورد نکرده است.

امضای حسابرس
(مؤسسه‌ی حسابرسی)

۲۲ تیر ماه ۱۳۰۴، به‌استثنای بند ۷
که تاریخ آن ۲۵ تیرماه ۱۳۰۴ است.

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود.

۱۵. پاسخ تشریحی سال ۱۳۹۵:

عملیات حسابرسی در ۱۵ تیر ۱۳۹۵ به پایان رسیده است؛ بنابراین، تاریخ گزارش حسابرس نیز همین تاریخ است. با توجه به اینکه اهمیت در سطح صورت‌های مالی ۳۵ میلیارد ریال است؛ هر یک از بندهای پرسش به شرح زیر تحلیل و اثر آن بر گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، سنجیده می‌شود.

بند الف: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان **حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها**، سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار، شامل سرمایه‌گذاری در اوراق مشتقه، هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود؛ باید در ترازنامه به خالص ارزش فروش منعکس شود. خالص ارزش فروش، عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل

آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه‌ی مخارج فروش حاصل می‌شود. بنابراین، گرچه مخارج فروش کسر نشده، مبلغ مربوط کم‌اهمیت به نظر می‌رسد. بنابراین، نیازی به درج در گزارش نیست.

بند ب : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان **دارایی‌های نامشهود**، به‌منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل بنگاه اقتصادی حائز معیارهای شناخت است؛ بنگاه اقتصادی ایجاد دارایی را در دو گروه زیر طبقه‌بندی می‌کند:

الف. مرحله‌ی تحقیق

ب. مرحله‌ی توسعه

چنانچه نتوان مرحله‌ی تحقیق را از مرحله‌ی توسعه‌ی یک پروژه‌ی داخلی ایجاد دارایی نامشهود تمیز داد؛ فرض می‌شود مخارج پروژه در مرحله‌ی تحقیق واقع شده است. مخارج تحقیق یا مخارجی که در مرحله‌ی تحقیقاتی یک پروژه‌ی داخلی واقع می‌شود نباید به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شود. این مخارج در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد.

مخارج توسعه یا مخارجی که در مرحله‌ی توسعه‌ی یک پروژه‌ی داخلی واقع می‌گردد تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود:

الف. امکان‌پذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه‌ای که برای استفاده یا فروش آماده شود.

ب. قصد بنگاه اقتصادی برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن.

پ. توانایی بنگاه اقتصادی برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

ت. ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود. از جمله، وجود بازار برای دارایی نامشهود یا محصول آن و سودمندی آن در صورت استفاده‌ی داخلی.

ث. دسترسی به منابع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود.

ج. توانایی بنگاه اقتصادی برای اندازه‌گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به گونه‌ای اتکاپذیر طی دوره‌ی توسعه.

با توجه به مطالب بالا، شناسایی ۱۷ میلیارد ریال مخارج تحقیق به عنوان دارایی نامشهود، با استاندارد یاد شده سازگار نیست. در رابطه با ۲۰ میلیارد ریال مخارج توسعه نیز، تنها یک شرط از شرایط مربوط احراز شده است. بنابراین، شناسایی آن به عنوان دارایی نامشهود، با استاندارد یاد شده سازگار نیست. شناسایی مبالغ یاد شده به عنوان دارایی نامشهود، موجب بیش نمایی دارایی‌های نامشهود و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۳۷ میلیارد ریال شده است.

بند پ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان **حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها**، در مواردی که حق تقدم سهام توسط بنگاه اقتصادی سرمایه‌گذار به فروش می‌رسد؛ به منظور تعیین بهای تمام شده‌ی حق تقدم، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط، پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود، به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود. چنانچه مبلغ دفتری سهم کمتر از ارزش اسمی آن باشد؛ مبلغی به بهای تمام شده‌ی حق تقدم تخصیص نمی‌یابد.

بنابراین، بهای تمام شده‌ی حق تقدم و سود فروش آن به شرح زیر تعیین می‌شود:

$$\text{بهای تمام شده‌ی هر حق تقدم} = 4500 = (10000000000 - 1000000000) / 2000000$$

$$\text{بهای تمام شده‌ی حق تقدم فروخته شده} = 4500000000 = 10000000 \times 4500$$

$$\text{سود فروش حق تقدم} = 9600000000 - 4500000000 = 5100000000$$

با توجه به مطالب بالا، سود فروش حق تقدم، ۳۵ میلیارد ریال بیشتر شناسایی شده است. بیش نمایی سرمایه‌گذاری‌ها و سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی هر یک به مبلغ ۳۵ میلیارد ریال موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شده است.

بند ت: این بند مربوط به وظیفه‌ی بازرس قانونی است. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام، ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی درباره‌ی تقسیم سود، رعایت نشده است. تقسیم ۳۰۰ میلیارد ریال سود سهام در ۳۱ اردیبهشت ۱۳۰۴ تصویب شده، پس می‌بایست تا ۳۰ دی ۱۳۰۴ پرداخت می‌شد. در حالی که ۱۰۰ میلیارد ریال آن در بهمن و ۹۰ میلیارد ریال آن در اسفند ۱۳۰۴ پرداخت شده است. حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند ث : طبق برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره‌ی ۸۹ کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، در صورت افشای پوشش بیمه‌ای دارایی‌ها در یادداشت‌های توضیحی و عدم کفایت پوشش بیمه‌ای، موضوع به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص (در مورد دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و مواد (۲) الی (۵) قانون محاسبات عمومی کشور با عطف به مصوبه شماره ۱۰۵۶۰۰/ت/۴۰۴۸۴ هـ مورخ ۱۳۹۰/۵/۲۳ هیأت محترم وزیران) در گزارش حسابرس درج شود.

بند ج : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۶۰ با عنوان **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**، در مواردی که حسابرس از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورت‌های مالی را به گونه‌ای بااهمیت تحت تأثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن را در صورت‌های مالی و کفایت افشا درباره‌ی آن را ارزیابی کند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان **رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه**، موضوع از بین رفتن بخشی از موجودی مواد اولیه به مبلغ ۴۰ میلیارد ریال در اثر آتش‌سوزی در خرداد ماه سال پس از پایان دوره‌ی مالی باید در صورت‌های مالی به نحو مناسب افشا شود. موضوع افشا شده^۱، اما نیازی به شناسایی در صورت‌های مالی وجود نداشته است. بنابراین، شناسایی مبلغ ۴۰ میلیارد ریال ذخیره‌ی کاهش ارزش، موجب کم‌نمایی موجودی کالا و سود قبل از مالیات و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند چ : طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۰ با عنوان **سود هر سهم**، بنگاه اقتصادی باید مبالغ سود پایه‌ی هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید. سود پایه‌ی هر سهم باید با تقسیم سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره محاسبه شود. بنگاه اقتصادی باید سود پایه و تقلیل یافته‌ی هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی) و

۱. چنانچه به نظر حسابرس، این موضوع، برای درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اهمیت ویژه داشته باشد؛ در بند تأکید بر مطلب خاص درج می‌شود.

سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه کند. بنگاه اقتصادی باید سود پایه و تقلیل یافته‌ی هر سهم را برای تمام دوره‌هایی که اطلاعات آن گزارش می‌شود ارائه کند. با توجه به اطلاعات ارائه شده در پرسش، سود پایه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

شرح	سود عملیاتی	سود غیرعملیاتی	جمع
	ریال	ریال	ریال
سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات	۵۴۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۹۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
مالیات بر درآمد (۲۲/۵ درصد ^۱ سود مشمول مالیات)	(۹۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۹۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)
سود خالص عملیات در حال تداوم	۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
تعداد سهام	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
سود پایه‌ی هر سهم	۲۲۵	۷۵	۳۰۰

با توجه به محاسبات بالا، سود پایه‌ی هر سهم درست است و نیازی به درج در گزارش نیست.

بند ح: طبق مفاد تبصره‌ی ۱ ماده‌ی ۱۸، دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی در شرکت‌های تجاری و مؤسسات غیرتجاری، "سوابق و مدارک موضوع این ماده باید به گونه‌ای ضبط و نگهداری شود که در صورت درخواست واحد اطلاعات مالی یا سایر مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف چهار روز کاری نسخه الکترونیکی اطلاعات و حداکثر ظرف یک ماه اصل اسناد و سوابق ارائه شود. مسئولیت جستجوی و ارائه‌ی اسناد با شرکت می‌باشد."

اطلاعات یاد شده، ۱۰ روز پس از درخواست، ارائه شده و مفاد ماده‌ی بالا رعایت نشده است. بنابراین، باید در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج شود.

۱. طبق ماده‌ی ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم، "... ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود... از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شوند."

بند خ: طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان **صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری** فرعی، یک واحد تجاری اصلی تنها در صورت وجود تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نیست:

الف. واحد مزبور، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد سهام باشد اما سایر صاحبان سهام، علیرغم آگاهی از قصد واحد تجاری اصلی برای عدم ارائه صورت‌های مالی تلفیقی، مخالفت خود را اعلام نکرده باشند.

ب. سهام یا سایر اوراق بهادار آن واحد در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.

ج. واحد مزبور برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورت‌های مالی خود را به هیأت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع قانونی تحویل نداده یا در جریان تحویل آن نباشد.

د. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی آن واحد، صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه کند.

با توجه به اینکه بنگاه مورد رسیدگی، نزد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ثبت شده است؛ ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی است. با توجه به اطلاعات ارائه شده، ارائه نکردن صورت‌های مالی تلفیقی تحریف بااهمیت تلقی می‌شود.

بند د: مفاد مواد ۸ و ۱۰ **دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار**، به شرح زیر است:

”ماده ۸ ناشر موظف است زمان، تاریخ، محل تشکیل و دستور جلسه‌ی مجامع عمومی را در روزنامه‌های کثیرالانتشار و سایت اینترنتی خود درج و مراتب را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع افشا نماید. دستور جلسه‌ی مجامع عمومی باید صریح و واضح باشد. موضوعات مهم از قبیل انتخاب اعضای هیأت مدیره، انتخاب حسابرس و بازرس قانونی، تقسیم سود و اندوخته‌ها و تغییر موضوع فعالیت، باید مشخصاً در دستور جلسه قید شود و قابل طرح در بخش **”سایر موارد”** نمی‌باشد.

ماده‌ی ۱۰ ناشر موظف است صورت جلسه‌ی مجامع عمومی را حداکثر ظرف مدت ۱۰ روز پس از تاریخ تشکیل مجمع به مرجع ثبت شرکت‌ها ارائه و نسخه‌ای از آن را حداکثر ظرف یک هفته پس از ابلاغ ثبت، افشا نماید.

آگهی دعوت به مجمع عمومی عادی سالانه در ۲۴ اردیبهشت ماه ۱۳۰۴ منتشر و مجمع در ۳۱ اردیبهشت ماه ۱۳۰۴ برگزار شده و در ۳۰ خرداد ماه ۱۳۰۴ به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال شده است. بنابراین، مفاد مواد ۸ و ۱۰ دستورالعمل یاد شده رعایت نشده و حسابرس باید آن را در بخش گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس درج کند.

بند ذ : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۶ با عنوان **بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل**، یک بنگاه اقتصادی ممکن است افزون بر تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران، مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کند و از حسابرس بخواهد نسبت به هر دو مجموعه از صورت‌های مالی اظهارنظر کند. در این شرایط، حسابرس ممکن است با درج موضوع در "سایر بندهای توضیحی"، به این واقعیت اشاره کند که مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی توسط همان بنگاه اقتصادی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز تهیه شده و حسابرس گزارش جداگانه‌ای نسبت به آن صورت‌های مالی منتشر کرده است.

بند ر : طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان **دارایی‌های ثابت مشهود**، یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا دارایی‌های غیر پولی، یا ترکیبی از دارایی‌های پولی و غیر پولی تحصیل شود. مطالب زیر به معاوضه یک دارایی غیر پولی با دارایی غیر پولی دیگر اشاره دارد؛ اما در مورد سایر معاوضه‌ها نیز کاربرد دارد. بهای تمام شده‌ی چنین دارایی‌های ثابت مشهودی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری نباشد. چنانچه دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود بهای تمام شده آن بر اساس مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه‌گیری می‌شود.

بنگاه اقتصادی با توجه به میزان تغییرات مورد انتظار جریان‌های نقدی آتی در نتیجه‌ی معاوضه دارایی‌ها، محتوای تجاری معاوضه را ارزیابی می‌کند. در صورت تحقق شرایط زیر، معاوضه محتوای تجاری دارد:

الف. وضعیت (ریسک، زمان‌بندی و مبلغ) جریان‌های نقدی آتی دارایی تحصیل شده با وضعیت جریان‌های نقدی آتی دارایی واگذار شده متفاوت باشد، یا

ب. ارزش اقتصادی بخشی از عملیات بنگاه اقتصادی متأثر از معاوضه، در نتیجه این معاوضه تغییر یابد، و

ج. تفاوت بیان شده در بندهای (الف) یا (ب) نسبت به ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های معاوضه شده بااهمیت باشد.

برای ارزیابی محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی بخشی از عملیات بنگاه اقتصادی که متأثر از معاوضه است؛ باید منعکس‌کننده‌ی جریان‌های نقدی پس از کسر مالیات باشد. چنانچه بنگاه اقتصادی بتواند ارزش منصفانه‌ی دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه‌ای اتکاپذیر تعیین کند، ارزش منصفانه‌ی دارایی واگذار شده، با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل نقد انتقال یافته، برای اندازه‌گیری بهای تمام شده‌ی دارایی تحصیل شده بکار می‌رود؛ مگر اینکه ارزش منصفانه‌ی دارایی تحصیل شده معتبرتر باشد.

ارزش منصفانه‌ی دارایی واگذار شده، با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد انتقال یافته، ۲۴۰ میلیارد ریال است و سود معاوضه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{سود معاوضه} = ۷۰ = ۳۰ - (۲۲۰ - ۸۰) - ۲۴۰$$

با توجه به مطالب بالا و مطالب مندرج در پرسش، به نظر می‌رسد که شرکت دارایی تحصیل شده را بر اساس مبلغ دفتری دارایی واگذار شده، یعنی ۱۴۰ میلیارد ریال اندازه‌گیری کرده است. وجه نقد پرداختی نیز به‌عنوان زیان شناسایی شده است. بنابراین، شناسایی ۳۰ میلیارد ریال زیان بجای شناسایی ۷۰ میلیارد ریال سود، موجب کم‌نمایی دارایی‌های ثابت مشهود و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شده است.

بند ز : موضوع این بند محدودیت بااهمیت در کسب شواهد تلقی می‌شود. به گونه‌ای که برای حساب‌های دریافتنی ۳۴ میلیارد ریال مغایرت مساعد و برای حساب‌های پرداختنی ۲۲ میلیارد ریال مغایرت نامساعد وجود دارد. این مغایرت‌ها، با توجه به مبالغ مربوط، محدودیت بااهمیت در کسب شواهد تلقی می‌شود و باید در گزارش درج شود.

بند ژ : طبق مفاد ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، "... عضو هیأت مدیره یا مدیر عامل ذی‌نفع در معامله در جلسه‌ی هیأت مدیره و نیز در مجمع عمومی عادی هنگام اخذ تصمیم نسبت به معامله‌ی یاد شده حق رأی نخواهد داشت."

با توجه به اینکه صورت جلسات هیأت مدیره توسط تمام اعضای هیأت مدیره امضا شده است؛ بخش پایانی این ماده رعایت نشده است؛ حسابرس و بازرس قانونی، این موضوع را در بخش گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی درج می‌کند.

بند س : طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۸۰ با عنوان **تأییدیه‌ی مدیران**، تأییدیه‌ی مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تأییدیه‌ی مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. بنابر، تاریخ تأییدیه‌ی مدیران نیز تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است. در مواردی خاص، تأییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره‌ی معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود.

بند مربوط به گزارش فعالیت هیأت مدیره نیز باید در بخش **گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی**، درج گردد. گزارش فعالیت هیأت مدیره پس از پایان عملیات حسابرسی، در ۲۰ تیر ۱۳۵۵ ارائه شده است. با توجه به اینکه حسابرس و بازرس قانونی گزارش فعالیت هیأت مدیره را بررسی نموده و مغایرت بااهمیتی نیافته است؛ باید بند مربوط به گزارش فعالیت هیأت مدیره نیز باید در بخش **گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی**، درج گردد. افزون بر این، تاریخ گزارش نیز ۲۰ تیر ۱۳۵۵

خواهد بود. رسیدگی‌ها نیز باید در صورت نیاز تا این تاریخ انجام و برخی مندرجات تأییدیه‌ی مدیران، تا تاریخ گزارش حسابرس بهنگام شود^۱.

با توجه به مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و توضیحات بالا، آثار موارد مؤثر بر اظهار نظر حسابرس، با اهمیت ولی غیر فراگیر است. از این رو، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت "الف" (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

۱. صورت‌های مالی شرکت "الف" (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۴ 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 هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی

۲. مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیأت مدیره‌ی شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه‌ی صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها، 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 یاد شده 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.

۱. درباره‌ی این بند، از چند نفر از صاحب نظران حرفه پرس و جو شد. نظر برخی این است که در این مورد باید به صورت بالا عمل شود. برخی تاریخ‌گذاری دوگانه را در نظر داشتند و برخی بر این باورند که تاریخ گزارش ۱۵ تیر ۱۳۴۵ است. آنچه در پاسخ نوشته شده، بیشتر مورد توافق بوده است.

حسابرسی شامل اجرای روش‌هایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره‌ی مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیأت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه‌ی صورت‌های مالی است.

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

همچنین، این مؤسسه به عنوان بازرس قانونی، مسئولیت دارد موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه‌ی قانون تجارت و مفاد اساسنامه‌ی شرکت و سایر موارد لازم را به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گزارش کند.

مبانی اظهار نظر مشروط

۴. شرکت "الف"، بیش از ۹۰٪ سهام شرکت "ج" را در اختیار دارد. ولی با این استدلال که خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگری است و واحد تجاری اصلی نهایی، صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه می‌کند؛ برخلاف استانداردهای حسابداری صورت‌های مالی تلفیقی گروه را برای سال مورد گزارش ارائه نکرده است. جمع دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت "ج" در پایان سال ۱۳۰۴ و درآمد و سود خالص آن برای سال مالی منتهی به تاریخ یاد شده که می‌بایست در تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی در نظر گرفته می‌شد؛ به ترتیب ۳۰۰، ۱۳۰، ۱۴۰ و ۱۰۰ میلیارد ریال بوده است.

۵. شرکت در سال مورد گزارش ماشین‌آلات یکی از واحدهای خود را با چند قطعه زمین معاوضه کرده و باوجود محتوای تجاری معاوضه، برخلاف استانداردهای حسابداری، زمین‌های تحصیل شده را بر اساس مبلغ دفتری ماشین‌آلات واگذار شده، به مبلغ ۱۴۰ میلیارد ریال اندازه‌گیری و ۳۰ میلیارد ریال زیان معاوضه نیز شناسایی کرده است. با توجه به اینکه ارزش منصفانه‌ی ماشین‌آلات واگذار شده ۲۱۰ میلیارد ریال است و ۳۰ میلیارد ریال نیز وجه نقد پرداخت شده است؛ زمین‌های تحصیل شده و سود معاوضه باید به ترتیب به مبالغ ۲۴۰ و ۷۰ میلیارد ریال شناسایی شود. انجام تعدیلات لازم، موجب افزایش دارایی‌های ثابت مشهود و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۱۰۰ میلیارد ریال می‌شود.
۶. بخشی از موجودی مواد اولیه‌ی شرکت به مبلغ ۶۵ میلیارد ریال در تاریخ خرداد ۱۳۸۵ در اثر آتش‌سوزی از بین رفته (یادداشت توضیحی شماره ... صورت‌های مالی) است. و طبق استانداردهای حسابداری، این رویداد باید در صورت‌های مالی افشا شود؛ اما برخلاف استانداردهای حسابداری، از این بابت ۴۰ میلیارد ریال ذخیره‌ی کاهش ارزش شناسایی شده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب افزایش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۴۰ میلیارد ریال می‌شود.
۷. دارایی‌های نامشهود (یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی)، شامل ۲۰ میلیارد ریال مخارج توسعه‌ی یک پروژه‌ی داخلی در سال مورد گزارش است که شرایط لازم برای شناسایی به عنوان دارایی نامشهود را احراز نکرده است. افزون بر این، ۱۷ میلیارد ریال مخارج تحقیق در سال مورد گزارش نیز برخلاف استانداردهای حسابداری، به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است. انجام تعدیلات لازم از این بابت موجب کاهش مانده‌ی دارایی‌های نامشهود و همچنین کاهش سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ ۳۷ میلیارد ریال می‌شود.
۸. سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی (یادداشت توضیحی شماره ... صورت‌های مالی) شامل ۸۶ میلیارد ریال سود فروش گواهی‌نامه‌ی حق تقدم مربوط به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت "ب" است. مفاد استانداردهای حسابداری در رابطه با تعیین بهای تمام شده‌ی

حق تقدم فروخته شده رعایت نشده و در نتیجه سود فروش آن ۳۵ میلیارد ریال بیشتر شناسایی شده است. انجام تعدیلات لازم، موجب کاهش سرمایه‌گذاری‌ها و کاهش سود قبل از مالیات، هر یک به مبلغ یاد شده می‌شود.

۹. پاسخ تأییدیه‌های دریافتی در رابطه با ۱۰۰ میلیارد ریال از حساب‌های دریافتنی حاکی از وجود ۳۴ میلیارد ریال مغایرت مساعد است. همچنین، پاسخ تأییدیه‌های دریافتی در رابطه با ۷۰ میلیارد ریال از حساب‌های پرداختنی حاکی از وجود ۲۲ میلیارد ریال مغایرت نامساعد است. شرکت در رابطه با مغایرت‌های یاد شده، صورت مغایرت تهیه نکرده و این مؤسسه نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی نیز خود را درباره‌ی آثار احتمالی ناشی از رفع مغایرت‌های یاد شده بر صورت‌های مالی متقاعد کند.

اظهار نظر مشروط

۱۰. به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ تا ۸، و همچنین به‌استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند ۹، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت "الف" (سهامی عام) در تاریخ ۳۰ 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

۱۱. دارایی‌های ثابت مشهود شرکت به شرح یادداشت توضیحی شماره ... صورت‌های مالی، پوشش بیمه‌ای کافی ندارد. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

سایر بندهای توضیحی

۱۲. شرکت، مجموعه‌ی دیگری از صورت‌های مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۴ را با رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تهیه نموده که توسط این مؤسسه حسابرسی شده و گزارش حسابرس مربوط به آن، در تاریخ ... صادر شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

۱۳. مفاد ماده‌ی ۲۴۰ اصلاحیه‌ی قانون تجارت، مبنی بر پرداخت سود به صاحبان سهام ظرف هشت ماه پس از تصمیم مجمع عمومی راجع به تقسیم سود رعایت نشده است. به گونه‌ای که تقسیم ۳۰۰ میلیارد ریال سود سهام در ۳۱ اردیبهشت ۱۳۰۴ تصویب شده، در حالی که ۱۹۰ میلیارد ریال آن با تأخیر (۱۰۰ میلیارد ریال آن در بهمن و ۹۰ میلیارد ریال آن در اسفند ۱۳۰۴) پرداخت شده است.

۱۴. معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ...، به عنوان کلیه‌ی معاملات مشمول ماده‌ی ۱۲۹ اصلاحیه‌ی قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده‌ی قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی‌گیری 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.

۱۵. گزارش هیأت مدیره درباره‌ی فعالیت و وضع عمومی شرکت، موضوع ماده‌ی ۲۳۲ اصلاحیه‌ی 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 بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد؛ جلب نشده است.

گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقرراتی حسابرس

۱۶. مفاد ماده‌ی ۸ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار درباره‌ی انتشار آگهی دعوت به مجمع عمومی عادی سالانه، حداقل ۱۰ روز پیش از برگزاری مجمع و ماده‌ی ۱۰ درباره‌ی ارائه‌ی یک نسخه از

صورت جلسه‌ی مجمع عمومی، حداکثر ظرف ۱۰ روز پس از تاریخ تشکیل مجمع به مرجع ثبت شرکت‌ها، در رابطه با مجمع عمومی عادی سال پیش که تاریخ انتشار آگهی دعوت، تشکیل و آن به ترتیب ۲۴ و ۳۱ اردیبهشت ۱۳۰۴ بوده و در ۳۰ خرداد ماه ۱۳۰۴ به مرجع ثبت شرکت‌ها ارسال شده، رعایت نشده است.

۱۷. این مؤسسه، در اجرای ماده‌ی ۳۳ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حساب‌رسان، رعایت مفاد قانون مزبور و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی مربوط را، در چارچوب چک‌لیست‌های ابلاغی مرجع ذی‌ربط و استانداردهای حسابرسی، ارزیابی کرده است. این مؤسسه، به‌استثنای عدم رعایت مفاد تبصره‌ی ۱ ماده‌ی ۱۸ دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی در شرکت‌های تجاری و مؤسسات غیرتجاری، مبنی بر تأخیر در ارائه‌ی مدارک مربوط به سوابق شناسایی یکی از خریداران محصولات شرکت به واحد اطلاعات مالی، به‌مورد بااهمیتی که نشان دهد قوانین و مقررات یاد شده رعایت نشده، برخورد نکرده است.

۲۰ تیر ۱۳۰۵ امضای حسابرس (مؤسسه‌ی حسابرسی)

نشانی حسابرس: در صفحه‌ی نخست گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود و می‌تواند در سربرگ مؤسسه‌ی حسابرسی نیز درج شود.

پیوست

دستورالعمل تهیه و ارائه
گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

این دستورالعمل برای حسابرسی صورت‌های مالی که
دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۰ یا بعد از آن شروع
می‌شود، لازم‌الاجراست.

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 به‌ویژه استانداردهای ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ به ترتیب تحت عناوین ” گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی“، ” اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل“ و ” بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل“ می‌باشد. 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 آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، اجرای وظایف بازرسی 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 می‌باشد:

شماره بند	
بخش ۱:	گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت‌های مالی یک واحد تجاری
بخش ۲:	گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی
بخش ۳:	گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت‌های مالی مجموعه و واحد تجاری
پیوست:	نمونه‌هایی از گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی

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

(۱) اعضای شاغل انفرادی در حیطه کاری خود، پیش‌بینی شده در بند ”ز“ ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، با تغییر واژه ”مؤسسه“ به واژه ”اینجانب“ در نمونه‌های 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	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		- اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات شرکت‌های دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه مصوب
۱۷ و ۱۸		- اظهار نظر 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 می‌شود که حسابرس به‌عنوان بازرس قانونی انتخاب شده باشد. ضمناً نام واحد تجاری طبق اساسنامه آن درج می‌شود.

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 می‌باشد. بندهای مزبور در گزارش‌های تعدیل شده، حسب مورد، طبق نمونه‌های شماره ۲ تا ۶ تغییر می‌یابد.
- ۷) در صورتی که حسابرس صرفاً حسابرس واحد تجاری باشد، ضروری است تعدیلات زیر در کلیه نمونه‌ها 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) مبانی تعدیل اظهار نظر

۸) بند(های) مبانی تعدیل اظهار نظر، حسب مورد، تحت عنوان مناسب طبق نمونه‌های شماره ۲ تا ۶، بلافاصله بعد از بند مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی درج می‌گردد. بند(های) مزبور موضوعاتی را که منجر به تعدیل اظهار نظر شده است، توصیف می‌کند. این موضوعات به سه گروه زیر طبقه‌بندی می‌شود:

- الف) تحریف صورت‌های مالی.
- ب) محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- ج) ابهام اساسی.

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

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 یادداشت های توضیحی صورتهای مالی که موضوع را به تفصیل شرح داده است، عطف داده شود.

سایر محدودیت ها و یا سایر تحریف ها

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، تحریف ها و محدودیت های غیر مؤثر بر نظر مردود یا عدم اظهار نظر، حسب مورد، تحت عنوان "سایر تحریف ها" و یا "سایر محدودیت ها" 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 محدودیت ها یا سایر تحریف ها (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 اظهار نظر تحت عنوان “تأکید بر مطلب خاص” در گزارش حسابرس درج و تصریح نماید که اظهار نظر 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 حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرسی 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 می‌شود.

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 می‌باشد:

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 حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس 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 می‌گردد:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب (با توجه به اهداف کمی) یا (که فاقد اهداف کمی می‌باشد)، 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 ذی ربط (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 نمی‌باشد.

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

اظهار نظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

۱۷) با توجه به الزام بازرس قانونی به اظهار نظر در خصوص معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مورد شرکت‌های سهامی باید حاوی اظهار نظر نسبت به معاملات مزبور باشد. متن بند اظهار نظر 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 رأی‌گیری 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 هر یک از شرایط زیر باید متن بند اظهار نظر 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 انجام‌شده 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 بر اساس 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 می‌گردد. در صورت تعدد موارد هر یک از قوانین و مقررات، استفاده از شماره بندهای فرعی توصیه می‌شود.

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 به‌عنوان مبنای اظهار نظر 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 می‌شود.

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 می‌شود:

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 می‌گردد.

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 می‌گردد.

نشانی

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

سایر مطالب

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

۲۵) صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورت‌های مالی واحد تجاری شماره‌گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم‌دار 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 سربرگ‌دار 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 اظهار نظر 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 اظهار نظر 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 بالاهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.^۱

(۱) متن بالا در مورد اظهار نظر مشروط کاربرد دارد و در سایر اظهار نظرها، 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 بااهمیت 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 هر یک 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 دوگانه به شرح زیر است:

۱۴ آبان ۱۳××

به‌استثنای 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 دوگانه 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 بکار می‌گیرد. در ارائه صورت‌های مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی، عملاً صورت‌های مالی دو شخصیت حسابداری مورد نظر است و بنابراین، 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 قرار گیرد، تابع همان ضوابطی می‌باشد که در بندهای ۵ الی ۳۱ این دستورالعمل درج شده است.

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

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، “کم‌اهمیت” باشد به نحوی که در صورت تهیه صورت‌های مالی تلفیقی گروه، تفاوت بااهمیتی 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، “بااهمیت 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 به‌منظور 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

۳۴-۴) چنانچه صورت‌های مالی واحد(های) تجاری فرعی برای رسیدگی در اختیار حسابرس قرار نگرفته باشد، حسابرس باید بر اساس شواهد موجود، بااهمیت 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، می‌تواند تنها نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه، گزارش حسابرس مستقل ارائه کند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(بخش ۳) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس 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 می‌باشد. 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 می‌شود.

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

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

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

(پیوست) - نمونه‌هایی از گزارش‌های حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

به‌منظور 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 حسابرس مستقل و بازرس قانونی

(نمونه شماره ۱) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول)

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 شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ 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 یاد شده 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 صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت 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 بااهمیت 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 هیئت‌مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورت‌های مالی 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)

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

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

اظہار 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 دعوی حقوقی یکی از فروشندگان اصلی مواد اولیه علیه شرکت توصیف شده است. اظهار نظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند مشروط 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 مشروط 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 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.

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

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

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

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

۴- ۹) 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 تصمیم گیری 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 ...، به‌عنوان 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 رأی‌گیری 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 به‌منظور 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 بااهمیتی 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 حسابرس

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 بازرس قانونی

(نمونه شماره ۲) - گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - اظهار نظر مشروط

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 اظهار نظر 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 می‌باشد 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 می‌یابد.

(۵) تأییدیه‌های 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 تأییدیه‌های 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

اظہار نظر مشروط

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

اظہار 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 بااهمیت، 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 حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

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

گزارش حسابرسی 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 حسابرسی 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 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 برخلاف 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 مبالغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال می‌گردد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی

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

اظهار نظر مردود

گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

سایر تحریف‌ها

۵) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می‌باشد 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 می‌یابد.

محدودیت‌ها

۶) تأییدیه‌های 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 تأییدیه‌های مزبور بر صورت‌های مالی مورد گزارش را تعیین کند.

اظهار 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 نمی‌دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۱ ادامه می‌یابد]

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 نمی‌باشد.

[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 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 - ادامه

شرکت نمونه (سهامی عام)

تحریف‌ها

۵) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می‌باشد 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 می‌یابد.

محدودیت‌ها

۶) تأییدیه‌های 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 تأییدیه‌های 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 می‌یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳×۲

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 می‌باشد 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 می‌یابد.

سایر محدودیت‌ها

۶) تأییدیه‌های درخواستی جهت مبلغ ... میلیون ریال از حساب‌های دریافتی و مبلغ ... میلیون ریال از حساب‌های پرداختی تا این تاریخ دریافت نگردیده و این مؤسسه نیز نتوانسته است از طریق اجرای سایر روش‌های حسابرسی، آثار احتمالی ناشی از دریافت تأییدیه‌های 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 می‌یابد]

مؤسسه حسابرسی ...

۴ اردیبهشت ۱۳×۲

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 اظهار نظر مردود نسبت به صورت سود و زیان و اظهار نظر 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 می‌یابد.

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

(۵) تأییدیه‌های 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 تأییدیه‌های 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 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 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 بااهمیت، 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 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

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 یاد شده 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 صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرسی و بازرسی قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده 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 بااهمیت 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 بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود،

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)

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 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

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 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

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 بازرس قانونی

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

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده، 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 ... می‌باشد 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 می‌یابد.

(۵) تأییدیه‌های 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 تأییدیه‌های 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 می‌یابد.

اظهار نظر مشروط نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی گروه

۷) به نظر این مؤسسه، به‌استثنای آثار موارد مندرج در بندهای ۴ و ۶ و همچنین به‌استثنای 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 جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

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 نمی‌دهد.

[سایر بندها طبق نمونه ۷ ادامه می‌یابد]

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 یاد شده 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 صورت‌ها، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

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. 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 بااهمیت 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 بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورت‌های مالی به‌منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود،

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)

و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های 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 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 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

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 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 نمی‌باشد.

[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 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)

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 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.

تحریف‌ها

۶) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده می‌باشد 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 می‌یابد.

سایر محدودیت‌ها

۷) تأییدیه‌های 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 تأییدیه‌های 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 می‌یابد]

مؤسسه حسابرسی

۴ اردیبهشت ۱۳۰۲

واژه‌نامه

پارسی به انگلیسی

الف	
Uncertainty	ابهام
Assertion	ادعا
Presentation	ارائه
Fair Presentation	ارائه‌ی مطلوب
Misrepresentation	ارائه‌ی نادرست
Ethical Values	ارزش‌های اخلاقی
Evaluate	ارزیابی
Risk Assessment	ارزیابی (برآورد) خطر
Those Charged With Governance	ارکان راهبری
In all Material Respects	از تمام جنبه‌های بااهمیت
International Public Sector Accounting Standards	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
International Financial Reporting Standard	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
Accounting Standards	استانداردهای حسابداری
Auditing Standards	استانداردهای حسابرسی
Standards on Auditing	استانداردهای حسابرسی
National Accounting Standards	استانداردهای ملی حسابداری
National Public Sector Accounting Standards	استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی
Error	اشتباه
Unintentional Error	اشتباه غیرعمدی
Comparative Information	اطلاعات مقایسه‌ای
Assurance Obtained	اطمینان کسب شده
Reasonable Assurance	اطمینان معقول
Modified Opinion	اظہار نظر تعدیل شده
Unmodified Opinion	اظہار نظر تعدیل نشده
Auditor's Opinion	اظہار نظر حسابرس
Audit Opinion	اظہار نظر حسابرسی
Adverse Opinion	اظہار نظر مردود
Qualified Opinion	اظہار نظر مشروط
Disclosure	افشا
Incentive (Motive)	انگیزه
Materiality	اهمیت
Performance Materiality	اهمیت در اجرا

ب

Material	بالاهمیت
Financial Numbers Game	بازی اعداد مالی
Accounting Estimates	برآوردهای حسابداری
Overall Response	برخورد کلی
Audit Plan	طرح حسابرسی
Emphasis of Matter Paragraph	بند تأکید بر مطلب خاص
Introductory Paragraph	بند مقدمه
Overstating	بیش‌نمایی

پ

Money Laundering	پول‌شویی

ت

Dual Dating	تاریخ‌گذاری دوگانه
Date of the Auditor's Report	تاریخ گزارش حسابرس
Emphasis of a Matter	تأکید بر مطلب خاص
Management Representation	تأییدیه مدیران
Uncorrected Misstatements	تحریف‌های اصلاح نشده
Projected Misstatements	تحریف‌های تعمیم یافته
Judgmental Misstatements	تحریف‌های قضاوتی
Factual Misstatements	تحریف‌های قطعی
Material Misstatement	تحریف بالاهمیت
Misstatement	تحریف
Material Misstatement of Fact	تحریف بالاهمیت حقایق
Going Concern	تداوم فعالیت
Professional Skepticism	تردید حرفه‌ای
True and Fair View	تصویری درست و منصفانه
Changes in Accounting Policies	تغییر در رویه‌های حسابداری
Altering Footnotes	تغییر یادداشت‌ها
Misinterpretation of Facts	تفسیر نادرست حقایق
Fraud	تقلب
Rationalization	توجیه

ث	
Consistency	ثبات رویه
ج	
Bias	جانبداری
Falsification	جعل
چ	
Framework	چارچوب
Fair Presentation Framework	چارچوب ارائه‌ی مطلوب
Compliance Framework	چارچوب رعایت
Financial Reporting Framework	چارچوب گزارشگری مالی
ح	
Intentional Omission	حذف عمدی
Aggressive Accounting	حسابداری متهورانه
Independent Auditor	حسابرس مستقل
Cooking the Books	حساب‌سازی
خ	
Business Risk	خطر تجاری
Risk of Material Misstatement (RMM)	خطر تحریف بااهمیت
Fraud Risk	خطر تقلب
Audit Risk	خطر حسابرسی
د	
Misunderstand	درک نادرست
Manipulating the Bottom Line	دستکاری سود و زیان
Manipulation	دستکاری
Circumventing	دور زدن
ر	
Overall Audit Strategy	راهبرد (طرح) کلی حسابرسی
Creative Accounting Practices	روش‌های حسابداری ساختگی

Subsequent Events	رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
Accounting Policies	رویه‌های حسابداری
س	
Other Information	سایر اطلاعات
Other Matter Paragraphs	سایر بندهای توضیحی
Other Reporting Responsibilities	سایر مسئولیت‌های گزارشگری
Misappropriation of Assets	سوء استفاده از دارایی‌ها
ش	
Related Party	شخص وابسته
Evidence	شواهد
Audit Evidence	شواهد حسابرسی
ص	
Financial Statements	صورت‌های مالی
Basic Financial Statements	صورت‌های مالی اساسی
ض	
Internal Control Weaknesses	ضعف‌های سیستم کنترل داخلی
ط	
Classification	طبقه‌بندی
Misclassifying Transactions	طبقه‌بندی نادرست معاملات
ع	
Disclaimer of Opinion	عدم اظهار نظر
Non Compliance with Laws and Regulations	عدم رعایت قوانین و مقررات
ف	
Pervasive	فراگیر
Audit Process	فرآیند حسابرسی
Deceive	فریب

ق

Reliability	قابل اتکا بودن
Understandability	قابل فهم بودن
Comparability	قابل مقایسه بودن
Auditor's Judgment	قضاوت حسابرس
Understating	کم‌نمایی

ک

Expert	کارشناس
Dishonest Act	کردار نانجیبانه
Internal Controls	کنترل‌های داخلی

گ

Auditor's Report	گزارش حسابرس
Independent Auditor's Report	گزارش حسابرس مستقل
Audit Report	گزارش حسابرسی
Report on Other Legal and Regulatory Requirements	گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی
Annual Report	گزارش سالانه
Report on the Financial Statements	گزارش نسبت به صورت‌های مالی
Fraudulent Financial Reporting	گزارشگری مالی متقلبانه
Misleading	گمراه‌کننده

م

Basis for Modification	مبانی تعدیل
Basis for Adverse Opinion	مبانی اظهار نظر مردود
Basis for Qualified Opinion	مبانی اظهار نظر مشروط
Basis for Disclaimer of Opinion	مبانی عدم اظهار نظر
Limitation on the Scope of the Audit	محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی
Inherent Limitations of an Audit	محدودیت‌های ذاتی حسابرسی

Addressee	مخاطب (گیرنده)
Earnings Management	مدیریت سود
Relevance	مربوط بودن
Investigative Process	مرحله‌ی رسیدگی و آزمون
Reporting Process	مرحله‌ی گزارشگری
Auditor's Responsibility	مسئولیت حسابرس
Management's Responsibility for the Financial Statements	مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی
Clearly Trivial	مشخصاً ناچیز
Earn Incentives	مشوق‌های سودآوری
Transactions	معاملات
Inconsistencies	مغایرت‌ها
General Purpose	مقاصد (یا هدف) عمومی
Regulations	مقررات
ن	
Unreasonable	نامعقول
Auditor's Address	نشانی حسابرس
ه	
Income Smoothing	هموارسازی سود

واژه‌نامه

انگلیسی به پارسی

A

Accounting Estimates	برآوردهای حسابداری
Accounting Policies	رویه‌های حسابداری
Accounting Standards	استانداردهای حسابداری
Addressee	مخاطب (گیرنده)
Adverse Opinion	اظہار نظر مردود
Aggressive Accounting	حسابداری متهورانه
Altering Footnotes	تغییر یادداشت‌ها
Annual Report	گزارش سالانه
Assertion	ادعا
Assurance Obtained	اطمینان کسب شده
Audit Evidence	شواهد حسابرسی
Audit Opinion	اظہار نظر حسابرسی
Audit Plan	طرح حسابرسی
Audit Process	فرآیند حسابرسی
Audit Report	گزارش حسابرسی
Audit Risk	خطر حسابرسی
Auditing Standards	استانداردهای حسابرسی
Auditor's Address	نشانی حسابرس
Auditor's Judgment	قضاوت حسابرس
Auditor's Opinion	اظہار نظر حسابرس
Auditor's Report	گزارش حسابرس
Auditor's Responsibility	مسئولیت حسابرس

B

Basic Financial Statements	صورت‌های مالی اساسی
Basis for Adverse Opinion	مبانی اظہار نظر مردود
Basis for Disclaimer of Opinion	مبانی عدم اظہار نظر
Basis for Modification	مبانی تعدیل

Basis for Qualified Opinion	مبانی اظهار نظر مشروط
Bias	جانبداری
Business Risk	خطر تجاری

C

Changes in Accounting Policies	تغییر در رویه‌های حسابداری
Circumventing	دور زدن
Classification	طبقه‌بندی
Clearly Trivial	مشخصاً ناچیز
Comparability	قابل مقایسه بودن
Comparative Information	اطلاعات مقایسه‌ای
Compliance Framework	چارچوب رعایت
Consistency	ثبات رویه
Cooking the Books	حساب‌سازی
Creative Accounting Practices	روش‌های حسابداری ساختگی

D

Date of the Auditor's Report	تاریخ گزارش حسابرس
Deceive	فریب
Disclaimer of Opinion	عدم اظهار نظر
Disclosure	افشا
Dishonest Act	کردار نانجیبانه
Dual Dating	تاریخ‌گذاری دوگانه

E

Earn Incentives	مشوق‌های سودآوری
Earnings Management	مدیریت سود
Emphasis of a Matter	تأکید بر مطلب خاص
Emphasis of Matter Paragraph	بند تأکید بر مطلب خاص
Error	اشتباه
Ethical Values	ارزش‌های اخلاقی
Evaluate	ارزیابی
Evidence	شواهد
Expert	کارشناس

F

Factual Misstatements	تحریف‌های قطعی
Fair Presentation	ارائه‌ی مطلوب
Fair Presentation Framework	چارچوب ارائه‌ی مطلوب
Falsification	جعل
Financial Numbers Game	بازی اعداد مالی
Financial Reporting Framework	چارچوب گزارشگری مالی
Financial Statements	صورت‌های مالی
Framework	چارچوب
Fraud	تقلب
Fraud Risk	خطر تقلب
Fraudulent Financial Reporting	گزارشگری مالی متقلبانه

G

General Purpose	مقاصد (یا هدف) عمومی
Going Concern	تداوم فعالیت

I

In all Material Respects	از تمام جنبه‌های بااهمیت
Incentive (Motive)	انگیزه
Income Smoothing	هموارسازی سود
Inconsistencies	مغایرت‌ها
Independent Auditor	حسابرس مستقل
Independent Auditor's Report	گزارش حسابرس مستقل
Inherent Limitations of an Audit	محدودیت‌های ذاتی حسابرسی
Intentional Omission	حذف عمدی

Internal Control Weaknesses	ضعف‌های سیستم کنترل داخلی
Internal Controls	کنترل‌های داخلی
International Financial Reporting Standard	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
International Public Sector Accounting Standards	استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
Introductory Paragraph	بند مقدمه
Investigative Process	مرحله‌ی رسیدگی و آزمون
J	
Judgmental Misstatements	تحریف‌های قضاوتی
L	
Limitation on the Scope of the Audit	محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی
M	
Management Representation	تأییدیه مدیران
Management's Responsibility for the Financial Statements	مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی
Manipulating the Bottom Line	دستکاری سود و زیان
Manipulation	دستکاری
Material	بااهمیت
Material Misstatement	تحریف بااهمیت
Material Misstatement of Fact	تحریف بااهمیت حقایق
Materiality	اهمیت
Misappropriation of Assets	سوء استفاده از دارایی‌ها
Misclassifying Transactions	طبقه‌بندی نادرست معاملات
Misinterpretation of Facts	تفسیر نادرست حقایق
Misleading	گمراه کننده
Misrepresentation	ارائه‌ی نادرست

Misstatement	تحریف
Misunderstand	درک نادرست
Modified Opinion	اظهار نظر تعدیل شده
Money Laundering	پول‌شویی

N

National Accounting Standards	استانداردهای ملی حسابداری
National Public Sector Accounting Standards	استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی
Non Compliance with Laws and Regulations	عدم رعایت قوانین و مقررات

O

Other Information	سایر اطلاعات
Other Matter Paragraphs	سایر بندهای توضیحی
Other Reporting Responsibilities	سایر مسئولیت‌های گزارشگری
Overall Audit Strategy	راهبرد (طرح) کلی حسابرسی
Overall Response	برخورد کلی
Overstating	بیش‌نمایی

P

Performance Materiality	اهمیت در اجرا
Pervasive	فراگیر
Presentation	ارائه
Professional Skepticism	تردید حرفه‌ای
Projected Misstatements	تحریف‌های تعمیم یافته

Q

Qualified Opinion	اظهار نظر مشروط

R

Rationalization	توجیه
Reasonable Assurance	اطمینان معقول
Regulations	مقررات
Related Party	شخص وابسته
Relevance	مربوط بودن
Reliability	قابل اتکا بودن
Report on Other Legal and Regulatory Requirements	گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی
Report on the Financial Statements	گزارش نسبت به صورت‌های مالی
Reporting Process	مرحله‌ی گزارشگری
Risk Assessment	ارزیابی (برآورد) خطر
Risk of Material Misstatement (RMM)	خطر تحریف بااهمیت

S

Standards on Auditing	استانداردهای حسابرسی
Subsequent Events	رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

T

Those Charged With Governance	ارکان راهبری
Transactions	معاملات
True and Fair View	تصویری درست و منصفانه

U

Uncertainty	ابهام
Uncorrected Misstatements	تحریف‌های اصلاح نشده
Understandability	قابل فهم بودن
Understating	کم‌نمایی
Unintentional Error	اشتباه غیر عمدی
Unmodified Opinion	اظهار نظر تعدیل نشده
Unreasonable	نامعقول

فهرست موضوعی

ابهام، ۳۶، ۴۰، ۵۵، ۷۷، ۸۵، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۴۰، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۷، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۱، ۲۰۴، ۲۰۶، ۲۰۷، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۳، ۲۲۶، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۷۲، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۹، ۲۹۹، ۳۰۵، ۳۱۱، ۳۲۲، ۳۲۵، ۳۳۷، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۴، ۳۴۶، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۳، ۳۵۸، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۴، ۳۶۸، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۸۱، ۳۸۶، ۳۸۹، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۵۷، ۴۶۴، ۴۶۸، ۴۷۱، ۴۷۵، ۴۷۷، ۴۸۳، ۴۸۵، ۴۹۸، ۵۰۱، ۵۳۰، ۵۳۹، ۵۴۴، ۵۵۴، ۵۷۹، ۵۸۰، ۵۸۲، ۵۸۴، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۱۴، ۶۱۹، ۶۲۱، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۳، ۶۵۴

ابهام اساسی، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۵۷، ۱۶۳، ۱۷۱، ۳۳۷، ۳۳۹، ۳۴۱، ۳۴۴، ۳۴۶، ۳۵۰، ۳۵۳، ۳۶۰، ۳۶۴، ۳۶۸، ۳۷۴، ۳۷۶، ۴۴۴، ۵۸۲، ۶۰۴، ۶۱۴، ۶۱۹، ۶۲۸، ۶۴۰

ابهام بالاهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت، ۲۰۴، ۲۰۷، ۲۲۱، ۲۲۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۷۹

ابهام بالاهمیت و فراگیر، ۵۵، ۱۰۶، ۱۲۶، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۵۶، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۸، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۱، ۲۳۸، ۲۸۰، ۵۷۹

ابهام بالاهمیت ولی غیر فراگیر، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۷، ۲۲۳، ۴۳۸، ۴۵۷، ۴۶۴، ۴۷۱، ۴۷۷، ۴۸۵، ۴۹۸، ۶۰۵، ادعا، ۴۰، ۳۶۰

ارائتی مطلوب، ۸، ۹، ۱۱، ۱۸، ۲۰، ۳۸، ۷۸، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۶۷، ۲۵۱، ۳۶۷، ۳۷۶، ۶۴۳، ۶۵۱

ارائتی نادرست، ۲۵، ۷۷، ۸۳، ۸۴، ۱۱۱، ۱۷۵، ۳۶۳، ۶۴۳، ۶۵۲

ارزش‌های اخلاقی، ۱۱۵، ۶۴۳، ۶۵۰

ارزیابی خطر، ۲۷، ۳۹، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۹۳، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۲۱۸، ۲۵۶، ۲۶۰، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۳۸۰، ۴۴۰، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۱۰، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۶، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸

ارزیابی شواهد، ۲، ۱۵

ارکان راهبری، ۵، ۷، ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۶، ۱۷، ۳۰، ۳۲، ۵۰، ۶۸، ۷۳، ۹۱، ۱۰۵، ۱۲۵، ۱۲۷، ۱۴۲، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۸۱، ۱۹۰، ۱۹۲، ۲۰۳، ۲۱۶، ۲۳۱، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۸۳، ۳۷۸، ۳۸۴، ۶۰۴، ۶۴۳، ۶۵۴

اساسی، ۶، ۱۷، ۵۵، ۹۶، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۲۵، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۸، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۹، ۱۸۲، ۱۸۵، ۱۸۸، ۲۱۱، ۲۳۶، ۲۳۸، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۶۱، ۲۶۶، ۲۷۵، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۷، ۳۳۲، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۴۰، ۳۴۴، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۶۱، ۳۶۷، ۳۸۹، ۳۷۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۷۵، ۵۰۶، ۵۱۶، ۵۲۵، ۵۶۰، ۵۷۵، ۵۸۲، ۵۸۴، ۶۰۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۹، ۶۲۷، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۳، ۶۳۷، ۶۴۰، ۶۴۱

استاندارد حسابداری، ۶، ۴۳، ۴۸، ۱۰۹، ۱۴۲، ۲۰۴، ۲۲۱، ۲۲۶، ۲۳۶، ۲۴۸، ۲۵۵، ۲۵۶، ۲۷۱، ۳۳۴، ۳۵۶، ۳۶۰، ۳۷۶، ۳۸۰، ۳۸۵، ۴۱۴، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۴۰، ۴۴۳، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۴۷، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۶، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۶، ۴۹۸، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۱۴، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۴، ۵۲۸، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۴۲، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۹، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۸۰، ۵۸۶، ۵۸۷، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۱، ۵۹۲

استاندارد حسابرسی، ۴، ۹، ۲۴، ۲۵، ۲۷، ۳۲، ۳۷، ۳۹، ۵۲، ۵۵، ۶۷، ۱۱۱، ۱۳۶، ۱۳۸، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۳۶، ۲۳۹، ۲۴۵، ۲۴۷، ۲۵۲، ۲۵۴، ۲۵۶، ۲۶۷، ۲۶۹، ۲۷۲، ۲۷۷، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۴، ۲۸۵، ۲۸۶، ۲۸۸، ۲۹۳، ۲۹۴، ۳۰۳، ۵۰۴، ۵۰۶، ۵۲۷، ۵۴۲، ۵۵۷، ۵۷۱، ۵۸۹، ۵۹۲، ۵۹۴، ۶۱۴

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۵، ۱۵، ۱۶، ۶۴۳، ۶۵۲

استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲، ۳، ۴، ۵، ۹، ۱۵، ۳۳، ۵۲

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۵، ۱۹، ۴۳، ۴۹، ۵۵، ۹۶، ۲۱۴، ۲۲۲، ۳۸۰، ۳۸۵، ۴۲۸، ۵۹۲، ۶۴۳، ۶۵۲

استانداردهای حسابداری، ۳، ۶، ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۶، ۱۸، ۱۹، ۲۱، ۲۳، ۲۸، ۳۲، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۲، ۴۳، ۴۸، ۴۹، ۵۱، ۵۲، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۶۴، ۶۹، ۷۰، ۷۱، ۷۴، ۷۵، ۷۶، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۵، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰، ۹۲، ۹۵، ۹۶، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۵، ۱۲۱، ۱۲۳، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۰، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۹، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۰، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۵، ۱۷۷، ۱۸۵، ۱۹۲، ۲۰۵، ۲۱۴، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۳، ۲۲۷، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۶، ۲۴۸، ۲۵۱، ۲۵۲، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۷۲، ۲۷۵، ۲۷۸، ۲۸۱، ۲۸۲، ۳۱۱، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۶، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۶، ۳۵۸، ۳۶۰، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۷۴، ۳۷۷، ۳۸۰، ۳۸۲، ۳۸۴، ۳۸۵، ۴۱۴، ۴۲۸، ۴۳۹، ۴۴۱، ۴۸۱، ۴۸۲، ۴۸۳، ۴۸۶، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۹، ۵۰۰، ۵۰۱، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۱۲، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۳، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۳۲، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۸، ۵۸۱، ۵۸۳، ۵۸۴، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۶۰۲، ۶۱۳، ۶۱۶، ۶۱۸، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۹، ۶۳۱، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۱، ۶۴۳، ۶۴۹

استانداردهای حسابداری ایران، ۳، ۶، ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۶، ۱۸، ۱۹، ۳۷، ۳۹، ۴۲، ۴۹، ۵۵، ۹۶، ۲۱۴، ۳۸۰، ۳۸۵، ۴۲۸، ۵۹۲

استانداردهای حسابداری، ۲، ۳، ۶، ۸، ۱۱، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۲۲، ۲۵، ۵۲، ۵۳، ۵۶، ۵۷، ۶۴، ۶۵، ۷۰، ۷۴، ۷۵، ۷۷، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۵، ۹۱، ۹۳، ۹۴، ۱۰۶، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۲۱، ۱۳۴، ۱۳۳، ۱۴۶، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۲، ۱۵۴، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۶۴، ۲۱۱، ۲۱۶، ۲۱۸، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۵۹، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۷۴، ۳۰۸، ۳۱۰، ۳۱۲، ۳۲۲، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۸، ۳۵۱، ۳۵۶، ۳۶۵، ۳۷۳، ۳۸۱، ۳۸۲، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۶۶، ۵۷۱، ۵۸۱، ۵۸۶، ۵۹۵، ۶۰۰، ۶۰۲، ۶۰۶، ۶۱۳، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۳۰، ۶۳۸، ۶۴۰، ۶۴۳، ۶۴۹، ۶۵۴

استانداردهای ملی حسابداری، ۵، ۸، ۱۵، ۶۴۳، ۶۵۳

استانداردهای ملی حسابداری بخش عمومی، ۵، ۱۵، ۶۴۳، ۶۵۳

استقلال، ۱۲، ۴۹، ۷۶، ۹۰، ۳۳۳

اِستِبا، ۷، ۲۳، ۳۲، ۴۰، ۴۴، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۷۸، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۷، ۹۲، ۹۳، ۱۰۵، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۷۳، ۱۷۵، ۲۱۸، ۲۲۳، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۸۸، ۲۹۹، ۳۰۲، ۳۱۰، ۳۱۸، ۳۲۶، ۳۳۰، ۳۳۸، ۳۴۱، ۳۵۵، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۷۱، ۳۷۳، ۳۷۵، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۹، ۴۴۰، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۲، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶

۵۸۱، ۵۹۵، ۵۹۶، ۶۱۴، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۳، ۶۵۰، ۶۵۴

اشخاص وابسته، ۳۰، ۳۳، ۶۱، ۲۵۵، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۷۸، ۲۸۴، ۳۳۲، ۳۳۸، ۳۷۱، ۳۷۸، ۴۱۲، ۴۱۸، ۴۸۶، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۶، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۴۶، ۵۵۳، ۵۵۵، ۵۷۰، ۵۷۲

اصلاحیه‌ی قانون تجارت، ۵۴، ۵۸، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۷۰، ۷۱، ۷۲، ۷۵، ۹۵، ۹۸، ۱۴۹، ۱۵۵، ۱۶۴، ۲۵۷، ۲۶۰، ۲۶۹، ۲۷۱، ۲۷۳، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۵، ۲۸۶، ۲۸۷، ۲۸۸، ۲۸۹، ۲۹۰، ۲۹۱، ۲۹۲، ۲۹۳، ۲۹۴، ۲۹۵، ۲۹۶، ۲۹۷، ۲۹۸، ۲۹۹، ۳۰۰، ۳۰۱، ۳۰۲، ۳۰۳، ۳۰۴، ۳۰۵، ۳۰۶، ۳۰۷، ۳۰۸، ۳۰۹، ۳۱۰، ۳۱۱، ۳۱۲، ۳۱۳، ۳۱۴، ۳۱۵، ۳۱۶، ۳۱۷، ۳۱۸، ۳۱۹، ۳۲۰، ۳۲۱، ۳۲۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۷، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۰، ۳۹۱، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۴، ۳۹۵، ۳۹۶، ۳۹۷، ۳۹۸، ۳۹۹، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۰۹، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۴، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۷، ۴۱۸، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۲، ۴۲۳، ۴۲۴، ۴۲۵، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۸، ۴۲۹، ۴۳۰، ۴۳۱، ۴۳۲، ۴۳۳، ۴۳۴، ۴۳۵، ۴۳۶، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۱، ۴۵۲، ۴۵۳، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۵۹، ۴۶۰، ۴۶۱، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۷، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۶، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۱، ۴۸۲، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۷، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۰، ۵۰۱، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۱۲، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۳، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۲۷، ۵۲۸، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۳، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۱، ۵۶۲، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۵، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۷۹، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۳، ۵۸۴، ۵۸۵، ۵۸۶، ۵۸۷، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۰، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۳، ۵۹۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۵۹۹، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۲۳، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۲، ۶۴۳، ۶۴۴، ۶۴۵، ۶۴۶، ۶۴۷، ۶۴۸، ۶۴۹، ۶۵۰، ۶۵۱، ۶۵۲، ۶۵۳، ۶۵۴، ۶۵۵، ۶۵۶، ۶۵۷، ۶۵۸، ۶۵۹، ۶۶۰، ۶۶۱، ۶۶۲، ۶۶۳، ۶۶۴، ۶۶۵، ۶۶۶، ۶۶۷، ۶۶۸، ۶۶۹، ۶۷۰، ۶۷۱، ۶۷۲، ۶۷۳، ۶۷۴، ۶۷۵، ۶۷۶، ۶۷۷، ۶۷۸، ۶۷۹، ۶۸۰، ۶۸۱، ۶۸۲، ۶۸۳، ۶۸۴، ۶۸۵، ۶۸۶، ۶۸۷، ۶۸۸، ۶۸۹، ۶۹۰، ۶۹۱، ۶۹۲، ۶۹۳، ۶۹۴، ۶۹۵، ۶۹۶، ۶۹۷، ۶۹۸، ۶۹۹، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۲، ۷۰۳، ۷۰۴، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۰۷، ۷۰۸، ۷۰۹، ۷۱۰، ۷۱۱، ۷۱۲، ۷۱۳، ۷۱۴، ۷۱۵، ۷۱۶، ۷۱۷، ۷۱۸، ۷۱۹، ۷۲۰، ۷۲۱، ۷۲۲، ۷۲۳، ۷۲۴، ۷۲۵، ۷۲۶، ۷۲۷، ۷۲۸، ۷۲۹، ۷۳۰، ۷۳۱، ۷۳۲، ۷۳۳، ۷۳۴، ۷۳۵، ۷۳۶، ۷۳۷، ۷۳۸، ۷۳۹، ۷۴۰، ۷۴۱، ۷۴۲، ۷۴۳، ۷۴۴، ۷۴۵، ۷۴۶، ۷۴۷، ۷۴۸، ۷۴۹، ۷۵۰، ۷۵۱، ۷۵۲، ۷۵۳، ۷۵۴، ۷۵۵، ۷۵۶، ۷۵۷، ۷۵۸، ۷۵۹، ۷۶۰، ۷۶۱، ۷۶۲، ۷۶۳، ۷۶۴، ۷۶۵، ۷۶۶، ۷۶۷، ۷۶۸، ۷۶۹، ۷۷۰، ۷۷۱، ۷۷۲، ۷۷۳، ۷۷۴، ۷۷۵، ۷۷۶، ۷۷۷، ۷۷۸، ۷۷۹، ۷۸۰، ۷۸۱، ۷۸۲، ۷۸۳، ۷۸۴، ۷۸۵، ۷۸۶، ۷۸۷، ۷۸۸، ۷۸۹، ۷۹۰، ۷۹۱، ۷۹۲، ۷۹۳، ۷۹۴، ۷۹۵، ۷۹۶، ۷۹۷، ۷۹۸، ۷۹۹، ۸۰۰، ۸۰۱، ۸۰۲، ۸۰۳، ۸۰۴، ۸۰۵، ۸۰۶، ۸۰۷، ۸۰۸، ۸۰۹، ۸۱۰، ۸۱۱، ۸۱۲، ۸۱۳، ۸۱۴، ۸۱۵، ۸۱۶، ۸۱۷، ۸۱۸، ۸۱۹، ۸۲۰، ۸۲۱، ۸۲۲، ۸۲۳، ۸۲۴، ۸۲۵، ۸۲۶، ۸۲۷، ۸۲۸، ۸۲۹، ۸۳۰، ۸۳۱، ۸۳۲، ۸۳۳، ۸۳۴، ۸۳۵، ۸۳۶، ۸۳۷، ۸۳۸، ۸۳۹، ۸۴۰، ۸۴۱، ۸۴۲، ۸۴۳، ۸۴۴، ۸۴۵، ۸۴۶، ۸۴۷، ۸۴۸، ۸۴۹، ۸۵۰، ۸۵۱، ۸۵۲، ۸۵۳، ۸۵۴، ۸۵۵، ۸۵۶، ۸۵۷، ۸۵۸، ۸۵۹، ۸۶۰، ۸۶۱، ۸۶۲، ۸۶۳، ۸۶۴، ۸۶۵، ۸۶۶، ۸۶۷، ۸۶۸، ۸۶۹، ۸۷۰، ۸۷۱، ۸۷۲، ۸۷۳، ۸۷۴، ۸۷۵، ۸۷۶، ۸۷۷، ۸۷۸، ۸۷۹، ۸۸۰، ۸۸۱، ۸۸۲، ۸۸۳، ۸۸۴، ۸۸۵، ۸۸۶، ۸۸۷، ۸۸۸، ۸۸۹، ۸۹۰، ۸۹۱، ۸۹۲، ۸۹۳، ۸۹۴، ۸۹۵، ۸۹۶، ۸۹۷، ۸۹۸، ۸۹۹، ۹۰۰، ۹۰۱، ۹۰۲، ۹۰۳، ۹۰۴، ۹۰۵، ۹۰۶، ۹۰۷، ۹۰۸، ۹۰۹، ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۱۲، ۹۱۳، ۹۱۴، ۹۱۵، ۹۱۶، ۹۱۷، ۹۱۸، ۹۱۹، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲، ۹۲۳، ۹۲۴، ۹۲۵، ۹۲۶، ۹۲۷، ۹۲۸، ۹۲۹، ۹۳۰، ۹۳۱، ۹۳۲، ۹۳۳، ۹۳۴، ۹۳۵، ۹۳۶، ۹۳۷، ۹۳۸، ۹۳۹، ۹۴۰، ۹۴۱، ۹۴۲، ۹۴۳، ۹۴۴، ۹۴۵، ۹۴۶، ۹۴۷، ۹۴۸، ۹۴۹، ۹۵۰، ۹۵۱، ۹۵۲، ۹۵۳، ۹۵۴، ۹۵۵، ۹۵۶، ۹۵۷، ۹۵۸، ۹۵۹، ۹۶۰، ۹۶۱، ۹۶۲، ۹۶۳، ۹۶۴، ۹۶۵، ۹۶۶، ۹۶۷، ۹۶۸، ۹۶۹، ۹۷۰، ۹۷۱، ۹۷۲، ۹۷۳، ۹۷۴، ۹۷۵، ۹۷۶، ۹۷۷، ۹۷۸، ۹۷۹، ۹۸۰، ۹۸۱، ۹۸۲، ۹۸۳، ۹۸۴، ۹۸۵، ۹۸۶، ۹۸۷، ۹۸۸، ۹۸۹، ۹۹۰، ۹۹۱، ۹۹۲، ۹۹۳، ۹۹۴، ۹۹۵، ۹۹۶، ۹۹۷، ۹۹۸، ۹۹۹، ۱۰۰۰، ۱۰۰۱، ۱۰۰۲، ۱۰۰۳، ۱۰۰۴، ۱۰۰۵، ۱۰۰۶، ۱۰۰۷، ۱۰۰۸، ۱۰۰۹، ۱۰۱۰، ۱۰۱۱، ۱۰۱۲، ۱۰۱۳، ۱۰۱۴، ۱۰۱۵، ۱۰۱۶، ۱۰۱۷، ۱۰۱۸، ۱۰۱۹، ۱۰۲۰، ۱۰۲۱، ۱۰۲۲، ۱۰۲۳، ۱۰۲۴، ۱۰۲۵، ۱۰۲۶، ۱۰۲۷، ۱۰۲۸، ۱۰۲۹، ۱۰۳۰، ۱۰۳۱، ۱۰۳۲، ۱۰۳۳، ۱۰۳۴، ۱۰۳۵، ۱۰۳۶، ۱۰۳۷، ۱۰۳۸، ۱۰۳۹، ۱۰۴۰، ۱۰۴۱، ۱۰۴۲، ۱۰۴۳، ۱۰۴۴، ۱۰۴۵، ۱۰۴۶، ۱۰۴۷، ۱۰۴۸، ۱۰۴۹، ۱۰۵۰، ۱۰۵۱، ۱۰۵۲، ۱۰۵۳، ۱۰۵۴، ۱۰۵۵، ۱۰۵۶، ۱۰۵۷، ۱۰۵۸، ۱۰۵۹، ۱۰۶۰، ۱۰۶۱، ۱۰۶۲، ۱۰۶۳، ۱۰۶۴، ۱۰۶۵، ۱۰۶۶، ۱۰۶۷، ۱۰۶۸، ۱۰۶۹، ۱۰۷۰، ۱۰۷۱، ۱۰۷۲، ۱۰۷۳، ۱۰۷۴، ۱۰۷۵، ۱۰۷۶، ۱۰۷۷، ۱۰۷۸، ۱۰۷۹، ۱۰۸۰، ۱۰۸۱، ۱۰۸۲، ۱۰۸۳، ۱۰۸۴، ۱۰۸۵، ۱۰۸۶، ۱۰۸۷، ۱۰۸۸، ۱۰۸۹، ۱۰۹۰، ۱۰۹۱، ۱۰۹۲، ۱۰۹۳، ۱۰۹۴، ۱۰۹۵، ۱۰۹۶، ۱۰۹۷، ۱۰۹۸، ۱۰۹۹، ۱۱۰۰، ۱۱۰۱، ۱۱۰۲، ۱۱۰۳، ۱۱۰۴، ۱۱۰۵، ۱۱۰۶، ۱۱۰۷، ۱۱۰۸، ۱۱۰۹، ۱۱۱۰، ۱۱۱۱، ۱۱۱۲، ۱۱۱۳، ۱۱۱۴، ۱۱۱۵، ۱۱۱۶، ۱۱۱۷، ۱۱۱۸، ۱۱۱۹، ۱۱۲۰، ۱۱۲۱، ۱۱۲۲، ۱۱۲۳، ۱۱۲۴، ۱۱۲۵، ۱۱۲۶، ۱۱۲۷، ۱۱۲۸، ۱۱۲۹، ۱۱۳۰، ۱۱۳۱، ۱۱۳۲، ۱۱۳۳، ۱۱۳۴، ۱۱۳۵، ۱۱۳۶، ۱۱۳۷، ۱۱۳۸، ۱۱۳۹، ۱۱۴۰، ۱۱۴۱، ۱۱۴۲، ۱۱۴۳، ۱۱۴۴، ۱۱۴۵، ۱۱۴۶، ۱۱۴۷، ۱۱۴۸، ۱۱۴۹، ۱۱۵۰، ۱۱۵۱، ۱۱۵۲، ۱۱۵۳، ۱۱۵۴، ۱۱۵۵، ۱۱۵۶، ۱۱۵۷، ۱۱۵۸، ۱۱۵۹، ۱۱۶۰، ۱۱۶۱، ۱۱۶۲، ۱۱۶۳، ۱۱۶۴، ۱۱۶۵، ۱۱۶۶، ۱۱۶۷، ۱۱۶۸، ۱۱۶۹، ۱۱۷۰، ۱۱۷۱، ۱۱۷۲، ۱۱۷۳، ۱۱۷۴، ۱۱۷۵، ۱۱۷۶، ۱۱۷۷، ۱۱۷۸، ۱۱۷۹، ۱۱۸۰، ۱۱۸۱، ۱۱۸۲، ۱۱۸۳، ۱۱۸۴، ۱۱۸۵، ۱۱۸۶، ۱۱۸۷، ۱۱۸۸، ۱۱۸۹، ۱۱۹۰، ۱۱۹۱، ۱۱۹۲، ۱۱۹۳، ۱۱۹۴، ۱۱۹۵، ۱۱۹۶، ۱۱۹۷، ۱۱۹۸، ۱۱۹۹، ۱۲۰۰، ۱۲۰۱، ۱۲۰۲، ۱۲۰۳، ۱۲۰۴، ۱۲۰۵، ۱۲۰۶، ۱۲۰۷، ۱۲۰۸، ۱۲۰۹، ۱۲۱۰، ۱۲۱۱، ۱۲۱۲، ۱۲

اطلاعات مالی، ۶، ۱۳، ۲۳، ۳۰، ۳۷، ۳۹، ۴۱، ۴۲، ۴۵، ۶۵، ۷۹، ۱۲۳، ۲۱۳، ۲۴۰، ۲۶۲، ۲۹۱، ۳۰۹، ۳۷۳، ۳۸۶، ۳۸۸، ۴۰۳، ۴۱۳، ۴۲۷، ۵۲۱، ۵۳۰، ۵۹۰، ۶۰۰

اطلاعات مقایسه‌ای، ۱۹۱، ۲۰۸، ۲۱۳، ۲۲۲، ۲۳۰، ۲۳۲، ۲۳۵، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۷۵، ۲۷۷، ۳۶۸، ۳۷۰، ۳۸۴، ۴۷۷، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۹۴، ۵۰۳، ۶۰۳، ۶۱۳، ۶۴۳، ۶۵۰

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری، ۷۸، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۹۲، ۲۱۶

اطمینان کسب شده، ۳، ۶۴۳، ۶۴۹

اطمینان معقول، ۲۳، ۲۷، ۵۲، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۹۳، ۹۴، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۷۶، ۲۱۸، ۲۵۹، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۳۰۹، ۳۱۰، ۳۱۱، ۳۲۶، ۳۴۴، ۳۶۳، ۳۷۱، ۳۷۳، ۴۴۰، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۳، ۶۵۴

اظهار نظر، ۲، ۳، ۸، ۱۰، ۱۲، ۱۵، ۱۸، ۱۹، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۳۴، ۴۳، ۴۵، ۴۶، ۴۹، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۵۷، ۵۸، ۵۹، ۶۰، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۸، ۶۹، ۷۰، ۷۱، ۷۴، ۷۵، ۷۶، ۷۸، ۸۰، ۸۱، ۸۳، ۸۹، ۹۰، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۷، ۹۸، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۱۹۳، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۸، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۵، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۲، ۲۵۵، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۷۲، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۷، ۲۸۸، ۲۹۳، ۲۹۴، ۲۹۹، ۳۰۱، ۳۰۴، ۳۰۹، ۳۱۰، ۳۱۱، ۳۱۲، ۳۱۳، ۳۱۴، ۳۱۵، ۳۱۶، ۳۱۷، ۳۱۸، ۳۱۹، ۳۲۰، ۳۲۱، ۳۲۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۸، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۷، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۴، ۳۷۷، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۵، ۴۰۰، ۴۰۴، ۴۰۷، ۴۰۹، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۱، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۵۹، ۴۶۱، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۸، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۶، ۴۸۰، ۴۸۱، ۴۸۳، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۹، ۵۰۱، ۵۰۴، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۸، ۵۲۲، ۵۲۵، ۵۲۷، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۰، ۵۴۲، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۸، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۳، ۶۴۹، ۶۵۳، ۶۵۴

اظهار نظر تعدیل شده، ۵۵، ۱۲۴، ۱۲۸، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۶۳، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۸۳، ۱۸۵، ۱۹۳، ۲۱۷، ۲۵۸، ۳۷۷، ۴۴۳، ۴۵۳

اظهار نظر تعدیل نشده، ۵۳، ۵۶، ۱۲۸، ۱۳۱، ۱۳۵، ۱۵۸، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۸۶، ۱۸۷، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۷، ۲۷۶، ۳۱۵، ۳۱۸، ۳۱۹، ۳۲۰، ۳۳۴، ۳۳۸، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۹

اظهار نظر حسابرس، ۲، ۳، ۸، ۱۰، ۱۲، ۱۵، ۱۹، ۲۸، ۴۳، ۴۵، ۴۹، ۵۴، ۵۵، ۵۷، ۶۳، ۶۵، ۷۵، ۷۶، ۹۰، ۹۳، ۹۸، ۱۳۳، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۷۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۹۱، ۱۹۲، ۲۰۵، ۲۱۷، ۲۲۱، ۲۲۳، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۳۵، ۲۴۰، ۲۴۵، ۲۵۷، ۲۷۹، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۷، ۲۸۸، ۳۲۳، ۳۲۵، ۳۲۷، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۵، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۵، ۳۵۷، ۳۷۲، ۳۸۰، ۴۳۹، ۴۴۹، ۴۵۷، ۴۶۵، ۴۷۲، ۴۷۹، ۴۸۸، ۴۹۸، ۵۰۹، ۵۳۶، ۵۵۰، ۵۶۵، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۱۱، ۶۴۳، ۶۴۹

اظهار نظر دوگانه، ۱۰۵، ۱۳۷، ۱۳۸، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۵۸، ۱۶۶، ۱۸۹، ۲۴۷، ۲۵۰، ۲۵۸، ۲۶۴

اظهار نظر متفاوت، ۱۳۷، ۱۶۶، ۳۳۹، ۳۴۱، ۳۵۰، ۳۶۸، ۶۰۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۹، ۶۳۲، ۶۳۶

افشا، ۲۱، ۲۳، ۳۰، ۳۶، ۳۷، ۳۹، ۴۲، ۵۳، ۵۵، ۶۱، ۶۷، ۶۸، ۷۰، ۷۴، ۷۷، ۷۸، ۹۳، ۹۶، ۱۰۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۶، ۱۲۶، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۵، ۱۸۲، ۱۹۰، ۱۹۲، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۱۰، ۲۱۳، ۲۱۸، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۳۰، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۴۱، ۲۴۵، ۲۴۹، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۶۰، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۱، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۳، ۲۸۴، ۳۲۲، ۳۲۴، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۳۰، ۳۳۲، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۱، ۳۶۴، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۹، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۸، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۴، ۳۹۱، ۳۹۵، ۳۹۷، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۵، ۴۱۸، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۳، ۴۲۷، ۴۲۹، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۵، ۴۵۰، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۶، ۴۶۷، ۴۶۹، ۴۷۱، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۷، ۴۸۰، ۴۸۶، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۱، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۱۰، ۵۱۲، ۵۱۵، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۲، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۰، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۸۱، ۵۸۴، ۵۸۹، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۶، ۵۹۷، ۶۰۶، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۳، ۶۵۰

امضای حسابرس، ۴۹، ۶۵، ۷۲، ۷۶، ۹۸، ۱۴۶، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۵، ۱۵۸، ۱۶۰، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۷۴، ۳۲۹، ۴۴۲، ۴۵۳، ۴۶۲، ۴۶۸، ۴۷۶، ۵۰۲، ۵۱۳، ۵۴۱، ۵۵۶، ۵۷۱، ۵۸۶، ۶۰۰

انگیزه‌های حساب‌سازی، ۱۱۷

اهمیت، ۱۵، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۶، ۴۰، ۴۲، ۴۳، ۴۸، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۳، ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۱۰۷، ۱۱۴، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۲، ۱۲۵، ۱۳۷، ۱۴۱، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۴۹، ۱۷۹، ۱۸۹، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۳، ۲۵۷، ۲۷۶، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۹۰، ۲۹۱، ۳۱۰، ۳۲۳، ۳۲۵، ۳۲۷، ۳۳۰، ۳۳۹، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۵۰، ۳۵۳، ۳۵۵، ۳۵۷، ۳۶۲، ۳۶۴، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۷۲، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۸۱، ۳۸۳، ۳۸۷، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۶، ۳۹۸، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۱۰، ۴۱۳، ۴۱۶، ۴۱۹، ۴۲۲، ۴۲۴، ۴۳۷، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۳، ۴۵۵، ۴۵۷، ۴۶۳، ۴۶۵، ۴۶۹، ۴۷۲، ۴۷۶، ۴۷۹، ۴۸۴، ۴۸۸، ۴۹۸، ۵۰۳، ۵۰۹، ۵۱۶، ۵۲۱، ۵۲۷، ۵۳۶، ۵۴۱، ۵۴۴، ۵۵۰، ۵۵۶، ۵۶۰، ۵۶۵، ۵۷۱، ۵۸۶، ۵۸۹، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۴۳، ۶۵۲، ۶۵۳

اهمیت تحریف‌های اصلاح نشده، ۲۳، ۳۲

آخرین روز اجرای عملیات حسابداری، ۶۶، ۷۶، ۷۸، ۴۷۱، ۴۹۴، ۵۰۴، ۵۲۷، ۵۴۲، ۵۷۱، ۵۹۴، ۶۱۱

آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۸، ۴۹، ۵۲، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۸۰، ۹۰، ۹۳، ۹۴، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۲۱۰، ۲۱۸، ۲۵۹، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۹۱، ۴۴۰، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸

باهمیت، ۷، ۸، ۹، ۱۲، ۱۹، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۹، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۸، ۴۰، ۴۲، ۴۵، ۴۶، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۵۹، ۶۷، ۷۱، ۷۵، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۳، ۸۶، ۹۵، ۹۶، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۸، ۱۴۰، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۸، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۸، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۱۹، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۵، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۸، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۷، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۴، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۲، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۷، ۲۹۹، ۳۱۱، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۷، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۳، ۳۳۵، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۵۰، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۵، ۳۵۸، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۶، ۳۸۹، ۳۹۱، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۱۷، ۴۲۷، ۴۳۷، ۴۳۹، ۴۴۱، ۴۴۳، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۱، ۴۵۳، ۴۵۵، ۴۵۷، ۴۶۱، ۴۶۳، ۴۶۵، ۴۶۷، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۲، ۴۷۵، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۳، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۵، ۴۹۸، ۵۰۱، ۵۰۳، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۹، ۵۱۲، ۵۱۵، ۵۱۸، ۵۲۱، ۵۲۵، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۴، ۵۴۶، ۵۴۹، ۵۵۰، ۵۵۴، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۶۰، ۵۶۵، ۵۶۹، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۶، ۵۸۰، ۵۸۹، ۵۹۳، ۵۹۴، ۵۹۸، ۶۰۵، ۶۰۸، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۲۵، ۶۳۳، ۶۳۷، ۶۴۳، ۶۴۴، ۶۵۱، ۶۵۲

بلاهمیت و فراگیر، ۱۰۷، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۳۱، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۴۰، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۷، ۱۵۰، ۱۵۴، ۱۶۱، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۱، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۸۱، ۲۸۲، ۴۴۳، ۴۷۲، ۴۷۸، ۵۲۱، ۵۸۰

بازرس قانونی، ۹، ۱۶، ۲۱، ۴۹، ۵۴، ۵۷، ۵۸، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۷۰، ۷۱، ۷۳، ۷۴، ۷۵، ۹۱، ۹۵، ۹۷، ۹۹، ۱۳۸، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۶۴، ۱۷۵، ۲۲۳، ۲۵۵، ۲۵۷، ۲۶۰، ۲۷۱، ۲۷۳، ۲۷۵، ۳۲۳، ۳۲۶، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۴۲، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۴، ۳۵۹، ۳۷۵، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۱۰، ۴۱۳، ۴۲۹، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۲، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۹، ۴۶۱، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۸، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۱، ۴۸۴، ۴۸۷، ۴۹۰، ۴۹۲، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۹، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۱۰، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۵، ۵۲۷، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۸، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۵، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۵۲، ۵۵۴، ۵۵۷، ۵۶۳، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۹، ۵۸۲، ۵۸۵، ۵۸۸، ۵۹۱، ۵۹۴، ۵۹۶، ۵۹۹، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۳۵، ۶۳۹

بازی اعداد مالی، ۱۱۵، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۷، ۶۴۴، ۶۵۱

برآوردهای حسابداری، ۷، ۱۸، ۲۳، ۳۲، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۷۷، ۸۷، ۸۸، ۹۳، ۱۰۸، ۱۱۱، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۷۲، ۲۱۸، ۲۶۰، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۳۴۷، ۳۷۵، ۴۴۰، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۱۰، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۶، ۶۲۰، ۶۳۵، ۶۳۹، ۶۴۴

بند اظهار نظر، ۵۵، ۵۶، ۵۹، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۷۳، ۹۰، ۹۶، ۹۷، ۱۲۶، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۶۶، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۸، ۲۱۰، ۲۱۳، ۲۱۶، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۹، ۲۴۵، ۲۴۷، ۲۵۰، ۲۷۹، ۳۳۶، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۷۵، ۴۳۸، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۵۷، ۴۶۴، ۴۷۱، ۴۷۷، ۴۸۶، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۴۹، ۶۰۳، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۳

بند تأکید بر مطلب خاص، ۴۹، ۵۵، ۶۸، ۹۶، ۱۲۶، ۱۶۶، ۱۹۰، ۱۹۲، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۱۰، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۷، ۲۴۹، ۲۵۵، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۹، ۲۸۰، ۳۳۴، ۳۳۶، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۵۰، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۸، ۳۷۰، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۵۵، ۴۵۷، ۴۶۴، ۴۷۱، ۴۷۷، ۴۸۶، ۴۹۸، ۵۳۲، ۵۳۴، ۵۴۹، ۵۸۹، ۶۰۶، ۶۴۴، ۶۵۰

بند مسئولیت حسابرس، ۵۳، ۵۴، ۹۰، ۱۲۸، ۱۳۱، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۸، ۱۶۴، ۱۸۴، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۹۲، ۳۵۰، ۴۴۴، ۴۴۴، ۶۰۴

بند مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی، ۱۶۴، ۶۰۴

بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، ۵۲، ۶۹، ۱۸۴، ۱۸۶، ۱۸۸

بند مقدمه، ۴۳، ۴۹، ۵۰، ۵۶، ۶۹، ۷۷، ۷۳، ۸۹، ۹۰، ۹۱، ۹۲، ۹۷، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۴۶، ۱۸۴، ۱۸۶، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۲، ۲۱۷، ۲۴۳، ۲۴۴، ۳۲۴، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۵۲

بنگاه اقتصادی، ۵، ۶، ۷، ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۶، ۱۷، ۲۵، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۹، ۴۰، ۴۲، ۴۳، ۴۸، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۶۳، ۶۹، ۷۳، ۷۴، ۷۵، ۷۷، ۷۹، ۸۰، ۸۳، ۸۴، ۸۷، ۹۰، ۹۱، ۱۰۹، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۳، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۸، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۲، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۸، ۱۶۲، ۱۶۶، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۲۰۴، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۲۱، ۲۲۶، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۴۰، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۵۶، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۱، ۲۶۴، ۲۶۷، ۲۶۹، ۲۷۵، ۲۷۷، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۴، ۳۰۹، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۷، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۰، ۳۹۱، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۴، ۳۹۵، ۳۹۶، ۳۹۷، ۳۹۸، ۳۹۹، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۰۹، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۴، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۷، ۴۱۸، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۲، ۴۲۳، ۴۲۴، ۴۲۵، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۸، ۴۲۹، ۴۳۰، ۴۳۱، ۴۳۲، ۴۳۳، ۴۳۴، ۴۳۵، ۴۳۶، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۱، ۴۵۲، ۴۵۳، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۵۹، ۴۶۰، ۴۶۱، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۷، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۶، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۱، ۴۸۲، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۷، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۰، ۵۰۱، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۱۲، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۳، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۲۷، ۵۲۸، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۳، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۱، ۵۶۲، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۵، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۷۹، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۳، ۵۸۴، ۵۸۵، ۵۸۶، ۵۸۷، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۰، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۳، ۵۹۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۵۹۹، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۲۳، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۲، ۶۴۳، ۶۴۴، ۶۴۵، ۶۴۶، ۶۴۷، ۶۴۸، ۶۴۹، ۶۵۰، ۶۵۱، ۶۵۲، ۶۵۳، ۶۵۴، ۶۵۵، ۶۵۶، ۶۵۷، ۶۵۸، ۶۵۹، ۶۶۰، ۶۶۱، ۶۶۲، ۶۶۳، ۶۶۴، ۶۶۵، ۶۶۶، ۶۶۷، ۶۶۸، ۶۶۹، ۶۷۰، ۶۷۱، ۶۷۲، ۶۷۳، ۶۷۴، ۶۷۵، ۶۷۶، ۶۷۷، ۶۷۸، ۶۷۹، ۶۸۰، ۶۸۱، ۶۸۲، ۶۸۳، ۶۸۴، ۶۸۵، ۶۸۶، ۶۸۷، ۶۸۸، ۶۸۹، ۶۹۰، ۶۹۱، ۶۹۲، ۶۹۳، ۶۹۴، ۶۹۵، ۶۹۶، ۶۹۷، ۶۹۸، ۶۹۹، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۲، ۷۰۳، ۷۰۴، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۰۷، ۷۰۸، ۷۰۹، ۷۱۰، ۷۱۱، ۷۱۲، ۷۱۳، ۷۱۴، ۷۱۵، ۷۱۶، ۷۱۷، ۷۱۸، ۷۱۹، ۷۲۰، ۷۲۱، ۷۲۲، ۷۲۳، ۷۲۴، ۷۲۵، ۷۲۶، ۷۲۷، ۷۲۸، ۷۲۹، ۷۳۰، ۷۳۱، ۷۳۲، ۷۳۳، ۷۳۴، ۷۳۵، ۷۳۶، ۷۳۷، ۷۳۸، ۷۳۹، ۷۴۰، ۷۴۱، ۷۴۲، ۷۴۳، ۷۴۴، ۷۴۵، ۷۴۶، ۷۴۷، ۷۴۸، ۷۴۹، ۷۵۰، ۷۵۱، ۷۵۲، ۷۵۳، ۷۵۴، ۷۵۵، ۷۵۶، ۷۵۷، ۷۵۸، ۷۵۹، ۷۶۰، ۷۶۱، ۷۶۲، ۷۶۳، ۷۶۴، ۷۶۵، ۷۶۶، ۷۶۷، ۷۶۸، ۷۶۹، ۷۷۰، ۷۷۱، ۷۷۲، ۷۷۳، ۷۷۴، ۷۷۵، ۷۷۶، ۷۷۷، ۷۷۸، ۷۷۹، ۷۸۰، ۷۸۱، ۷۸۲، ۷۸۳، ۷۸۴، ۷۸۵، ۷۸۶، ۷۸۷، ۷۸۸، ۷۸۹، ۷۹۰، ۷۹۱، ۷۹۲، ۷۹۳، ۷۹۴، ۷۹۵، ۷۹۶، ۷۹۷، ۷۹۸، ۷۹۹، ۸۰۰، ۸۰۱، ۸۰۲، ۸۰۳، ۸۰۴، ۸۰۵، ۸۰۶، ۸۰۷، ۸۰۸، ۸۰۹، ۸۱۰، ۸۱۱، ۸۱۲، ۸۱۳، ۸۱۴، ۸۱۵، ۸۱۶، ۸۱۷، ۸۱۸، ۸۱۹، ۸۲۰، ۸۲۱، ۸۲۲، ۸۲۳، ۸۲۴، ۸۲۵، ۸۲۶، ۸۲۷، ۸۲۸، ۸۲۹، ۸۳۰، ۸۳۱، ۸۳۲، ۸۳۳، ۸۳۴، ۸۳۵، ۸۳۶، ۸۳۷، ۸۳۸، ۸۳۹، ۸۴۰، ۸۴۱، ۸۴۲، ۸۴۳، ۸۴۴، ۸۴۵، ۸۴۶، ۸۴۷، ۸۴۸، ۸۴۹، ۸۵۰، ۸۵۱، ۸۵۲، ۸۵۳، ۸۵۴، ۸۵۵، ۸۵۶، ۸۵۷، ۸۵۸، ۸۵۹، ۸۶۰، ۸۶۱، ۸۶۲، ۸۶۳، ۸۶۴، ۸۶۵، ۸۶۶، ۸۶۷، ۸۶۸، ۸۶۹، ۸۷۰، ۸۷۱، ۸۷۲، ۸۷۳، ۸۷۴، ۸۷۵، ۸۷۶، ۸۷۷، ۸۷۸، ۸۷۹، ۸۸۰، ۸۸۱، ۸۸۲، ۸۸۳، ۸۸۴، ۸۸۵، ۸۸۶، ۸۸۷، ۸۸۸، ۸۸۹، ۸۹۰، ۸۹۱، ۸۹۲، ۸۹۳، ۸۹۴، ۸۹۵، ۸۹۶، ۸۹۷، ۸۹۸، ۸۹۹، ۹۰۰، ۹۰۱، ۹۰۲، ۹۰۳، ۹۰۴، ۹۰۵، ۹۰۶، ۹۰۷، ۹۰۸، ۹۰۹، ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۱۲، ۹۱۳، ۹۱۴، ۹۱۵، ۹۱۶، ۹۱۷، ۹۱۸، ۹۱۹، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲، ۹۲۳، ۹۲۴، ۹۲۵، ۹۲۶، ۹۲۷، ۹۲۸، ۹۲۹، ۹۳۰، ۹۳۱، ۹۳۲، ۹۳۳، ۹۳۴، ۹۳۵، ۹۳۶، ۹۳۷، ۹۳۸، ۹۳۹، ۹۴۰، ۹۴۱، ۹۴۲، ۹۴۳، ۹۴۴، ۹۴۵، ۹۴۶، ۹۴۷، ۹۴۸، ۹۴۹، ۹۵۰، ۹۵۱، ۹۵۲، ۹۵۳، ۹۵۴، ۹۵۵، ۹۵۶، ۹۵۷، ۹۵۸، ۹۵۹، ۹۶۰، ۹۶۱، ۹۶۲، ۹۶۳، ۹۶۴، ۹۶۵، ۹۶۶، ۹۶۷، ۹۶۸، ۹۶۹، ۹۷۰، ۹۷۱، ۹۷۲، ۹۷۳، ۹۷۴، ۹۷۵، ۹۷۶، ۹۷۷، ۹۷۸، ۹۷۹، ۹۸۰، ۹۸۱، ۹۸۲، ۹۸۳، ۹۸۴، ۹۸۵، ۹۸۶، ۹۸۷، ۹۸۸، ۹۸۹، ۹۹۰، ۹۹۱، ۹۹۲، ۹۹۳، ۹۹۴، ۹۹۵، ۹۹۶، ۹۹۷، ۹۹۸، ۹۹۹، ۱۰۰۰

بنگاه اقتصادی وابسته، ۱۲۳، ۲۵۵، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱

بنگاه مورد رسیدگی، ۱۸، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۵۰، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۶۹، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۷، ۸۹، ۹۱، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۲۵، ۱۲۷، ۱۴۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۹۲، ۲۰۳، ۲۰۶، ۲۰۷، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۶، ۲۳۰، ۲۳۲، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۴۴، ۲۷۶، ۲۷۸، ۲۸۰، ۲۸۲، ۲۸۹، ۳۲۶، ۳۳۶، ۳۳۸، ۳۴۷، ۳۶۱، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۶، ۳۷۸، ۳۸۱، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۹۴، ۴۴۷، ۴۵۴، ۴۷۲، ۴۷۹، ۴۸۵، ۴۸۸، ۵۰۳، ۵۱۸، ۵۹۱

بنگاه‌های بخش عمومی، ۳۰، ۱۲۲، ۱۲۵، ۱۷۹

بودجه، ۵۹، ۶۰، ۱۱۷، ۱۷۸، ۳۵۷، ۴۲۱، ۶۰۳، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۲۲

بورس، ۶۳، ۶۴، ۶۸، ۷۵، ۹۸، ۳۳۵، ۳۵۹، ۳۷۵، ۳۹۲، ۳۹۴، ۳۹۶، ۴۰۰، ۴۰۲، ۴۰۶، ۴۰۸، ۴۲۶، ۴۷۴، ۴۸۱، ۵۰۱، ۵۷۹، ۵۹۱، ۶۱۱

به‌هنگام بودن، ۲۸۹، ۳۱۵، ۳۱۷

بی‌اهمیت، ۳۳، ۸۶، ۱۷۹، ۳۰۴، ۳۳۳

پول‌شویی، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۷۵، ۷۷، ۲۶۹، ۲۷۴، ۵۵۶، ۵۵۹، ۵۷۱، ۵۸۶، ۵۹۰، ۶۰۰، ۶۴۴، ۶۵۳

تاریخ گزارش حسابرس، ۴۹، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۷۶، ۷۸، ۷۹، ۹۸، ۹۹، ۱۴۶، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۵، ۱۵۸، ۱۶۰، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۳۰، ۲۵۰، ۲۵۲، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۸، ۳۲۶، ۳۳۶، ۳۵۵، ۳۶۲، ۳۶۵، ۳۷۲، ۳۷۹، ۳۸۰، ۴۱۰، ۴۱۷، ۴۱۸، ۴۶۲، ۴۷۱، ۴۹۴، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۲۷، ۵۲۸، ۵۴۲، ۵۵۶، ۵۷۱، ۵۸۶، ۵۹۴، ۵۹۵، ۶۱۱، ۶۱۴، ۶۴۴، ۶۵۰

تاریخ‌گذاری دوگانه، ۶۶، ۶۷، ۷۸، ۹۹، ۱۴۷، ۳۶۵، ۳۸۱، ۵۹۵، ۶۰۳، ۶۱۴، ۶۴۴، ۶۵۰

تأکید بر مطلب خاص، ۲، ۹، ۲۲، ۶۸، ۱۷۱، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۱۰، ۲۲۱، ۲۲۳، ۲۲۵، ۲۳۷، ۲۴۱، ۳۷۶، ۴۵۶، ۴۵۹، ۵۹۲، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۶

تأییدی‌مدیران، ۶۱، ۶۲، ۶۵، ۶۸، ۲۳۵، ۲۵۱، ۲۶۹، ۲۷۱، ۲۷۶، ۲۸۳، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۵۵، ۳۶۰، ۳۶۲، ۳۶۵، ۳۶۸، ۳۷۴، ۳۷۹، ۳۸۱، ۴۰۲، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۸، ۴۱۳، ۴۱۶، ۴۱۸، ۴۲۰، ۴۲۲، ۴۶۴، ۴۶۸، ۴۷۱، ۴۸۲، ۴۸۷، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۵، ۵۰۲، ۵۰۴، ۵۲۷، ۵۴۲، ۵۴۸، ۵۵۷، ۵۶۵، ۵۶۹، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۸۵، ۵۹۴، ۵۹۵

تبانی، ۱۱۰، ۱۱۲، ۱۲۲، ۱۶۷، ۱۷۴، ۳۲۶، ۳۶۳، ۳۶۵، ۳۷۰

تجدید ارائه، ۱۰۹، ۱۴۲، ۲۴۷، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۸۲، ۳۷۰، ۵۷۲

تحت تأثیر قرار دادن قیمت سهام، ۱۱۷، ۱۷۸

تحریف، ۲، ۷، ۲۱، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۷، ۳۹، ۴۵، ۴۶، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۷۰، ۷۴، ۷۸، ۸۰، ۸۴، ۸۵، ۸۷، ۹۲، ۹۳، ۹۵، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷، ۱۱۸، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۷، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۷۷، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۲، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۱۸، ۲۲۳، ۲۳۸، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۷، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۷۶، ۲۸۰، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۹۹، ۳۰۶، ۳۱۹، ۳۲۴، ۳۲۷، ۳۳۴، ۳۴۴، ۳۴۷، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۶، ۳۶۴، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۰، ۳۹۱، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۴، ۳۹۵، ۳۹۶، ۳۹۷، ۳۹۸، ۳۹۹، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۰۹، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۴، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۷، ۴۱۸، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۲، ۴۲۳، ۴۲۴، ۴۲۵، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۸، ۴۲۹، ۴۳۰، ۴۳۱، ۴۳۲، ۴۳۳، ۴۳۴، ۴۳۵، ۴۳۶، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۱، ۴۵۲، ۴۵۳، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۵۹، ۴۶۰، ۴۶۱، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۷، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۶، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۱، ۴۸۲، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۷، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۰، ۵۰۱، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۱۲، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۳، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۲۷، ۵۲۸، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۳، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۱، ۵۶۲، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۵، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۷۹، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۳، ۵۸۴، ۵۸۵، ۵۸۶، ۵۸۷، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۰، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۳، ۵۹۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۵۹۹، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۲۳، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۲، ۶۴۳، ۶۴۴، ۶۴۵، ۶۴۶، ۶۴۷، ۶۴۸، ۶۴۹، ۶۵۰، ۶۵۱، ۶۵۲، ۶۵۳، ۶۵۴، ۶۵۵، ۶۵۶، ۶۵۷، ۶۵۸، ۶۵۹، ۶۶۰، ۶۶۱، ۶۶۲، ۶۶۳، ۶۶۴، ۶۶۵، ۶۶۶، ۶۶۷، ۶۶۸، ۶۶۹، ۶۷۰، ۶۷۱، ۶۷۲، ۶۷۳، ۶۷۴، ۶۷۵، ۶۷۶، ۶۷۷، ۶۷۸، ۶۷۹، ۶۸۰، ۶۸۱، ۶۸۲، ۶۸۳، ۶۸۴، ۶۸۵، ۶۸۶، ۶۸۷، ۶۸۸، ۶۸۹، ۶۹۰، ۶۹۱، ۶۹۲، ۶۹۳، ۶۹۴، ۶۹۵، ۶۹۶، ۶۹۷، ۶۹۸، ۶۹۹، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۲، ۷۰۳، ۷۰۴، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۰۷، ۷۰۸، ۷۰۹، ۷۱۰، ۷۱۱، ۷۱۲، ۷۱۳، ۷۱۴، ۷۱۵، ۷۱۶، ۷۱۷، ۷۱۸، ۷۱۹، ۷۲۰، ۷۲۱، ۷۲۲، ۷۲۳، ۷۲۴، ۷۲۵، ۷۲۶، ۷۲۷، ۷۲۸، ۷۲۹، ۷۳۰، ۷۳۱، ۷۳۲، ۷۳۳، ۷۳۴، ۷۳۵، ۷۳۶، ۷۳۷، ۷۳۸، ۷۳۹، ۷۴۰، ۷۴۱، ۷۴۲، ۷۴۳، ۷۴۴، ۷۴۵، ۷۴۶، ۷۴۷، ۷۴۸، ۷۴۹، ۷۵۰، ۷۵۱، ۷۵۲، ۷۵۳، ۷۵۴، ۷۵۵، ۷۵۶، ۷۵۷، ۷۵۸، ۷۵۹، ۷۶۰، ۷۶۱، ۷۶۲، ۷۶۳، ۷۶۴، ۷۶۵، ۷۶۶، ۷۶۷، ۷۶۸، ۷۶۹، ۷۷۰، ۷۷۱، ۷۷۲، ۷۷۳، ۷۷۴، ۷۷۵، ۷۷۶، ۷۷۷، ۷۷۸، ۷۷۹، ۷۸۰، ۷۸۱، ۷۸۲، ۷۸۳، ۷۸۴، ۷۸۵، ۷۸۶، ۷۸۷، ۷۸۸، ۷۸۹، ۷۹۰، ۷۹۱، ۷۹۲، ۷۹۳، ۷۹۴، ۷۹۵، ۷۹۶، ۷۹۷، ۷۹۸، ۷۹۹، ۸۰۰، ۸۰۱، ۸۰۲، ۸۰۳، ۸۰۴، ۸۰۵، ۸۰۶، ۸۰۷، ۸۰۸، ۸۰۹، ۸۱۰، ۸۱۱، ۸۱۲، ۸۱۳، ۸۱۴، ۸۱۵، ۸۱۶، ۸۱۷، ۸۱۸، ۸۱۹، ۸۲۰، ۸۲۱، ۸۲۲، ۸۲۳، ۸۲۴، ۸۲۵، ۸۲۶، ۸۲۷، ۸۲۸، ۸۲۹، ۸۳۰، ۸۳۱، ۸۳۲، ۸۳۳، ۸۳۴، ۸۳۵، ۸۳۶، ۸۳۷، ۸۳۸، ۸۳۹، ۸۴۰، ۸۴۱، ۸۴۲، ۸۴۳، ۸۴۴، ۸۴۵، ۸۴۶، ۸۴۷، ۸۴۸، ۸۴۹، ۸۵۰، ۸۵۱، ۸۵۲، ۸۵۳، ۸۵۴، ۸۵۵، ۸۵۶، ۸۵۷، ۸۵۸، ۸۵۹، ۸۶۰، ۸۶۱، ۸۶۲، ۸۶۳، ۸۶۴، ۸۶۵، ۸۶۶، ۸۶۷، ۸۶۸، ۸۶۹، ۸۷۰، ۸۷۱، ۸۷۲، ۸۷۳، ۸۷۴، ۸۷۵، ۸۷۶، ۸۷۷، ۸۷۸، ۸۷۹، ۸۸۰، ۸۸۱، ۸۸۲، ۸۸۳، ۸۸۴، ۸۸۵، ۸۸۶، ۸۸۷، ۸۸۸، ۸۸۹، ۸۹۰، ۸۹۱، ۸۹۲، ۸۹۳، ۸۹۴، ۸۹۵، ۸۹۶، ۸۹۷، ۸۹۸، ۸۹۹، ۹۰۰، ۹۰۱، ۹۰۲، ۹۰۳، ۹۰۴، ۹۰۵، ۹۰۶، ۹۰۷، ۹۰۸، ۹۰۹، ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۱۲، ۹۱۳، ۹۱۴، ۹۱۵، ۹۱۶، ۹۱۷، ۹۱۸، ۹۱۹، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲، ۹۲۳، ۹۲۴، ۹۲۵، ۹۲۶، ۹۲۷، ۹۲۸، ۹۲۹، ۹۳۰، ۹۳۱، ۹۳۲، ۹۳۳، ۹۳۴، ۹۳۵، ۹۳۶، ۹۳۷، ۹۳۸، ۹۳۹، ۹۴۰، ۹۴۱، ۹۴۲، ۹۴۳، ۹۴۴، ۹۴۵، ۹۴۶، ۹۴۷، ۹۴۸، ۹۴۹، ۹۵۰، ۹۵۱، ۹۵۲، ۹۵۳، ۹۵۴، ۹۵۵، ۹۵۶، ۹۵۷، ۹۵۸، ۹۵۹، ۹۶۰، ۹۶۱، ۹۶۲، ۹۶۳، ۹۶۴، ۹۶۵، ۹۶۶، ۹۶۷، ۹۶۸، ۹۶۹، ۹۷۰، ۹۷۱، ۹۷۲، ۹۷۳، ۹۷۴، ۹۷۵، ۹۷۶، ۹۷۷، ۹۷۸، ۹۷۹، ۹۸۰، ۹۸۱، ۹۸۲، ۹۸۳، ۹۸۴، ۹۸۵، ۹۸۶، ۹۸۷، ۹۸۸، ۹۸۹، ۹۹۰، ۹۹۱، ۹۹۲، ۹۹۳، ۹۹۴، ۹۹۵، ۹۹۶، ۹۹۷، ۹۹۸، ۹۹۹، ۱۰۰۰

تحریف افشا در صورت‌های مالی، ۱۱۰

تحریف بااهمیت، ۷، ۲۴، ۲۷، ۳۵، ۳۹، ۴۵، ۴۶، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۷۰، ۷۴، ۸۰، ۸۷، ۹۲، ۹۳، ۹۵، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۲، ۱۲۳، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۷، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۱۸، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۵۳، ۲۵۶، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۸۲، ۲۹۹، ۳۰۶، ۳۱۹، ۳۳۷، ۳۴۴، ۳۴۶، ۳۶۷، ۳۷۱، ۳۷۲، ۴۵۸، ۴۵۷، ۴۵۶، ۴۵۴، ۴۵۳، ۴۵۰، ۴۴۹، ۴۴۷، ۴۴۶، ۴۴۵، ۴۴۲، ۴۴۰، ۴۳۹، ۴۳۸، ۴۳۷، ۳۸۶، ۳۸۱، ۳۸۰، ۳۷۸، ۳۷۵، ۳۷۳، ۴۶۳، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۹، ۴۷۳، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۵، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۷، ۵۴۵، ۵۴۷، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۸، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۵، ۵۷۸، ۵۸۱، ۵۸۹، ۵۹۱، ۵۹۳، ۵۹۵، ۵۹۶، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۴، ۶۵۲

تحریف بااهمیت حقایق، ۴۵، ۴۶، ۶۴۴، ۶۵۲

تحریف رویه‌های حسابداری، ۱۰۸

تحریف قابل تحمل، ۲۶، ۷۸، ۸۴

تحریف‌های اصلاح نشده، ۲۱، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۳۴، ۳۵، ۷۸، ۸۲، ۸۶، ۱۰۵، ۱۱۹، ۱۲۲، ۱۷۸، ۱۷۹، ۱۸۰، ۳۷۴، ۶۴۴، ۶۵۴

تحریف‌های تعمیم یافته، ۳۲، ۶۴۴، ۶۵۳

تحریف‌های قضاوتی، ۳۲، ۶۴۴، ۶۵۲

تحریف‌های قطعی، ۳۲، ۸۵، ۶۴۴، ۶۵۱

تداوم فعالیت، ۱۳۶، ۱۸۷، ۲۰۷، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۷۵، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۰، ۳۲۴، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۷، ۳۴۱، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۳، ۳۶۱، ۳۶۴، ۳۶۶، ۳۷۲، ۳۷۶، ۳۸۱، ۳۸۹، ۴۵۷، ۴۷۷، ۴۸۵، ۵۷۹، ۶۴۴، ۶۵۱

تردید حرفه‌ای، ۱۱۲، ۱۶۷، ۱۷۶، ۳۱۰، ۶۴۴، ۶۵۳

تغییر در رویه‌های حسابداری، ۱۰۹، ۱۷۳، ۶۴۴، ۶۵۰

تغییر یادداشت‌ها، ۱۱۶، ۱۷۸، ۶۴۴، ۶۴۹

تقلب، ۷، ۲۳، ۳۲، ۳۳، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۷۸، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۵، ۹۲، ۹۳، ۱۰۵، ۱۰۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۹، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۷، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۷، ۱۷۹، ۲۱۸، ۲۲۳، ۲۵۶، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۰، ۲۷۱، ۳۲۶، ۳۳۸، ۳۵۵، ۳۶۳، ۳۶۵، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۸، ۳۸۰، ۳۸۱، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۵۹۶، ۶۰۳، ۶۱۴، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۴، ۶۵۱

تقلب‌های حسابداری، ۱۱۷

تنوری تقلب، ۱۱۳

ثبات رویه، ۱۵، ۴۰، ۱۰۹، ۱۷۳، ۲۹۱، ۳۰۶، ۶۴۵، ۶۵۰

جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ۸۱، ۱۳۶، ۱۵۷، ۱۶۳، ۳۲۱، ۳۹۱، ۴۴۴

جانبداری، ۳۵، ۸۷، ۲۸۸، ۳۱۵، ۳۱۷، ۳۷۴، ۶۴۵، ۶۵۰

جعل، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۷۵، ۶۴۵، ۶۵۱

چارچوب ارائه‌ی مطلوب، ۸، ۹، ۱۲، ۱۹، ۲۰، ۶۴۵، ۶۵۱

چارچوب رعایت، ۸، ۹، ۱۲، ۱۹، ۲۰، ۶۴۵، ۶۵۰

چارچوب گزارشگری مالی، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۲، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۳۲، ۳۷، ۴۹، ۸۸، ۱۲۸، ۲۵۲، ۶۴۵، ۶۵۱

حسابداری، ۱، ۲، ۶، ۷، ۱۳، ۱۶، ۱۸، ۲۱، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۷، ۲۸، ۳۲، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۴۰، ۴۱، ۴۲، ۴۳، ۴۸، ۵۳، ۵۵، ۶۷، ۷۰، ۷۴، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۲، ۸۳، ۸۵، ۸۷، ۹۲، ۹۳، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۸، ۱۲۰، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۵، ۱۷۷، ۲۱۴، ۲۱۸، ۲۴۰، ۲۴۸، ۲۵۵، ۲۵۸، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۷۸، ۲۹۶، ۳۰۰، ۳۱۰، ۳۱۲، ۳۲۲، ۳۲۷، ۳۳۰، ۳۴۱، ۳۴۴، ۳۴۸، ۳۵۲، ۳۵۴، ۳۷۱، ۳۸۵، ۴۰۹، ۴۱۱، ۴۳۸، ۴۴۰، ۴۴۶، ۴۵۰، ۴۵۴، ۴۵۸، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۶، ۴۶۹، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۱۰، ۵۱۵، ۵۱۷، ۵۲۲، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۵۱، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۷۸، ۵۸۱، ۵۸۶، ۵۸۸، ۵۹۱، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۶۱۵، ۶۲۰، ۶۳۵، ۶۳۹، ۶۴۵، ۶۴۹

حسابداری متهورانه، ۱۱۵، ۱۶۸، ۱۷۷، ۶۴۹

حسابرس، ۱، ۲، ۳، ۷، ۸، ۹، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۲، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۸، ۴۹، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۵۸، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۶۹، ۷۲، ۷۳، ۷۴، ۷۵، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۳، ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰، ۹۱، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۸، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۸، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۲، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۸، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۴، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۳، ۲۶۴، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۷، ۲۸۸، ۲۸۹، ۲۹۱، ۲۹۵، ۲۹۸، ۳۰۰، ۳۰۲، ۳۰۵، ۳۰۸، ۳۱۱، ۳۱۵، ۳۱۸، ۳۲۱، ۳۲۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۶، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۰۹، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۶، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۳، ۴۲۶، ۴۲۸، ۴۳۷، ۴۳۹، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۳، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۲، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۹۱، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۶، ۵۰۹، ۵۱۴، ۵۱۸، ۵۲۱، ۵۲۷، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۴۲، ۵۴۶، ۵۵۰، ۵۵۵، ۵۵۷، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۳، ۵۶۵، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۸۰، ۵۸۶، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۰، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۴، ۵۹۹، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۹، ۶۲۳، ۶۴۵، ۶۵۱

حسابرس مستقل، ۳، ۹، ۱۲، ۱۳، ۱۶، ۲۲، ۴۹، ۶۲، ۶۴، ۶۹، ۷۳، ۹۱، ۱۷۵، ۲۰۵، ۲۳۵، ۲۴۱، ۲۴۳، ۲۷۵، ۲۸۱، ۲۸۷، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۶، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۲، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۵۴، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۴، ۳۷۵، ۵۱۴، ۵۶۵، ۵۷۲، ۶۰۲، ۶۱۰، ۶۱۵، ۶۱۷، ۶۱۹، ۶۴۵، ۶۵۱

حسابرس مستقل و بازرس قانونی، ۹، ۶۲، ۶۴، ۶۹، ۲۳۵، ۲۴۱، ۲۷۵، ۳۲۳، ۳۳۸، ۵۱۴، ۵۶۵، ۵۷۲، ۶۰۲، ۶۱۰، ۶۱۵، ۶۱۹

حسابرسی، ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۵، ۱۷، ۱۸، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۷، ۳۸، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۷، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۶، ۵۷، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۶۹، ۷۰، ۷۲، ۷۳، ۷۴، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۳، ۸۵، ۸۶، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۱، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۶، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۸، ۱۳۱، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۹، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۳، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۲۰۳، ۲۰۷، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۹، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۴، ۲۳۵

۲۳۹, ۲۴۰, ۲۴۱, ۲۴۳, ۲۴۴, ۲۴۷, ۲۴۹, ۲۵۰, ۲۵۱, ۲۵۲, ۲۵۳, ۲۵۸, ۲۵۹, ۲۶۰, ۲۶۱, ۲۶۲, ۲۶۴, ۲۶۵, ۲۶۶, ۲۶۷, ۲۶۸, ۲۶۹, ۲۷۰, ۲۷۱, ۲۷۲, ۲۷۴, ۲۷۶, ۲۷۷, ۲۷۸, ۲۸۰, ۲۸۱, ۲۸۷, ۲۸۹, ۲۹۰, ۲۹۱, ۲۹۲, ۲۹۸, ۳۰۲, ۳۰۷, ۳۰۸, ۳۱۰, ۳۲۴, ۳۲۵, ۳۲۶, ۳۲۷, ۳۲۸, ۳۲۹, ۳۳۱, ۳۳۲, ۳۳۳, ۳۳۵, ۳۳۶, ۳۳۷, ۳۳۹, ۳۴۰, ۳۴۱, ۳۴۳, ۳۴۴, ۳۴۵, ۳۴۷, ۳۴۸, ۳۴۹, ۳۵۰, ۳۵۱, ۳۵۲, ۳۵۵, ۳۵۶, ۳۵۸, ۳۶۱, ۳۶۲, ۳۶۳, ۳۶۴, ۳۶۵, ۳۶۶, ۳۶۷, ۳۶۹, ۳۷۰, ۳۷۱, ۳۷۲, ۳۷۳, ۳۷۴, ۳۷۵, ۳۷۷, ۳۷۸, ۳۷۹, ۳۸۰, ۳۸۱, ۳۸۲, ۳۸۳, ۳۸۴, ۳۸۷, ۳۸۸, ۳۹۱, ۳۹۲, ۳۹۴, ۳۹۵, ۳۹۶, ۳۹۹, ۴۰۱, ۴۰۲, ۴۰۳, ۴۰۵, ۴۰۷, ۴۰۸, ۴۱۰, ۴۱۲, ۴۱۳, ۴۱۶, ۴۱۷, ۴۱۹, ۴۲۰, ۴۲۲, ۴۲۴, ۴۲۶, ۴۲۹, ۴۳۹, ۴۴۰, ۴۴۱, ۴۴۴, ۴۴۹, ۴۵۰, ۴۵۱, ۴۵۳, ۴۵۶, ۴۵۸, ۴۵۹, ۴۶۰, ۴۶۲, ۴۶۵, ۴۶۶, ۴۶۷, ۴۶۸, ۴۷۰, ۴۷۲, ۴۷۳, ۴۷۴, ۴۷۵, ۴۷۶, ۴۷۷, ۴۷۹, ۴۸۰, ۴۸۱, ۴۸۲, ۴۸۳, ۴۸۴, ۴۸۸, ۴۸۹, ۴۹۰, ۴۹۱, ۴۹۲, ۴۹۳, ۴۹۴, ۴۹۷, ۴۹۸, ۴۹۹, ۵۰۱, ۵۰۲, ۵۰۹, ۵۱۰, ۵۱۲, ۵۱۳, ۵۱۴, ۵۱۵, ۵۱۸, ۵۲۱, ۵۲۲, ۵۲۵, ۵۲۷, ۵۲۸, ۵۲۹, ۵۳۰, ۵۳۱, ۵۳۲, ۵۳۷, ۵۳۸, ۵۴۱, ۵۴۶, ۵۵۰, ۵۵۱, ۵۵۲, ۵۵۴, ۵۵۵, ۵۵۶, ۵۵۹, ۵۶۳, ۵۶۵, ۵۶۶, ۵۷۰, ۵۷۱, ۵۷۴, ۵۷۵, ۵۸۱, ۵۸۲, ۵۸۴, ۵۸۶, ۵۸۹, ۵۹۵, ۵۹۶, ۵۹۸, ۶۰۰, ۶۰۱, ۶۰۲, ۶۰۶, ۶۱۲, ۶۱۳, ۶۱۴, ۶۲۰, ۶۲۱, ۶۲۳, ۶۲۴, ۶۲۵, ۶۲۷, ۶۲۹, ۶۳۰, ۶۳۱, ۶۳۲, ۶۳۳, ۶۳۴, ۶۳۵, ۶۳۶, ۶۳۷, ۶۳۸, ۶۳۹, ۶۴۰, ۶۴۱, ۶۴۵, ۶۴۶, ۶۴۷, ۶۴۹, ۶۵۱, ۶۵۳

حساب‌سازی, ۱۱۶, ۱۱۷, ۱۱۸, ۱۱۹, ۱۷۸, ۳۱۱, ۴۷۸, ۵۱۹, ۶۴۵, ۶۵۰

خطر تجاری, ۶۴۵, ۶۵۰

خطر تحریف بااهمیت, ۸۳, ۱۲۲, ۳۱۰, ۶۴۵, ۶۵۴

خطر تقلب, ۲۵۶, ۶۴۵, ۶۵۱

خطر حسابرسی, ۱۵, ۲۷, ۲۸, ۳۱۰, ۳۴۴, ۳۶۲, ۶۴۵, ۶۴۹

خط‌شناسی, ۱۱۲

دستکاری سود و زیان, ۱۱۶, ۱۷۸, ۶۴۵, ۶۵۲

ذخایر ظرف شیرینی, ۱۱۷

ذخیره‌سازی برای روز مبادا, ۱۱۷, ۱۱۸, ۱۷۸

رعایت قوانین و مقررات, ۲۵۴

روابط و معاملات با اشخاص وابسته, ۲۳۵, ۲۵۵, ۲۵۶, ۲۵۷, ۲۷۶, ۴۸۶

روش‌های تحلیلی, ۳۶۳

روش‌های حسابداری ساختگی, ۱۱۵, ۱۶۷, ۱۶۸, ۱۷۷, ۶۴۵, ۶۵۰

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه, ۲۱, ۶۶, ۶۷, ۷۹, ۹۹, ۲۱۲, ۳۲۵, ۳۲۹, ۳۳۶, ۳۳۹, ۳۴۸, ۴۳۷, ۴۵۵, ۴۶۹, ۴۸۸, ۵۰۶, ۵۸۹, ۶۱۴, ۶۴۶, ۶۵۴

زیر پا گذاری مدیریت, ۳۶۵

سازمان بورس و اوراق بهادار, ۶۳, ۶۴, ۷۵, ۲۶۹, ۲۷۴, ۳۷۵, ۴۱۶, ۴۱۷, ۴۲۶, ۵۴۶, ۵۵۵, ۵۵۶, ۵۷۵, ۵۹۱, ۵۹۹, ۶۱۱, ۶۲۳

سایر ابهامات, ۱۴۳

سایر اطلاعات, ۶, ۲۱, ۲۴, ۴۲, ۴۳, ۴۴, ۴۵, ۴۶, ۴۷, ۴۹, ۵۱, ۵۵, ۷۹, ۸۳, ۸۸, ۸۹, ۹۰, ۹۲, ۱۱۱, ۱۲۱, ۱۷۵, ۲۱۳, ۲۲۲, ۲۳۰, ۲۳۲, ۲۴۵, ۲۴۸, ۲۶۹, ۲۷۲, ۲۷۷, ۳۶۳, ۳۶۹, ۳۷۳, ۴۰۰, ۴۰۲, ۴۱۷, ۴۱۹, ۴۲۶, ۴۷۲, ۴۷۵, ۴۷۹, ۴۸۳, ۴۸۸, ۶۱۴, ۶۵۳, ۶۴۶

سایر بندهای توضیحی، ۹، ۲۲، ۴۶، ۴۹، ۶۸، ۱۶۰، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۵، ۱۸۷، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۵، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۴۱، ۲۴۳، ۲۴۷، ۲۵۰، ۲۵۸، ۲۷۲، ۲۷۶، ۳۴۹، ۳۵۶، ۳۷۷، ۳۷۹، ۳۸۲، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۴۷۰، ۴۷۲، ۴۷۵، ۴۷۹، ۴۸۳، ۴۸۸، ۴۹۲، ۴۹۴، ۵۰۱، ۵۲۱، ۵۲۵، ۵۵۹، ۵۷۰، ۵۹۲، ۵۹۸، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۶، ۶۱۵، ۶۲۱، ۶۴۶، ۶۵۳

سایر تحریف‌ها، ۱۱۹، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۷۹، ۲۲۹، ۴۴۴، ۶۰۳، ۶۰۵

سایر محدودیت‌ها، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۹۱، ۲۱۷، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۳۱، ۲۳۲، ۳۵۹، ۳۸۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۶۰۳، ۶۰۵، ۶۳۱، ۶۴۱
سایر مسئولیت‌های گزارشگری، ۱۳، ۴۹، ۵۶، ۷۳، ۷۵، ۷۹، ۹۰، ۹۲، ۹۷، ۱۴۶، ۲۱۰، ۲۱۴، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۸، ۲۳۱، ۳۴۹، ۶۰۶، ۶۴۶، ۶۵۳

شاغل انفرادی، ۶۵، ۶۶، ۷۲، ۷۶، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۶، ۶۰۲، ۶۱۲

شخص وابسته، ۲۵۵، ۲۵۶، ۲۷۸، ۲۸۴، ۳۷۸، ۳۸۲، ۴۸۶، ۵۱۹، ۵۳۲، ۵۴۶، ۶۴۶، ۶۵۴

شناسه، ۲۹۲، ۲۹۳، ۲۹۴، ۳۱۸، ۵۵۹

شواهد، ۱، ۲، ۷، ۱۲، ۱۳، ۱۷، ۲۱، ۲۳، ۲۴، ۲۷، ۳۷، ۴۵، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۷۰، ۷۴، ۷۷، ۷۹، ۸۰، ۸۲، ۸۳، ۸۵، ۸۷، ۸۸، ۹۳، ۹۵، ۹۸، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۹، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۱، ۱۷۶، ۱۷۸، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۲۰۴، ۲۱۱، ۲۱۸، ۲۳۶، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۳، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۸، ۲۸۹، ۲۸۳، ۳۰۷، ۳۱۲، ۳۱۹، ۳۲۷، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۹، ۳۴۲، ۳۴۹، ۳۶۲، ۳۶۹، ۳۷۲، ۳۷۵، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۷، ۴۲۴، ۴۲۹، ۴۴۰، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۵۰، ۴۵۳، ۴۵۸، ۴۶۳، ۴۶۶، ۴۶۹، ۴۷۳، ۴۷۷، ۴۸۰، ۴۸۵، ۴۸۹، ۴۹۳، ۴۹۹، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۱۰، ۵۱۸، ۵۲۲، ۵۲۷، ۵۳۷، ۵۴۲، ۵۴۴، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۷۶، ۵۷۸، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۹۴، ۵۹۶، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۱۱، ۶۱۴، ۶۱۷، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۶، ۶۴۹، ۶۵۰

شواهد حسابداری، ۷، ۱۷، ۲۱، ۲۳، ۲۴، ۴۵، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۶۵، ۶۶، ۷۰، ۷۴، ۷۹، ۸۰، ۸۲، ۸۳، ۸۵، ۸۷، ۹۳، ۹۵، ۹۸، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۱، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۲۰۴، ۲۱۱، ۲۱۸، ۲۳۶، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۳، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۸، ۲۸۹، ۲۸۳، ۳۰۷، ۳۱۲، ۳۱۹، ۳۲۷، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۹، ۳۴۲، ۳۴۹، ۳۶۲، ۳۶۹، ۳۷۲، ۳۷۵، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۷، ۴۲۴، ۴۲۹، ۴۴۰، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۵۰، ۴۵۳، ۴۵۸، ۴۶۳، ۴۶۶، ۴۶۹، ۴۷۳، ۴۷۷، ۴۸۰، ۴۸۵، ۴۸۹، ۴۹۳، ۴۹۹، ۵۰۴، ۵۱۰، ۵۱۸، ۵۲۲، ۵۲۷، ۵۳۷، ۵۴۲، ۵۴۴، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۹۴، ۵۹۶، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۱۱، ۶۱۴، ۶۱۷، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۶، ۶۴۹، ۶۵۰

شواهد کافی و مناسب، ۲۷، ۳۷، ۶۷، ۷۷، ۸۸، ۱۰۵، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۳۳، ۱۳۶، ۱۸۹، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۷، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۸۳، ۳۳۶، ۳۴۹، ۴۷۷، ۵۱۸، ۶۳۰، ۶۴۰

صفت، ۲۹۰، ۲۹۲، ۲۹۳، ۲۹۴، ۲۹۹، ۳۰۰، ۳۰۳، ۳۰۷

صورت‌های مالی، ۱، ۲، ۳، ۵، ۷، ۸، ۹، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۰، ۴۱، ۴۲، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۷، ۴۸، ۴۹، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۵۷، ۵۸، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۶۹، ۷۰، ۷۱، ۷۳، ۷۴، ۷۵، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۸۳، ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰، ۹۱، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۰۱، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۸، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۹، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳

[illegible]

صورت‌های مالی اساسی، ۵، ۱۳، ۴۲، ۵۰، ۶۴، ۶۹، ۷۷، ۲۴۸، ۲۷۷، ۳۵۵، ۶۱۲، ۶۴۶، ۶۴۹

صورت‌های مالی تلفیقی، ۱۳۱، ۱۵۰، ۱۵۱، ۲۳۵، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۷۵، ۲۷۷، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۵، ۳۲۳، ۳۳۳، ۳۴۳، ۳۴۵، ۳۴۹، ۳۵۱، ۳۷۵، ۴۱۰، ۴۱۴، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۸، ۵۰۸، ۵۱۵، ۵۱۷، ۵۲۳، ۵۳۰، ۵۴۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۹۱، ۶۰۲، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۹، ۶۳۴، ۶۳۶، ۶۳۷

صورت‌های مالی مجموعه، ۲۳۵، ۲۴۴، ۲۵۸، ۲۶۷، ۲۶۹، ۲۷۵، ۲۸۲، ۶۰۲، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۳۸

صورت‌های مالی، میان دور‌های، ۲۷۴، ۴۱۷، ۵۴۶، ۵۵۵، ۶۲۳

ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، ۱۱۴، ۶۴۶، ۶۵۲

ضمیمہ، ۲۹۰، ۲۹۳، ۲۹۹، ۳۰۰، ۳۰۱، ۳۰۶

طبقه‌بندی نادرست معاملات، ۱۱۶، ۱۷۸، ۶۴۶، ۶۵۲

طرح حسابرسی، ۶۴۴، ۶۴۹

[illegible]

عدم رعایت، ۹، ۵۴، ۵۸، ۶۴، ۶۵، ۷۰، ۷۱، ۷۵، ۹۵، ۹۸، ۱۰۹، ۱۴۹، ۱۵۵، ۱۶۴، ۱۷۴، ۲۱۱، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۶۰، ۲۷۱، ۲۷۳، ۲۷۴، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۸۳، ۳۲۳، ۳۲۷، ۳۳۵، ۳۳۷، ۳۵۵، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۲، ۳۶۵، ۳۷۵، ۳۷۸، ۳۸۳، ۳۸۶، ۴۵۰، ۴۵۲، ۴۵۹، ۴۶۱، ۴۶۶، ۴۷۴، ۴۸۱، ۴۹۰، ۴۹۹، ۵۰۲، ۵۰۸، ۵۱۰، ۵۱۸، ۵۲۲، ۵۲۵، ۵۳۸، ۵۴۰، ۵۵۲، ۵۵۵، ۵۶۶، ۵۷۱، ۵۸۲، ۵۸۵، ۵۸۶، ۵۹۶، ۶۰۰، ۶۰۷، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۳۵، ۶۳۹، ۶۴۶، ۶۵۳

عملیات حسابرسی، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۶۶، ۷۸، ۲۵۲، ۳۰۶، ۳۱۹، ۳۲۶، ۳۳۱، ۳۵۰، ۳۵۴، ۳۵۶، ۳۶۲، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۷، ۴۱۹، ۴۲۴، ۴۲۶، ۴۲۹، ۴۸۸، ۴۹۴، ۵۰۴، ۵۲۸، ۵۴۲، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۸، ۵۸۶، ۵۹۴، ۶۱۴

غیر فراگیر، ۱۰۷، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۴۰، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۵۲، ۱۵۸، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۹۱، ۲۰۴، ۲۲۳، ۲۳۷، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۶۴، ۲۶۹، ۲۷۵، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۴۳۹، ۴۴۹، ۴۵۷، ۴۶۵، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۸، ۴۹۸، ۵۰۹، ۵۲۱، ۵۳۶، ۵۵۰، ۵۵۷، ۵۶۵، ۶۰۵، ۶۱۶، ۶۱۷

غیرقانونی، ۷۷، ۱۱۰، ۱۶۷، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۸، ۳۳۸، ۳۴۶، ۳۶۷

فراگیر، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۲۶، ۱۲۸، ۱۳۰، ۱۳۳، ۱۳۶، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۸، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۱، ۲۰۴، ۲۱۱، ۲۲۱، ۲۲۳، ۲۲۶، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۴۲، ۲۶۱، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۷۷، ۳۸۰، ۴۴۲، ۵۵۹، ۶۴۶، ۶۵۳

فرب، ۱۱۱، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۶۸، ۱۷۷، ۶۴۶، ۶۵۰

فعل، ۲۷۷، ۲۵۳، ۲۹۰، ۲۹۱، ۲۹۲، ۲۹۳، ۲۹۴، ۲۹۵، ۲۹۸، ۳۰۱، ۳۰۲، ۳۰۳، ۳۰۶، ۳۱۸

قابل اتکا بودن، ۳۷، ۴۰، ۸۸، ۶۴۷، ۶۵۴

قابل فهم بودن، ۳۷، ۳۹، ۴۱، ۸۸، ۶۴۷، ۶۵۴

قابل مقایسه بودن، ۳۷، ۴۰، ۸۸، ۲۹۱، ۳۰۶، ۶۴۷، ۶۵۰

قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، ۶۴

قانون تجارت، ۶۲، ۳۲۳، ۳۴۵، ۳۴۹، ۳۵۹، ۳۶۰، ۴۰۷، ۴۱۲، ۴۲۳، ۴۲۹، ۴۵۵، ۴۶۸، ۴۹۳، ۵۰۲، ۵۱۳، ۵۴۱، ۵۴۸، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۷۹، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۷، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۲۳، ۶۳۵، ۶۳۹

قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، ۵۸، ۵۹، ۶۰، ۷۱، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۲۲

قانون مالیات‌های مستقیم، ۴۱۲، ۵۱۸، ۵۲۷، ۵۹۰

قانون مبارزه با پول‌شویی، ۶۴، ۷۷، ۴۱۷، ۴۲۴، ۴۲۷، ۵۴۶، ۵۵۹، ۵۷۱، ۵۷۶، ۵۸۶

قضاوت حسابر، ۱۵، ۵۳، ۷۰، ۷۴، ۷۸، ۸۱، ۸۴، ۹۳، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۲۱، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۳، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۶۷، ۱۶۸، ۲۰۴، ۲۱۰، ۲۱۸، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۹، ۲۶۰، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۸۰، ۴۴۰، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۱۰، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۶، ۶۰۶، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۷، ۶۴۹

قید، ۵۷، ۲۹۰، ۲۹۱، ۲۹۲، ۲۹۴، ۲۹۸، ۳۰۲، ۳۱۰، ۵۹۱

کارشناس، ۲۳۵، ۲۵۸، ۲۷۶، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۴، ۳۵۶، ۳۸۳، ۶۴۷، ۶۵۰

کم‌اهمیت، ۲۵، ۳۳، ۱۱۹، ۱۲۲، ۱۴۰، ۱۷۹، ۲۳۱، ۲۴۲، ۲۸۱، ۲۹۹، ۴۳۹، ۴۵۳، ۴۶۹، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۱۶، ۵۱۸، ۵۸۷، ۶۱۶

کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابر، ۱۱

کنترل‌های داخلی، ۷، ۱۷، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۶، ۷۰، ۷۴، ۸۰، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۷، ۱۱۴، ۱۲۴، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۲۱۱، ۲۱۸، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۰، ۲۷۱، ۳۴۸، ۳۵۲، ۳۶۳، ۳۷۵، ۳۸۵، ۳۸۷، ۴۰۷، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۳، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۵۹۶، ۶۲۰، ۶۳۴، ۶۳۸، ۶۴۷، ۶۵۲

گزارش حسابرس، ۲، ۳، ۸، ۹، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۵، ۱۹، ۲۱، ۲۲، ۲۶، ۲۷، ۳۰، ۳۴، ۴۳، ۴۴، ۴۹، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۷، ۶۸، ۷۰، ۷۲، ۷۳، ۷۵، ۷۶، ۷۷، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۹، ۹۰، ۹۱، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۰۱، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۲۵، ۱۲۸، ۱۳۱، ۱۳۶، ۱۳۸، ۱۴۱، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۵۹، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۶۶، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۸۲، ۱۸۴، ۱۸۶، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۱۹۳، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۸، ۲۰۹، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۵، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۴۶، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۳، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۰، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۹، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۵، ۲۸۷، ۲۸۸، ۲۸۹، ۲۹۰، ۳۰۲، ۳۱۱، ۳۱۵، ۳۱۸، ۳۲۱، ۳۲۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۹۱، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۶، ۳۹۸، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۱۰، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۲، ۴۲۵، ۴۲۹، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۲، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۳، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۶، ۴۷۷، ۴۸۰، ۴۸۴، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۸، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۹، ۵۱۱، ۵۱۳، ۵۱۵، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۷، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۷، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۵۶، ۵۶۰، ۵۶۵، ۵۷۱، ۵۷۶، ۵۷۸، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۶، ۵۸۹، ۵۹۲، ۵۹۴، ۵۹۸، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۶، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۲، ۶۳۴، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۴۰، ۶۴۷، ۶۴۹، ۶۵۱

گزارش حسابرس مستقل، ۳، ۹، ۱۳، ۱۹، ۲۱، ۲۲، ۴۹، ۵۰، ۵۲، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۹، ۷۰، ۷۲، ۷۳، ۷۶، ۹۰، ۹۱، ۹۵، ۹۷، ۱۰۱، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۳۶، ۱۴۶، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۵۹، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۳، ۱۹۳، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۹، ۲۱۰، ۲۱۵، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۱، ۲۳۱، ۲۳۳، ۲۳۵، ۲۴۰، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۷، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۳، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۷۰، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۸۱، ۲۸۵، ۳۲۱، ۳۲۳، ۳۴۲، ۳۵۶، ۳۷۵، ۳۹۱، ۳۹۳، ۳۹۶، ۳۹۸، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۶، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۹، ۴۲۲، ۴۲۵، ۴۲۹، ۴۳۷، ۴۳۹، ۴۴۲، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۳، ۴۵۸، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۶، ۴۸۰، ۴۸۴، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۸، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۹، ۵۱۳، ۵۱۵، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۷، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۷، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۵۶، ۵۶۰، ۵۶۵، ۵۷۱، ۵۷۶، ۵۷۸، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۶، ۵۹۲، ۵۹۴، ۵۹۸، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۲، ۶۳۴، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۴۰، ۶۴۷، ۶۴۹، ۶۵۱

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، ۹، ۲۱، ۴۹، ۵۰، ۵۲، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵، ۶۶، ۶۹، ۷۰، ۷۲، ۷۳، ۷۶، ۹۰، ۹۱، ۹۵، ۱۳۶، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۶۰، ۱۶۳، ۲۱۹، ۲۳۵، ۲۴۰، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۷، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۰، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۸۱، ۳۹۳، ۳۹۶، ۳۹۸، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۶، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۹، ۴۲۲، ۴۲۵، ۴۲۹، ۴۳۷، ۴۳۹، ۴۴۲، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۳، ۴۵۸، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۶، ۴۸۰، ۴۸۴، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۸، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۹، ۵۱۳، ۵۱۵، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۷، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۷، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۱، ۵۵۶، ۵۵۶، ۵۶۰، ۵۶۵، ۵۷۱، ۵۷۶، ۵۷۸، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۶، ۵۹۲، ۵۹۴، ۵۹۸، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۲، ۶۳۴، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۴۰، ۶۴۷، ۶۴۹

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی، ۹، ۱۳، ۲۰، ۵۶، ۵۷، ۷۱، ۷۳، ۷۹، ۹۷، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۵، ۱۵۸، ۱۶۰، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۴، ۲۱۹، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۵۵، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۷۳، ۲۷۷، ۳۸۲، ۴۵۲، ۴۶۱، ۴۶۸، ۴۷۵، ۴۸۴، ۴۹۲، ۵۰۲، ۵۱۳، ۵۲۵، ۵۴۰، ۵۵۴، ۵۷۰، ۵۸۵، ۵۹۹، ۶۰۳، ۶۰۶، ۶۲۲، ۶۳۵، ۶۴۷، ۶۳۹، ۶۵۴

گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی، ۵۷، ۶۹، ۷۵، ۹۸، ۱۴۶، ۲۱۴، ۲۱۶، ۲۲۱، ۲۲۲، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۷۸، ۴۸۷، ۴۹۵، ۴۹۶، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۱۴، ۵۲۰، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۴۸، ۵۵۷، ۵۶۳، ۵۶۵، ۵۷۲، ۵۷۹، ۵۸۸، ۵۹۴

گزارش درباره‌ی صورت‌های مالی، ۹، ۵۶، ۷۹، ۱۲۲، ۲۰۶، ۲۱۰، ۲۱۷، ۲۲۳، ۲۴۰

گزارش سالانه، ۴۲، ۴۴، ۴۵، ۵۱، ۷۹، ۹۲، ۲۱۳، ۲۲۲، ۳۶۳، ۳۷۳، ۶۴۷، ۶۴۹

گزارش نسبت به صورت‌های مالی، ۱۹، ۲۰، ۵۶، ۵۷، ۷۰، ۷۳، ۷۵، ۹۷، ۱۴۶، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۲، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۹، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۲۲، ۲۲۸، ۲۵۹، ۲۶۱، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۷۰، ۳۷۷، ۴۴۹، ۴۵۸، ۴۶۵، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۸، ۵۰۹، ۵۲۱، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۵، ۵۸۱، ۵۹۵، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۶، ۶۱۷، ۶۲۰، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۲، ۶۳۴، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۴۰، ۶۴۷، ۶۵۴

گزارشگری، ۳، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۵، ۱۸، ۲۲، ۲۵، ۳۰، ۳۴، ۴۲، ۴۸، ۴۹، ۵۷، ۶۹، ۷۲، ۷۵، ۱۰۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۸، ۱۶۰، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۲، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۷، ۲۱۱، ۲۱۴، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۲۳، ۲۳۰، ۲۳۶، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۳، ۲۶۴، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۳۱۱، ۳۳۷، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۷۲، ۳۸۰، ۳۸۸، ۴۰۹، ۴۱۱، ۴۳۸، ۴۷۰، ۴۹۳، ۴۹۶، ۵۰۴، ۵۲۷، ۵۴۲، ۵۷۶، ۵۹۲، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۸، ۶۴۷، ۶۵۱

گزارشگری مالی، ۳، ۵، ۶، ۷، ۹، ۱۱، ۱۲، ۱۵، ۱۸، ۲۵، ۳۰، ۴۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۷، ۲۱۴، ۳۱۱، ۳۳۷، ۳۶۶، ۳۶۷، ۵۷۶، ۵۹۲، ۶۴۷، ۶۵۱

لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، ۴۹، ۵۱، ۵۴، ۵۷، ۶۴، ۷۵، ۹۱، ۴۵۴

مبانی اظهار نظر مردود، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۹، ۱۴۱، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۵۱، ۱۶۴، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۹۰، ۱۹۱، ۲۴۲، ۲۶۶، ۴۴۳، ۴۷۴، ۵۲۲، ۶۱۶، ۶۲۶، ۶۳۲، ۶۳۷، ۶۴۷، ۶۴۹

مبانی اظهار نظر مشروط، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۹، ۱۴۱، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۴۹، ۱۵۳، ۱۶۴، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۳۱، ۲۳۸، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۶۲، ۲۶۶، ۲۷۱، ۴۴۰، ۴۴۵، ۴۵۰، ۴۵۹، ۴۶۶، ۴۸۱، ۴۹۰، ۵۰۰، ۵۱۰، ۵۲۳، ۵۳۸، ۵۵۲، ۵۶۷، ۵۹۶، ۶۱۶، ۶۲۴، ۶۳۲، ۶۳۶، ۶۴۷، ۶۵۰

مبانی تعدیل، ۴۵، ۱۰۵، ۱۳۸، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۶۸، ۱۸۳، ۱۸۵، ۱۸۷، ۱۹۰، ۱۹۱، ۲۰۵، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۴۲، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۵۲، ۳۸۰، ۳۸۶، ۵۱۸، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۴۷، ۶۴۹

مبانی عدم اظهار نظر، ۱۲۵، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۸، ۱۴۱، ۱۴۵، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۷، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۹۰، ۱۹۱، ۲۳۸، ۴۴۴، ۵۸۲، ۶۳۰، ۶۳۰، ۶۴۰، ۶۴۷، ۶۴۹

مثلث تقلب، ۱۱۳

محدودیت در دامنه‌ی حسابرسی، ۱۲۳، ۱۶۹، ۱۸۳، ۲۳۹، ۲۸۱، ۶۴۷، ۶۵۲

محدودیت در دامنه‌ی رسیدگی، ۲۴، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۷۰، ۲۴۳، ۲۴۷، ۲۵۲، ۲۵۷، ۲۶۱، ۲۷۶، ۲۸۰، ۲۸۳، ۳۳۷، ۳۳۹، ۳۴۱، ۳۴۶، ۳۶۰، ۳۶۲، ۳۶۴، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۴، ۳۸۷، ۴۷۸، ۵۵۷

مخاطب، ۴۹، ۵۰، ۷۳، ۹۱، ۱۴۶، ۲۱۷، ۲۹۸، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۴۸، ۶۴۹

مدیران، ۵، ۶، ۷، ۸، ۱۱، ۱۲، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۲۲، ۳۰، ۳۲، ۳۳، ۵۷، ۵۸، ۶۲، ۸۷، ۹۸، ۱۰۵، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۴، ۱۱۷، ۱۱۸، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۴۳، ۱۴۷، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۴، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۹۲، ۲۳۹، ۲۵۱، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۷۳، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۸۴، ۳۲۳، ۳۳۰، ۳۳۴، ۳۴۸، ۳۵۹، ۳۷۸، ۳۸۲، ۳۸۴، ۳۸۸، ۳۹۵، ۴۰۰، ۴۰۵، ۴۰۸، ۴۱۳، ۴۲۳، ۴۲۹، ۴۵۵، ۴۵۷، ۴۷۱، ۴۷۸، ۴۹۴، ۵۰۴، ۵۱۴، ۵۱۹، ۵۲۷، ۵۳۱، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۴۰، ۵۴۲، ۵۵۷، ۵۷۱، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۸۶، ۵۹۴، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۴۴، ۶۵۲

مدیریت، ۸، ۱۶، ۱۸، ۲۳، ۲۸، ۳۰، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۲، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۵۲، ۵۶، ۶۷، ۶۸، ۷۷، ۸۶، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۱، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷، ۱۱۸، ۱۱۹، ۱۲۱، ۱۲۷، ۱۵۷، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۲، ۱۷۵، ۱۷۷، ۱۷۸، ۱۹۲، ۲۰۷، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۲۴، ۲۲۹، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۷، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۲، ۲۷۱، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۸، ۳۲۴، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۲، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۸، ۳۶۳، ۳۶۶، ۳۶۸، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۸۱، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۷، ۳۸۹، ۴۰۰، ۴۰۲، ۴۰۴، ۴۱۰، ۴۱۷، ۴۲۲، ۴۴۵، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۶، ۴۷۸، ۴۸۲، ۴۹۴، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۱۵، ۵۱۹، ۵۲۳، ۵۲۷، ۵۴۲، ۵۴۷، ۵۶۰، ۵۶۹، ۵۸۹، ۶۱۱، ۶۱۴، ۶۲۸، ۶۴۱، ۶۴۸، ۶۵۰

مدیریت سود، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۷، ۱۷۸، ۴۷۸، ۵۰۵، ۵۱۹، ۶۴۸، ۶۵۰

مربوط بودن، ۳۷، ۳۹، ۴۲، ۸۸، ۲۸۹، ۶۴۸، ۶۵۴

مرحله‌ی رسیدگی و آزمون، ۲، ۱۵، ۳۰۲، ۶۴۸، ۶۵۲

مرحله‌ی گزارشگری، ۲، ۱۵، ۳۱، ۳۰۲، ۶۴۸، ۶۵۴

مسئولیت حسابرس، ۱۸، ۲۱، ۴۴، ۴۹، ۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۶، ۶۵، ۶۷، ۶۸، ۷۰، ۷۴، ۸۰، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۱۰۵، ۱۱۱، ۱۲۸، ۱۳۱، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۹، ۱۴۶، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۲، ۱۵۴، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۲۰۳، ۲۱۳، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۲۵، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۴۱، ۲۴۸، ۲۵۹، ۲۶۲، ۲۶۵، ۲۶۸، ۲۷۱، ۲۷۵، ۳۲۶، ۳۲۸، ۳۳۴، ۳۴۴، ۳۴۹، ۳۶۳، ۳۶۵، ۳۷۲، ۳۸۰، ۴۴۰، ۴۴۲، ۴۴۴، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۱۴، ۶۲۰، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۲، ۶۳۴، ۶۴۰، ۶۴۸، ۶۴۹، ۶۳۶

مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی، ۵۴، ۷۰، ۹۵، ۱۴۸، ۱۵۴، ۲۵۹، ۲۷۱، ۴۵۰، ۴۵۸، ۴۶۶، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۲۲، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۲۰، ۶۲۴، ۶۲۶، ۶۲۸، ۶۳۰، ۶۳۲، ۶۳۴، ۶۳۶، ۶۳۸، ۶۴۰

مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی، ۵۱، ۵۲، ۷۰، ۸۰، ۹۱، ۱۳۸، ۱۴۶، ۱۴۸، ۱۵۰، ۱۵۲، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۹، ۱۶۱، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۴۱، ۲۵۹، ۲۶۱، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۷۰، ۳۸۰، ۴۳۹، ۴۴۹، ۴۵۸، ۴۶۵، ۴۷۳، ۴۸۰، ۴۸۹، ۴۹۹، ۵۰۹، ۵۲۱، ۵۳۷، ۵۵۱، ۵۶۶، ۵۸۱، ۵۹۵، ۶۴۸، ۶۵۲

مشارکت خاص، ۲۵۵، ۲۸۴، ۳۷۸، ۳۸۲، ۴۰۹، ۴۱۱، ۵۱۲، ۵۲۴، ۵۳۱

مشوق‌های سودآوری، ۱۱۷، ۱۷۸، ۶۴۸، ۶۵۰

مطلب، ۸، ۹، ۱۲، ۱۹، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۳۵، ۳۹، ۵۱، ۵۴، ۵۵، ۵۶، ۶۷، ۷۱، ۷۵، ۷۶، ۷۸، ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲، ۹۵، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۲، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۸، ۱۶۰، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۷، ۱۷۰، ۱۸۵، ۲۱۹، ۲۴۱، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۶۰، ۲۶۲، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۷۲، ۲۷۴، ۲۸۱، ۳۳۷، ۳۴۱، ۳۵۳، ۴۰۷، ۴۴۱، ۴۴۳، ۴۴۵، ۴۵۱، ۴۶۱، ۴۶۸، ۴۷۵، ۴۸۳، ۴۹۲، ۵۰۱، ۵۰۳، ۵۰۵، ۵۱۲، ۵۲۵، ۵۳۹، ۵۵۴، ۵۵۶، ۵۶۹، ۵۹۸، ۶۱۳، ۶۲۱، ۶۲۵، ۶۲۷، ۶۳۳، ۶۳۵، ۶۳۷، ۶۳۹

مغایرت‌های بااهمیت، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۸۹، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۳۲، ۲۶۹، ۲۷۲، ۳۷۳، ۴۷۵، ۴۷۹، ۴۸۳، ۴۸۸

مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۳۷، ۳۹، ۴۲

موارد افشا، ۲۵، ۲۶، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۴، ۳۷، ۳۸، ۳۹، ۴۱، ۵۵، ۷۸، ۸۴، ۸۸، ۹۶، ۱۰۸، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۵، ۱۱۹، ۱۴۲، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۷۳، ۱۷۷، ۱۷۸، ۱۹۰، ۲۰۵، ۲۲۱، ۲۲۷، ۲۴۰، ۲۴۹، ۲۵۲، ۲۵۳

مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، ۶۴

مؤسسه‌ی حسابداری، ۶۹، ۷۶، ۹۹، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۸، ۱۶۰، ۲۱۳، ۲۱۹، ۲۳۲، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۲، ۲۷۴، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۴۳، ۳۴۵، ۳۶۲، ۳۶۵، ۳۷۱، ۳۹۲، ۳۹۶، ۳۹۸، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۳، ۴۰۵، ۴۱۰، ۴۱۶، ۴۱۷، ۴۴۲، ۴۶۸، ۴۷۰، ۴۷۵، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۳، ۵۰۱، ۵۲۱، ۵۲۵، ۵۲۷، ۵۷۰، ۶۰۰

نشانی حسابرس، ۴۹، ۶۹، ۷۲، ۷۶، ۱۴۶، ۱۴۹، ۱۵۱، ۱۵۳، ۱۵۵، ۱۵۸، ۱۶۰، ۲۱۷، ۲۱۹، ۲۶۰، ۲۶۳، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۷۴، ۴۴۲، ۴۵۳، ۴۶۲، ۴۶۸، ۴۷۶، ۴۸۴، ۴۹۳، ۵۰۲، ۵۱۳، ۵۲۷، ۵۴۱، ۵۵۶، ۵۷۱، ۵۸۶، ۶۰۰، ۶۱۲، ۶۴۸، ۶۴۹

نظر تعدیل نشده، ۵۴، ۵۵، ۷۳، ۸۰، ۹۵، ۱۰۶، ۱۳۵، ۱۶۱، ۱۸۱، ۱۹۲، ۲۰۷، ۲۳۷، ۲۳۹، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۳، ۵۷۰

نظر مردود، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۲۲، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۶۱، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۱، ۱۸۵، ۱۹۰، ۱۹۱، ۲۰۶، ۲۰۸، ۲۴۶، ۲۴۵، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۳۲۴، ۳۲۷، ۳۳۵، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۷۰، ۳۸۲، ۳۸۴، ۳۸۶، ۴۴۲، ۴۷۲، ۴۸۵، ۵۰۳، ۵۲۱، ۶۰۵، ۶۱۶، ۶۳۶

نظر مشروط، ۲۴، ۴۵، ۶۶، ۶۷، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۲۲، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۹، ۱۶۱، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۸۱، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۹۱، ۱۹۲، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۸، ۲۲۴، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۲، ۲۵۴، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۶۹، ۲۷۲، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۳۳۵، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۵۳، ۳۶۴، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۸۱، ۳۸۳، ۳۸۶، ۴۰۳، ۴۳۹، ۴۴۵، ۴۴۹، ۴۵۷، ۴۶۵، ۴۷۵، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۸۸، ۴۹۲، ۴۹۸، ۵۰۱، ۵۰۳، ۵۰۹، ۵۱۱، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۳۶، ۵۵۰، ۵۵۷، ۵۶۵، ۶۱۳، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۳۲

واقع‌بینی، ۲۸۹، ۳۱۷

هدف‌های حسابرس، ۲۱، ۲۳، ۲۴، ۲۵۶

هموارسازی سود، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۶۸، ۱۷۰، ۱۷۷، ۱۷۸، ۶۴۸، ۶۵۱

هیأت مدیره، ۱۱، ۴۵، ۴۸، ۵۱، ۵۲، ۵۳، ۵۸، ۵۹، ۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۶، ۶۸، ۶۹، ۷۰، ۷۱، ۷۲، ۷۴، ۷۵، ۷۶، ۷۸، ۸۰، ۹۰، ۹۲، ۹۳، ۹۴، ۹۵، ۹۶، ۹۸، ۹۹، ۱۲۱، ۱۴۶، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۹، ۱۶۱، ۱۶۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۵۲، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۷۳، ۲۷۴، ۲۹۳، ۳۰۶، ۳۱۸، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۸، ۳۴۰، ۳۴۲، ۳۴۵، ۳۶۲، ۳۶۵، ۳۸۸، ۳۹۳، ۳۹۵، ۳۹۶، ۳۹۸، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۸، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۲، ۴۲۴، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۹، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۲، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۶۱، ۴۶۲، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۸، ۴۷۱، ۴۷۳، ۴۷۶، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۴، ۴۸۷، ۴۸۹، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۹، ۵۰۲، ۵۰۵، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۱۷، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۵۱، ۵۵۳، ۵۵۵، ۵۵۷، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۸، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۵، ۵۸۱، ۵۸۵، ۵۹۱، ۵۹۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۹

منابع

منابع فارسی:

۱. آزاد، عبدالله و محبوبه کاظمی، ۱۳۹۱، مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای آزمون کارشناسی رسمی قوه قضاییه، انتشارات ترمه.
۲. آیین‌نامه‌ی اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی، ۱۳۸۸.
۳. احمدی گیوی، حسن، اسماعیل حاکمی، یدالله شکری و محمود طباطبایی اردکانی، ۱۳۸۵، زبان و نگارش فارسی، انتشارات سمت.
۴. ارباب سلیمانی، عباس، ۱۳۷۹، فرهنگ اصطلاحات حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه‌ی ۱۳۸.
۵. پرسش‌های آزمون‌های کارشناسی ارشد حسابداری.
۶. پرسش‌های آزمون‌های دکتری حسابداری.
۷. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۰، مجموعه مقررات ارزی.
۸. جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۰، دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی.
۹. جامعه حسابداران رسمی ایران، پرسش‌های آزمون‌های عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران.
۱۰. حساس یگانه، یحیی ۱۳۸۴، فلسفه‌ی حسابرسی، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
۱۱. حساس یگانه، یحیی و حسین کثیری، ۱۳۸۲، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرس مستقل، فصل‌نامه‌ی مطالعات حسابداری، شماره‌ی ۲، صص ۱-۳۸.
۱۲. دانشگر، محمد، ۱۳۷۳، ادبیات فارسی، انتشارات مؤسسه‌ی خدمات علمی، آموزشی رزمندگان اسلام.
۱۳. دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی توسط حسابرسان، ۱۳۹۱.
۱۴. دستورالعمل اجرایی مبارزه با پول‌شویی در شرکتهای تجاری و موسسات غیرتجاری، ۱۳۹۱.
۱۵. رضازاده، جواد، ۱۳۹۵، نظریه‌های حسابرسی، انتشارات ترمه.
۱۶. سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۰، دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب جلسه ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه‌ی مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار.
۱۷. سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱، منشور کمیته‌ی حسابرسی، مصوب جلسه ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ هیات مدیره‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار.
۱۸. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت.

۱۹. قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۶.
۲۰. قانون مبارزه با پول‌شویی، ۱۳۸۶.
۲۱. کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۲، **دستورالعمل حسابرسی (بخش‌های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی)**، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۰.
۲۲. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، **استانداردهای حسابداری**، سازمان حسابرسی.
۲۳. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، **استانداردهای حسابرسی**، سازمان حسابرسی.
۲۴. کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، **برگ‌های پاسخ به پرسش‌های فنی**.
۲۵. کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰، **دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی**.
۲۶. کمیته‌ی مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا، ۱۳۷۹، **بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی**، ترجمه‌ی علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابرسی، نشریه‌ی ۱۲۱.
۲۷. گروه مؤلفان، ۱۳۷۸، **فارسی عمومی**، انتشارات دانشگاه پیام نور.
۲۸. فرهنگستان زبان فارسی، ۱۳۸۹، **دستور خط فارسی**، نشر آثار فرهنگستان زبان فارسی.
۲۹. منصور، جهانگیر، ۱۳۹۰، **قانون تجارت**، نشر دیدار.
۳۰. میگز، والتر بی، ا. ری. ویتینگتون، کرت پینی و رابرت اف. میگز، ۱۳۹۰، **اصول حسابرسی**، جلد دوم، ترجمه‌ی عباس ارباب سلیمانی، سازمان حسابرسی، نشریه‌ی ۱۰۵.
۳۱. هوک، توماس، ۱۳۸۶، **ضرورت دگرگون‌سازی حسابرسی**، ترجمه‌ی بهروز خداحرمی و عبدالله آزاد، انتشارات ترمه.

منابع انگلیسی

1. Collin, S.M.H, 2007, **Dictionary of Accounting**, Fourth edition, A & C Black Publishers, London.
2. Financial Accounting Standards Board (FASB), 1980, **Statement of Financial Accounting Concepts no. 2**, Qualitative Characteristics of Accounting Information, FASB, Norwalk, CT.
3. Griffiths, Phil, 2005, **Risk-based auditing**, Gower Publishing Company.
4. International Federation of Accountants (IFAC), 2011, **Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities**, Third Edition, Volume 1-Core Concepts.
5. International Federation of Accountants (IFAC), 2011, **Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities**, Third Edition, Volume 2-Practical Guidance.
6. International Federation of Accountants (IFAC), 2016, **Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements**, 2016-2017 Edition, Volume I.

- 7 . Manser, Martin H, 2000, **Oxford Dictionary**, Oxford University Press.
- 8 . Mooney, Kate, 2008, **The Essential Accounting Dictionary**, Sphinx® Publishing.
- 9 . Mintz. Steven M and Roselyn E Morris., 2008, **Ethical Obligations and Decision Making in Accounting: Text and Cases**. Mc Graw Hill.
10. Mulford. Charles W and Eugene E. Comiskey, 2002, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
11. Slamen. Khaled, Aljaaidi. Ysalam, (2009), **Reviewing The Audit Expectation Gap Literature From 1974 to 2007**, International Postgraduate Business Journal (IPBJ) Vol. 1 (1), 41 – 75.
12. Vona, Leonard W, 2008, **FRAUD RISK ASSESSMENT: Building a Fraud Audit Program**, John Wiley & Sons, Inc.

فهرست انتشارات
مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای
جامعه حسابداران رسمی ایران

شماره نشریه	عنوان نشریه
۱	پرسش‌های چهار گزینه‌ای حسابرسی
۲	پرسش و پاسخ‌های مالیاتی
۳	آشنایی با جامعه حسابداران رسمی ایران
۴	مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران
۵	آیین رفتار حرفه‌ای
۶	چک‌لیست‌های قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی
۷	دستورالعمل حسابرسی
۸	دستورالعمل تهیه و تنظیم پرونده و گزارش حسابرسی مالیاتی
۹	دیبچه‌ای بر حقوق مدنی
۱۰	حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات: بر پایه استانداردهای حسابداری
۱۱	مبانی ارزیابی سهام
۱۲	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱) - گزارش حسابرس درباره‌ی صورتهای مالی (استانداردهای حسابرسی بخش‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶)
۱۳	آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای
۱۴	راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (۱) - استاندارد شماره ۱۶
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاریها - جلد نخست
۱۶	راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک و متوسط (کتاب دوم - رهنمودهای عملی)
۱۷	بایدها و نبایدها در پذیرش و نخستین کاربری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۱۸	استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ - اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی
۱۹	استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی
۲۰	آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای