

## مقدمه

این متن آموزشی به منظور استفاده دانشجویان دوره کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد اسلامشهر و زیر نظر استاد محترم جناب آقای دکتر حمید جمشیدی تهیه شده است. دانشجویان محترم می توانند از این متن در کنار منابع اصلی درس حسابرسی پیشرفته استفاده نمایند. متذکر می شود این متن جایگزین منابع اصلی درس نبوده و لازم است دانشجویان محترم مباحث را از منابع اصلی دریافت و مطالعه نمایند همچنین این متن مباحث درسی زیر را در بر نمی گیرد که لازم از منبع اصلی مطالعه شوند:

۱- منشور فعالیت حسابرسی داخلی

۲- منشور کمیته حسابرسی

۳- دستورالعمل اجرائی مبارزه با پولشویی توسط حسابرسان

۴- دستورالعمل حسابرسی (بخشهای تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی) -

نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی

## بخش اول:

گزارشگری نسبت به صورتهای مالی

منابع: استاندارد حسابرسی ۷۰۰-۷۰۵-۷۰۶ و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سازمان حسابرسی

## تعاریف

الف. صورتهای مالی با مقاصد عمومی - صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری.

ب. اظهارنظر تعدیل نشده - اظهارنظر حسابرس، در مواردی که وی به این نتیجه رسیده است صورتهای

مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است.

ج. اظهارنظر تعدیل شده - اظهارنظر مشروط، اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر.

د. فراگیر - این واژه برای توصیف آثار تحریفها بر صورتهای مالی یا آثار تحریفهای احتمالی بر صورتهای مالی که به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده‌اند، به کار می‌رود. آثار فراگیر

بر صورتهای مالی مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

(۱) به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی محدود نمی‌شود؛

(۲) 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

(۳) از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.

**ج. ابهام-** عبارت از موضوعی است که نتیجه آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد تجاری بستگی دارد، اما ممکن است بر صورتهای مالی، اثر گذارد.

### هدف حسابرسی صورتهای مالی

اهداف حسابرسی عبارت است از:

الف. اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، براساس ارزیابی نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده، و  
ب. ارائه اظهار نظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن.

### اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی

حسابرس باید درباره اینکه آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند.

### شرایط مستلزم تعدیل اظهار نظر حسابرس

حسابرس باید در شرایط زیر نظر خود را در گزارش تعدیل کند:

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

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف بااهمیت نباشد.

چنانچه حسابرس نظر تعدیل شده اظهار کند، نوع اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت و اهمیت موارد مطروحه در بندهای مبنای تعدیل اظهار نظر، طبق جدول زیر تعیین می شود:

میزان اهمیت		ماهیت موضوع
با اهمیت و فراگیر (اساسی)	با اهمیت 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	در صورت افشای مناسب اظهار نظر مقبول در صورت عدم افشای مناسب اظهار نظر مشروط	ابهام

### انواع اظهار نظر

اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول):

اظهار نظر حسابرس، در مواردی که وی به این نتیجه رسیده است صورتهای مالی، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است.

**نمونه بند:**

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یا 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.

**اظهار نظر مشروط**

حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

- 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؛ 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.

**نمونه بند:**

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد (موارد) مندرج در بند(بندهای) ... (الی ..... ) و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد (موارد) مندرج در بند(بندهای) ..... (الی ..... )، 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.

**مثال توضیحی ۱: اظهار نظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت**

مفروضات:

- تحریف زیر در صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) انجام شده است:
- موجودی مواد و کالا بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. این تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر است.

بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود:

**مبانی اظهار نظر مشروط**

موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ  $\times\times\times$  میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف 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 به مبلغ  $\times\times\times$  میلیون ریال می‌شود.

**اظهار نظر مشروط**

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، 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.

## مثال توضیحی ۲: اظهار نظر مشروط به دلیل محدودیت

مفروضات:

- حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص بخشی از موجودیهای مواد و کالا نبوده است. فرض می‌شود آثار احتمالی این محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت ولی غیرفراگیر است. بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود:

### مبانی اظهار نظر مشروط

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

### اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، 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.

### اظهار 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 ارائه کند.

نمونه بند:

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 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 نمی‌دهد.

## مثال توضیحی ۳: اظهار نظر مردود به دلیل تحریف اساسی

مفروضات:

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی تلفیقی حسابرسی شده است. صورتهای مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری اصلی با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.

- صورتهای مالی به دلیل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی، تحریف شده است. فرض می شود که این تحریف بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد. آثار تحریف صورتهای مالی به دلیل غیرعملی بودن، مشخص نیست.
- بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود :

### 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 منصفانه برخی داراییها و بدهیهای بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نکرده است. بنابراین، این سرمایه گذاری 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 می شود. در صورت تلفیق صورتهای مالی شرکت الف، بسیاری از عناصر صورتهای مالی گروه به طور اساسی تحت تأثیر قرار می گرفت.

### اظهار نظر مردود

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند مبانی اظهار نظر مردود، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

### عدم اظهار نظر

الف) 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 می تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهار نظر ارائه کند.

ب) در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورتهای مالی، حسابرس باید عدم اظهار نظر ارائه کند.

### نمونه بند عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی :

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.

نمونه بند عدم اظهار نظر به دلیل ابهام اساسی :

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

### مفروضات:

- حسابرس نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره موجودیهای مواد و کسب کند. فرض می‌شود که آثار احتمالی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد.

بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود:

### مبانی عدم اظهارنظر

این مؤسسه بعد از ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ به عنوان حسابرس دعوت به کار شد و 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، در خصوص مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۰ و ۱۳×۱ که به ترتیب به مبالغ xxx و xxx میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است، متقاعد کند.

### عدم اظهارنظر

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

### مثال توضیحی ۵: عدم اظهارنظر به دلیل ابهام اساسی

### مفروضات:

- در خصوص تداوم فعالیت شرکت نمونه (سهامی عام) ابهامی اساسی به علت عدم توانایی در باز پرداخت تسهیلات مالی و نیز توقیف اموال شرکت به موجب رای دادگاه بوجود آمده است. بند مبانی اظهار نظر و بند اظهار نظر به شرح زیر خواهد بود:

### مبانی عدم اظهارنظر

"قراردادهای تامین مالی شرکت در ۳۰ دی ماه ۱۳×۰ پایان یافته و باقیمانده تسهیلات تبدیل به دین حال شده است. تا تاریخ این گزارش شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت این بدهی یا کسب منابع مالی جایگزین نشده، ضمن اینکه به موجب رای دادگاه حکم توقیف اموال کارخانه شرکت صادر شده است. این رویدادها نشان‌دهنده وجود ابهامی اساسی است که می‌تواند نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت تردیدی عمده ایجاد کند و بنابراین ممکن است شرکت قادر به بازیافت داراییها و تسویه بدهیها درروال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

**عدم اظهار نظر**

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

**اجزای گزارش حسابرس****عنوان**

گزارش حسابرس باید عنوانی داشته باشد که مشخصاً نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل است. گزارش باید عنوان "گزارش حسابرس مستقل" را داشته باشد. 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 صورتیکه حسابرس سمت بازرسی قانونی واحد مورد رسیدگی را نیز دارد این عنوان به "گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی" تغییر می‌کند.

**مخاطب**

مخاطب گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد و یا الزامات قانونی مشخص شود. مخاطب گزارش حسابرس معمولاً کسانی هستند که این گزارش برای استفاده آنها تهیه می‌شود و غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری واحد تجاری است.

**بند مقدمه**

در بند مقدمه گزارش حسابرس باید مطالب زیر تصریح شود:

- الف. نام واحد تجاری که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است؛
- ب. اینکه صورتهای مالی، حسابرسی شده است؛
- پ. عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده؛
- ت. عطف یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی؛
- ث. تاریخ و دوره تحت پوشش صورتهای مالی.

نمونه بند مقدمه:

صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲ 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.

**بند مقدمه حسابرس هنگام ارائه عدم اظهار نظر**

چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهار نظر ارائه کند باید بند مقدمه گزارش خود را با بیان اینکه حسابرسی صورتهای مالی به وی محول شده بود، اصلاح نماید.

## نمونه بند مقدمه حسابرس هنگام ارائه عدم اظهار نظر

حسابرسی صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲ صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ۱۰۰... به این مؤسسه محول شده است.

## مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت هیئت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال صورتهای مالی" باشد. در این بخش از گزارش حسابرس، مسئولیتهای اشخاصی که در قبال تهیه صورتهای مالی مسئولیت دارند، توصیف می شود. عموماً این مسئولیت به عهده هیئت مدیره واحد تجاری یا ارکان مشابه آن است.

## مسئولیت حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت حسابرس" باشد. در صورتیکه حسابرس سمت بازرس قانونی واحد مورد رسیدگی را نیز دارد این عنوان به "مسئولیت حسابرس مستقل و بازرس قانونی" تغییر میکند.

در گزارش حسابرس باید بیان شود که مسئولیت حسابرس، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. در گزارش حسابرس همچنین باید بیان شود که این استانداردها ایجاب می کند حسابرس الزامات آیین رفتار حرفه ای را رعایت، و حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

الف. حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی در باره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است؛

ب. 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 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، و

پ. 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.

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

## توصیف مسئولیت حسابرس هنگام اظهار نظر مشروط یا مردود

اگر حسابرس نظر مشروط یا مردود ارائه کند باید بند مسئولیت حسابرس را به نحوی اصلاح نماید که بیانگر این موضوع باشد که به اعتقاد وی شواهد حسابرسی کسب شده به منظور فراهم کردن پشتوانه اظهار نظر تعدیل شده، کافی و مناسب است.



## توصیف مسئولیت حسابرس هنگام ارائه عدم اظهارنظر

چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند باید بند مقدمه گزارش خود را با بیان اینکه حسابرسی صورتهای مالی به وی محول شده بود، اصلاح نماید. حسابرس همچنین باید توصیف مسئولیت حسابرس و توصیف دامنه حسابرسی را تنها با بیان این جملات تعدیل کند: "مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است لیکن به دلیل موارد مندرج در بند "مبانی عدم اظهارنظر"، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر، میسر نبوده است.

در صورتیکه حسابرس سمت بازرس قانونی واحد مورد رسیدگی را نیز دارد جمله زیر باید به بند مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی اضافه شود:

"همچنین این مؤسسه مسئولیت دارد، ضمن ایفای وظایف بازرس 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."

## بند مبانی تعدیل

در مواردی که حسابرس اظهارنظر خود را نسبت به صورتهای مالی تعدیل می کند، باید، بندی را نیز به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است، توصیف شده باشد. حسابرس باید این بند را قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان "مبانی اظهار نظر مشروط"، "مبانی اظهارنظر مردود" یا "مبانی عدم اظهارنظر" درج کند.

## سایر محدودیتها/ سایر تحریفها

حتی اگر حسابرس نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، باید در گزارش خود، هرگونه موضوعات بااهمیت دیگری را که از آن مطلع شده است و می توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود همراه با آثار آن توصیف کند. در چنین مواردی، محدودیتها و تحریفهای بااهمیت غیرموثر بر نظر مردود یا عدم اظهارنظر، تحت عنوان فرعی "سایر محدودیتها و یا تحریفها"، قبل از بند اظهارنظر درج می شود.

## اظهارنظر حسابرس

گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "اظهارنظر" باشد. اگر حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند، باید حسب مورد از عناوین "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" یا "عدم اظهارنظر" برای بند اظهارنظر استفاده کند.

هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری، نظر حسابرس باید با استفاده از عبارت "... صورتهای مالی ... از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد" اظهار شود.

چنانچه حسابرس به دلیل تحریف بااهمیت در صورتهای مالی نظر مشروط ارائه می کند، باید در بند اظهارنظر بیان کند که، به نظر این مؤسسه، "به استثنای آثار موارد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط"، صورتهای مالی، از

تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. اگر تعدیل به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، وی باید از عبارتی مانند "به استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط" برای اظهارنظر تعدیل شده استفاده کند.

در مواردی که حسابرس نظر مردود ارائه می‌کند، باید در بند اظهارنظر بیان کند که به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موارد مندرج در بند "مبانی اظهارنظر مردود"، صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه نشده است.

در صورتی که حسابرس به دلیل وجود محدودیت اساسی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، عدم اظهارنظر ارائه کند باید در بند اظهارنظر 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 اظهارنظر امکانپذیر نبوده است؛ بنابراین،  
ب. حسابرس نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی‌کند.

همچنین در صورت وجود ابهام اساسی، حسابرس در بند اظهارنظر با ذکر اساسی بودن آثار احتمالی موارد ابهام مندرج در بند "عدم اظهارنظر"، نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی‌کند.

در مواردی که گزارش حسابرس به زبانی غیر از زبان فارسی ارائه می‌شود باید در بند اظهارنظر به "استانداردهای حسابداری ایران" اشاره شود.

### بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط آنها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، وی بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بااهمیتی در صورتهای مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی اشاره داشته باشد.

در مواردی که حسابرس بند تأکید بر مطلب خاص را در گزارش حسابرس درج می‌کند، باید:

الف. این بند بلافاصله پس از بند اظهارنظر 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 می‌کند، اشاره شود؛ و

ت. تصریح شود که اظهارنظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.

نمونه‌هایی از شرایطی که حسابرس ممکن است درج بند تأکید بر مطلب خاص را در آن شرایط، ضروری تشخیص دهد، به شرح زیر است:

۱. ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی.
۲. بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورتهای مالی دارد.

۳ وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.

۴ ابهام بااهمیت در باره تداوم فعالیت.

### سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس 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 اظهارنظر 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.

### سایر مسئولیتهای گزارشگری

چنانچه حسابرس علاوه بر مسئولیتهای بیان شده در استانداردهای حسابرسی، عهده دار 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.

### امضای حسابرس

امضای گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی به شرح زیر انجام می‌شود:

الف) گزارش حسابرس مستقل و بازرسی 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 بازرسی قانونی توسط اعضای شاغل انفرادی با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت، امضا و به مهر وی ممهور می‌گردد.

### تاریخ گزارش حسابرس

تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به ترتیب مندرج در نمونه زیر در گزارش درج شود. تاریخ گزارش نباید قبل از تاریخ تکمیل فرایند گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان 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.

نمونه تاریخ گذاری:

۲۹ اردیبهشت ۱۳۹۳

### نشانی حسابرس

نشانی حسابرس در صفحه اول گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی درج می‌شود.

### سایر نکات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی:

صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورتهای مالی واحد تجاری شماره گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم دار حسابرس تایپ شود.

به استثنای صفحه سربرگ دار و صفحه امضا باید کلیه صفحات گزارش و همچنین صورتهای مالی اساسی واحد تجاری به مهر مخصوص مؤسسه ممهور شود (پایین صفحه، سمت چپ).



**بخش دوم:****تاییدیه مدیران**

منبع: استاندارد حسابرسی ۵۸۰

**الزامات حسابرسی**

طبق مفاده ماده ۲ استاندارد ۵۸۰:

حسابرس در هر حسابرسی باید تاییدیه‌ای مناسب از مدیران دریافت کند.

**اهداف تاییدیه مدیران**

دریافت تاییدیه مدیران میتواند ۳ هدف عمده را تامین نماید:

الف) تاییدیه مدیران به عنوان اعلام قبول مسئولیت صورتهای مالی

ب) تاییدیه مدیران به عنوان یکی از شواهد حسابرسی

ج) مستندسازی اظهارات مدیریت

**الف) تاییدیه مدیران به عنوان اعلام قبول مسئولیت صورتهای مالی**

حسابرس باید شواهدی را گردآوری کند که نشان دهد مدیران، مسئولیت ارائه صحیح صورتهای مالی را در انطباق با استانداردهای حسابداری، پذیرفته و صورتهای مالی را تایید کرده‌اند. حسابرس می‌تواند شواهد مربوط به پذیرش چنین مسئولیت و تاییدی را از طریق **تاییدیه مدیران** (که تاکید مجددی است بر صحت ادعاهای مدیریت درباره مندرجات صورتهای مالی) و **نسخه امضا شده صورتهای مالی** بدست آورد.

**ب) تاییدیه مدیران به عنوان یکی از شواهد حسابرسی**

حسابرس در مواردی هم که منطقا انتظار نمی‌رود شواهد کافی و قابل قبول دیگری وجود داشته باشد باید تاییدیه مدیران را درباره موضوعات با اهمیت صورتهای مالی، دریافت کند. اگر اظهارات شفاهی مدیران مکتوب شود، احتمال بروز سوءتفاهم بین حسابرس و مدیریت، کاهش می‌یابد.

مدیریت واحد مورد رسیدگی، در جریان حسابرسی و در پاسخ به پرسشهای مشخص حسابرس و غیر آن، مطالبی را به حسابرس اظهار می‌کند. در مواردی که چنین مطالبی درباره موضوعاتی اظهار می‌شود که نسبت به صورتهای مالی دارای اهمیت است، حسابرس باید اقدامات زیر را انجام دهد:

الف- مدارک مثبتی که مربوط به منابع داخلی یا خارج از واحد مورد رسیدگی بدست آورد.

ب - منطقی بودن موارد ارائه شده و تطابق آن را با سایر شواهد حسابرسی بدست آمده، شامل سایر اظهارات مدیریت، ارزیابی کند.

پ - میزان آگاهی و تسلط شخص ارائه کننده آن اظهارات را با توجه به موقعیت و رده سازمانی وی، ارزیابی کند.

تاییدیه مدیران نمی‌تواند و نباید جایگزین سایر شواهدی محسوب شود که حسابرس منطقا می‌تواند انتظار بدست آوردن آنها را داشته باشد؛ برای مثال، تاییدیه مدیران در مورد بهای تمام شده یک دارایی نمی‌تواند جایگزین مدارک تحویل آن دارایی باشد که حسابرس بطور معمول انتظار دستیابی به آنها را دارد. اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی را درباره موضوعی بدست آورد که اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد، یا ممکن است

داشته باشد، و چنین شواهدی قاعدتا باید وجود داشته باشد، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود، حتی اگر تاییدیه‌ای درباره آن نیز از مدیریت دریافت شده باشد. گاه تاییدیه مدیران ممکن است تنها شواهدی باشد که منطقی می‌توان انتظار بدست آوردن آن را داشت؛ برای مثال، حسابرس قاعدتا انتظار ندارد که شواهد حسابرسی دیگری جز تاییدیه مدیران را درباره قصد مدیریت از نگهداری یک سرمایه‌گذاری برای افزایش ارزش آن در بلندمدت، بدست آورد. اگر یکی از 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.

### ج) مستندسازی اظهارات مدیریت

۱۰. حسابرس باید اظهارات مدیریت را از طریق ثبت خلاصه مذاکرات در کاربرگهای حسابرسی و دریافت تاییدیه‌های مدیران، مستند کند.
۱۱. تاییدیه، مدرک بمراتب بهتری نسبت به اظهارات شفاهی است و باید پس از ارائه نسخه امضا شده صورتهای مالی، به شکل تاییدیه مدیران دریافت شود.

### مشخصات اجزای اصلی تاییدیه مدیران

۱۲. تاییدیه مدیران باید خطاب به حسابرس باشد، اطلاعات مشخصی ارائه دهد و به گونه‌ای مناسب تاریخگذاری و امضا شود.
۱۳. تاییدیه مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرسی تاریخگذاری شود. در صورت دریافت تاییدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرسی، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرسی، بهنگام شود. در مواردی خاص، تاییدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرسی نیز دریافت شود.
۱۴. در صورتی که تاییدیه مدیران در جلسه هیات‌مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیات‌مدیره مناسب است. در غیر این صورت، تاییدیه مدیران توسط اکثریت هیات‌مدیره امضا می‌شود. در پاره‌ای موارد، حسابرس ممکن است بخواهد علاوه بر تاییدیه مدیران، از سایر اعضای مدیریت واحد مورد رسیدگی نیز تاییدیه‌هایی درباره موضوعاتی خاص دریافت کند؛ برای مثال، حسابرس ممکن است بخواهد تاییدیه‌ای مبنی بر رعایت کامل استانداردهای بهداشتی در تولید محصولات، از مسئول آزمایشگاه واحد مورد رسیدگی دریافت کند.

### اقدامات حسابرسی در صورت خودداری مدیران از ارائه تاییدیه

۱۵. اگر مدیران از ارائه تاییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند خودداری کنند، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود و حسابرس باید نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند. در این گونه موارد، حسابرس باید اعتمادی که در جریان حسابرسی نسبت به سایر اظهارات مدیریت داشته است و هرگونه آثار احتمالی خودداری مدیریت را از ارائه تاییدیه بر گزارش حسابرسی، ارزیابی کند.

**بخش سوم:****تداوم فعالیت**

منبع: استاندارد ۵۷۰ حسابرسی

**الزامات حسابرسی**

طبق مفاده ماده ۲ استاندارد ۵۷۰:

حسابرس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی، بررسی کند.

**مسئولیت مدیریت**

فرض تداوم فعالیت، یک اصل بنیادی در تهیه صورتهای مالی است. طبق فرض تداوم فعالیت، واحد مورد رسیدگی معمولاً به‌عنوان واحدی فرض می‌شود که در آینده قابل پیش‌بینی به‌فعالیت خود ادامه می‌دهد و قصد یا الزامی برای انحلال، توقف فعالیت، یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات را ندارد. بنابراین، داراییها و بدهیها بر مبنای توانایی واحد مورد رسیدگی در بازیافت داراییها و تسویه بدهیها در جریان عادی فعالیتهای تجاری، ثبت می‌شود. بند ۲۰ استاندارد حسابداری شماره ۱ " نحوه ارائه صورتهای مالی " چنین مقرر می‌کند: "مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورتهای مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام بااهمیت نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و اینکه چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشا شود."

نمونه‌هایی از رویدادها یا شرایطی که به‌تنهایی یا در مجموع ممکن است تردیدی عمده درباره وجود فرض تداوم فعالیت ایجاد کند، به شرح زیر است. این فهرست، تمامی موارد ممکن را دربر نمی‌گیرد و وجود یک یا چند مورد از آنها نیز لزوماً به معنای وجود ابهام بااهمیت یا اساسی نمی‌باشد.

**نشانه‌های مالی**

- فزونی کل بدهیها بر کل داراییها یا فزونی بدهیهای جاری بر داراییهای جاری.
- نزدیک شدن سررسید بدهیهای با شرایط غیر قابل تغییر که دورنمایی واقع‌بینانه برای پرداخت یا تمدید آنها وجود ندارد یا اتکای بیش از حد بر استقراض کوتاه‌مدت برای تامین مالی داراییهای بلندمدت.
- نشانه‌های قطع حمایت مالی از جانب دولت و یا بستن کاران.
- فزونی جریانهای خروجی بر جریانهای ورودی وجوه نقد حاصل از عملیات، طبق صورتهای مالی تاریخی یا پیش‌بینی شده.
- نامساعد بودن نسبتهای مالی اصلی.

- زبانه‌های عمده عملیاتی یا کاهش عمده در ارزش داراییهای مورد استفاده در ایجاد جریانهای وجوه نقد.
- نپرداختن سود سهام یا تاخیر طولانی در پرداخت آن.
- ناتوانی در پرداخت بموقع حسابهای پرداختنی.
- ناتوانی در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای وام.
- تغییر شرایط خرید کالا و دریافت خدمات از اعتباری به نقدی.
- ناتوانی در تامین منابع مالی لازم برای تولید و عرضه محصول اصلی جدید یا سایر سرمایه‌گذارهای ضروری.

### نشانه‌های عملیاتی

- از دست دادن مدیران کلیدی بدون جایگزینی آنان.
  - از دست دادن بازار عمده فروش محصولات، مجوز یا امتیاز ساخت با اهمیت یا تامین‌کننده اصلی کالا و خدمات.
  - مشکلات کارگری یا کمبود مواد اولیه و قطعات مهم.
- سایر نشانه‌ها
- عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی.
  - وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد مورد رسیدگی که در صورت صدور رای به محکومیت واحد مزبور، تحمل نتایج آن احتمالاً خارج از توان واحد مورد رسیدگی است.
  - تغییر قوانین یا سیاستهای دولت به گونه‌ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد.

اهمیت چنین رویدادها یا شرایطی اغلب می‌تواند توسط عوامل دیگری کاهش یابد. برای مثال، آثار ناشی از ناتوانی واحد مورد رسیدگی در پرداخت بموقع بدهیهای خود، می‌تواند با برنامه‌های خاص مدیریت برای تامین وجوه نقد کافی از طریق شیوه‌های جایگزینی چون فروش داراییها، استمهال وامها یا افزایش سرمایه، تعدیل شود. به همین ترتیب، از دست دادن یک تامین‌کننده اصلی کالا و خدمات ممکن است از طریق دسترسی به تامین‌کننده جایگزین مناسب، جبران شود.

### مسئولیت حسابرس

مسئولیت حسابرس، بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی و بررسی احتمال وجود ابهامهای با اهمیت یا اساسی درباره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی به‌عنوان یک‌واحد دایر است که نیاز به افشا در صورتهای مالی دارد.

### ملاحظات برنامه‌ریزی

حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی باید احتمال وجود رویدادها یا شرایطی را مورد توجه قرار دهد که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند.



گاه مدیریت ممکن است در مراحل اولیه حسابرسی، ارزیابی اولیه‌ای به عمل آورده باشد. در این صورت، حسابرس به منظور تشخیص این که مدیریت، چنین رویدادها یا شرایطی را شناسایی کرده است و برنامه‌ای برای حل و فصل آن دارد، آن ارزیابی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

اگر مدیریت هنوز ارزیابی اولیه‌ای به عمل نیاورده باشد، حسابرس دلایل استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت، جویا می‌شود و درباره احتمال وجود چنین رویدادها یا شرایطی از مدیریت پرس و جو می‌کند. حسابرس ممکن است از مدیریت بخواهد ارزیابی خود را به عمل آورد، به ویژه اگر حسابرس پیشتر موردی از رویدادها یا شرایط مربوط به فرض تداوم فعالیت را شناسایی کرده باشد.

حسابرس هنگام برآورد اولیه از اجزای خطر حسابرسی، اثر رویدادها یا شرایط شناسایی شده را مورد بررسی قرار می‌دهد، چون که وجود آنها ممکن است بر ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی اثر گذارد.

### بررسی ارزیابی مدیریت

حسابرس باید ارزیابی مدیریت را از توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، بررسی کند.

حسابرس باید همان دوره‌ای را بررسی کند که مدیریت واحد مورد رسیدگی از آن برای ارزیابی طبق استانداردهای حسابداری استفاده کرده است. چنانچه ارزیابی مدیریت از توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت کمتر از دوازده ماه از تاریخ ترازنامه را دربر گیرد، حسابرس باید از مدیریت بخواهد دوره ارزیابی خود را به دوازده ماه از تاریخ ترازنامه گسترش دهد.

ارزیابی مدیریت از توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، بخش اصلی بررسی فرض تداوم فعالیت توسط حسابرس است. دوره‌ای که مدیریت ملزم به در نظر گرفتن کلیه اطلاعات آن است، حداقل ۱۲ ماه از تاریخ ترازنامه می‌باشد.

حسابرس در بررسی ارزیابی مدیریت، فرایند طی شده توسط مدیریت برای ارزیابی، مفروضات مبنای ارزیابی و برنامه‌های مدیریت را برای اقدامات آتی، مورد توجه قرار می‌دهد. حسابرس، این موضوع را بررسی می‌کند که همه اطلاعات مرتبطی که وی در نتیجه اجرای روشهای حسابرسی از آن آگاه شده است، در این ارزیابی منظور شده باشد.

در مواردی که سابقه‌ای از عملیات سودآور و دسترسی آسان به منابع مالی وجود دارد، مدیریت می‌تواند ارزیابی خود را بدون تجزیه و تحلیل تفصیلی انجام دهد. در این گونه موارد، نتیجه‌گیری حسابرس درباره مناسب بودن این ارزیابی نیز معمولاً به اجرای روشهای تفصیلی نیاز نخواهد داشت. اما، چنانچه رویدادها یا شرایطی شناسایی شده باشد که بتواند تردیدی عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند، **حسابرس روشهای اضافی حسابرسی را انجام خواهد داد.**

## دوره پس از ارزیابی مدیریت

حسابرس باید درباره آگاهی مدیریت از رویدادها یا شرایط پس از دوره مورد ارزیابی که بتواند تردیدی عمده در باره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند، از آنان پرس و جو نماید.

حسابرس به تجربه می‌داند که پس از دوره مالی مورد استفاده مدیریت برای ارزیابی، ممکن است رویدادهایی (قابل پیش‌بینی یا غیرآن) واقع شود یا شرایطی پیش آید که بتواند مناسب بودن کاربرد فرض تداوم فعالیت را در تهیه صورتهای مالی، مورد تردید قرار دهد. حسابرس ممکن است در جریان برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی، شامل روشهای رسیدگی به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، از این‌گونه رویدادها یا شرایط آگاه شود. از آنجا که هرچه رویدادها یا شرایط به آینده دورتری مربوط باشد، میزان ابهام مرتبط با پیامد آنها افزایش می‌یابد، در بررسی این‌گونه رویدادها یا شرایط باید نشانه‌های مسایل تداوم فعالیت چنان عمده باشد که حسابرس انجام دادن اقدامات بیشتر را مورد توجه قرار دهد. حسابرس ممکن است ناگزیر شود از مدیریت بخواهد اهمیت بالقوه آن رویدادها یا شرایط را بر ارزیابی تداوم فعالیت، مشخص کند.

مسئولیت حسابرس برای طراحی روشهای رسیدگی جهت یافتن نشانه‌های رویدادها یا شرایط ایجادکننده تردید عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت برای دوره‌ای فراتر از دوره ارزیابی شده توسط مدیریت (حداقل ۱۲ ماه از تاریخ ترازنامه)، تنها به پرس و جو از مدیریت محدود می‌شود.

### روشهای اضافی حسابرسی در صورت شناسایی رویدادها یا شرایط

حسابرس در صورت شناسایی رویدادها یا شرایطی که بتواند تردیدی عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند باید اقدامات زیر را به عمل آورد:

الف - بررسی برنامه‌های مدیریت برای اقدامات آتی بر مبنای ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت.

ب - گردآوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی در مورد تایید یا رفع ابهام با اهمیت یا اساسی از طریق اجرای روشهای لازم، از جمله بررسی اثر هر نوع برنامه مدیریت، برنامه‌های حمایتی دولت و سایر عوامل کاهنده.  
پ - درخواست تاییدیه کتبی از مدیریت درباره برنامه اقدامات آتی مدیریت.

رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده در مورد توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند ممکن است طی برنامه‌ریزی حسابرسی یا در جریان اجرای روشهای حسابرسی، شناسایی شود. فرایند بررسی رویدادها یا شرایط به موازات پیشرفت کار حسابرسی ادامه می‌یابد. هرگاه حسابرس بر این باور باشد که این‌گونه رویدادها یا شرایط می‌تواند تردیدی عمده در توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند، برخی روشهای حسابرسی ممکن است اهمیتی مضاعف پیدا نماید. حسابرس درباره برنامه‌های مدیریت برای اقدامات آتی، از جمله نقد کردن داراییها، استقراض یا تجدید ساختار بدهیها، کاهش یا به‌تأخیر انداختن مخارج، یا افزایش سرمایه، از مدیریت پرس و جو می‌کند. حسابرس حقایق یا اطلاعات بیشتر بدست آمده پس از تاریخ انجام ارزیابی توسط مدیریت را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. حسابرس درباره امکانپذیری برنامه‌های مدیریت و اثر این برنامه‌ها در بهبود وضعیت واحد مورد رسیدگی، شواهد حسابرسی مناسب و کافی کسب می‌کند.

روشهای مرتبط در این زمینه می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد، سود و سایر پیش‌بینی‌های مالی مربوط و گفتگو درباره آنها با مدیریت.
  - تجزیه و تحلیل آخرین صورتهای مالی میان دوره‌ای واحد مورد رسیدگی و گفتگو درباره آن.
  - بررسی شرایط قراردادهای تسهیلات مالی دریافتی و انتشار اوراق مشارکت و تعیین موارد احتمالی نقض آنها.
  - مطالعه صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام، هیات‌مدیره و کمیته‌های بااهمیت واحد مورد رسیدگی (در صورت وجود) به منظور یافتن نکاتی درباره مشکلات تامین مالی.
  - پرس و جو از مشاور حقوقی واحد مورد رسیدگی درباره دعوی حقوقی مطرح شده و در شرف طرح علیه آن واحد و مناسب بودن ارزیابی مدیریت از پیامد آنها و برآورد آثار مالی آنها.
  - اثبات وجود، وجاهت قانونی و قابلیت اجرای توافقه‌های انجام شده با اشخاص وابسته و ثالث برای تامین و تداوم پشتیبانی مالی و ارزیابی توانایی مالی این اشخاص در تامین وجوه اضافی.
  - بررسی برنامه‌های واحد مورد رسیدگی در رابطه با سفارشهای انجام نشده مشتریان.
  - بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برای شناسایی مواردی که توانایی واحد مورد رسیدگی را به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر کاهش می‌دهد یا به‌گونه‌ای بر آن اثر می‌گذارد.
- در مواردی که تجزیه و تحلیل جریان وجوه نقد، عامل مهمی در بررسی پیامد آتی رویدادها یا شرایط باشد، حسابرسان قابلیت اعتماد سیستم‌های واحد مورد رسیدگی در تهیه این‌گونه اطلاعات و وجود دلایل کافی برای پشتیبانی از مفروضات زیربنای پیش‌بینی‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد. علاوه بر این، حسابرسان موارد زیر را نیز مقایسه می‌کند:
- الف- اطلاعات مالی برآوردی دوره‌های اخیر با نتایج واقعی آن دوره‌ها.
  - ب- اطلاعات مالی برآوردی دوره جاری با نتایج بدست آمده تا تاریخ روز.

### نتیجه‌گیری و گزارشگری حسابرسی

حسابرس براساس 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 واحد مورد رسیدگی به‌ادامه فعالیت ایجاد کند. ابهام بااهمیت یا اساسی در مواردی وجود دارد که اثر بالقوه آن چنان زیاد باشد که به‌نظر حسابرس لازم است ماهیت و اثر ابهام به‌روشنی افشا شود تا صورتهای مالی گمراه‌کننده نباشد.

### وجود ابهام نسبت به تداوم فعالیت

چنانچه استفاده از فرض تداوم فعالیت، مناسب است اما ابهام بااهمیتی وجود دارد، حسابرس وجود موارد زیر را در صورتهای مالی مورد توجه قرار می‌دهد:

الف- توصیف کافی رویدادها یا شرایط اصلی ایجادکننده تردید عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت و برنامه‌های مدیریت برای برخورد با آن رویدادها یا شرایط.

ب- توضیح مناسب درباره ابهام بااهمیت مربوط به رویدادها یا شرایطی که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت به‌عنوان یک‌واحد دایر ایجاد کند و از این‌رو، واحد مورد رسیدگی ممکن است قادر به بازیافت داراییها و تسویه بدهیهای خود در روال عادی عملیات تجاری نباشد.

در صورت وجود ابهام بااهمیت در باره تداوم فعالیت و افشای کافی در صورتهای مالی، حسابرس باید نظر مقبول اظهار، اما باافزودن یکبند توضیحی حاوی وجود ابهام بااهمیت درباره رویدادها یا شرایطی که ممکن است به تردیدی عمده در مورد توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت بینجامد و با اشاره به یادداشت توضیحی صورتهای مالی که موارد مزبور را افشا می نماید، گزارش خود را تعدیل کند.

در موارد وجود ابهام اساسی درباره تداوم فعالیت یا وجود موارد متعدد ابهام بااهمیت، شامل ابهام درباره تداوم فعالیت، که آثار بالقوه آن در مجموع اساسی باشد، حسابرس باید صرف نظر از افشا یا عدم افشای آنها در صورتهای مالی، نسبت به آن صورتهای عدم اظهار نظر ارائه کند.

نمونه ای از بند مربوط در مواردی که به دلیل وجود ابهام اساسی، عدم اظهار نظر ارائه می شود به شرح زیر است: "قراردادهای تامین مالی شرکت در ۳۰ دی ماه ۱۳۰۰ پایان یافته و باقیمانده تسهیلات تبدیل به دین حال شده است. تا تاریخ این گزارش شرکت موفق به تمدید مهلت بازپرداخت این بدهی یا کسب منابع مالی جایگزین نشده، ضمن اینکه به موجب رای دادگاه حکم توقیف اموال کارخانه شرکت صادر شده است. این رویدادها نشان دهنده وجود ابهامی اساسی است که می تواند نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت تردیدی عمده ایجاد کند و بنابراین ممکن است شرکت قادر به بازیافت داراییها و تسویه بدهیها در روال عادی فعالیت تجاری خود نباشد.

به دلیل وجود ابهام اساسی به شرح مندرج در بند ... بالا، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فوق الذکر، برای این مؤسسه امکان پذیر نمی باشد."

در صورت وجود ابهام بااهمیت و عدم افشای کافی در صورتهای مالی، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند. گزارش باید به روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی بااهمیت وجود دارد که ممکن است درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند.

### مناسب نبودن فرض تداوم فعالیت

چنانچه به نظر حسابرس، واحد مورد رسیدگی قادر به ادامه فعالیت نباشد اما صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد، حسابرس باید باتوجه به میزان اهمیت، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود ارائه کند. هرگاه حسابرس بر اساس روشهای اضافی اجرا شده و اطلاعات دریافتی، شامل آثار برنامه های مدیریت، متقاعد شود که واحد مورد رسیدگی نمی تواند به فعالیت خود ادامه دهد، چنین نتیجه گیری می کند که صرف نظر از افشا یا عدم افشا، فرض تداوم فعالیت استفاده شده در تهیه صورتهای مالی نامناسب است و حسب مورد، نظر مشروط یا مردود ارائه می کند.

هرگاه مدیریت واحد مورد رسیدگی به این نتیجه برسد که استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی نامناسب است، تهیه صورتهای مالی بر مبنای توقف فعالیت ضرورت می یابد. 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، حسابرسان با اشاره به مبنای مورد استفاده در بند اظهار نظر گزارش، طبق استاندارد ۸۰۰<sup>۱</sup>، نظر مقبول ارائه می‌کند.

عدم تمایل مدیریت به انجام ارزیابی یا گسترش آن

۳۷. اگر مدیریت با وجود درخواست حسابرسان، تمایلی به انجام ارزیابی یا گسترش آن نداشته باشد، حسابرسان باید لزوم تعدیل گزارش خود را به دلیل وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، در نظر گیرد. در برخی شرایط، مانند موارد مندرج در بندهای ۱۴، ۱۷ و ۲۳، حسابرسان ممکن است از مدیریت بخواهند تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی را ارزیابی کند یا ارزیابی خود را گسترش دهد. چنانچه مدیریت تمایلی به این امر نداشته باشد، حسابرسان برای جبران عدم ارزیابی توسط مدیریت مسئولیتی ندارد و می‌تواند به دلیل میسر نبودن کسب شواهد مناسب و کافی درباره استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی، گزارش خود را تعدیل کند.

۳۸. در برخی موارد، حسابرسان ممکن است با وجود عدم ارزیابی توسط مدیریت، درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت متقاعد شود. برای مثال، سایر روشهای حسابرسانی ممکن است برای ارزیابی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی کافی باشد، چون واحد مورد رسیدگی دارای سابقه‌ای از عملیات سودآور است و به آسانی به منابع مالی دسترسی دارد. اما در سایر موارد، در صورت نبود ارزیابی مدیریت، حسابرسان ممکن است نتوانند وجود رویدادها یا شرایط نشان‌دهنده احتمال وجود تردید عمده در توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، وجود برنامه‌های مدیریت برای برخورد با آنها یا سایر عوامل کاهنده را تایید یا رد کنند. در این گونه موارد، حسابرسان گزارش خود را طبق استاندارد ۷۰۰<sup>۲</sup>، تعدیل می‌کند.

### تاخیر قابل توجه در امضا یا تایید صورتهای مالی

۳۹. در مواردی که تاخیر قابل توجهی پس از تاریخ ترازنامه در امضا یا تایید صورتهای مالی توسط مدیریت صورت می‌گیرد، حسابرسان دلایل این تاخیر را مورد توجه قرار می‌دهند. در صورتی که این تاخیر در رابطه با رویدادها یا شرایط مربوط به ارزیابی تداوم فعالیت باشد، حسابرسان لزوم اجرای روشهای اضافی حسابرسانی را به شرح بند ۲۵ و همچنین، اثر آن بر نتیجه‌گیری حسابرسان درباره وجود ابهام با اهمیت به شرح بند ۲۹ را مورد توجه قرار می‌دهند.

۲. استاندارد حسابرسانی ۷۰۰، "گزارش حسابرسان مستقل در باره صورتهای مالی"

**بخش چهارم:****رویدادهای بعد از ترازنامه**

منبع: استاندارد ۵۷۰ حسابرسی

**کلیات**

۱. هدف استاندارد ۵۷۰، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره مسئولیت حسابرسان نسبت به رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است. در این استاندارد، اصطلاح رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه هم برای رویدادهایی بکار می‌رود که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسان رخ می‌دهد و هم برای حقایق شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرسان.

۲. حسابرسان باید آثار رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را بر صورتهای مالی و گزارش خود ارزیابی کنند.

۳. در استاندارد حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نحوه برخورد با رویدادهای مساعد و نامساعد واقع شده پس از تاریخ ترازنامه در صورتهای مالی، توصیف و این گونه رویدادها به دو گروه زیر طبقه‌بندی شده است:

الف - رویدادهایی که شواهد بیشتری را درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند.

ب - رویدادهایی که بیانگر شرایطی است که پس از تاریخ ترازنامه ایجاد شده است.

**رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسان**

۴. حسابرسان برای شناسایی رویدادهایی که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسان رخ داده است و ممکن است مستلزم تعدیل صورتهای مالی یا افشا در آن باشد باید روشهایی را برای کسب شواهد کافی و قابل قبول، طراحی و اجرا کنند. این روشها افزون بر روشهای متداولی (چون آزمون انقطاع زمانی موجودیها یا پرداختهای انجام شده پس از تاریخ ترازنامه به بستانکاران) است که عموماً برای کسب شواهد حسابرسان درباره مانده حسابها در تاریخ ترازنامه، نسبت به معاملات خاصی اجرا می‌شود که پس از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهد. به هر حال، از حسابرسان انتظار نمی‌رود بررسیهای خود را نسبت به کلیه مواردی ادامه دهد که روشهای بکار گرفته شده قبلی در مورد آنها به نتایج رضایت‌بخشی منجر شده است.

۵. روشهای مورد استفاده برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که مستلزم افشا یا تعدیل در صورتهای مالی است، در نزدیک‌ترین زمان ممکن به تاریخ گزارش حسابرسان اجرا می‌شود و معمولاً شامل موارد زیر است:

۱-۵- بررسی روشهای مدیریت برای حصول اطمینان از شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه.

۲-۵- مطالعه و بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام، هیات مدیره و کمیته‌های هیات مدیره (مانند کمیته حسابرسان و کمیته اجرایی هیات مدیره) که پس از تاریخ ترازنامه برگزار شده است و پرس‌وجو درباره مطالب مورد بحث در جلساتی که صورتجلسه آن هنوز آماده نشده است.

۳-۵- مطالعه و بررسی آخرین صورتهای مالی میان دوره‌ای واحد مورد رسیدگی و در صورت لزوم، بودجه، جریان وجوه نقد برآوردی و سایر گزارشهای مرتبط مدیریت.

۴-۵- پرس‌وجو از مشاورین حقوقی واحد مورد رسیدگی یا بهنگام کردن تاییدیه دریافتی از آنان در ارتباط با دعاوی حقوقی له و علیه واحد مورد رسیدگی.

۵-۵- پرس و جو از مدیریت درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که می‌تواند بر صورتهای مالی اثر گذارد. نمونه‌هایی از این گونه پرس و جوها در باره موضوعات مشخص عبارت است از:

- وضعیت جاری اقلامی که براساس اطلاعات مقدماتی یا غیر قطعی در حسابها منظور شده است.

- تعهدات، استقراضها یا ضمانت‌نامه‌های جدیدی که ایجاد شده است.

- فروش داراییهای غیرجاری یا برنامه‌های موجود برای فروش آنها.

- صدور اوراق سهام یا مشارکت جدید.

- ادغام یا انحلال واحد مورد رسیدگی یا وجود برنامه‌هایی برای انجام آنها.

- ضبط داراییها یا از بین رفتن آنها به دلیل مواردی از قبیل آتش‌سوزی یا سیل.

- گسترش و تغییرات ایجاد شده در زمینه‌های مخاطره‌آمیز و وقایع احتمالی.

- اصلاحات غیرعادی حسابداری که در حسابها اعمال شده یا قرار است اعمال شود.

- وقوع یا احتمال وقوع رویدادهایی که مناسب بودن رویه‌های حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای

مالی را مورد تردید قرار دهد؛ برای مثال، رویدادهایی که سبب تردید درباره فرض تداوم فعالیت شود.

۶. در مواردی که یکی از اجزای واحد مورد رسیدگی، مانند بخش، شعبه یا شرکت فرعی آن توسط حسابرسان دیگر رسیدگی می‌شود، حسابرسان (اصلی) باید روشهای حسابرسان آنان را درباره رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه بررسی کند و لزوم آگاه کردن آنان را از تاریخ مورد نظر برای ارائه گزارش خود، مورد توجه قرار دهد.

۷. در مواردی که حسابرسان از رویدادی پس از تاریخ ترازنامه آگاه می‌شود که صورتهای مالی را به گونه‌ای با اهمیت تحت تاثیر قرار می‌دهد باید چگونگی انعکاس آن در صورتهای مالی و کفایت افشا درباره آن را ارزیابی کند.

## رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرسان

### و پیش از انتشار صورتهای مالی

۸. حسابرسان نسبت به اجرای روشها و پرس و جو درباره صورتهای مالی، پس از تاریخ گزارش خود مسئولیتی ندارد. مسئولیت آگاه کردن حسابرسان از رویدادهای موثر بر صورتهای مالی که در فاصله بین تاریخ گزارش حسابرسان و تاریخ انتشار صورتهای مالی رخ می‌دهد، به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

۹. چنانچه حسابرسان پس از تاریخ گزارش خود اما پیش از انتشار صورتهای مالی، از رویدادهایی آگاه شود که می‌تواند صورتهای مالی را به گونه‌ای با اهمیت تحت تاثیر قرار دهد باید ضرورت تعدیل صورتهای مالی را ارزیابی کند، موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می‌دهد، به عمل آورد.

۱۰. در صورت تعدیل صورتهای مالی توسط مدیریت به دلیل رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، حسابرسان باید روشهای حسابرسانی مورد نیاز در شرایط موجود را اجرا و گزارش جدیدی درباره صورتهای مالی تعدیل شده، صادر کند. تاریخ گزارش جدید حسابرسان نباید پیش از تاریخ امضا یا تایید صورتهای مالی تعدیل شده باشد و بنابراین، روشهای یاد شده در بندهای ۴ و ۵ نیز باید تا تاریخ جدید گزارش حسابرسان اجرا شود.

۱۱. در مواردی که حسابرِس به ضرورت تعدیل صورتهای مالی اعتقاد دارد، اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند و گزارش حسابرِس هنوز به واحد مورد رسیدگی ارائه نشده باشد، باید نظر مشروط یا مردود ارائه شود. در چنین شرایطی، اجرای روشهای یادشده در بندهای ۴ و ۵ برای شناسایی سایر رویدادهای احتمالی بعد از تاریخ گزارش حسابرِس ضرورت ندارد و می توان با موضوع از طریق تاریخگذاری دوگانه گزارش حسابرِس، برخورد کرد.

۱۲. چنانچه در موارد یاد شده در بند ۱۱، گزارش حسابرِس به واحد مورد رسیدگی ارائه شده باشد، حسابرِس باید به مسئولین اصلی اداره امور واحد مورد رسیدگی (عموماً، هیات مدیره)، هشدار دهد که از انتشار صورتهای مالی و گزارش حسابرِس خودداری کنند. با این وجود، اگر صورتهای مالی و گزارش حسابرِس منتشر شود، حسابرِس باید اقدامات لازم را برای جلوگیری از اتکا به گزارش خود، انجام دهد. اقدامات حسابرِس (حسب مورد، اعلام به مجامع عمومی صاحبان سهام، بورس اوراق بهادار، اعتبار دهندگان اصلی و سایر گیرندگان شناخته شده صورتهای مالی حسابرِسی شده) با توجه به اختیارات و مسئولیتهای قانونی و توصیه های مشاور حقوقی حسابرِس صورت می گیرد.

### رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورتهای مالی

۱۳. حسابرِس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود، نسبت به انجام پرس و جو در مورد صورتهای مزبور، مسئولیتی ندارد.

۱۴. در مواردی که حسابرِس پس از انتشار صورتهای مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه می شود که در تاریخ گزارش حسابرِس وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می توانست به تغییر در گزارش حسابرِس بیانجامد باید ضرورت تجدیدنظر در صورتهای مالی را ارزیابی کند، موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می دهد، به عمل آورد.

۱۵. چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی به دلیل موارد یاد شده در بند ۱۴ بالا در صورتهای مالی تجدیدنظر کند، حسابرِس باید روشهای حسابرِسی مورد نیاز در آن شرایط را اجرا کند، اقدامات مدیریت را برای حصول اطمینان از آگاه شدن کلیه دریافت کنندگان صورتهای مالی قبلی (و گزارش حسابرِس درباره آن) از وضعیت موجود، بررسی و گزارش جدیدی درباره صورتهای مالی تجدیدنظر شده صادر کند.

۱۶. حسابرِس در گزارش جدید خود باید از طریق درج تاکید بر مطلب خاص، به یادداشت همراه صورتهای مالی که در آن، علت تجدیدنظر در صورتهای مالی قبلی و گزارش اولیه صادرشده توسط حسابرِس به تفصیل تشریح شده است، اشاره کند. تاریخ گزارش جدید حسابرِس نباید پیش از تاریخ تایید صورتهای مالی تجدیدنظر شده باشد و بنابراین، روشهای مندرج در بندهای ۴ و ۵ نیز قاعداً باید تا تاریخ گزارش جدید حسابرِس اجرا شود.

۱۷. در مواردی که مدیریت واحد مورد رسیدگی به منظور آگاه کردن دریافت کنندگان صورتهای مالی قبلی (و گزارش حسابرِس درباره آن) اقدامات لازم را به عمل نمی آورد و با وجود اعتقاد حسابرِس به ضرورت تجدیدنظر در صورتهای مالی، در صورتهای مزبور تجدید نظر نمی کند، حسابرِس باید به مسئولین اصلی اداره امور واحد مورد رسیدگی هشدار دهد که برای جلوگیری از هرگونه اتکای آتی به گزارش حسابرِس، اقدامات لازم توسط حسابرِس انجام خواهد گرفت. اقدامات حسابرِس با توجه به اختیارات و مسئولیتهای قانونی و توصیه های مشاور حقوقی وی صورت می گیرد.



۱۸. در صورت مشخص و نزدیک بودن زمان انتشار صورتهای مالی دوره بعد، تجدید نظر در صورتهای مالی و صدور گزارش جدید حسابرس به شرطی می تواند ضرورت نداشته باشد که افشای مناسب این موضوع، در صورتهای مالی دوره بعد صورت گیرد.

نمودار زیر بیانگر مرور کلی مسئولیتها بر حسب طبقه بندی رویدادها است:

طبقات رویدادها	مسئولیت حسابرس
<ul style="list-style-type: none"> <li>• رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• اجرای روشهای حسابرسی برای شناسایی این رویدادها.</li> <li>• ارزیابی انعکاس مناسب یا کفایت افشا.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورتهای مالی.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزیابی ضرورت تعدیل صورتهای مالی.</li> <li>• درمیان گذاشتن موضوع با مدیریت واحد مورد رسیدگی.</li> <li>• ارائه اظهارنظر مشروط یا مردود، در صورت خودداری مدیریت از تعدیل مناسب صورتهای مالی.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورتهای مالی.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزیابی ضرورت تعدیل صورتهای مالی.</li> <li>• درمیان گذاشتن موضوع با مدیریت واحد مورد رسیدگی.</li> <li>• درج بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس که در آن به یادداشت همراه صورتهای مالی - که دلیل تجدید نظر را تشریح کرده است - اشاره می شود.</li> </ul>

**بخش پنجم****اشخاص وابسته**

منبع استاندارد حسابرسی ۵۵۰- استانداردهای حسابرسی با ساختار آموزشی

**ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته**

۱. بسیاری از معاملات با اشخاص وابسته در روال عادی عملیات واحد تجاری انجام می‌شود. در چنین شرایطی ممکن است خطر تحریف بااهمیت ناشی از این معاملات در صورتهای مالی، بیشتر از معاملات مشابه با اشخاص غیر وابسته نباشد. با این وجود، ممکن است در برخی شرایط ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته به گونه‌ای باشد که خطرهای تحریف بااهمیت آن در صورتهای مالی بیشتر از خطرهای تحریف بااهمیت معاملات با اشخاص غیر وابسته باشد. برای مثال:
  - عملیات اشخاص وابسته ممکن است در دامنه‌ای گسترده و پیچیده از ساختارها و روابط صورت گیرد، به طوری که موجب افزایش پیچیدگی در معاملات با اشخاص وابسته شود.
  - سیستمهای اطلاعاتی ممکن است در تشخیص یا تلخیص معاملات و مانده حسابهای بین واحد تجاری و اشخاص وابسته آن اثربخش نباشد.
  - معاملات با اشخاص وابسته ممکن است تحت شرایط عادی بازار انجام نشود، برای مثال، برخی از معاملات با اشخاص وابسته ممکن است بدون دریافت تمام یا بخشی از مابه‌ازای آن انجام شود.

**مسئولیت‌های حسابرس**

۲. از آنجا که اشخاص وابسته مستقل از یکدیگر نیستند، در استانداردهای حسابداری برای معاملات، روابط و مانده حسابهای اشخاص وابسته، الزامات حسابداری و افشای خاصی وضع شده است تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قادر به درک ماهیت و آثار واقعی یا بالقوه آنها بر صورتهای مالی باشند. در نتیجه حسابرس باید به منظور تشخیص، ارزیابی و برخورد مناسب با خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از کوتاهی واحد تجاری در تشخیص یا افشای معاملات، روابط یا مانده حسابهای اشخاص وابسته طبق الزامات آن استانداردها، روشهای حسابرسی را اجرا کند.

**اهداف**

۳. اهداف حسابرس به شرح 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 درباره اینکه آیا روابط و معاملات با اشخاص وابسته، طبق استانداردهای حسابداری، به گونه‌ای مناسب مشخص و در صورتهای مالی افشا شده است یا خیر.

## تعاریف

۴- **شخص وابسته**: یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که:

- به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:
  ۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم‌گروه)،
  ۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
  ۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.
- واحد تجاری وابسته آن واحد باشد [طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)].
- مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص")،
- از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
- خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق باشد،
- توسط اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق کنترل شود، 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
- طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.

۵. مسئولیت شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و معاملات انجام شده با آنان به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است. مدیریت برای ایفای این مسئولیت باید سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی مناسبی را بکار گیرد تا از شناسایی صحیح معاملات با اشخاص وابسته در مدارک حسابداری و افشای کافی آنها در صورتهای مالی، اطمینان یابد.

۶. حسابرس در جریان انجام حسابرسی روشهایی را اجرا می‌کند که می‌تواند وجود معاملات با اشخاص وابسته را شناسایی کند. نمونه‌هایی از این گونه روشها به شرح زیر است:

- ۱-۶- اجرای آزمون جزییات مانده حسابها و معاملات.
- ۲-۶- بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام و هیات‌مدیره.
- ۳-۶- بررسی مدارک حسابداری برای شناسایی معاملات یا مانده حسابهای عمده یا غیرعادی، به ویژه معاملاتی که در پایان دوره مورد گزارش یا تاریخی نزدیک به آن، ثبت شده است.
- ۴-۶- بررسی تاییدیه‌های بانکی و وامها و تسهیلات مالی دریافتی و پرداختی. چنین بررسیهایی ممکن است نشان‌دهنده روابط تضمینی واحد مورد رسیدگی و سایر معاملات با اشخاص وابسته باشد.
- ۵-۶- بررسی معاملات سرمایه‌گذاری؛ برای مثال، تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاریهای بلندمدت.
- ۶-۶- بررسی دفتر ثبت سهام سهام برای تعیین اسامی سهامدارن عمده واحد مورد رسیدگی یا در صورت لزوم فهرست اسامی صاحبان عمده سرمایه از مرداجع ذیصلاح.

- ۶-۷- بررسی کاربرگهای حسابرسی سال قبل برای اطلاع از اسامی اشخاص شناخته شده
- ۶-۸- پرس و جو در مورد وایشتهگیهای هیات مدیره و مدیران اجرایی واحد مورد رسیدگی به سایر واحدهای اقتصادی
- ۶-۹- بررسی روشهای واحد مورد رسیدگی برای شناسایی اشخاص وابسته.
- ۶-۱۰- پرس و جو از سایر حسابرسیان (که همزمان مشغول حسابرسی اجزای واحد مورد رسیدگی هستند) یا حسابرسیان قبلی، درباره آگاهی آنان از وجود سایر اشخاص وابسته
- ۶-۱۱- بررسی اظهارنامه مالیاتی واحد مورد رسیدگی و دیگر اطلاعات ارائه شده به مراجع قانونی.

### تأییدیه کتبی

- ۷- حسابرس باید از مدیران اجرایی و در صورت لزوم، از ارکان راهبری واحد تجاری تأییدیه کتبی دریافت کند مبنی بر اینکه:
- الف. هویت اشخاص وابسته واحد تجاری و همه روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای را که از آن آگاهی دارند برای حسابرس افشا کرده‌اند.
- ب. چنین روابط و معاملاتی را طبق الزامات استانداردهای حسابداری مربوط به نحو مناسبی افشا کرده‌اند.

### نتیجه‌گیری و گزارش حسابرس

- ۸- هرگاه حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی درباره روابط و معاملات با اشخاص وابسته بدست آورد یا چنین نتیجه‌گیری کند که افشای مربوط به آنها در صورتهای مالی کافی نیست باید گزارش خود را به گونه‌ای مناسب تعدیل کند. در شرایط خاص حسابرس می‌تواند علیرغم افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته، موضوع را به گونه‌ای مناسب در گزارش خود، درج کند.

## بخش ششم:

## مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی

منبع: استاندارد ۲۴۰ حسابرسی

## تقلب و اشتباه و ویژگیهای آنها

تحریف در صورتهای مالی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. " اشتباه " عبارتست از هرگونه تحریف سهوی در صورتهای مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند:

- اشتباه در گرداوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورتهای مالی.
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق.
- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا.
- " تقلب " عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد. هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورتهای مالی نباشد. حسابرسان درباره وقوع تقلب قضاوت حقوقی نمی‌کنند. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد به عنوان " تقلب مدیران " و تقلبی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی صورت می‌پذیرد به عنوان " تقلب کارکنان " نامیده می‌شود. در هر دو حالت، ممکن است تبانی با اشخاص ثالث خارج از واحد مورد رسیدگی نیز وجود داشته باشد.

حسابرس در بررسی تقلب دو نوع تحریف عمدی را مدنظر دارد:

الف - تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه.

ب - تحریف ناشی از سوء استفاده از داراییها.

گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، سر و کار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورتهای مالی.
  - ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورتهای مالی.
  - بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا به عمد.
- سوءاستفاده از داراییها شامل سرقت داراییهای واحد مورد رسیدگی است. سوءاستفاده از داراییها می‌تواند به راههای گوناگون (شامل اختلاس دریافتهای، سرقت داراییهای ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدماتی که دریافت نشده است) انجام شود و اغلب به منظور پنهان کردن سرقت داراییها، با سوابق یا مدارک ساختگی یا گمراه‌کننده همراه است.

وجه تمایز بین تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورتهای مالی بینجامد.

تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را شناسایی کند اما، تشخیص نیت مرتکب، اگر غیر ممکن 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 مدیریت

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. مدیریت برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه نیازمند انجام موارد زیر در واحد مورد رسیدگی است:

- ایجاد جو مناسب.
- ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزشهای والای اخلاقی.
- برقراری کنترل‌های مناسب.

مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی اطمینان یافتن درباره درستی سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی و برقرار بودن کنترل‌های داخلی مناسب، شامل کنترل‌های مالی، کنترل‌های مربوط به رعایت قوانین و کنترل‌های هشداردهنده خطر است. مدیریت همچنین مسئول ایجاد محیط کنترلی و اتخاذ سیاستها و روشهای لازم برای اطمینان یافتن، تا حد ممکن، از اداره منظم و مؤثر فعالیت واحد مورد رسیدگی است. این مسئولیت شامل برقراری و اطمینان یافتن از کارکرد مستمر سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه است. این سیستمها، خطر تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه را از بین نمی‌برد، اما آن را کاهش می‌دهد. از این رو، مسئولیت هر نوع خطر باقیمانده به عهده مدیریت است.

## مسئولیت حسابرس

همان‌گونه که در استاندارد ۳۲۰۰، آمده، هدف حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورتهای مالی تهیه شده، از تمام جنبه‌های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آید. اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد.

## عوامل خطر تقلب

باتوجه به این واقعیت که تقلب معمولاً کتمان می‌شود، کشف آن خیلی مشکل است. با این وجود، حسابرس با استفاده از شناختی که از فعالیت واحد مورد رسیدگی دارد، ممکن است رویدادها یا شرایطی را شناسایی کند که فرصت، انگیزه یا ابزار ارتکاب تقلب را به‌وجود می‌آورد یا بیانگر این باشد که ممکن است تقلبی قبلاً رخ داده باشد. این‌گونه رویدادها یا شرایط به عنوان "عوامل خطر تقلب" نامیده می‌شود. برای مثال، ممکن است مدرکی گم شده باشد، دفتر کلی موازنه نباشد یا نتیجه بررسی تحلیلی نامفهوم باشد. اما، چنین شرایطی ممکن است در نتیجه وضعیتهایی غیر از تقلب ایجاد شده باشد. بنابراین، عوامل خطر تقلب لزوماً بیانگر وجود تقلب نیست، اگرچه آن عوامل، اغلب در شرایط وقوع تقلب وجود داشته‌اند.

## عوامل موثر بر ارزیابی خطر تقلب

اندازه، پیچیدگی و ویژگیهای مالکیتی در هر واحد مورد رسیدگی اثر عمده‌ای بر بررسی عوامل خطر تقلب مربوط به آن واحد دارد. برای مثال، در یک واحد مورد رسیدگی بزرگ، حسابرس معمولاً عواملی را بررسی می‌کند که عموماً از عملکرد نامناسب مدیریت جلوگیری می‌کند، مانند اثر بخشی عملکرد حسابرسی داخلی. حسابرس،

اقدامات به عمل آمده برای تقویت ارزشهای اخلاقی و اثر بخشی سیستم بودجه‌ای را نیز بررسی می‌کند. در یک واحد کوچک، تمام یا برخی از این بررسیها ممکن است نامناسب یا کم اهمیت باشد. برای مثال، یک واحد کوچک ممکن است آیین‌نامه رفتاری مکتوبی نداشته باشد، اما بجای آن، ممکن است از طریق ارتباطات شفاهی و الگوهای رفتاری مدیریتی، فرهنگی را ایجاد کرده باشد که بر اهمیت درستکاری و ارزشهای اخلاقی تاکید شده است. تسلط یک نفر بر مدیریت یک واحد کوچک معمولاً و به خودی خود، نشانه قصور مدیریت در نمایش و برقراری جوی مناسب درباره کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی نیست. علاوه براین، بررسی عوامل خطر تقلب در سطح یک قسمت عملیاتی واحد مورد رسیدگی ممکن است دیدگاهی متفاوت از بررسی کل آن واحد فراهم نماید.

### محدودیت‌های ذاتی حسابرسی

حسابرس نمی‌تواند اطمینان قطعی حاصل کند که تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی، کشف خواهد شد. حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه‌ریزی و اجرا شود، باز هم به دلیل محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریفهای با اهمیت صورتهای مالی، کشف نشود. حسابرسی به دلیل عواملی مانند 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، کشف همه تحریفهای با اهمیت را تضمین نمی‌کند. به همین دلایل، حسابرس می‌تواند تنها از کشف تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول بدست آورد.

نظر حسابرس در باره صورتهای مالی مبتنی بر مفهوم کسب اطمینان معقول می‌باشد. از این رو، حسابرس در یک حسابرسی، کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را تضمین نمی‌کند. بنابراین، کشف بعدی یک تحریف با اهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، به خودی خود، نشانه وجود موارد زیر نیست:

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

### بحثهای برنامه‌ریزی

حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی باید درباره آسیب پذیری واحد مورد رسیدگی از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی، با سایر اعضای گروه حسابرسی بحث کند.

چنین بحثهایی شامل توجه به زمینه‌هایی است که احتمال بیشتری برای رخداد اشتباه وجود دارد یا ممکن است تقلبی رخ دهد. اعضای گروه حسابرسی برپایه این گفتگوها می‌توانند در مورد زمینه‌های خاصی که حسابرسی آن به عهده آنان گذاشته شده است، شناخت بهتری از احتمال وجود تحریفهای ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی و چگونگی تاثیر نتایج حاصل از روشهای حسابرسی آنان بر سایر جنبه‌های حسابرسی بدست آورند. در این گفتگوها ممکن است درباره این که کدامیک از اعضای گروه، پاره‌ای از پرس و جوها یا انجام روشهای خاص حسابرسی را به عهده داشته باشد و نتایج حاصل از این پرس و جوها و روشها چگونه به آگاهی سایر اعضا برسد نیز تصمیم‌گیری شود.

**پرس و جو از مدیریت**

حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید برای دستیابی به موارد زیر از مدیریت پرس و جو کند :

الف - کسب شناخت از :

۱. ارزیابی مدیریت از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب به میزان بااهمیتی تحریف شده باشد.
۲. سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که مدیریت برای تشخیص چنین خطری برقرار کرده است.
- ب - کسب شناخت از میزان آگاهی مدیریت از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و کشف اشتباه برقرار شده است.
- پ - این که مدیریت از تقلب شناخته شده‌ای که واحد مورد رسیدگی را تحت تاثیر قرار داده یا از موارد مشکوک به تقلب که واحد مورد رسیدگی در حال بررسی آن است، آگاهی دارد.
- ت - این که مدیریت اشتباه با اهمیت را کشف کرده است.

**خطر حسابرسی**

"خطر حسابرسی" یعنی خطر این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند. چنین تحریفی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. سه جزء خطر حسابرسی عبارتند از خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف

**خطر ذاتی و خطر کنترل**

حسابرس هنگام برآورد خطر های تحریف بااهمیت ، باید به این موضوع توجه کند که چگونه صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب یا اشتباه، به‌گونه‌ای با اهمیت تحریف شود. حسابرس در بررسی خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب باید به احتمال وجود عوامل خطر تقلبی که نشان‌دهنده احتمال گزارشگری مالی متقلبانه یا سوء استفاده از دارایی‌هاست نیز توجه کند.

**خطر عدم کشف**

حسابرس باید براساس برآورد خطرهای ذاتی و کنترل (شامل نتایج حاصل از انجام هرگونه آزمون کنترلها)، آزمونهای محتوا را به گونه‌ای طراحی کند که خطر عدم کشف تحریفهای با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورتهای مالی را به سطح قابل قبولی کاهش دهد. حسابرس باید عوامل خطر تقلب شناسایی شده در واحد مورد رسیدگی را در طراحی آزمونهای محتوا مورد توجه قرار دهد.



**روشهای لازم در شرایط احتمال وجود تحریف**

حسابرس هنگام مواجهه با شرایطی که ممکن است بیانگر تحریفی با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی باشد، باید روشهایی را به منظور تعیین این که آیا صورتهای مالی به گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است، اجرا کند.

در مواردی که حسابرس با چنین شرایطی رو برو می‌شود، ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوایی که باید اجرا کند به قضاوت وی درباره نوع تقلب یا اشتباه مشخص شده، احتمال وقوع آن و احتمال این که نوع خاصی از تقلب یا اشتباه بتواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، بستگی دارد. حسابرس معمولاً می‌تواند با اجرای روشهای کافی، تردید خود را نسبت به تحریف با اهمیت صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه، تایید یا رفع کند. در صورت رفع نشدن تردید، حسابرس اثر آن را بر گزارش خود، مورد بررسی قرار می‌دهد.

حسابرس نمی‌تواند فرض کند که تقلب یا اشتباه کشف شده، موردی استثنایی است و از این رو، پیش از تکمیل حسابرسی، ضرورت تجدیدنظر در برآورد اجزای خطر حسابرسی که در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی به عمل آمده است و لزوم بررسی دوباره ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود سایر روشهای حسابرسی را می‌سنجد. برای مثال، حسابرس موارد زیر را مورد توجه قرار می‌دهد:

- ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمونهای محتوا.
- ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در مواردی که خطر کنترل، پایینتر از حد بالا برآورد شده باشد.
- انتخاب اعضای گروه حسابرسی که می‌تواند برای شرایط موجود مناسب باشد.

**ارزیابی تحریف و اثر آن بر گزارش حسابرس**

حسابرس هنگامی که اطمینان می‌یابد صورتهای مالی در اثر تقلب یا اشتباه به گونه‌ای با اهمیت تحریف شده است یا در مواردی که قادر به نتیجه‌گیری در این خصوص نمی‌باشد، باید اثر آن را بر حسابرسی، مورد توجه قرار دهد.

**مستندسازی**

حسابرس باید عوامل خطر تقلب شناسایی شده در واحد مورد رسیدگی در فرایند برآورد خطر و برخورد با هر یک از این عوامل را مستند کند. چنانچه حسابرس در طول حسابرسی، چنین عواملی را شناسایی کند که به اعتقاد وی نیاز به روشهای اضافی حسابرسی را ایجاد کند، باید وجود این عوامل خطر و برخورد با آن را مستند کند.

**تاییدیه مدیریت**

حسابرس باید درباره موارد زیر از مدیریت تاییدیه کتبی دریافت کند :

الف - پذیرش مسئولیت خود درباره برقراری و اجرای سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه طراحی شده است.

ب - اطمینان آنان نسبت به این که آثار تحریفهای اصلاح نشده‌ای که طی حسابرسی توسط حسابرس جمع بندی شده، به تنهایی و در مجموع، نسبت به کلیت صورتهای مالی بی اهمیت است. خلاصه‌ای از این اقلام باید در متن تاییدیه مدیران یا پیوست آن ارائه شود.

پ - کلیه واقعیتهای مهم مرتبط با هرگونه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب شناخته شده برای مدیریت که می‌تواند بر واحد مورد رسیدگی اثر داشته باشد برای حسابرس افشا شده است.

ت - نتایج برآورد خود از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب، به میزان با اهمیتی تحریف شده باشد برای حسابرس افشا شده است.

## اطلاع رسانی

حسابرس هنگامی که تحریفی ناشی از تقلب، موارد مشکوک به تقلب یا اشتباه را شناسایی می‌کند باید مسئولیت خود را نسبت به آگاه کردن مدیران اجرایی (شامل مدیرعامل)، هیئت مدیره و مجمع عمومی و در برخی شرایط، مقامات ذیصلاح قانونی و اجرایی، حسب مورد به صورت کتبی یا شفاهی، مورد توجه قرار دهد. تشخیص موضوعاتی که باید توسط حسابرس به اطلاع هیئت مدیره یا مجمع عمومی برسد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است و تحت تاثیر هرگونه تفاهم بین طرفین درباره مواردی که باید اطلاع داده شود، قرار دارد. معمولاً، چنین موضوعاتی شامل موارد زیر است:

- تردید نسبت به صلاحیت و درستکاری مدیران اجرایی.
- تقلب مربوط به مدیران اجرایی.
- سایر تقلباتی که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد.
- تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه.
- تحریفی که بیانگر وجود ضعفهای با اهمیت در کنترل داخلی، شامل طراحی یا اجرای فرایند گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی است.
- تحریفی که ممکن است موجب تحریف با اهمیت صورتهای مالی آتی شود.

## مطلع نمودن مدیران اجرایی از تحریفهای ناشی از اشتباه

چنانچه حسابرس تحریف با اهمیت ناشی از اشتباهی را شناسایی کند، باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد.

## مطلع کردن مدیران اجرایی، هیئت مدیره و مجمع عمومی از تحریفهای ناشی از تقلب

چنانچه حسابرس با هریک از موارد زیر برخورد کند باید آن را به موقع به سطح مناسبی از مدیران اجرایی اطلاع دهد و ضرورت گزارش آن به هیئت مدیره یا مجمع عمومی را مورد توجه قرار دهد:

- الف - شناسایی تقلب حتی در شرایطی که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی منجر نشده باشد.
- ب - کسب شواهدی که بیانگر امکان وجود تقلب است (حتی اگر اثر بالقوه آن بر صورتهای مالی با اهمیت نباشد).

هنگامی که حسابرس شواهدی حاکی از وجود یا احتمال وجود تقلب را کسب نموده است، اطلاع دادن آن به سطح مناسبی از مدیران اجرایی، دارای اهمیت است، حتی اگر موضوع کم اهمیت به نظر برسد (برای مثال اختلاسی جزئی توسط یکی از کارکنان رده پایین سازمانی واحد مورد رسیدگی). تعیین سطح مناسب مدیران اجرایی در این شرایط نیز به احتمال تبانی یا درگیری مدیران اجرایی بستگی دارد.

چنانچه حسابرس دریابد که تحریف، قطعاً یا احتمالاً نتیجه تقلب می‌باشد و تشخیص دهد که اثر آن بر صورتهای مالی می‌تواند با اهمیت باشد یا قادر به ارزیابی میزان اهمیت اثر آن نباشد، به شرح زیر عمل می‌کند:

الف - در میان گذاردن موضوع و نحوه بررسی بیشتر آن با سطح مناسبی از مدیران اجرایی که حداقل یک رده بالاتر از افراد درگیر باشد و هیئت مدیره.

ب - چنانچه مناسب باشد، پیشنهاد به مدیرعامل و یا هیئت مدیره برای مشورت با مشاور حقوقی.

### مطلع کردن هیئت مدیره از نقاط ضعف با اهمیت در کنترل داخلی

حسابرس باید هرگونه نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی در ارتباط با پیشگیری یا کشف تقلب و اشتباه را که در نتیجه اجرای حسابرسی شناسایی شده است به اطلاع هیئت مدیره برساند.

چنانچه صداقت یا درستکاری هیئت مدیره مورد تردید باشد، حسابرس معمولاً برای تشخیص راه کار مناسب، با مشاور حقوقی خود مشورت می‌کند.

### اطلاع به مقامات ذیصلاح قانونی و اجرایی

مسئولیت حرفه‌ای حسابرس از نظر رازداری معمولاً وی را از گزارش تقلب و اشتباه به اشخاص خارج از واحد مورد رسیدگی باز می‌دارد. اما در برخی شرایط خاص، ممکن است قوانین، مقررات یا آرای دادگاهها، این مسئولیت را از دوش حسابرس بردارد. حسابرس در چنین شرایطی نظر مشاور حقوقی را جویا می‌شود.

### کناره‌گیری از کار

حسابرس ممکن است با شرایطی استثنایی روبرو شود که توانایی وی را در ادامه اجرای حسابرسی مورد تردید قرار دهد. نمونه‌هایی از این‌گونه شرایط به شرح زیر است:

- الف - واحد مورد رسیدگی اقدام اصلاحی را که حسابرس در شرایط موجود درباره تقلب ضروری تشخیص می‌دهد به عمل نمی‌آورد، حتی اگر تقلب نسبت به صورتهای مالی، بااهمیت نباشد.
- ب - برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و نتایج آزمونهای حسابرسی، خطر تقلب با اهمیت و گسترده‌ای را نشان دهد.
- پ - حسابرس درباره صلاحیت یا درستکاری مدیریت واحد مورد رسیدگی تردید جدی داشته باشد.

## اطلاع رسانی به حسابرس جانشین

طبق آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرس جانشین باید هرگونه دلیل حرفه‌ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می‌کند، در اختیار وی قرار دهد. چنانچه واحد مورد رسیدگی اجازه طرح موارد را با حسابرس جانشین ندهد یا محدود کند، این واقعیت باید به‌آگاهی حسابرس جانشین برسد.

میزان اطلاعاتی که حسابرس قبلی می‌تواند درباره امور واحد مورد رسیدگی در اختیار حسابرس جانشین قرار دهد به **اجازه صاحبکار و مسئولیت حرفه‌ای و قانونی** بستگی دارد. حسابرس قبلی با توجه به محدودیت‌های ناشی از این مسئولیت، با ارائه جزئیات اطلاعات و مطرح کردن کامل همه موضوعات مرتبط با پذیرش کار، حسابرس جانشین را از هر نوع دلیل حرفه‌ای که وی را از پذیرش کار باز می‌دارد، آگاه می‌کند. چنانچه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب یکی از عوامل کناره‌گیری حسابرس قبلی از کار باشد، لازم است حسابرس قبلی تنها حقایق مربوط به این موضوعات (نه نتیجه‌گیریهای خود) را بیان کند.