

## پیوست: تشریح ایرادهای عمده مشاهده شده در گزارش‌های حسابرسی بررسی شده

ایرادهای عمده مشاهده شده در گزارش‌های حسابرسی مورد رسیدگی و عدم موضع‌گیری مناسب حسابرس مستقل نسبت به آنها به شرح زیر می‌باشد:

### الف- ایرادهای مربوط به تنظیم گزارش‌های حسابرسی

- ۱- ارائه گزارش‌های مجزا در مورد صورت‌های مالی «تلفیقی گروه» و «شرکت اصلی» برخلاف دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی جامعه حسابداران رسمی
- ۲- ارائه گزارش «حسابرس مستقل» و «بازرس قانونی»، به صورت دو گزارش جداگانه برخلاف دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی جامعه حسابداران رسمی
- ۳- صدور گزارش حسابرسی مجدد در خصوص یک مجموعه صورت‌های مالی پس از انتشار گزارش (به صورت نسخه کاغذی یا از طریق سامانه کدال) برخلاف استاندارد حسابرسی ۵۶۰
- ۴- عدم اشاره به صورت‌های مالی تلفیقی گروه در بندهای "مقدمه" و یا "اظهار نظر" گزارش حسابرسی
- ۵- تاریخ‌گذاری دوگانه نامناسب برخلاف استاندارد حسابرسی ۵۶۰
- ۶- عدم رعایت استانداردهای حسابرسی ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، در گزارش‌های حسابرسی در استفاده از عناوین و نحوه نگارش بندها
- ۷- نگارش بند به صورت محدودیت (تحریف) و در نظر گرفتن آن به عنوان تحریف (محدودیت) در بند اظهار نظر
- ۸- حذف بندهای گزارش حسابرسی نسبت به گزارش سال قبل علیرغم عدم بر طرف شدن موضوع آن بند در سال جاری با توجه به استاندارد حسابرسی ۷۱۰
- ۹- عدم اشاره به حسابرسی نشدن صورتهای مالی دوره قبل برخلاف استانداردهای حسابرسی ۷۱۰ و ۷۰۶
- ۱۰- عدم اشاره به اینکه صورتهای مالی دوره قبل توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده و نوع اظهار نظر و تاریخ گزارش حسابرس قبلی برخلاف استانداردهای حسابرسی ۷۱۰ و ۷۰۶
- ۱۱- عدم رعایت استاندارد حسابرسی ۷۰۶ در نگارش بندهای تاکید بر مطلب خاص (عدم ارائه یا افشای اطلاعات مطرح شده در این بندها در صورتهای مالی، عدم اشاره به موارد افشای مربوط در صورتهای مالی و عدم تصریح اینکه اظهار نظر حسابرس با توجه به موضوع بندهای مذکور، تعدیل نشده است).

### ب- ایرادهای مربوط به تهیه و تنظیم صورتهای مالی و افشای اطلاعات

- ۱- عدم تهیه صورت سود و زیان جامع برخلاف استانداردهای حسابداری شماره ۱ و ۶
- ۲- عدم احتساب ذخیره مالیات برای کاهش سرمایه‌ای که قبلاً از محل مزاد تجدیدارزیابی، طبق قانون بودجه، ایجاد شده است (طبق استعلام صورت گرفته در تاریخ ۱۳۹۱/۰۱/۱۴ از سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص آئین‌نامه اجرایی جزء "ب" بند ۷۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور، تا زمانی که دارایی‌های تجدیدارزیابی شده از حساب دارایی‌ها خارج نگردیده است (فروش یا معاوضه)، کاهش سرمایه از محل مزاد حاصل از تجدیدارزیابی دارایی‌ها به جهت جبران زیان سنواتی و اصلاح صورتهای مالی، هدف قانونگذار نمی‌باشد و در صورت کاهش سرمایه از محل زیان‌های سنواتی، مزاد مذکور مشمول مالیات خواهد بود).

- ۳- عدم رعایت استاندارد حسابداری شماره ۳۰ به شرح زیر:
- عدم ارائه سود هر سهم در صورت‌های مالی برخلاف بند ۳۱ استاندارد فوق
  - عدم افشای نحوه محاسبه سود هر سهم در یادداشت‌های توضیحی برخلاف بند ۳۵ استاندارد فوق
  - عدم ارائه سود هر سهم به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی برخلاف بند ۳۱ استاندارد فوق
  - منظور نکردن اثر افزایش سرمایه در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام
  - تجدید ارائه سود هر سهم سال قبل براساس سرمایه جدید در مواردی که افزایش سرمایه از محل سود انباشته بوده است.
- ۴- موارد عدم رعایت الزامات افشا طبق استانداردهای حسابداری:
- عدم افشای تاریخ تایید صورت‌های مالی برخلاف بند ۱۴ استاندارد حسابداری شماره ۵ و نیز عدم افشای نام اعضای حقوقی هیات‌مدیره (در مواردی که صرفاً نام نمایندگان اشخاص حقوقی در صورت‌های مالی به عنوان اعضای هیات مدیره درج شده است) طبق این استاندارد، آگاهی از تاریخ تایید صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان اهمیت دارد، زیرا صورت‌های مالی رویدادهای بعد از آن تاریخ را منعکس نمی‌کند.
  - عدم افشای کافی تعدیلات سنواتی در ارقام مقایسه‌ای و عدم افشای جزییات و ماهیت اقلام تعدیلات سنواتی
  - عدم افشای اطلاعات مربوط به پروژه‌هایی که از محل اوراق مشارکت تامین مالی شده‌اند (دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد، هزینه، درصد پیشرفت و ...)
  - عدم رعایت الزامات افشای استاندارد حسابداری شماره ۲۹ (بندهای ۴۷، ۴۸ و ۴۹ و پیوست ۱ استاندارد) در خصوص فعالیت‌های ساخت املاک
  - عدم رعایت الزامات افشای استاندارد حسابداری شماره ۹ (بندهای ۳۵، ۳۹ و ۴۰ و پیوست استاندارد) در خصوص پیمان‌های بلندمدت
  - عدم افشای تسهیلات مالی دریافتی به تفکیک نرخ سود و کارمزد، زمان‌بندی پرداخت و نوع وثیقه
  - عدم افشای کافی تغییر طبقه‌بندی اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی برخلاف بند ۳۹ استاندارد حسابداری شماره ۱
  - عدم رعایت الزامات افشا در مورد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت برخلاف بند ۸۱ استاندارد حسابداری شماره ۱۱
  - افشای نامناسب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول برخلاف استانداردهای حسابداری (در مواردی که مبالغ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول بصورت یکجا در ذیل یادداشت‌ها افشا شده است)
  - افشای نامناسب موجودی مواد و کالای امانی دیگران نزد شرکت (در مواردی که موجودی مواد و کالای امانی دیگران نزد شرکت به عنوان موجودی مواد و کالا محسوب و سپس به عنوان یک رقم کلی کسر شده است.)
  - افشای نامناسب رویه تسعیر ارز برخلاف استاندارد حسابداری شماره ۱۶ و همچنین عدم تطابق رویه تسعیر صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی خارجی با استاندارد حسابداری شماره ۱۶
  - عدم افشای یادداشت وضعیت ارزی
  - عدم رعایت الزامات افشای استاندارد حسابداری شماره ۲۰ (بندهای ۳۵ الی ۳۸) در خصوص شرکت‌های وابسته
  - عدم شناسایی و افشای صحیح اطلاعات مربوط به مشارکت خاص با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۲۳
  - عدم افشای کافی وضعیت ذخیره مالیات شرکت اصلی از قبیل مالیات ابرازی، تشخیصی، قطعی، تادیه شده و ...
  - افشای بیش از حد مبالغ بسیار کم اهمیت در یادداشت‌های توضیحی
  - درج مبالغ کم‌اهمیت به عنوان اصلاح اشتباه در یادداشت تعدیلات سنواتی
  - عدم افشای کافی مبالغ بااهمیت طبقه‌بندی شده تحت عنوان «سایر» در یادداشت‌های توضیحی
- ۵- عدم رعایت استانداردهای حسابداری و ضوابط مرتبط با سرمایه‌گذاری‌ها:
- عدم استفاده از روش ارزش ویژه برای سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته (با وجود دارا بودن عضو هیات مدیره در آنها) یا محاسبه نادرست ارزش ویژه طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰

- افشای رویه ارزشیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به صورت "بهای تمام شده به کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش" با توجه به اینکه طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته منعکس می‌شود.
- عدم افشای ارزش بازار سرمایه‌گذاری‌های جاری و بلندمدت سریع‌المعامله در بازار برخلاف بند ۵۸ استاندارد حسابداری ۱۵
- طبقه‌بندی نادرست سرمایه‌گذاری‌ها و محاسبه نادرست زیان کاهش ارزش انباشته سرمایه‌گذاری‌ها
- شناسایی سود سهام شرکت‌های فرعی یا وابسته در صورت‌های مالی شرکت اصلی در مواردی که تاریخ برگزاری مجمع شرکت‌های فرعی یا وابسته، بعد از تاریخ تایید صورت‌های مالی شرکت اصلی بوده است.
- عدم شناسایی سود سهام شرکت‌های فرعی یا وابسته در صورت‌های مالی شرکت اصلی در مواردی که تاریخ برگزاری مجمع شرکت‌های فرعی یا وابسته، بعد از تاریخ ترازنامه و قبل از تاریخ تایید صورت‌های مالی شرکت اصلی بوده است.
- شناسایی معاملات سهام شرکت‌های بوری/فراپورسی بر اساس قرارداد و مبیعه‌نامه (به عنوان خرید یا فروش) قبل از آن که در بورس اوراق بهادار تهران یا بازار فراپورس ایران معامله شوند (طبق بند "ب" ماده ۳۶ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، نقل و انتقال یا معامله اوراق بهادار ثبت شده نزد سازمان، فقط در بورس و فراپورس با رعایت مقررات معاملاتی هر یک از آنها حسب مورد امکان‌پذیر است، لذا تنظیم هرگونه قرارداد، مبیعه‌نامه، قولنامه و امثال آن درخصوص معامله یا نقل و انتقال اوراق بهادار فاقد اعتبار است).
- ۶- عدم رعایت برخی از الزامات حاکم بر بانک‌ها:
  - لحاظ نکردن ذخیره عمومی و اختصاصی برای تسهیلات اعطایی در صورت‌های مالی بانک‌ها
  - طبقه‌بندی برخی درآمدها (از جمله سود حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها و اوراق مشارکت) به عنوان درآمدهای غیرمشاع برخلاف بخشنامه بانک مرکزی
  - عدم افشای رویه‌های تعیین سهم سپرده‌گذاران از سود مشاع، طبقه‌بندی تسهیلات اعطایی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در صورت‌های مالی بانک‌ها
  - عدم افشای نسبت کفایت سرمایه و محاسبه نادرست سرمایه پایه در نسبت کفایت سرمایه در صورت‌های مالی بانک‌ها
- ۷- عدم تهاتر طلب و بدهی قابل تهاتر برخلاف استاندارد حسابداری شماره ۱
- ۸- تهاتر طلب و بدهی غیرقابل تهاتر (عمدتاً در شرکت‌های کارگزاری) برخلاف استاندارد حسابداری شماره ۱
- ۹- شناسایی سود فروش دارایی علی‌رغم عدم انتقال مزایا و مخاطرات
- ۱۰- احتساب هزینه‌ها، تحت عنوان یک دارایی جداگانه یا سایر دارایی‌ها (به عنوان نمونه در مواردی مخارجی تحت سرفصل «مخارج قبل از بهره‌برداری» به عنوان یک دارایی جداگانه برخلاف استاندارد حسابداری ۲۴ در صورت‌های مالی شناسایی شده است).
- ۱۱- شناسایی سود سهام پیشنهادی به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه برخلاف استاندارد حسابداری شماره ۵
- ۱۲- عدم رعایت الزامات گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵
- ۱۳- درج مبلغ افزایش سرمایه ثبت نشده در سرفصل «سرمایه»، با وجودی که افزایش سرمایه در تاریخ ترازنامه به ثبت نرسیده است برخلاف پاسخ به پرسش‌های فنی شماره ۶۲ کمیته فنی سازمان حسابرسی

### ج- ایرادهای مربوط به صورت‌های مالی تلفیقی

- ۱- عدم تلفیق صورت‌های مالی برخی از شرکت‌های فرعی و یا عدم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی
- ۲- عدم تلفیق صورت‌های مالی شرکتی که با وجود دارا بودن کمتر از ۵۰ درصد مالکیت، اکثریت اعضای هیات‌مدیره آن تشکیل می‌دهد.
- ۳- عدم تلفیق صورت‌های مالی شرکتی که با وجود دارا بودن کمتر از ۵۰ درصد مالکیت، با توجه به ترکیب سهامداران و درصد حاضرین در مجمع آن شرکت، توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیات‌مدیره آن را داشته است.
- ۴- مغایرت سود انباشته تعدیل نشده ابتدای سال با سود انباشته پایان دوره در صورت‌های مالی سال قبل در صورت‌های مالی تلفیقی
- ۵- مغایرت سود انباشته تعدیل شده ابتدای سال با سود انباشته پایان دوره تجدید ارائه شده در ارقام مقایسه‌ای
- ۶- عدم به‌کارگیری رویه‌های حسابداری یکسان در مورد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت گروه با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۸ و پاسخ به پرسش‌های فنی شماره ۸۸ کمیته فنی سازمان حسابرسی
- ۷- عدم رعایت الزامات افشای استاندارد حسابداری شماره ۱۸ (بندهای ۳۵، ۳۶ و ۳۷) در خصوص شرکت‌های فرعی
- ۸- عدم حذف سهم اقلیت از سود خالص و نیز سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکت‌های فرعی در محاسبه سود هر سهم تلفیقی
- ۹- درج «تعدیلات تلفیقی» در گردش حساب سود و زیان انباشته تلفیقی
- ۱۰- عدم رعایت الزامات استاندارد حسابداری ۱۸ در تلفیق شرکت‌هایی که تاریخ صورت‌های مالی آنها بیش از ۳ ماه قبل از پایان سال مالی شرکت اصلی می‌باشد.
- ۱۱- عدم حذف مانده حساب‌ها و معاملات فی‌مابین با شرکت‌های گروه
- ۱۲- محاسبه نادرست سرقفلی و عدم احتساب صحیح استهلاک مربوط
- ۱۳- محاسبه نادرست سهم اقلیت از خالص دارایی‌های گروه
- ۱۴- ارائه و افشای نامناسب مبالغ فروش و بهای تمام شده گروه (در مواردی مبالغ فروش و بهای تمام شده درون‌گروهی به صورت یکجا از فروش و بهای تمام شده کسر شده است).
- ۱۵- ارائه نادرست گردش حساب سود و زیان انباشته و تعدیلات سنواتی گروه
- ۱۶- عدم رعایت الزامات افشای استانداردهای حسابداری شماره ۹ و ۲۹ در صورت‌های مالی تلفیقی؛ در مواردی که شرکت‌های فرعی مشمول استانداردهای مزبور می‌باشند.

### د- انعکاس مناقض اطلاعات در صورت‌های مالی شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی یا وابسته آن

- ۱- شناسایی سود فروش دارایی ثابت مشهود در یکی از شرکت‌های گروه و عدم ثبت خرید دارایی مذکور در شرکت خریدار (شرکت دیگر گروه)
- ۲- عدم تطبیق مانده‌های متقابل شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی و وابسته با یکدیگر
- ۳- عدم تطبیق اطلاعات افشا شده در یادداشت معاملات با اشخاص وابسته در صورت‌های مالی دو شرکت طرف معامله

#### ه- ایرادهای مربوط به معاملات با اشخاص وابسته

- ۱- افشای نادرست و عدم افشای کامل معاملات با اشخاص وابسته و معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت برخلاف استاندارد حسابداری شماره ۱۲
- ۲- عدم افشای اطلاعات مربوط به معاملات گروه با اشخاص وابسته (به جز شرکت‌های مشمول تلفیق) در صورت‌های مالی تلفیقی
- ۳- عدم تطبیق اطلاعات افشا شده در یادداشت معاملات با اشخاص وابسته با سایر یادداشت‌ها از جمله مانده حساب‌ها
- ۴- عدم موضع‌گیری در خصوص رعایت یا عدم رعایت مفاد ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت (کسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رای‌گیری) برخلاف مفاد اصلاحیه قانون تجارت و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی جامعه حسابداران رسمی
- ۵- عدم افشای معاملاتی که در آنها مفاد ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت رعایت نشده، در بند بازرس قانونی (در مواردی که در بند بازرس قانونی ذکر شده که در برخی از معاملات، مفاد ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت رعایت نشده است)، برخلاف مفاد اصلاحیه قانون تجارت و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی جامعه حسابداران رسمی
- ۶- عدم افشای معاملات غیرمستقیم با عضو حقوقی هیات مدیره (از طریق شرکت‌های فرعی) به عنوان معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت
- ۷- عدم موضع‌گیری حسابرس و بازرس قانونی در خصوص عدم افشای وجوه افتراق با اهمیت بین معاملات مذکور (معاملات با اشخاص وابسته شامل معاملات ماده ۱۲۹) با معاملات حقیقی، در مواردی که معاملات مزبور، با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد.
- ۸- عدم افشای حساب‌های دریافتنی، حساب‌های پرداختی و فروش و درآمد ارائه خدمات شرکت اصلی و گروه به تفکیک شرکت‌های گروه، سایر اشخاص وابسته و سایر اشخاص

#### و- ایرادهای مربوط به صورت جریان وجوه نقد

- ۱- شمول معادل‌های وجه نقد در تعریف وجه نقد با توجه به بند ۱۱ استاندارد حسابداری شماره ۲
- ۲- عدم ارائه آثار تسعیر وجوه نقد ارزی در صورت تطبیق مانده اول و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد برخلاف بند ۱۵ استاندارد حسابداری شماره ۲
- ۳- عدم تطبیق خالص وجوه دریافتی و پرداختی تسهیلات و سود و کارمزد مربوطه در صورت جریان وجوه نقد، با مبالغ مندرج در یادداشت تسهیلات و هزینه‌های مالی
- ۴- درج مواردی به عنوان معاملات غیرنقدی در حالی که ماهیت "معامله" غیرنقدی طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ را ندارند (به عنوان نمونه افزایش سرمایه از محل سود انباشته، مزاد تجدید ارزیابی دارایی ثابت، بهره حاصل از فروش اقساطی، هزینه‌های مالی تحقق یافته و پرداخت نشده تسهیلات، سود سهام پرداختی و ...)
- ۵- عدم مطابقت سود عملیاتی در صورت تطبیق سود عملیاتی با صورت سود و زیان؛ و درج افزایش‌ها و کاهش‌های فعالیت‌های غیرعملیاتی در صورت تطبیق سود عملیاتی
- ۶- انعکاس تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها از بلندمدت به کوتاه‌مدت به عنوان خرید سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت جریان وجوه نقد
- ۷- عدم افشای خالص جریان‌های نقدی عملیات متوقف شده به تفکیک سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد برخلاف بند ۵۹-مکرر استاندارد حسابداری شماره ۲

### ز- عدم رعایت ضوابط و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار

- ۱- عدم رعایت ماده ۹ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان در رابطه با موضع گیری نسبت به رعایت مقررات مربوط به کنترل های داخلی بر اساس چک لیست شماره ۴
- ۲- عدم رعایت ماده ۹ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان در رابطه با موضع گیری نسبت به رعایت مقررات مربوط به تصویب و افشای معاملات با اشخاص وابسته بر اساس چک لیست شماره ۵

### ح- ایرادهای مربوط به گزارش های توجیهی افزایش سرمایه و اظهار نظر بازرسی قانونی نسبت به آنها

- ۱- عدم ارائه اطلاعات مالی آتی با استناد به اینکه افزایش سرمایه به موجب قوانین و مقررات الزامی شده است (به عنوان نمونه در مورد افزایش سرمایه شرکت های کارگزاری یا سایر نهادهای مالی برای کسب حد نصاب های مربوط به اخذ مجوزهای مختلف سازمان، افزایش سرمایه شرکت های بورسی و فرابورسی برای کسب حداقل سرمایه طبقه یا تابلوهای مورد نظر در بورس یا افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها برای به دست آوردن مزایای مالیاتی مربوط، استناد به الزام قانونی موضوعیت ندارد و می بایست اطلاعات مالی آتی ارائه شده و بازرسی قانونی طبق استاندارد ۳۴۰۰ و دستورالعمل ذیربط اظهار نظر نماید)
- ۲- عدم درج تاریخ تایید گزارش توجیهی توسط هیات مدیره
- ۳- عدم ذکر محل افزایش سرمایه در بند گزارش