

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش بازرس قانونی

در مورد رسیدگی به گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه

مقدمه

۱- هدف این دستورالعمل، ایجاد هماهنگی در نحوه تهیه و ارائه گزارش بازرس قانونی در مورد رسیدگی به گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه است که شامل دو بخش رسیدگی به گزارشهای توجیهی حاوی اطلاعات مالی آتی بر مبنای بخش ۳۴۰ استانداردهای حسابرسی (به شرح بندهای ۲ الی ۱۷) و سایر گزارشهای توجیهی (به شرح بندهای ۱۸ الی ۲۲) می باشد. لازم به یادآوری است چنانچه در عمل به موضوعاتی برخورد شود که در این دستورالعمل پیش بینی نشده است، موارد باید به کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران منعکس شود.

عنوان و مخاطب گزارش

۲- عنوان و مخاطب گزارش به شرح زیر است:

گزارش بازرس قانونی درباره گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه

به مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام

شرکت

در اجرای مفاد تبصره ۲ ماده ۱۶۱ اصلاحیه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷

نمونه گزارش تعدیل نشده

۳- نمونه گزارش تعدیل نشده رسیدگی به گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه به شرح زیر است:

۱. گزارش توجیهی مورخ هیئت مدیره شرکت در خصوص افزایش سرمایه آن شرکت از مبلغمیلیون ریال به مبلغمیلیون ریال، مشتمل بر..... (صورت سود و زیان فرضی، صورت جریان وجوه نقد فرضی و یادداشتهای همراه)* که پیوست می باشد، طبق استاندارد حسابرسی " رسیدگی به اطلاعات مالی آتی " مورد رسیدگی این موسسه/ اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت گزارش توجیهی مزبور و مفروضات مبنای تهیه آن با هیئت مدیره شرکت است.

۲. گزارش مزبور در اجرای تبصره ۲ ماده ۱۶۱ اصلاحیه قانون تجارت و با هدف توجیه افزایش سرمایه شرکت از محل تهیه شده است. این گزارش توجیهی بر اساس مفروضاتی مشتمل بر مفروضات ذهنی درباره رویدادهای آتی و اقدامات مدیریت تهیه شده است که انتظار نمی رود لزوماً به وقوع بپیوندد. در نتیجه، به استفاده کنندگان توجه داده می شود که این گزارش توجیهی ممکن است برای هدفهایی جز هدف

توصیف شده در بالا مناسب نباشد.

۳. بر اساس رسیدگی به شواهد پشتوانه مفروضات و با فرض تحقق..... (توصیف مفروضات ذهنی).....، این موسسه/ اینجانب به مواردی برخورد نکرده است که متقاعد شود مفروضات مزبور، مبنایی معقول برای تهیه گزارش توجیهی فراهم نمی کند. به علاوه، به نظر این موسسه/ اینجانب گزارش توجیهی یاد شده بر اساس مفروضات به گونه ای مناسب تهیه و طبق استانداردهای حسابداری ارائه شده است.

۴. حتی اگر رویدادهای پیش بینی شده طبق مفروضات ذهنی توصیف شده در بالا رخ دهد، نتایج واقعی احتمالاً متفاوت از پیش بینی ها خواهد بود، زیرا رویدادهای پیش بینی شده اغلب به گونه ای مورد انتظار رخ نمی دهد و تفاوت های حاصل می تواند با اهمیت باشد.

* در مواردی که اطلاعات مالی فرضی به شکل کلی و بدون ارائه صورتهای مالی فرضی ارائه می شود به جای عبارت داخل پرانتز صرفاً عبارت "اطلاعات مالی فرضی" درج می شود. چنانچه اطلاعات مالی ارائه شده شامل ترازنامه باشد در بند مقدمه به آن اشاره خواهد شد.

ترتیب درج مطالب در گزارش

- ۴- ترتیب درج مطالب در گزارش رسیدگی به گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه به شرح زیر است:
- الف- بند مقدمه و حدود رسیدگی.
 - ب- بند توصیف ماهیت گزارش توجیهی.
 - پ- بند (های) توضیحی.
 - ت- بند اظهارنظر.
 - ث- بند هشدار درباره احتمال متفاوت بودن نتایج واقعی با پیش بینی ها.

توضیحات لازم در مورد مطالب فوق، به شرح زیر است:

بند مقدمه و حدود رسیدگی

- ۵- موضوعاتی که در تنظیم این بند لحاظ و مشخص می شود به ترتیب عبارت است از:
- الف- گزارش توجیهی هیئت مدیره شرکت مشتمل بر صورتهای مالی فرضی و یادداشتهای توضیحی آن در خصوص افزایش سرمایه از مبلغ سرمایه موجود به مبلغ سرمایه پیشنهاد شده.
 - ب- مبتنی بودن رسیدگیها بر استاندارد حسابرسی مربوط به رسیدگی به اطلاعات مالی آتی.
 - پ- مسئولیت هیئت مدیره واحد مورد رسیدگی.

بند توصیف ماهیت گزارش توجیهی

- ۶- این بند که پس از بند مقدمه و حدود رسیدگی درج می شود، هدف گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه، مفروضات مبنای تهیه گزارش توجیهی و محدودیت استفاده از آن را تشریح می کند.

بند(های) توضیحی

- ۷- بند(های) توضیحی که بعد از بند توصیف ماهیت گزارش توجیهی، اما قبل از بند اظهارنظر در گزارش درج می شود، حسب مورد به سه گروه به شرح زیر تفکیک می گردد:

- الف- مواردی که یک یا تعدادی از مفروضات عمده، مبنای معقولی را برای اطلاعات مالی فرضی مندرج در گزارش توجیهی فراهم نمی کند.
- ب- مواردی که اطلاعات مندرج در گزارش توجیهی بر مبنای مفروضات به نحو مناسب تهیه نشده و یا در ارائه آن، استانداردهای حسابداری رعایت نگردیده است.
- پ- مواردی که شرایط حاکم بر رسیدگیها مانع از اجرای یک یا چند روش ضروری شود.

در کلیه موارد فوق، دلایل اصلی و در صورت امکان، آثار مالی موضوع باید در بندهای توضیحی به روشنی توصیف شود.

بند اظهار نظر

۸- بند اظهار نظر، پس از بند(های) توضیحی درج می شود. نوع اظهار نظر نسبت به گزارش توجیهی، با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مطروحه در بند(های) توضیحی، طبق جدول زیر تعیین می شود:

اساسی	با اهمیت ولی غیر اساسی	میزان اهمیت ماهیت موضوع
مردود		یک یا چند فرض از مفروضات عمده، مبنایی معقول برای گزارش توجیهی فراهم نمی کند
مردود	مشروط (با عبارت "به استثنای اثر/ آثار.....")	مناسب و کافی نبودن تهیه، ارائه و افشای اطلاعات مندرج در گزارش توجیهی.
عدم اظهار نظر		عدم امکان اجرای یک یا چند روش ضروری رسیدگی

توضیح این که به دلیل ماهیت، حساسیت و ارتباط متقابل اطلاعات مالی فرضی مندرج در گزارش توجیهی، استفاده کننده نمی تواند اظهار نظر مشروط را به دلیل معقول نبودن یک یا چند فرض عمده به عنوان مبنای تهیه گزارش توجیهی یا عدم امکان اجرای یک یا چند روش ضروری رسیدگی، به راحتی تفسیر کند. بنابراین بازرس نباید در چنین مواردی با درج عباراتی مانند "به استثنای" یا "با توجه به" نظر خود را ارائه کند، بلکه حسب مورد، نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه خواهد کرد.

۹- در مواردی که یک یا چند فرض از مفروضات عمده، مبنایی معقول را برای گزارش توجیهی فراهم نمی کند، اظهار نظر بازرس، مردود و متن آن به شرح زیر خواهد بود:

به نظر این موسسه/ اینجانب، به دلیل مورد/ موارد مندرج در بند(های).....بلا، مفروضات عمده مورد استفاده، مبنایی معقول برای تهیه گزارش توجیهی یاد شده فراهم نمی کند.

۱۰- چنانچه مفروضات عمده، مبنایی معقولی برای گزارش توجیهی فراهم کند، اما آثار ناشی از موارد مناسب و کافی نبودن نحوه تهیه، ارائه و افشای اطلاعات مندرج در گزارش توجیهی، به تنهایی یا در مجموع، با اهمیت ولی غیراساسی باشد،* اظهارنظر بازرس، مشروط و متن آن به شرح زیر خواهد بود:

بر اساس رسیدگی به شواهد پشتوانه مفروضات، این موسسه / اینجانب به مواردی برخورد نکرده است که متقاعد شود مفروضات مزبور، مبنایی معقول برای تهیه گزارش توجیهی فراهم نمی کند. به علاوه، به نظر این موسسه/ اینجانب، به استثنای اثر/ آثار مورد/ موارد مندرج در بند(های)بالاتر، گزارش توجیهی یاد شده، براساس مفروضات به گونه ای مناسب تهیه و طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است.

* یکی از مواردی که ممکن است به اظهارنظر مشروط منجر شود، افشا نکردن مفروضات مبنای تهیه اطلاعات مالی آتی به نحو مناسب است.

۱۱- چنانچه مفروضات عمده، مبنای معقولی برای گزارش توجیهی فراهم کند، اما آثار ناشی از مناسب و کافی نبودن تهیه، ارائه و افشای اطلاعات مندرج در گزارش توجیهی، به تنهایی یا در مجموع، اساسی باشد، اظهارنظر بازررس، مردود و متن آن حسب مورد به شرح زیر خواهد بود:

به نظر این موسسه / اینجانب به دلیل آثار اساسی مورد / موارد مندرج در بند(های).....بالاتر، گزارش توجیهی یاد شده بر اساس مفروضات به گونه ای مناسب تهیه نگردیده و / یا طبق استانداردهای حسابداری ارائه نشده است.

۱۲- در شرایطی که بازررس در فرآیند رسیدگی به گزارش توجیهی نتواند یک یا چند روش ضروری را اجرا کند، امکان اظهار نظر وجود ندارد و متن بندهای مقدمه و اظهارنظر به شرح زیر خواهد بود:

۱. گزارش توجیهی مورخهیئت مدیره شرکتدر خصوص افزایش سرمایه آن شرکت از مبلغمیلیون ریال به مبلغمیلیون ریال، مشتمل بر..... (صورت سود و زیان فرضی، صورت جریان وجوه نقد فرضی و یادداشتهای همراه)* که پیوست می باشد، به استثنای مورد/ موارد مندرج در بند(های)زیر، طبق استاندارد حسابرسی "رسیدگی به اطلاعات مالی آتی" مورد رسیدگی این موسسه / اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت گزارش توجیهی مزبور و مفروضات مبنای تهیه آن با هیئت مدیره شرکت است.
۲. طبق نمونه مندرج در بند (۳)
۳. بند(های) توضیحی
۴. به دلیل عدم امکان اجرای روش(های) ضروری رسیدگی به شرح بند(های).....بالاتر، اظهارنظر نسبت به گزارش توجیهی یاد شده امکان پذیر نیست.

۱۳- چنانچه نظر بازررس در مورد گزارش توجیهی به صورت مردود یا عدم اظهار نظر باشد، درج بند هشدار درباره احتمال متفاوت بودن نتایج واقعی با پیش بینی ها، مورد ندارد.

تاریخ گذاری گزارش

۱۴- تاریخ گزارش رسیدگی به گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات رسیدگی است که باید به ترتیب زیر، در گزارش درج شود:
الف- تاریخ گزارش باید به طور کامل و به ذکر روز، ماه و سال در خاتمه آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم سطر با عبارت، موسسه حسابرسی/ نام شاغل انفرادی درج شود.

* مراجعه شود به زیرنویس صفحه ۲

ب- روز و سال به عدد و ماه به حروف نوشته شود.
در هر حال، تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخی باشد که گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه توسط هیئت مدیره شرکت تایید می شود.

سایر موارد

۱۵- بندهای گزارش باید از ابتدا به ترتیب شماره گذاری شود.
۱۶- صفحات گزارش باید جدا از صفحات گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه، شماره گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم دار موسسه حسابرسی / شاغل انفرادی تایپ شود. در مورد صفحات بعدی لازم است عبارت زیر در گوشه سمت راست بالای کلیه صفحات تایپ شود:

گزارش بازرسی قانونی درباره گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه
شرکت.....

تمام صفحات گزارش باید به مهر مخصوص موسسه / شاغل انفرادی ممهور شود. (پایین صفحه سمت چپ)

۱۷- نحوه امضای گزارشهای صادره توسط موسسات حسابرسی طبق مفاد ماده ۱۷ اساسنامه آنها می باشد.

سایر گزارشهای توجیهی

۱۸- در برخی موارد، افزایش سرمایه و نحوه انجام آن به موجب قوانین و مقررات خاص الزامی می شود. در چنین شرایطی، گزارش هیئت مدیره حاوی اطلاعات مالی آتی نیست و چنانچه ضوابط قانونی تعیین شده به درستی رعایت شده باشد، گزارش بازرس به شرح زیر خواهد بود:

گزارش بازرس قانونی درباره گزارش هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه

به مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام

شرکت

در اجرای مفاد تبصره ۲ ماده ۱۶۱ اصلاحیه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷

۱. گزارش مورخ هیئت مدیره شرکت در خصوص افزایش سرمایه شرکت از مبلغ میلیون ریال به مبلغ میلیون ریال در اجرای (ذکر مواد قانونی یا مقررات و شرح مختصر الزامات مربوط) که پیوست می باشد مورد رسیدگی این موسسه/ اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت گزارش مذکور با هیئت مدیره شرکت است.
۲. بر اساس رسیدگیهای انجام شده، به نظر این موسسه/ اینجانب، افزایش سرمایه شرکت در اجرای ماده (اشاره به قانون یا مقررات مربوط) بلامانع است.

۱۹- چنانچه برخی الزامات قانونی و مقررات خاص مربوط به افزایش سرمایه رعایت نشده باشد، بازرس، تنها نسبت به مبلغی که می تواند به سرمایه اضافه شود، اظهارنظر می کند که نمونه ای از بند اظهارنظر به شرح زیر خواهد بود:

به نظر این موسسه/ اینجانب، با توجه به مورد/ موارد مندرج در بند (های) بالا، مبلغ افزایش سرمایه پیشنهادی، مبلغ میلیون ریال آن در اجرای ماده (اشاره به قانون یا مقررات مربوط) بلامانع است.

۲۰- چنانچه آثار ناشی از برخی الزامات قانونی و مقررات که رعایت نشده است، به تنهایی یا در مجموع، اساسی باشد، اظهارنظر بازرس، مردود و متن آن به شرح صفحه بعد خواهد بود:

به دلیل آثار اساسی مورد/ موارد مندرج در بند (های)..... فوق، افزایش سرمایه پیشنهادی مورد تایید این موسسه/ اینجانب نیست.

۲۱- چنانچه واحد مورد رسیدگی برای خروج از شمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت یا با هدف تامین کسری سرمایه در گردش پیشنهاد افزایش سرمایه دهد و نیز در مواردی که از محل اندوخته یا سود تقسیم نشده قصد افزایش سرمایه داشته باشد، گزارش توجیهی هیئت مدیره باید حاوی اطلاعات مالی آتی باشد به گونه‌ای که آثار ناشی از افزایش سرمایه بر نتایج عملیات آتی را منعکس کند. در چنین شرایطی گزارش بازرس طبق بندهای ۲ الی ۱۷ این دستورالعمل تهیه و ارائه خواهد شد. در صورت عدم ارائه اطلاعات مالی آتی مورد لزوم در این گونه گزارشها، ضمن طرح ضرورت ارائه اطلاعات مالی آتی به طور مختصر و مفید در یک بند توضیحی، نظر بازرس، مردود و متن آن به شرح زیر خواهد بود.

به نظر این موسسه / اینجانب، به دلیل اهمیت اساسی مورد/ موارد مندرج در بند(های)..... بالا، گزارش توجیهی هیئت مدیره به گونه ای مناسب تهیه نشده است.

۲۲- در برخی موارد، ممکن است ضرورتی به ارائه اطلاعات مالی آتی در گزارش توجیهی هیئت مدیره نباشد که نمونه هایی از آن می تواند شامل موارد زیر باشد:

- افزایش سرمایه شرکت فرعی از محل بدهی آن به شرکت اصلی در مواردی که بدهی از محل انتقال دارایی شرکت اصلی به شرکت فرعی ایجاد شده است .
- افزایش سرمایه از محل اندوخته های طرح و توسعه ای که پروژه های مرتبط با آن قبلاً انجام شده است.

چنانچه گزارش توجیهی در این خصوص به نحو مناسب ارائه شده باشد، گزارش بازرس به شرح زیر خواهد بود:

گزارش بازرس قانونی درباره گزارش توجیهی هیئت مدیره در خصوص افزایش سرمایه

به مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام

شرکت.....

در اجرای مفاد تبصره ۲ ماده ۱۶۱ اصلاحیه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷

۱. گزارش توجیهی مورخ هیئت مدیره شرکت در خصوص افزایش سرمایه شرکت از مبلغ میلیون ریال به مبلغ میلیون ریال که پیوست می باشد مورد رسیدگی این موسسه / اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت گزارش مذکور با هیئت مدیره شرکت است.
۲. بر اساس رسیدگیهای انجام شده، به نظر این موسسه/ اینجانب، گزارش هیئت مدیره در توجیه افزایش سرمایه پیشنهادی به گونه ای مناسب تهیه شده است.