



استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

فهرست مندرجات

بند

کلیات

۱ دامنه کاربرد

۲ انواع اظهارنظرهای تعدیل شده

۳ تاریخ اجرا

۴ هدف

۵ تعاریف

الزامات

۶ شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس

۷-۱۵ تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده

۱۶-۲۷ شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر

۲۸ اطلاع رسانی به ارکان راهبری

توضیحات کاربردی

انواع اظهارنظرهای تعدیل شده

ماهیت تحریفهای بالهمیت

ماهیت محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب

پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی

شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر

اطلاع رسانی به ارکان راهبری

پیوست: نمونه هایی از گزارش حسابرس با اظهارنظرهای تعدیل شده نسبت به صورتهای مالی

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



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در رابطه با ارائه گزارش مناسب برای شرایطی مطرح شده است که حسابرس جهت اظهارنظر طبق استاندارد^۱ (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، به این نتیجه رسیده باشد که تعدیل اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ضروری است.

أنواع اظهارنظرهای تعدیل شده

۲. در این استاندارد سه نوع اظهارنظر تعدیل شده با عنوانین "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" و "عدم اظهارنظر" مشخص شده است. تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهارنظر، به موارد زیر بستگی دارد: (رک: بند ت-۱)

الف - ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است. این موضوعات شامل موارد زیر است:

- وجود تحریف در صورتهای مالی
- محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
- ابهام اساسی

ب - قضاوت حسابرس درباره بالهمیت یا فraigیر بودن آثار وجود تحریف یا آثار احتمالی محدودیت بر صورتهای مالی.

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 حسابرس ارائه نظر تعدیل شده صریح و مناسب، نسبت به صورتهای مالی در مواردی است که:

الف - حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شده، به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عاری از تحریف بالهمیت نیست؛ یا

ب - حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف بالهمیت نباشد.

تعاریف

۵. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

الف - ابهام - عبارت از موضوعی است که نتیجه آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد تجاری بستگی دارد، اما ممکن است بر صورتهای مالی، اثر گذارد.

ب - اظهارنظر تعدیل شده - اظهارنظر مشروط، اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر.

پ - فraigir - این واژه برای توصیف آثار تحریفها بر صورتهای مالی یا آثار تحریفهای احتمالی بر صورتهای مالی که به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده‌اند، به کار می‌رود. آثار فraigir بر صورتهای مالی مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

(۱) به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی محدود نمی‌شود؛

(۲) در صورت محدود شدن به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی، بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد؛ یا

(۳) از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.

الزمات

شرط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس

۶. حسابرس باید در شرایط زیر نظر خود را در گزارش تعدیل کند:

الف - براساس شواهد حسابرسی کسب شده به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عاری از تحریف بالهمیت نیست؛ یا (رک: بندی‌ها ت-۲ تا ت-۷)

ب - قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف بالهمیت نباشد. (رک: بندی‌ها ت-۸ تا ت-۱۲)

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

تغیین نوع اظهارنظر تعدیل شده

اظهارنظر مشروط

۷. حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

الف - با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنها بی یا در مجموع، نسبت به صورتهای مالی، بالهمیت است ولی فraigir نیست؛ یا

ب - قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بالهمیت باشد ولی فraigir نیست.

اظهارنظر مردود

۸. چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنها بی یا در مجموع، نسبت به صورتهای مالی، بالهمیت و فraigir (اساسی) است، باید نظر مردود ارائه کند.

عدم اظهارنظر

۹. در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بالهمیت و فraigir (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

۱۰. در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب درخصوص هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورتهای مالی، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی

۱۱. اگر پس از پذیرش کار حسابرسی، حسابرس متوجه شود که مدیران اجرایی در دامنه رسیدگی محدودیتی اعمال کرده اند که احتمالاً منجر به ارائه نظر مشروط یا عدم اظهارنظر خواهد شد، باید از مدیران اجرایی بخواهد که محدودیت را برطرف کنند.

۱۲. اگر مدیران اجرایی از برطرف کردن محدودیت اشاره شده در بند ۱۱ خودداری کنند، حسابرس باید موضوع را به ارکان راهبری واحد تجاری اطلاع دهد^۱ و امکان اجرای روشاهی جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بررسی کند.

۱۳. اگر حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب نباشد، باید به صورت زیر عمل کند:
الف - چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بالهمیت ولی غیر فraigir باشد، باید نظر مشروط ارائه کند؛ یا

ب - چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بالهمیت و فraigir (اساسی) باشد به طوری که ارائه نظر مشروط برای نشان دادن میزان اهمیت موضوع کافی نباشد، حسابرس باید: (رک: بندهای ت-۱۳ و ت-۱۴)

(۱) در صورت امکان و در شرایطی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، از کار حسابرسی کناره گیری کند؛ یا

(۲) در صورتی که کناره گیری از کار حسابرسی، قبل از صدور گزارش حسابرسی، امکانپذیر نباشد، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند.

۱۴. اگر حسابرس طبق بند ۱۳- ب - ۱ از کار حسابرسی کناره گیری کند، باید قبل از کناره گیری، همه تحریفهای شناسایی شده در جریان حسابرسی را که می توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود را به اطلاع ارکان راهبری برساند. (رک: بند ت- ۱۵)

اظهارنظر متفاوت

۱۵. در شرایط خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد تحریف، محدودیت در کسب شواهد و ابهام اساسی بر هر یک از صورتهای مالی متفاوت باشد، ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هر یک از صورتهای مالی ضرورت داشته باشد.

شكل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر

بند مبانی تعدیل

۱۶. در مواردی که حسابرس اظهارنظر خود را نسبت به صورتهای مالی تعدیل می کند، باید علاوه بر اجزای الزامی شده طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، بندی را نیز به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است، توصیف شده باشد. حسابرس باید این بند را قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان "مبانی اظهارنظر مشروط"، "مبانی اظهارنظر مردود" یا "مبانی عدم اظهارنظر" درج کند. (رک: بند ت- ۱۶)

۱۷. اگر تحریف بالهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورتهای مالی (شامل افسای موارد کمی) وجود داشته باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورتهای مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی توسط حسابرس عملی نباشد، حسابرس باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند.



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

۱۸. اگر تحریف بالهمیت در صورتهای مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشتها باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، موارد تحریف در افشا را توصیف کند.
۱۹. اگر تحریف بالهمیت در صورتهای مالی مربوط به عدم افشاء اطلاعاتی باشد که افشاء آنها الزامی است، حسابرس باید:
- الف - در باره موارد افشا نشده با ارکان راهبری مذکوره کند؛ (رك: بند ت - ۱۷) و
 - ب - در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند؛ (رك: بند ت - ۱۷) و
 - پ - اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره آن موارد، افشا کند مگر اینکه در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد.
۲۰. اگر تعدیل اظهارنظر حسابرس، در نتیجه محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، دلایل این محدودیت را ذکر کند.
۲۱. حتی اگر حسابرس نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، باید حسب مورد از عنوانی "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" یا "عدم اظهارنظر" برای بند اظهارنظر استفاده کند. (رك: بند های ت - ۱۹ و ت - ۲۱)
۲۲. اگر حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند، باید حسب مورد از عنوانی "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" یا "عدم اظهارنظر" برای بند اظهارنظر استفاده کند. (رك: بند های ت - ۱۹ و ت - ۲۱)
۲۳. چنانچه حسابرس به دلیل تحریف بالهمیت در صورتهای مالی نظر مشروط ارائه می کند، باید در بند اظهارنظر بیان کند که، به نظر این مؤسسه، "به استثنای آثار موارد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط"، صورتهای مالی، از تمام جنبه های بالهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. اگر تعدیل به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، وی باید از عبارتی مانند "به استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط" برای اظهارنظر تعدیل شده استفاده کند. (رك: بند ت - ۲۰)
۲۴. در مواردی که حسابرس نظر مردود ارائه می کند، باید در بند اظهارنظر بیان کند که به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موارد مندرج در بند "مبانی اظهارنظر مردود"، صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه نشده است.
۲۵. در صورتی که حسابرس به دلیل وجود محدودیت اساسی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، عدم اظهارنظر ارائه کند باید در بند اظهارنظر بیان کند که:
- الف - به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد مندرج در بند "مبانی عدم اظهارنظر"، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر امکان پذیر نبوده است؛ بنابراین،
 - ب - حسابرس نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی کند.
- همچنین در صورت وجود ابهام اساسی، حسابرس در بند اظهارنظر با ذکر اساسی بودن آثار احتمالی موارد ابهام مندرج در بند "عدم اظهارنظر"، نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی کند.
۲۶. توصیف مسئولیت حسابرس هنگام اظهارنظر مشروط یا مردود
- اگر حسابرس نظر مشروط یا مردود ارائه کند باید بند مسئولیت حسابرس را به نحوی اصلاح نماید که یانگر این موضوع باشد که به اعتقاد وی شواهد حسابرسی کسب شده به منظور فراهم کردن پشتونه اظهارنظر تعدیل شده، کافی و مناسب است.
۲۷. توصیف مسئولیت حسابرس هنگام ارائه عدم اظهارنظر
- چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند باید بند مقدمه گزارش خود را بیان اینکه حسابرسی صورتهای مالی به وی محول شده بود، اصلاح نماید. حسابرس همچنین باید توصیف مسئولیت حسابرس و توصیف دامنه حسابرسی را تنها با بیان این جملات تعديل کند: "مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است لیکن به دلیل موارد مندرج در بند "مبانی عدم اظهارنظر"، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر، میسر نبوده است."
۲۸. اطلاع رسانی به ارکان راهبری
- چنانچه انتظار رود حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند باید شرایطی که منجر به تعدیل مورد انتظار خواهد شد و نوع اظهارنظر را با ارکان راهبری در میان بگذارد. (رك: بند ت - ۲۲)



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعديل شده در گزارش حسابرس مستقل

توضیحات کاربردی

أنواع اظهارنظرهای تعديل شده (رک: بند ۲)

ت-۱. در جدول زیر، چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس بر نوع اظهارنظر وی با توجه به ماهیت و اهمیت موضوعی که منجر به تعديل شده است، و فرآگیری آثار یا آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، تشریح شده است:

قصاووت حسابرس در باره فرآگیر بودن آثار یا آثار احتمالی بر صورتهای مالی	ماهیت موضوعی که منجر به تعديل شده است
ب) اهمیت ولی غیر فرآگیر (اساسی)	تحريف بالهمیت صورتهای مالی
اظهارنظر محدود	محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
عدم اظهارنظر	-
عدم اظهارنظر	ابهام

ماهیت تحریفهای بالهمیت (رک: بند عالی)

ت-۲. طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظرشده ۱۳۸۹)، حسابرس به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی باید نتیجه‌گیری کند که آیا از عاری بودن صورتهای مالی از تحریفهای بالهمیت، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر^۱. این نتیجه‌گیری با توجه به ارزیابی حسابرس از آثار تحریفهای اصلاح نشده بر صورتهای مالی طبق استاندارد ۴۵۰، انجام می‌شود.

ت-۳. در استاندارد ۴۵۰، تحریف به عنوان هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشاء یک قلم گزارش شده در صورتهای مالی، و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشاء آن طبق الزامات استانداردهای حسابداری تعریف شده است. بنابراین، تحریف بالهمیت در صورتهای مالی ممکن است در رابطه با موارد زیر رخ دهد:

- الف - رویه‌های حسابداری انتخاب شده،
- ب - بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، یا
- پ - افشاء در صورتهای مالی.

رویه‌های حسابداری انتخاب شده

ت-۴. تحریف بالهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با رویه‌های حسابداری انتخاب شده، زمانی رخ می‌دهد که رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای سازگار نباشد.

ت-۵. استانداردهای حسابداری شامل الزاماتی برای تغییر در رویه‌های حسابداری است. در مواردی که واحد تجاری، رویه‌های عمده حسابداری را تغییر می‌دهد، ممکن است به دلیل عدم رعایت این الزامات تحریف بالهمیت در صورتهای مالی بوجود آید.

بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده

ت-۶. تحریف بالهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، هنگامی رخ می‌دهد که:

الف - رویه‌های حسابداری انتخاب شده طبق استانداردهای حسابداری اعمال نمی‌شود، از جمله زمانی که مدیران اجرایی، رویه‌های حسابداری انتخاب شده را در دوره‌های مختلف یا برای معاملات و رویدادهای مشابه به طور یکنواخت به کار نمی‌برند (نبود یکنواختی در کاربرد)؛ یا

ب - شیوه بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده نامناسب است (مانند اشتباه غیرعمدی در کاربرد یک رویه).

افشاء در صورتهای مالی

ت-۷. تحریف بالهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با کافی یا مناسب بودن افشاء در صورتهای مالی، زمانی رخ می‌دهد که:

الف - صورتهای مالی شامل همه موارد افشاء لازم طبق استانداردهای حسابداری نیست؛ یا

ب - موارد افشاء در صورتهای مالی، طبق استانداردهای حسابداری ارائه نشده باشد.

ماهیت محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب (رک: بند ۶-ب)

ت-۸. محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب از موارد زیر ناشی می‌شود:

الف - شرایط خارج از کنترل واحد تجاری؛

ب - شرایط مرتبط با ماهیت یا زمانبندی کار حسابرس؛ یا

پ - محدودیتهای ایجاد شده توسط مدیران اجرایی.

ت-۹. چنانچه حسابرس بتواند از طریق اجرای روشهای جایگزین به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد، محدودیت در اجرای یک روش حسابرسی منجر به محدودیت در دامنه حسابرسی نمی‌شود. در غیر این صورت، الزامات بندهای ۷-ب و ۱۰، حسب مورد اعمال می‌شود. محدودیتهای ایجاد شده توسط مدیران اجرایی ممکن است پیامدهای دیگری برای حسابرسی (مانند آثار آن بر ارزیابی خطرهای تقلب و ادامه کار توسط حسابرس) داشته باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۰

۲. استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بند ۱۱



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعديل شده در گزارش حسابرس مستقل

- ت-۱۰. نمونههایی از شرایط خارج از کنترل واحد تجاری عبارت است از:
- از بین رفتن استناد و مدارک حسابداری واحد تجاری.
 - ضبط استناد و مدارک حسابداری مربوط به یکی از بخش‌های عمله واحد تجاری توسط مراجع قانونی.
- ت-۱۱. نمونههایی از شرایط مرتبط با ماهیت یا زمانبندی کار حسابرسی عبارت است از:
- واحد تجاری ملزم به استفاده از روش حسابداری ارزش ویژه برای واحد تجاری وابسته است و حسابرس نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره اطلاعات مالی واحد تجاری وابسته به منظور ارزیابی اجرای مناسب روش ارزش ویژه به دست آورد.
 - زمان انتصاب حسابرس به گونه‌ای است که نمی‌تواند بر شمارش موجودیها نظرات کند.
 - حسابرس اجرای آزمونهای محظوظ را به تنهایی کافی نمی‌داند، اما کنترلهای داخلی اثربخش نیست.
- ت-۱۲. نمونههایی از محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب که از محدودیت ایجاد شده توسط مدیران اجرایی در دامنه حسابرسی ناشی می‌شود عبارت است از:
- مدیران اجرایی مانع نظرات حسابرس بر شمارش موجودی کالا می‌شوند.
 - مدیران اجرایی مانع از ارسال درخواست تأییدیه بروزن‌سازمانی در خصوص مانده حسابهای خاص توسط حسابرس می‌شوند.

پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی (رک: بندهای ۱۳-ب و ۱۴)

- ت-۱۳. در صورت اعمال محدودیت در دامنه حسابرسی توسط مدیران اجرایی، کاره‌گیری حسابرس از کار حسابرسی، ممکن است به مرحله تکمیل کار بستگی داشته باشد. اگر حسابرس کار حسابرسی را تقریباً تکمیل کرده باشد، ممکن است قبل از کناره‌گیری تصمیم بگیرد که تا حد امکان، کار را تکمیل و موضوع محدودیت در دامنه حسابرسی را در بند "مبانی عدم اظهارنظر" تشریح و عدم اظهارنظر ارائه کند.
- ت-۱۴. چنانچه حسابرس به واسطه قوانین یا مقررات ملزم به ادامه کار حسابرسی باشد، معمولاً کناره‌گیری از کار امکان‌پذیر نیست. چنین موردی اغلب در حسابرسی صورتهای مالی واحد‌های بخش عمومی مصدق می‌یابد.
- ت-۱۵. چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در دامنه حسابرسی تصمیم بگیرد از کار حسابرسی کناره‌گیری کند، ممکن است طبق الزامات حرفای، قانونی یا مقرراتی ملزم باشد دلایل کناره‌گیری خود را، به مراجع قانونی یا صاحبان واحد تجاری اطلاع دهد.

شكل و محتوای گزارش حسابرس هنگام تعديل اظهارنظر

بند مبانی تعديل (رک: بندهای ۱۹، ۱۷، ۱۶ و ۲۱-ب و ۲۱)

- ت-۱۶. همانگی در گزارش حسابرس به درک بهتر استفاده کنندگان و تشخیص شرایط غیرعادی در هنگام وقوع، کمک می‌کند. بنابراین، اگر چه همسانی در جمله‌بندی مبانی تعديل ممکن است امکان‌پذیر نباشد، ولی رعایت همانگی در شکل و محتوای گزارش حسابرس، مطلوب است.
- ت-۱۷. در موارد زیر، توصیف اطلاعات افشا نشده در بند مبانی تعديل امکان‌پذیر نیست:
- الف - اطلاعات مربوط توسط مدیران اجرایی تهیه نشده است یا به آسانی در دسترس حسابرس نباشد؛ یا
 - ب - به قضاویت حسابرس، توصیف اطلاعات افشا نشده در گزارش منجر به طولانی شدن غیرضروری آن شود.

- ت-۱۸. اظهار نظر مردود یا عدم اظهارنظر در رابطه با یک موضوع خاص توصیف شده در بند مبانی تعديل، توجیهی برای حذف توصیف سایر موضوعات مشخص شده‌ای که مستلزم تعديل اظهارنظر حسابرس است، نمی‌باشد. در چنین مواردی، افشاری این موضوعات که حسابرس از آنها آگاه می‌شود ممکن است برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مفید تلقی شود.

بند اظهارنظر (رک: بندهای ۲۲ و ۲۳)

- ت-۱۹. درج عنوان برای بند اظهارنظر در گزارش حسابرس، تعديل اظهارنظر و نوع تعديل را برای استفاده کننده به وضوح مشخص می‌کند.
- ت-۲۰. زمانیکه حسابرس نظر تعديل شده ارائه می‌کند، استفاده از عبارات کلی و غیرشفاف همانند "با توجه به توضیحات یاد شده" در بند اظهارنظر، مناسب نیست.

نمونه‌های گزارش حسابرس

- ت-۲۱. در پیوست این استاندارد، نمونههایی از گزارش حسابرس با اظهارنظرهای تعديل شده نسبت به صورتهای مالی، ارائه شده است.

اطلاع رسانی به ارکان راهبری (رک: بند ۲۸)

- ت-۲۲. اطلاع رسانی به ارکان راهبری درباره شرایطی که منجر به تعديل گزارش حسابرس خواهد شد و متن مورد نظر برای تعديل گزارش حسابرس، دارای مزیتهای زیر است:

- الف - آگاه کردن ارکان راهبری از تعديل (یا تعديلات) مورد نظر و دلایل (یا شرایط) آن؛
- ب - جلب نظر مساعد ارکان راهبری در خصوص واقعیتهای زیرینای تعديل (تعديلات) مورد نظر، یا تأیید موارد عدم توافق با مدیران اجرایی؛ و
- پ - دادن فرصت به ارکان راهبری برای ارائه اطلاعات و توضیحات بیشتر به حسابرس در ارتباط با موردی (موردی) که منجر به تعديل (تعديلات) مورد نظر می‌شود.



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعديل شده در گزارش حسابرس مستقل

پیوست: (رک: بند ت - ۲۱)

نمونه هایی از گزارش حسابرس با اظهارنظرهای تعديل شده نسبت به صورتهای مالی

- مثال توضیحی ۱ : گزارش حسابرس با اظهارنظر مشروط به دلیل تحریف بالهمیت صورتهای مالی.
- مثال توضیحی ۲ : گزارش حسابرس با اظهارنظر مردود به دلیل تحریف اساسی صورتهای مالی.
- مثال توضیحی ۳ : گزارش حسابرس با اظهارنظر مشروط به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.
- مثال توضیحی ۴ : گزارش حسابرس با عدم اظهارنظر به دلیل محدودیت اساسی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره چند عنصر صورتهای مالی.

مثال توضیحی ۱ : اظهارنظر مشروط به دلیل تحریف بالهمیت 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.
- موجودی مواد و کالا تحریف شده است. فرض می شود که این تحریف بالهمیت ولی غیر فraigir باشد.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به 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 مذبور، 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 صورتها عاری از تحریف بالهمیت 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 مذبور ایجاب می کند این مؤسسه الزامات آین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بالهمیت 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 مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرهای، کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن پراوردهای 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 بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعديل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ ××× میلیون ریال می شود.

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 مذبور، از تمام جنبه‌های بالهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

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

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - می تواند در سبرگ م مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهار نظرهای تعديل شده در گزارش حسابرس مستقل

**مثال توضیحی ۲: اظهار نظر مردود به دلیل تحریف اساسی
مفروضات:**

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی تلفیقی حسابرسی شده است. صورتهای مالی تلفیقی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری اصلی با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- صورتهای مالی به دلیل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی، تحریف شده است. فرض می شود که این تحریف بالهمیت و فرآگیر (اساسی) باشد. آثار تحریف صورتهای مالی به دلیل غیرعملی بودن، مشخص نیست.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

**گزارش حسابرس مستقل
به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)**

گزارش نسبت به صورتهای مالی گروه و شرکت نمونه صورتهای مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه های تلفیقی گروه و شرکت به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجود نقد تلفیقی گروه و شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت های توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی
مسئولیت تهیه صورتهای مالی گروه و شرکت نمونه طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه ای که این صورتها عاری از تحریف بالهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس
مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند این مؤسسه الزامات آین رفتار حرفه ای را رعایت و حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بالهمیت 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 قضایت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بالهمیت 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 اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن روشهای حسابداری استفاده شده و معقول بودن براوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر مردود نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

مبانی اظهار نظر مردود
همانگونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است، شرکت نمونه، صورتهای مالی شرکت فرعی الف را که در سال ۱۳×۱ تحصیل شده، به دلیل عدم تعیین ارزش های منصفانه برخی داراییها و بدھیهای بالهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نکرده است. بنابراین، این سرمایه گذاری به بهای تمام شده در صورتهای مالی تلفیقی منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی شرکت فرعی یاد شده باید به دلیل تحت کنترل بودن توسط شرکت نمونه، در صورتهای مالی گروه تلفیق می شد. در صورت تلفیق صورتهای مالی شرکت الف، بسیاری از عناصر صورتهای مالی گروه به طور اساسی تحت تأثیر قرار می گرفت.

اظهار نظر مردود
به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند مبانی اظهار نظر مردود، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بالهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی
[شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود.
[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]
[نشانی حسابرس - در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز می تواند درج شود]



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعديل شده در گزارش حسابرس مستقل

مثال توضیحی ۳: اظهارنظر مشروط به دلیل محدودیت 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.
- حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درخصوص بخشی از موجودیهای مواد و کالا نبوده است. فرض می‌شود آثار احتمالی این محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بالهمیت ولی غیرفراغیر است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگر را نیز طبق قانون به 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 ۱۳۴۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مذبور، 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 صورتها عاری از تحریف بالهمیت 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 مذبور ایجاد می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بالهمیت 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 قضایت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بالهمیت 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
مبلغ ... میلیون ریال از موجودی مواد و کالای شرکت نمونه به صورت امانی نزد شرکت الف می‌باشد. این مؤسسه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره این موجودیها در تاریخ ترازنامه به دست آورد. بنابراین، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت میسر نگردیده است.

اظهارنظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۴۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مذبور، از تمام جنبه‌های بالهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

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

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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



استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعديل شده در گزارش حسابرس مستقل

مثال توضیحی ۴ : عدم اظهارنظر به دلیل محدودیت اساسی
مفروضات :

- حسابرسی مجموعه کاملی از صورتهای مالی به مؤسسه حسابرسی محول شده است. صورتهای مالی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری و با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- حسابرس نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره موجودیهای مواد و کالا و حسابهای دریافتی کسب کند. فرض می شود که آثار احتمالی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بالهمیت و فرآگیر (اساسی) باشد.
- حسابرس علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی حسابرسی 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 آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول 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 کترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتها عاری از تحریف بالهمیت 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، لیکن به دلیل موضوعات توصیف شده در بند مبانی عدم اظهارنظر، این مؤسسه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نیست.

مبانی عدم اظهارنظر

- این مؤسسه بعد از ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ به عنوان حسابرس دعوت به کار شد و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودیهای مواد و کالا در ابتداء و انتهای سال نظرارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روش‌های حسابرسی نیز نتوانسته است خود را، درخصوص مقدایر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ که به ترتیب به مبالغ ××× و ××× میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است، مقاعد کند.
- بکارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در ۳۰ آذر ماه ۱۳۰۱ منجر به بروز اشبهات متعددی در حسابهای دریافتی شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سیستم برطرف نشده و اشبهات نیز اصلاح نگردیده است. این مؤسسه نتوانسته است با استفاده از اخذ تأییدیه یا سایر روش‌های حسابرسی، حسابهای دریافتی در تاریخ ترازنامه به مبلغ ××× میلیون ریال را اثبات کند.

با توجه به موضوعات یاد شده، این مؤسسه نتوانسته است تعديلات احتمالی درخصوص موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتی را مشخص کند.

عدم اظهارنظر
به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موضوعات توصیف شده در بند مبانی عدم اظهارنظر، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر را کسب کند و در نتیجه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده، امکانپذیر نیست.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی [شکل و محتوای این بخش از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود.]
[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]
[نشانی حسابرس- می تواند در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز درج شود]