

**استاندارد حسابرسی ۷۰۶**

**بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی**

**در گزارش حسابرسی مستقل**

**(۱۳۸۹)**

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

فهرست

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

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "هدف و اصول کلی حسابرسی  
صورت‌های مالی" مطالعه شود.

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

**کلیات**

**دامنه کاربرد**

۱. این استاندارد مربوط به اطلاع‌رسانی بیشتر در گزارش حسابرس در مواردی است که به نظر حسابرس 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 حسابرس یا گزارش حسابرس، مربوط تلقی می‌شود.

۲. در پیوستهای ۱ و ۲، استانداردهایی که شامل الزامات خاصی در خصوص درج بندهای تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس 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 ۱۳۹۰/۱/۱ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

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

#### هدف

۴. هدف حسابرس از درج بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، جلب توجه استفاده‌کنندگان به موارد زیر، از طریق انعکاس در گزارش حسابرس (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 حسابرس یا گزارش حسابرس مربوط تلقی شود.

#### تعاریف

۵. در این استاندارد، 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 حسابرس 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 حسابرس، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است.

#### الزامات

بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس

۶. اگر حسابرس 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،

## استاندارد حسابرسی ۷۰۶

### بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی

#### در گزارش حسابرس مستقل

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 حسابرس بند تأکید بر مطلب خاص را در گزارش حسابرس 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 حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است. (رک: بندهای ت-۳ و ت-۴)

#### سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس

۸. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورتهای مالی ارائه یا افشا شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیتهای حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان "سایر بندهای توضیحی" یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد. حسابرس 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 حسابرس 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 ت-۱۲)

### 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 غیرمعمول 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.

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

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

ت-۳. درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی، 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 ۷۰۵<sup>۱</sup> مراجعه شود)؛ یا  
ب. اطلاعاتی که افشای آن در صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری الزامی است.

ت-۴. نمونه گزارش حسابرسی با اظهارنظر مشروط شامل بند تأکید بر مطلب خاص در پیوست ۳ ارائه شده است.

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

شرایطی که ممکن است درج سایر بندهای توضیحی را ضروری سازد

سودمندی برای درک استفاده کنندگان 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، حسابرسی قادر به کناره‌گیری از کار نباشد<sup>۲</sup>، ممکن است افزودن سایر بندهای توضیحی به گزارش حسابرسی برای تشریح دلایل عدم امکان کناره‌گیری از کار ضرورت داشته باشد.

سودمندی برای درک استفاده کنندگان از مسئولیتهای حسابرسی یا گزارش حسابرسی

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

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

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

## استاندارد حسابرسی ۷۰۶

### بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی

#### در گزارش حسابرسی مستقل

ت-۷. در برخی شرایط حسابرسی 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<sup>۳</sup> مراجعه شود)، یا از حسابرسی 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.

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 حسابرسی بخواهد نسبت به هر دو مجموعه از صورتهای مالی اظهارنظر کند. در این شرایط، حسابرسی 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 حسابرسی گزارش جداگانه‌ای نسبت به آن صورتهای مالی منتشر کرده است.

محدودیت در توزیع یا استفاده از گزارش حسابرسی

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 استفاده‌کنندگان 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 حسابرسی برای استفاده‌کنندگان خاصی تهیه شده است، حسابرسی ممکن است درج موضوع را در "سایر بندهای توضیحی" ضروری بداند و در آن به این واقعیت اشاره کند که گزارش حسابرسی تنها برای استفاده‌کنندگان خاص تهیه شده و حسابرسی در قبال انتشار و استفاده از آن توسط اشخاص دیگر مسئولیتی ندارد.

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "اظهارنظر و گزارش حسابرسی مستقل نسبت به صورتهای مالی"، بندهای ۳۰ و ۳۱.



## استاندارد حسابرسی ۷۰۶

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

#### 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 استفاده‌کنندگان به موضوعی مربوط به درک آنها از حسابرسی صورتهای مالی باشد، این بند بلافاصله بعد از بندهای "اظهارنظر" و "تأکید بر مطلب خاص" درج می‌شود. چنانچه "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی جهت جلب توجه استفاده‌کنندگان 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 استفاده‌کنندگان 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 حسابرس 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 حسابرس 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 حسابرسی ۷۰۶  
بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی  
در گزارش حسابرسی مستقل

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 ترازنامه" - بند ۱۶

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

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

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

پیوست ۳

(رک: بند ت-۴)

نمونه‌ای از گزارش حسابرس 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 دعوای حقوقی مهم در جریان، ابهام وجود دارد.
- یک مورد انحراف از استانداردهای حسابداری منجر به اظهارنظر مشروط شده است.
- حسابرس علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون بر عهده دارد.

گزارش حسابرس 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 ۱۳×۱ 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.

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

*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 حسابرس*

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 حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، 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 ××× میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش

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

فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ ××× 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 ۱۳×۱ 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 ××× 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 □