

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل  
در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای

کارگروه فنی و استانداردها

اسفند ماه ۱۳۸۹

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل  
در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای**

**فهرست مندرجات**

<u>شماره بند</u>	<u>شماره صفحه</u>	
۱	۱	مقدمه
۱-۲	۲	گزارش تعدیل نشده بررسی اجمالی
۳	۳	ترتیب درج مطالب در گزارش
۴	۴	بند مقدمه
۴	۵	بند دامنه بررسی
۴-۵	۶-۷	بند(های) مبانی نتیجه گیری
۵-۸	۸-۱۳	بند نتیجه گیری
۸	۱۴	بند(های) ابهام بااهمیت
۸	۱۵	بند(های) تأکید بر مطلب خاص
۹	۱۶	بند(های) سایر موارد
۹	۱۷	تاریخ گذاری گزارش
۹-۱۰	۱۸-۲۰	سایر مطالب
۱۰-۱۱	۲۱-۲۳	موارد خاص

## دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای

### مقدمه

۱. هدف این دستورالعمل، ایجاد هماهنگی در نحوه تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (توسط حسابرس مستقل واحد تجاری)، با توجه به استاندارد بررسی اجمالی ۲۴۱۰ تحت عنوان "بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری" است. چنانچه در عمل به موضوعاتی برخورد شود که راه حل آن در این دستورالعمل پیش‌بینی نشده است، موارد باید به کارگروه فنی و استانداردهای جامعه منعکس شود. ضمناً، نظر به اینکه بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای، در حیطه وظایف بازرس قانونی نیست، بنابراین گزارش مربوط تنها با عنوان "گزارش حسابرس مستقل" صادر می‌شود. موارد تقلب و اشتباه و عدم رعایت قوانین و مقررات که در بررسی اجمالی کشف می‌شود براساس استانداردهای حسابرسی شماره ۲۴۰ و ۲۵۰، در گزارش بررسی اجمالی درج می‌گردد.  
لازم به ذکر است این دستورالعمل را می‌توان علاوه بر بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (از جمله صورتهای مالی سالانه)، با اعمال تغییرات لازم در خصوص بررسی اجمالی سایر اطلاعات مالی نیز به کار برد.
۲. این دستورالعمل، بر مبنای دستورالعمل سازمان حسابرسی (با اعمال اندک تغییرات)، تدوین شده است.
۳. در صورتی که حسابرسی غیر از حسابرس واحد تجاری، بررسی اجمالی صورتهای مالی را انجام دهد در این خصوص می‌بایست به استاندارد بررسی اجمالی ۲۴۰۰ مراجعه شود.

### گزارش تعدیل نشده بررسی اجمالی

۲. نمونه گزارش تعدیل نشده به شرح مندرج در صفحه بعد است:

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل  
در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

**گزارش بررسی اجمالی حسابرس مستقل**

**به هیئت مدیره**

**شرکت \* .....**

مقدمه

۱ - ترازنامه شرکت .... در تاریخ ... ماه  $\times\times ۱۳$  و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای دوره میانی ... ماهه منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی (گزیده یادداشتهای توضیحی) ۱ تا ... پیوست، مورد بررسی اجمالی این موسسه/ اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی میان دوره‌ای با هیئت مدیره شرکت است. مسئولیت این موسسه/ اینجانب، بیان نتیجه‌گیری درباره صورتهای مالی یادشده براساس بررسی اجمالی انجام شده است.

دامنه بررسی اجمالی

۲ - بررسی اجمالی این موسسه/ اینجانب براساس استاندارد بررسی اجمالی ۲۴۱۰، انجام شده است. بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای شامل پرس و جو، عمدتاً از مسئولین امور مالی و حسابداری و به کارگیری روشهای تحلیلی و سایر روشهای بررسی اجمالی است. دامنه بررسی اجمالی به مراتب محدودتر از حسابرسی صورتهای مالی است و در نتیجه، این موسسه/ اینجانب نمی‌تواند اطمینان یابد از همه موضوعات مهمی که معمولاً در حسابرسی قابل شناسایی است، آگاه می‌شود و از این رو، اظهارنظر حسابرسی ارائه نمی‌کند.

نتیجه‌گیری

۳ - براساس بررسی اجمالی انجام شده، این موسسه/ اینجانب به مواردی که حاکی از عدم ارائه مطلوب صورتهای مالی یاد شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری باشد، برخورد نکرده است.

\* نام واحد مورد گزارش طبق اساسنامه درج شود.

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

**ترتیب درج مطالب**

۳. ترتیب درج مطالب در گزارش بررسی اجمالی صورتهای مالی به شرح زیر است:

- الف. عنوان
- ب. مخاطب
- ج. بند مقدمه
- د. بند دامنه بررسی اجمالی
- ه. بند(های) مبانی نتیجه‌گیری
- و. بند نتیجه‌گیری
- ز. بند(های) ابهام بااهمیت
- ح. بند(های) تأکید بر مطلب خاص
- ط. بند(های) سایر موارد
- ی. تاریخ گزارش
- ک. نام و امضاء
- ل. نشانی

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

**بند مقدمه**

۴. موضوعاتی که در تنظیم این بند مدنظر قرار می‌گیرد به ترتیب عبارت است از:
- الف. مشخص کردن صورتهای مالی و تاریخ و دوره‌ای که صورتهای مالی برای آن تهیه شده است.
- ب. مشخص کردن مسئولیت هیئت مدیره واحد مورد بررسی و مسئولیت حسابرس.

**بند دامنه بررسی**

۵. در مواردی که در انجام بررسی اجمالی محدودیت وجود ندارد، بند دامنه بررسی، طبق بند مربوط در گزارش تعدیل نشده بررسی اجمالی درج می‌شود؛ اما در صورت وجود محدودیت در بررسی اجمالی، عبارت "به استثنای محدودیت (های) مندرج در بند(های) ..... " به ابتدای این بند اضافه می‌شود.

**بند(های) مبانی نتیجه‌گیری**

۶. بند(های) مبانی نتیجه‌گیری که بعد از بند دامنه بررسی اجمالی اما قبل از بند نتیجه‌گیری در گزارش بررسی اجمالی درج می‌شود، حسب مورد به سه گروه به شرح زیر تفکیک می‌گردد:
- الف. موارد انحراف از استانداردهای حسابداری.
- ب. موارد محدودیت در دامنه بررسی اجمالی.
- ج. موارد ابهام اساسی.

در کلیه موارد الف، ب و ج، دلایل اصلی و در صورت امکان آثار مالی موضوع باید در بند(های) مبانی نتیجه‌گیری به روشنی توصیف شود.

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل  
در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

۷. نحوه درج بند(های) مبانی نتیجه‌گیری در گزارش بررسی اجمالی بدین صورت است که ابتدا بند(های) توضیحی که موضوع آن به سرفصلهای متعددی در صورتهای مالی ارتباط دارد، درج و سپس سایر بندهای توضیحی به ترتیب سرفصلهای مندرج در صورتهای مالی ارائه می‌شود.

**بند نتیجه‌گیری**

۸. پس از بند(های) مبانی نتیجه‌گیری، بند نتیجه‌گیری درج می‌شود. نوع نتیجه‌گیری نسبت به صورتهای مالی مورد بررسی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مطروحه در بندهای توضیحی، طبق جدول زیر تعیین می‌شود:

اساسی <sup>۱</sup>	بااهمیت ولی غیراساسی	میزان اهمیت ماهیت موضوع
مردود	مشروط [با عبارت "به استثنای اثر / آثار..."]	انحراف از استانداردهای حسابداری
عدم امکان نتیجه‌گیری	مشروط [با عبارت "به استثنای اثر / آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند(های)... ضرورت می‌یافت"]	محدودیت در دامنه بررسی اجمالی
عدم امکان نتیجه‌گیری	غیر مشروط	ابهام <sup>۲</sup>

۱. منظور از واژه "اساسی" وضعیتی است که آثار بند(های) مبانی نتیجه‌گیری چنان بااهمیت و فراگیر باشد که مطلوبیت صورتهای مالی را مخدوش یا نتیجه‌گیری نسبت به آن را غیرممکن کند.
۲. چنانچه موضوع ابهام به نحو کافی افشا نشده باشد، با آن به عنوان انحراف از استانداردهای حسابداری برخورد می‌شود. همچنین در صورتی که گردآوری شواهد کافی در رابطه با ماهیت ابهام یا نحوه افشای آن در صورتهای مالی میان دوره‌ای میسر نباشد، با آن به صورت محدودیت در دامنه بررسی اجمالی برخورد خواهد شد.

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

۹. چنانچه آثار ناشی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری و یا محدودیت در دامنه بررسی اجمالی، به تنهایی یا در مجموع بر صورتهای مالی میان دوره‌ای بااهمیت بوده، اما اساسی نباشد، نوع نتیجه‌گیری حسابرس، مشروط و متن آن به شرح زیر است:

**نتیجه‌گیری مشروط**

براساس بررسی اجمالی انجام شده، به استثنای آثار موارد مندرج در بند(های)... و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بند(های)... ضرورت می‌یافت، این موسسه/اینجانب به موردی که حاکی از عدم ارائه مطلوب صورتهای مالی یادشده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری باشد، برخورد نکرده است.

۱۰. در شرایطی که یکی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع دارای اثرات اساسی بر صورتهای مالی باشد به نحوی که بیان نتیجه‌گیری مشروط نتواند ماهیت گمراه‌کننده یا ناقص اطلاعات مالی میان دوره‌ای را به گونه‌ای کافی افشا کند، نوع نتیجه‌گیری حسابرس، مردود و متن آن به شرح زیر است:

**نتیجه‌گیری مردود**

براساس بررسی اجمالی انجام شده، به دلیل آثار اساسی مورد (موارد) مندرج در بند(های)...، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ... و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای دوره میانی..... ماهه منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.



**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

۱۱. در شرایطی که حسابرس در بررسی اجمالی با محدودیت(های) اساسی مواجه شود به نحوی که امکان نتیجه‌گیری نسبت به صورتهای مالی میان دوره‌ای فراهم نگردد، متن بند نتیجه‌گیری به شرح زیر است:

عدم امکان نتیجه‌گیری

براساس بررسی اجمالی انجام شده، به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی محدودیت(های) مندرج در بند(های).....، این موسسه/ اینجانب نتوانسته است شواهد کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری کسب کند، بنابراین نتیجه‌گیری نسبت به صورتهای مالی یادشده، امکان‌پذیر نیست.

۱۲. در شرایطی که یکی از موارد ابهام به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع (اعم از افشا شده و نشده) دارای اثرات احتمالی اساسی بر صورتهای مالی مورد بررسی باشد، به گونه‌ای که نتیجه‌گیری نسبت به صورتهای مالی میان دوره‌ای امکان‌پذیر نباشد، متن بند نتیجه‌گیری به شرح زیر است:

عدم امکان نتیجه‌گیری

براساس بررسی اجمالی انجام شده، به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند(های).....، و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن بر صورتهای مالی میان دوره‌ای، نتیجه‌گیری نسبت به صورتهای مالی یادشده، امکان‌پذیر نیست.

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

۱۳. در مواردی که محدودیت در دامنه بررسی و ابهام اساسی توأمأ وجود داشته باشد، متن بند نتیجه‌گیری به شرح زیر است:

عدم امکان نتیجه‌گیری

براساس بررسی اجمالی انجام شده، به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی محدودیت(های) مندرج در بند(های) ..... که مانع از دستیابی به شواهد کافی و مناسب گردیده است و نیز به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند(های)..... و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن بر صورتهای مالی میان دوره‌ای، نتیجه‌گیری نسبت به صورتهای مالی یادشده، امکان‌پذیر نیست.

**بند(های) ابهام بااهمیت**

۱۴. در صورت وجود ابهام بااهمیت شامل ابهام درباره تداوم فعالیت، که رفع آن به رویدادهای آتی بستگی دارد و ممکن است صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد، چنانچه موضوع در یادداشتها افشا شده باشد، حسابرس می‌تواند با افزودن بند ابهام بااهمیت تحت عنوان “موارد ابهام” بعد از بند نتیجه‌گیری، گزارش خود را تعدیل کند.

**بند(های) تأکید بر مطلب خاص**

۱۵. در صورت نیاز به جلب توجه بیشتر استفاده‌کنندگان به برخی اقلام و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی میان دوره‌ای (برای مثال معاملات عمده با اشخاص وابسته) و نیز در صورت وجود الزامات خاص قانونی برای گزارشگری بررسی اجمالی، حسابرس می‌تواند با افزودن بند تأکید بر مطلب خاص پس از بند نتیجه‌گیری تحت عنوان “موارد تأکید بر مطلب خاص”، گزارش خود را تعدیل کند.

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

**سایر موارد**

۱۶. همچنین در صورت نیاز به جلب توجه بیشتر استفاده‌کنندگان به برخی اقلام و اطلاعات مربوط به صورتهای مالی میان دوره‌ای ( برای مثال موارد تقلب و عدم رعایت قوانین و مقررات کشف شده در جریان بررسی اجمالی، مشروط بر اینکه دربندهای توضیحی قبلی مطرح نشده باشد)، حسابرس می تواند با افزودن بندی ( برای مثال تحت "سایر الزامات گزارشگری") گزارش خود را تعدیل کند.

**تاریخ‌گذاری گزارش**

۱۷. تاریخ گزارش بررسی اجمالی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات بررسی است که باید بدین ترتیب در گزارش درج شود:

الف. تاریخ گزارش باید به طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال در خاتمه آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم سطر با عبارت "موسسه حسابرسی / نام حسابرس" درج شود.

ب. روز و سال به عدد، و ماه به حروف نوشته شود.

در هر حال، تاریخ گزارش بررسی اجمالی نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی میان دوره‌ای توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تأیید و امضا می‌شود.

**سایر مطالب**

۱۸. بندهای گزارش بررسی اجمالی باید از ابتدا به ترتیب شماره‌گذاری شود.

۱۹. صفحات گزارش بررسی اجمالی باید جدا از صفحات صورتهای مالی شرکت مورد بررسی شماره‌گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم‌دار موسسه حسابرسی / حسابرس تایپ شود. در مورد صفحات بعدی لازم است عبارت مندرج در صفحه بعد در گوشه سمت راست بالای کلیه صفحات تایپ شود:

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

گزارش بررسی اجمالی حسابرس مستقل

شرکت .....

موسسه حسابرسی / نام حسابرس  
گزارش بررسی اجمالی

بدیهی است کلیه صفحات باید به مهر

مخصوص ممهور شود.

۲۰. نحوه امضای گزارش بررسی اجمالی طبق مقررات امضای گزارشهای حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی است.

**موارد خاص**

۲۱. عدم ارائه صورت جریان وجوه نقد. در مواردی که صورت جریان وجوه نقد میان دوره‌ای توسط واحد مورد بررسی تهیه و ارائه نشود، در بند مقدمه، تنها به صورتهای مالی میان دوره‌ای ارائه شده برای بررسی اجمالی اشاره و عبارت زیر به عنوان یک بند توضیحی در گزارش درج می‌شود:

صورت جریان وجوه نقد برای دوره مورد بررسی ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای مختلف به طور خلاصه نشان داده می‌شود، ضروری است.

**دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل**  
**در مورد بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای (ادامه)**

همچنین بند نتیجه‌گیری غالباً به شرح زیر ارائه می‌شود:

نتیجه‌گیری مشروط

براساس بررسی اجمالی انجام شده، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد (موضوع بند.....) به ارائه ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به استثنای آثار موارد مندرج در بند(های)..... و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیتهای مندرج در بند(های)..... ضرورت می‌یافت، این موسسه/ اینجانب به مواردی که حاکی از عدم ارائه مطلوب صورتهای مالی یادشده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری باشد، برخورد نکرده است.

شایان ذکر است، نمونه مندرج در بالا در مورد نتیجه‌گیریهای مشروط کاربرد دارد و در سایر موارد، عبارات حسب مورد تعدیل می‌شود.

۲۲. نتیجه‌گیری متفاوت. چنانچه اهمیت آثار موارد انحراف از استانداردهای حسابداری، محدودیت در دامنه بررسی و ابهام بر هر یک از صورتهای مالی متفاوت باشد، در این صورت ممکن است نتیجه‌گیری متفاوت نسبت به هر یک از صورتهای مالی ضرورت یابد.

۲۳. تاریخ‌گذاری دوگانه. گاه اتفاق می‌افتد که پس از خاتمه اجرای عملیات بررسی اما قبل از صدور گزارش، رویدادی واقع شود که بر صورتهای مالی به نحوی عمده اثر گذارد. حسابرس مستقل مسئولیت دارد که در صورت آگاهی از وقوع چنین رویدادی، با آن به نحوی مناسب برخورد کند. یکی از روشهای برخورد با موضوع، بررسی اجمالی آن رویداد خاص و انعکاس این نحوه عمل از طریق تاریخ‌گذاری دوگانه توسط حسابرس است. نمونه‌ای از تاریخ‌گذاری دوگانه به شرح زیر است:

۱۴ آبان ماه ۱۳××

به استثنای بند ..... که

تاریخ آن، ۲۸ آبان ماه

۱۳×× است.