

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

فهرست

شماره بند

کلیات

دامنه کاربرد

۱-۴

تاریخ اجرا

۵

اهداف

۶

تعاریف

۷-۹

الزامات

اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

۱۰-۱۵

نوع اظهارنظر

۱۶-۱۹

گزارش حسابرس

۲۰-۴۸

اطلاعات مکمل همراه صورتهای مالی

۴۹-۵۰

توضیحات کاربردی

جنبه‌های کیفی عملیات حسابداری واحد تجاری

ت-۱ تا ت-۳

افشای مناسب رویه‌های حسابداری در صورتهای مالی

ت-۴

مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی

ت-۵

افشای آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی

ت-۶

ارزیابی اینکه آیا صورتهای مالی به نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر

ت-۷ تا ت-۹

توصیف چارچوب گزارشگری مالی مربوط

ت-۱۰ تا ت-۱۵

نوع اظهارنظر

ت-۱۶ و ت-۱۷

گزارش حسابرس

ت-۱۸ تا ت-۶۲

اطلاعات مکمل همراه صورتهای مالی

ت-۶۳ تا ت-۶۹

پیوست: مثال‌های تشریحی از گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی و همچنین، شکل و محتوای گزارش حسابرس، به عنوان نتیجه حسابرسی صورتهای مالی، مطرح می شود.
۲. استاندارد ۷۰۱^۱ به مسئولیت حسابرس در خصوص اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس می پردازد. استانداردهای ۷۰۵^۲ و ۷۰۶^۳، به این موضوع می پردازند که در صورت تعدیل اظهار نظر حسابرس یا درج بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی، شکل و محتوای گزارش حسابرس چگونه تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. در برخی استانداردها نیز الزامات گزارشگری که هنگام صدور گزارش حسابرس کاربرد دارد، مطرح شده است.
۳. این استاندارد، در حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی کاربرد دارد و با این دیدگاه تدوین شده است. در استاندارد ۸۰۰^۴ ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده بر اساس یک چارچوب با مقاصد خاص مطرح شده است. استاندارد ۸۰۵^۵ به ملاحظات خاص مرتبط با حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی می پردازد. این استاندارد در کارهای حسابرسی که در انجام آن استانداردهای ۸۰۰ و ۸۰۵ کاربرد دارند، نیز قابل استفاده است.
۴. هدف الزامات این استاندارد ایجاد توازن مناسب بین نیاز به یکنواختی و قابلیت مقایسه گزارشگری حسابرس و نیاز به افزایش سودمندی گزارشگری حسابرس از طریق ارائه اطلاعات مربوط تر در گزارش حسابرس برای استفاده کنندگان است. این استاندارد یکنواختی در گزارش حسابرس را ارتقا می دهد، اما نیاز به انعطاف پذیری برای انطباق با شرایط خاص را نیز می پذیرد. یکنواختی در گزارش حسابرس، در مواردی که حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است اعتبار آن را افزایش می دهد و به درک بهتر استفاده کنندگان از گزارش حسابرس و تشخیص شرایط غیر عادی توسط آنان کمک می کند.

تاریخ اجرا

۵. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجرا است.

اهداف

۶. اهداف حسابرس عبارت است از:

- الف. اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، بر اساس ارزیابی نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده، و
- ب. ارائه اظهار نظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش مکتوب.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۱، "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل"

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۶، "بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"

۴. استاندارد حسابرسی ۸۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده بر اساس چارچوبهای با مقاصد خاص (تجدید نظر شده ۱۳۹۰)"

۵. استاندارد حسابرسی ۸۰۵، "ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی"

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

تعاریف

۷. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
- الف. **اظهار نظر تعدیل نشده** - اظهار نظر حسابرِس، هنگامی که حسابرِس به این نتیجه رسیده است که صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است.^۱
- ب. **چارچوب با مقاصد عمومی** - چارچوب گزارشگری مالی که به منظور تأمین نیازهای اطلاعات مالی مشترک طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان طراحی شده است. چارچوب گزارشگری مالی ممکن است چارچوب ارائه منصفانه یا چارچوب رعایت باشد.
- اصطلاح "چارچوب ارائه منصفانه" برای اشاره به چارچوب گزارشگری مالی استفاده می‌شود که ایجاب می‌کند الزامات آن چارچوب رعایت شود و:
- به صورت صریح یا ضمنی می‌پذیرد که ممکن است مدیران اجرایی برای ارائه صورتهای مالی به نحو منصفانه، ناچار شوند اطلاعاتی بیش از آنچه که افشای آن به طور مشخص طبق چارچوب مزبور الزامی است، ارائه کنند.
 - به صورت صریح می‌پذیرد که ممکن است لازم باشد مدیران اجرایی برای ارائه صورتهای مالی به نحو منصفانه، ناچار به انحراف از یک الزام چارچوب مزبور شوند. انتظار می‌رود اینگونه انحرافات فقط در شرایط بسیار نادر ضرورت یابد.
- اصطلاح "چارچوب رعایت" برای اشاره به چارچوب گزارشگری مالی استفاده می‌شود که رعایت الزامات آن چارچوب الزامی است، اما مفاد دو مورد فوق در آن به صورت ضمنی یا صریح پذیرفته نشده است.^۲
- پ. **صورتهای مالی با مقاصد عمومی** - صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب با مقاصد عمومی.
۸. در این استاندارد، اصطلاح "صورتهای مالی"، به معنای "مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی" است.^۳ الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، نحوه ارائه، ساختار، و محتوای صورتهای مالی، و اجزای تشکیل‌دهنده مجموعه کامل صورتهای مالی را مشخص می‌کند.
۹. در این استاندارد، اصطلاح "استانداردهای حسابداری" به معنای استانداردهای حسابداری منتشر شده توسط سازمان حسابرسی، و اصطلاح "استانداردهای حسابداری بخش عمومی" به معنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی منتشر شده توسط سازمان حسابرسی است.

۱. بندهای ۲۵ و ۲۶، به ترتیب، به عبارات مورد استفاده برای ارائه این اظهار نظر در چارچوب ارائه منصفانه و چارچوب رعایت می‌پردازد.

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "اهداف کلی حسابرِس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۱)"، بند ۱۳-ج

۳. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳ ر محتوای صورتهای مالی را نشان می‌دهد.

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

الزامات

اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی

۱۰. حسابرس باید در این باره اظهار نظر کند که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر.^{۲،۱}
۱۱. حسابرس به منظور اظهار نظر باید در این خصوص نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، 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 حسابرس، طبق استاندارد ۳۳۰^۳، در مورد اینکه شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب شده است یا خیر؛
- ب. نتیجه‌گیری حسابرس، طبق استاندارد ۴۵۰^۴، در مورد اینکه تحریف‌های اصلاح نشده (به تنهایی یا در مجموع) بااهمیت است یا خیر؛ و
- پ. ارزیابی‌های لازم طبق بندهای ۱۲ تا ۱۵ این استاندارد.
۱۲. حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر. در این ارزیابی باید جنبه‌های کیفی عملیات حسابداری واحد تجاری، شامل نشانه‌های جانب‌داری احتمالی در قضاوت‌های مدیران اجرایی، مورد توجه قرار گیرد. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۳)
۱۳. بطور مشخص، حسابرس با در نظر گرفتن الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط، باید ارزیابی کند که آیا:
- الف. در صورت‌های مالی، اهم رویه‌های حسابداری منتخب و بکار گرفته شده به طور مناسب افشا شده است یا خیر. حسابرس در این ارزیابی باید به مربوط بودن رویه‌های حسابداری برای واحد تجاری، و اینکه آیا آنها به صورت قابل فهم ارائه شده‌اند یا خیر توجه کند؛ (رک: بند ت-۴)
- ب. رویه‌های حسابداری منتخب و بکار گرفته شده، با چارچوب گزارشگری مالی مربوط سازگاری داشته و مناسب می‌باشند یا خیر؛
- پ. برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیران اجرایی معقول هستند یا خیر؛
- ت. اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه، و قابل فهم هستند یا خیر. حسابرس در این ارزیابی باید توجه کند که آیا:

۱. بندهای ۲۵ و ۲۶، به ترتیب، به عبارات مورد استفاده برای ارائه این اظهار نظر در چارچوب ارائه منصفانه و چارچوب رعایت می‌پردازد.

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۱

۳. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخورد‌های حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"، بند ۲۶

۴. استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریف‌های شناسایی شده در حسابرسی"، بند ۱۱

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

- اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی درج شده باشند، درج شده‌اند یا خیر و اینکه آیا این اطلاعات به نحو مناسب طبقه‌بندی، تجمیع یا تفکیک، و متمایز شده‌اند یا خیر.
 - کلیت ارائه صورتهای مالی با درج اطلاعات نامربوط یا اطلاعاتی که درک صحیح موضوعات افشا شده را مشکل می‌سازد، تضعیف شده است یا خیر. (رک: بند ت-۵)
 - ث. برای قادر ساختن استفاده‌کنندگان مورد نظر به درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی، افشای کافی در صورتهای مالی صورت گرفته است یا خیر؛ و (رک: بند ت-۶)
 - ج. واژگان و اصطلاحات استفاده شده در صورتهای مالی، شامل عناوین صورتهای مالی، مناسب است یا خیر.
۱۴. هنگامی که صورتهای مالی طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه می‌شود، ارزیابی لازم طبق بندهای ۱۲ و ۱۳ باید شامل این موضوع نیز باشد که آیا صورتهای مالی به نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر. ارزیابی حسابرس از اینکه آیا صورتهای مالی به نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر، باید شامل توجه به موارد زیر باشد: (رک: بندهای ت-۷ تا ت-۹)
- الف) کلیت ارائه، ساختار، و محتوای صورتهای مالی، و
- ب) اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد یا خیر.
۱۵. حسابرس باید ارزیابی کند که آیا چارچوب گزارشگری مالی مربوط به گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی توصیف یا مورد اشاره قرار گرفته است یا خیر. (رک: بندهای ت-۱۰ تا ت-۱۵)

نوع اظهار نظر

۱۶. حسابرس زمانی باید اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) ارائه کند که نتیجه‌گیری کند صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است.
۱۷. حسابرس در موارد زیر، طبق استاندارد ۷۰۵، باید اظهار نظر خود را در گزارش حسابرس تعدیل کند:
- الف. اگر حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا
- ب. اگر حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، کسب کند.
۱۸. چنانچه صورتهای مالی تهیه شده طبق الزامات یک چارچوب ارائه منصفانه، به نحو منصفانه ارائه نشده باشد، حسابرس باید در مورد آن با مدیران اجرایی مذاکره کند، و با توجه به الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط و چگونگی حل و فصل موضوع، باید تعیین کند که آیا تعدیل اظهار نظر در گزارش حسابرس طبق استاندارد ۷۰۵ ضروری است یا خیر. (رک: بند ت-۱۶)

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

۱۹. هنگامی که صورتهای مالی طبق یک چارچوب رعایت تهیه می شود، حسابرس ملزم نیست که منصفانه بودن ارائه صورتهای مالی را ارزیابی کند. با این حال اگر در شرایط بسیار نادر، حسابرس به این نتیجه برسد که صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب رعایت، گمراه کننده است باید در مورد این موضوع با مدیران اجرایی مذاکره کند، و با توجه به اینکه چگونه موضوع حل و فصل می شود، باید تعیین کند که آیا آن را در گزارش خود اطلاع رسانی کند یا خیر و، در صورت لزوم اطلاع رسانی، به چه صورت این کار را انجام دهد. (رک: بند ت-۱۷)

گزارش حسابرس

۲۰. گزارش حسابرس باید به صورت مکتوب باشد. (رک: بندهای ت-۱۸ و ت-۱۹)

اجزای اصلی گزارش حسابرس

عنوان

۲۱. گزارش حسابرس باید عنوانی داشته باشد که به وضوح نشان دهد گزارش یک حسابرس مستقل است. (رک: بند ت-۲۰)

مخاطب

۲۲. مخاطب گزارش حسابرس باید بر مبنای شرایط کار، به نحو مناسب تعیین و در گزارش درج شود. (رک: بند ت-۲۱)

اظهارنظر حسابرس

۲۳. در نخستین بخش گزارش حسابرس، باید اظهارنظر حسابرس درج شود و عنوان آن بخش باید "اظهارنظر" باشد.

۲۴. بخش اظهارنظر گزارش حسابرس باید شامل مطالب زیر نیز باشد:

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. اشاره به یادداشت های توضیحی صورتهای مالی، که شامل اهم رویه های حسابداری نیز می شود؛ و

ث. تاریخ و دوره تحت پوشش هر یک از صورتهای مالی. (رک: بندهای ت-۲۲ و ت-۲۳)

۲۵. هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب ارائه منصفانه، در اظهارنظر حسابرس باید از عبارت زیر استفاده شود، مگر در مواردی که طبق قوانین یا مقررات بکارگیری عبارت دیگری الزامی شده باشد:

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده، [...] را، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی

مربوط، به نحو منصفانه نشان می دهد. (رک: بندهای ت - ۲۴ تا ت - ۲۸)

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

۲۶. هنگام ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب رعایت، در اظهارنظر حسابر س باید از عبارت زیر استفاده شود:

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است. (رک: بندهای ت-۲۴ تا ت-۲۸)

۲۷. در مواردی که چارچوب گزارشگری مالی مربوط اشاره شده در اظهارنظر حسابر س، "استانداردهای حسابداری" و "استانداردهای حسابداری بخش عمومی" مصوب سازمان حسابرسی نیست، باید در اظهارنظر حسابر س چارچوب گزارشگری مالی مربوط تصریح و حسب مورد به نهاد تدوین کننده آن چارچوب نیز اشاره شود.

مبانی اظهارنظر

۲۸. گزارش حسابر س باید شامل بخشی با عنوان "مبانی اظهارنظر" بلافاصله پس از بخش اظهارنظر باشد، که در آن: (رک: بند ت-۲۹)

الف) قید می شود حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است؛ (رک: بند ت-۳۰)

ب) به آن بخش از گزارش حسابر س که مسئولیت‌های حسابر س را طبق استانداردهای حسابرسی توصیف می کند، اشاره می شود؛

پ) تصریح می شود حسابر س طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط، مستقل از واحد تجاری است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است؛ و (رک: بندهای ت-۳۱ تا ت-۳۳)

ت) قید می شود که حسابر س اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده توسط وی، به عنوان مبنای اظهارنظر حسابر س، کافی و مناسب است یا خیر.

تداوم فعالیت

۲۹. در موارد مقتضی، حسابر س باید گزارش خود را طبق استاندارد ۵۷۰ تنظیم کند.^۱

مسائل عمده حسابرسی

۳۰. در حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، حسابر س باید مسائل عمده حسابرسی را طبق استاندارد ۷۰۱ در گزارش حسابر س اطلاع‌رسانی کند.

۳۱. در موارد دیگری که حسابر س به موجب الزامات قانونی یا مقرراتی یا بنا به تصمیم خود، مسائل عمده حسابرسی را اطلاع‌رسانی می کند، حسابر س همچنان باید این کار را طبق استاندارد ۷۰۱ انجام دهد. (رک: بندهای ت-۳۴ تا ت-۳۷)

۱. استاندارد حسابرسی ۵۷۰، "تداوم فعالیت (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)"، بندهای ۲۱ تا ۲۳

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

سایر اطلاعات

۳۲. در موارد مقتضی، حسابرس باید در مورد سایر اطلاعات، طبق استاندارد ۷۲۰^۱ گزارشگری کند.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۳۳. گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت‌های 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 می‌شود. عموماً این مسئولیت به عهده هیئت مدیره واحد تجاری یا ارکان مشابه آن است. (رک: بند ت-۳۸)

۳۴. در این بخش از گزارش حسابرس باید مسئولیت هیئت مدیره (یا ارکان مشابه آن) در قبال موارد زیر توصیف شود: (رک: بندهای ت-۳۹ تا ت-۴۲)

الف) تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط؛ و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی که از نظر هیئت مدیره برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه ضروری است، و

ب) ارزیابی توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت^۲ و این موضوع که آیا بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی مناسب است یا خیر و نیز افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت (حسب ضرورت). هیئت مدیره در توضیح این مسئولیت باید مشخص کند بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت چه زمانی مناسب است. (رک: بند ت-۴۲)

۳۵. هنگام تهیه صورتهای مالی طبق یک چارچوب ارائه منصفانه، توصیف مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی در گزارش حسابرس باید به "تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی" اشاره شود.

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

۳۶. گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان "مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی" باشد.

۳۷. در این بخش از گزارش حسابرس، باید: (رک: بند ت-۴۳)

الف) تصریح شود که اهداف حسابرس، شامل موارد زیر است:

(۱) کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و

(۲) صدور گزارش حسابرس شامل اظهار نظر وی. (رک: بند ت-۴۴)

ب) تصریح شود که اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود، و

۱. استاندارد حسابرسی ۷۲۰، "مسئولیت‌های حسابرس در قبال سایر اطلاعات (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"

۲. استاندارد حسابرسی ۵۷۰، بند ۲

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

پ) تصریح شود که تحریف‌ها ناشی از تقلب یا اشتباه هستند، و:

(۱) بیان شود که تحریف‌ها زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند، یا اینکه^۱

(۲) تعریف یا توصیفی از اهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط ارائه شود. (رک: بندت-۴۵)

۳۸. علاوه بر این، در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی باید: (رک: بندت-۴۳)

الف) تصریح شود در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای خود را بکار گیرد و نگرش تردید حرفه‌ای را در سراسر کار حسابرسی حفظ کند؛ و

ب) توصیف حسابرسی، با تصریح مسئولیت‌های حسابرس به شرح زیر، صورت پذیرد:

(۱) تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه؛ طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی در برخورد با خطرهای مذکور؛ و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

(۲) کسب شناخت از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد تجاری.

(۳) ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط.

(۴) بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، نتیجه‌گیری در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط واحد تجاری و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که ابهامی بااهمیت وجود دارد، وی باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره کند یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر خود را تعدیل کند. نتیجه‌گیری‌های حسابرس مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود واحد تجاری، از ادامه فعالیت بازماند.

(۵) در صورت تهیه صورتهای مالی طبق یک چارچوب ارائه منصفانه، ارزیابی کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد یا خیر.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"، بند ۲

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

(پ) علاوه بر این، در مواردی که استاندارد ۱۶۰۰^۱ کاربرد دارد، توصیف بیشتری از مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی گروه به شرح زیر ارائه شود:

(۱) مسئولیت‌های حسابرس، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی واحدهای تجاری یا فعالیت‌های تجاری گروه به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی گروه است؛

(۲) حسابرس، مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است؛ و

(۳) مسئولیت اظهار نظر حسابرس، صرفاً متوجه حسابرس است.

۳۹. همچنین در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی، باید (رک: بند ت - ۴۳):

(الف) تصریح شود که حسابرس، زمانبندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی را که در جریان حسابرسی مشخص کرده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌کند،

(ب) در مورد حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، تصریح شود که حسابرس یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال توسط حسابرس را به ارکان راهبری ارائه می‌کند، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال حسابرس اثرگذار باشد، و در موارد مقتضی، تدابیر ایمن ساز مربوط، را به اطلاع آنها می‌رساند، و

(پ) در مورد صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و سایر واحدهای تجاری که در مورد آنها مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ اطلاع‌رسانی شده است، تصریح شود که از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، حسابرس آندسته از مسائلی را مشخص می‌کند که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده و بنابراین مسائل عمده حسابرسی است. حسابرس این گونه مسائل را در گزارش خود توصیف می‌کند مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات از افشای آن مسائل منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، حسابرس به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا به طور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از اطلاع‌رسانی آن باشد. (رک: بند ت - ۴۶)

سایر مسئولیت‌های گزارشگری

۴۰. چنانچه حسابرس در گزارش خود، افزون بر مسئولیت‌های حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی، به سایر مسئولیت‌های گزارشگری اشاره کند، باید این مسئولیت‌ها در بخش جداگانه‌ای از گزارش با عنوان "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" یا عنوان دیگری که با توجه به محتوای این بخش مناسب باشد، درج شود، مگر اینکه مسئولیت‌های مزبور به

^۱ استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش) (تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)"

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

موضوعاتی مشابه آنچه با عنوان مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است پردازد، که در این حالت در همان بخش که مربوط به مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی است، ارائه می‌شود. (رک: بندهای ت-۴۷ تا ت-۴۹)

۴۱. اگر سایر مسئولیت‌های گزارشگری در همان بخشی که طبق استانداردهای حسابرسی، در مورد مسئولیت‌های گزارشگری الزامی شده است ارائه شود، در گزارش حسابرس باید به طور واضح سایر مسئولیت‌های گزارشگری از مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی، متمایز شود. (رک: بند ت-۴۹)

۴۲. چنانچه گزارش حسابرس شامل بخش جداگانه‌ای برای سایر مسئولیت‌های گزارشگری باشد، لازم است عنوان و توضیحات اشاره شده در بندهای ۲۱ تا ۳۹، با عنوان فرعی "گزارش حسابرسی صورتهای مالی" ارائه شود. "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" باید پس از "گزارش حسابرسی صورتهای مالی" درج شود. (رک: بند ت-۴۹)

امضای حسابرس

۴۳. گزارش حسابرس باید به شرح زیر امضا شود: (رک: بندهای ت-۵۰ و ت-۵۱)

الف. توسط مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه که دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط است با ذکر نام.

ب. اعضای شاغل انفرادی با ذکر نام.

نشانی حسابرس

۴۴. نشانی حسابرس باید در گزارش وی درج شود.

تاریخ گزارش حسابرس

۴۵. تاریخ گزارش حسابرس نباید قبل از تاریخ تکمیل فرایند کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی، باشد، از جمله شواهدی که نشان دهد: (رک: بندهای ت-۵۲ تا ت-۵۵)

الف. صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی، تهیه شده است؛ و

ب. اشخاص ذیربطی که به لحاظ قانونی مسئولیت دارند، مسئولیت صورتهای مالی را پذیرفته‌اند.

تجویز ساختار و جمله‌بندی گزارش حسابرس در قوانین و مقررات

۴۶. چنانچه حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به استفاده از ساختار و جمله‌بندی خاصی در گزارش حسابرس شده باشد، فقط در صورتی باید در گزارش خود به استانداردهای حسابرسی اشاره کند که گزارش حسابرس حداقل شامل اجزای زیر باشد: (رک: بندهای ت-۵۶ و ت-۵۷)

الف) عنوان.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

- ب) مخاطب گزارش، مطابق شرایط کار حسابرسی.
- پ) بخش اظهار نظر شامل اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی و اشاره به چارچوب گزارشگری مالی مربوط استفاده شده برای تهیه صورتهای مالی (حسب مورد، اشاره به نهاد تدوین کننده آن چارچوب، به بند ۲۷ مراجعه شود).
- ت) معرفی صورتهای مالی واحد تجاری که حسابرسی شده است.
- ث) گزاره ای مبنی بر اینکه حسابرس طبق الزامات اخلاقی مربوط به حسابرسی، مستقل از واحد تجاری است و سایر مسئولیت های اخلاقی را طبق این الزامات ایفا کرده است.
- ج) در موارد مقتضی، بخشی که با توجه به الزامات گزارشگری مندرج در بند ۲۲ استاندارد ۵۷۰ تنظیم می شود، و مغایر با آن الزامات نیست.
- چ) در موارد مقتضی، بخش مبانی اظهار نظر مشروط (مردود) که با توجه به الزامات گزارشگری مندرج در بند ۲۳ استاندارد ۵۷۰ تنظیم می شود، و مغایر با آن الزامات نیست.
- ح) در موارد مقتضی، بخشی که شامل اطلاعات لازم طبق استاندارد ۷۰۱، یا اطلاعات دیگری در مورد حسابرسی است که در قوانین یا مقررات تجویز شده است، و با توجه به الزامات گزارشگری مندرج در استاندارد ۷۰۱ تنظیم می شود، و مغایر با آن الزامات نیست.^۱ (رک: بندهای ت-۵۸ تا ت-۶۰)
- خ) در موارد مقتضی، بخشی که به الزامات گزارشگری مندرج در بند ۲۴ استاندارد ۷۲۰ می پردازد.
- د) توصیف مسئولیت های هیئت مدیره در قبال تهیه صورتهای مالی و تعیین افراد مسئول نظارت بر فرایند گزارشگری مالی که با توجه به الزامات بندهای ۳۳ تا ۳۵ تنظیم می شود، و مغایر با آن الزامات نیست.
- ذ) اشاره به استانداردهای حسابرسی و قوانین یا مقررات، و توصیف مسئولیت های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی که با توجه به الزامات مندرج در بندهای ۳۶ تا ۳۹ تنظیم می شود، و مغایر با آن الزامات نیست. (رک: بندهای ت-۴۳ تا ت-۴۶)
- ر) امضای حسابرس.
- ز) نشانی حسابرس.
- ژ) تاریخ گزارش حسابرس.

گزارش حسابرس در مورد حسابرسی های انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی ایران و استانداردهای بین المللی حسابرسی

۴۷. چنانچه از حسابرس درخواست شود علاوه بر انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ایران، استانداردهای بین المللی حسابرسی را نیز رعایت کند، در این حالت، در گزارش حسابرس ممکن است به استانداردهای بین المللی حسابرسی علاوه بر

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

استانداردهای حسابرسی ایران اشاره شود، اما حسابرس باید این کار را فقط زمانی انجام دهد که هیچگونه تضادی بین الزامات استانداردهای حسابرسی ایران و الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی وجود نداشته باشد که منجر شود حسابرس اظهارنظر متفاوتی ارائه کند. (رک: بندهای ت-۶۱ و ت-۶۲)

۴۸. در مواردی که در گزارش حسابرس به استانداردهای حسابرسی ایران و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی اشاره شده باشد، باید در گزارش حسابرس، از عبارت استانداردهای حسابرسی ایران استفاده شود.

اطلاعات مکمل همراه صورتهای مالی (رک: بندهای ت-۶۳ تا ت-۶۹)

۴۹. چنانچه همراه صورتهای مالی حسابرسی شده اطلاعات مکملی ارائه شود که ارائه آن به موجب چارچوب گزارشگری مالی مربوط، الزامی نیست، حسابرس باید ارزیابی کند که آیا بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود، این اطلاعات به دلیل ماهیت و نحوه ارائه، جزو لاینفک صورتهای مالی است یا خیر. چنانچه این اطلاعات جزو لاینفک صورتهای مالی باشد، اظهارنظر حسابرس باید این اطلاعات را نیز شامل شود.

۵۰. چنانچه اطلاعات مکمل که ارائه آن طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، الزامی نیست، جزو لاینفک صورتهای مالی تلقی نشود، حسابرس باید ارزیابی کند آیا این اطلاعات به گونه‌ای ارائه شده است که به میزان کافی و به وضوح از صورتهای مالی حسابرسی شده متمایز باشد یا خیر. در غیر اینصورت، حسابرس باید از مدیران اجرایی بخواهد تا نحوه ارائه این اطلاعات حسابرسی نشده را تغییر دهند. اگر مدیران اجرایی این درخواست را نپذیرند، حسابرس باید اطلاعات مذکور را مشخص کند و در گزارش خود تصریح کند که اطلاعات مذکور، حسابرسی نشده است.

توضیحات کاربردی

جنبه‌های کیفی عملیات حسابداری واحد تجاری (رک: بند ۱۲)

- ت-۱. مدیران اجرایی قضاوت‌های متعددی درباره مبالغ و موارد افشا در صورتهای مالی را انجام می‌دهند.
- ت-۲. در استاندارد ۲۶۰ درخصوص جنبه‌های کیفی عملیات حسابداری مباحثی مطرح شده است.^۱ حسابرس در بررسی جنبه‌های کیفی عملیات حسابداری واحد تجاری، ممکن است از وجود جانبداری احتمالی در قضاوت‌های مدیران اجرایی مطلع شود. حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که آثار ناشی از نبود بی‌طرفی همراه با آثار تحریف‌های اصلاح نشده، سبب تحریف بااهمیت صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، می‌شود. نشانه‌های نبود بی‌طرفی که می‌تواند ارزیابی حسابرس را از وجود یا نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، تحت تأثیر قرار دهد، شامل موارد زیر است:

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، پیوست ۲

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

• اصلاح گزینشی تحریف‌هایی که در جریان حسابرسی به اطلاع مدیران اجرایی رسیده است (برای مثال، اصلاح تحریف‌هایی که باعث افزایش سود گزارش شده می‌شود و عدم اصلاح تحریف‌هایی که منجر به کاهش آن می‌شود).

• جانبداری احتمالی مدیران اجرایی در انجام برآوردهای حسابداری.

ت-۳. استاندارد ۵۴۰ به جانبداری احتمالی مدیران اجرایی در انجام برآوردهای حسابداری می‌پردازد. ^۱ نشانه‌های جانبدارای احتمالی مدیران اجرایی که برای نتیجه‌گیری در مورد معقول بودن یا نبودن یک برآورد حسابداری مورد توجه قرار می‌گیرد، به منزله تحریف نیست. با این حال، این نشانه‌ها می‌تواند ارزیابی حسابرسان را از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت است یا خیر، تحت تأثیر قرار دهد.

افشای مناسب رویه‌های حسابداری در صورتهای مالی (رک: بند ۱۳-الف)

ت-۴. در ارزیابی اینکه آیا اهم رویه‌های حسابداری انتخاب و بکارگرفته شده، به طور مناسب در صورتهای مالی افشا شده است یا خیر، حسابرسان باید به موضوعاتی نظیر موارد زیر توجه کنند:

• اینکه آیا تمام موارد افشای مرتبط با اهم رویه‌های حسابداری که طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط باید در صورتهای مالی درج شوند، افشا شده‌اند یا خیر؛

• اینکه آیا اطلاعات افشا شده در مورد اهم رویه‌های حسابداری، اطلاعاتی مربوط است و بنابراین بیانگر نحوه بکارگیری معیارهای شناخت، اندازه‌گیری و ارائه طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، در مورد گروه معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا در صورتهای مالی، در شرایط خاص عملیات واحد تجاری و محیط آن است یا خیر؛ و

• میزان شفافیت در ارائه اهم رویه‌های حسابداری.

مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی (رک: بند ۱۳-ت)

ت-۵. در ارزیابی قابل فهم بودن صورتهای مالی باید به موضوعاتی نظیر موارد زیر توجه شود:

• اینکه آیا اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به صورت واضح و موجز ارائه شده است یا خیر.

• اینکه آیا نحوه درج موارد عمده افشای اطلاعات، اهمیت آنها را به نحو مناسبی نشان می‌دهد یا خیر (برای مثال، هنگامی که اطلاعات مختص واحد تجاری برای استفاده‌کنندگان با ارزش تلقی می‌شود) و اینکه آیا موارد افشا به نحو

۱. استاندارد حسابرسی ۵۴۰، "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)"، بند ۲۱

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مناسب عطف متقابل داده می‌شوند به گونه‌ای که برای استفاده کنندگان چالش عمده‌ای در تشخیص اطلاعات ضروری ایجاد نشود.

افشای آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی (رک: بند ۱۳-ث)

ت-۶. در صورتهای مالی تهیه شده طبق یک چارچوب با مقاصد عمومی، معمولاً وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری ارائه می‌شود. از دیدگاه چارچوب گزارشگری مالی مربوط، برای ارزیابی اینکه آیا افشای کافی در صورتهای مالی به گونه‌ای صورت گرفته است که استفاده کنندگان مورد نظر را قادر به درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر وضعیت مالی، عملکرد مالی، و جریانهای نقدی واحد تجاری کند یا خیر، موضوعاتی نظیر موارد زیر مورد توجه قرار می‌گیرد:

- اینکه اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی تا چه اندازه به شرایط واحد تجاری مربوط و مختص آن است؛ و
- اینکه آیا افشای کافی برای کمک به استفاده کنندگان مورد نظر به منظور درک موارد زیر صورت گرفته است یا خیر:

- ماهیت و میزان دارایی‌ها و بدهی‌های ناشی از معاملات واحد تجاری یا رویدادهای مترتب بر آن که حائز معیار شناخت (یا معیار قطع شناخت) تعیین شده در چارچوب گزارشگری مالی مربوط نیستند.
- ماهیت و میزان خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از معاملات یا رویدادها.
- روشهای مورد استفاده، و مفروضات و قضاوت‌های صورت گرفته، و تغییرات آنها، شامل تحلیل حساسیت مربوط، که بر مبالغ ارائه شده یا افشاشده، تأثیرگذار هستند.

ارزیابی اینکه آیا صورتهای مالی به نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر (رک: بند ۱۴)

ت-۷. همانطور که در بند ۷-ب این استاندارد مطرح شد، چارچوب گزارشگری مالی ارائه منصفانه^۱ نه تنها مستلزم رعایت الزامات آن چارچوب است، بلکه به صورت صریح یا ضمنی می‌پذیرد که ممکن است مدیران اجرایی برای ارائه صورتهای مالی به نحو منصفانه، ناچار شوند اطلاعاتی بیش از آنچه که افشای آن به طور مشخص طبق چارچوب مزبور الزامی است، ارائه کنند.^۲

ت-۸. ارزیابی حسابرسان از اینکه آیا ارائه و افشای صورتهای مالی به نحو منصفانه است یا خیر، مستلزم قضاوت حرفه‌ای

۱. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳-ج
۲. برای مثال، استانداردهای حسابداری واحد تجاری را ملزم می‌کند در مواردی که رعایت الزامات خاصی از استانداردهای حسابداری برای بهبود درک استفاده کنندگان صورتهای مالی از تأثیر معاملات خاص، سایر رویدادها و شرایط، بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری کافی نباشد، اطلاعات بیشتری را افشا کند (استاندارد حسابداری شماره ۱، نحوه ارائه صورتهای مالی، بند ۱۵-پ)

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

است. در این ارزیابی، موضوعاتی نظیر واقعیات و شرایط واحد تجاری، از جمله تغییرات آنها، که مبتنی بر شناخت حسابرس از واحد تجاری و شواهد حسابرسی کسب شده در جریان حسابرسی است، در نظر گرفته می شود. علاوه بر این، ارزیابی مذکور برای مثال، شامل توجه به موارد افشای لازم برای دستیابی به ارائه منصفانه در مورد موضوعاتی است که می توانند با اهمیت باشند، نظیر آثار بازنگری الزامات گزارشگری مالی یا محیط اقتصادی در حال تغییر. به طور کلی، تحریف ها زمانی با اهمیت تلقی می شوند که به طور معقول انتظار رود بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد اتخاذ می شود، اثر گذار باشند.

ت-۹. برای ارزیابی اینکه آیا صورتهای مالی به نحو منصفانه ارائه شده است یا خیر ممکن است، برای مثال، با مدیران اجرایی و ارکان راهبری در مورد دیدگاه آنها در این خصوص مذاکره شود که چرا نحوه ارائه خاصی انتخاب شده، و چه راهکارهای جایگزینی مورد توجه قرار گرفته است. این مذاکره می تواند، برای مثال، شامل موارد زیر باشد:

- میزان تفکیک یا تجمیع مبالغ در صورتهای مالی، و اینکه آیا نحوه ارائه مبالغ یا موارد افشا، سبب پنهان شدن اطلاعات سودمند، یا گمراه کننده شدن اطلاعات می شود یا خیر.
- سازگاری با نحوه ارائه رایج در صنعت مربوط، و در صورت انحراف از آن، ارزیابی قابل توجه بودن یا نبودن انحراف مذکور با توجه به شرایط خاص واحد تجاری.

توصیف چارچوب گزارشگری مالی مربوط (رک: بند ۱۵)

ت-۱۰. همانگونه که در استاندارد ۲۰۰ توضیح داده شد، تهیه صورتهای مالی توسط مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، مستلزم توصیف مناسب چارچوب گزارشگری مالی مربوط، در صورتهای مالی است.^۱ توصیف مذکور استفاده کنندگان صورتهای مالی را از چارچوب مبنای تهیه صورتهای مالی آگاه می سازد.

ت-۱۱. توصیف اینکه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی خاصی تهیه شده است، در شرایطی مناسب است که صورتهای مالی با تمام الزامات مؤثر آن چارچوب طی دوره تحت پوشش صورتهای مالی مطابقت داشته باشد.

ت-۱۲. توصیف غیر دقیق یا مشروط چارچوب گزارشگری مالی مربوط (مانند بیان اینکه "صورتهای مالی اساساً طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است")، توصیف مناسبی از آن چارچوب نیست و ممکن است باعث گمراه شدن استفاده کنندگان صورتهای مالی شود.

اشاره به بیش از یک چارچوب گزارشگری مالی

ت-۱۳. در برخی موارد، ممکن است در صورتهای مالی بیان شود که طبق دو چارچوب گزارشگری مالی (مانند، استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی) تهیه شده است. چنین وضعیتی ممکن

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

است زمانی پدید آید که مدیران اجرایی ملزم به تهیه صورتهای مالی طبق هر دو چارچوب شده باشند، یا اینکه به صورت اختیاری این روش را انتخاب کرده باشند. در چنین شرایطی هر دو چارچوب مذکور، چارچوب گزارشگری مالی مربوط محسوب می شوند. ذکر این که صورتهای مالی طبق دو چارچوب تهیه شده است تنها زمانی مناسب است که صورتهای مالی با هر دو چارچوب مطابقت داشته باشد. برای اینکه ذکر شود صورتهای مالی طبق هر دو چارچوب تهیه شده است، صورتهای مالی باید به طور همزمان با هر دو چارچوب مطابقت داشته باشد و نیازی به صورت تطبیق وجود نداشته باشد. در عمل، تطبیق همزمان صورتهای مالی با دو چارچوب بعید است مگر آن که چارچوب دیگر (برای نمونه، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی) به عنوان چارچوب گزارشگری مالی مربوط پذیرفته شده باشد، یا تمام موانع برای انطباق با آن رفع شده باشد.

ت-۱۴. در مواردی که صورتهای مالی طبق یک چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده است و شامل یک یادداشت یا صورت مکمل برای تطبیق نتایج این چارچوب با نتایج حاصل از بکارگیری چارچوبی دیگر باشد، صورتهای مالی طبق چارچوب دیگر تهیه نشده است، زیرا شامل همه اطلاعات لازم طبق چارچوب مذکور نیست.

ت-۱۵. با وجود این، ممکن است صورتهای مالی طبق یک چارچوب گزارشگری مالی تهیه شود و در یادداشت های توضیحی صورتهای مالی، میزان انطباق آن با چارچوب دیگر در صورتهای مالی توصیف شود (برای مثال، صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه شود و میزان انطباق آن با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیز توصیف گردد). چنین توصیفی، همانطور که در بند ۵۰ عنوان شد، ممکن است اطلاعات مالی مکمل تلقی شود، و اگر به وضوح نتوان آن را از صورتهای مالی متمایز کرد، تحت پوشش اظهار نظر حسابرس قرار می گیرد.

نوع اظهار نظر

ت-۱۶. در موارد نادر، به رغم تهیه صورتهای مالی طبق الزامات یک چارچوب ارائه منصفانه، ممکن است صورتهای مالی به نحو منصفانه ارائه نشود. در این حالت، مدیران اجرایی می توانند با افشای اطلاعاتی بیش از آنچه که افشای آن به طور مشخص در چارچوب مذکور الزامی شده است، یا در شرایط بسیار نادر، انحراف از یک الزام چارچوب مذکور، صورتهای مالی را به نحو منصفانه ارائه کنند. (رک: بند ۱۸)

ت-۱۷. چنانچه طبق استاندارد ۲۱۰، حسابرس یک چارچوب رعایت را قابل قبول بداند، بسیار بعید است که حسابرس، صورتهای مالی تهیه شده طبق آن چارچوب را، گمراه کننده تلقی کند.^۱ (رک: بند ۱۹)

۱. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، "توافق در خصوص شرایط کار حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"، بند ۶

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

گزارش حسابرس (رک: بند ۲۰)

ت-۱۸. گزارش مکتوب شامل گزارشهای منتشر شده در قالب نسخه چاپی و گزارشهای منتشر شده به صورت الکترونیکی است.

ت-۱۹. پیوست این استاندارد شامل مثالهای تشریحی از گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی همراه با اجزای بیان شده در بندهای ۲۱ تا ۴۶ است. به استثنای بخشهای اظهار نظر و مبانی اظهار نظر، این استاندارد الزاماتی را در مورد ترتیب اجزای گزارش حسابرس، تعیین نمی کند. با این حال، در این استاندارد، استفاده از عناوین مشخص الزامی شده است؛ تا به کمک این عناوین، انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی مشخص تر شود؛ به ویژه در مواردی که اجزای گزارش حسابرس به ترتیبی متفاوت از ترتیب اجزای گزارش حسابرس در مثالهای تشریحی مندرج در پیوست این استاندارد ارائه شده است.

گزارش حسابرس در حسابرسیهای انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی

عنوان (رک: بند ۲۱)

ت-۲۰. گزارش باید عنوان «گزارش حسابرس مستقل» را داشته باشد تا از گزارشهای صادر شده توسط دیگران متمایز شود.

مخاطب (رک: بند ۲۲)

ت-۲۱. مخاطب گزارش حسابرس ممکن است در قوانین، مقررات، یا قرارداد حسابرسی مشخص شده باشد. مخاطب گزارش حسابرس معمولاً اشخاصی است که این گزارش برای استفاده آنها تهیه می شود و غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا ارکان راهبری واحد تجاری که صورتهای مالی آن حسابرسی شده است، می باشند.

اظهار نظر حسابرس (رک: بندهای ۲۴ تا ۲۶)

اشاره به صورتهای مالی حسابرسی شده

ت-۲۲. در گزارش حسابرس باید بیان شود که حسابرس صورتهای مالی واحد تجاری را حسابرسی کرده است. بیان صورتهای مالی شامل برشمردن عناوین هر یک از صورتهای مالی تشکیل دهنده مجموعه کامل صورتهای مالی که تهیه آنها طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط الزامی است و مشخص کردن، تاریخ و دوره تحت پوشش هر یک از آنها و یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی، شامل رویههای حسابداری، می شود.

ت-۲۳. چنانچه حسابرس مطلع شود که صورتهای مالی حسابرسی شده همراه با سایر اطلاعات در قالب یک مجموعه مانند گزارش سالانه منتشر خواهد شد، در صورتی که شکل ارائه اجازه دهد، می تواند در گزارش خود شماره صفحات مربوط به صورتهای مالی حسابرسی شده را مشخص کند. این کار به استفاده کنندگان کمک می کند صورتهای مالی مرتبط با گزارش حسابرس را تشخیص دهند.

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

توصیف صورتهای مالی و موضوعات ارائه شده در آن

ت-۲۴. اظهار نظر حسابرِس، مجموعه کامل صورتهای مالی را مطابق آنچه که در چارچوب گزارشگری مالی مربوط تعریف شده است، در برمی گیرد. برای مثال، در اغلب چارچوبهای با مقاصد عمومی، صورتهای مالی شامل صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه، صورت جریانهای نقدی، و یادداشت‌های توضیحی شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی می‌شود.

ت-۲۵. چنانچه صورتهای مالی طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شود، در اظهار نظر حسابرِس بیان می‌شود که صورتهای مالی موضوعات مورد نظر در چارچوب را، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، به نحو منصفانه نشان می‌دهد. برای مثال، در مورد صورتهای مالی تهیه شده طبق استانداردهای حسابداری، این موضوعات، شامل وضعیت مالی واحد تجاری در پایان دوره و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن برای دوره زمانی منتهی به پایان دوره می‌باشد. در نتیجه، در صورتیکه چارچوب گزارشگری مالی مربوط، استانداردهای حسابداری باشد، [...] مندرج در بند ۲۵ یا هر جای دیگری در این استاندارد با واژگان ایتالیک جمله قبلی، جایگزین می‌شود و در مورد سایر چارچوبهای گزارشگری مالی مربوط، با واژگانی جایگزین می‌شود که توصیف کننده موضوعاتی باشد که باید طبق چارچوبهای مذکور در صورتهای مالی ارائه شود.

توصیف چارچوب گزارشگری مالی مربوط و چگونگی تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرِس

ت-۲۶. منظور از تصریح چارچوب گزارشگری مالی مربوط در اظهار نظر حسابرِس، آگاه کردن استفاده کنندگان گزارش حسابرِس از چارچوب مبنای اظهار نظر حسابرِس است، و نه محدود کردن ارزیابی الزامی طبق بند ۱۴. چارچوب گزارشگری مالی مربوط با عباراتی نظیر موارد زیر مشخص می‌شود:

”... طبق استانداردهای حسابداری“ یا

”... طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی“

ت-۲۷. همان گونه که در بند ت-۱۳ تصریح گردید، صورتهای مالی ممکن است طبق دو چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده و از اینرو، هر دو چارچوب گزارشگری مالی، مربوط باشند. بنابراین، هنگام اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، هر چارچوب به صورت جداگانه مورد توجه قرار می‌گیرد، و در اظهار نظر حسابرِس طبق بندهای ۲۵ تا ۲۷ به هر دو چارچوب به شرح زیر اشاره می‌شود:

الف) اگر صورتهای مالی، با هر یک از دو چارچوب به طور جداگانه مطابقت داشته باشد، دو اظهار نظر ارائه می‌شود: اظهار نظر اول مبنی بر اینکه صورتهای مالی طبق یکی از چارچوبهای گزارشگری مالی مربوط (برای مثال، استانداردهای حسابداری) تهیه شده است و اظهار نظر دوم مبنی بر اینکه صورتهای مالی طبق

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

چارچوب گزارشگری مالی مربوط دیگری (برای مثال، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) تهیه شده است. این اظهارنظرها در یک جمله واحد (برای مثال، صورتهای مالی [...] را، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به نحو منصفانه نشان می‌دهد) بیان می‌شود.

ب) اگر صورتهای مالی منطبق بر یکی از چارچوب‌ها باشد ولی منطبق بر چارچوب دیگر نباشد، می‌تواند در مورد اینکه صورتهای مالی طبق یکی از چارچوب‌ها (برای مثال، استانداردهای حسابداری) تهیه شده است، اظهار نظر تعدیل نشده ارائه شود، اما در خصوص چارچوب دیگر (برای مثال، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) طبق استاندارد ۷۰۵، اظهار نظر تعدیل شده ارائه شود.

ت-۲۸. همان‌گونه که در بند ت-۱۵ اشاره شد، ممکن است در صورتهای مالی بیان شود که صورتهای مالی منطبق بر چارچوب گزارشگری مالی مربوط است و، افزون بر آن، میزان انطباق آن با چارچوب گزارشگری مالی دیگر نیز افشا شود. چنانچه این قبیل اطلاعات مکمل را نتوان به وضوح از صورتهای مالی متمایز کرد، اظهار نظر حسابرسان آن اطلاعات را نیز پوشش می‌دهد (به بندهای ۴۹ و ۵۰ و توضیحات کاربردی در بندهای ت-۶۳ تا ت-۶۹ مراجعه شود). بر این اساس:

الف. اگر افشای میزان انطباق با چارچوب دیگر گمراه کننده باشد، طبق استاندارد ۷۰۵ اظهار نظر تعدیل شده ارائه می‌شود.

ب. اگر افشا گمراه کننده نباشد، اما به قضاوت حسابرسان، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان از اهمیت زیادی برخوردار باشد، طبق استاندارد ۷۰۶، به منظور جلب نظر استفاده‌کنندگان به افشای صورت گرفته، یک بند تأکید بر مطلب خاص به گزارش حسابرسان افزوده می‌شود.

مبانی اظهار نظر (رک: بند ۲۸)

ت-۲۹. بخش مبانی اظهار نظر، توضیحات مهمی در خصوص اظهار نظر حسابرسان ارائه می‌کند. بنابراین، طبق الزامات این استاندارد، بخش مبانی اظهار نظر بلافاصله پس از بخش اظهار نظر در گزارش حسابرسان ارائه می‌شود.

ت-۳۰. هدف از اشاره به استانداردهای حسابرسانی در بند اظهار نظر، مطلع کردن استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسان از این موضوع است که حسابرسانی بر مبنای آن استانداردها انجام شده است.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط (رک: بند ۲۸-پ)

ت-۳۱. تصریح رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای همراه با نهاد تدوین کننده آن در گزارش حسابرس، شفافیت را در مورد الزامات مرتبط با کار حسابرسی و الزامات مرتبط با آیین رفتار حرفه‌ای در حسابرسی صورتهای مالی افزایش می‌دهد. الزامات مرتبط با آیین رفتار حرفه‌ای در حسابرسی صورتهای مالی، حسب مورد، در آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی یا آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران توصیف شده است. چنانچه علاوه بر رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای نهاد دیگری نظیر فدراسیون بین المللی حسابداران^۱ نیز رعایت شده باشد، می‌توان در گزارش حسابرس، رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای نهاد دیگر را نیز تصریح کرد.

ملاحظات خاص در حسابرسی گروه

ت-۳۲. در حسابرسی گروه، هنگامی که الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط، از جمله استقلال، مصوب نهادهای مختلف است، معمولاً در گزارش حسابرس به نهاد تدوین کننده الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوطی که در مورد تیم حسابرسی گروه کاربرد دارد، اشاره می‌شود. دلیل چنین کاری این است که در حسابرسی گروه، حسابرسان بخش نیز تابع الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی گروه هستند.^۲

ت-۳۳. اگرچه طبق استاندارد ۶۰۰ حسابرسان بخش تابع الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط برای تیم حسابرسی گروه می‌باشند لیکن در موارد خاص ممکن است رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط برای تیم حسابرسی گروه توسط حسابرسان بخش میسر نباشد.^۳ در نتیجه، رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط شامل الزامات مرتبط با استقلال، در حسابرسی گروه ممکن است پیچیده باشد. در استاندارد ۶۰۰^۴ برای حسابرسانی که اطلاعات مالی یک بخش را در راستای حسابرسی گروه مورد رسیدگی قرار می‌دهند، رهنمودهایی ارائه شده است که شامل موقعیت‌هایی می‌شود که حسابرس بخش الزامات استقلال مرتبط با حسابرسی گروه را رعایت نمی‌کند.

مسائل عمده حسابرسی (رک: بند ۳۱)

ت-۳۴. در قوانین یا مقررات ممکن است اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در خصوص حسابرسی واحدهایی که جزو شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نمی‌باشند، نظیر واحدهایی که در قوانین یا مقررات از آنها تحت عنوان عمومی غیردولتی یا دولتی یاد شده است، الزامی شده باشد.

^۱ International Federation of Accountants

۲. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، بند ت-۳۷

۳. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، ت-۳۷

۴. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، بندهای ۱۹ و ۲۰

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

ت-۳۵. علاوه بر این، حسابر س ممکن است بخواهد در مورد آندسته از واحدهایی که به دلایلی همچون داشتن دامنه گسترده و متنوعی از ذینفعان و ماهیت و اندازه فعالیت تجاری آنها، به طور قابل ملاحظه‌ای با منافع عموم مردم سروکار دارند، مسائل عمده حسابرسی را اطلاع‌رسانی کند. موسسات مالی (نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و صندوق‌های بازنشستگی)، و سایر واحدها نظیر موسسات خیریه نمونه‌هایی از این واحدها می‌باشند.

ت-۳۶. طبق استاندارد ۲۱۰، حسابر س باید در مورد شرایط کار حسابرسی، با مدیران اجرایی، و در صورت لزوم، با ارکان راهبری توافق کند. همچنین در استاندارد مذکور عنوان شده است که نقش‌های مدیران اجرایی و ارکان راهبری برای توافق در خصوص شرایط کار حسابرسی واحد تجاری، به ساختار راهبری واحد تجاری و قوانین یا مقررات مربوط بستگی دارد.^۱ علاوه بر این، طبق استاندارد ۲۱۰، باید در قرارداد حسابرسی یا سایر اشکال مناسب توافق کتبی به شکل و محتوای مورد انتظار هر گونه گزارشی که توسط حسابر س منتشر خواهد شد، اشاره شود.^۲ در مواردی که حسابر س ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی نیست، همان گونه که در استاندارد ۲۱۰^۳ مطرح شده است، ممکن است برای حسابر س مفید یا ضروری باشد که در قرارداد حسابرسی به امکان اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابر س اشاره شود، تا مجوز انجام این کار برای حسابر س محفوظ بماند.

ملاحظات خاص در حسابرسی واحدهای بخش عمومی

ت-۳۷. واحدهای بخش عمومی ممکن است به لحاظ اندازه، پیچیدگی یا سروکار داشتن با منافع عموم مردم اهمیت زیادی داشته باشند. در چنین مواردی، حسابر س یک واحد بخش عمومی ممکن است به دلیل الزامات قانونی یا مقرراتی یا به دلایل دیگر بخواهد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش حسابر س اطلاع‌رسانی کند.

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی (رک: بندهای ۳۳ و ۳۴)

ت-۳۸. در استاندارد ۲۰۰، فرض اساسی مربوط به مسئولیت‌های مدیران اجرایی، و حسب مورد، ارکان راهبری، که براساس آن حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌شود، توصیف شده است.^۴ مدیران اجرایی، و حسب مورد، ارکان راهبری، مسئول تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، از جمله در موارد مقتضی، ارائه آنها به نحو منصفانه است. علاوه بر این، هیئت مدیره مسئولیت طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم را که برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه ضروری است، نیز به عهده

۱. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، بندهای ۹ و ت-۲۱

۲. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، بند ۱۰

۳. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، بند ت-۲۵

۴. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳-ز

استاندارد حسابرسی ۲۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

دارد. توصیف مسئولیت‌های هیئت مدیره در گزارش حسابرس شامل اشاره به هر دو مسئولیت می‌باشد زیرا توصیف فرض اساسی مزبور که حسابرسی بر اساس آن انجام می‌شود، برای استفاده‌کنندگان سودمند است. در استاندارد ۲۶۰، از اصطلاح ارکان راهبری برای توصیف شخص (اشخاص) یا سازمان (سازمان‌های) مسئول نظارت بر هدایت راهبردی و تعهدات مرتبط با پاسخگویی واحد تجاری استفاده شده است، و در مورد انواع ساختارهای راهبری در واحدهای تجاری گوناگون بحث شده است.

ت-۳۹. در صورت وجود شرایط خاص، حسابرس ممکن است مناسب بداند به منظور انعکاس مسئولیت‌های بیشتر مدیران اجرایی و ارکان راهبری در قبال تهیه صورت‌های مالی، با در نظر گرفتن ماهیت واحد تجاری، مطالبی را به توصیف مسئولیت‌های مدیران اجرایی و ارکان راهبری به شرح مندرج در بند ۳۴ اضافه کند.

ت-۴۰. طبق استاندارد ۲۱۰، حسابرس باید در مورد مسئولیت‌های هیئت مدیره، با درج آن مسئولیت‌ها در قرارداد حسابرسی یا سایر اشکال مناسب توافق کتبی با واحد تجاری به توافق برسد.^۱ اگر در قوانین یا مقررات، مسئولیت‌های مدیران اجرایی، و حسب مورد، ارکان راهبری در رابطه با گزارشگری مالی مشخص شده باشد، حسابرس ممکن است این موضوع را تعیین کند که به نظر حسابرس، آیا مسئولیت‌های مذکور در واقع معادل مسئولیت‌های مندرج در استاندارد ۲۱۰ هستند یا خیر. در مورد مسئولیت‌های معادل، حسابرس ممکن است از جمله‌بندی قوانین یا مقررات برای توصیف آنها در قرارداد حسابرسی یا سایر اشکال مناسب توافق کتبی استفاده کند. در چنین مواردی، ممکن است از جمله‌بندی مزبور در گزارش حسابرس برای توصیف مسئولیت‌هایی که به موجب بند ۳۴-الف این استاندارد الزامی شده است، استفاده شود. در شرایط دیگر، از جمله در مواردی که حسابرس قصد ندارد از جمله‌بندی قوانین یا مقررات که در قرارداد حسابرسی از آن استفاده شده است، استفاده کند، در گزارش حسابرس از جمله‌بندی مندرج در بند ۳۴-الف این استاندارد استفاده می‌شود. حسابرس ممکن است علاوه بر توصیف مسئولیت‌های هیئت مدیره در گزارش حسابرس مطابق بند ۳۴ این استاندارد، با اشاره به منبعی که این اطلاعات ممکن است از طریق آن قابل دسترس باشد (برای نمونه، در گزارش سالانه واحد تجاری یا تارنمای یک مرجع ذیصلاح) به توصیف جزئیات بیشتر این مسئولیت‌ها پردازد.

ت-۴۱. در قوانین یا مقرراتی که مسئولیت‌های هیئت مدیره را تصریح کرده است، ممکن است به طور مشخص به مسئولیت آن در خصوص کفایت دفاتر و سوابق حسابداری، یا سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری اشاره شده باشد. از آنجا که

۱. استاندارد حسابرسی ۲۱۰، بندهای ۶-ب (۱) و ب (۲)

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

دفاتر، سوابق و سیستم‌ها بخش جدایی‌ناپذیر کنترل‌های داخلی (آنگونه که در استاندارد ۳۱۵^۱ تعریف شده است) هستند، در توصیف مندرج در استاندارد ۲۱۰ و بند ۳۴ این استاندارد بطور مشخص به آنها اشاره نشده است.

ت-۴۲. در پیوست این استاندارد، مثالهای تشریحی از نحوه بکارگیری الزام مندرج در بند ۳۴-ب برای مواردی که استانداردهای حسابداری، چارچوب گزارشگری مالی مربوط است، ارائه شده است. چنانچه از چارچوبی غیر از استانداردهای حسابداری استفاده شده باشد، ممکن است نیاز به تعدیلاتی در مثالهای تشریحی مطرح شده در پیوست این استاندارد باشد به نحوی که بیانگر استفاده از چارچوب گزارشگری مالی دیگر باشد.

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی (رک: بندهای ۳۶ تا ۳۹)

ت-۴۳. توصیف مسئولیت‌های حسابرس که به موجب بندهای ۳۷ تا ۳۹ این استاندارد الزامی گردیده است، ممکن است به منظور بازتاب ماهیت خاص واحد تجاری تعدیل شود. برای نمونه، هنگامی که گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی تلفیقی صادر می‌شود. در مثال تشریحی ۲ پیوست این استاندارد مثالی از روش انجام این تعدیل ارائه شده است.

اهداف حسابرس (رک: بند ۳۷-الف)

ت-۴۴. در گزارش حسابرس تصریح می‌شود که اهداف حسابرس به شرح زیر است:

۱) کسب اطمینان معقول از اینکه آیا صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است یا خیر، و

۲) صدور گزارش حسابرس که شامل اظهارنظر وی است.

این اهداف در نقطه مقابل مسئولیت‌های هیأت مدیره در قبال تهیه صورتهای مالی هستند.

توصیف اهمیت (رک: بند ۳۷-پ)

ت-۴۵. در پیوست این استاندارد مثالهای تشریحی از چگونگی بکارگیری الزام مندرج در بند ۳۷-پ این استاندارد، درخصوص ارائه توصیفی از مفهوم اهمیت در مواردیکه چارچوب گزارشگری مالی مربوط استانداردهای حسابداری می‌باشد، ارائه گردیده است. اگر چارچوب گزارشگری مالی مربوط، استانداردهای حسابداری نباشد ممکن است برای انعکاس این موضوع، مثال تشریحی ارائه شده در پیوست این استاندارد، نیازمند تعدیل باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"، بند ۴-ث

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با استاندارد ۷۰۱ (رک: بند ۳۹-پ)

ت-۴۶. همچنین حسابرس ممکن است تشخیص دهد ارائه اطلاعات اضافی در خصوص توصیف مسئولیت‌های حسابرس بیش از آنچه در بند ۳۹-پ الزامی شده است، سودمند می‌باشد. برای مثال، حسابرس می‌تواند برای تعیین مسائل مستلزم توجه خاص حسابرس به الزامات مندرج در بند ۹ استاندارد ۷۰۱ اشاره کند، که به این منظور موارد زیر را در نظر خواهد گرفت:

الف. حوزه‌هایی که خطر تحریف بااهمیت در آنها بالاتر ارزیابی شده است یا خطرهای عمده مشخص شده طبق استاندارد ۳۱۵،

ب. قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورتهای مالی که متضمن قضاوت عمده مدیران اجرایی است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آنها بالا است، و

پ. آثار رویدادها یا معاملات عمده واقع شده طی دوره بر حسابرسی.

سایر مسئولیت‌های گزارشگری (رک: بندهای ۴۰ تا ۴۲)

ت-۴۷. حسابرس ممکن است مسئولیت‌های بیشتری برای ارائه گزارش نسبت به سایر موضوعاتی داشته باشد که مازاد بر مسئولیت‌های حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی است. برای مثال، ممکن است از حسابرس درخواست شود در صورت برخورد با موضوعات خاصی در جریان حسابرسی صورتهای مالی، آنها را گزارش کند. همچنین، ممکن است از حسابرس خواسته شود روش‌های اضافی خاصی را اجرا و نتیجه آن را گزارش کند یا راجع به موضوعات خاصی مانند کفایت سوابق و دفاتر حسابداری، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی یا اطلاعات دیگر اظهارنظر کند.

ت-۴۸. در برخی موارد، قوانین یا مقررات مربوط ممکن است حسابرس را ملزم یا مجاز به گزارشگری نسبت به سایر مسئولیت‌های گزارشگری به عنوان بخشی از گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی نماید. در موارد دیگر، حسابرس ممکن است در خصوص گزارشگری نسبت به آنها، ملزم یا مجاز به صدور گزارش جداگانه باشد.

ت-۴۹. طبق بندهای ۴۰ تا ۴۲ این استاندارد، اشاره به سایر مسئولیت‌های گزارشگری و مسئولیت‌های حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی، تحت یک عنوان، فقط زمانی مجاز است که هر دو به موضوعات مشابهی پردازند و جمله‌بندی گزارش حسابرس به وضوح بین سایر مسئولیت‌های گزارشگری و مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی تمایز قائل شود. این تمایز آشکار ممکن است ضرورت اشاره به منشأ سایر مسئولیت‌های گزارشگری و بیان اینکه این مسئولیت‌ها افزون بر مسئولیت‌های الزامی طبق استانداردهای حسابرسی است، را ایجاب نماید. در غیر اینصورت، سایر مسئولیت‌های گزارشگری باید در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس با

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

عنوان "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" ارائه شود. در این موارد، طبق بند ۴۱، حسابرس ملزم است مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی را تحت عنوان "گزارش حسابرسی صورتهای مالی" گزارش کند.

امضای حسابرس (رک: بند ۴۳)

ت-۵۰. امضای حسابرس باید با ذکر نام و به نام مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در موسسه که دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط است یا اعضای شاغل انفرادی باشد. در برخی موارد، حسابرس ممکن است علاوه بر امضا، ملزم باشد در گزارش حسابرسی به شماره عضویت خود در نهاد حرفه‌ای نیز اشاره کند.

ت-۵۱. در برخی موارد، اجازه استفاده از امضای الکترونیکی در گزارش حسابرسی ممکن است در قوانین یا مقررات پیش‌بینی شده باشد.

تاریخ گزارش حسابرسی (رک: بند ۴۵)

ت-۵۲. تاریخ گزارش حسابرسی، استفاده‌کنندگان را آگاه می‌سازد که حسابرس اثر رویدادها و معاملاتی را که تا آن تاریخ روی داده و وی از آنها مطلع شده است، مورد توجه قرار داده است. مسئولیت حسابرسی در رویدادها و معاملات واقع شده پس از تاریخ گزارش حسابرسی در استاندارد ۵۶۰^۱ مطرح شده است.

ت-۵۳. از آنجا که اظهارنظر حسابرسی نسبت به صورتهای مالی ارائه می‌شود و مسئولیت صورتهای مالی با هیئت‌مدیره (یا ارکان مشابه آن) است، لذا حسابرس تا زمانیکه صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی آن، به طور کامل تهیه نشود و هیئت‌مدیره (یا ارکان مشابه آن) مسئولیت آنها را نپذیرد، در موقعیتی نخواهد بود که نتیجه‌گیری کند شواهد حسابرسی کافی و مناسب کسب شده است.

ت-۵۴. در قوانین و مقررات شخص یا اشخاصی (نظیر هیئت‌مدیره) که مسئول نتیجه‌گیری در این خصوص است که آیا صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی آن، به طور کامل تهیه شده‌اند یا خیر، و فرایندهای ضروری تایید کدامند، مشخص شده است. بدیهی است قبل از تاریخ‌گذاری گزارش حسابرسی نسبت به صورتهای مالی، شواهد گویای تایید صورتهای مالی کسب می‌شود.

ت-۵۵. منظور از تاریخ تایید صورتهای مالی تاریخی است که مجموعه کامل صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی آن، تهیه شده و اشخاص مسئول در واحد تجاری مسئولیت این صورتهای مالی را پذیرفته‌اند.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۶۰، "رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۶)"، بندهای ۱۰ تا ۱۷

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

تجویز ساختار و جمله بندی گزارش حسابرس در قوانین و مقررات (رک: بند ۴۶)

ت-۵۶. طبق استاندارد ۲۰۰، حسابرس ممکن است علاوه بر استانداردهای حسابرسی، ملزم به رعایت الزامات قانونی یا مقرراتی باشد.^۱ هنگامی که تفاوت های موجود بین الزامات قانونی یا مقرراتی و استانداردهای حسابرسی به ساختار و جمله بندی گزارش حسابرس مربوط می شود، الزامات مندرج در بندهای ۴۶-الف تا ۴۶-ژ بیانگر حداقل اجزایی است که باید در گزارش حسابرس درج شود تا بتوان در آن به استانداردهای حسابرسی اشاره نمود. در این شرایط، نیازی نیست آندسته از الزامات مندرج در بندهای ۲۱ تا ۴۵ که در بندهای ۴۶-الف تا ۴۶-ژ مطرح نشده است، برای مثال، ترتیب بخش های اظهارنظر و مبانی اظهارنظر، رعایت شود.

ت-۵۷. در مواردی که الزامات قانونی یا مقرراتی با استانداردهای حسابرسی در تضاد نیست، ساختار و جمله بندی الزامی طبق بندهای ۲۱ تا ۴۵ این استاندارد به استفاده کنندگان گزارش حسابرس در تشخیص آسان تر گزارش حسابرس به عنوان نتیجه یک کار حسابرسی که طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است، کمک می کند.

اطلاعات الزامی طبق استاندارد ۷۰۱ (رک: بند ۴۶-ح)

ت-۵۸. قوانین یا مقررات ممکن است حسابرس را به ارائه اطلاعات دیگری در مورد حسابرسی انجام شده ملزم نماید، که این اطلاعات ممکن است شامل اطلاعاتی سازگار با اهداف استاندارد ۷۰۱ باشد، یا ممکن است ماهیت و محتوای اطلاع رسانی در مورد چنین موضوعاتی را تجویز کند.

ت-۵۹. استانداردهای حسابرسی، قوانین یا مقررات حاکم بر حسابرسی صورتهای مالی را نقض نمی کند. در موارد کاربرد استاندارد ۷۰۱، اشاره به استانداردهای حسابرسی در گزارش حسابرس فقط در صورتی می تواند انجام شود که، با رعایت قوانین یا مقررات، بخش الزامی طبق بند ۴۶-ح این استاندارد با الزامات گزارشگری استاندارد ۷۰۱ در تضاد نباشد. در چنین شرایطی، ممکن است لازم باشد حسابرس جنبه های خاصی از اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس را که طبق استاندارد ۷۰۱ الزامی شده است، برای نمونه، از طریق موارد زیر تعدیل کند:

- تعدیل عنوان "مسائل عمده حسابرسی"، چنانچه قوانین یا مقررات، سرفصل خاصی را تجویز کرده باشد؛
- توضیح دلایل ارائه اطلاعاتی که به موجب قوانین یا مقررات درج آنها در گزارش حسابرس الزامی گردیده است، برای مثال، با ارجاع به قوانین یا مقررات مربوط و توصیف چگونگی ارتباط اطلاعات مذکور با مسائل عمده حسابرسی؛ و

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

• در مواردی که در قوانین یا مقررات، ماهیت و میزان توصیف مسائل عمده حسابرسی تجویز شده است، افزودن اطلاعات تجویز شده به منظور دستیابی به توصیفی کامل از مسائل عمده حسابرسی به نحوی که با الزام مندرج در بند ۱۳ استاندارد ۷۰۱ سازگار باشد.

ملاحظات خاص در حسابرسی واحدهای بخش عمومی

ت-۶۰. حسابرسان واحدهای بخش عمومی نیز ممکن است این توانایی را داشته باشند که طبق قوانین یا مقررات، موضوعات خاصی را در گزارش حسابرسی یا در یک گزارش تکمیلی به صورت عمومی گزارش کنند که این موضوعات ممکن است شامل اطلاعاتی سازگار با اهداف استاندارد ۷۰۱ باشند. در چنین شرایطی، حسابرسان ممکن است ناچار شود جنبه‌های خاصی از اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی را که طبق استاندارد ۷۰۱ الزامی شده است تعدیل کند یا در گزارش حسابرسی به توصیف آن موضوع در گزارش تکمیلی مذکور اشاره کند.

گزارش حسابرسی در مورد حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی ایران و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (رک: بند ۴۷)

ت-۶۱. زمانی که حسابرسان ضمن رعایت استانداردهای حسابرسی ایران، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را نیز رعایت کرده باشد، می‌تواند در گزارش حسابرسی به انجام حسابرسی طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای حسابرسی ایران یا هر دو اشاره کند.^۱

ت-۶۲. اگر بین الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و الزامات استانداردهای حسابرسی ایران تضادی وجود داشته باشد که منجر به ارائه اظهارنظری متفاوت می‌شود یا سبب حذف بندهای تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی از گزارش حسابرسی شود، که در شرایط خاص آن کار، طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ملزم به درج آنها است، اشاره همزمان به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای حسابرسی ایران مناسب نیست. در این حالت، گزارش حسابرسی فقط به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی یا استانداردهای حسابرسی ایران اشاره می‌کند که طبق آن گزارش حسابرسی تهیه شده است.

اطلاعات مکمل همراه صورتهای مالی (رک: بندهای ۴۹ و ۵۰)

ت-۶۳. در برخی شرایط، واحد تجاری ممکن است طبق قانون، مقررات یا استانداردها، یا به صورت داوطلبانه، اطلاعات تکمیلی را که طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط الزامی نیست، همراه با صورتهای مالی ارائه کند. برای مثال، چنین اطلاعاتی ممکن است به منظور درک بهتر چارچوب گزارشگری مالی مربوط توسط استفاده‌کنندگان یا برای توصیف اقلام خاص صورتهای مالی ارائه شود. چنین اطلاعاتی معمولاً به شکل جداگانه پیوست یا به صورت یادداشت‌های جداگانه ارائه می‌شود.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

ت-۶۴. طبق بند ۴۹ استاندارد، اظهارنظر حسابرس، اطلاعات مکملی را که به دلیل ماهیت و نحوه ارائه آن، بخش جدائی ناپذیر صورتهای مالی قلمداد می شود، دربرمی گیرد. این ارزیابی نیازمند اعمال قضاوت حرفه ای است. برای مثال:

- زمانی که یادداشت های توضیحی صورتهای مالی، حاوی یادداشت یا صورت تطبیقی درباره میزان رعایت چارچوب گزارشگری مالی دیگری در صورتهای مالی است، حسابرس ممکن است این مورد را به عنوان اطلاعات مکملی تلقی کند که به روشنی از صورتهای مالی قابل تفکیک نیست. همچنین اظهارنظر حسابرس، یادداشت ها یا جداول پیوستی را که به صورتهای مالی عطف متقابل دارند، نیز پوشش می دهد.

- زمانی که یک حساب سود و زیانی که اقلام خاصی از مخارج را مازاد بر الزامات افشای استانداردهای حسابداری افشا می کند به صورت جدولی جداگانه به پیوست صورتهای مالی ارائه شده باشد، حسابرس ممکن است این اطلاعات را به عنوان اطلاعات مکملی تلقی کند که به روشنی از صورتهای مالی قابل تفکیک است.

ت-۶۵. زمانی که یادداشتهای توضیحی اشاره شده در گزارش حسابرس شامل یادداشتهای مربوط به اطلاعات مکمل نیز می شود، نیازی نیست در گزارش حسابرس به طور مشخص به اطلاعات مکمل تحت پوشش اظهارنظر حسابرس اشاره شود.

ت-۶۶. ارائه و حسابرسی اطلاعات مکمل در صورتهای مالی ممکن است منشأ قانونی یا مقرراتی نداشته باشد و در چنین شرایطی ممکن است مدیران اجرایی از حسابرس بخواهند اطلاعات مکمل را در دامنه حسابرسی صورتهای مالی قرار ندهد.

ت-۶۷. ارزیابی حسابرس از اینکه آیا اطلاعات مکمل حسابرسی نشده به گونه ای ارائه شده است که چنین شبهه ای را ایجاد نکند که تحت پوشش اظهارنظر حسابرس قرار می گیرد، با توجه به عوامل مؤثر نظیر محل ارائه اطلاعات مکمل حسابرسی نشده و سایر اطلاعات مکمل حسابرسی شده، و اینکه آیا این اطلاعات به صورت شفاف برچسب «حسابرسی نشده» خورده است یا خیر، صورت می گیرد.

ت-۶۸. مدیران اجرایی می توانند با انجام اقداماتی نظیر موارد زیر، نحوه ارائه اطلاعات مکمل حسابرسی نشده ای را که ممکن است به اشتباه تصور شود حسابرسی شده اند تغییر دهد:

- حذف هر گونه عطف متقابل بین صورتهای مالی حسابرسی شده و جداول پیوست یا یادداشت های حسابرسی نشده به گونه ای که مرز بین اطلاعات حسابرسی شده و حسابرسی نشده به اندازه کافی روشن باشد.

- قرار دادن اطلاعات مکمل حسابرسی نشده در مجموعه ای جدا از صورتهای مالی یا، در شرایطی که این کار میسر نیست، حداقل قرار دادن همه یادداشت های حسابرسی نشده همراه یکدیگر در انتهای یادداشت های

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

توضیحی صورت‌های مالی و مشخص کردن آنها با عنوان "حسابرسی نشده". یادداشت‌های حسابرسی نشده‌ای که با یادداشت‌های حسابرسی شده ادغام شده باشند، ممکن است به اشتباه به عنوان حسابرسی شده قلمداد شوند.

ت-۶۹. این واقعیت که اطلاعات مکمل، حسابرسی نشده است، رافع مسئولیت حسابرس به شرحی که در استاندارد ۷۲۰ توصیف شده است، نمی‌باشد.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

پیوست

(رک: بندت-۱۹)

مثالهای تشریحی از گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی

مثال تشریحی ۱: گزارش حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شده است.

مثال تشریحی ۲: گزارش حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شده است.

مثال تشریحی ۳: گزارش حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت غیر بورسی که طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شده است.

مثال تشریحی ۴: گزارش حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت غیر بورسی که طبق یک چارچوب رعایت با مقاصد عمومی تهیه شده است.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۱- گزارش حسابرسی صورتهای مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شده است.

مفروضات:

- مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می کند، حسابرسی شده است. حسابرسی مذکور، حسابرسی گروه نیست (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد ندارد).
- صورتهای مالی توسط هیئت مدیره شرکت طبق استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) تهیه شده است.
- مسئولیت های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ارائه اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) مناسب است.
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی به کار رفته است، آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران^۱ می باشد.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ اطلاع رسانی شده است.
- حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات تشخیص نداده است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهارنظر

صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت های توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی اشاره می شود.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبانی اظهار نظر

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از شرکت نمونه (سهامی عام) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

مسائل عمده حسابرسی

منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، مورد توجه قرار گرفته‌اند، و اظهار نظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود.

[در این قسمت، هر یک از مسائل عمده طبق استاندارد ۷۰۱ توصیف می‌شود.]

سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۱ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهار نظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی با اهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف با اهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه است.

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.

- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.

- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی با اهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهار نظر موسسه تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.

- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

افزون بر این، زمانبندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمنی مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آندسته از مسائلی که در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند،

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن مسائل منع شده باشد یا هنگامی که، در شرایط بسیار نادر، موسسه به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرسی اطلاع‌رسانی شود زیرا بطور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از اطلاع‌رسانی آن باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

اشکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرسی با توجه به ماهیت سایر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرسی که در قوانین، مقررات، یا استانداردهای حسابرسی تجویز شده است، متفاوت خواهد بود. موضوعاتی که توسط سایر قوانین یا مقررات الزامی شده است (و به آن «سایر مسئولیت‌های گزارشگری» اطلاق می‌شود) باید در این بخش از گزارش حسابرسی درج شود، مگر اینکه مسئولیت‌های مزبور به موضوعاتی مشابه آنچه با عنوان مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، پردازد، که در این حالت ممکن است در همان بخش که مربوط به مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی است، با یک عنوان فرعی مناسب ارائه شود، به شرطی که جمله‌بندی گزارش حسابرسی به طور واضح بین سایر مسئولیت‌های گزارشگری و مسئولیت‌های گزارشگری که طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، تمایز قائل شود.

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط

[تاریخ گزارش حسابرسی]

دیگری در مؤسسه]

[نشانی حسابرسی - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۲ - گزارش حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شده است.

مفروضات:

- مجموعه کامل صورت‌های مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است. گروه شامل شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن است (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد دارد).
- صورت‌های مالی تلفیقی توسط هیئت مدیره شرکت طبق استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) تهیه شده است.
- مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی تلفیقی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ارائه اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) مناسب است.
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی به کار رفته است، آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران^۱ است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ اطلاع‌رسانی شده است.
- حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات تشخیص نداده است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت

اظهار نظر

صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورت‌های وضعیت مالی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی اشاره می‌شود.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

تلفیقی گروه و جداگانه شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و جداگانه شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه و جداگانه شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

مبنای اظهارنظر

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از گروه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده به عنوان مبنای اظهارنظر، کافی و مناسب است.

مسائل عمده حسابرسی

منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که، بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری گروه و جداگانه شرکت، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، مورد توجه قرار گرفته‌اند، و اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود.

[در این قسمت، هر یک از مسائل عمده طبق استاندارد ۷۰۱ توصیف می‌شود]

سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۱ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است. در تهیه صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی گروه و جداگانه شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال گروه و شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی

اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس که شامل اظهار نظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.
- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی گروه و شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت و وجود یا نبود ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی گروه و شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی با اهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورت‌های مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهار نظر موسسه تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود گروه یا شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.
- کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت، به گونه‌ای در صورت‌های مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی شرکت‌های گروه یا فعالیت‌های تجاری درون گروه به منظور اظهار نظر مناسب نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت کسب می‌گردد. حسابرس مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است. مسئولیت اظهار نظر حسابرس، صرفاً متوجه حسابرس است.

افزون بر این، زمانبندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود، و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثر گذار باشد و، در موارد مقتضی، تدابیر ایمنی مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آندسته از مسائلی که در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، موسسه به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود زیرا بطور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از اطلاع‌رسانی آن باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت سایر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس که در قوانین، مقررات، یا استانداردهای حسابرسی تجویز شده است، متفاوت خواهد بود. موضوعاتی که توسط سایر قوانین یا مقررات الزامی شده است (و به آن «سایر مسئولیت‌های گزارشگری» اطلاق می‌شود) باید در این بخش از گزارش حسابرس درج شود، مگر اینکه مسئولیت‌های مزبور به موضوعاتی مشابه آنچه با عنوان مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، پردازد، که در این حالت ممکن است در همان بخش که مربوط به مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی است، با یک عنوان فرعی مناسب ارائه شود، به شرطی که جمله‌بندی گزارش حسابرس به طور واضح بین سایر مسئولیت‌های گزارشگری و مسئولیت‌های گزارشگری که طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، تمایز قائل شود.]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط

دیگری در مؤسسه]

[نشانی حسابرس - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۳ - گزارش حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت غیر بورسی که طبق یک چارچوب ارائه منصفانه تهیه شده است.

مفروضات:

- مجموعه کامل صورت‌های مالی یک شرکت غیر بورسی که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسی شده است. حسابرسی مذکور، حسابرسی گروه نیست (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد ندارد).
- صورت‌های مالی توسط هیئت مدیره شرکت طبق استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) تهیه شده است.
- مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ارائه اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) مناسب است.
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی به کار رفته است، آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران^۱ است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- حسابرس ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ نیست و قصد انجام این کار را ندارد.
- حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات تشخیص نداده است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش حسابرسی صورت‌های مالی

اظهار نظر

صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی اشاره می‌شود.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

مبنای اظهار نظر

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از شرکت نمونه (سهامی خاص) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۱ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورتهای مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس شامل اظهار نظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
 - مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
 - بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی با اهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرسی به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورتهای مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهار نظر موسسه تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرسی است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.
 - کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی، شامل موارد افشا، و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورتهای مالی، به گونه‌ای در صورتهای مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.
- افزون بر این، زمانبندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبردی اطلاع‌رسانی می‌شود.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرسی با توجه به ماهیت سایر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرسی که در قوانین، مقررات، یا استانداردهای حسابرسی تجویز شده است، متفاوت خواهد بود. موضوعاتی که توسط سایر قوانین یا مقررات الزامی شده است (و به آن «سایر مسئولیت‌های گزارشگری» اطلاق می‌شود) باید در این بخش از گزارش حسابرسی درج شود، مگر اینکه مسئولیت‌های مزبور به موضوعاتی مشابه آنچه با عنوان مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، پردازد، که در این حالت ممکن است در همان بخش که مربوط به مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی است، با یک عنوان فرعی مناسب ارائه شود، به شرطی که جمله‌بندی گزارش حسابرسی به طور واضح بین سایر مسئولیت‌های گزارشگری و مسئولیت‌های گزارشگری که طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، تمایز قائل شود.]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط

[تاریخ گزارش حسابرسی]

دیگری در مؤسسه]

[نشانی حسابرسی - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۴ - گزارش حسابرسی صورتهای مالی یک شرکت غیر بورسی که طبق یک چارچوب رعایت با مقاصد عمومی تهیه شده است.

مفروضات:

- مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت غیر بورسی که از یک چارچوب رعایت استفاده می کند، حسابرسی شده است. حسابرسی مذکور، حسابرسی گروه نیست (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد ندارد).
- صورتهای مالی توسط هیئت مدیره شرکت طبق چارچوب گزارشگری مالی منطبق بر قانون ... به منظور تأمین نیازهای اطلاعات مالی طیف گسترده ای از استفاده کنندگان تهیه شده است، اما این چارچوب، یک چارچوب ارائه منصفانه نیست.
- مسئولیت های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که ارائه اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) مناسب است.
- الزامات اخلاقی مربوط در حسابرسی به کار رفته است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- حسابرس ملزم به اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ نیست و قصد انجام این کار را ندارد.
- حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و تحریف بااهمیتی را در سایر اطلاعات تشخیص نداده است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

گزارش حسابرس مستقل

[مخاطب مناسب]

گزارش حسابرسی صورتهای مالی

اظهار نظر

صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴×۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت های توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق قانون ... تهیه شده است.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)

مبنای اظهار نظر

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای مربوط، مستقل از شرکت نمونه (سهامی خاص) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب‌شده به عنوان مبنای اظهار نظر، کافی و مناسب است.

سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۱ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدیدنظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه صورت‌های مالی طبق قانون ... و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیئت مدیره است.

در تهیه صورت‌های مالی، هیئت مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت به ادامه فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با ادامه فعالیت و مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی

اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است، و صدور گزارش حسابرس که شامل اظهار نظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌ها که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشند، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا، و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهار نظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است.

استاندارد حسابرسی ۷۰۰
اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت، شناخت کافی کسب می‌شود.
- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود.
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری مبنای حسابداری تداوم فعالیت توسط شرکت و وجود یا نبود ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، نتیجه‌گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی با اهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورت‌های مالی اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهار نظر موسسه تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود شرکت، از ادامه فعالیت بازماند.
- افزون بر این، زمانبندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت سایر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس که در قوانین، مقررات، یا استانداردهای حسابرسی تجویز شده است، متفاوت خواهد بود. موضوعاتی که توسط سایر قوانین یا مقررات الزامی شده است (و به آن «سایر مسئولیت‌های گزارشگری» اطلاق می‌شود) باید در این بخش از گزارش حسابرس درج شود، مگر اینکه مسئولیت‌های مزبور به موضوعاتی مشابه آنچه با عنوان مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، پردازد، که در این حالت ممکن است در همان بخش که مربوط به مسئولیت‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابرسی است، با یک عنوان فرعی مناسب ارائه شود، به شرطی که جمله‌بندی گزارش حسابرس به طور واضح بین سایر مسئولیت‌های گزارشگری و مسئولیت‌های گزارشگری که طبق استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، تمایز قائل شود.]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط

دیگری در مؤسسه]

[نشانی حسابرس - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]