



"راهنمای نگارش گزارش حسابرس"

(با توجه به استانداردهای حسابرسی گزارشگری جدید و
تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مرتضی اسدی - سازان حجبی



از آنجا که گزارش حسابرس به دلایل گوناگون در اختیار افراد مختلف جامعه قرار می‌گیرد، تنظیم مناسب گزارش جهت کمک به استفاده‌کنندگان درک و استفاده بهتر از مطالب مندرج در آن، ضرورت دارد. استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شامل سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و یا افرادی هستند که با توجه به علایق خاص خود اقدام به خواندن گزارش حسابرس می‌نمایند. از نظر برخی از سرمایه‌گذاران گزارش حسابرس نقطه کلیدی صورتهای مالی است. (IFAC، ۲۰۱۱، P10)

نگارش یک گزارش موثر در گرو مهارت برقراری ارتباط لازم با استفاده‌کنندگان است. کلید یک گزارش خوب، تجزیه و تحلیل عمیق است. نگارنده خوب به استفاده‌کننده نشان می‌دهد که چگونه یافته‌های خود را تفسیر نموده و استفاده‌کننده مبنای نتیجه‌گیری را درک خواهد کرد. گزارش حسابرس با هدف مشخص و برای مخاطبان خاص نوشته می‌شود و همانند

انواع نوشتارهای آکادمیک صریح، واضح و دارای ساختار است. پیش از شروع نگارش گزارش، باید اطلاعاتی در خصوص استانداردهای حسابرسی مرتبط با گزارشگری، ساختار گزارش و عناوین مورد استفاده در گزارش کسب کنید.

گزارش‌نویسی عبارت است از به تحریر در آوردن اخبار، اطلاعات، حقایق، علل مسائل و رویدادها، تجزیه و تحلیل منطقی و متوالی آنها، برای رسیدن به راه حل صحیح، که همراه با اختصار و روشنی تدوین شده و بر دو اصل استوار است. "سالم نویسی" و "ساده‌نویسی". در واقع گزارش‌نویسی، فنی است که با آگاهی از آن فن، مطالب هر موضوعی را می‌توان، طوری طبقه‌بندی کرد و نظم بخشید که هدف مورد نظر را در کوتاه‌ترین زمان و با ساده‌ترین کلام به دست آورد. فایده و هدف از نوشتن گزارش، رساندن پیام خود به خواننده با سرعت و صحت و روشنی است (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۳۸).

یک گزارش خوب حاصل دقت و توجه و بکارگیری حوزه‌های مختلف دستور زبان شامل استفاده از شکل ساده زبان فارسی، دستور زبان صحیح و سایر روش‌های مختلفی است که به درک بهتر خوانندگان کمک نماید.

در این راهنما سعی شده است اصولی جامع و صریح، به همراه پیشنهادهایی برای موارد خاص ارائه گردد ولی در هیچ نوشتاری امکان تشریح تمامی موارد احتمالی وجود ندارد. آنچه که اهمیت دارد استفاده از اصول و قواعد جامع دستور زبان، اصطلاحات خاص و آئین نگارش در گزارش حسابرسی است هر آنچه که در این راهنما تشریح شده و یا اطلاعاتی که از سایر منابع مشابه می‌توان بدست آورد.

هدف گزارش



هدف گزارش، اطلاع‌رسانی به خواننده است. اگر گزارش به شکلی استاندارد ساختار یابد، برای استفاده‌کننده مفید خواهد بود. در طول سال‌ها یک فرم استاندارد برای گزارشگری حسابرسی تهیه شده است. اگرچه ممکن است در شرایطی، فرم استاندارد، متناسب با یک نیاز خاص تغییر کند، اما پیروی از قالب استاندارد این اطمینان را حاصل می‌کند که تمام اطلاعات اساسی در آن گنجانده شده و به روشی منطقی با آنها برخورد شده است. قالب مورد استفاده همان قالب معرفی شده در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ "گزارشگری نسبت به صورت‌های

مالی" است. رعایت این چارچوب تضمین می‌کند که تهیه‌کنندگان گزارش کلیه اطلاعات مربوط و موردنیاز استفاده‌کننده را مدنظر قرار داده و آن را به شکل منطقی طبقه‌بندی نموده‌اند و به استفاده‌کنندگان این امکان را می‌دهد تا در مورد مناسب بودن گزارش تصمیم‌گیری کنند و به آن‌ها کمک می‌کند تا به سرعت به اطلاعات مورد نیاز خود دست یابند.

تغییرات استانداردهای حسابرسی گزارشگری

در ژانویه سال ۲۰۱۵، هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) با انتشار استانداردهای گزارشگری حسابرس جدید و تجدیدنظر شده (استانداردهای گزارشگری جدید)، حسابرسان را در مورد شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، ملزم به تهیه گزارش‌های شفاف‌تر و مفیدتر کرد. این استانداردها در پاسخ به تقاضای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به دنبال بحران مالی، برای اطلاعات مرتبط‌تر در مورد حسابرسی منتشر شده است. هدف این استانداردها ارائه گزارش حسابرس به گونه‌ای است که اعتماد عمومی را هم به فرآیند حسابرسی و هم



به صورت‌های مالی شرکت‌ها افزایش دهد. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) همچنین معتقد است که ارتقای گزارشگری حسابرس باعث بهبود ارتباط بین حسابرس و سرمایه‌گذاران و همچنین بین حسابرسان و ارکان راهبری می‌شود.

اهداف مورد انتظار استانداردهای گزارشگری جدید به شرح زیر است:

- تعامل و ارتباط قوی‌تر میان استفاده‌کنندگان، حسابرسان و ارکان راهبری،
- افزایش توجه مدیریت و ارکان راهبری به افشایات با اشاره به آنها در بخش مسائل عمده حسابرسی گزارش حسابرس،
- افزایش تردید حرفه‌ای در محدوده‌هایی که مسائل عمده حسابرسی شناسایی می‌شوند و
- افزایش کیفیت حسابرسی و یا درک استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی.

استانداردهای حسابرسی مرتبط با گزارشگری حسابرس به شرح زیر است:

- ۷۰۰ شکل اظهار نظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)،
- ۷۰۱ اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل (جدید ۱۴۰۱)،
- ۷۰۵ اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)،
- ۷۰۶ بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)،
- ۷۲۰ سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) و
- ۵۷۰ تداوم فعالیت (تجدید نظر شده ۱۴۰۱).

پیشرفت‌های کلیدی گزارشگری جدید به شرح زیر است:

(۱) **"بخش جدید برای اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی"**. مسائل عمده حسابرسی قلب گزارش حسابرس تجدید نظر شده برای واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس است. مسائل عمده حسابرسی موضوعاتی هستند که به قضاوت حسابرس دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری هستند. استاندارد حسابرسی ۷۰۱ شامل مجموعه الزامات و رهنمودهای تعیین و اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی است که در ادامه به تفصیل به آن پرداخته شده است.

(۲) **"تداوم فعالیت"** در گزارش برای برجسته کردن وجود هرگونه عدم اطمینان با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت (به جای گزارشگری در پاراگراف تأکید بر مطلب خاص).

(۳) **"توصیف جدید از مسئولیت‌های مربوط به تداوم فعالیت"** در بخش‌های مربوط به مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس

(۴) **"الزام جدیدی برای حسابرس به منظور ارزیابی کفایت افشای تداوم فعالیت"**، خروج از توقف یعنی زمانی که وقایع یا شرایطی مشخص شده که ممکن است تردید قابل توجهی در توانایی یک واحد تجاری به عنوان یک واحد در حال تداوم ایجاد کند اما با توجه به برنامه‌های مدیریت نتیجه گرفته شده که عدم اطمینان بااهمیتی وجود ندارد.

(۵) **"سایر اطلاعات در گزارش سالانه"**:

- شناسایی آنچه در گزارش حسابرس با دیگر اطلاعات از جمله گزارش تفسیری مدیریت، گزارش مدیر اجرایی، بررسی‌های رییس هیأت‌مدیره و دیگر تجزیه و تحلیل‌های مالی و غیره مقایسه می‌شود،
 - مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس در رابطه با سایر اطلاعات،
 - گزاره‌ای (جمله‌ای) مبنی بر اینکه سایر اطلاعات بااهمیت متناقض با صورت‌های مالی وجود دارد یا وجود ندارد.
- (۶) افزایش توصیف هم مسئولیت‌های حسابرس و هم ویژگی‌های عمده یک حسابرسی.
- (۷) شناسایی آن کسانی از ارکان راهبری که در بخش مسئولیت‌های مدیریت مشغولند.
- (۸) یک گزاره مثبت در مورد استقلال حسابرس و تحقق رعایت آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای.
- (۹) افشای نام شریک کار حسابرسی برای واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس.

ساختار گزارش



از ویژگی‌های اصلی گزارش این است که براساس بخش‌های مشخصی ساختار بندی شده است. استفاده از این بخش‌ها و عناوین به استفاده‌کننده کمک می‌کند تا به‌طور مستقیم به اطلاعات مورد نیاز خود دست یابد.

برخلاف مقاله که یک سبک روایی دارد، هر بخش از گزارش هدف خاصی دارد و باید متناسب با آن و براساس سبک مناسب نوشته شود.

درک کارکرد هر بخش به نگارنده کمک می‌کند تا اطلاعات خود را ساختار بخشیده و از سبک صحیح نگارش پیروی کند. بنابراین باید دستورالعمل‌ها و استانداردهای موجود مورد توجه قرار گیرد. (ساختار گزارش، ۲۰۱۲).

نمودار شماره ۱: فرم گزارش حسابرس طبق استاندارد های تجدید نظر شده در مقایسه با گزارش فعلی



بدنه اصلی گزارش

گزارش حسابرس باید عنوان مناسب داشته باشد و در هر بخش از گزارش که موضوعات مورد نظر ارائه می‌شود باید بر اساس عنوان‌های خاص ارائه شود. بر اساس فرم استاندارد گزارش حسابرس، عناوین زیر می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد:

عنوان و مخاطب گزارش

عنوان، اولین تماس استفاده‌کننده با گزارش است. هدف آن اطلاع‌رسانی درباره مطالب گزارش است. و در عین اختصار، حاوی اطلاعات کافی است تا از سایر گزارش‌های مشابه متمایز شود. مخاطب گزارش حسابرس کسی است که حسابرس را برای کار حسابرسی انتخاب نموده است. به عنوان مثال *گزارش حسابرس مستقل* (و *بازرس قانونی*) به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام. (ای ان، ۲۰۰۵). عنوان باید به طور خلاصه موضوع گزارش را بیان کند. تا استفاده‌کننده تنها با خواندن عنوان گزارش، موضوع اصلی گزارش را دریابد. نیازی نیست جزئیات بیش از حد در عنوان وارد شود اما باید از مبهم بودن و بیش از حد عمومی بودن آن پرهیز شود. (ساختار گزارش، ۲۰۱۲). استفاده از عناوین فرعی می‌تواند به درک بهتر استفاده‌کننده کمک کند. بخش‌های فرعی باید با همان دقت در عناوین اصلی انتخاب و طبقه‌بندی شود. (ای ان، ۲۰۰۵) توجه به این موضوع که چه کسی خواننده گزارش است کمک می‌کند تا شیوه نگارش و میزان صراحت و روشنی در متن مورد نگارش و استفاده از عناوین فرعی تعیین گردد.

گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی

مقدمه

هدف از مقدمه ایجاد پیش‌زمینه برای استفاده‌کنندگان است تا بدانند چه انتظاری از گزارش دارند. لازم به یادآوری است، مقدمه گزارش را معرفی می‌کند لیکن، موضوع را معرفی نمی‌کند. مقدمه به سوالات زیر پاسخ می‌دهد: (ای ان، ۲۰۰۵)

- چرا گزارش در حال نگارش است؟
- شامل چه نوع اطلاعاتی است؟
- گزارش توسط چه کسی در حال نگارش است؟
- چه دامنه زمانی را پوشش می‌دهد؟

در استانداردهای گزارشگری جدید موارد مربوط به مقدمه در زیر عنوان **اظهارنظر در اولین بند گزارش حسابرس** درج شده است.

اظهارنظر

در صورت عدم نیاز به تعدیل اظهارنظر، شکل اظهارنظر بر اساس استاندارد حسابرسی ۷۰۰ مشابه بند ذیل است:

- براساس شواهد حسابرسی کسب شده، به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا
- قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف بااهمیت نیست.

نکته قابل توجه در این بخش این است که نتایج باید بر اساس واقعیت‌ها بوده و از اظهارنظر جانبدارانه و غیرواقعی خودداری شود. همیشه از خود بپرسید که آیا برای درک و استدلال موضوع اصلی، تمام جزییاتی که آورده شده لازم است یا خیر و آیا این جزییات به درک بیشتر استفاده‌کننده کمک می‌کند و یا اطلاعاتی گمراه‌کننده ارائه شده است.

نمودار شماره ۱: نمونه بند اظهارنظر تعدیل نشده

گزارش حسابرسی صورتهای مالی اظهارنظر

"صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل صورت وضعیت مالی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه و جریان‌های نقدی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... صورت‌های مالی توسط این سازمان/موسسه، حسابرسی شده است.

به نظر این سازمان/موسسه، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد."

در صورت نیاز به تعدیل اظهارنظر و غیر فراگیر بودن بندهای توضیحی بیان شده در بخش مبانی اظهارنظر و بر اساس استانداردهای حسابرسی ۷۰۵، پاراگراف دوم بخش اظهارنظر مشابه بند ذیل است:

نمودار شماره ۲: نمونه بند اظهارنظر تعدیل شده

"به نظر این موسسه، به استثنای آثار مورد (موارد) مندرج در بند (های) ... (برای موارد تحریف با اهمیت ولی غیر فراگیر) و همچنین به استثنای آثار احتمالی مورد (موارد) مندرج در بند (های) ... (برای موارد محدودیت با اهمیت ولی غیر فراگیر در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب)، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد."

تداوم فعالیت

بر اساس استاندارد جدید حسابرسی بخش تداوم فعالیت بر اساس اهداف زیر در گزارش حسابرسی منظور می‌شود:

- کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب و نتیجه‌گیری درباره مناسب بودن بکارگیری مبانی حسابداری تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی توسط مدیران اجرایی (هیأت‌مدیره)،
- نتیجه‌گیری درباره وجود یا نبود ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌توانند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کنند، بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده و
- گزارشگری طبق این استاندارد.

در نهایت حسابرسی باید این موضوع را مورد بررسی قرار دهد که آیا شواهد حسابرسی کافی و مناسبی در خصوص مناسب بودن بکارگیری مبانی حسابداری تداوم فعالیت برای تهیه صورت‌های مالی توسط مدیران اجرایی، کسب شده است یا خیر و در مورد مناسب بودن بکارگیری این مبنا برای تهیه صورت‌های مالی نتیجه‌گیری کند.

باید توجه کرد که بکارگیری مبانی حسابداری تداوم فعالیت حتی در واحدهای بخش عمومی نیز مسئله‌ای مربوط است. برای مثال، در استانداردهای حسابداری بخش عمومی، موضوع توانایی واحدهای بخش عمومی به ادامه فعالیت مطرح شده است.^۲ خطرهای مرتبط با تداوم فعالیت، برای مثال، می‌تواند به این دلیل بوجود آید که برخی واحدهای بخش عمومی با هدف کسب سود فعالیت می‌کنند که در این صورت حمایت دولت کاهش یافته یا متوقف می‌شود. به همین ترتیب، اینگونه خطرها می‌توان از سیاست‌های خصوصی‌سازی ناشی شود، گرچه به این موارد محدود نمی‌شود. رویدادها یا شرایطی که می‌توانند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد بخش عمومی به ادامه فعالیت ایجاد کنند، مواردی چون نبود دسترسی به منابع مالی برای ادامه فعالیت یا تأثیر تصمیم‌های سیاسی بر ارائه خدمات توسط واحد بخش عمومی است.

نمودار شماره ۳: نمونه بند تداوم فعالیت

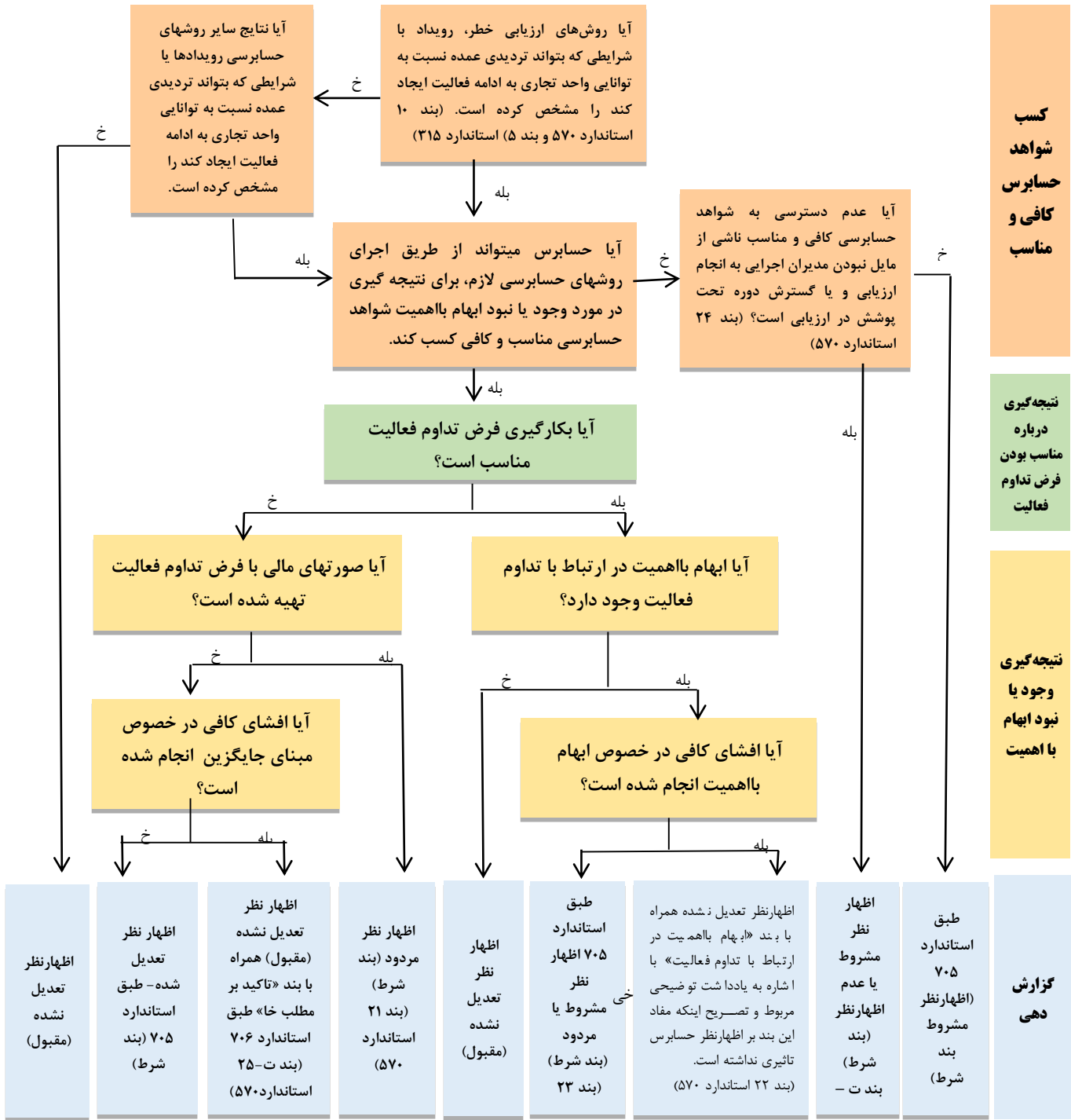
ابهام با اهمیت در ارتباط با تداوم فعالیت

نظر مجمع عمومی صاحبان سهام را به یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی جلب می‌نماید که نشان می‌دهد زیان خالص شرکت نمونه (سهامی عام) برای سال مالی منتهی به ۱۲۹ اسفند ۱۴۰۱ برابر XXX میلیون ریال است و در آن تاریخ بدهی‌های جاری شرکت مبلغ ... میلیون ریال بیشتر از دارایی‌های جاری آن است. همان‌گونه که در یادداشت توضیحی ... صورت‌های مالی بیان شده است این رویدادها یا شرایط همراه با سایر مسائل مطرح شده در یادداشت مذکور نشان می‌دهد که ابهامی با اهمیت وجود دارد که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند. مفاد این بند بر اظهارنظر این موسسه تأثیری نداشته است.

نمودار شماره ۴: ارزیابی بکارگیری فرض تداوم فعالیت

مسئولیت‌های
حسابرس در
ارتباط با تداوم
فعالیت

ارزیابی مناسب بودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت



تأکید بر مطلب خاص

هدف حسابرس از درج بند تأکید بر مطلب خاص، جلب توجه استفاده‌کنندگان از طریق انعکاس در گزارش حسابرس (در صورت ضرورت) به موضوعی است که علی‌رغم **ارائه یا افشای مناسب** در صورت‌های مالی، برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان اهمیت ویژه‌ای دارد. برای درج بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش باید به موارد زیر توجه شود:

- شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بااهمیتی در صورت‌های مالی تحریف نشده، کسب شده است،
- تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره داشته باشد،
- محل درج بند "تأکید بر مطلب خاص" در گزارش حسابرس به ماهیت اطلاعاتی که منتقل می‌کند و قضاوت حسابرس در مورد اهمیت نسبی این اطلاعات برای استفاده‌کنندگان مورد نظر در مقایسه با سایر عناصری که طبق استاندارد ۷۰۰ گزارش آنها الزامی شده است، بستگی دارد،
- از عنوان "تأکید بر مطلب خاص" یا عنوان مناسب دیگری استفاده گردد،
- 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
- تصریح شود که اظهارنظر حسابرس با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است.

مسائل عمده حسابرسی

استاندارد ۷۰۱ جدید "اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل" برای حسابرسی مجموعه کاملی از صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس به ترتیب دیگری می‌خواهد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. علاوه بر این، این استاندارد هنگامی کاربرد دارد که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس است. در ادامه خلاصه‌ای از استاندارد ۷۰۱ جدید ارائه می‌شود.

- مسائل عمده حسابرسی چه موضوعاتی هستند؟ مسائل عمده حسابرسی آن موضوعاتی است که:
 - به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری اهمیت بیشتری دارند،
 - از بین موضوعاتی انتخاب می‌شود که به اطلاع ارکان راهبری واحد مورد رسیدگی، رسیده است و
 - مستلزم توجه بیشتر حسابرس در انجام حسابرسی است. توجه بیشتر حسابرس شامل:
 - حوزه‌هایی که خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح بالاست یا خطرهای عمده‌ای شناسایی شده است،
 - قضاوت‌های عمده مربوط به صورتهای مالی و
 - آثار معاملات یا رویدادهای عمده طی دوره.

➤ توجه شود که اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس به منزله موارد زیر نیست:

- جایگزین موارد افشای ضروری در صورت‌های مالی،
- جایگزین موضوعاتی که باعث تعدیل اظهارنظر می‌شود،
- جایگزین ابهام با اهمیت در رابطه با تداوم فعالیت،
- اظهارنظری جداگانه نسبت به یک موضوع خاص.

➤ هدف از اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی چیست؟

- تقویت خاصیت پیام‌رسانی گزارش حسابرس از طریق شفاف‌سازی بیشتر کار حسابرسی،
- کمک به استفاده‌کنندگان در شناخت مسائلی که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و
- کمک به استفاده‌کنندگان در شناخت واحد تجاری و حوزه‌های مستلزم قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی در صورت‌های مالی حسابرسی شده.

➤ نحوه اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی چگونه است؟

- رایحه بخش جداگانه‌ای در گزارش حسابرس با عنوان "مسائل عمده حسابرسی" تقریباً نزدیک اظهارنظر حسابرس و توصیف هر یک از مسائل عمده حسابرسی با استفاده از عناوین فرعی مناسب پس از رایحه مقدمه، حسابرس باید بیان کند که:

- مسائل عمده حسابرسی، آن مسائلی هستند که طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی (دوره جاری) اهمیت بیشتری دارند،
- به این مسائل در حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و شکل دادن اظهارنظر نسبت به آن، پرداخته شده است و حسابرس، اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌کند،
- جلب توجه به این موضوع که مسائل عمده حسابرسی توصیف شده فقط به حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری مربوط است، (ممکن است به دوره خاص تحت پوشش این صورت‌های مالی اشاره شود برای مثال، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱)،

- اشاره به بخش(های) مبنای اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام با اهمیت مرتبط با تداوم فعالیت (در صورت وجود) و
- ترتیب ارائه هر یک از مسائل عمده حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال، این اطلاعات ممکن است به ترتیب اهمیت نسبی، بر مبنای قضاوت حسابرس سازماندهی شوند، یا ممکن است در تطابق با نحوه افشا در صورت‌های مالی باشد. لزوم درج عناوین فرعی تمایز بیشتری بین مسائل قائل می‌شود.

➤ توصیف هر یک از مسائل عمده حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورت‌های مالی باشد و

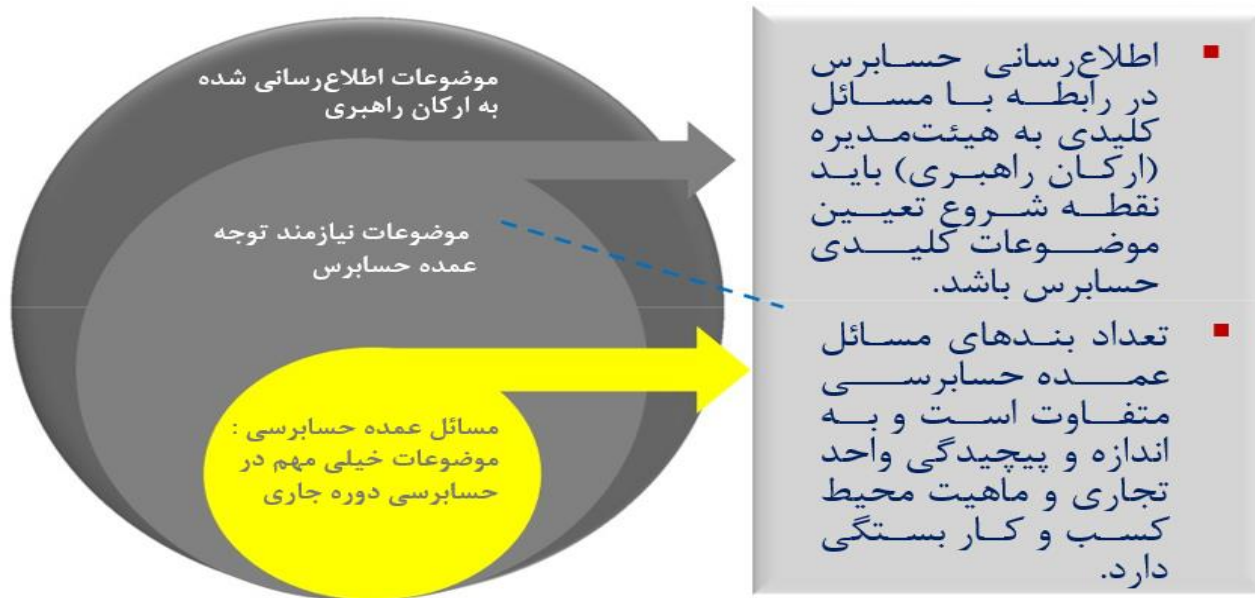
باید موارد زیر را در برگیرد:

- چرا این موضوع به عنوان یک موضوع کلیدی تعیین شده است،
- چگونه به این موضوع در حسابرسی پرداخته شده است.

نمودار شماره ۵: موضوعات قابل توجه در مسائل عمده حسابرسی

- ▶ ریسک های حسابرسی عمده:
حوزه های دارای ریسک تحریف با اهمیت در صورت های مالی.
- ▶ حوزه های مشمول قضاوت های زیاد در صورت های مالی:
برآوردهای حسابداری با برآورد عدم اطمینان بالا.
- ▶ رویدادها یا معاملات عمده طی سال:
موثر بر صورت های مالی.

آن موضوعاتی که به قضاوت حرفه ای حسابرس در حسابرسی صورت های مالی دوره جاری



موضوعات قابل ارائه در بخش مسائل عمده حسابرسی شامل انحلال یک واحد تجاری، ارزیابی تداوم فعالیت، ترکیب تجاری و آثار حسابداری آن، شناسایی درآمد، مالیات انتقالی، اثر استانداردهای حسابداری جدید، کنارگذاری دارایی ها، کاهش سرقفلی، ارزیابی ابزارهای مالی، ذخیره برای احتمالی ها و اندازه گیری تعهدات طرح های مزایای بازنشستگی است.

نمودار شماره ۶: نمونه بندهای مسائل عمده حسابرسی

مسائل عمده حسابرسی

منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه ای حسابرس، در حسابرسی صورت های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورت های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهار نظر نسبت به صورت های مالی، مورد توجه قرار گرفته اند، و اظهار نظر جداگانه ای نسبت به این مسائل ارائه نمی شود.

سرقفلی

طبق استانداردهای حسابداری، گروه ملزم است سالانه آزمون کاهش ارزش سرقفلی انجام دهد. این آزمون سالیانه کاهش ارزش برای حسابرسی ما مهم بود زیرا مانده XXX میلیارد ریالی سرقفلی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ برای صورت های مالی با اهمیت است. علاوه بر این، فرایند ارزیابی مدیریت پیچیده و بسیار قضاوتی و بر اساس مفروضات است، به طور خاص [توصیف برخی مفروضات] که تحت تأثیر شرایط پیش بینی شده آبی بازار یا شرایط اقتصادی، به ویژه در ایران است.

استاندارد حسابرسی ۷۰۱ در شرایط بسیار نادر، اجازه می‌دهد، نسبت به اینکه حسابرس ممکن است تصمیم به عدم اطلاع‌رسانی یک موضوع بگیرد، این شرایط زمانی است که:

- قوانین و مقررات افشای چنین مسائلی را که ممکن است در رسیدگی به یک عمل غیر قانونی لطمه بزند، ممنوع کرده باشد،
- انتظار رود عواقب سوء آن بر واحد تجاری، با توجه به منافع عمومی بیش از مزایای اطلاع‌رسانی باشد،
- این یک تصمیم پیچیده است و شامل قضاوت زیاد حسابرس است. بر این اساس، حسابرس ممکن است مناسب باشد که نظر مشاور حقوقی را کسب کند.

توصیف هر یک از مسائل عمده در گزارش حسابرس شامل:

- دلیل اینکه چرا مسئله مورد نظر به عنوان یکی از مسائلی که در کار حسابرسی دارای بیشترین اهمیت بوده و در نتیجه به عنوان یکی از مسائل عمده حسابرسی انتخاب شده است،
- نحوه برخورد با مسئله مزبور در کار حسابرسی. (جنبه‌هایی از برخورد یا رویکرد حسابرس، مختصری از روش‌های اجرا شده و نتیجه حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی، یا مشاهدات عمده در خصوص مسئله مورد نظر)،
- عطف دادن به افشاییات (یادداشت‌های توضیحی) مربوط.

شکل و محتوای بخش مسائل عمده حسابرسی در دیگر شرایط

چنانچه حسابرس بسته به واقعیت‌ها و شرایط واحد تجاری و حسابرسی تعیین کند که هیچ مسئله عمده حسابرسی برای اطلاع‌رسانی وجود ندارد یا تنها مسائل عمده حسابرسی، موضوعاتی هستند که در بخش(های) مبانی اظهار نظر مشروط (مردود) یا/بهم با اهمیت مرتبط با تداوم فعالیت آمده است، وی باید یادداشتی را در این خصوص در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس با عنوان "مسائل عمده حسابرسی" قرار دهد. با وجود این، استاندارد ۷۰۵، حسابرس را از اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی هنگام ارائه عدم اظهار نظر منع می‌کند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات ملزم شده باشد.

سایر بندهای توضیحی

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 و موضوع به عنوان مسائل عمده حسابرسی که باید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود نیز تعیین نشده است، باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان "سایر بندهای توضیحی" یا عنوان مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد.

"سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی نیست که حسابرس طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر (برای مثال الزامات آیین اخلاق و 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.

محل درج "سایر بندهای توضیحی" بستگی به ماهیت اطلاعاتی دارد که منتقل می‌کند:

- در مواردی که گزارش حسابرس شامل بخش مسائل عمده حسابرسی بوده و درج سایر بندهای توضیحی نیز ضروری است، حسابرس می‌تواند اطلاعات بیشتری را در عنوان "سایر بندهای توضیحی" درج کند نظیر "سایر بندهای توضیحی- دامنه حسابرسی" و به این وسیله سایر بندهای توضیحی را از دیگر مسائل بیان شده در بخش مسائل عمده حسابرسی متمایز کند.
- در مواردی که "سایر بندهای توضیحی" شامل اطلاعاتی برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوعی مربوط به "سایر مسئولیت‌های گزارشگری" است، این بند را می‌توان در بخش "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج کرد.
- در مواردی که "سایر بندهای توضیحی" به مسئولیت‌های حسابرس یا درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس مربوط می‌شود، این بند را می‌توان در بخش جداگانه‌ای پس از بخش‌های "گزارش حسابرسی صورت‌های مالی" و "گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی" درج کرد.

سایر اطلاعات

در این بخش باید بیان شود که سایر اطلاعات چه نوع اطلاعاتی را شامل می‌شود؟ و حسابرس چه اطلاعاتی را مورد توجه قرار داده است. سایر اطلاعات ممکن است شامل مبالغ یا دیگر اطلاعاتی باشد که با مبالغ یا دیگر اطلاعات صورت‌های مالی یکسان هستند اما، به صورت مختصر یا با جزئیات بیشتر آنها را افشا می‌کنند و در عین حال شامل مبالغ یا دیگر اطلاعاتی است که حسابرس در جریان حسابرسی از آنها شناخت کسب کرده است. افزون بر این، سایر اطلاعات می‌تواند شامل مطالب دیگری نیز باشد. باید توجه داشت که مسئولیت‌های حسابرس در قبال سایر اطلاعات طبق این استاندارد (به جز مسئولیت‌های گزارشگری مربوط) محدود به سایر اطلاعاتی است که تا تاریخ گزارش حسابرس دریافت شده باشد. همچنین مسئولیت‌های حسابرس طبق این استاندارد شامل اطمینان‌بخشی نسبت به سایر اطلاعات نمی‌شود و حسابرس را به کسب اطمینان نسبت به سایر اطلاعات متعهد نمی‌کند.

اهداف حسابرس از مطالعه سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- توجه به وجود یا نبود مغایرتی بااهمیت بین سایر اطلاعات و صورت‌های مالی،
- توجه به وجود یا نبود مغایرتی بااهمیت بین سایر اطلاعات و شناخت حسابرس که در جریان حسابرسی کسب شده است،
- برخورد مناسب در مواردی که به نظر می‌رسد مغایرت‌های بااهمیتی وجود داشته باشد یا در مواردی که حسابرس به هر ترتیب آگاه می‌شود که به نظر می‌رسد سایر اطلاعات حاوی تحریف بااهمیتی باشد و
- گزارش‌دهی طبق این استاندارد.

در مواردی که گزارش حسابرس شامل بخش سایر اطلاعات است، موارد زیر باید مدنظر قرار گیرد:

- گزاره‌ای گویای اینکه، هیأت‌مدیره مسئول سایر اطلاعات است،
- مشخص کردن سایر اطلاعات،

- گزاره‌ای مبین اینکه اظهار نظر حسابرس، به سایر اطلاعات تسری ندارد و بنابراین حسابرس نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند،
- توصیف مسئولیت‌های حسابرس در قبال مطالعه سایر اطلاعات و گزارشگری نسبت به آن، مطابق آنچه در این استاندارد الزامی شده است،
- در مواردی که سایر اطلاعات حاوی تحریف بااهمیتی نیست، درج این گزاره که "در این خصوص مطلب قابل گزارشی وجود ندارد" و
- اگر حسابرس به این نتیجه برسد که تحریف بااهمیت اصلاح نشده‌ای در سایر اطلاعات وجود دارد، تحریف بااهمیت اصلاح نشده در سایر اطلاعات در گزارش حسابرس توصیف شود.

نمودار شماره ۸: نمونه بندهای سایر اطلاعات

اظهار نظر تعدیل نشده

مسئولیت این موسسه، مطالعه "سایر اطلاعات" به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین "سایر اطلاعات" و صورت‌های مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در "سایر اطلاعات" وجود دارد. در صورتی که این موسسه، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در "سایر اطلاعات" وجود دارد، باید آن را گزارش کند. در این خصوص، مطلب قابل گزارشی وجود ندارد.

اظهار نظر تعدیل شده

مسئولیت "سایر اطلاعات" با هیأت‌مدیره شرکت است. "سایر اطلاعات" شامل گزارش تفسیری مدیریت و ... است. اظهار نظر این موسسه نسبت به صورت‌های مالی، به "سایر اطلاعات" تسری ندارد و بنابراین حسابرس نسبت به آن هیچ نوع اطمینانی ارائه نمی‌کند. مسئولیت این موسسه، مطالعه "سایر اطلاعات" به منظور تشخیص مغایرت‌های بااهمیت بین "سایر اطلاعات" و صورت‌های مالی یا شناخت کسب شده توسط حسابرس در جریان حسابرسی و یا مواردی است که به نظر می‌رسد تحریفی بااهمیت در "سایر اطلاعات" وجود دارد. در صورتی که این موسسه، بر اساس کار انجام شده، به این نتیجه برسد که تحریفی بااهمیت در "سایر اطلاعات" وجود دارد، باید آن را گزارش کند. همانگونه که در ادامه مشخص گردیده است، موسسه به این نتیجه رسیده است که تحریفی بااهمیت در سایر اطلاعات وجود دارد.

در نهایت باز هم تأکید بر آن است که استاندارد حسابرسی ۷۲۰، حسابرس را به کسب شواهد حسابرسی بیش از آنچه که برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی لازم است، ملزم نمی‌کند. مسئولیت‌های حسابرس در این استاندارد شامل اطمینان بخشی نسبت به سایر اطلاعات نمی‌شود و حسابرس را به کسب اطمینان نسبت به سایر اطلاعات متعهد نمی‌کند. گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس باید شامل بخش جداگانه‌ای با عنوان "سایر اطلاعات" باشد، و پیش از صدور گزارش باید سایر اطلاعات دریافت و مطالعه شده باشد.

مسئولیت‌های هیأت‌مدیره در قبال صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه و ارائه منصفانه صورت‌های مالی شرکت نمونه طبق استانداردهای حسابداری و همچنین طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی لازم برای تهیه صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، بر عهده هیأت‌مدیره است.

در تهیه صورت‌های مالی شرکت نمونه، هیأت‌مدیره مسئول ارزیابی توانایی شرکت نمونه برای تداوم فعالیت و حسب ضرورت، افشای موضوعات مرتبط با تداوم فعالیت و مناسب بودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت است، مگر اینکه قصد انحلال شرکت یا توقف عملیات آن وجود داشته باشد، یا هیچ راهکار واقع‌بینانه دیگری به جز موارد مذکور وجود نداشته باشد.

مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی



اهداف حسابرس شامل کسب اطمینان معقول از اینکه صورت‌های مالی گروه و شرکت نمونه، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است و صدور گزارش حسابرس که شامل اظهارنظر وی می‌شود. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است، اما حتی با انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ممکن است همه تحریف‌های بااهمیت، در صورت وجود، کشف نشود. تحریف‌های ناشی از تقلب یا اشتباه، زمانی بااهمیت تلقی می‌شوند که بطور منطقی انتظار رود، به تنهایی

یا در مجموع، بتوانند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی گروه و شرکت نمونه اتخاذ می‌شود، اثر بگذارند.

در چارچوب انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای و حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در سراسر کار حسابرسی ضروری است، همچنین:

- خطرهای تحریف بااهمیت صورت‌های مالی گروه و شرکت نمونه ناشی از تقلب یا اشتباه مشخص و ارزیابی، روش‌های حسابرسی در برخورد با این خطرها طراحی و اجرا و شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب می‌شود. از آنجا که تقلب می‌تواند همراه با تبانی، جعل، حذف عمدی، ارائه نادرست اطلاعات، یا زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی باشد، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، بالاتر از خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه است،
- از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل داخلی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام)، شناخت کافی کسب می‌شود،
- مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط ارزیابی می‌شود،
- بر مبنای شواهد حسابرسی کسب شده، در مورد مناسب بودن بکارگیری فرض تداوم فعالیت و وجود یا نبود ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده درباره توانایی گروه و شرکت نمونه به تداوم فعالیت ایجاد کند، نتیجه گیری می‌شود. اگر چنین نتیجه‌گیری شود که ابهامی بااهمیت وجود دارد باید در گزارش حسابرس به اطلاعات افشا شده مرتبط با این موضوع در صورت‌های مالی گروه و شرکت نمونه اشاره شود یا، اگر اطلاعات افشا شده کافی نبود، اظهارنظر موسسه تعدیل می‌گردد. نتیجه‌گیری‌ها مبتنی بر شواهد حسابرسی کسب شده تا تاریخ گزارش حسابرس است. با این حال، رویدادها یا شرایط آتی ممکن است سبب شود گروه یا شرکت نمونه، از تداوم فعالیت بازماند و

• کلیت ارائه، ساختار و محتوای صورت‌های مالی تلفیقی، شامل موارد افشا و اینکه آیا معاملات و رویدادهای مبنای تهیه صورت‌های مالی گروه و شرکت نمونه، به گونه‌ای در صورت‌های مالی منعکس شده‌اند که ارائه منصفانه حاصل شده باشد، ارزیابی می‌گردد.

شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد اطلاعات مالی شرکت‌های گروه یا فعالیت‌های تجاری درون گروه به منظور اظهارنظر مناسب نسبت به صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی عام) و گروه کسب می‌گردد. حسابرس شرکت مادر/اصلی مسئول هدایت، سرپرستی و عملکرد حسابرسی گروه است. مسئولیت اظهارنظر حسابرس، صرفاً متوجه حسابرس است. افزون بر این، زمانبندی اجرا و دامنه برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی و یافته‌های عمده حسابرسی، شامل ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی که در جریان حسابرسی مشخص شده است، به ارکان راهبری اطلاع‌رسانی می‌شود. به علاوه، یادداشتی مبنی بر رعایت الزامات اخلاقی مربوط به استقلال به ارکان راهبری ارائه می‌شود و همه روابط و سایر موضوعاتی که می‌توان انتظار معقولی داشت بر استقلال اثرگذار باشد و در موارد مقتضی، تدابیر ایمنی مربوط به اطلاع آنها می‌رسد.

از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، آن دسته از مسائلی که در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و بنابراین مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند، مشخص می‌شود. این مسائل در گزارش حسابرس توصیف می‌شوند، مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات افشای آن منع شده باشد یا، هنگامی که در شرایط بسیار نادر، مؤسسه به این نتیجه برسد که مسائل مذکور نباید در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود؛ زیرا بطور معقول انتظار می‌رود پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی بیش از منافع عمومی حاصل از اطلاع‌رسانی آن باشد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت سایر مسئولیت‌های گزارشگری حسابرس که در قوانین، مقررات، یا استانداردهای حسابرسی تجویز شده است، متفاوت خواهد بود.

امضای حسابرس (نام شریک مسئول کار)، تاریخ گزارش حسابرس و نشانی حسابرس

در بخش انتهایی گزارش حسابرس نام هر یک از مدیران (شرکا) صاحب امضا را به صورت کامل درج نمایید. نتیجه این امر تقویت اعتبار گزارش حسابرس است. گزارش حسابرس باید توسط مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه که دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط است با ذکر نام امضا شود.^۳ کلیه گزارش‌های حسابداران رسمی باید حسب مورد به وسیله حسابدار رسمی با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت امضا و مهر شود و در مورد موسسات حسابرسی حداقل به امضای دونفر از شرکای مؤسسه و یا یک نفر از شرکا و یک نفر از حسابداران رسمی که تمام وقت در استخدام مؤسسه بوده و مسئولیت انجام کار را بر عهده داشته است با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت و مهر مؤسسه برسد.^۴

۳ - استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی" (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)، بندهای ۴۳ و ت-۵۰.

۴ - آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوبه ۱۳۷۹/۶/۱۳ و اصلاحیه‌های تا ۱۷/۱۳۹۲/۷ هیأت وزیران، ماده ۱۱ و ماده ۱۷ مصوب ۱۳۸۰/۸/۳۰ و اصلاحیه‌های تا ۱۳۹۰/۴/۱ اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی.

برای مثال:

در خصوص سازمان حسابرسی

محمد حسینی
مدیر فنی
علی اصغری
مدیر ارشد

در خصوص شاغلین انفرادی

محمد حسینی
حسابدار رسمی
شماره عضویت.....

در خصوص موسسات حسابرسی

موسسه حسابرسی
محمد حسینی
شماره عضویت.....
علی اصغری
شماره عضویت.....

پس از بررسی ساختار و الزامات حرفه‌ای مورد توجه در نگارش گزارش حسابرسی، در ادامه به موارد نیاز به توجه بیشتر در اصول نگارش و دستور خط فارسی می‌پردازیم.

اصول کلی نگارش گزارش

درج واقعیت

اساس گزارش حسابرسی، وفاداری به اطلاعات گردآوری شده و تصدیق آن و اجتناب از هرگونه عقاید اغراق آمیز و جانبدارانه است. همچنین باید صریح و شفاف باشد، چنانکه خواننده بتواند به راحتی مقصود شما را درک نماید.



صریح و واقعی

کارت پروژه پیمان‌ها اطلاعات لازم از جمله موضوع پیمان، مبلغ، تاریخ، الحاقیه، آدرس پیمانکار، تضمینات و درصد تکمیل را نشان نمی‌دهد.

مغرضانه

کارت پروژه پیمان‌ها بسیار نامناسب تنظیم شده است.

واژه "نا مناسب" بدون ارائه هیچگونه اطلاعات اساسی و مهم درباره پیمان‌ها قضاوت می‌کند. جمله دوم با توصیفی مختصر و مفید، اطلاعات مورد نیاز پیمان را بدون هیچگونه قضاوتی درباره آن تشریح می‌کند.

هنگام نگارش گزارش باید کوشید تا از نکات ضعف زیر پرهیز شود: (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۳۲)

الف) به کار بردن کلمات و جملات اغراق آمیز مانند: هرگز، بی نهایت،

ب) به کاربردن کلمات و جملاتی که حس اطمینان دور از منطق در خواننده ایجاد می کند مانند "بدون ذره ای شبهه باید گفت"،

پ) برانگیختن احساسات خواننده مانند "کوتاه فکران این طور فکر می کنند"،

ت) جنبه تبلیغاتی دادن به گزارش مانند "هر شخص عاقلی می پذیرد که"،

ث) قضاوت بیجا،

ج) اعمال احساسات شخصی در گزارش و در نتیجه دادن جهت خاصی به گزارش،

چ) سعی در قبولاندن مسائل بدون ارائه دلایل منطقی با ادای جملاتی مانند "بدیهی است که"،

ح) استدلال غلط و

خ) نارسایی و بی دقتی.

در مقابل پرهیز از نکات فوق، نویسندگان باید نکات زیر را رعایت کنند:

الف) کامل بودن در عین اختصار،

ب) واضح و روشن بودن جملات و

پ) سادگی و رسایی.



عنوان گذاری مناسب

گزارش حسابرس نسبت به صورت های مالی پس از عنوان و مخاطب دو عنوان اصلی دارد که هر یک دارای عناوین فرعی به شرح فوق است. در نگارش گزارش نوع و اندازه قلم عناوین اصلی و فرعی به طریقی انتخاب شود که این تمایز برای خواننده گزارش مشهود باشد.

از آنجا که حسابرس ممکن است گزارش های متفاوتی ارائه نماید (مانند: گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، گزارش حسابرس در حسابرسی موارد خاص، گزارش بررسی اجمالی، گزارش رسیدگی به اطلاعات مالی آتی و ...) لذا هر یک از گزارش ها باید به شیوه ای مناسب و مطابق با استاندارد مربوط عنوان گذاری شود تا از لحاظ نتایج و نوع خدمات تمایز ایجاد گردد.

مختصر و مفید بنویسید

برای بیان مقصود خود از موضوعات بیش از آنچه که لازم است، استفاده نکنید. گاهی اوقات استفاده از آرایه‌های ادبی وسوسه برانگیز است زیرا ممکن است متنی بدون آرایه‌های ادبی، برهنه به نظر برسد. همچنین، به خاطر داشته باشید، اگر بیش از حد از این کلمات استفاده کنید، وقت خود، شرکت و استفاده‌کنندگان را هدر می‌دهید. گرچه ممکن است، گاهی اوقات، واقعیت‌های ناخوشایند را در کسوت کلمات اضافی بپوشانید، اما در اکثر نوشتارهای تخصصی لازم است تا نظر خود را تا حد ممکن مختصر بیان کنید. سعی کنید از عباراتی که به جمله معنایی اضافه نمی‌کنند یا می‌توانند با کلمه کوتاه‌تری جایگزین شوند، استفاده نکنید. مانند:

- با توجه به این واقعیت که = به دلیل
- ذاتاً پیچیده = پیچیده
- به صورت روزانه = روزانه
- در شرایط آزمایشگاهی = در آزمایشگاه

روش متداول دیگری که نویسندگان گزارش، استفاده‌کنندگان را سردرگم می‌کنند، استفاده از مجموعه‌ای از اسامی به دنبال یکدیگر است (روشی معمول در عناوین روزنامه‌ها) به عنوان مثال، "رسوایی افشای اختلاس هیأت‌مدیره شرکت الف". در اینجا نمی‌دانیم که آیا هیأت‌مدیره شرکت الف اختلاس را انجام داده و یا هیأت‌مدیره اختلاس در شرکت را افشا کرده است و یا سهامداران خارج از شرکت اختلاس هیأت‌مدیره را افشا کرده اند؟ این ابهامات در ادامه در متن اصلی توضیح داده خواهد شد. اما برخی از نویسندگان این سبک را به گونه‌ای استفاده می‌کنند که گویی خود توضیح متن اصلی است.

صریح و خلاصه بنویسید



صریح نویسی یعنی خودداری از بکار بردن لغات و اصطلاحات مبهم و کلماتی که دارای معانی قطعی نیستند مانند در آینده نزدیک یا اکثریت. این مهم است که در نگارش، صریح، روشن، مختصر و مفید بنویسید تا استفاده‌کنندگان گزارش، مقصود شما را درک نمایند. با سوادترین خواننده نیز در برابر یک رشته کلمات طولانی و پیچیده در می‌ماند و یا در فهم مطالب دچار تردید می‌شود. گاهی مناسب‌ترین کلمات یا عبارات، مشکل‌ترین و پیچیده‌ترین کلمه یا عبارت است، در آن صورت ناگزیر باید

آن را به کار برد ولی باید کوشید معادلی ساده برای آن برگزید. این سخن درستی است که گفته‌اند "مردان بزرگ واژه‌های کوچک بکار می‌گیرند و مردان کوچک واژه‌های بزرگ و سنگین" (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۱۰).

برخی نکات کلیدی انتقال اطلاعات صریح و خلاصه به شرح زیر است :

(۱) اصل وحدت (یک جمله فقط شامل یک مضمون و نکته اصلی باشد). به منظور حفظ وحدت جمله نکات زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

الف (هیچ یک از نکات لازم برای قابل درک نمودن مفهوم و فکر اصلی نباید از جمله حذف شود،

ب) هیچ نکته اضافی و غیر لازم در جمله گنجانیده نشود،

پ) قواعد صحیح دستور زبان از نظر فاعل و فعل و مفعول و غیره به دقت مورد توجه قرار گیرد،

ت) روابط بین مضمون و ایده‌های اصلی و فرعی با به کار بردن حروف ربط صحیح و به جا نشان داده می‌شود. باید توجه نمود وظیفه اساسی و مهم آنها در عین ایجاد ارتباط بین عبارات، نشان دادن نحوه ارتباط آنهاست،

ث) چون جمله باید نماینده فکر و مضمونی باشد که در بر دارد باید افکار مستقل را در ترکیب جملات مستقل و افکار فرعی در جملات فرعی و تبعی قرار داد،

ج) نباید در میان جمله، جهت فکر را بیش از یک بار تغییر داد در غیر این صورت رشته افکار اصلی و فرعی از دست می‌رود و در ذهن خواننده اغتشاش به وجود می‌آورد و سررشته مطلب را از دست او می‌گیرد،

چ) از نوشتن جملات دراز که حفظ معانی و درک ارتباط بین فاعل و مفعول و مراجع ضمیر را مشکل می‌سازد، پرهیز کرد،

ح) باید از علائم نقطه‌گذاری به نحو دقیق و صحیح استفاده کرد تا معانی جملات تغییر نکند و

خ) دوپهلویی و دو معنایی جملات که گاهی به خاطر ایجاد ظرافت‌های ادبی مورد استفاده است در گزارش نویسی می‌تواند موجب سوء تفاهم و اشتباه در برداشت موضوع گردد و ناگزیر باید از آن پرهیز کرد.

۲) اطلاعات خود را در جملات کوتاه و قابل مدیریت ارائه دهید و از جملات و پاراگراف های طولانی استفاده ننمایید.

هر جمله از ۱۶ تا ۲۰ کلمه تشکیل شده و هر جمله تنها یک دیدگاه، عقیده و یا ایده را بیان نماید و هر پاراگراف به صورت متوسط در حداکثر ۸ سطر ارائه گردد. هر پاراگراف با یک جمله اصلی آغاز شود و به خواننده نشان دهد این پاراگراف درباره چه موضوعی است و تنها درباره همان موضوع ادامه یابد. اگر با یک موضوع پیچیده سر و کار دارید آن را در دو یا چند پاراگراف تشریح نمایید تا به درک بهتر خواننده کمک نماید. تکنیک مفید دیگر برای ساده نمودن متن تغییر طول جملات و پاراگراف‌ها است در این حالت برای تشریح کامل موضوع از تعداد جملات بیشتری استفاده می‌گردد.

هر پاراگراف سه وظیفه اصلی به عهده دارد: (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۱۵۷)

الف) جلب توجه خواننده به موضوع و فکر اصلی نوشته،

ب) پرورش فکر اصلی نوشته به کمک بندها برای جلوگیری از انحراف فکر خواننده و قطع علاقه وی و

پ) اعلام نتیجه.

۳) تا حد امکان از جملات معلوم استفاده ننمایید.

در اغلب موارد تأکید بر استفاده از افعال معلوم بجای افعال مجهول برای ایجاد یک ارتباط ساده است. زمانی که از جمله معلوم استفاده می‌نمایید نهاد جمله (فرد یا آنچه که فعل را انجام می‌دهد) قبل از فعل قرار می‌گیرد. (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۲۷)

زمانی که از جمله مجهول استفاده می‌نمایید، نهاد جمله حذف می‌گردد و یا پس از فعل قرار می‌گیرد و در اینگونه جملات، مفعول (آنچه که فعل بر آن واقع می‌شود) قبل از فعل جمله می‌آید. برای مثال

جمله معلوم	جمله مجهول
اعضای مجمع عمومی صاحبان سهام، رضایت‌مندی خود از حسابرس را در مجمع عمومی اعلام نمودند.	رضایت‌مندی از حسابرس اعلام شد در مجمع عمومی

در جمله اول، نهاد جمله "مجمع عمومی" (شخصی که رضایت‌مندی خود را اعلام نموده است پس از فعل "اعلام شد" قرار گرفته در حالی که در جمله معلوم نهاد قبل از فعل آمده است.

در همه حال قبل از استفاده از جمله مجهول این امر را در نظر بگیرید که آیا راهی برای نوشتن جمله معلوم وجود دارد یا خیر؟ در اغلب موارد یک راهکار موثر وجود خواهد داشت. برای مثال:

اصلاح به وسیله حذف بخش	جمله مجهول
استهلاک دارای ثابت به مبلغ XXX میلیون ریال کمتر در حسابها ثبت شده است.	در بررسی‌های انجام شده مشخص گردید که استهلاک دارایی ثابت به مبلغ XXX میلیون ریال کمتر در حسابها ثبت شده است.
درآمد سود سهام شرکت‌های فرعی به مبلغ XXX میلیون ریال شناسایی نشده است.	نتایج حاصل از رسیدگی‌های انجام شده نشان می‌دهد درآمد سود سهام شرکت‌های فرعی به مبلغ XXX میلیون ریال شناسایی نشده است.

در هر دو جمله لزومی به بخش مجهول جمله "در بررسی‌های انجام شده مشخص گردید که" و "نتایج حاصل از رسیدگی‌های انجام شده نشان می‌دهد" نیست زیرا یافته‌ها و مشاهدات کامل است.

۴) هر جا که امکان انتخاب وجود دارد از واژه‌ها و لغاتی استفاده نماییم که مستقیم به موضوع اصلی اشاره دارد. و در صورت امکان از لغات ساده بجای لغات پیچیده و از یک واژه بجای یک اصطلاح طولانی استفاده نمایید.

اصلاح به وسیله جایگزینی اصطلاحات ساده	اصطلاحات طولانی و یا پیچیده
در	در بین
اکنون / حالا	در حال حاضر
اضطراری	وضعیت اضطراری
با توجه به اینکه	با توجه به این واقعیت که
روزانه	یک اصل روزانه
تمام کنید	به پایان برسانید
استفاده از	بهره‌گیری / با استفاده از

همچنین باید توجه نمود بعضی از لغت‌های تکنیکی مانند ارزش منصفانه، تحریف با اهمیت، اطمینان معقول و ... دارای معانی متفاوتی برای استفاده‌کنندگان و حسابرسان می‌باشد و استفاده بیش از حد از آنها ممکن است باعث سردرگمی خوانندگان شود (P14IFAC، ۲۰۱۱).

به ساختار جمله توجه نمایید

زمانی که ساختار جمله صحیح باشد (مطابق با قواعد دستور زبان) قابلیت درک گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد و درک نادرست استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه شده در گزارش را کاهش می‌دهد. این بخش به برخی از مسائل متداول تأکید دارد:

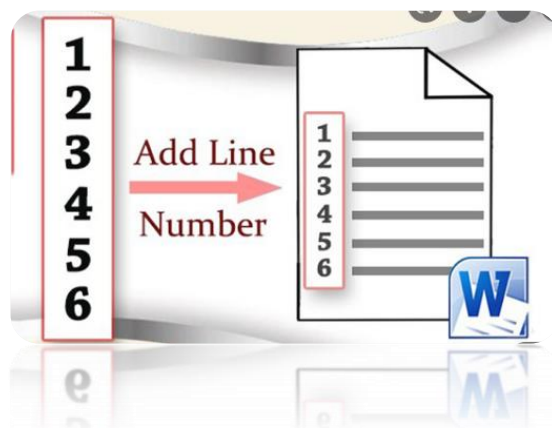
(۱) جملات را کامل بنویسید. اگرچه باید اصل اختصار رعایت گردد، اما شما در حال نگارش یک گزارش حسابرسی هستید و نه یکسری یادداشت.

(۲) از جملات کامل با فعل استفاده نمایید. (فعلی که همان عمل را توصیف نماید) این تکنیک علاوه بر اینکه منطبق بر قواعد دستور زبان است در بسیاری از موارد اطلاعات را به شکل قابل توجهی تشریح می‌نماید. وقتی سخن از یک شیء است (نهاد جمله به شکل مفرد است) فعل نیز به شکل مفرد و در مورد بیش از یک شیء (نهاد جمله به شکل جمع است) فعل نیز باید به شکل جمع استفاده گردد.

کلمات از قلم افتاده را کنترل نمایید

متن را به دقت بازخوانی نمایید به واژه‌هایی که ممکن است در جمله از قلم افتاده باشد توجه نمایید. زیرا بررسی قواعد دستوری جمله به صورت کامل تمامی اشتباهات را مشخص نمی‌نماید. بسیار اتفاق افتاده است واژه‌هایی مانند: "به"، "و"، "در" و ... که در ظاهر کوچک بوده ولی در درک جمله نقش مهمی را ایفا می‌کند از قلم افتاده‌اند.

شماره گذاری



در گزارش حسابرس، عناوین اصلی با شماره‌های ۱، ۲، ۳ و .. شماره‌گذاری می‌شوند. این شماره‌گذاری ابزاری مفید برای استفاده‌کننده بوده و به وی کمک می‌کند تا مکان خود در گزارش را ردیابی کند. خصوصاً در یک گزارش طولانی با بندهای حسابرسی و بازرسی متعدد. همچنین ممکن است از شماره‌گذاری زیربخش برای هر یک از موارد فوق استفاده نمود، بخصوص در زمانی که مفاد مربوط به یک دستورالعمل یا آیین‌نامه در موارد متعددی رعایت نشده باشد به عنوان مثال (با پیش فرض شماره‌گذاری):

۱۰- ضوابط و مقررات وضع شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، به شرح زیر رعایت نشده است:

- ۱۰-۱- مفاد ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات در خصوص افشای اطلاعات صورت‌های مالی حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع.

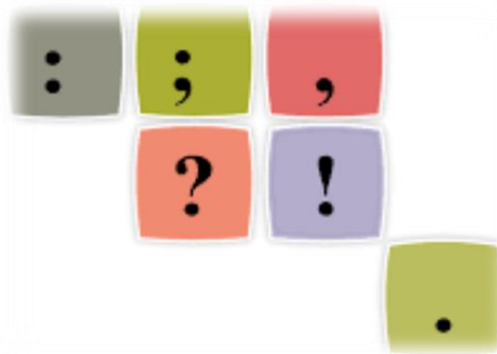
- ۱۰-۲-مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات در خصوص ارسال صورتجلسه مجمع عمومی عادی حداکثر ظرف ۱۰ روز پس از تاریخ مجمع به اداره ثبت شرکتها.

باید توجه نمود که هر بند به طور متوالی شماره گذاری شود. با استفاده از قالب تورفتگی برای بندهای زیرمجموعه، به نمایش بهتر آن و درک بهتر استفاده کننده کمک می شود. همانند سایر جنبه های گزارش نویسی، باید از خود پرسید، "چه فرم شماره گذاری برای استفاده کنندگان مفیدتر خواهد بود؟"

استفاده صحیح از نقطه گذاری

نقطه گذاری یا سجاوندی عبارت است از به کار بردن علامت ها و نشانه هایی که خواندن و در نتیجه فهم درست مطالب را آسان و به رفع پاره ای ابهامها - از جمله ابهام هایی که ناشی از عدم انعکاس عناصر گفتاری در نوشته است - کمک می کند (یا حقی، ۱۳۸۸، ص ۶۳).

این بخش بر اصول کلی نقطه گذاری و استفاده از برخی از علامت هایی تمرکز دارد که ممکن است در نگارش گزارش به اجبار از آنها استفاده نمایید.



همانطور که قبلا اشاره شد زمانی که اطلاعات در قسمت ها و جملات کوچکتری ارائه می شود روشن تر و واضح تر بوده و به نحو مناسب تری با مخاطب ارتباط برقرار می کند برای کمک به ارائه اطلاعات مختصر در قالب جملات و پاراگراف های کوتاه، از نقطه پایان برای تبدیل جملات طولانی به یک یا چند بخش کوتاه تر و ویرگول برای ایجاد وقفه در جمله استفاده نمایید. نقطه - ویرگول علامت وقف یا درنگی است بیشتر از ویرگول و کمتر از نقطه.

گاهی یک نقطه ویرگول می تواند برای ایجاد یک وقفه قوی تر در جمله مفید باشد اما در بسیاری از موارد نیاز به استفاده از نقطه ویرگول نشانه ای بر این امر است که جمله بسیار طولانی است (ماحوزی، ۱۳۸۸، ص ۲۷۳). در این حالت بررسی نمایید که آیا می توان یک نقطه پایان بجای آن قرار داده و جمله را به دو یا چند بخش کوتاه تر تقسیم نمود یا خیر؟ برای مثال :

جمله اصلاح شده	جمله اصلی
جلسات کنترل کیفیت اقدامات اصلاحی را تعیین می کند. مدیر این اقدامات را به صورت مستقیم به پرسنل منتقل می نماید.	جلسات کنترل کیفیت اقدامات اصلاحی را تعیین می کند و مدیر این اقدامات را به صورت مستقیم به پرسنل منتقل می نماید.

با نقطه گذاری بجای حرف ربط " و " جمله اصلی را به دو جمله کوتاه تر تفکیک نموده ایم.

در بسیاری موارد تصمیم نهایی در رابطه با استفاده از اشکال و شیوه های نگارش به شیوه موسسه حسابرسی و یا ترجیحات خود شخص بستگی دارد. برای مثال بعضی افراد بیش از سایرین از ویرگول استفاده می کنند نکته بااهمیت تعیین یک روش و اعمال هماهنگ و یکسان آن در تمام گزارش است.

هنگام بیان یک کمیت یا درصد موارد زیر را رعایت نمایید:

الف) عدد را همیشه به همان شکل عددی بنویسید،

استفاده از اعداد ۱ تا ۹ به شکل حروفی و استفاده از لغات اول، دوم، ...، نهم برای اعداد ترتیبی و توصیفی همچنین استفاده از اعداد ۱۰ تا ... به شکل عددی و استفاده از لغات دهم، یازدهم، ... برای اعداد توصیفی و ترتیبی

ب) واحد اندازه‌گیری یا درصد را به حروف بیان نمایید،

پ) در زمان نگارش گزارش گزارش فاصله میان عدد و کمیت قرار دهید (یا حقی، ۱۳۸۰)،

ت) مورد استثنا، در زمان نگارش گزارش میان عدد و نماد فاصله نگذارید مانند ۴۰٪،

ث) شماره‌های تابع، بدون فاصله و هیچ نشانه‌ای نوشته می‌شود مانند: چک شماره ۱۳۲۹۰۹۲۵،

ج) زمانی که در حال درج یک تاریخ هستید ترتیب روز(عددی)/ماه(عددی)/سال(عددی) در متن و ترتیب روز(عددی)/ماه(حرفی)/سال(عددی) در عنوان و تاریخ گزارش حسابرسی را رعایت نمایید،

چ) برای جداکردن تاریخ‌های هجری و میلادی از ممیز استفاده نمایید مانند ۲۵ آذر ۱۳۹۰ / ۱۶ دسامبر ۲۰۱۱ و

ح) در نگارش از نمادهای ریاضی مانند ضرب (x)، تقسیم (/) و یا کمیت‌هایی مانند kg و m استفاده ننمایید.

دستور خط فارسی

شیوه خط جاری، شیوه فرهنگستان زبان و ادب فارسی و بر پایه فرهنگ املائی خط فارسی و دستور خط فارسی است. همواره باید به دو نکته زیر توجه نمود:

۱- یکنواختی شیوه نگارش واژه‌ها در متن ضروری است.

۲- در حروفچینی واژه‌های تنوین‌دار و با همزه، مانند معمولاً و مسئول، ثبت تنوین و همزه ضروری است. استفاده از تشدید فقط در صورتی ضرورت دارد که نبود آن موجب اشتباه خوانی شود.

سایر موارد

معمولاً گزارش به شکل تایپ شده است و فاصله بین خطوط آن "دو برابر" (Double) است. خواندن یک صفحه با فاصله خطوط کم آسان نیست. به یاد داشته باشید که حاشیه کافی برای متن در نظر بگیرید. (حداقل ۲۵ میلی‌متر در سمت راست و ۲۰ میلی‌متر در سمت دیگر). اگر بیش از حد از سمت راست صفحه شروع کنید، ممکن است بخشی از متن داخل صحافی قرار گیرد. تمامی صفحات نیز شماره‌گذاری می‌شود تا در فهرست مندرجات قید شود. توجه کنید که بسیاری موسسات دستورالعمل از پیش تعیین‌شده‌ای برای گزارش خود داشته که باید مدنظر قرار گیرد.

املائی برخی از واژه‌ها و پیشوندها و پسوندها:

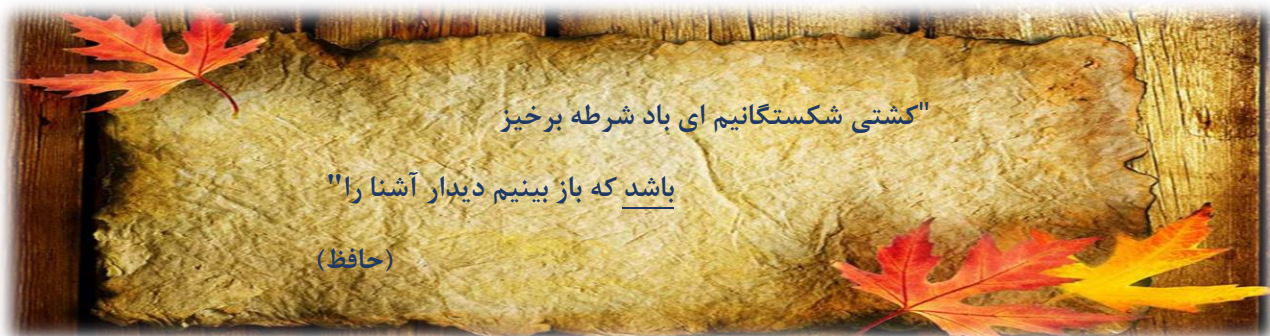
زمانی که هم سبک و هم ترتیب مطالب مشخص شد، وقت آن است که یک پیش‌نویس از گزارش تهیه کنید. این پیش‌نویس شامل مقدمه و تمام موارد مورد نظر قابل درج در گزارش حسابرس است. پیش‌نویس را مطالعه کنید و هر جا که لازم است، اصلاح کنید. حتی بهترین گزارش‌ها هم بعد از چند بار اصلاح اطلاعات، اعداد و متن به حالت ایده‌آل خود رسیده‌اند. شک نکنید که در زمان ویرایش قطعاً با ایرادهای تایپی، املائی و ... مواجه می‌شود، پس این بخش را جدی بگیرید. در ادامه به آیین نگارش برخی از کلمات پرکاربرد در گزارش حسابرس اشاره شده است:

از	از جمله	پيوسته	جدا و فاصله معمولی
از	از جمله		از تهران
آن و این	این‌گونه، آن‌همه	آنچه، اینکه، آنکه	آن حالت
با	بامعنی		با استفاده
بر	بر اساس، بر طبق، برخلاف، بر اثر،		بر هر طبقه
به	به‌طور، به‌صورت، به‌عنوان، به‌زای، به‌گونه‌ای که، به‌جز، به‌شدت، به‌سوی، به‌تدریج، به‌ویژه، به‌عبارت‌و، به‌روز، به‌کارگیری، به‌این‌ترتیب، به‌اندازه، به‌ندرت، جابه‌جا، روبه‌رو، خودبه‌خود.	در واژه‌هایی که صفت می‌سازد: بنام (مشهور) در آغاز واژه‌های عربی: بذاته	به روش آنها
بی	بی‌مصرف، بی‌قاعده، بی‌اندازه	بیهوده	بی مسئول واحد.
تر	کوچک‌تر، بزرگ‌تر، گسترده‌تر	بهر، بیشتر، کمتر	
چه	چه‌چیزی، چه‌مقدار، چه‌اندازه	چرا، چگونه، چقدر، چطور	چه آورد
دار	مرزدار		نگه دار
داشت	نگه‌داشت	نگهداری/نگه داری	
در	درحالی‌که، درواقع، درنتیجه، در صورتی‌که، درخصوص، درآوردن، دربرگرفتن، رودررو		در جستجوی
دهنده	تشکیک دهنده		
شده	در حالت صفت مفعولی: دریافت شده، گفته شده، خوانده شده.		در حالت فعلی: دریافت شده است، گفته شده است، خوانده شده است.
که	درحالی‌که، در صورتی‌که، هنگامی‌که.	آنکه، اینکه	آن که (آن کسی که)
گذار	قانون‌گذار		
گذار	قانون‌گذاری		
می	می‌رود، می‌شود		
نا	نادرست		نا آشنا، نا آگاه
ها	دسته‌ها، کالاهای،		
هم	هم‌مرز، هم‌گروه، هم‌اکنون، هم‌اندازه، هم‌زمان	هماهنگ، هم‌اورد، هم‌کار، همراه، همچنین، همچنان	کنار هم، اندازه هم
همین و همان	همین‌جا، همان‌جا، همین‌قدر، همان‌گونه، همان‌گونه، همان‌طور‌که		همین کالا
هیچ	هیچ‌یک، هیچ‌کدام، هیچ‌وقت، هیچ‌گاه، هیچ‌گونه، هیچ‌کس		
یک	یک‌رو، یک‌رقمی		

و در آخر

"می‌باشد"

در اصل، مصدری به نام "باشیدن" وجود ندارد و از این رو، کاربرد این مصدر در زمان مضارع اخباری روا و بجا نیست؛ بنابراین بنویسیم: "است". واژه "باشد" به معنی ای کاش، امید است و ... ، به ویژه در زبان شعر، بسیار به کار رفته است:



نتیجه

گزارشی مطلوب است که در چارچوب استانداردهای حسابرسی تنظیم شده و در آن به نکات زیر توجه شده است:

- گزارش خود را با استفاده از عناوین مناسب هربخش طبقه‌بندی و با دقت برنامه‌ریزی کنید،
- از رهنمودهای مندرج در این راهنما و سایر مقالات مشابه پیروی کنید، اما به دستورالعمل داخلی موسسه خود نیز توجه کنید،
- تا حد ممکن خلاصه و واضح بنویسید. لیکن، نیاز استفاده‌کنندگان را فراموش نکنید و
- پیش‌نویسی تهیه و زمان کافی را برای ویرایش و تصحیح ایرادات آن اختصاص دهید.

کوتاه سخن آخر

گزارش‌نویسی نه علم است و نه هنر. اما چنانچه رهنمودهای مندرج در این راهنما رعایت شود، شاید ارائه گزارش‌های موثرتر امکان‌پذیر گردد. و در پایان گزارشی مطلوب است که در چارچوب استانداردهای حسابرسی تنظیم شده است و در آن دقت، وضوح و اختصار (دوا) بکار رفته است.

- اسدی، مرتضی؛ حجی، ساناز، "راهنمای نگارش گزارش گزارش حسابرسان"، حسابدار رسمی، فصلنامه تخصصی جامعه حسابداران رسمی، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۱، صص ۱۰۲-۱۱۰.
- شیوه‌نامه ویراستاری، مؤسسه انتشارات علمی دانشگاه صنعتی شریف، چاپ دوم، ۱۴۰۰.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، "استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط"، تهران، سازمان حسابرسی، چاپ هفدهم، ۱۴۰۰.
- ماحوزی، دکتر مهدی، گزارش‌نویسی - نگارش، ویرایش و پژوهش، انتشارات زوار، چاپ چهاردهم، تهران، تابستان ۱۳۸۸.
- یاحقی، دکتر محمد جعفر؛ ناصح، دکتر محمد مهدی: "راهنمای نگارش و ویرایش"، مؤسسه چاپ و انتشارات آستان قدس رضوی، چاپ هفدهم، مشهد، ۱۳۸۰.
- Dr A. N & Other, "REPORT WRITING a guide to organization and style", 2005, Learning Support and Development University of Bolton
- Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, International Auditing and Assurance Standards Board, September 16, 2011
- Ministry of Health new Zealand , "Audit Report Writing Guide A guide for writing audit reports to ministry of Health" , wellington, www.moh.govt.nz, April 2010.
- "REPORT WRITING", 2017, Skills Center, university College Cork, Ireland.
- "Structure of reports" Free teaching & learning resources for staff in higher education, 2012, University.