

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مروری بر حسابرسی

گردآورنده و مدرس دوره : حامد توکلی پور

پیش گفتار

- تاریخ حسابرسی به بلندای تاریخ حسابداری است
- تاریخ حسابداری به بلندای تاریخ فعالیت های اقتصادی بشر است

بازرسی عملیات مقامات مالی در دستگاه های دولتی، حکومتی و مملکتی از دیر باز معمول بوده است

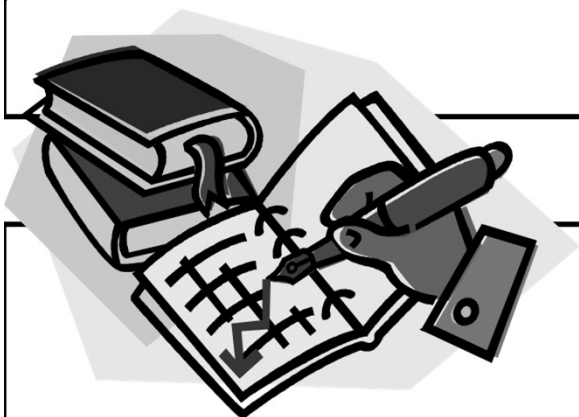
وصول و مصرف وجوه عمومی ⇐ اموال حکومت یا بیت المال

کنترل عملیات و معاملات انجام شده توسط اشخاصی که به مباشرت از طرف دیگران اقدام به وصول وجوه و خرج وجوه متعلق به آنها می نمایند ، ضروری است

پیش گفتار

در گذشته :

- روشهای حسابداری ، بسیار ابتدائی بودند ← حسابداری دابل قرن پانزدهم
- اقلام معاملات جزئی بودند ← معاملات محدودتر بودند
- معاملات ساده تر بودند ← خرید و فروش و عملیات بازرگانی
- قوانین و مقررات بسیار محدود و ساده بودند ← عرف تجاری



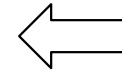
نتیجتاً :

- روش های حسابرسی ابتدائی و محدود بود .
 - عموماً استماع و شنیدن گزارش های مباشرین بود .
- (واژه لاتین **audire** به معنای شنیدن، ریشه لغت **audit** است)

پیش گفتار

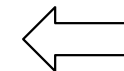
به مرور :

• پیشرفت روشهای
حسابداری



- تبیین مبانی نظری، تئوری های حسابداری، اصول و استانداردهای حسابداری

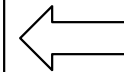
• پیچیده شدن
معاملات



- پیدایش روش های جدید تولید و خدمات نوین مالی و اقتصادی (بانک، بیمه ،.....)
- گسترش و توسعه امور بازرگانی به فراتر از مرزها
- استفاده از وسائل جدید ارتباطات و فناوری اطلاعات (IT) در انجام معاملات و پردازش آن ها

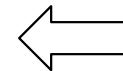
پیش گفتار

• پیچیده شدن ساختار واحدهای تجاری



- شرکت های سهامی عام
- گسترش تعداد مالکین ، اعتبار دهندگان ، و سایر ذینفعان
- ایجاد و توسعه بازارهای سازمان یافته اوراق بهادار و بورس ها

• پیچیده شدن قوانین و مقررات مالی



- وضع قوانین و مقررات تجاری
- قوانین و مقررات بازارهای سرمایه، بورس ، بانک ، بیمه ،
- قوانین و مقررات مربوط به پیشگیری از فساد و پولشوئی
-

نتیجه ← افزایش تعهدات اخلاقی و مسئولیت قانونی حسابرسان

پیش گفتار

- صاحبکاران (هیات مدیره شرکت ها)
- مجامع عمومی صاحبان سهام (بصورت جمعی Collective)
- سرمایه گذاران بالفعل یا سهامداران (بصورت فردی یا Individual)
- اعتبار دهندگان (از قبیل خریداران اوراق مشارکت بنگاه) ، وام دهندگان (بانکها، شرکتهای لیزینگ حتی فروشندگان مواد و کالای نسیه)
- سرمایه گذاران و سهامداران بالقوه ، سرمایه گذاران احتمالی
- نهادهای دولتی (بویژه ادارات مالیاتی)
- سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی (همه ذینفعان)

• مسئولیت قانونی حسابرسان در قبال ←

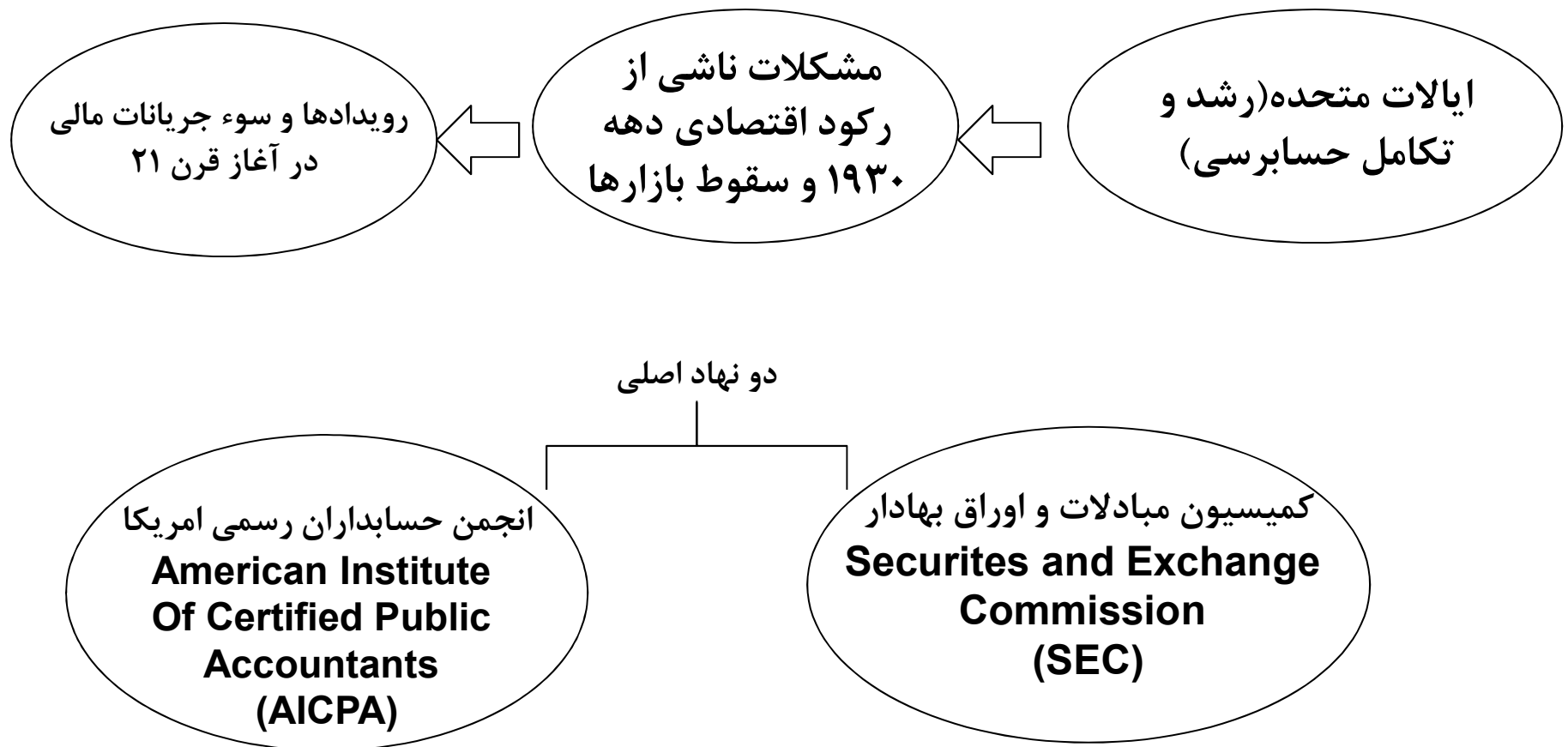
بعلاوه :

- مسئولیت در قبال ← هم پیشه گان ، جامعه حرفه ای
- سایر مسئولیتهای و تعهدات اخلاقی حسابرسان در قبال ← جامعه (عموم)

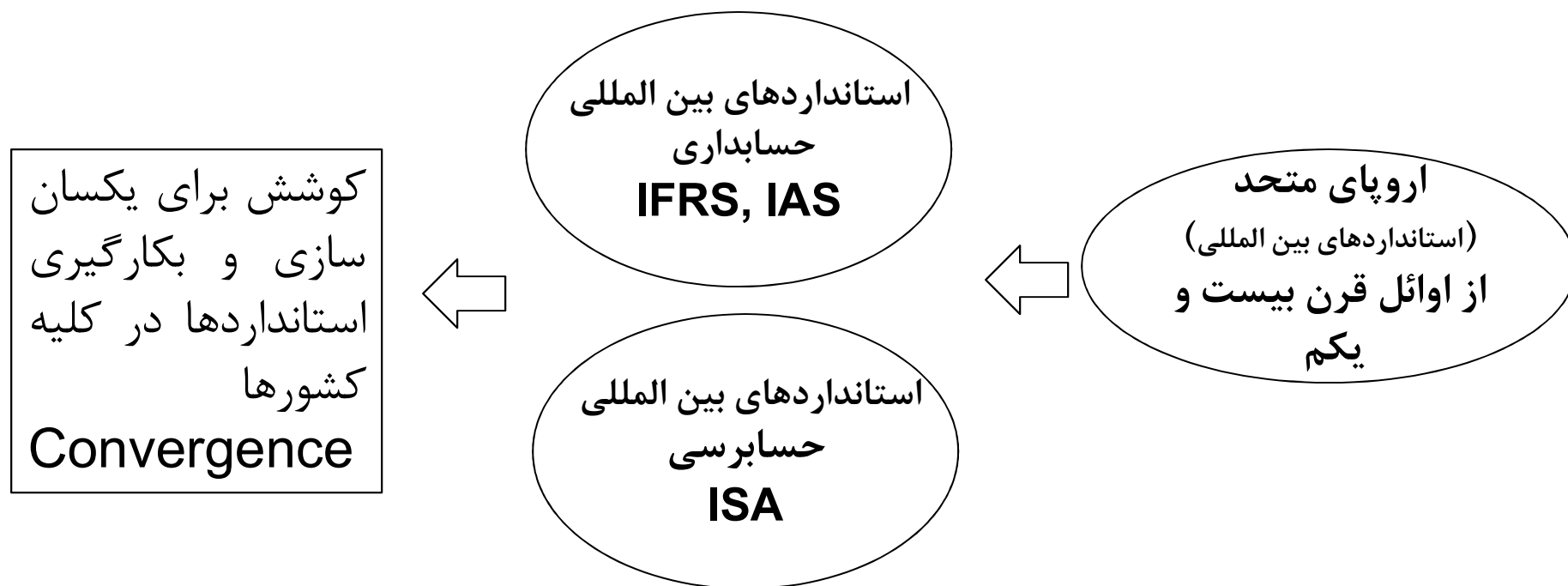
سابقه حسابرسی در روزگار نو و کشورهای مختلف



سابقه حسابرسی در روزگار نو و کشورهای مختلف



سابقه حسابرسی در روزگار نو و کشورهای مختلف



حسابرسی در قوانین ایران

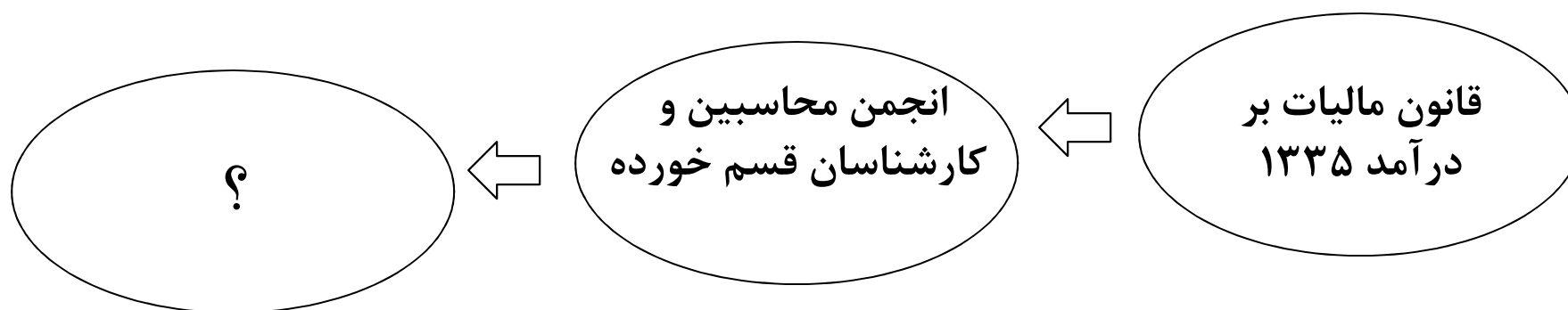
قانون تجارت ۱۳۱۱

مفتش و کمیسر

“راپرت به مجمع در باب بیلان و
اوضاع عمومی شرکت”

فقدان شرکتهای سهامی
به معنای واقعی

حسابرسی در قوانین ایران



حسابرسی در قوانین ایران

اشاره به :

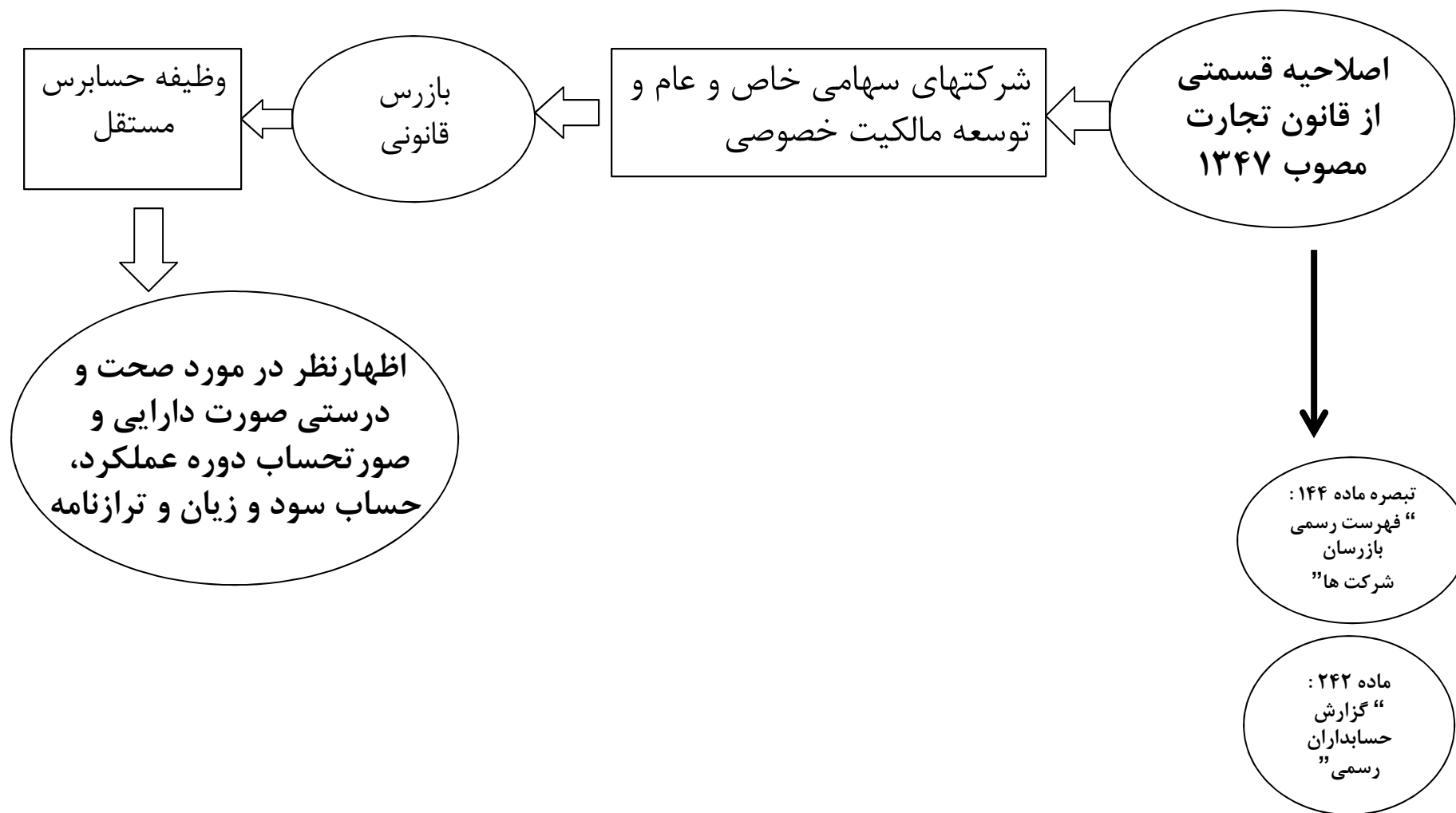
قانون مالیاتهای
مستقیم ۱۳۴۵

“حسابداران متخصص در امور
رسیدگی به دفاتر و حساب
سود و زیان و ترازنامه برای
تشخیص درآمد مشمول مالیات”

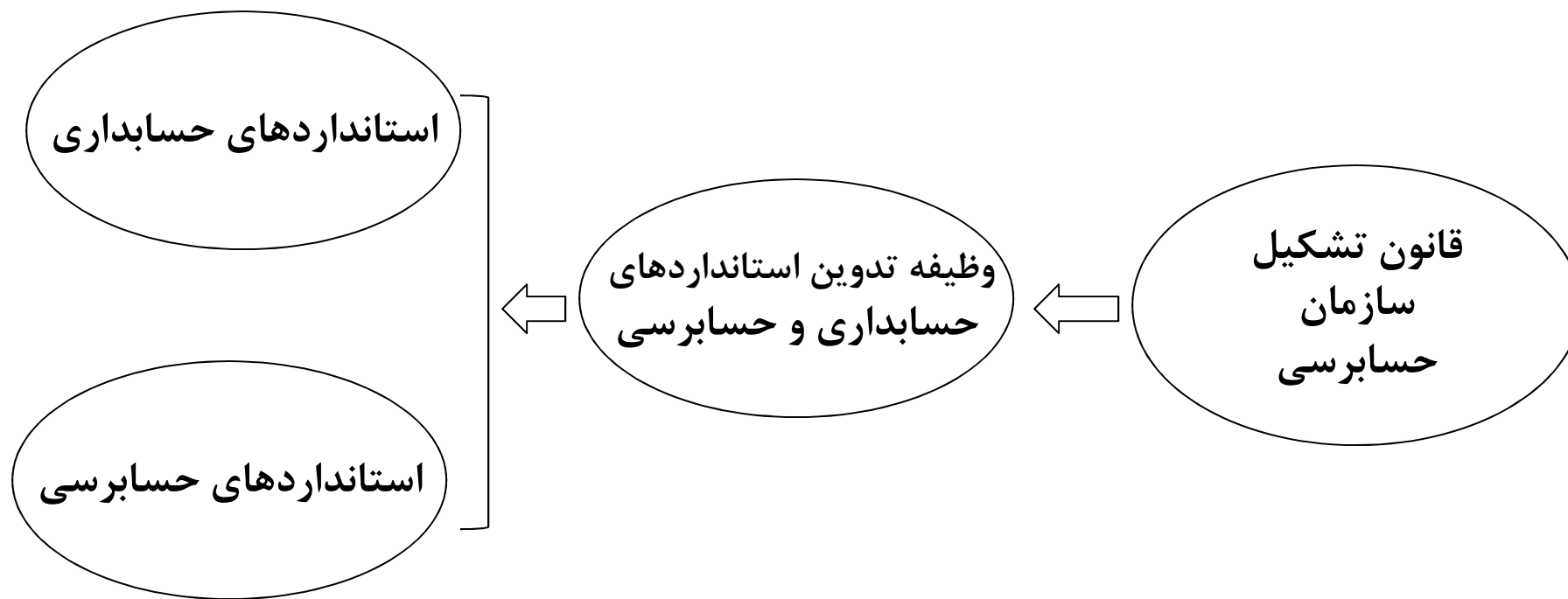
کانون حسابداران رسمی

انحلال پس از انقلاب

حسابرسی در قوانین ایران

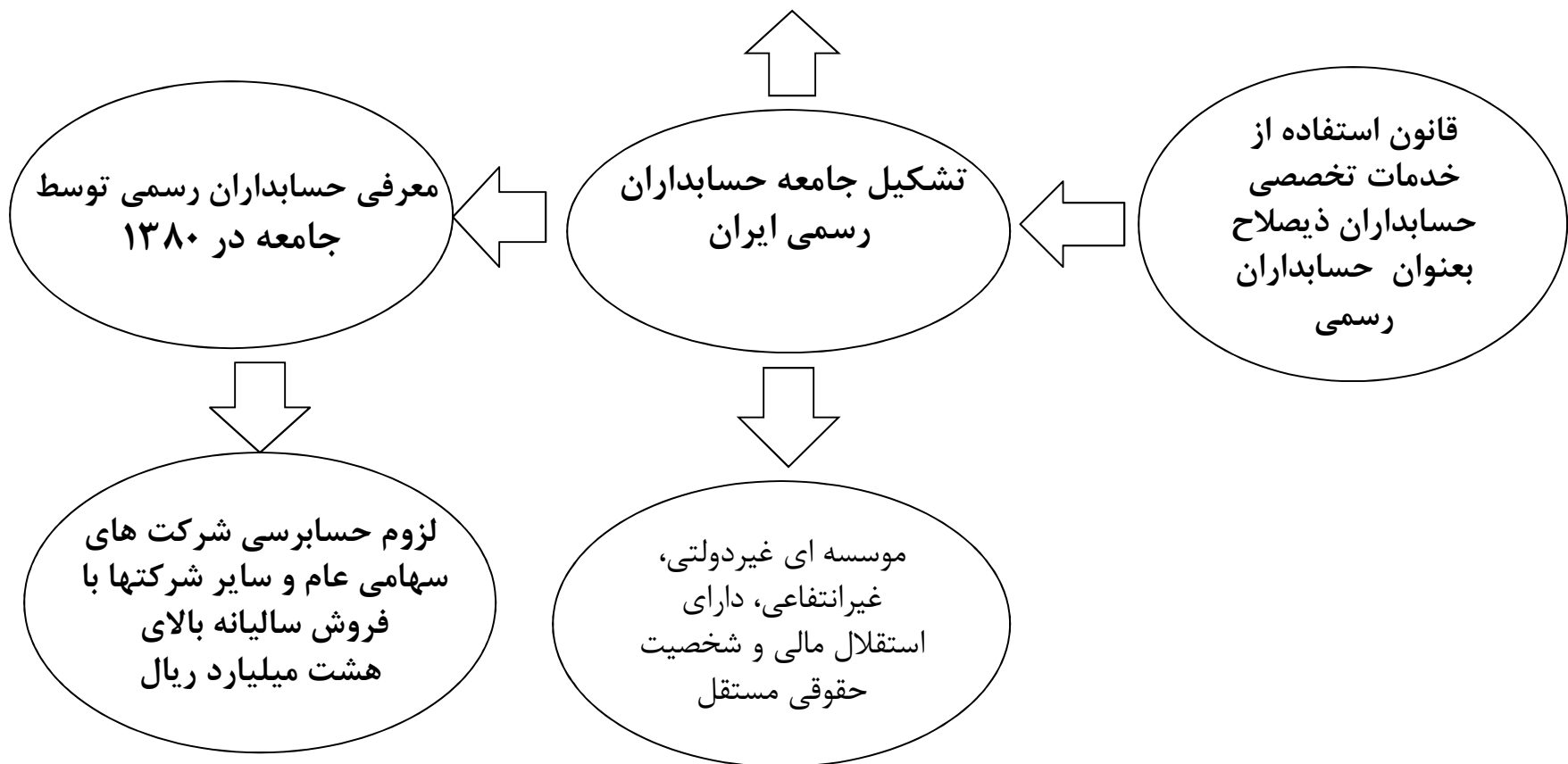


حسابرسی در قوانین ایران



حسابرسی در قوانین ایران

با مأموریت تنظیم امور و اعتلای حرفه و نظارت حرفه ای بر کار حسابداران رسمی



ساختار جامعه حسابداران رسمی ایران

ارکان و تشکیلات جامعه:

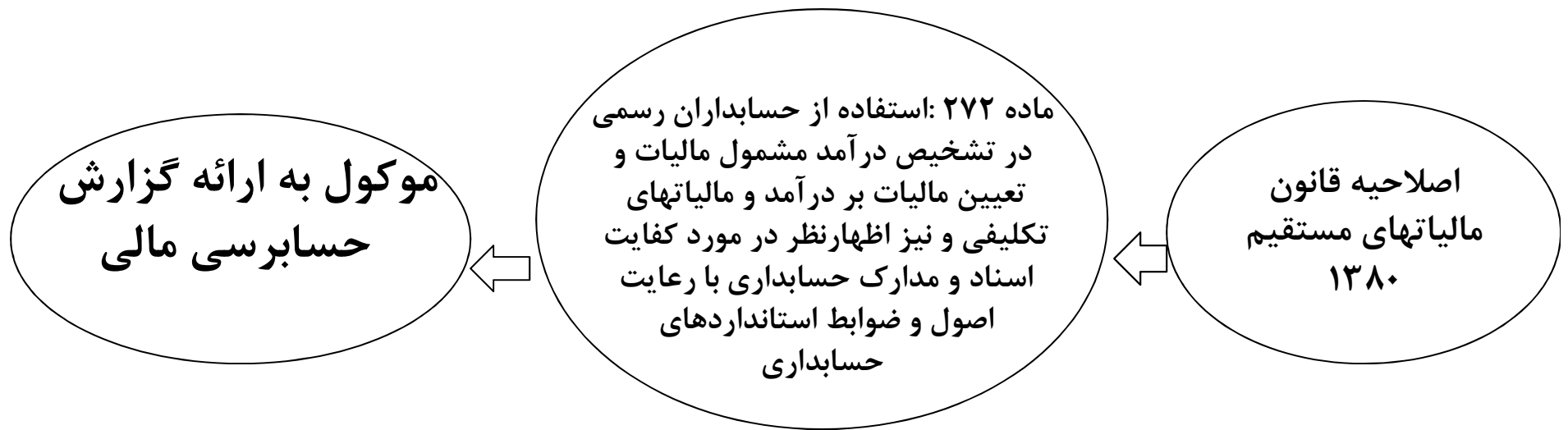
مجمع عمومی
شورای عالی
هیات مدیره
هیات عالی نظارت
هیات های انتظامی
مدیران (خدمات اعضاء ، مرکز آموزش و تحقیقات ،
روابط عمومی و بین الملل ، امور مالی و اداری)

نظارتی : کنترل کیفیت حسابرسی مالی و مالیاتی ، آئین رفتار
حرفه ای ، مبارزه با پولشویی

خدماتی: فنی و استانداردها، قوانین و مقررات ، موسسات
حسابرسی ، حسابرسی داخلی و عملیاتی ، حسابرسی
کامپیوتری ، قانون مالیاتها، آگهی و تحقیقات ، توسعه بازار کار و
فرهنگ حسابداری

کارگروه های تخصصی :

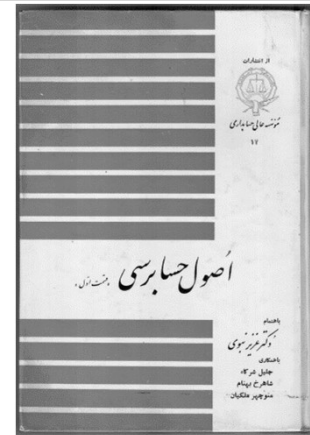
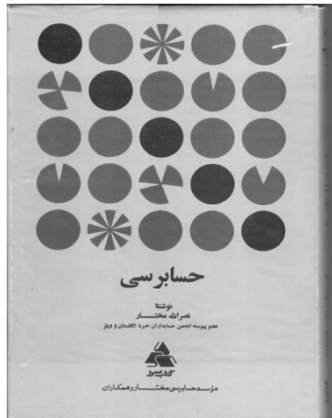
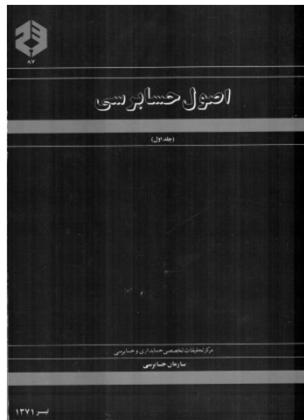
حسابرسی در قوانین ایران



آموزش حسابرسی در ایران

آموزش حسابرسي به شكل جديد عملاً در سالهاي نخست دهه ۱۳۴۰ و با تشكيل آموزشگاه عالي حسابداري شركت ملي نفت ايران (دولتي) و تاسيس موسسه عالي حسابداري (خصوصي) آغاز گرديد

برخی کتب حسابرسی که در سنوات گذشته در ایران چاپ و نشر شده اند

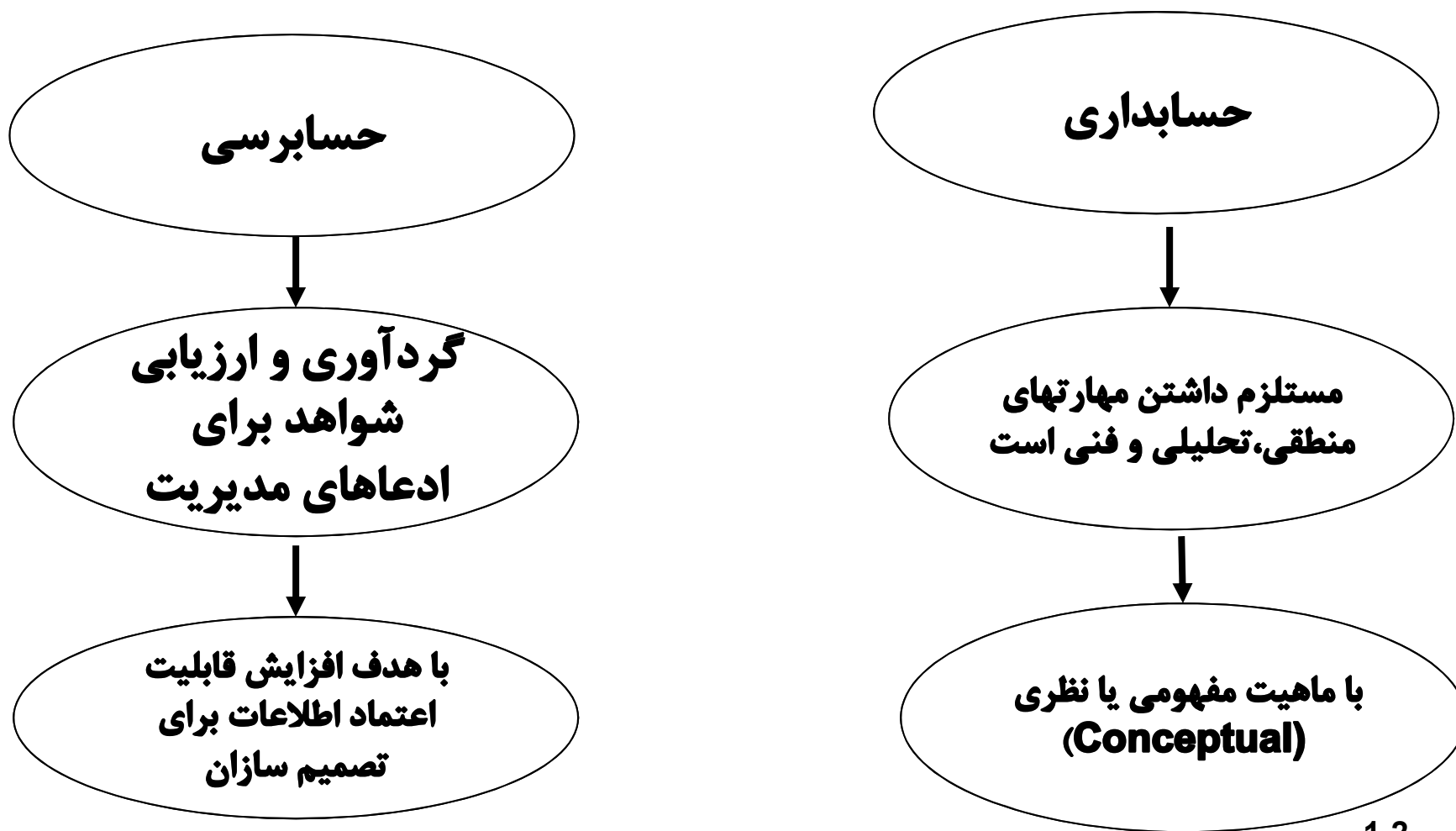




گفتار یکم

مقدمه ای بر حسابرسی صورتهای
مالی و خدمات اطمینان بخشی

ویژگی های دروس حسابرسی با دروس حسابداری متفاوت است



تقاضا برای خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی

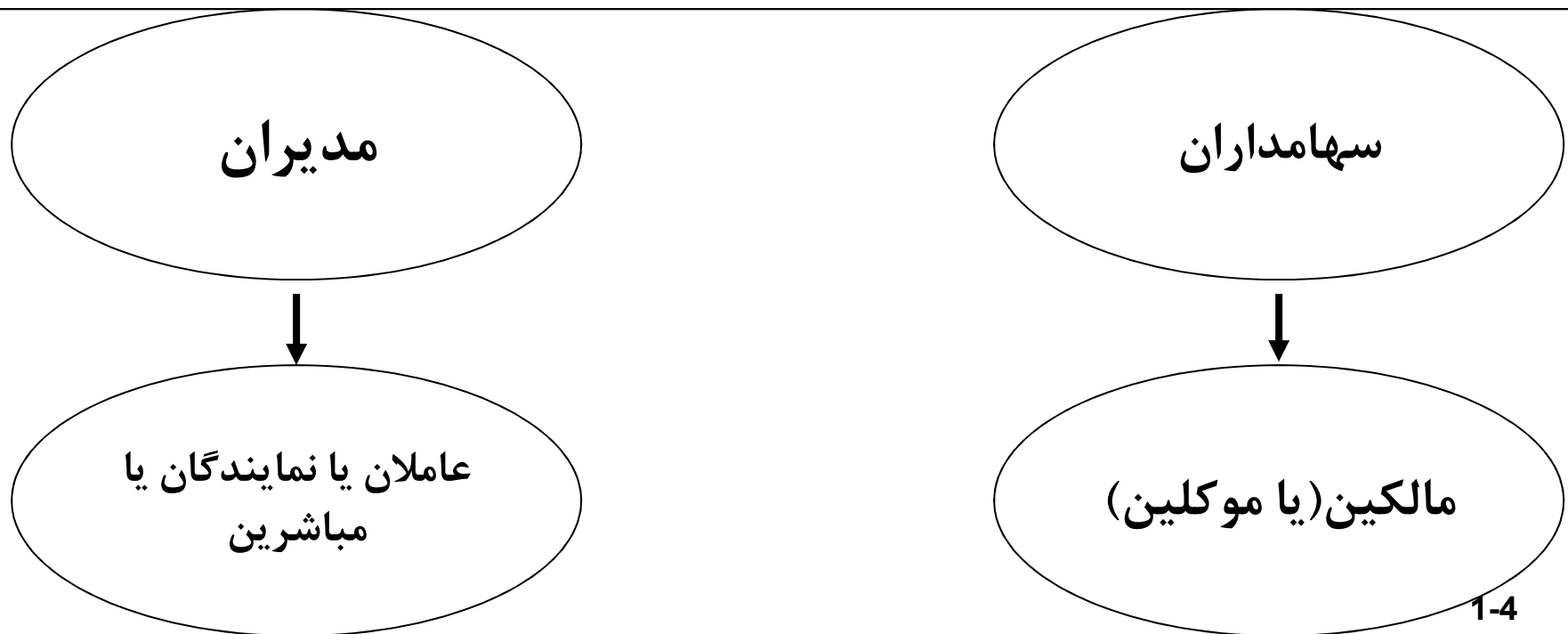
گسترش شرکتهای سهامی و رشد اقتصاد جهانی ظرف ۲۰۰ سال گذشته موجب رشد انفجار گونه تقاضا برای خدمات اطمینان بخشی و حسابرسی شده است



رابطه موکل و نماینده/مالک و مباشر

((Principals and Agents))

اوراق بهاء دار یک شرکت سهامی عام اعم از اوراق سهام و یا اوراق مشارکت (اوراق قرضه) به عموم فروخته می شود . در نتیجه عامه مردم (Public) باید از چگونگی مراقبت و نگهداری از منابع شرکت یا به عبارت دیگر نحوه انجام وظیفه مباشرت مدیران (Stewardship) آگاه شوند .



نقش حسابرس

نگاهی کلی به رابطه بین مالکین و مباشرین (Principal-Agent) که منجر به تقاضا برای خدمات حسابرسی می‌گردد



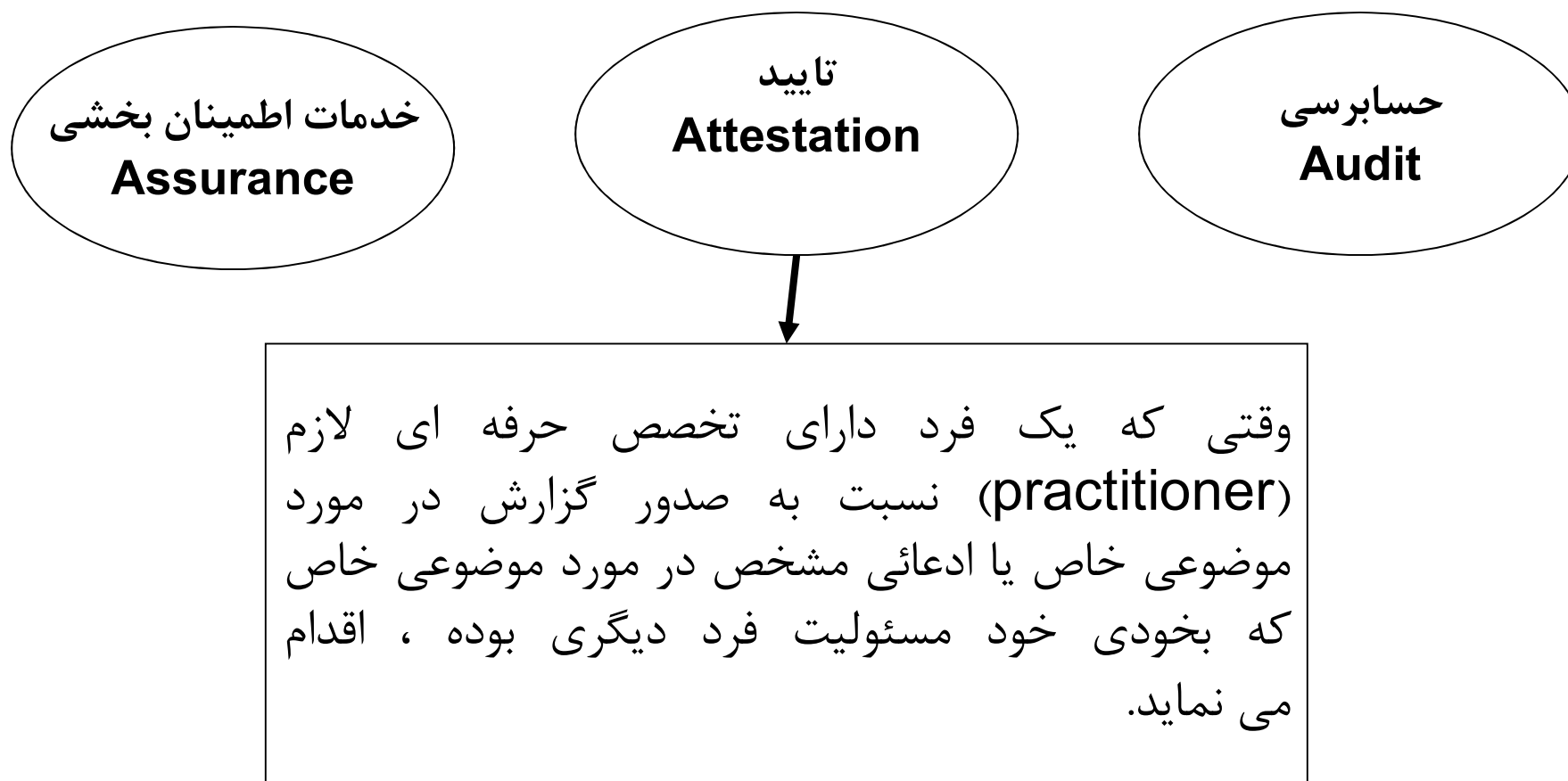
مفهوم شفاف یا مطلوب بودن (Fair-ness)

- شفاف بودن (یا منصفانه بودن) مفهومی اخلاقی است که در ادبیات حرفه ای در آمریکا از آن استفاده می شود.
- معنای آن صحیح بودن قطعی و صددرصد اطلاعات نیست بلکه در خود بار نسبیت دارد.
- ارائه شفاف صورتهای مالی به معنای کافی بودن افشاء اطلاعات، مناسب بودن نحوه ارائه آنها، بدون ایراد بودن، پاک بودن، انطباق آنها با اصول پذیرفته شده و متداول حسابداری و استانداردهای مربوطه یا در کل روشن بودن (FAIR) وضعیت مالی و نتیجه عملکرد و جریانهای نقدی است.
- در انگلستان حسابرسان نسبت به درست و منصفانه بودن صورتهای مالی اظهارنظر می کنند (True & Fair) و این عبارت سال ها است که در ادبیات حرفه ای و قوانین و مقررات مربوطه جا افتاده است.
- در ایران از واژه مطلوبیت یا عبارت "به نحو مطلوب" برای بیان نظر حسابرس استفاده می شود.

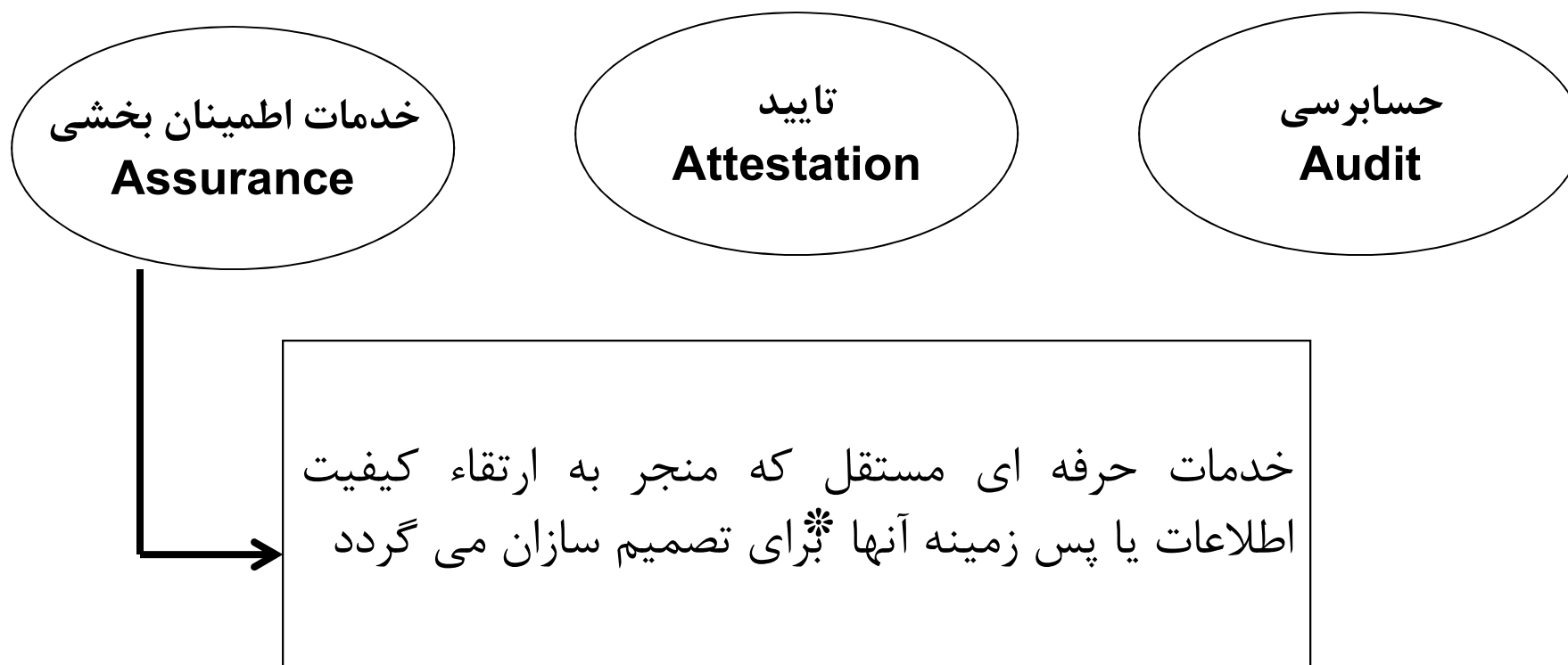
تعریف خدمات حسابرسی، اطمینان بخشی و تأیید



تعریف خدمات حسابرسی، اطمینان بخشی و تأیید

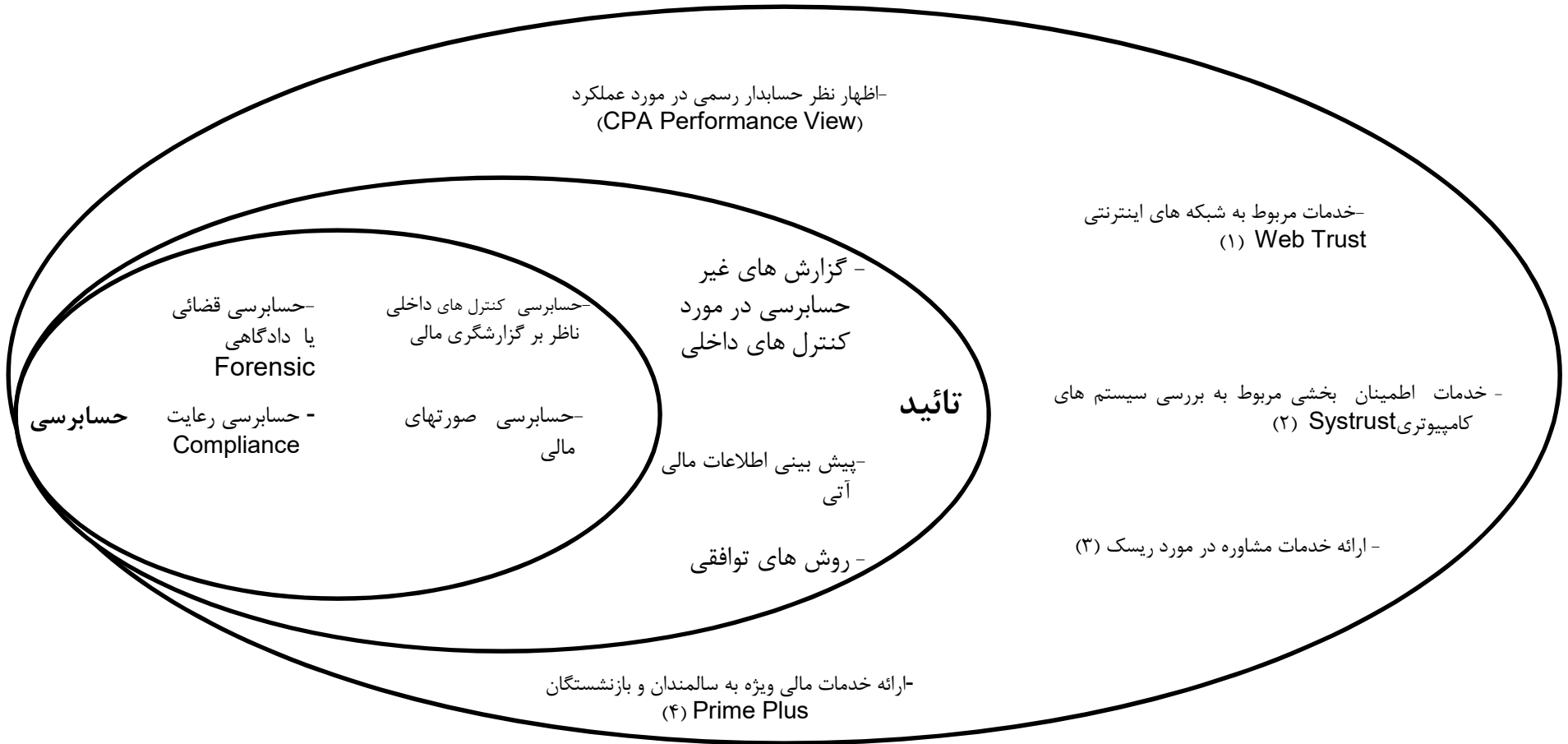


تعریف خدمات حسابرسی، اطمینان بخشی و تأیید



* (پس و پیش مطلب که مفهوم آنرا روشن می کند - *context*)

ارتباط بین حسابرسی ، تأیید و خدمات اطمینان بخشی



(۲) و (۱) - خدمات قابل ارائه توسط حسابداران رسمی در امریکا به مشتریان غیر حسابرسی برای اطمینان بخشی نسبت به سیستم های کنترلی آنها در مورد یک فرآیند خاص و انطباق آن با ضوابط مورد نظر.

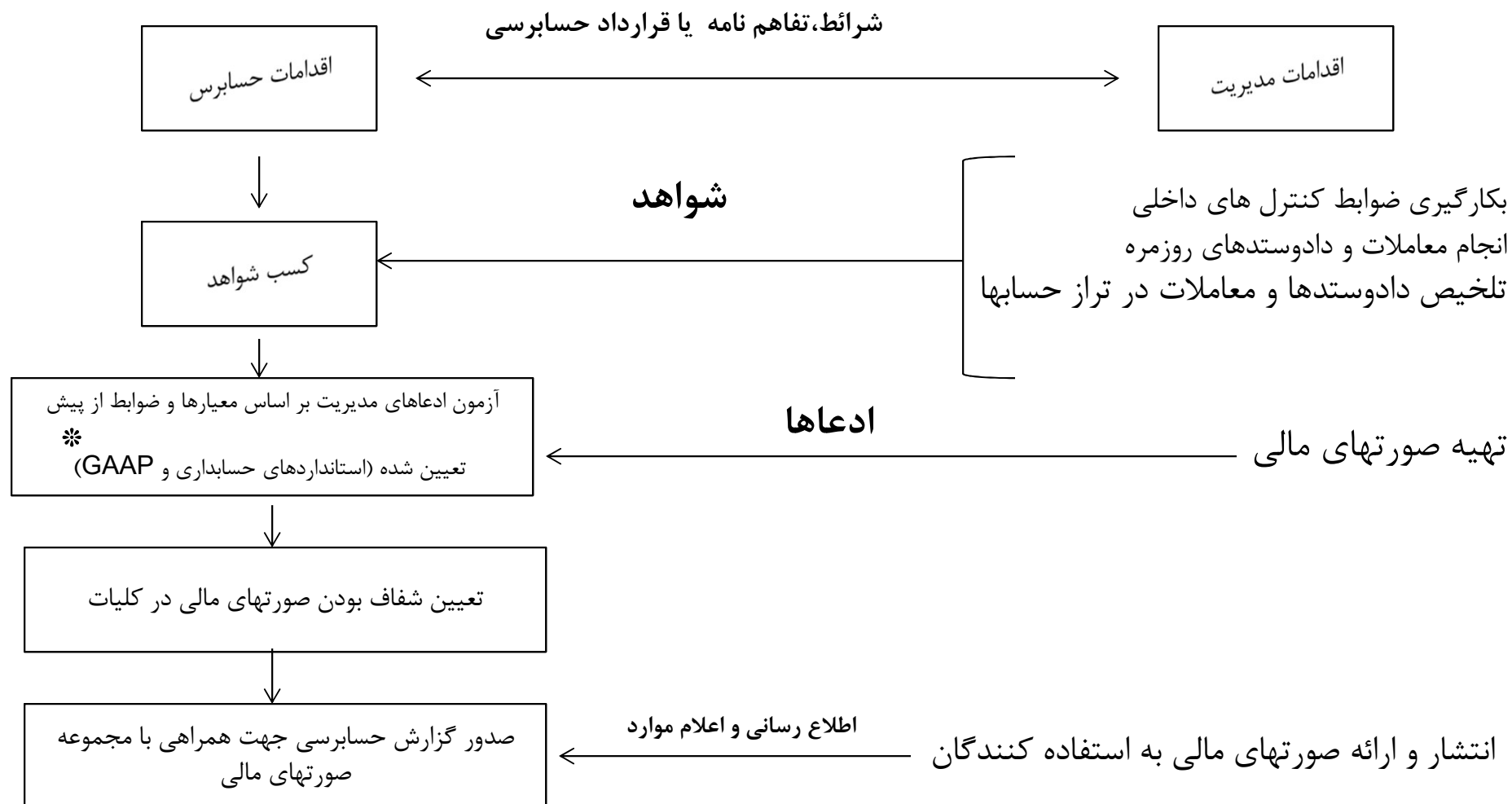
(۳) - خدمات حسابداران رسمی در مورد مدیریت ریسک های قانونی ، ریسکهای بازار ، ریسکهای اخلاقی، عملیاتی ، کنترلی و غیره به صاحبکاران (معمولاً بغیر از مشتریان حسابرسی).

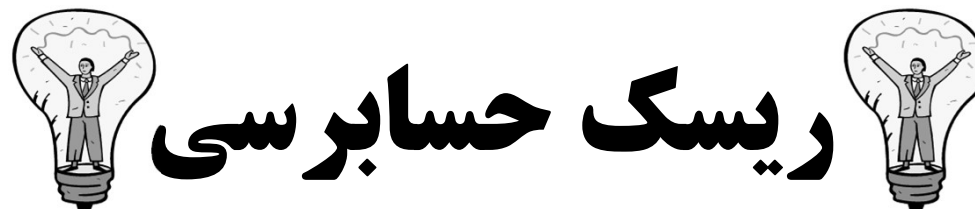
(۴) - خدماتی که حسابداران رسمی در مورد وضعیت مالی، سرمایه گذاری ها و درآمدها و برنامه ریزی مالی شخصی، عموماً به افراد مسن و اشخاص حقیقی بازنشته، ارائه می کنند.

رابطه بین حسابرسی ، تأیید و خدمات اطمینان بخشی

خدمات	ارزش افزوده به اطلاعات گزارش شده	تعریف خدمات
حسابرسی (Audit)	قابلیت اعتماد قابلیت اتکاء	-ارائه گزارشی در مورد رسیدگی به صورتهای مالی صاحبکار (در مورد شرکت های سهامی عام در امریکا همراه با گزارشی در مورد کنترل های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی).
تأیید (Attest)	قابلیت اعتماد قابلیت اتکاء	-ارائه گزارشی در مورد موضوعی خاص یا ادعا در مورد موضوعی خاص که مسئولیت آن با شخص دیگری است .
اطمینان بخشی (Assurance)	قابلیت اعتماد قابلیت اتکاء مناسب بودن و بجا بودن (به لحاظ زمانی)	- خدمات حرفه ای برای ارتقاء کیفیت اطلاعات، نحوه ارائه و مبانی یا پس زمینه های آن برای تصمیم سازی استفاده کنندگان از آن اطلاعات .

نگرش کلی به فرآیند حسابرسی صورتهای مالی





ریسک حسابرسی

منظور از ریسک حسابرسی، میزان خطری است که حسابرس ندانسته و یا به اشتباه، گزارش یا اظهارنظر خود را در مورد تحریف با اهمیت در صورتهای مالی صاحبکار، تعدیل نکند.

اطمینان معقول به این معنی است که بهر حال ریسک وجود تحریف با اهمیت ممکن است در صورتهای مالی وجود داشته باشد و حسابرس قادر نبوده که آن تحریف را کشف کند.

گزارش استاندارد حسابرس بیانگر این واقعیت است که حسابرس اطمینان معقول **(reasonable assurance)** در مورد نبودن تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می دهد

اهمیت

اهمیت به معنی دامنه و گستردگی اثر یک تحریف یا حذف و از قلم افتادگی اطلاعات حسابداری است که در مجموع و تحت شرایط حاکم، می توانسته باعث شود قضاوت یک فرد معقول که از اطلاعات ارائه شده استفاده می کند، در اثر آن تحریف یا حذف، تغییر یابد.



شواهد در مورد اظهارات یا ادعاهای مدیریت (Assertions)

شواهدی که به حسابرس در ارزیابی اظهارات یا ادعاهای مدیریت در مورد صورتهای مالی کمک می کند، عبارتند از داده های حسابداری زیربنای اطلاعات بعلاوه هرگونه اطلاعات موید و مکملی که می تواند در اختیار حسابرس قرار گیرد

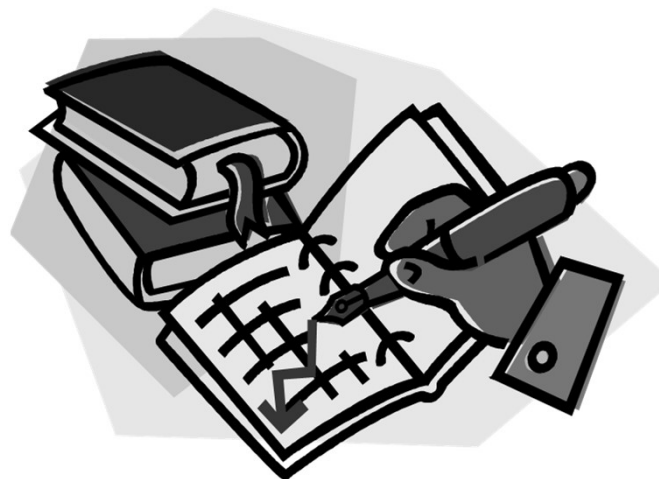
قابلیت اتکا

مربوط بودن

نمونه گیری : استنتاج بر مبنای ملاحظات محدود

حسابرسان (۱) از دانش خود در مورد دادوستد ها و /یا (۲) از روش نمونه گیری برای آزمایش فعل و انفعالات مالی و معاملات استفاده می کنند

هزینه رسیدگی به کلیه
معاملات بسیار زیاد است



مراحل مختلف حسابرسی

پذیرش صاحبکار/ادامه کار و ایجاد تفاهم با
صاحبکار (گفتار ۵)

اقدامات اولیه حسابرسی (گفتار ۵)

تعیین سطح اهمیت و ارزیابی مخاطرات و
ریسک (گفتار ۳)

برنامه ریزی برای حسابرسی
(گفتار ۳ و ۵)

در نظر گرفتن و بررسی کنترل های داخلی
صاحبکار (گفتار ۷)

رسیدگی به فرآیند های کسب و کار و حسابهای
مرتبط (مثلاً کسب درآمد) (گفتار ۱۰ الی ۱۶)

تکمیل و نهائی کردن حسابرسی (گفتار ۱۷)

ارزیابی نتایج و صدور گزارش حسابرسی
(گفتار ۱ و ۱۸)

صدور گزارش حسابرسی

گزارش حسابرسی (یا عقیده و اظهار نظر* حسابرس) محصول نهائی و اصلی کار حسابرسی است. گزارش های تعدیل نشده یا اصطلاحاً استاندارد** (قاعدتاً) معمول ترین شکل گزارش های صادره اند

نمونه ای از گزارش حسابرس تعدیل نشده (*un-qualified*) به نقل از دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی (کارگروه فنی و استانداردها، جامعه حسابداران رسمی ایران).

Opinion *

** مقبول یا Clean

صدور گزارش حسابرسی

عنوان گزارش حسابرس معمولاً بایستی دربرگیرنده لفظ " مستقل " باشد

در ایران عموماً گزارش حسابرس مستقل به همراه گزارش بازرس قانونی و خطاب به مجمع عمومی صاحبان سهام صادر می گردد.

گزارش حسابرس مستقل حداقل شامل یک بند (پاراگراف) مقدمه، بند مسئولیت هیات مدیره در قبال صورتهای مالی و مسئولیت حسابرس (شامل حدود رسیدگی) بند اظهارنظر، نام موسسه حسابرسی و تاریخ گزارش است.

صدور گزارش حسابرسی

حسابرس ممکن است اظهارنظر یا گزارش مشروط صادر نماید
(qualified opinion)

فرض کنید صورتهای مالی صاحبکار دربرگیرنده یک تحریف با اهمیت است که علیرغم اصرار حسابرس ، صاحبکار اقدامی برای اصلاح آن بعمل نیاورده است. در چنین حالتی حسابرس قاعدتاً گزارش مشروط صادر می نماید و در آن شرحی در مورد تحریف مزبور ارائه کرده و در بند اظهارنظر ذکر می کند که به استثناء مورد مزبور ، صورتهای مالی شفاف و روشن بوده و یا به نحو مطلوب ارائه شده اند .

صدور گزارش حسابرسی

حسابرس ممکن است اظهارنظر مردود (adverse) صادر نماید

فرض کنید از نظر حسابرس صورتهای مالی صاحبکار حاوی چنان تحریف با اهمیتی هستند که به طور معکوس بر تعبیر و تفسیر وضعیت مالی و نتیجه عملکرد صاحبکار تاثیر گذار است یا به عبارت دیگر کل صورت های مالی اشتباه است. در چنین حالتی ، حسابرس اظهارنظر مردود می دهد و در آن بیان می کند که صورتهای مالی به نحو مطلوب (یا روشن، شفاف و مناسب) ارائه نشده اند و در نتیجه نباید به آنها اتکاء نمود.

بعلاوه حسابرس ممکن است به علت وجود محدودیت ها یا ابهام های با اهمیت اظهارنظر ارائه نکند Disclaimer این وضعیت به ندرت پیش می آید و نوعی نقض غرض است !!

منطق ، استدلال و قابلیت استفاده از حسابرسی

حسابرسان بایستی علاوه بر دانش حسابداری ، با مفاهیم و روشهای مناسب برای گردآوری و ارزیابی شواهد لازم برای ارزیابی ادعاهای مدیریت، آشنائی کامل داشته باشند.

در اصل، حسابرسی فرآیندی منطقی از اندیشه و استدلال است - بنابراین حسابرس از شعور متعارف (**common sense**) و مهارت های استدلالی استفاده می کند! برای حسابرس خوب بودن ، فرد بایستی توانائی هایی از قبیل خلاقیت و ابتکار داشته باشد .

در این مجموعه از طریق مفاهیم جدید حسابرسی، با زیر بنای منطقی آن ها و ارتباط فیما بین مفاهیم حسابرسی با یکدیگر بیشتر آشنا خواهید شد.

پایان گفتار یکم



The background of the slide is an abstract composition featuring a collage of torn, layered paper in various shades of gray. There are several dark, irregular ink splatters and smudges scattered across the surface, particularly on the left side. The overall texture is rough and layered, suggesting a sense of depth and complexity.

گفتار دوم

محیط حسابرسی صورتهای مالی

علائم هشدار دهنده



در دوران رونق اقتصادی اواخر دهه ۱۹۹۰ و اوائل دهه ۲۰۰۰ میلادی ، موسسات حسابرسی بدنبال فرصتهایی برای ارائه خدمات پرسود غیر حسابرسی به صاحبکاران حسابرسی خود بودند.

علائم هشدار دهنده

نمونه ای از حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات - قبل از قانون ساربینز آکسلی (Sarbanes-Oxely)

انواع حق الزحمه (میلیون دلار)

نام شرکت	نام حسابرسی	حسابرسی	خدمات فن آوری اطلاعات	سایر
جی پی مورگان	پرایس واترهاوس کوپرز	۲۱/۳	۱۱/۱	۷۳/۱
جنرال الکتریک	کی پی ام جی	۲۳/۹	۱۱/۵	۶۸/۲
مدیریت بازیافت	آندرسن	۴۸/۰۰	۳۱/۰۰	-
اسپرینت Sprint	ارنست اندیانگ	۲/۵	۱۲/۴	۵۱/۴
دلفی آتوسیستم	دلویت	۶/۶	۴۱/۳	۹/۵
ای. او. ال تایم وارنر	ارنست اندیانگ	۷/۹	۷/۲	۴۳/۸

منبع :

J. Well and J.A. Tennebaum , "Big Companies Pay Audit Firms More for Other Services", the Wall Street Journal (April 10, 2000)

انفجاری از رسوائی های مالی

ورلد کام
World Com

انرون
Enron

تایکو
Tyco

آدلفیا
Adelphia

زیراکس
Xerox

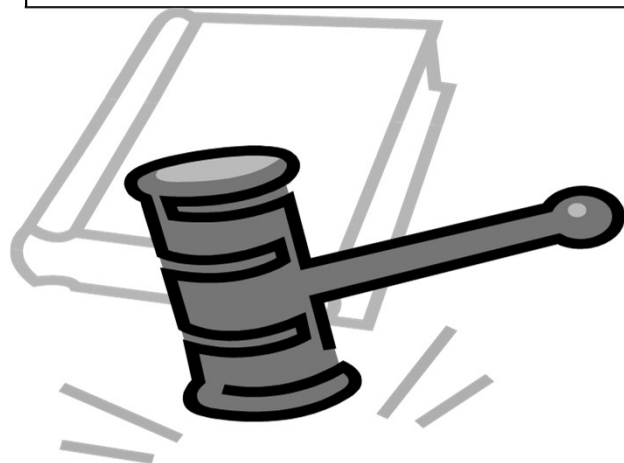
قوانین حکومتی

در ژانویه ۲۰۰۲، کنگره امریکا قانونی به نام قانون حمایت از سرمایه گذاران و اصلاح حسابداری شرکتهای عام-ساربینز آکسلی تصویب نمود



در ایران

در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهاء دار ضمن همکاری با نهادهای حرفه ای مرتبط منجمله جامعه حسابداران رسمی ایران ، اقدام به تهیه دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد نموده ، بعلاوه دستورالعملهای متعددی در ارتباط با افشاء اطلاعات شرکتهای ثبت شده نزد سازمان ، پذیرش و عرضه اوراق بهاء دار ناشران و مسائل انضباطی ایشان، تدوین و ارائه گردیده است .



در قوانین جدید منجمله قانون بازار سرمایه نیز پیش بینی هائی در جهت ارتقاء شفافیت اطلاعات مالی بعمل آمده است .

پس زمینه حسابرسی صورتهای مالی

Context of Financial Statements Auditing

زمینه اصلی که حسابرس بایستی به آن توجه کند ماهیت صنعت یا رشته کسب و کاری است که صاحبکار در آن فعال است. بعنوان مثال، چنانچه موضوع حسابرسی یک شرکت سخت افزار کامپیوتری مطرح باشد، از جمله موارد قابل توجه، وجود کالاهائی خواهد بود که چنانچه سریعاً به فروش نرسند، به علت تغییرات سریع تکنولوژی ممکن است از رده خارج و کهنه شده و غیر قابل فروش شوند. قیمت گذاری این موجودی ها در سوابق حسابداری صاحبکار به سادگی میسر نخواهد بود. در مواردی که صاحبکار مثلاً یک جواهر فروش است، حسابرس قاعدتاً نگرانی در مورد کهنگی یا از رده خارج بودن موجودی به آن صورت نخواهد داشت لیکن بهر حال مشکل ارزش گذاری موجودی به صورت دیگری مطرح خواهد بود. شاید لازم باشد از یک کارشناس جواهر برای تعیین کیفیت و ارزش سنگ های قیمتی استفاده شود.

به عبارت دیگر، زمینه فعالیت صاحبکار بر کار حسابرس و فرآیند حسابرسی تأثیری گذارد. در نتیجه ماهیت صنعت صاحبکار بعنوان پس زمینه یا یکی از عناصر محیط حسابرسی صورتهای مالی مطرح است.

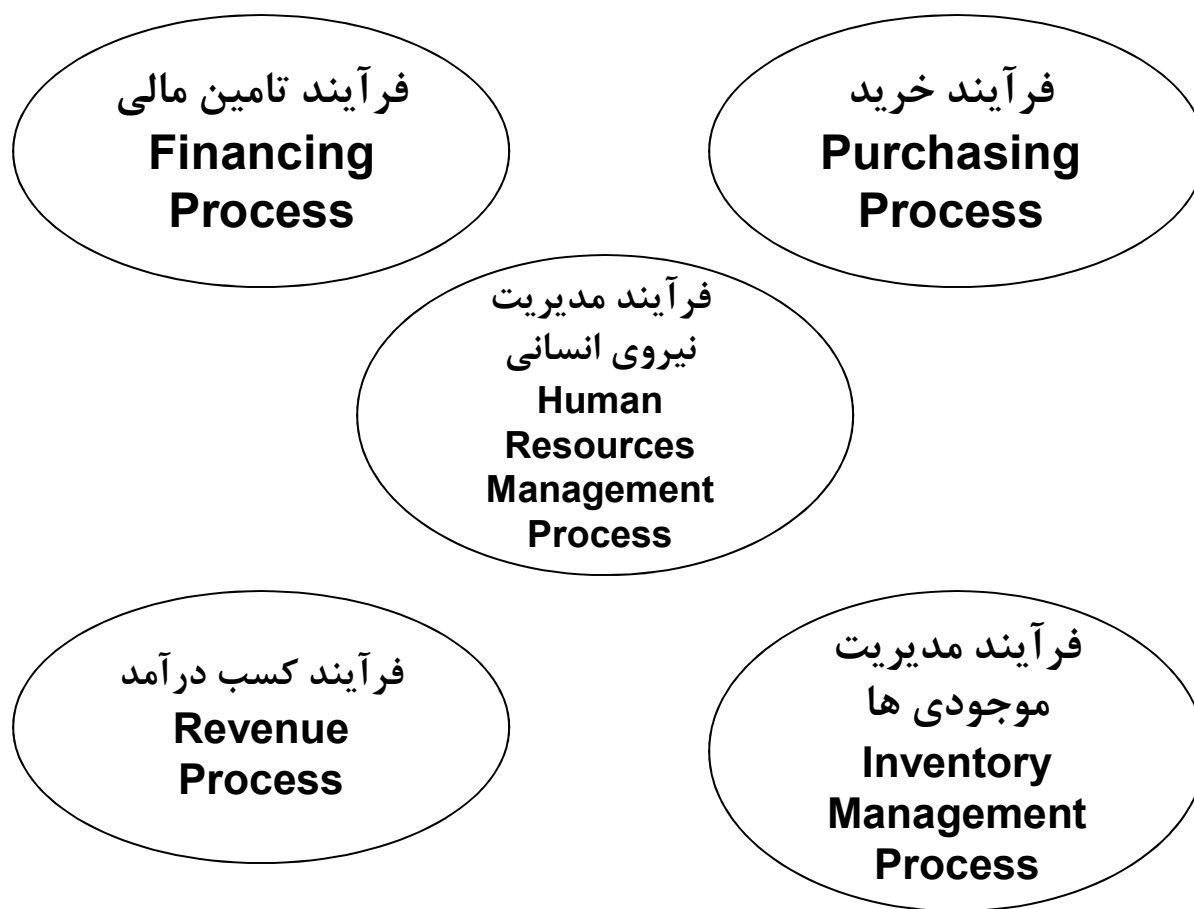
مدل کسب و کار

شرکتها با هدف ایجاد ارزش برای ذینفعان (Stakeholders) فعالیت اقتصادی انجام می دهند. با توجه به نحوه استفاده و مصرف منابع و چگونگی سرمایه گذاری و مدیریت در دنیای کسب و کار مدرن، لازم است سیستمی برای راهبری و تمشیت و تدبیر و اداره امور شرکت یا حاکمیت شرکتی (Corporate Governance) ایجاد شود تا از طریق آن عملکرد مدیریت، تحت نظارت و بازبینی قرار گیرد.

کمیته حسابرسی

هیات مدیره

مدلی از فرآیندهای کسب و کار: پنج جزء اصلی



نگاه کلی به کسب و کار

مدیران و هیات مدیره

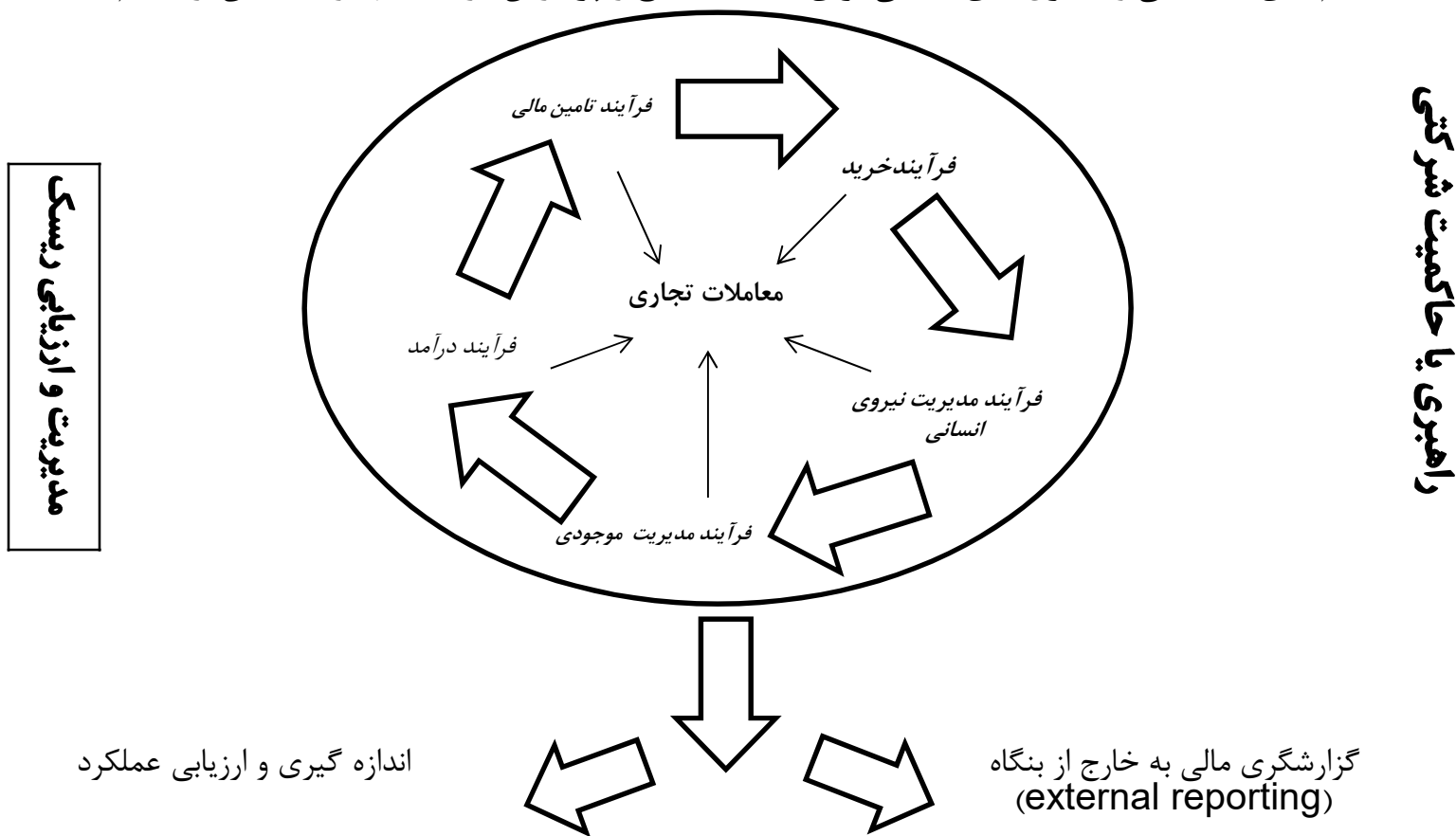


اهداف و راهبردهای کسب و کار



فرآیندهای کسب و کار

سیستم های اطلاعاتی و کنترل های داخلی برای کسب صحیح و پردازش درست آنها و اطمینان از انجام :



راهبری یا حاکمیت شرکتی

مدیریت و ارزیابی ریسک

اندازه گیری و ارزیابی عملکرد

گزارشگری مالی به خارج از بنگاه
(external reporting)

اظهارات یا ادعاهای مدیریت (Management Assertions)

صورتهای مالی که توسط هیات مدیره تهیه می شوند حاوی اظهارات یا ادعاهای صریح یا تلویحی هستند

ارائه و افشاء

مدیریت ادعا می کند که در صورتهای مالی به نحو مناسب نسبت به طبقه بندی و ارائه موجودی مزبور اقدام شده است

مانده حساب

مدیریت ادعا می کند که بنگاه مالک موجودیهای مورد نظر به شرح منعکس در حساب موجودی کالا می باشد

فعل و انفعالات
مالی یا معاملات

مدیریت ادعا می کند که معاملاتی در ارتباط با موجودی ها انجام شده است

اظهارات یا ادعاهای مدیریت (Management Assertions)

خلاصه اظهارات یا ادعاهای مدیریت بر حسب طبقات مختلف

ادعاها در مورد انواع معاملات و رویدادها (transactions & events) در طی دوره مالی مورد رسیدگی

- وقوع یا رخداد - رویدادهای مالی و معاملات ثبت شده ، وقوع یافته و مربوط به بنگاه بوده اند (Occurrence)
- کامل بودن - تمام رویدادهای مالی و معاملات قابل ثبت ، در حسابها به ثبت رسیده اند (Completeness)
- مجوز - تمام معاملات و رویدادهای مالی بر اساس مجوزهای لازم انجام شده اند (Authorization)
- دقت - مبالغ و سایر داده های مربوط به معاملات و رویدادهای ثبت شده ، به نحو مناسب و صحیح به ثبت رسیده اند (Accuracy)
- انقطاع زمانی - رویدادها و معاملات در دوره زمانی حسابداری صحیح به ثبت رسیده اند (Cut-off)
- طبقه بندی - معاملات و رویدادها در سرفصل یا حساب مناسب ثبت شده اند (Classification)

ادعاها در مورد مانده های حسابها (accounts balances) در پایان دوره مالی

- وجود : دارائی ها ، بدهی ها و حقوق اشخاص ذیعلاقه و ذینفع واقعاً وجود دارند (Existence)
- حقوق و تعهدات - بنگاه تجاری مالک دارائی ها بوده و نسبت به آنها کنترل دارد و بدهی ها تعهدات بنگاه اند (Rights & Obligations)
- کامل بودن - تمامی دارائی ها ، بدهی ها و حقوق ذینفعان که می بایستی به ثبت می رسیدند ، ثبت شده اند (Completeness)
- ارزش یابی و تخصیص - دارائی ها ، بدهی ها و حقوق اشخاص ذینفع به مبالغ صحیح در صورتهای مالی انعکاس یافته و هرگونه تعدیل لازم از بابت آنها بعمل آمده است (Valuation & allocation).

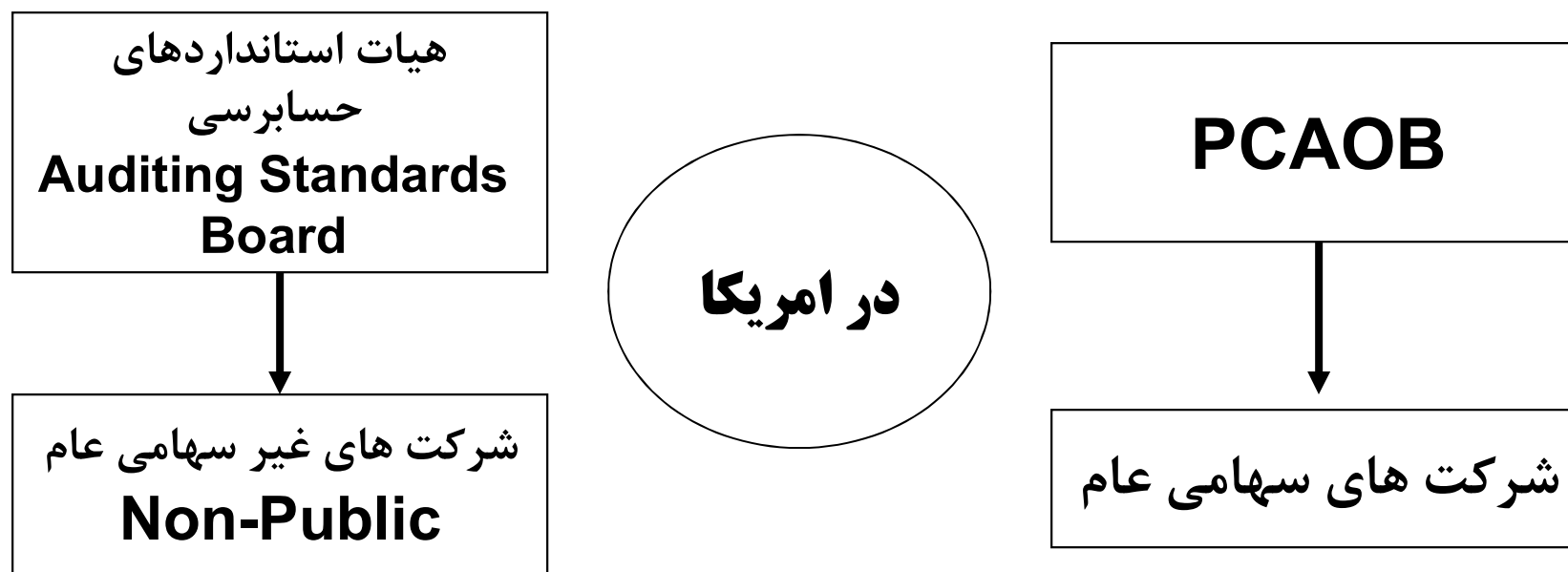
ادعاها در مورد ارائه و افشاء (Presentation & disclosure)

- **وقوع (یا رخداد) و حقوق و تعهدات** – رویدادها و معاملات و سایر موارد افشاء شده ، وقوع یافته و به بنگاه مربوط می شوند (Occurrence and rights and obligations)
- **کامل بودن** – تمامی موارد افشاء که بایستی در صورتهای مالی منظور می گردیدند ، به نحو کامل منعکس شده اند (Completeness)
- **طبقه بندی و قابلیت فهم** – اطلاعات مالی به نحو مناسب ارائه و تشریح شده و موارد افشاء به نحو شفاف و روشن بیان شده اند (Classification and understandability)
- **دقت و ارزش گذاری** – اطلاعات مالی و سایر اطلاعات به نحو روشن و به مبالغ درست افشاء شده اند (Accuracy & valuation)

* استانداردهای حسابرسی بین المللی و امریکائی (AICPA) ، مجوز (Authorization) را نیز بعنوان جزئی از ادعاهای مربوط به وقوع در نظر می گیرند و بنابراین تفکیک جداگانه برای آن قائل نیستند . در این مجموعه به منظور روشن تر بیان کردن موضوع، داشتن مجوز انجام معاملات ، بعنوان یک ادعای جداگانه مطرح شده است.

استانداردهای حسابرسی

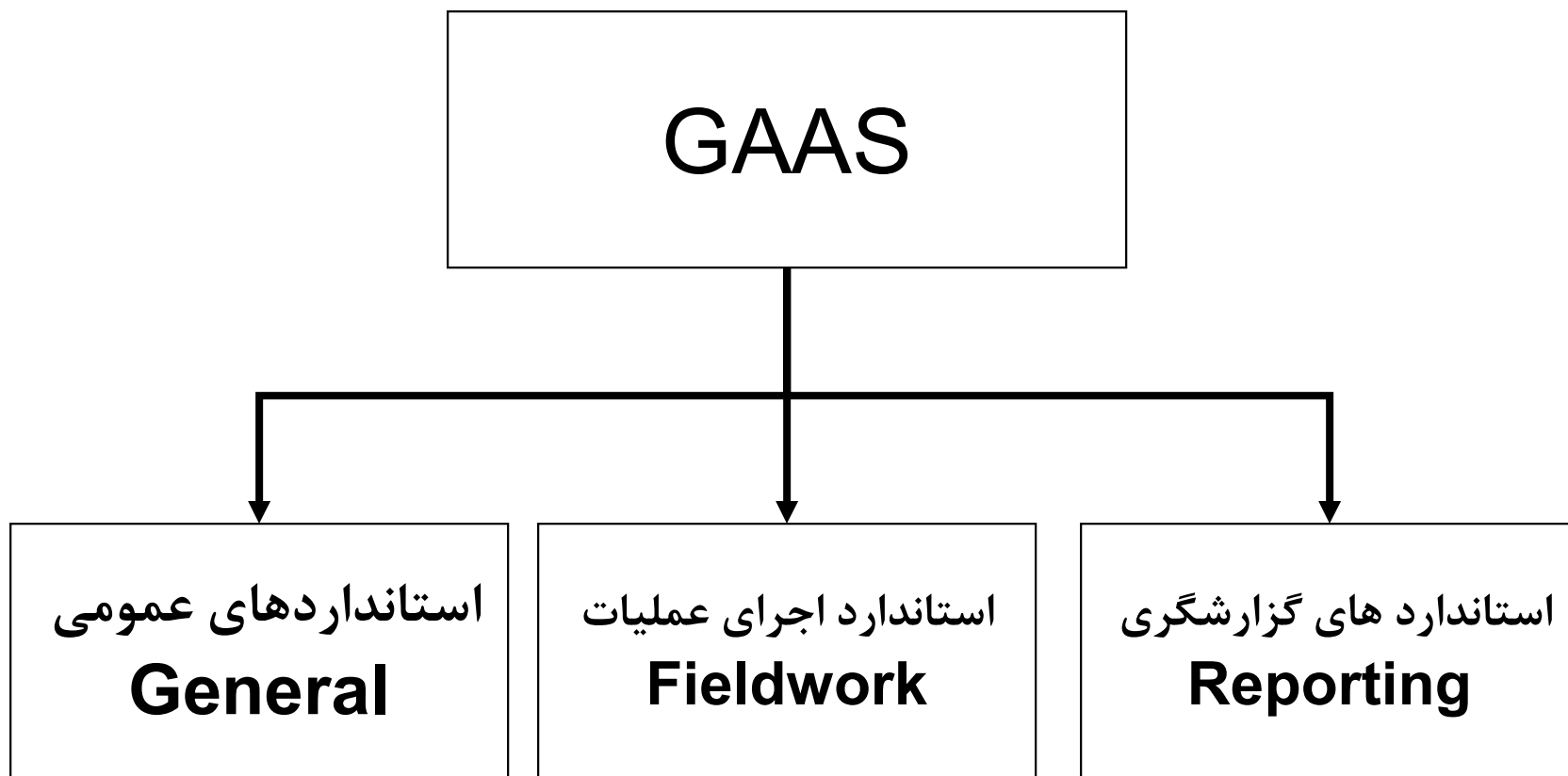
استانداردهای حسابرسی بمنزله راهنما و معیاری برای اندازه گیری کیفیت عملکرد حسابرسان است



در سایر نقاط جهان هم مراجع قانونی یا حرفه ای، استانداردهای حسابرسی را تعریف و تدوین می کنند. استانداردهای حسابرسی بین المللی، عملاً در اکثر کشورهای جهان بکارگرفته می شوند. در ایران هم استانداردهای حسابرسی عمدتاً بر اساس استانداردهای بین المللی، توسط سازمان حسابرسی وضع شده اند.

ده استاندارد پذیرفته شده عمومی حسابرسی

Generally Accepted Auditing Standard



استانداردهای عمومی



آموزش و پرورش فنی مناسب

استقلال

دقت حرفه ای لازم

استانداردهای اجرای عملیات



برنامه ریزی و سرپرستی
مناسب کار

کسب شناخت کافی از محیط کسب
و کار و کنترل های داخلی صاحبکار

گردآوری شواهد مناسب و کافی

استانداردهای گزارشگری



استانداردهای حسابداری
GAAP

ثبات رویه
Consistency

افشاء
Disclosures

اظهاری نظر
Opinion

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی GAAS

استانداردهای عمومی

- ۱- حسابرس باید از آموزش حرفه ای و فنی لازم برای انجام عملیات حسابرسی برخوردار باشد
- ۲- حسابرس باید در ذهن خود در تمامی موارد مربوط به حسابرسی از استقلال کافی برخوردار باشد.
- ۳- حسابرس باید در تمامی مراحل کار ، دقت حرفه ای لازم را در جریان عملیات حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی اعمال نماید.

استانداردهای عملیات

- ۱- حسابرس باید انجام عملیات حسابرسی را به نحو مناسب برنامه ریزی کرده و کار زیردستان را به نحو مقتضی سرپرستی نماید .
- ۲- حسابرس باید شناخت و درک کافی از بنگاه صاحبکار و محیط فعالیت و نیز کنترل‌های داخلی آن بدست آورد تا بتواند براساس آن ریسک وجود تحریف در صورتهای مالی (چه به لحاظ اشتباه یا در اثر تقلب - سهوی یا عمدی) را برآورد کرده و بر اساس آن، ماهیت ، زمان و دامنه عملیات حسابرسی بعدی را تعیین نماید.
- ۳- حسابرس باید شواهد مناسب و کافی را از طریق اعمال روشهای حسابرسی لازم برای پشتیبانی از اظهارنظر خود در مورد صورتهای مالی مورد رسیدگی گردآوری نماید.

استانداردهای گزارشگری

- ۱- حسابرس باید در گزارش خود صراحتاً ذکر کند که آیا صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری (GAAP) تهیه شده اند یا خیر
- ۲- حسابرس باید در گزارش خود مواردی را که استانداردهای مزبور با ثبات رویه در دوره مالی مورد رسیدگی در مقایسه با ادوار مالی قبلی بکار نرفته اند، قید و تشریح نمایند.
- ۳- چنانچه افشاء کافی در مورد اطلاعات مربوطه در صورتهای مالی مورد رسیدگی بعمل نیامده باشد، حسابرس باید در گزارش خود این موارد را بیان نماید .
- ۴- حسابرس باید در خصوص صورتهای مالی بصورت یک "کل" اظهارنظر کند و یا در گزارش خود اعلام کند که اصولاً اظهارنظری در مورد صورتهای مالی نمی تواند ارائه نماید . در مواردی که حسابرس یک اظهارنظر کلی نمی تواند ارائه نماید، دلائل آنرا بایستی در گزارش حسابرسی بیان نماید . در تمامی مواردی که نام حسابرس در ارتباط با صورتهای مالی تداعی می شود ، حسابرس باید بطور کاملاً روشن، ماهیت کار خود را (حسب مورد) ذکر کرده و صراحتاً میزان مسئولیت خود را در گزارش مربوطه قید نماید .

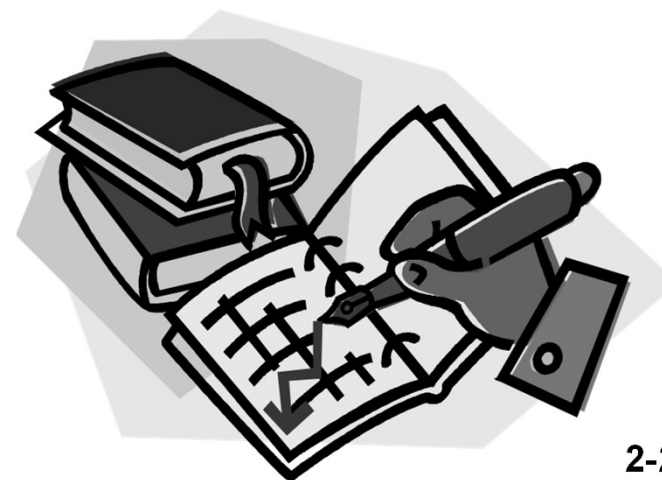
بیانیه های استانداردهای حسابرسی

Statements on Auditing Standards (SAS)

= تفسیر استانداردهای پذیرفته شده و متداول حسابرسی (GAAS)

SAS و GAAS حداقل استانداردهای عملکرد حسابسان تلقی می شوند

PCAOB بطور ضمنی GAAS و SAS را پذیرفته است . استانداردهای حسابرسی که توسط PCAOB ارائه شده اند ، در عمل به عنوان “استانداردهای حسابرسی” (در امریکا) شناخته شده اند



بیانیه های استانداردهای حسابرسی (SAS) –تفسیر GAAS

در شماره گذاری بیانیه های استانداردهای حسابرسی دو روش شناسائی بکارگرفته شده اند. این روشها شماره گذاری **SAS** و **AU** هستند . شماره های **SAS** بیانگر شماره ردیف استانداردهای صادره بوده و در نتیجه ترتیب تاریخی صدور استانداردها را مشخص می کنند. کد گذاری بر حسب **AU** بر اساس موضوعات، استانداردها را سازمان دهی و ردیف می کند.

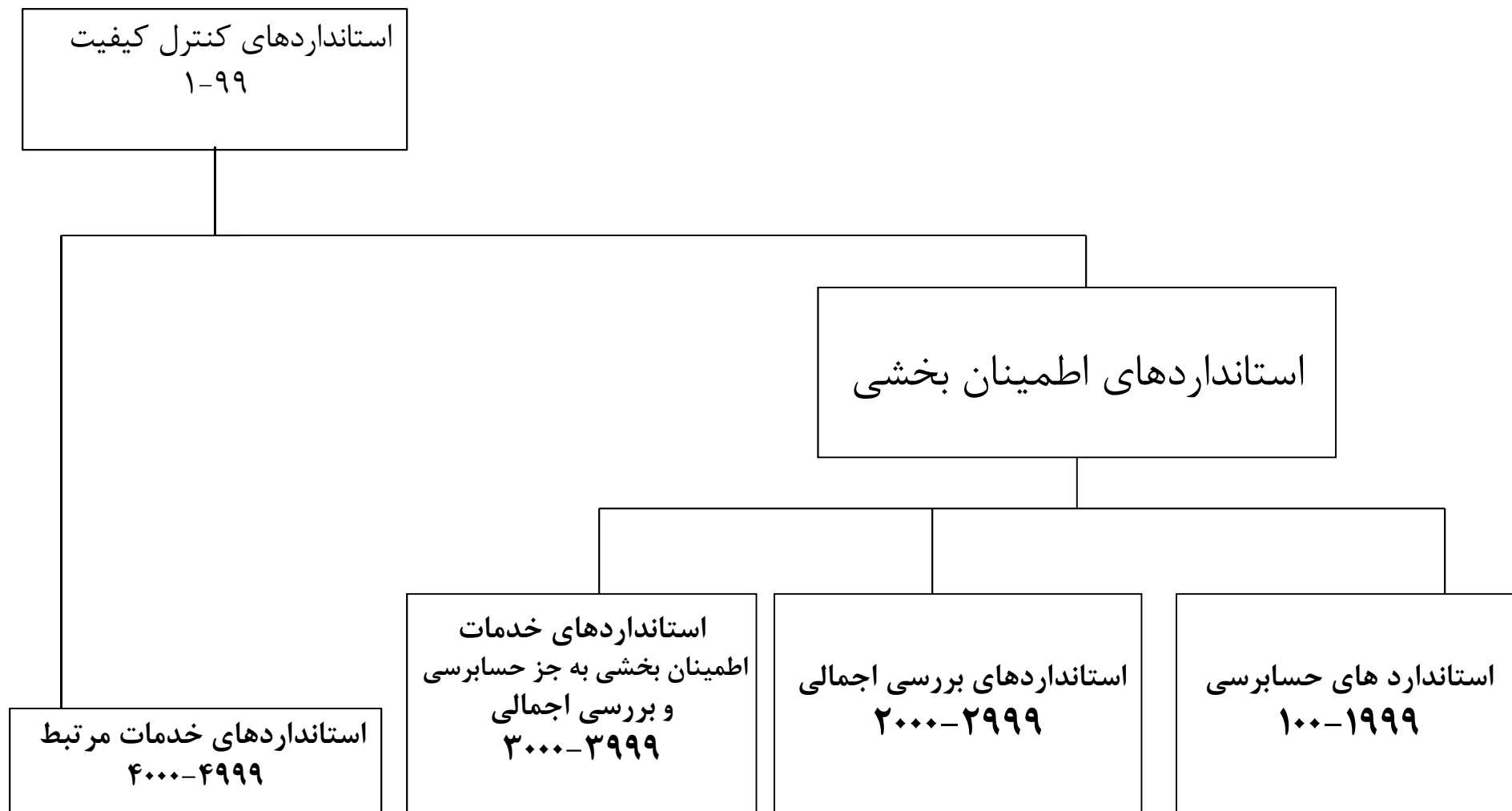
بعنوان مثال **SAS No. 39** در مورد نمونه گیری در حسابرسی را تحت شماره **AU350** می توان یافت در واقع ردیف **AU300** بیانگر استانداردهای عملیاتی و نحوه گردآوری شواهد و ارزیابی آنهاست.

موضوع	بخش AU	موضوع	بخش AU
سایر انواع گزارشها	600	مقدمه	100
موضوعات خاص	700	استانداردهای عمومی	200
حسابرسی رعایت	800	استانداردهای عملیاتی	300
گزارش های خاص کمیته روشهای حسابرسی	900	استانداردهای گزارشگری (۱) الی (۳)	400
		استانداردهای گزارشگری (۴)	500

استانداردهای حسابرسی ، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط در ایران

طبق ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابرسی و حرفه ای در ایران سازمان حسابرسی می باشد. گزارشات حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد، در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نیست

ساختار کلی استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط (تدوین شده توسط کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی)



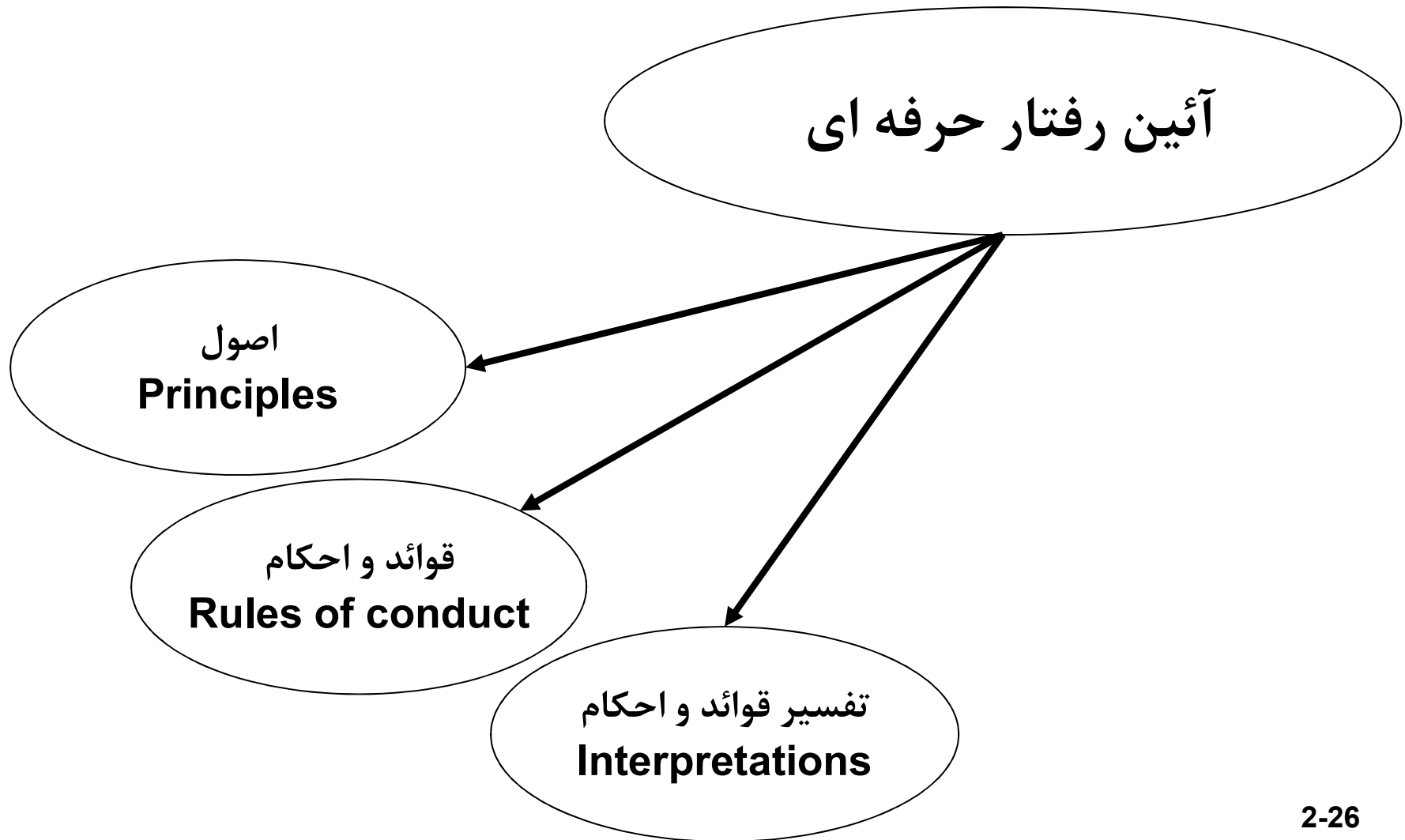
اخلاق ، استقلال و مقررات مربوط به حرفه – آئین رفتار حرفه ای

Code of Professional Conduct

منظور از اخلاقیات (ethics) ، روشها یا آئین رفتار بر اساس وظائف شخصی و تعهدات اخلاقی (morals) فرد است و مشخص می کند هر شخص چگونه باید رفتار کند .

منظور از حرفه ای گرائی، نحوه عمل ، اهداف یا کیفیاتی است که یک حرفه یا یک فرد حرفه ای را از بقیه متمایز می کند. کلیه افراد حرفه ای در قالب آئین رفتار حرفه ای یا در چارچوب اخلاقی حرفه خود، فعالیت می کنند.

اخلاقیات ، استقلال و آئین رفتار حرفه ای

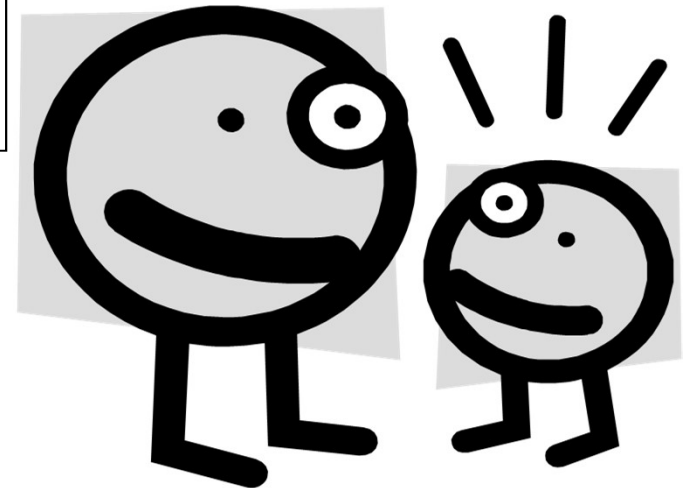


مسئولیت حسابرسان در مورد اشتباهات (Errors)، تقلب (Fraud) و اعمال غیر قانونی (Illegal acts)

حسابرس مسئول است که حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که بتواند اطمینان معقولی بدست آورد که آیا صورتهای مالی عاری از اشتباهات با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه اند یا خیر

بنا به ماهیت شواهد حسابرسی و ویژگی های تقلب، حسابرس فقط می تواند اطمینان معقول (reasonable) و نه مطلق (absolute) در مورد اینکه اشتباهات با اهمیت کشف شده، بدست آورد.

حسابرس مسئولیتی در مورد برنامه ریزی و اجرای حسابرسی برای دستیابی به اطمینان معقول در مورد کشف تحریفهائی که از اهمیت برخوردار نیستند (چه در نتیجه تقلب و چه در نتیجه اشتباه)، ندارد



موسسات حسابرسی (حسابدار رسمی)

Public Accounting Firms

موسسات حسابرسی طیفی از موسسات کوچک و بزرگ، شاغلین انفرادی و یا موسساتی با صدها شریک و هزاران نفر کارکنان حرفه ای یا اداری را در بر می گیرند.

چهار موسسه بزرگترین الملی Big4

دلویت
Deloitte

ارنست اند یانگ
Ernst & Young

کی پی ام جی
KPMG

پرایس واترهاوس کوپرز
Pricewaterhouse Coopers



ساختار تیم های حسابرسی

عضو تیم	وظائف اصلی
شریک (Partner)	• تفاهم با صاحبکار در مورد حدود خدمات • کسب اطمینان از برنامه ریزی مناسب کار • کسب اطمینان از کیفیات مناسب اعضاء تیم حسابرسی • نظارت بر تیم حسابرسی و بررسی کاربرگ ها • امضاء گزارش حسابرسی
مدیر (Manager)	• کسب اطمینان از مناسب بودن برنامه ریزی کار منجمله برنامه زمان بندی و اعضاء تیم • نظارت بر تهیه و تائید برنامه حسابرسی • بررسی کاربرگ های حسابرسی، صورتهای مالی و گزارش حسابرسی
سرپرست / فرد ارشد تیم (Senior/in-charge)	• کمک در تهیه برنامه حسابرسی • تهیه بودجه کار • تعیین وظائف اعضاء تیم حسابرسی و راهبری و نظارت روزمره بر انجام کار • نظارت و بررسی کار همکاران زیردست
همکار (Associate/staff)	• انجام عملیات حسابرسی ارجاعی • مستندسازی رسیدگی ها به نحو مناسب • اعلام مسائل و مشکلات کاری حسابرسی یا حسابداری به فرد ارشد تیم

انواع خدمات حسابرسی، تأیید و اطمینان بخشی

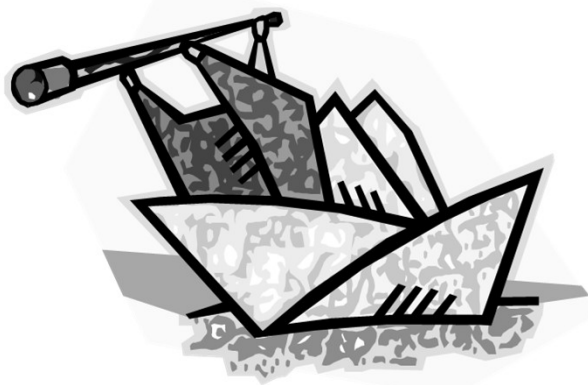
خدمات حسابرسی

حسابرسی رعایت
Compliance Audits

حسابرسی کنترل های داخلی
Internal Control Audits

حسابرسی قضائی یا دادگاهی
Forensic Audits

حسابرسی عملکرد
Operational Audits

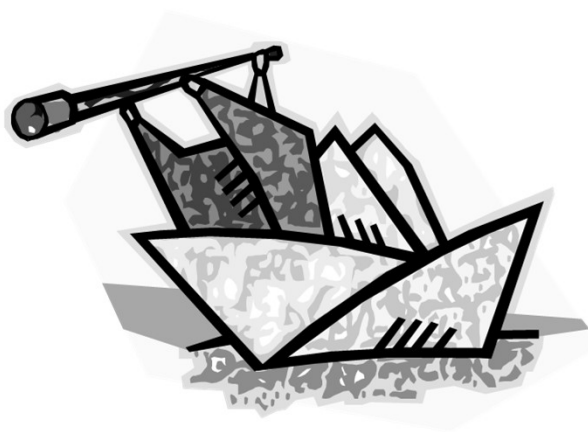


انواع حسابرسی، تأیید و خدمات اطمینان بخشی

خدمات تأیید

پیش بینی اطلاعات مالی آتی
Financial Forecasts
and Projections

گزارشگری در مورد کنترل داخلی
Reporting on Internal
Control



انواع حسابرسی، تأیید و خدمات اطمینان بخشی

خدمات غیر از اطمینان بخشی

Non-Assurance Services

خدمات مشاوره مالیاتی
Tax Services

خدمات مشاوره مدیریت
Management Advisory
Services

خدمات حسابداری و بررسی های ویژه
Accounting and
Review Services

انواع حسابرسیان

حسابرسیان مستقل
External Auditors

حسابرسیان داخلی
Internal Auditors

حسابرسیان دولتی
Government Auditors

حسابرسیان قضائی یا دادگاهی
Forensic Auditors



انواع حسابرسیان

عملاً این طبقه بندی را برای حسابرسیان در ایران هم می توان ارائه نمود :

- حسابداران رسمی وظیفه حسابرسی مستقل شرکت ها را بر عهده دارند
- حسابرسیان داخلی شرکت ها
- کارشناسان رسمی-کار حسابرسی قضائی بر حسب مأموریت های محوله توسط دادگاه ها را انجام می دهند
- سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و یا سازمان بازرسی کل کشور (و دیگر موسسات حسابرسی غیر خصوصی) وظیفه نظارت و حسابرسی دستگاه های دولتی و نهادها را بر عهده دارند

سازمان هائی که بر کار حسابداران رسمی تاثیر گذارند

امریکا

کمیسیون مبادلات و اوراق بهادار

**Securities and Exchange
Commission (SEC)**

انجمن حسابداران رسمی امریکا

**American Institute of Certified
Public Accountants (AICPA)**

هیات استانداردهای حسابداری مالی

**Financial Accounting
Standards Board (FASB)**

هیات نظارت بر حسابداری شرکت های
سهامی عام

**Public Company Accounting
Oversight Board (PCAOB)**

در ایران نیز سازمان ها یا نهادهای مشابهی بر کار حسابداران بطور مستقیم یا غیر مستقیم تاثیر می گذارند، از آنجمله :

سازمان بورس و اوراق بهادار

جامعه حسابداران رسمی ایران

وزارت امور اقتصادی و دارائی

سازمان حسابرسی

علاوه بر سازمان ها یا نهادهای فوق، انجمن های فنی ، علمی و حرفه ای دیگری نیز از قبیل انجمن حسابداران خبره ایران ، انجمن حسابداری ایران ، انجمن حسابرسان داخلی ایران، انجمن حسابرسی ایران و نیز وجود دارند که عموماً به کار های علمی ، تحقیق ، آموزش ، انتشار اخبار و تازه های حرفه در قالب مجلات حرفه ای و امثالهم مشغولند لیکن الزاماً نهاد حرفه ای محسوب نمی گردند

پایان گفتار دوم





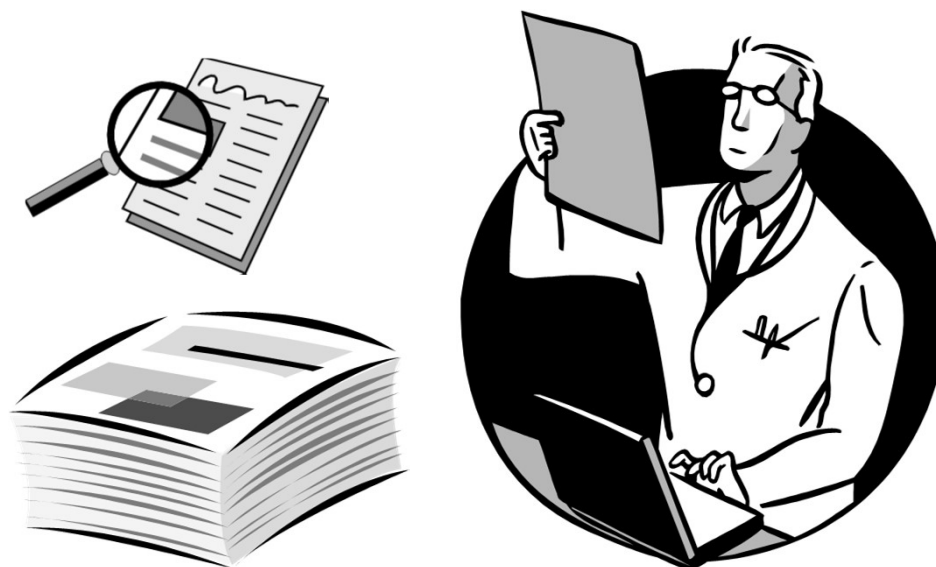
گزارش حسابرسی در مورد
صورتهای مالی

گزارش در مورد حسابرسی صورتهای مالی : گزارش مقبول یا استاندارد (Standard Un-qualified Report)

زمانیکه حسابرس شواهد کافی مبنی بر اینکه عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده و صورتهای مالی هم طبق استانداردهای حسابداری ارائه شده ، کسب نماید، گزارش مقبول صادر می نماید

نه جزء

- ۱- عنوان گزارش
- ۲- مخاطب
- ۳- مقدمه
- ۴- مسئولیت هیات مدیره و حسابرس (بازرس قانونی)
- ۵- حدود رسیدگی
- ۶- بندهای اظهار نظر
- ۷- بندهای توضیحی
- ۸- نام و مشخصات و امضاء حسابرس
- ۹- تاریخ گزارش حسابرسی



نمونه گزارش حسابرسی و گزارش بازرسی قانونی

((به نقل از دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی-کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران بهمن ۱۳۹۰))

گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

مقدمه

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

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

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

مسئولیت حسابرس و بازرسی قانونی

۳) مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یادشده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه ای را رعایت و حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

نمونه گزارش حسابرسی و گزارش بازرسی قانونی

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

همچنین این مؤسسه به عنوان 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.

اظهار نظر

۴) به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، 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. خاطرنشان 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.

نمونه گزارش حسابرسی و گزارش بازرسی قانونی

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، نظراین مؤسسه به موارد با اهمیتی 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. (برای شرکتهای خصوصی مورد ندارد)

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... (برای شرکتهای خصوصی مورد ندارد)

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 شرکتهای، تا این تاریخ مصوبه مزبور در مرجع مذکور به ثبت نرسیده است

نمونه گزارش حسابرسی و گزارش بازرسی قانونی

۱۰-۳- پیگیریهای شرکت جهت انجام تکالیف مقرر در مجمع عمومی عادی مورخ... صاحبان سهام، در موارد زیر به نتیجه نرسیده است:
(الف) اخذ سند مالکیت اراضی کارخانه شرکت.
(ب) پیگیری وصول مطالبات از شرکت....
(پ) استقرار سیستم الکترونیکی در مورد فروش محصولات.

(۱۱) معاملات مندرج در بند "الف" یادداشت توضیحی...، به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور با رعایت تشریفات مقرر در ماده قانونی یاد شده در خصوص کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی گیری صورت پذیرفته است. نظراین مؤسسه به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نگردیده است. **حسب مورد**

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

گزارش در مورد سایر مسئولیتهای قانونی و مقرراتی حسابرس

(۱۳) ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، به شرح زیر رعایت نشده است:
۱۳-۱) حد نصاب مربوط به سهام شناور شرکت.

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

(۱۴) در اجرای ماده ۳۳ دستورالعمل اجرائی مبارزه با پولشویی توسط حسابرسان، رعایت قانون مزبور و دستورالعمل های اجرائی مرتبط در چارچوب چک لیست ابلاغی مرجع ذیربط و استانداردهای حسابرسی، توسط این مؤسسه مورد ارزیابی قرار گرفته است. در اینخصوص (به استثنای مورد مندرج در بند زیر) این مؤسسه با اهمیتی که حاکی از عدم رعایت قوانین و مقررات یاد شده باشد، برخورد نکرده است.

۴ اردیبهشت ۱۳××

مؤسسه حسابرسی...

توضیح: گزارش نمونه ارائه شده، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی است که معمولاً برای شرکت های سهامی، مورد استفاده قرار میگیرد. در مورد سایر شرکتها و بنگاه های اقتصادی که وظیفه بازرس قانونی در آنها موضوعیت ندارد، تنها ارائه گزارش حسابرس مستقل مورد خواهد داشت که در نتیجه نکات مربوط به وظائف بازرس قانونی در آن درج نخواهد گردید !!

گزارش حسابرسی مقبول – بندهای توضیحی



اشاره به کار حسابرسان دیگر

طبق استانداردهای حسابرسی در ایران، حسابرس گزارش حسابرسی را با مسئولیت خود امضاء می کند و اشاره ای به کار حسابرسان دیگر نمی کند. طبق استانداردهای حسابرسی امریکا، حسابرس مجاز است که در صورت تمایل و لزوم، به تشخیص خود، به اینکه بخشی از کار توسط حسابرسان دیگر انجام شده، اشاره کند. این موضوع بیشتر در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی (یا حسابرسی شرکتهائی که دارای شعبه هستند) مورد پیدا می کند و زمانی که صورتهای مالی برخی شرکتهای گروه توسط حسابرس شرکت اصلی حسابرسی نمی شود. در اینگونه موارد حسابرس اصلی باید از استقلال، بی طرفی و رعایت استانداردهای حسابرسی توسط حسابرس های شرکتهای فرعی حسب مورد (یا به طریق مشابه شعب، بخشهای واحد تجاری و) کسب اطمینان حاصل نمود و در جریان اجرای عملیات حسابرسی شرکت فرعی قرار گیرد. در این رابطه باید با حسابرس شرکت فرعی مکاتبه کرده و ضمن بیان مسئولیت های خود و گوشزد کردن مسئولیت های حسابرسان فرعی، مستندات مورد نیاز را از ایشان بگیرد (بخش ۶۰۰ استانداردهای حسابرسی)

نمونه ای از مکاتبات حسابرس اصلی با حسابرسان شرکت های فرعی

تداوم فعالیت

نمونه ای از گزارش مقبول حسابرس همراه با بند توضیحی در مورد تداوم فعالیت

گزارش حسابرس مستقل

((بندهای مقدمه ، حدود رسیدگی و اظهار نظر طبق معمول))

صورتهای مالی پیوست با فرض تداوم فعالیت شرکت تهیه شده اند. همانگونه که در یادداشت های پیوست صورتهای مالی منعکس شده است، عملیات شرکت در سنوات اخیر مستمراً همراه با زیان بوده اند که در نتیجه زیان انباشته شرکت به نحو چشمگیری افزایش پیدا کرده که این موضوع موجب بروز ابهام در مورد ادامه فعالیت شرکت گردیده است. برنامه های مدیریت در خصوص برون رفت از وضعیت موجود نیز در همان یادداشت اعلام شده اند. صورتهای مالی نیاز به تعدیل از بابت موارد ابهام مطروحه ندارند . *

* بجای این جمله همانگونه که در استاندارد حسابرسی آمده ، می توان عنوان کرد :
" اظهار نظر حسابرس از بابت مندرجات این بند تعدیل نشده است " .

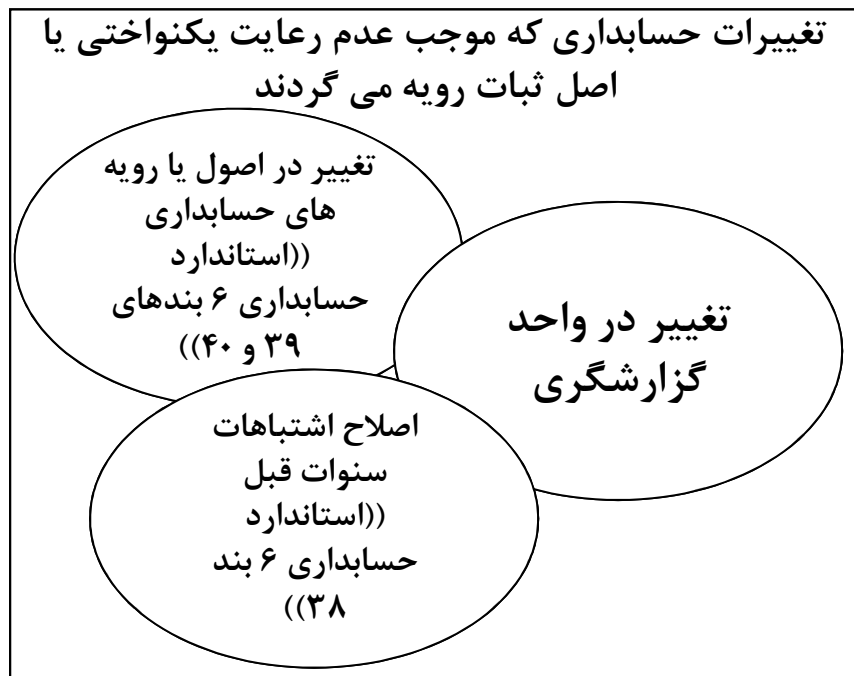
مواردی که حسابرس با انحراف از استانداردهای حسابداری مخالفت ندارد

در موارد غیر عادی و بسیار استثنائی و نادر استفاده از استانداردهای حسابداری می تواند موجب گمراه کننده بودن صورتهای مالی شود !!!

حسابرس با افزودن یک بند توضیحی، لازم است باید موضوع عدم رعایت استاندارد خاص حسابداری، دلایل عدم رعایت آن، آثار مالی و احیاناً علت اینکه رعایت استاندارد موجب گمراه کننده شدن صورتهای مالی می گردد را در گزارش خود (پس از اظهارنظر) ذکر نماید.

در چنین مواردی ممکن است حسابرس عدم رعایت استاندارد خاص حسابداری را تحت شرایط موجود (و افشاء موارد و بیان دلایل توسط صاحبکار طی یادداشت مربوطه در صورتهای مالی) بپذیرد و از این بابت گزارش خود را تعدیل ننماید

نداشتن ثبات رویه یا یکنواختی (تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات) CONSISTENCY



استاندارد حسابداری شماره ۶
گزارش عملکرد مالی - بندهای ۳۱ الی ۴۳



عدم رعایت یکنواختی یا ثبات رویه

Lack of consistency

اظهاری نظر مقبول با اضافه کردن یک بند توضیحی پس از اظهار نظر برای نداشتن یکنواختی یا موارد تغییر در برآورد

گزارش حسابرس مستقل (بخشهای مقدمه و حدود و و اظهار نظر)

همانگونه که در یادداشت ۷ پیوستهای صورتهای مالی شرح داده شده، شرکت عمر مفید دارائی ثابت را مورد بازنگری قرار داده و در نتیجه مبنای محاسبه استهلاک را در سال ۱۳۸۸ تغییر داده است

تاکید بر مطلب خاص

در مواردی خاص، ممکن است حسابرس لازم بداند مطلبی را که در یادداشت های پیوست صورتهای مالی افشاء شده، مورد تاکید مجدد قرار داده و توجه استفاده کنندگان از صورتهای مالی را بدان جلب نماید.

این موضوع بعنوان شرط گزارش مطرح نشده و در بند توضیحی پس از اظهار نظر عنوان می گردد

**در این مورد استانداردهای حسابرسی ایران برخوردی کمی متفاوت دارند. برخی از سایر بندهای توضیحی هم ممکن است تحت این عنوان، قابل درج و گزارش تشخیص داده شوند !!*

شرائطی که منجر به تعدیل اظهار نظر حسابرس می شود

محدودیت برای اعمال یکی از روشهای
حسابرسی (بدون آنکه از طرق دیگر بتوان
جایگزین برای آن پیدا کرد)

عدم رعایت استانداردهای حسابداری
= تحریف

تشخیص نداشتن استقلال حسابرس

تعدیل اظهار نظر و در نتیجه گزارش حسابرس در مورد صورتهای مالی

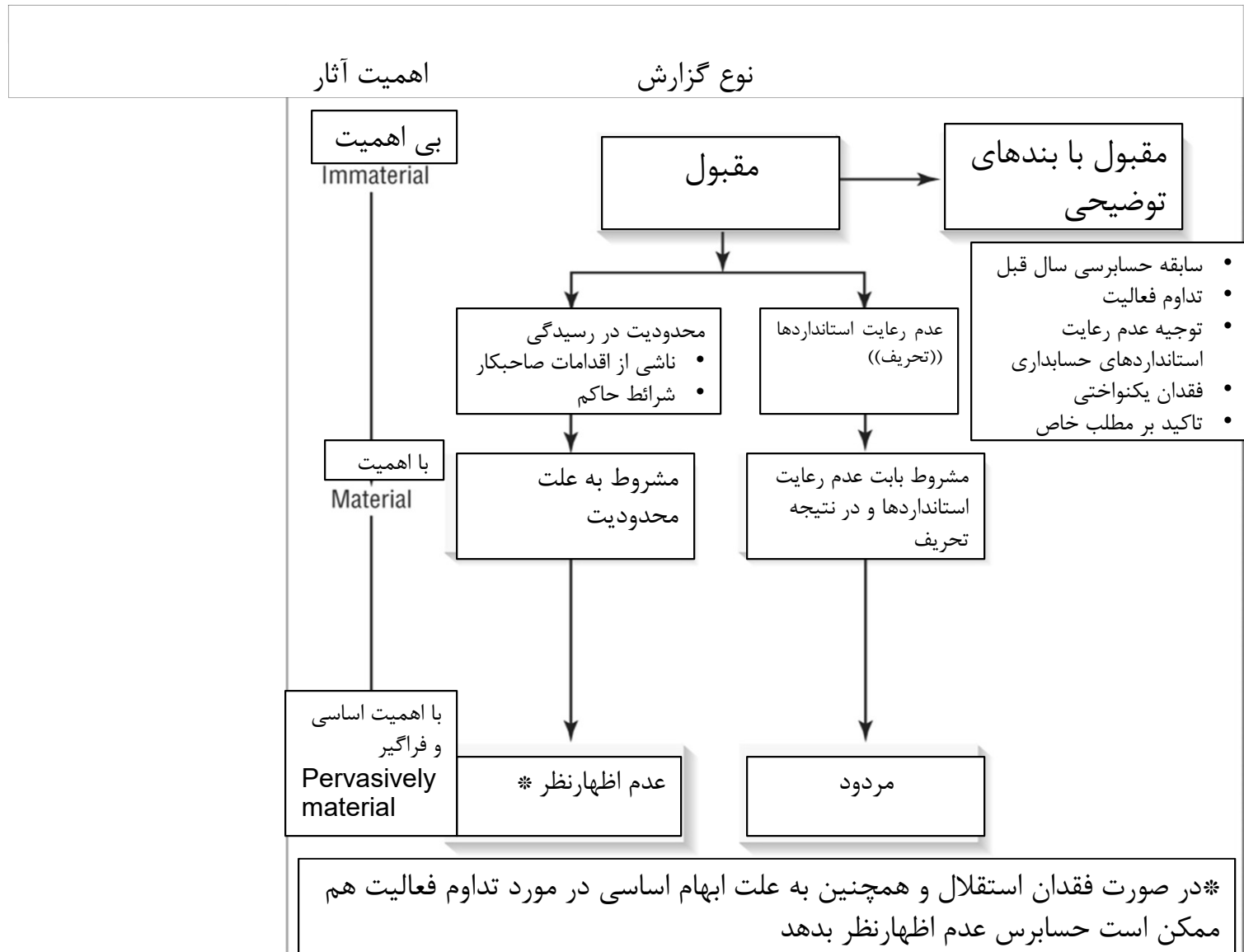
مشروط Qualified
"به استثناء"

عدم اظهار نظر
Disclaimer

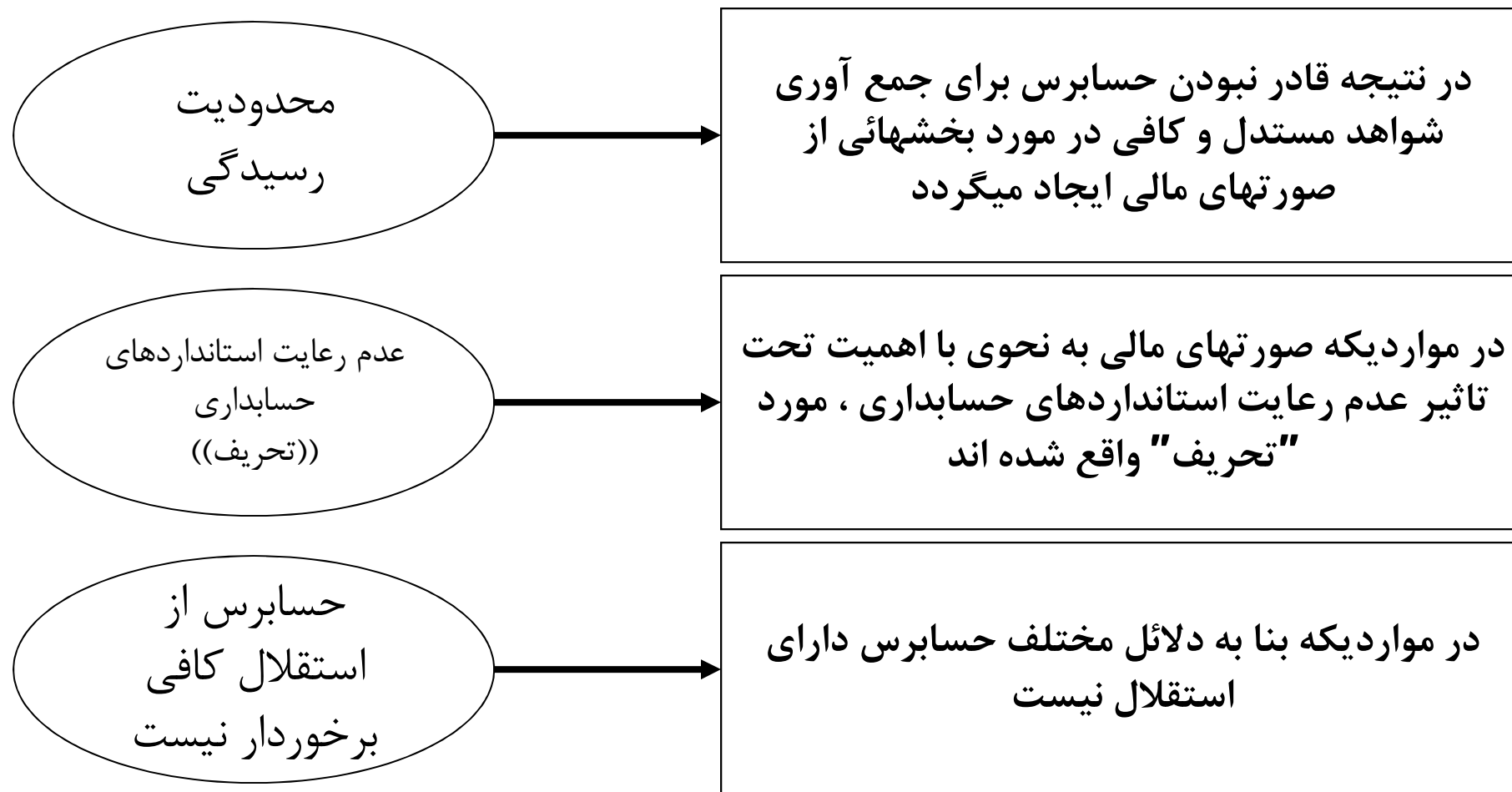
مردود
Adverse

آثار اهمیت

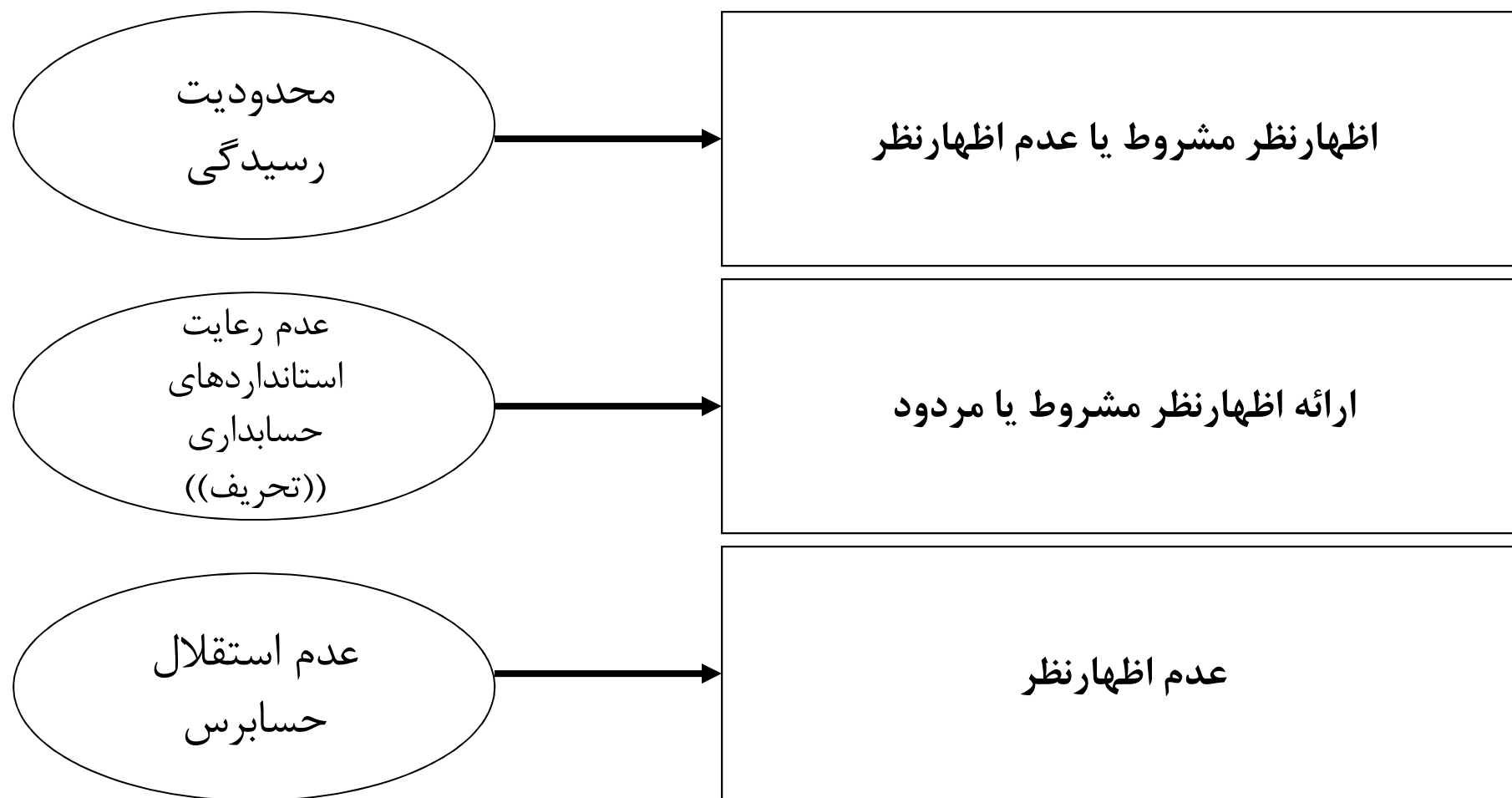
نگاهی کلی به صورتهای مالی و گزارشگری حسابرسی



بحث در مورد شرائطی که مستلزم ارائه گزارشی غیر از گزارش حسابرسی مقبول در مورد صورتهای مالی است



بحث در مورد شرائطی که مستلزم ارائه گزارشی غیر از گزارش حسابرسی مقبول در مورد صورتهای مالی است



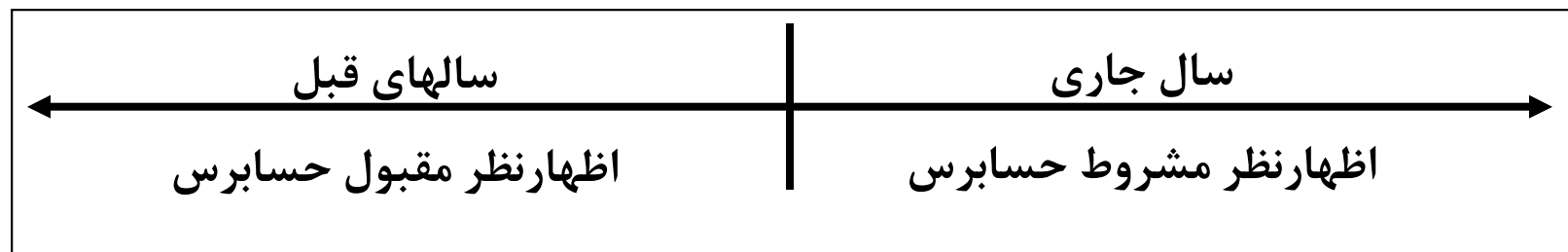
موارد خاص گزارشگری

اظهارنظر در مورد صورتهای
مالی مقایسه ای

اظهارنظر در مورد
سایر اطلاعات

گزارشهای خاص

گزارش های متفاوت در مورد صورتهای مالی مقایسه ای



نمونه ای از مواردی که حسابرس در سالهای قبل اظهاری نظر مقبول ارائه نموده، لیکن در سال جاری به علت برخورد با تحریفی با اهمیت، اظهاری نظر خود را مشروط می کند :

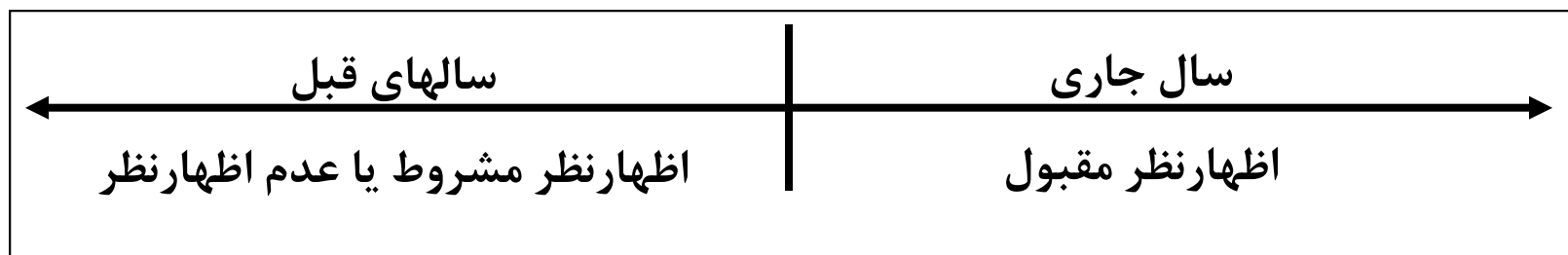
جملات استاندارد مقدمه و حدود

شرکت در سال ۱۳۸۷ برخی تعهدات مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک را که به نظر این موسسه ماهیت اجاره عملیاتی نداشته و طبق استانداردهای حسابداری باید سرمایه ای تلقی میگردیدند، در حسابها ثبت نکرده است. در صورت ثبت این اقلام بعنوان اجاره سرمایه ای، دارائی های ثابت به مبلغ ۷،۵۰۰،۰۰۰ میلیون دلار، بدهی بلند مدت مبلغ ۶۹،۰۰۰،۰۰۰ میلیون دلار و سود و زیان انباشته در پایان سال ۱۳۸۷ به مبلغ ۱،۴۲۰،۰۰۰ میلیون دلار افزایش می یافتند. مضافاً آنکه سود سال مورد گزارش هم معادل مبلغ ۲۵۰،۰۰۰ میلیون ریال دلار افزایش می یافت در نتیجه سود قابل تقسیم به هر سهم سال جاری هم معادل ۲۵۰ ریال افزایش می یافت.

به نظر این موسسه به استثناء آثار مالی ناشی از موارد مندرج در بند فوق در سال ۱۳۸۷ ناشی از سرمایه ای تلقی نکردن برخی تعهدات اجاره،*(همان عبارات ادامه گزارش قبول)

*نمونه فوق توصیه شده مجامع حرفه ای در امریکا است-در نمونه های مندرج در راهنماهای تهیه گزارش حسابرسی در ایران، تصریح به درج و تشریح علت شرط در بند اظهاری نظر نشده است.

گزارش های متفاوت در مورد صورتهای مالی مقایسه ای



نمونه ای از مواردی که حسابرس در سالهای قبل اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر بدلیل محدودیت ارائه کرده لیکن در سال جاری اظهار نظر مقبول می دهد :

این موسسه در جریان انبارگردانی شرکت در پایان سال ۱۳۸۵ حضور نداشته است. انتخاب این موسسه بعنوان حسابرس پس از تاریخ مزبور بوده است. احراز موجودی ها از طرق دیگر و اعمال سایر روشهای حسابرسی هم منجر به نتیجه نگردیده است . مبالغ موجودی در پایان سال ۱۳۸۵ در انجام محاسبات و تعیین سود و زیان و جریانهای نقدی سال ۱۳۸۶ تاثیر گذار بوده اند. با توجه به ملاحظات فوق، رسیدگی های بعمل آمده از کفایت برخوردار نبوده و به همین دلیل اظهار نظر در مورد عملیات و جریان وجه نقد سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ امکان پذیر نمی باشد.

به نظر این موسسه ترازنامه های شرکت در تاریخ های ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ (و ۲۹ اسفند ۱۳۸۶) و صورتهای سود و زیان و گردش وجوه نقد مربوطه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۷، وضعیت مالی شرکت در تاریخ های ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ (و ۱۳۸۶) و نتیجه عملیات و گردش وجوه نقد آنها برای سالهای منتهی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ را از کلیه جهات با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد.

موارد استثنائی – باز نویسی یا اصلاح اظهار نظر سال قبل

اگرچه در استانداردهای حسابداری ایران پیش بینی برای چنین مواردی نشده یا شاید اصولاً چنین مواردی به ندرت پیش می آید، مع الوصف ، نمونه ای از اینگونه شرائط و نحوه گزارشگری آن (منطبق با استانداردهای آمریکائی) ذیلاً ارائه میگردد .

.....
.....
.....
“در گزارش این موسسه مورخ ۲۰۰۷/۳/۱ ، اظهار نظر این موسسه مبنی بر اینکه صورتهای مالی سال ۲۰۰۶ وضعیت مالی و نتیجه عملکرد و جریانهای نقدی شرکت مورد رسیدگی را به نحو مطلوب و طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی ایالات متحده امریکا ارائه نمی نماید ، ارائه گردیده است. دلائل این اظهار نظر ، عدم رعایت موارد زیر بوده است. (۱) شرکت دارائی های ثابت خود را تجدید ارزیابی کرده و ذخیره استهلاک را هم به همین مبنا محاسبه نموده و (۲) ذخائر مالیاتهای معوق ناشی از تفاوت های زمانی شناسائی برخی هزینه ها بدرستی محاسبه و در حسابها منظور نگردیده است. همانگونه که در یادداشت (۸) پیوست صورتهای مالی عنوان گردیده ، شرکت روش حسابداری خود در زمینه موارد مزبور را اصلاح کرده و صورتهای مالی سال ۲۰۰۶ را مورد باز نویسی مطابق با اصول پذیرفته شده و متداول حسابداری امریکا قرار داده است. در نتیجه اظهار نظر این موسسه نسبت به صورتهای مالی سال ۲۰۰۷ (سال قبل) این موسسه متفاوت خواهد بود .

توضیح : بموجب استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی متداول در ایالات متحده ، چنین بندی قبل از اظهار نظر ارائه میگردد و در اظهار نظر حسابرسی هم از بابت آن اشاره ای بعمل نمی آید. به عبارت دیگر صرفاً جنبه توضیحی دارد.

اصلاح گزارش حسابرسی

در مواردی ممکن است پس از صدور گزارش حسابرسی و انتشار صورتهای مالی صاحبکار، شواهدی در اختیار حسابرس قرار گیرد که موجب شود حسابرس اظهارنظر نسبت به این صورتهای مالی را تغییر دهد. معمولاً این شرائط در حالتی پیش می آید که حسابرس در جریان حسابرسی محدودیتهای اساسی داشته و بهمین دلیل عدم اظهارنظر ارائه نموده لیکن بعداً محدودیت (یا حتی ابهام اساسی) برطرف شده و در نتیجه اظهارنظر قبلی درست نبوده و ممکن است موجب گمراهی استفاده کنندگان احتمالی بشود.

در چنین مواردی لازم است موضوع بعنوان متمم گزارش قبلی و در تکمیل و اصلاح آن صادر گردد این متمم نباید به شکل گزارش حسابرسی و همراه صورتهای مالی منتشر گردد. بلکه با عطف به گزارش قبلی و تاریخ آن، شرح بر طرف شدن موضوع محدودیت داده شده و اظهارنظر اصلاح شده ارائه می گردد. چنانچه در این فاصله حسابرس قبلی تغییر کرده باشد (طبق استانداردهای امریکائی و بین المللی) لازم است

۱- صورتهای مالی و اطلاعات دوره جاری مورد مطالعه و بررسی همان حسابرس قبلی قرار گیرد

۲- اطلاعات مالی جاری با اطلاعات مالی قبلی مورد مقایسه و تحلیل واقع گردد

۳- با حسابرس جدید مکاتبه شده و ضمن کسب نظر حسابرس جدید، تأییدیه جداگانه ای هم از حسابرس جدید در اینخصوص اخذ گردد

۴- تنها پس از تکمیل این اقدامات، حسابرس می تواند به شرح فوق عمل نماید.



سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده

Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

علیرغم آنکه حسابرس الزاماً مسئولیتی در مورد اطلاعاتی که خارج از چارچوب صورتهای مالی ارائه می شود ندارد، معهداً حسابرس باید سایر اطلاعات را به منظور شناسائی مغایرتهای با اهمیت آن با صورتهای مالی حسابرسی شده مطالعه کند. چنانچه حسابرس مغایرتهای با اهمیتی را شناسائی کند باید ضرورت اصلاح صورتهای مالی یا سایر اطلاعات را مشخص نماید. چنانچه اصلاح صورتهای مالی ضرورت داشته و مدیریت واحد مورد رسیدگی از انجام آن خودداری نماید، حسابرس باید اظهارنظر خود را تعدیل نماید و اگر اصلاح سایر اطلاعات ضروری باشد و واحد مورد رسیدگی از انجام آن خودداری نماید، حسابرس باید ضرورت توصیف چنین مغایرت با اهمیتی را در یک بند توضیحی در گزارش خود ارزیابی کند

گزارش های
سالانه

بیانیه های ثبت
Registration
Statements

گزارش های ویژه

Special Reports

صورتهای مالی که طبق
استانداردهای حسابداری
متفاوتی (از استاندارد ایران)
تهیه می شود

رسیدگی و گزارش در مورد
اجزاء مشخصی از حسابها یا
اقلام صورتهای مالی

صورتهای مالی که طبق اصول
پذیرفته شده جامع حسابداری
(Comprehensive basis of
accounting other than GAAP)
و نه الزاماً استانداردهای متداول
تهیه شده اند

رعایت مقررات قراردادی، یا
موازن دستگاه های نظارتی

صورت‌های مالی تهیه شده براساس مبانی جامع به غیر از متداول حسابداری (Comprehensive Basis of Accounting Other than GAAP)

بر مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده

بر مبنای مقررات مالیاتی

صورت‌های مالی برای استفاده شریک
خارجی و یا تلفیق با شرکت مادر که از
ضوابط دیگری بجز استانداردهای
داخلی استفاده می کنند



گزارش حسابرسی مالیاتی

به موجب مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم ، سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که عهده دار انجام وظائف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی هستند ، در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند گزارش حسابرس مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می شود ، تنظیم کنند

اظهارنظر حسابرس در مورد

- الف- کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد قانون و مقررات مربوط به رعایت استانداردهای حسابداری
- ب- تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد قانون و مقررات مربوط
- ج - اظهارنظر نسبت به مالیات تکلیفی
- د - سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی تعیین می شود

نمونه فرم گزارش
حسابرسی مالیاتی

گزارش حسابرس در مورد اقلام مشخصی از حسابها و سایر موارد خاص

در برخی موارد ممکن است از خدمات حسابرس برای رسیدگی به حسابهای خاص یا عناصر حسابها و اقلام تشکیل دهنده صورتهای مالی و دیگر موارد خاص استفاده شود. حسابرس تنها در صورتی می تواند درباره یک یا چند قلم از صورتهای مالی گزارش دهد که صورتهای مالی در بر گیرنده آن اقلام را قبلاً حسابرسی کرده باشد. همچنین تنها در صورتی می تواند در مورد صورتهای مالی خلاصه شده گزارش دهد که نسبت به صورتهای مالی مبنای تهیه آنها، اظهارنظر کرده باشد

حسابهای خاص یا عناصر
صورتهای مالی

صورتهای مالی خلاصه
شده

گزارش درباره صورتهای مالی
تهیه شده بر اساس سایر
مبنای جامع حسابداری
**Other Comprehensive
Basis of Accounting**

رعایت مفاد قراردادها

حسابرس تنها در مواردی می تواند رسیدگی به رعایت مفاد قرارداد را بپذیرد که جنبه های کلی رعایت آن قرارداد به حسابداری و امور مالی مربوط و در صلاحیت حرفه ای حسابرس باشد

گزارش حسابرس در مورد رعایت مفاد قراردادها

در صورت وجود الزامات نهادهای قانونی و نظارتی و یا رعایت مفاد قراردادها، حسابرس باید (طبق استانداردهای حسابرسی امریکا) اظهارنظر سلبی ارائه نماید

Negative Assurance

اظهاری سلبی

توضیح: طبق استاندارد حسابرسی ۸۰۰ ایران، گزارش حسابرس در اینگونه موارد باید حاوی نظر صریح حسابرس درباره رعایت مفاد قرارداد توسط واحد مورد رسیدگی باشد.

گزارش حسابرس در مورد یافته های روشهای توافقى

(Agreed-upon Procedures)

ممکن است حسابرس حسب توافق با صاحبکار (واحد مورد رسیدگی یا هر شخص ثالث ذیربط)، روشهای مشخص با ماهیت حسابرسی اجرا کرده و یافته های عینی بدست آمده از اجرای روشها را گزارش نماید .

حسابرس در اجرای روشهای توافقى هیچ اطمینانی ابراز نمى کند و استفاده کنندگان از گزارش، یافته ها را خود بایستی ارزیابی و بر مبنای آن نتیجه گیری کنند. گزارش یافته ها تنها باید بین افرادی توزیع شود که در مورد روشها توافق کرده اند بعلاوه حسابرس باید اطمینان حاصل کند که این افراد شناخت روشنی از روشهای توافقى و کار حسابرس دارند

اجرای روشهای مشخص
در مورد اقلام سود و زیان

اجرای روشهای مشخص
در مورد اقلام ترازنامه

محدودیت انتشار گزارشهای ویژه



استاندارد حسابرسی شماره ۷۰

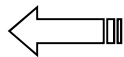
گزارش حسابرسی مستقل در باره صورتهای مالی

مقدمه

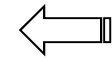
- بخش ۷۰ استانداردهای حسابرسی ، استانداردها و راهنماییهای لازم را در مورد اجزای اصلی گزارشهای حسابرسی مقبول و تعدیل شده ارائه کرده است.
- گزارشهای حسابرسی می تواند به دلیل موضوعاتی که بر اظهارنظر حسابرسان اثر ندارد و نیز موضوعاتی که بر اظهارنظر حسابرسان اثر دارد، تعدیل و در نتیجه به صورت گزارشهای مشروط، مردود و عدم اظهارنظر ارائه شود.
- بخش ۷۰ ، علاوه بر ارائه راهنماییهای لازم در مورد بندهای مقدمه ، دامنه رسیدگی و اظهارنظر در گزارش حسابرسی، راهنماییهایی را در مورد عنوان، مخاطب ، تاریخ ، نشانی حسابرسان و امضای حسابرسان در گزارش حسابرسی فراهم ساخته است.

تعاریف

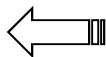
- اظهار نظر. به نتیجه گیری و نظر صریح حسابرس در باره مجموعه صورتهای مالی گفته می شود.
- نظر مقبول ، در مواردی اظهار می شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورتهای مالی، از تمام جنبه های با اهمیت ، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است.
- گزارش تعدیل شده. گزارش حسابرسی که حاوی بند تاکید بر مطلب خاص، یا اظهار نظر غیر مقبول باشد.



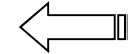
تعاریف



- بند تاکید بر مطلب خاص. گزارش حسابرس ممکن است با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص ، برای برجسته کردن موضوعی موثر بر صورتهای مالی که در یادداشت توضیحی صورتهای مالی به تفصیل افشا شده است، تعدیل شود.
- چنین بندهایی تاثیری بر اظهار نظر حسابرس ندارد.
- تاکید بر مطلب خاص، همچنین ممکن است شامل موضوعاتی غیر موثر بر صورتهای مالی باشد (برای مثال، چنین بندی ممکن است به عدم انطباق برخی اطلاعات مندرج در سوابق صاحبکار با صورتهای مالی اشاره داشته باشد).

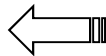


تعاریف

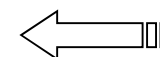


- اظهارنظر مشروط. اظهارنظر مشروط، هنگامی ارائه می شود که حسابرس نتیجه گیری کند که نظر مقبول نمی تواند اظهار شود، اما هرگونه عدم توافق با مدیریت (درمورد پذیرش رویه های حسابداری انتخاب شده، شیوه بکارگیری آنها یا کفایت افشای اطلاعات) یا محدودیت در دامنه رسیدگی چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) نیست که مستلزم اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر شود.

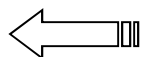
- اظهارنظر مردود. اظهارنظر مردود، هنگامی ارائه می شود که اثر عدم توافق بر صورتهای مالی (درمورد انتخاب یا کاربرد یکنواخت رویه های حسابداری یا کفایت افشای اطلاعات)، چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد که حسابرس به این نتیجه برسد که گزارش مشروط برای افشای ماهیت گمراه کننده یا ناقص صورتهای مالی، کافی نیست.



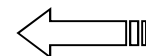
تعاریف



- عدم اظهارنظر. عدم اظهارنظر باید هنگامی ارائه شود که اثر احتمالی محدودیت در دامنه رسیدگی یا ابهام چنان با اهمیت و فراگیر(اساسی) باشد که حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسبی کسب کند و بنابراین نتواند نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر کند.
- محدودیت در دامنه رسیدگی. محدودیت در دامنه رسیدگی حسابرس گاه ممکن است توسط صاحبکار تحمیل شود(برای مثال، در مواردی که طبق شرایط قرارداد، حسابرس نتواند یکی از روشهای مورد نیاز خود را اعمال کند).
- محدودیت در دامنه رسیدگی، گاه به دلیل وضعیتهای موجود ایجاد می شود (برای مثال، در مواردی که حسابرس زمانی انتخاب شود که نتواند بر شمارش عینی موجودیها در پایان سال نظارت کند).



تعاریف



- ناقص بودن سوابق حسابداری صاحبکار یا میسر نبودن اعمال روشهای حسابرسی مورد نظر نیز محدودیت در دامنه رسیدگی تلقی می شود.
- دامنه رسیدگی. دامنه رسیدگی ، بیانگر روشهایی است که حسابرس در شرایط موجود، ضروری تشخیص داده و توانسته است آنها را اجرا کند.

کلیات

- حسابرس باید نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده را به عنوان مبنای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ، بررسی و ارزیابی کند.
- گزارش حسابرس باید شامل اظهارنظر صریح و کتبی وی درباره صورتهای مالی باشد.

اظهار نظر درباره صورتهای مالی

- حسابرس باید نتایج حاصل از شواهد حسابرسی گردآوری شده را به عنوان مبنایی برای اظهار نظر درباره صورتهای مالی ارزیابی کند.

عنوان

- گزارش حسابرس باید عنوان مناسبی داشته باشد که به روشنی نشان دهد که ”گزارش حسابرس مستقل“ است.

مخاطب

- مخاطب گزارش حسابرس ، طبق شرایط قرارداد حسابرسی و الزامات قانونی، به گونه ای مناسب مشخص می شود.

بند مقدمه

- در بند مقدمه گزارش حسابرس باید نام واحد مورد رسیدگی ، عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده و تاریخ و دوره صورتهای مالی مشخص شود.
- بند مقدمه همچنین باید :
 ۱. عنوان هریک از صورتهای مالی تشکیل دهنده مجموعه صورتهای مالی را معرفی کند.
 ۲. به یادداشتهای توضیحی پیوست صورتهای مالی اشاره کند.
 ۳. تاریخ و دوره صورتهای مالی را مشخص کند.

مسئولیت مدیریت در قبال صورتهای مالی

- در گزارش حسابرسی باید مسئولیت مدیریت در قبال تهیه و ارائه مطلوب صورتهای مالی ، طبق استانداردهای حسابداری ، بیان شود.

مسئولیت حسابرس

- در گزارش حسابرسی باید مسئولیت حسابرس مبنی بر اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بر مبنای حسابرسی انجام شده بیان شود.

بند دامنه رسیدگی

- حسابرس در گزارش حسابرسی با تصریح این مطلب که حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است، دامنه رسیدگی را مشخص می کند.
- گزارش حسابرس، همچنین باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی به منظور کسب اطمینانی معقول از نبود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی برنامه ریزی و اجرا شده است.
- در گزارش حسابرس باید حسابرسی به گونه ای توصیف شود که موارد زیر را دربرگیرد:
 ۱. رسیدگی نمونه ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی؛
 ۲. ارزیابی اصول و رویه های حسابداری استفاده شده در صورتهای مالی؛
 ۳. ارزیابی برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت مدیره در تهیه صورتهای مالی؛ و
 ۴. ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی.

بند اظهار نظر

- گزارش حسابرسی باید حاوی اظهار نظر صریح حسابرس در این باره باشد که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر.
- عبارت "... از تمام جنبه های با اهمیت ..." که برای اظهار نظر استفاده می شود حاکی از این است که حسابرس، تنها به موضوعاتی توجه دارد، که از لحاظ صورتهای مالی با اهمیت است.
- اظهار نظر مقبول در مواردی اظهار می شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورتهای مالی، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است.
- در اظهار نظر مقبول، بند اظهار نظر باید بیانگر این مطلب باشد که صورتهای مالی، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است.
- در مواردی که از استانداردهای حسابداری، به عنوان چارچوب گزارشگری مالی استفاده نمی شود، لازم است در بند اظهار نظر، چارچوب مربوط گزارشگری مالی مشخص شود.
- در مواردی که حسابرس مسئولیتهای گزارشگری دیگری را در مورد صورتهای مالی به عهده دارد، باید این مسئولیتهای گزارشگری را در بخش جداگانه ای از گزارش حسابرسی که پس از بند اظهار نظر می آید، تصریح کند.

تاریخ گزارش

- تاریخ گزارش حسابرس درباره صورتهای مالی نباید پیش از تاریخی باشد که حسابرس به شواهد حسابرسی کافی و مناسب ، به عنوان مبنایی برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ، دست یافته است.
- از این رو، گزارش حسابرسی باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی، تاریخ گذاری شود.
- شواهد حسابرسی کافی و مناسب ، شامل شواهد مربوط به تهیه مجموعه کامل صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی و نیز شواهدی حاکی از این است که مسئولان ذیربط، مسئولیت مزبور را به عهده گرفته اند.

نشانی حسابرس

- نشانی حسابرس باید در گزارش وی (غالباً در سربرگ مربوط) ، درج شود.

نام و امضای حسابرس

- گزارش باید به نام حسابرس منتخب، حسب مورد موسسه حسابرسی یا شخص حقیقی، امضا شود.

گزارش حسابرس

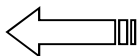
- گزارش حسابرسی باید به صورت کتبی ارائه شود.

گزارشهای تعدیل شده – موضوعاتی که بر اظهارنظر حسابرس اثر ندارد

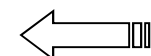
- در صورت وجود ابهامی با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت ، حسابرس گزارش خود را با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص که موضوع را برجسته می کند، تعدیل می کند (این بند بعد از بند اظهارنظر درج می شود).
- برای دسترسی به اطلاعات بیشتر، بخش ۵۷ استانداردهای حسابرسی، با عنوان ”تداوم فعالیت“ را ببینید.
- در صورت وجود ابهامی با اهمیت (غیر از مشکل تداوم فعالیت) که رفع آن به رویدادهای آتی بستگی دارد و ممکن است صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهد، حسابرس تعدیل گزارش خود را با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص، مورد توجه قرار می دهد. (این بند نیز بعد از بند اظهارنظر قید می شود).

گزارشهای تعدیل شده – موضوعاتی که بر اظهار نظر حسابرس اثر دارد

- اظهار نظر مشروط، هنگامی ارائه می شود که حسابرس نتیجه گیری می کند که نمی تواند نظر مقبول ارائه کند، اما اثر هرگونه عدم توافق با مدیریت (درمورد پذیرش یا بکارگیری یکنواخت رویه های حسابداری یا کفایت اطلاعات افشا شده) یا محدودیت در دامنه رسیدگی چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) نیست که مستلزم اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر شود.
- اظهار نظر مشروط باید با عبارت ”به استثنای“ آثار موضوع مورد شرط، (در بند اظهار نظر) تصریح شود.
- عدم اظهار نظر، هنگامی ارائه می شود که اثر احتمالی محدودیت در دامنه رسیدگی یا ابهام، چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد که حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب کند و بنابراین نتواند نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر کند.



گزارشهای تعدیل شده – موضوعاتی که بر اظهارنظر حسابرس اثر دارد



- اظهارنظر مردود ، هنگامی ارائه می شود که اثر عدم توافق (بامدیریت در مورد قابلیت قبول رویه های حسابداری انتخاب شده، شیوه بکارگیری آنها و کفایت افشای اطلاعات) بر صورتهای مالی، چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) باشد که حسابرس به این نتیجه برسد اظهارنظر مشروط برای ماهیت گمراه کننده یا ناقص صورتهای مالی کافی نیست.
- در مواردی که حسابرس اظهارنظری ، غیر از اظهارنظر مقبول ارائه می کند باید تمام دلایل اصلی را به روشنی در گزارش خود توصیف و در صورت امکان، آثار مالی مربوط را بر صورتهای مالی بیان کند.

شرایطی که منجر به ارائه گزارشهای غیرمقبول می شود – محدودیت در دامنه رسیدگی

- هنگامی که وجود محدودیت در دامنه رسیدگی ، مستلزم اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر است ، گزارش حسابرس باید محدودیت را به نحو مناسب توصیف و آثار احتمالی ناشی از نبود آن محدودیت را مشخص کند.

شرایطی که منجر به ارائه گزارشهای غیرمقبول می شود – عدم توافق با مدیریت

- چنانچه عدم توافق با مدیریت (در مورد پذیرش رویه های حسابداری انتخاب شده ، بکارگیری آنها، یا کفایت افشای اطلاعات در صورتهای مالی) ، نسبت به صورتهای مالی با اهمیت یا اساسی باشد باید حسب مورد، اظهارنظر مشروط یا اظهارنظر مردود، ارائه شود.

اجزای گزارش حسابرس و ترتیب درج مطالب

- اجزای یک گزارش حسابرسی مقبول و ترتیب درج مطالب در آن ، به شرح زیر است:

عنوان

سربرگ موسسه حسابرسی - حاوی نشانی

مخاطب

بند مقدمه

بند دامنه رسیدگی

بند اظهار نظر

[نام حسابرس]

[تاریخ]

عنوان گزارش

- گزارش حسابرس باید عنوان مناسبی داشته باشد تا آن را از سایر گزارشهایی که می تواند توسط دیگران (همچون مدیران اجرایی ، کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره واحد اقتصادی) صادر شود، متمایز گرداند.
- الزامات خاص ممکن است واژگان مورد استفاده در عنوان را مشخص کند. اصطلاح ”حسابرس مستقل“ عنوان مناسبی است که عموماً برای این منظور بکار می رود.

مخاطب گزارش

- مخاطب گزارشهای حسابرسی عموماً مجمع عمومی صاحبان سهام واحد اقتصادی است.
- اگر واحد اقتصادی به صورت شرکت سهامی نباشد، گزارش خطاب به شرکا یا شریک اصلی شرکت تضامنی یا مشارکت، یا مالک موسسه انفرادی، صادر خواهد شد.
- چنانچه حسابرس توسط فردی غیر از واحد مورد رسیدگی به کار گمارده شود، آن شخص، مخاطب گزارش خواهد بود.

نمونه بند مقدمه

ترازنامه شرکت . . . در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا . . . پیوست، مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده، است.

نمونه بند دامنه رسیدگی

حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند که این موسسه ، حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول به دست آید. حسابرسی ازجمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی ، همچنین شامل ارزیابی اصول و رویه های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این موسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده، مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می کند.

نمونه بند اظهار نظر

به نظر این موسسه ، صورتهای مالی یاد شده در بالا ، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری ، به نحو مطلوب نشان می دهد.

نمونه بند توضیحی در مورد ابهام با اهمیت

بدون تاثیر بر اظهارنظر این موسسه ، توجه به توضیحات مندرج در یادداشت صورتهای مالی ضروری است. یکی از مشتریان ادعایی را بر علیه شرکت در دادگاه اقامه کرده که آثار نهایی این موضوع در حال حاضر قابل تعیین نیست و ذخیره ای نیز از این بابت در صورتهای مالی منظور نشده است.

نمونه بندهای دامنه رسیدگی و اظهار نظر در گزارش مشروط – محدودیت با اهمیت در دامنه رسیدگی

ترازنامه شرکت . . . (بقیه عبارت همانند بند مقدمه گزارش استاندارد.)
به استثنای محدودیت مندرج در بند زیر، حسابرسی این موسسه بر اساس
. . . (بقیه عبارات همانند بند دامنه رسیدگی گزارش استاندارد.)
(بند توضیحی مربوط برای تشریح محدودیت ایجاد شده)
به نظر این موسسه ، به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود
محدودیت مندرج در بند بالا ضرورت می یافت، صورتهای مالی یاد شده در
بالا . . . (بقیه عبارات مشابه نمونه بند اظهار نظر گزارش استاندارد.)

نمونه عدم اظهار نظر – محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی

[بندهای مقدمه، دامنه رسیدگی و توضیحی مشابه نمونه مندرج در بند بالا]
به دلیل وجود محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی این موسسه به شرح بند
بالا که مانع از دستیابی به شواهد حسابرسی کافی و مناسب گردیده است ،
اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا ، برای این موسسه امکانپذیر
نیست.

**نمونه گزارش تعدیل شده - اظهار نظر مشروط ناشی از عدم انطباق رویه های حسابداری
با استانداردهای حسابداری : شیوه های بکارگیری نادرست رویه های حسابداری**

[بندهای مقدمه و دامنه رسیدگی مشابه نمونه مندرج در بندهای گزارش استاندارد]
همان گونه که در یادداشت ... پیوست صورتهای مالی تشریح شده، برای داراییهای ثابت، استهلاکی منظور نشده که این امر مغایر استانداردهای حسابداری است. هزینه استهلاک سال مورد گزارش بالغ بر ... میلیون ریال می باشد که در مورد ساختمان و تجهیزات به ترتیب بر اساس نرخهای ۵ درصد و ۲۰ درصد (روش خط مستقیم) محاسبه شده است. در صورت اعمال تعدیلات لازم، داراییهای ثابت، معادل هزینه استهلاک سال جاری به مبلغ ... میلیون ریال کاهش و زیان سال جاری و زیان انباشته معادل مبالغ ... میلیون ریال افزایش می یابد.

به نظر این موسسه به استثنای آثار مورد مندرج در بند بالا، صورتهای مالی ... (بقیه عبارات، مشابه نمونه بند اظهار نظر مندرج در گزارش استاندارد).

نمونه گزارش تعدیل شده – اظهار نظر مشروط ناشی از عدم انطباق رویه های حسابداری با استانداردهای حسابداری : عدم کفایت افشای اطلاعات

[بندهای مقدمه و دامنه رسیدگی مشابه نمونه مندرج در بندهای گزارش استاندارد]
شرکت در اول خردادماه ۱۳۸۱، اوراق مشارکتی به مبلغ ... میلیون ریال به منظور
تامین مالی طرح توسعه منتشر کرده که قرارداد اوراق مشارکت، پرداخت سود نقدی
از تاریخ ... را محدود کرده است . به نظر این موسسه ، افشای این اطلاعات در
یادداشت های توضیحی همراه صورتهای مالی ، طبق استانداردهای حسابداری ضروری
است.

به نظر این موسسه به استثنای مورد مندرج در بند بالا، صورتهای مالی ... (بقیه
عبارات، مشابه نمونه بند اظهار نظر مندرج در گزارش استاندارد).

نمونه گزارش مردود

ابند مقدمه و دامنه رسیدگی مشابه نمونه مندرج در بندهای گزارش استاندارد ،
بعلاوه بند توضیحی مربوط که موضوع عدم توافق با مدیریت را تشریح می کند.[
به نظر این موسسه ، به دلیل آثار اساسی مورد مندرج در بند بالا، صورتهای مالی
یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت . . . در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ و نتایج
عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور ، طبق
استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

اطلاعات مکمل حسابرسی نشده که همراه با صورتهای مالی حسابرسی شده، ارائه می شود

- حسابرس باید اطمینان یابد که هر گونه اطلاعات مکمل ارائه شده همراه صورتهای مالی که حسابرسی نشده، به روشنی از صورتهای مالی حسابرسی شده متمایز است.
- چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که برخی اطلاعات مکمل حسابرسی نشده به نحو مناسبی از صورتهای مالی حسابرسی شده متمایز نشده است، باید حسابرسی نشدن آن اطلاعات در گزارش حسابرسی تشریح شود.
- برای دسترسی به اطلاعات بیشتر، بخش ۷۲ استانداردهای حسابرسی، با عنوان "سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده" را ببینید.