

استاندارد حسابرسی ۷۰۶
بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی
در گزارش حسابرس مستقل

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱-۲	دامنه کاربرد
۳	تاریخ اجرا
۴	هدف
۵	تعاریف
	الزامات
۶-۷	بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس
۸	سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس
۹	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۴	بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس
ت-۵ تا ت-۱۱	سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس
ت-۱۲	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

پیوست ۱: فهرست استانداردهایی که الزاماتی برای بندهای تأکید بر مطلب خاص دارند

پیوست ۲: فهرست استانداردهایی که الزاماتی برای سایر بندهای توضیحی دارند

پیوست ۳: نمونه‌ای از گزارش حسابرس شامل بند تأکید بر مطلب خاص

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۶

بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی مستقل

کلیات

دامنه کاربرد

۱. این استاندارد مربوط به اطلاع‌رسانی بیشتر در گزارش حسابرسی در مواردی است که به نظر حسابرسی لازم است توجه استفاده‌کنندگان به موضوعات زیر جلب شود:
 - الف - اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان اهمیت ویژه‌ای دارد؛ یا
 - ب - اطلاعاتی به جز اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی که برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرسی یا گزارش حسابرسی، مربوط تلقی می‌شود.
۲. در پیوسته‌های ۱ و ۲، استانداردهایی که شامل الزامات خاصی در خصوص درج بندهای تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی است، مشخص شده است. الزامات این استاندارد در خصوص شکل و محل درج چنین بندهایی نیز کاربرد دارد.

تاریخ اجرا

۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۰ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

هدف

۴. هدف حسابرسی از درج بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، جلب توجه استفاده‌کنندگان به موارد زیر، از طریق انعکاس در گزارش حسابرسی (در صورت ضرورت) است:
 - الف - موضوعی که، علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورتهای مالی، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ یا
 - ب - هر موضوع دیگری که برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرسی یا گزارش حسابرسی مربوط تلقی شود.

تعاریف

۵. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
 - الف - **بند تأکید بر مطلب خاص**. بند توضیحی پس از بند اظهارنظر با هدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورتهای مالی، به قضاوت حسابرسی برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد.
 - ب - **سایر بندهای توضیحی**. بند توضیحی پس از بند اظهارنظر که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرسی، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرسی یا گزارش حسابرسی سودمند است.

الزامات

بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی

۶. اگر حسابرسی به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط آنها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، وی بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بااهمیتی در صورتهای مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی اشاره داشته باشد. (رک: بندهای ت-۱ و ت-۲)
۷. در مواردی که حسابرسی بند تأکید بر مطلب خاص را در گزارش حسابرسی درج می‌کند، باید:
 - الف - این بند بلافاصله پس از بند اظهارنظر درج شود؛
 - ب - از عنوان "تأکید بر مطلب خاص" یا عنوان مناسب دیگری استفاده گردد؛
 - پ - در این بند به روشنی به آن موضوع خاص و موارد افشای مربوط در صورتهای مالی که به طور کامل آن را توصیف می‌کند، اشاره شود؛ و
 - ت - تصریح شود که اظهارنظر حسابرسی با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است. (رک: بندهای ت-۳ و ت-۴)

سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی

۸. اگر حسابرسی به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرسی یا گزارش حسابرسی سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرسی با عنوان "سایر بندهای توضیحی" یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد. حسابرسی باید این بند را بلافاصله پس از بند اظهارنظر و بند تأکید بر مطلب خاص، یا در صورتی که محتوای این بند به بخش "سایر مسئولیتهای گزارشگری" مربوط باشد، در محل مناسبی در گزارش حسابرسی درج کند. (رک: بندهای ت-۵ تا ت-۱۱)

استاندارد حسابرسی ۷۰۶

بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

۹. اگر حسابرس قصد داشته باشد "بند تأکید بر مطلب خاص" یا "سایر بندهای توضیحی" را در گزارش حسابرس درج کند، باید محتوای این بندها و جمله‌بندی پیشنهادی را با ارکان راهبری واحد تجاری در میان بگذارد. (رک: بند ۱۲-ت)

توضیحات کاربردی

بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس

شرایطی که ممکن است درج بند تأکید بر مطلب خاص را ضروری سازد (رک: بند ۶)

- ت-۱. نمونه‌هایی از شرایطی که حسابرس ممکن است درج بند تأکید بر مطلب خاص را در آن شرایط، ضروری تشخیص دهد، به شرح زیر است:
- ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیر معمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی.
 - بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورتهای مالی دارد.
 - وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.
 - ابهام بااهمیت در باره تداوم فعالیت.
- ت-۲. تعدد بندهای تأکید بر مطلب خاص، اثربخشی اطلاع‌رسانی این موضوعات را کاهش می‌دهد. افزون بر این، اگر اطلاعات ارائه شده در بند تأکید بر مطلب خاص نسبت به آن چه که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده است، بیشتر باشد ممکن است به معنای نامناسب بودن ارائه یا افشای آن موضوع در صورتهای مالی قلمداد شود. بنابراین طبق بند ۶، استفاده از بند تأکید بر مطلب خاص به موارد ارائه یا افشا شده در صورتهای مالی محدود شده است.

درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس (رک: بند ۷)

ت-۳. درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، بر اظهارنظر وی اثری ندارد. بند تأکید بر مطلب خاص، جایگزین هیچ یک از موارد زیر نیست:

- الف - اظهارنظر مشروط یا مردود یا عدم اظهارنظر (به استاندارد ۱۷۰۵ مراجعه شود)؛ یا
 - ب - اطلاعاتی که افشای آن در صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری الزامی است.
- ت-۴. نمونه گزارش حسابرس با اظهارنظر مشروط شامل بند تأکید بر مطلب خاص در پیوست ۳ ارائه شده است.

سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس (رک: بند ۸)

شرایطی که ممکن است درج سایر بندهای توضیحی را ضروری سازد

سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی

ت-۵. در شرایط نادر که حتی با وجود فراگیر بودن آثار احتمالی محدودیت تحمیل شده توسط مدیریت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، حسابرس قادر به کناره‌گیری از کار نباشد^۲، ممکن است افزودن سایر بندهای توضیحی به گزارش حسابرس برای تشریح دلایل عدم امکان کناره‌گیری از کار ضرورت داشته باشد.

سودمندی برای درک استفاده‌کنندگان از مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس

ت-۶. طبق قوانین، مقررات یا عرف رایج، ممکن است حسابرس ملزم یا مجاز باشد تا راجع به مسئولیتهای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی یا گزارش حسابرس توضیحات بیشتری ارائه کند. در صورت لزوم، می‌توان از یک یا چند عنوان فرعی برای توصیف محتوای "سایر بندهای توضیحی" استفاده کرد.

ت-۷. در برخی شرایط حسابرس طبق الزامات استانداردهای حسابرسی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری علاوه بر مسئولیتهای گزارشگری نسبت به صورتهای مالی را به عهده دارد (به بخش "سایر مسئولیتهای گزارشگری" در استاندارد ۷۰۰^۳ مراجعه شود)، یا از حسابرس درخواست می‌شود روشهای خاص دیگری را اجرا و نتیجه را گزارش کند یا نسبت به موضوعات خاص اظهارنظر کند. چنین مواردی با "سایر بندهای توضیحی" ارتباطی ندارد.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل"

۲. به بند ۱۳-ب-۲ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ مراجعه شود

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"، بندهای ۳۰ و ۳۱

استاندارد حسابرسی ۷۰۶

بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی

در گزارش حسابرس مستقل

گزارشگری نسبت به بیش از یک مجموعه صورتهای مالی

ت-۸. یک واحد تجاری ممکن است علاوه بر تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران، مجموعه دیگری از صورتهای مالی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کند و از حسابرس بخواهد نسبت به هر دو مجموعه از صورتهای مالی اظهار نظر کند. در این شرایط، حسابرس ممکن است با درج موضوع در "سایر بندهای توضیحی"، به این واقعیت اشاره کند که مجموعه دیگری از صورتهای مالی توسط همان واحد تجاری طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز تهیه شده و حسابرس گزارش جداگانه‌ای نسبت به آن صورتهای مالی منتشر کرده است.

محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرس

ت-۹. صورتهای مالی تهیه شده برای تأمین یک هدف خاص ممکن است طبق الزامات یک مجموعه استانداردهای حسابداری با مقاصد عمومی تهیه شده باشد، به این خاطر که استفاده کنندگان مورد نظر به این نتیجه رسیده‌اند که چنین صورتهای مالی با مقاصد عمومی، نیازهای اطلاعاتی آنها را برآورده می‌کند. در چنین شرایطی، از آنجا که گزارش حسابرس برای استفاده کنندگان خاصی تهیه شده است، حسابرس ممکن است درج موضوع را در "سایر بندهای توضیحی" ضروری بداند و در آن به این واقعیت اشاره کند که گزارش حسابرس تنها برای استفاده کنندگان خاص تهیه شده و حسابرس در قبال انتشار و استفاده از آن توسط اشخاص دیگر مسئولیتی ندارد.

درج سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس

ت-۱۰. محتوای "سایر بندهای توضیحی" به روشنی نشان می‌دهد که ارائه و افشای چنین توضیحاتی در صورتهای مالی الزامی نیست. "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر (برای مثال الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در رابطه با محرمانه بودن اطلاعات) از ارائه آنها منع شده است. همچنین "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی نمی‌شود که باید توسط مدیریت ارائه شود.

ت-۱۱. محل درج "سایر بندهای توضیحی" بستگی به ماهیت اطلاعاتی دارد که منتقل می‌کند. هر گاه "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی جهت جلب توجه استفاده کنندگان به موضوعی مربوط به درک آنها از حسابرسی صورتهای مالی باشد، این بند بلافاصله بعد از بندهای "اظهار نظر" و "تأکید بر مطلب خاص" درج می‌شود. چنانچه "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی جهت جلب توجه استفاده کنندگان به موضوعی مربوط به "سایر مسئولیتهای گزارشگری" باشد، این بند ممکن است با یک عنوان فرعی در بخش "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج شود و زمانی که به همه مسئولیتهای حسابرس یا درک استفاده کنندگان از گزارش حسابرس مربوط می‌شود، این بند ممکن است در بخش جداگانه‌ای پس از بخشهای "گزارش نسبت به صورتهای مالی" و "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج شود.

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری (رک: بند ۹)

ت-۱۲. این اطلاع‌رسانی باعث می‌شود که ارکان راهبری از ماهیت موضوعات خاصی که قرار است در گزارش حسابرسی ارائه شود، آگاهی یابند، و فرصتی ایجاد می‌کند تا در صورت لزوم توضیحات بیشتری را از حسابرس بخواهند. در مواردی که موضوع خاصی در "سایر بندهای توضیحی" در کارهای حسابرسی متوالی، تکرار می‌شود، حسابرس ممکن است تکرار اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری را ضروری تشخیص ندهد.

استاندارد حسابرسی ۷۰۶
بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی
در گزارش حسابرسی مستقل

پیوست ۱: (رک: بند ۲)

فهرست استانداردهایی که الزاماتی برای بندهای تأکید بر مطلب خاص دارند

در این پیوست، بندهایی از استانداردهای دیگر که حسابرسی را به افزودن "بند تأکید بر مطلب خاص" در شرایط معین ملزم می‌کند، مشخص شده است. این فهرست، جایگزین بررسی الزامات و توضیحات کاربردی استانداردها نیست.

استاندارد ۵۷۰، "تداوم فعالیت" - بند ۳۲

استاندارد ۷۱۰، "اطلاعات مقایسه‌ای" - بند ۱۳

استاندارد ۷۲۰، "سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده"، بند ۱۳

استاندارد ۸۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده براساس چارچوبهای با مقاصد خاص (تجدیدنظر شده ۱۳۹۰)"، بند ۱۴

استاندارد ۸۰۵، "ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی"، بند ۱۴

استاندارد ۲۴۱۰، "بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره‌ای توسط حسابرسی مستقل واحد تجاری"، بند ۵۴

پیوست ۲: (رک: بند ۲)

فهرست استانداردهایی که الزاماتی برای سایر بندهای توضیحی دارند

در این پیوست، بندهایی از استانداردهای دیگر که حسابرسی را به افزودن "سایر بندهای توضیحی" در شرایط معین ملزم می‌کند، مشخص شده است. این فهرست، جایگزین بررسی الزامات و توضیحات کاربردی استانداردها نیست.

استاندارد ۵۶۰، "رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۶)" - بندهای ۱۲ و ۱۶

استاندارد ۷۱۰، "اطلاعات مقایسه‌ای" - بندهای ۱۵ و ۱۶

استاندارد حسابرسی ۷۰۶

بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی مستقل

پیوست ۳: (رک: بند ت-۴)
نمونه‌ای از گزارش حسابرسی شامل بند تأکید بر مطلب خاص

مفروضات:

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی حسابرسی شده است.
- صورتهای مالی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- نسبت به نتایج یک دعوی حقوقی مهم در جریان، ابهام وجود دارد.
- یک مورد انحراف از استانداردهای حسابداری منجر به اظهارنظر مشروط شده است.
- حسابرسی علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون بر عهده دارد.

گزارش حسابرسی مستقل

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

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

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرسی

مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

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

مبانی اظهارنظر مشروط

موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ xxx میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ xxx میلیون ریال می‌شود.

اظهارنظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تأکید بر مطلب خاص

این مؤسسه توجه مجمع عمومی را به یادداشت توضیحی xxx صورتهای مالی جلب می‌کند که در آن، ابهام مربوط به دعوی حقوقی ... علیه شرکت نمونه (سهامی عام) توصیف شده است. اظهارنظر این مؤسسه در اثر مفاد این بند، مشروط نشده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرسی با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرسی، متفاوت خواهد بود.]

[امضای حسابرسی]

[تاریخ گزارش حسابرسی]

[نشانی حسابرسی - می‌تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]