

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

رهنمود شماره ۲

مسئولیت‌های حسابرس مستقل در برخورد با موارد تحریف در صورت‌های مالی

هدف

بهبود ایفای مسئولیت‌های حسابرس مستقل در برخورد با موارد تحریف در صورت‌های مالی

منابع

پیش نویس

- ۱- استاندارد حسابرسی ۷۰۰ با عنوان گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
- ۲- استاندارد حسابرسی ۷۰۵ با عنوان اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل
- ۳- استاندارد حسابرسی ۷۱۰ با عنوان اطلاعات مقایسه‌ای
- ۴- دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی - جامعه حسابداران رسمی ایران
- ۵- دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی - سازمان حسابرسی

نکته

این رهنمود به منظور حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات، ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار و نیز آگاهی بخشی و ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی ارائه شده است. این رهنمود با توجه به گزارش‌های بررسی شده در کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد و بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی و دستورالعمل‌های مربوط تدوین شده است. شایان ذکر است مطالعه و رعایت این رهنمود به منزله کفایت انجام تکالیف قانونی و مقرراتی و ضوابط حرفه‌ای نیست و باید به همراه ضوابط و مقررات مربوط مورد استفاده قرار گیرد.

شرح رهنمود

پیش گفتار

مطابق با استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید درباره اینکه آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. حسابرس برای تعیین نوع اظهارنظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر. برای این نتیجه‌گیری، حسابرس باید موارد زیر را مدنظر قرار دهد:

الف) نتیجه‌گیری در مورد کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب طبق استاندارد حسابرسی ۳۳۰؛

ب) نتیجه‌گیری در مورد بااهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح نشده (به تنهایی یا در مجموع) طبق استاندارد حسابرسی ۴۵۰؛
پ) ارزیابی‌های لازم در خصوص جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری، شامل نشانه‌های احتمالی جانبداری در قضاوت‌های مدیریت؛ الزامات استانداردهای حسابداری (به ویژه در خصوص کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری؛ هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آنها؛ معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت؛ مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی؛ کفایت اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی جهت کمک به استفاده‌کنندگان برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی؛ و مناسب بودن اصطلاحات مورد استفاده در صورت‌های مالی، شامل عناوین صورت‌های مالی)؛ و مناسب بودن نحوه اشاره یا توصیف استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی.

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

مطابق با استاندارد حسابرسی ۴۵۰، تحریف عبارت است از هر گونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه، یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات استانداردهای حسابداری. تحریف‌ها ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد.

در مواردی که حسابرس راجع به اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده یا خیر، اظهارنظر می‌کند، تحریف‌ها همچنین شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، ضروری است.

تحریف‌ها ممکن است نتیجه وقوع موارد زیر باشد:

پیش نویس

(الف) بی‌دقتی در گردآوری یا پردازش داده‌های مبنای تهیه صورت‌های مالی،

(ب) حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا،

(پ) برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن، یا تفسیر نادرست واقعیات، و

(ت) قضاوت‌های مدیریت در خصوص برآوردهای حسابداری که حسابرس آن را نامعقول می‌داند یا انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری که حسابرس آن را نامناسب ارزیابی می‌کند.

تحریف‌ها، مطابق با استاندارد حسابرسی ۲۴۰ می‌تواند عمدی باشد. حسابرس تقلب‌هایی (تحریف‌های عمدی) را مد نظر قرار می‌دهد که سبب تحریف بااهمیت صورت‌های مالی می‌شود. دو نوع تحریف عمدی به حسابرس مربوط می‌شوند که یکی تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و دیگری تحریف‌های ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها است. تقلب ممکن است به روش‌های زیر انجام شود:

- 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 بااهمیت در صورت‌های مالی.
- بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا به عمد.
- سرقت مبالغ وصول شده، سرقت دارایی‌های ثابت مشهود یا نامشهود، استفاده از دارایی‌های واحد تجاری برای مقاصد شخصی یا سندسازی پرداخت برای کالاها و خدماتی که دریافت نشده است.

هر یک از تحریف‌ها باید مورد بررسی قرار گیرد تا اثر آن بر گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشای مربوط، از جمله اینکه آیا تحریف‌ها از سطح اهمیت تعیین شده برای آنها (در صورت وجود) فزونی یافته‌اند یا خیر، ارزیابی شود.

شرایط مربوط به برخی تحریف‌ها ممکن است باعث شود که حسابرس آنها را به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریف‌های گردآوری شده در طی حسابرسی، بااهمیت تلقی کند، حتی اگر کمتر از سطح اهمیت تعیین شده برای صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد باشد. همچنین اثر انباشته تحریف‌های بی‌اهمیت اصلاح نشده مربوط به دوره‌های قبل ممکن است اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دوره جاری داشته باشد.

اگر یک تحریف به تنهایی بااهمیت تلقی شود، بعید است که بتوان آن را با سایر تحریف‌ها تهاتر نمود. برای مثال، اگر درآمد به میزان بااهمیتی بیش‌نمایی شده باشد، صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد به طور بااهمیتی گمراه‌کننده خواهد بود، حتی اگر اثر تحریف درآمدها به طور کامل با بیش‌نمایی یکسان هزینه‌ها خنثی شده باشد. تهاتر تحریف‌های موجود در یک مانده حساب یا گروه معامله خاص ممکن است مناسب باشد، اما قبل از نتیجه‌گیری در مورد اینکه آیا تهاتر (حتی برای تحریف‌های بی‌اهمیت) مناسب است یا خیر، خطر وجود سایر تحریف‌های کشف نشده مورد توجه قرار می‌گیرد.

پیش از ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده، حسابرس باید سطح اهمیت تعیین شده طبق استاندارد حسابرسی ۳۲۰ را دوباره ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا با توجه به نتایج مالی واقعی واحد تجاری، این سطح همچنان مناسب است یا خیر.

قضاوت درباره اهمیت یک تحریف طبقه‌بندی، مستلزم ارزیابی ملاحظات کیفی، مانند اثر آن بر بدهی یا تعهدات قراردادی، هر یک از سرفصل‌ها یا جمع‌های فرعی، یا نسبت‌های کلیدی صورت‌های مالی است.

مستندسازی تحریف‌های اصلاح نشده توسط حسابرس ممکن است با توجه به موارد زیر انجام شود:

(الف) ارزیابی مجموع آثار تحریف‌های اصلاح نشده،

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

ب) ارزیابی اینکه آیا مجموع آثار تحریف‌های اصلاح نشده از سطح یا سطوح اهمیت تعیین شده برای گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها یا موارد افشا (در صورت وجود)، فزونی یافته است یا خیر، و

پ) ارزیابی اثر تحریف‌های اصلاح نشده بر نسبت‌ها یا روندهای کلیدی، و رعایت الزامات قانونی، مقرراتی و قراردادی (برای مثال، الزامات قراردادهای وام).

اگر حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست، باید طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهارنظر خود را در گزارش حسابرسی تعدیل کند.

اظهارنظر حسابرس مستقل در خصوص موارد تحریف در صورت‌های مالی

حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که 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. 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.

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

اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشت‌ها باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل اظهارنظر، موارد تحریف در افشا را توصیف کند. اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آنها الزامی است، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل اظهارنظر، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند و اطلاعات افشا نشده را به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره آن موارد، افشا کند مگر این که در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد.

طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۰، حسابرس به منظور اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی باید نتیجه‌گیری کند که آیا از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر. این نتیجه‌گیری با توجه به ارزیابی حسابرس از آثار تحریف‌های اصلاح نشده بر صورت‌های مالی طبق استاندارد حسابرسی ۴۵۰، انجام می‌شود.

تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی ممکن است در رابطه با (الف) عدم سازگاری رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری، (ب) عدم اعمال رویه‌های حسابداری انتخاب شده طبق استانداردهای حسابداری، یا (پ) افشای ناکافی، افشای نامناسب و یا عدم افشا طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی، رخ دهد.

پیش نویس

نتیجه‌گیری

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

در بسیاری از موارد، در بندهای مبانی اظهارنظر گزارش‌های حسابرسی منتشر شده، تحریف یا تحریف‌ها بدون ذکر مبلغ یا حدود مبلغ و آثار مالی آن بر صورت‌های مالی درج شده است، این امر باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نتوانند آثار بندهای تحریف را در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ نمایند. از طرفی، مطابق با ضوابط سازمان بورس، در صورتی که بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی دلالت بر ضرورت انجام تعدیلات بااهمیت در صورت سود و زیان یا سود قابل تقسیم ناشر باشد، مجمع صاحبان سهام باید با لحاظ نمودن آثار بندهای گزارش حسابرس در خصوص تقسیم سود تصمیم‌گیری نماید. از آنجا که عدم درج آثار مالی تحریف، رعایت این ضوابط را دچار مشکل و عملاً غیرممکن کرده، در برخی موارد موجب توزیع سود موهوم بین سهامداران شده است، چرا که، در برخی مواقع با لحاظ نمودن آثار بندهای گزارش حسابرس، سودی برای توزیع وجود ندارد. همچنین عدم ارائه آثار مالی تحریف‌ها منجر به اختلال

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

در تصمیم‌گیری‌های مقام ناظر در خصوص اعطای مجوزها از جمله مجوز افزایش سرمایه و عدم تشخیص شمولیت ماده ۱۴۱ قانون تجارت و ... شده است.

متذکر می‌شود، عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی توسط هیات مدیره و عدم رعایت استانداردهای حسابرسی توسط حسابرس (از جمله موارد تشریح شده در بالا در خصوص ضرورت تعیین و توصیف آثار مالی تحریف‌ها)، بر خلاف قانون بازار اوراق بهادار است.

به عبارت دیگر، طبق استانداردهای حسابرسی، آثار مالی موارد تحریف‌ها باید تعیین و در بند مربوط در گزارش حسابرس درج شود. این امر در خصوص بدهی‌های مالیاتی و بیمه‌ای نیز صدق می‌کند. در این خصوص حسابرس با توجه به قوانین و مقررات مربوط، باید کسری مبلغ بدهی مالیاتی و بیمه‌ای را محاسبه کرده و در صورت با اهمیت بودن، مبلغ کسری بدهی را در بند گزارش حسابرس درج کند.

بر اساس گزارش‌های منتشر شده در سامانه کدال، موارد ایراد به شرح زیر مشاهده شده است:

(۱) عدم توصیف آثار تحریف و آثار مالی آن: در بسیاری از گزارش‌های مورد بررسی، مفاد بند ۱۷ استاندارد حسابرسی ۷۰۵، مبنی بر ضرورت توصیف آثار تحریف بر صورت‌های مالی و مبلغ آن، با وجود امکان تعیین آثار مالی تحریف بر صورت‌های مالی (یا دامنه آثار مالی)، این مهم در گزارش‌های حسابرس رعایت نشده و در نتیجه تصمیم‌گیری را برای استفاده‌کنندگان غیرممکن کرده است.

این نکته حایز اهمیت است که حسابرس مستقل طبق استانداردهای حسابرسی، در مواردی که تحریف از استانداردهای حسابداری آثار مالی دارد، حدود آن را جهت تشخیص بااهمیت و یا فراگیر بودن تحریف، محاسبه و مستند کرده است، لذا مطابق با استانداردهای حسابرسی باید آثار مالی و یا حداقل دامنه آثار مالی را در گزارش خود بیان کند.

(۲) نگارش تحریف به صورت محدودیت: در برخی موارد، بند تحریف چنان مبهم نگارش شده است که از محتوای بند استنباط وجود تحریف نمی‌شود (برای مثال نیاز به منظور نمودن ذخیره و یا عدم تحقق فروش نتیجه‌گیری نمی‌شود) و صرفاً از طریق بند اظهارنظر حسابرس، مشخص می‌شود که هدف حسابرس نگارش بند تحریف بوده است.

(۳) موضع‌گیری در خصوص تحریف، به عنوان محدودیت: در برخی موارد، با وجود این که تحریف در صورت‌های مالی برای حسابرس مستقل محرز شده است، اما با توجه عدم امکان تعیین مبالغ (آثار مالی)، با موضوع به عنوان محدودیت در رسیدگی برخورد شده است.

(۴) درج انحراف از استانداردهای حسابداری در بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی: در برخی موارد در بند تاکید بر مطلب خاص و یا سایر بندهای توضیحی، نیاز به احتساب ذخیره و یا تعدیل حساب‌ها ذکر شده که بر خلاف استانداردهای حسابرسی است.

(۵) نگارش بندهای نامفهوم: در برخی موارد از واژگان و عباراتی استفاده شده که منجر به نامفهوم شدن نظر حسابرس برای استفاده‌کننده شده است. برای مثال می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- به کارگیری کلماتی مانند "برخی"، "تعدادی"، "اکثریت"، "عمده" و ... بدون ارائه آثار مالی **پیش نویس**
- به کارگیری واژه "نامناسب" بدون ارائه اطلاعات مهم و کافی دیگر،
- به کارگیری لغات و اصطلاحات مبهم و کلماتی که دارای معانی قطعی نیستند مانند "در آینده نزدیک"، "در گذشته"
- درج توضیحات اضافی و غیر ضروری
- استفاده از عباراتی نظیر "اصول و مبانی حسابداری"، "عرف گزارشگری" و "نظر سازمان بورس" به جای "استانداردهای حسابداری" و درج عبارت "بنا به اظهار مدیریت"، "از قرار اطلاع" و استناد به آن‌ها
- درج جملات طولانی (عدم ارائه نکات به صورت مختصر و مفید)، مبهم و دو پهلو
- نادرست نوشتن واحدهای اندازه‌گیری (برای مثال در گزارش حسابرس مبلغی به میلیون ریال بیان شده در حالی که مقصود حسابرس همان مبلغ به میلیارد ریال بوده است)

(۶) درج چندین موضوع تحریف نامرتبط با هم در یک بند: در برخی موارد، چند موضوع تحریف، که به هم ارتباطی ندارند، در یک بند درج می‌شود که این موضوع منجر به درک اشتباه و عدم نتیجه‌گیری صحیح استفاده‌کننده می‌شود.

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

- (V) **ارائه نظر مشروط با وجود تحریف/تحریف‌های دارای آثار فراگیر:** در مواردی که گزارش حسابرسی مستقل حاوی بندهای متعدد بوده به گونه‌ای که آثار تحریف‌ها، الف) به حساب‌ها یا اقلام خاص صورت‌های مالی محدود نشده (حساب‌های متعددی از صورت‌های مالی، هر یک، به میزان بااهمیتی تحریف شده است)، ب) در صورت محدود شدن به اقلام خاص، بخش قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل داده و ج) از نظر افشا برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل ملاحظه بوده است، اما اظهارنظر مشروط ارائه شده است. باید توجه داشت در مواردی که آثار تحریف‌ها فراگیر باشد، ارائه نکردن اظهارنظر مردود، منجر به گمراهی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و تصمیم‌گیری‌های نادرست می‌شود.
- نمونه‌هایی از بندهای مبانی اظهارنظر در گزارش حسابرسی مستقل که در سامانه کدال منتشر شده و حاوی ایراد است به شرح زیر است:
- ⊗ همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... افشا شده است، مطالبات سنواتی شرکت اصلی از شرکت‌های ... و ... به ترتیب به مبلغ ... و ... میلیارد ریال همچنان به حیطة وصول در نیامده و اقدامات حقوقی و داوری در این خصوص در جریان است. صرف نظر از ارزش زمانی پول، بخشی از مطالبات مذکور مشکوک الوصول است که ذخایری از این بابت در حساب‌ها منظور نشده است. تعیین میزان دقیق ذخایر لازم از این بابت برای این موسسه میسر نبوده است.
 - ⊗ همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... افشا شده است، درآمد پروژه‌های ساخت و ساز املاک در سال مورد گزارش بر مبنای روش مندرج در یادداشت ... خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و در سال مالی قبل بر مبنای تعداد واحدهای تحویل شده به خریداران شناسایی شده است. در این خصوص آثار مالی ناشی از تغییر روش محاسبه در صورت‌های مالی افشا نشده است.
 - ⊗ همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... افشا شده است، علیرغم اینکه مدت اجرای قراردادهای تعمیراتی شرکت در مواردی بیش از یک سال است. شناسایی درآمد پروژه‌های مذکور بر خلاف استانداردهای حسابداری، به روش تکمیل کار انجام شده است.
 - ⊗ در پایان سال مالی مورد گزارش مبلغ ... میلیارد ریال از هزینه‌های دواير خدماتی و همچنین مصارف انبار به سرفصل دارایی‌های در جریان تکمیل منظور شده است.
 - ⊗ از بابت سود و کارمزد تسهیلات در سنوات قبل مبلغ ... میلیون ریال به بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود لحاظ شده است. به موجب استانداردهای حسابداری در شرایطی که اجرای پروژه دارای تاخیر بسیار است مخارج تامین مالی، واجد شرایط لازم برای احتساب در بهای تمام شده دارایی نیست. با توجه به تاخیر در اجرای پروژه از سال ... تا تاریخ تهیه این گزارش، تعدیل حساب‌ها از این بابت ضروری است. همچنین علاوه بر مورد فوق، احتساب هزینه‌های کارکنان پروژه و سایر هزینه‌های ثابت آن به حساب دارایی‌های ثابت مشهود صحیح نبوده و تعدیل حساب‌ها از این بابت ضروری است. لیکن به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات و مستندات کافی اثرات آن بر صورت‌های مالی برای این موسسه امکان‌پذیر نشده است.
 - ⊗ مابه‌ازای دریافتی بابت تسویه مطالبات مربوط به ... املاک واگذاری در سال مالی قبل عبارت از املاک کوچکتر با کاربری متفاوت به مبلغ ... میلیارد ریال، تهاتر ودیعه رهن به مبلغ ... میلیارد ریال، وجه نقد به مبلغ ... میلیارد ریال و اسناد دریافتی جمعا به مبلغ ... میلیارد ریال (شامل تعدادی چک تا سررسید ...) است. با عنایت به مراتب فوق، اصلاح سود انباشته ابتدای سال، متناسب با جریان ورود وجه نقد ناشی از دارایی‌های تحصیلی، ضرورت دارد.
 - ⊗ خالص سود سرمایه‌گذاری‌ها در اقلام مقایسه‌ای به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی شامل مبلغ ... میلیارد ریال سود شناسایی شده بابت فروش سهام شرکت ... به مبلغ ... میلیارد ریال مربوط به سال مالی قبل است که تا تاریخ این گزارش، جمعا مبلغ ... میلیارد ریال از مطالبات ذریبط، با دریافت زمین به مبلغ ... میلیارد ریال و وجه نقد به مبلغ ... میلیارد ریال وصول و در قبال باقی‌مانده آن جمعا مبلغ ... میلیارد ریال چک به سررسید حداکثر تا ... در اختیار شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. نظر به مراتب مذکور تعدیل سود انباشته ابتدای سال، متناسب با جریان ورود وجه نقد ناشی از دارایی‌های تحصیلی، ضروری است.
 - ⊗ همان‌گونه که در یادداشت ... صورت‌های مالی آمده است، مالیات عملکرد سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۶ شرکت طبق برگ‌های تشخیص مالیات صادره، جمعا به مبلغ ... میلیون ریال تعیین که نسبت به آنها اعتراض شده و ذخیره‌ای از این بابت در حساب‌ها منظور نشده است. از طرفی به شرح یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی، شرکت دارای مبلغ ... میلیون ریال پیش‌پرداخت بابت مالیات پرداختی

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

برای تفاوت درآمد سود سهام طبق دفاتر شرکت با مبلغ تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی است. با توجه به مراتب فوق، هر چند تعدیلات بابت کسری ذخیره موجود ضروری بوده، لیکن تعیین میزان قطعی بدهی منوط به رسیدگی و اظهارنظر مقامات مالیاتی است. همان‌گونه که در یادداشت‌های ... و ... صورت‌های مالی آمده است، طی سال مالی مورد گزارش معادل مبلغ ... میلیارد ریال درآمد، در رابطه با تسویه تسهیلات مالی دریافتی ارزی از بانک ... به صورت ریالی به منظور استفاده از مشوق‌های مفاد ماده ۲۰ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در حساب‌ها انعکاس یافته است. در این رابطه لازم به توضیح است که موضوع مذکور تحت عنوان بند تعدیلی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سال مالی قبل مطرح و به دلیل ابهام شرکت نسبت به این اظهارنظر، در تاریخ ... موضوع جهت تعیین تکلیف به اداره نظارت بر ناشران بورسی سازمان بورس و اوراق بهادار محول شده است که نتیجه آن تا تاریخ این گزارش مشخص نشده است. اگرچه بر اساس اظهارنظر حسابرس مستقل قبلی تعدیلاتی از این بابت بر اقلام صورت‌های مالی متصور است، لیکن تعیین آن موکول به پیگیری‌های شرکت و صدور رای قطعی از مراجع ذیربط است.

به منظور رفع این ایراد (نگارش نامناسب بندهای تحریف)، از آنجا که در غالب موارد حسابرسان برای تشخیص بااهمیت بودن و فراگیر بودن آثار تحریف، مبلغ و آثار آن را محاسبه نموده‌اند و یا دامنه آثار آن را تعیین کرده‌اند، می‌بایست طبق استانداردهای حسابرسی این موارد در گزارش حسابرس درج شود. در زیر نمونه‌هایی از بندهای حسابرس مستقل در برخورد با تحریف بااهمیت آورده شده است (توجه شود که مثال‌های ذکر شده در این بخش تمام حالت‌های ممکن را در بر نمی‌گیرد و صرفاً در جهت نگارش صحیح بندهای تحریف از نظر توصیف آثار و تعیین مبلغ (حدود آثار مالی) ارائه شده است، همچنین در مثال‌ها فرض شده است که آثار مالیاتی کم‌اهمیت است مگر اینکه تعدیل لازم در مثال آورده شده باشد. بدیهی است در صورتی که توضیح بیشتری برای فهم موضوع ضروری است، باید در بند ارائه شود):

مثال (۱) موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ ... میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، موجودی مواد و کالا، سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

مثال (۲) در سال مالی قبل، بر اساس میابعه‌نامه مورخ ... فی‌مابین شرکت با شرکت ...، ساختمان واقع در ... به مبلغ ... میلیون ریال فروخته و از این بابت مبلغ ... میلیون ریال سود شناسایی شده است. با توجه به انتقال مزایا و مخاطرات در سال جاری، فروش دارایی ثابت طبق استانداردهای حسابداری، در سال مالی قبل تحقق نیافته است و آثار مالی آن باید در سال جاری شناسایی شود. با انجام تعدیل لازم از این بابت در اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی، سایر درآمدهای غیرعملیاتی و دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها به ترتیب مبلغ ... میلیون ریال و ... میلیون ریال کاهش، دارایی‌های ثابت مشهود مبلغ ... میلیون ریال افزایش و سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد. در سال جاری، سود خالص مبلغ ... میلیون ریال افزایش می‌یابد و سود انباشته پایان سال تغییر نمی‌کند.

مثال (۳) در پایان سال مالی مورد گزارش، مبلغ ... میلیارد ریال از هزینه‌های اداری و عمومی به سرفصل دارایی‌های در جریان تکمیل منظور شده است. این مبلغ طبق استانداردهای حسابداری حایز شرایط شناخت به عنوان دارایی ثابت نیست و باید به عنوان هزینه دوره جاری ثبت شود. با انجام تعدیل لازم از این بابت، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش مبلغ ... میلیون ریال افزایش و دارایی‌های ثابت مشهود، سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک به همین مبلغ کاهش می‌یابد.

مثال (۴) قراردادهای ارائه خدمات، به شرح یادداشت توضیحی ...، به صورت بلندمدت بوده و طبق استانداردهای حسابداری باید شناسایی درآمد آن به روش درصد پیشرفت کار انجام شود، در حالی که شناسایی درآمد قراردادهای مذکور بر خلاف استانداردهای حسابداری به روش تکمیل کار انجام شده است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، درآمد عملیاتی و دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها هر یک مبلغ ... میلیارد ریال و سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیارد ریال افزایش می‌یابد.

پیش نویس

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

مثال ۵) سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود شامل سود و کارمزد تسهیلات مالی دریافتی به مبلغ ... میلیون ریال، مربوط به سال‌های ... و ... و سال جاری است. از آنجا که عملیات ساخت فعالانه دارایی برای سال‌های مذکور متوقف بوده، لذا مطابق با استانداردهای حسابداری، باید از احتساب مخارج تامین مالی طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی‌ها خودداری کرد. با توجه به توقف پروژه طی سال‌های مذکور، مخارج تامین مالی واجد شرایط لازم برای احتساب در بهای تمام شده دارایی نیست. با انجام تعدیل لازم از این بابت در اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی، هزینه‌های مالی مبلغ ... میلیون ریال افزایش، سود خالص مبلغ ... میلیون ریال کاهش، دارایی‌های ثابت مشهود و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد. در سال جاری، هزینه‌های مالی مبلغ ... میلیون ریال افزایش، سود خالص مبلغ ... میلیون ریال کاهش، دارایی‌های ثابت مشهود و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

مثال ۶) به شرح یادداشت توضیحی ...، مبلغ ... میلیارد ریال مطالبات از شرکت ...، به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی شده است. مطابق با قرارداد فی‌مابین، سررسید این مطالبات، پس از پایان سال بعد است. بنابراین طبق استانداردهای حسابداری، مطالبات مذکور باید به عنوان دارایی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شود.

مثال ۷) به شرح یادداشت توضیحی ...، مبلغ ... میلیارد ریال یارانه فروش دریافتی از دولت برای کالای ... از بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی کسر شده است. از آنجا که یارانه مذکور جهت جبران عدم‌النفع ناشی از فروش محصول به قیمت‌های پایین‌تر پرداخت شده، باید طبق استانداردهای حسابداری، به صورت افزایش مبلغ فروش در صورت‌های مالی منعکس شود. با انجام تعدیل لازم از این بابت، سود خالص تغییر نخواهد کرد و درآمدهای عملیاتی و بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی هر یک مبلغ ... میلیارد ریال، افزایش می‌یابد.

مثال ۸) ساختمان در جریان ساخت ... طی میانه‌نامه مورخ ... به شرکت ... (جزو اشخاص وابسته) به مبلغ ... میلیارد ریال فروخته شده و مبلغ ... میلیارد ریال از بابت آن سود شناسایی شده است. از آنجا که شرکت ملزم به تکمیل و تحویل ساختمان در جریان ساخت در شهریور ماه سال آتی است لذا مطابق با استانداردهای حسابداری، به دلیل مشخص نبودن مخارج تکمیل به گونه‌ای قابل اتکا، فروش تحقق نیافته است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، دارایی‌های ثابت مشهود مبلغ ... میلیارد ریال و پیش‌دریافت‌ها مبلغ ... میلیارد ریال افزایش و دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها مبلغ ... میلیارد ریال و سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیارد ریال کاهش می‌یابد.

مثال ۹) بر اساس قرارداد مورخ ... با شرکت ...، به شرح یادداشت توضیحی ...، سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال فروخته شده و از این بابت مبلغ ... میلیون ریال سود شناسایی شده است. به دلیل عدم انتقال مالکیت سهام مذکور به نام خریدار تا تاریخ صورت وضعیت مالی و عدم انتقال مزایا و مخاطرات، مطابق با استانداردهای حسابداری، فروش تحقق نیافته است و شناسایی سود حاصل از فروش نادرست است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت مبلغ ... میلیون ریال و پیش‌دریافت‌ها مبلغ ... میلیون ریال افزایش و دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها مبلغ ... میلیون ریال و سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

مثال ۱۰) مالیات عملکرد سال جاری بر اساس سود ابرازی، به شرح یادداشت توضیحی ...، به مبلغ ... میلیون ریال در حساب‌ها منظور شده است. مطابق با قوانین مالیاتی، حداقل مبلغ ... میلیون ریال بدهی بابت مالیات شناسایی نشده است که با انجام تعدیل لازم از این بابت، مالیات عملکرد و مالیات پرداختی هر یک مبلغ ... میلیون ریال افزایش و سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

مثال ۱۱) مالیات عملکرد سال‌های ... و ...، مطابق قوانین مالیاتی، به شرح یادداشت توضیحی ...، به مبلغ ... میلیون ریال در حساب‌ها منظور شده است. لکن طبق برگ‌های قطعی مالیاتی صادره، مالیات عملکرد، جمعاً به مبلغ ... میلیون ریال تعیین شده است. با توجه به مراتب فوق، با انجام تعدیل لازم از این بابت، مالیات عملکرد و مالیات پرداختی هر یک مبلغ ... میلیون ریال افزایش و سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

مثال ۱۲) مالیات عملکرد سال‌های ... و ... بر اساس سود ابرازی، به شرح یادداشت توضیحی ...، به مبلغ ... میلیون ریال در حساب‌ها منظور شده است. مطابق قوانین مالیاتی و برگ‌های قطعی و تشخیص مالیات صادره، جمعا مبلغ ... میلیون ریال بابت مالیات عملکرد سال‌های مذکور تعیین شده که از این بابت، مبلغ ... میلیون ریال بدهی در حساب‌ها منظور نشده است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، مالیات پرداختنی مبلغ ... میلیون ریال افزایش و سود انباشته ابتدا و پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.

مثال ۱۳) مالیات عملکرد سال‌های ... و ...، مطابق قوانین مالیاتی، به شرح یادداشت توضیحی ...، به مبلغ ... میلیون ریال در حساب‌ها منظور شده و طبق برگ‌های قطعی مالیات صادره، مبلغ ... میلیون ریال نیز به عنوان اصلاح اشتباه در تعدیلات سنواتی منظور شده است. با توجه به مراتب فوق و اینکه مالیات عملکرد سال‌های مذکور، طبق قوانین مالیاتی در حساب‌ها منظور شده است، لذا طبق استانداردهای حسابداری، مبلغ مذکور ماهیت جاری داشته و منظور نمودن آن در تعدیلات سنواتی، نادرست است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، مالیات عملکرد مبلغ ... میلیون ریال افزایش، سود خالص مبلغ ... میلیون ریال کاهش و سود انباشته ابتدای سال مبلغ ... میلیون ریال افزایش می‌یابد. سود انباشته پایان سال تغییر نمی‌کند.

مثال ۱۴) مطابق یادداشت توضیحی ...، بابت حق بیمه تامین اجتماعی سال‌های ... الی ...، حسابرسی بیمه‌ای انجام نشده است. با توجه به قوانین و مقررات بیمه و بررسی‌های به عمل آمده، حداقل مبلغ ... میلیون ریال بدهی بیمه شناسایی نشده است که با انجام تعدیل لازم از این بابت، هزینه‌های فروش، اداری و عمومی مبلغ ... میلیون ریال و پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها مبلغ ... میلیون ریال افزایش و سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد. [بدیهی است در صورتی که آثار تعدیل سنواتی باشد، تعدیل به این صورت خواهد بود: ... با انجام تعدیل لازم از این بابت، پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها مبلغ ... میلیون ریال افزایش و سود انباشته ابتدا و پایان سال هر یک مبلغ ... میلیون ریال کاهش می‌یابد.]

مثال ۱۵) مطابق یادداشت توضیحی ...، طی سال مالی مورد گزارش معادل مبلغ ... میلیارد ریال درآمد، در رابطه با تسویه تسهیلات مالی دریافتی ارزی از بانک ... به منظور استفاده از مشوق‌های مفاد ماده ۲۰ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در حساب‌ها انعکاس یافته است. از آنجا که تعلق مشوق‌های قانونی مربوط، به شرکت، در سال مالی مورد گزارش قطعیت نیافته است، لذا شناسایی درآمد مذکور طبق استانداردهای حسابداری نادرست است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، تسهیلات مالی مبلغ ... میلیارد ریال افزایش و سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، سود خالص و سود انباشته پایان سال هر یک مبلغ ... میلیارد ریال کاهش می‌یابد.

مثال ۱۶) با توجه به محاسبه نادرست میانگین موزون تعداد سهام از بابت افزایش سرمایه شرکت از محل ...، سود هر سهم طبق استانداردهای حسابداری، به نحو صحیح محاسبه نشده است. با انجام تعدیل لازم از این بابت، سود عملیاتی هر سهم، سود غیرعملیاتی هر سهم و سود هر سهم به ترتیب مبلغ ... ریال، ... ریال و ... ریال افزایش/کاهش می‌یابد.

مثال ۱۷) سود هر سهم، طبق استانداردهای حسابداری، به تفکیک سود عملیاتی هر سهم به مبلغ ... ریال و سود غیرعملیاتی هر سهم به مبلغ ... ریال در صورت سود و زیان ارائه نشده است.

مثال ۱۸) شرکت طبق استانداردهای حسابداری، تضمین وام شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال، دعوی حقوقی در خصوص ... در تاریخ ... توسط ... علیه شرکت به مبلغ ... میلیون ریال در دادگاه و تضمین بدهی کارکنان به بانک‌ها به مبلغ ... میلیون ریال را به عنوان بدهی‌های احتمالی در یادداشت‌های توضیحی افشا نکرده است.

پیش نویس

شماره	۲
تاریخ	۱۳۹۸/۱۰/۲۶
فرم	

مثال ۱۹) شرکت مورد رسیدگی طبق استانداردهای حسابداری، شرکت‌های فرعی ... و ... را در صورت‌های مالی تلفیقی گروه برای سال مالی مورد گزارش تلفیق نکرده است. با توجه به اهمیت اقلام صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی مذکور، صورت‌های مالی تلفیقی، تصویر کامل از وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی را نشان نمی‌دهد. با انجام تعدیل لازم از این بابت، دارایی‌های جاری گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، بدهی‌های جاری گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، دارایی‌های غیرجاری گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، بدهی‌های غیرجاری گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، درآمد عملیاتی گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، سود و زیان گروه مبلغ ... افزایش/کاهش و سود و زیان انباشته گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش خواهد یافت. [در صورتی که آثار تلفیق بر حساب‌های خاصی بااهمیت بود، تشریح آن حساب‌ها به جای جمع اقلام حساب ضروری است؛ برای مثال حساب‌های دریافتنی گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، موجودی کالای گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، درآمدهای عملیاتی گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، سود (زیان) گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش، سود (زیان) انباشته گروه مبلغ ... میلیون ریال افزایش/کاهش خواهد یافت.]

مثال ۲۰) همان گونه که در یادداشت توضیحی ... آمده است، از ابتدای سال ۱۳×۱ مبلغی از بابت استهلاک دارایی‌های ثابت در صورت‌های مالی شرکت منظور نشده است که این امر مغایر با استانداردهای حسابداری است. چنانچه برای ساختمان‌های شرکت به روش نزولی و با نرخ ... درصد و ماشین‌آلات و تجهیزات آن به روش خط مستقیم و با نرخ ... درصد در سال استهلاک در نظر گرفته می‌شد، زیان سال‌های ۱۳×۲ و ۱۳×۱ به ترتیب مبلغ ... میلیون ریال و مبلغ ... میلیون ریال افزایش و دارایی‌های ثابت شرکت بابت استهلاک انباشته، در پایان سال‌های ۱۳×۲ و ۱۳×۱ به ترتیب مبلغ ... میلیون ریال و مبلغ ... میلیون ریال کاهش و زیان انباشته در پایان سال‌های ۱۳×۲ و ۱۳×۱ به ترتیب مبلغ ... میلیون ریال و مبلغ ... میلیون ریال افزایش می‌یافت.

پیش نویس