

استاندارد حسابرسی ۲۰۵  
اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

فهرست

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲	انواع اظهارنظریهای تعدیل شده
۳	تاریخ اجرا
۴	اهداف
۵	تعاریف
	الزامات
۶	شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس
۷-۱۵	تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده
۱۶-۲۹	شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر
۳۰	اطلاع رسانی به ارکان راهبری
	توضیحات کاربردی
ت-۱	انواع اظهارنظریهای تعدیل شده
ت-۲ تا ت-۱۲	شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس
ت-۱۳ تا ت-۱۶	تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده
ت-۱۷ تا ت-۲۶	شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر
ت-۲۷	اطلاع رسانی به ارکان راهبری

پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس با اظهارنظریهای 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**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

**کلیات**

**دامنه کاربرد**

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در رابطه با صدور گزارشی مناسب برای شرایطی مطرح شده است که حسابرس هنگام اظهارنظر طبق استاندارد ۷۰۰، به این نتیجه رسیده باشد که تعدیل اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ضروری است. علاوه بر این، در این استاندارد چگونگی تعدیل شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر حسابرس مطرح می شود. در تمامی موارد، الزامات گزارشگری مندرج در استاندارد ۷۰۰ کاربرد دارد که در این استاندارد تکرار نمی شود مگر اینکه ذکر مجدد آنها ضرورت داشته باشد یا به واسطه الزامات این استاندارد، آن الزامات تعدیل شده باشند.

**انواع اظهارنظریهای تعدیل شده**

۲. در این استاندارد سه نوع اظهارنظر تعدیل شده با عناوین "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" و "عدم اظهارنظر" مشخص شده است. تصمیم گیری در خصوص تعیین نوع اظهارنظر مناسب، به موارد زیر بستگی دارد:

الف. ماهیت مسئله ای که منجر به تعدیل اظهارنظر می شود. این مسائل شامل موارد زیر است:

• وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی.

• احتمال وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی در شرایطی که کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب مقدور نیست.

ب. قضاوت حسابرس درباره فراگیر بودن آثار یا آثار احتمالی مسئله مورد نظر بر صورتهای مالی. (رک: بند ۱-۱)

**تاریخ اجرا**

۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

**هدف**

۴. هدف حسابرس، ارائه شفاف و مناسب اظهارنظر تعدیل شده نسبت به صورتهای مالی در مواردی است که:

الف. حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده، چنین نتیجه گیری می کند که صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا

ب. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب توسط حسابرس برای اینکه نتیجه گیری کند صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت است، مقدور نباشد.

**تعاریف**

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

---

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

الف. **فراگیر** - در ارتباط با تحریفها، این واژه برای توصیف آثار تحریفها یا تحریفهای احتمالی بر صورتهای مالی که به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده‌اند، به کار می‌رود. آثار فراگیر بر صورتهای مالی، مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

(۱) به حسابها یا اقلام خاصی از صورتهای مالی محدود نمی‌شوند؛

(۲) در صورت محدود شدن به حسابها یا اقلام خاصی از صورتهای مالی، آن حسابها یا اقلام خاص بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل می‌دهند یا می‌توانند تشکیل دهند؛ یا

(۳) از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده‌کنندگان، اساسی به شمار می‌روند.

ب. **اظهارنظر تعدیل شده** - اظهارنظر مشروط، اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی.

### الزامات

#### شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس

۶. حسابرس زمانی باید اظهارنظر خود را در گزارش حسابرس تعدیل کند که:

الف. براساس شواهد حسابرسی کسب شده چنین نتیجه‌گیری کند که صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا (رک: بندهای ت-۲ تا ت-۷)

ب. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب توسط حسابرس برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف بااهمیت، مقدور نباشد. (رک: بندهای ت-۸ تا ت-۱۲)

#### تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده

##### اظهارنظر مشروط

۷. حسابرس باید زمانی اظهارنظر مشروط ارائه کند که:

الف. با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، چنین نتیجه‌گیری کند که آثار تحریفها، به تنهایی یا در مجموع، بر صورتهای مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا

ب. کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر توسط حسابرس مقدور نباشد، اما حسابرس چنین نتیجه‌گیری کند که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می‌تواند بااهمیت باشد، ولی فراگیر نیست.

##### اظهارنظر مردود

۸. هنگامی که حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، چنین نتیجه‌گیری کند که آثار تحریفها، به تنهایی یا در مجموع، بر صورتهای مالی، بااهمیت و فراگیر است، باید اظهارنظر مردود ارائه کند.

##### عدم اظهارنظر

۹. هنگامی که کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر توسط حسابرس مقدور نباشد و حسابرس چنین نتیجه‌گیری کند که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی، در صورت وجود، می‌تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

## استاندارد حسابرسی ۲۰۵

### اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

۱۰. در شرایط بسیار نادر که ابهامات متعددی وجود دارد، به‌رغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از موارد ابهام، به دلیل تعاملات بالقوه آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی ابهامات مذکور بر صورتهای مالی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی میسر نیست و در این صورت حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

*پیامد مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به دلیل محدودیت تحمیل شده توسط مدیران اجرایی پس از پذیرش کار حسابرسی*

۱۱. اگر پس از پذیرش کار، حسابرس از این موضوع مطلع شود که مدیران اجرایی، محدودیتی در دامنه رسیدگی تحمیل کرده‌اند که به احتمال زیاد منجر به ارائه اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر خواهد شد باید از مدیران اجرایی بخواهد که آن محدودیت را برطرف کنند.

۱۲. اگر مدیران اجرایی از برطرف کردن محدودیت مندرج در بند ۱۱ خودداری کنند، حسابرس باید این مسئله را به ارکان راهبری واحد تجاری اطلاع دهد (مگر اینکه تمامی اعضای ارکان راهبری، جزو مدیران اجرایی باشند<sup>۱</sup>)، و امکان اجرای روشهای جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بررسی کند.

۱۳. اگر کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب توسط حسابرس مقدور نباشد، حسابرس باید متناسب با پیامدهای آن به شرح زیر اقدام کند:

الف. اگر حسابرس چنین نتیجه‌گیری کند که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می‌تواند بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد، باید اظهارنظر مشروط ارائه کند؛ یا

ب. اگر حسابرس چنین نتیجه‌گیری کند که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می‌تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، طوری که مشروط کردن اظهارنظر برای نشان دادن میزان اهمیت موضوع کافی نباشد، حسابرس باید:

۱) در صورت امکان و در شرایطی که منع قانونی یا مقرراتی وجود ندارد، از کار حسابرسی کناره‌گیری کند؛ یا (رک: بند ت-۱۳)

۲) در صورتی که کناره‌گیری از کار، قبل از صدور گزارش حسابرس، امکانپذیر نباشد، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند. (رک: بند ت-۱۴)

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

*سایر ملاحظات مرتبط با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر*

۱۵. هنگامی که حسابرس، با توجه به یک چارچوب گزارشگری مالی خاص، ارائه اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر را نسبت به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد ضروری تشخیص می‌دهد، گزارش وی نباید شامل اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به یکی از صورتهای مالی یا یک یا چند عنصر، حساب یا قلم خاص از یک صورت مالی، با توجه به همان چارچوب گزارشگری

۱. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند ۱۳

**استاندارد حسابرسی ۷۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مالی، باشد زیرا با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد در تناقض خواهد بود.<sup>۱</sup>  
(رک: بند ت-۱۶)

**شکل و محتوای گزارش حسابرسی در موارد تعدیل اظهارنظر**

**اظهارنظر حسابرسی**

۱۶. در مواردی که حسابرسی اظهارنظر خود را تعدیل می کند باید حسب مورد از عناوین "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" یا "عدم اظهارنظر" برای بخش اظهارنظر استفاده کند. (رک: بندهای ت-۱۷ تا ت-۱۹)

**اظهارنظر مشروط**

۱۷. در مواردی که حسابرسی به دلیل وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اظهارنظر مشروط ارائه می کند باید در اظهارنظر خود بیان کند که، به نظر حسابرسی، "به استثنای آثار موارد توصیف شده در بخش مبانی اظهارنظر مشروط":

الف. صورتهای مالی، [...] را، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، به نحو منصفانه نشان می دهد (برای چارچوب ارائه منصفانه)، یا

ب. صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه شده است (برای چارچوب رعایت). در مواردی که تعدیل اظهارنظر حسابرسی به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، حسابرسی باید از عبارت "به استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بخش مبانی اظهارنظر مشروط" برای اظهارنظر تعدیل شده استفاده کند. (رک: بند ت-۲۰)

**اظهارنظر مردود**

۱۸. در مواردی که حسابرسی اظهارنظر مردود ارائه می کند باید در اظهارنظر خود بیان کند که، به نظر حسابرسی، به دلیل اساسی بودن آثار موارد مندرج در بخش "مبانی اظهارنظر مردود":

الف. صورتهای مالی، [...] را، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، به نحو منصفانه نشان نمی دهد (برای چارچوب ارائه منصفانه)، یا

ب. صورتهای مالی، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه نشده است (برای چارچوب رعایت).

**عدم اظهارنظر**

۱۹. در مواردی که حسابرسی به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، عدم اظهارنظر ارائه می کند باید در بخش اظهارنظر:

الف. بیان کند که حسابرسی نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی کند،

---

۱. استاندارد حسابرسی ۸۰۵، "ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی" به شرایطی می پردازد که اظهارنظر جداگانه ای نسبت به یک یا چند عنصر، حساب یا قلم خاص از یک صورت مالی ارائه می شود.

## استاندارد حسابرسی ۷۰۵

### اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

- ب. بیان کند که به دلیل اساسی بودن آثار مسائل توصیف شده در بخش مبانی عدم اظهارنظر، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرسی نسبت به صورتهای مالی، امکانپذیر نبوده است، و
- پ. گزاره الزامی طبق بند ۲۴-ب استاندارد ۷۰۰ را که تصریح می کند صورتهای مالی حسابرسی شده است، به این صورت اصلاح کند که حسابرسی صورتهای مالی به حسابرسی محول شده است.

#### مبانی اظهارنظر

۲۰. در مواردی که حسابرسی اظهارنظر خود را نسبت به صورتهای مالی تعدیل می کند، باید علاوه بر درج اجزای الزامی طبق استاندارد ۷۰۰: (رک: بند ت-۲۱)

الف) عنوان بخش "مبانی اظهارنظر" را که طبق بند ۲۸ استاندارد ۷۰۰ الزامی گردیده است، حسب مورد با یکی از عناوین "مبانی اظهارنظر مشروط"، "مبانی اظهارنظر مردود" یا "مبانی عدم اظهارنظر" جایگزین نماید، و

ب) در این بخش، مسئله (مسائلی) را که منجر به تعدیل اظهارنظر گردیده است، توصیف کند.

۲۱. در صورت وجود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی که با مبالغ خاصی از صورتهای مالی (شامل موارد افشای کمی) مرتبط است، حسابرسی باید در بخش مبانی اظهارنظر، آن تحریف را توصیف و آثار مالی آن را بر صورتهای مالی به صورت کمی تصریح کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد که در این صورت، حسابرسی باید در همین بخش به این موضوع اشاره کند. (رک: بند ت-۲۲)

۲۲. اگر تحریف بااهمیت صورتهای مالی، مربوط به موارد افشای کیفی باشد، حسابرسی باید در بخش مبانی اظهارنظر، شرحی از چگونگی تحریف موارد افشای مربوط را درج کند.

۲۳. اگر تحریف بااهمیت صورتهای مالی، مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آنها الزامی است، حسابرسی باید:

الف. درباره اطلاعات افشا نشده با ارکان راهبری مذاکره کند؛

ب. در بخش مبانی اظهارنظر، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند؛ و

پ. اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره آن، افشا کند مگر اینکه در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد. (رک: بند ت-۲۳)

۲۴. اگر تعدیل اظهارنظر حسابرسی، در نتیجه مقذور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، حسابرسی باید در بخش مبانی اظهارنظر، دلایل این محدودیت را درج کند.

۲۵. در مواردی که حسابرسی اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه می کند، باید گزاره ای که طبق بند ۲۸-ت استاندارد ۷۰۰ درج آن در بخش مبانی اظهارنظر حسابرسی الزامی است و تصریح می کند که به اعتقاد حسابرسی شواهد حسابرسی کسب شده، به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرسی، کافی و مناسب است، را، حسب مورد، با افزودن واژگان "مشروط" یا "مردود" بعد از واژه "اظهارنظر" اصلاح کند.

## استاندارد حسابرسی ۷۰۵

### اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

۲۶. در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می کند، گزارش حسابرس نباید شامل اجزای الزامی طبق بندهای ۲۸-ب و ۲۸-ت استاندارد ۷۰۰ باشد. این اجزا به شرح زیر می باشند:

الف) اشاره به آن بخش از گزارش حسابرس که مسئولیت های حسابرس در آن توصیف شده است؛ و

ب) گزاره ای در مورد اینکه شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرس، کافی و مناسب است یا خیر.

۲۷. حتی در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه می کند، باید در بخش مبانی اظهارنظر، هر گونه مسائل عمده دیگری را که از آن مطلع شده است و می توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود، همراه با آثار آنها توصیف کند. (رک: بند ت-۲۴)

*توصیف مسئولیت های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می کند*

۲۸. در مواردی که حسابرس به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نسبت به صورتهای مالی، عدم اظهارنظر ارائه می کند باید بخش توصیف مسئولیت های حسابرس به شرح بندهای ۳۸ و ۳۹ استاندارد ۷۰۰ را به گونه ای اصلاح کند که صرفاً شامل گزاره های زیر باشد: (رک: بند ت-۲۵)

الف. مسئولیت حسابرس، انجام حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی و صدور گزارش حسابرس است؛

ب. اما به دلیل مسائل توصیف شده در بخش "مبانی عدم اظهارنظر"، حسابرس نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، کسب کند، و

پ. گزاره ای در مورد استقلال حسابرس و سایر مسئولیت های اخلاقی حسابرس که طبق بند ۲۸ (پ) استاندارد ۷۰۰ الزامی است.

ملاحظات خاص در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می کند

۲۹. در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می کند، گزارش حسابرس نباید شامل بخش مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱<sup>۱</sup> یا بخش سایر اطلاعات طبق استاندارد ۷۲۰<sup>۲</sup> باشد، مگر اینکه طبق قوانین و مقررات ملزم به ارائه این بخشها باشد. (رک: بند ت-۲۶)

### اطلاع رسانی به ارکان راهبری

۳۰. در مواردی که حسابرس قصد دارد اظهارنظر خود را تعدیل کند باید شرایطی را که منجر به تعدیل شده و جمله بندی آن را با ارکان راهبری در میان بگذارد. (رک: بند ت-۲۷)

\*\*\*

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۱، "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل"، بندهای ۱۱ تا ۱۳

۲. استاندارد حسابرسی ۷۲۰، "مسئولیت های حسابرس در قبال سایر اطلاعات (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"، بند ت-۵۴



**استاندارد حسابرسی ۷۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
 (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

**توضیحات کاربردی**

انواع اظهارنظریهای تعدیل شده (رک: بند ۲)

ت - ۱. جدول زیر نشان دهنده چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس بر نوع اظهارنظر وی با توجه به ماهیت و اهمیت مسئله‌ای که منجر به تعدیل شده است، و فراگیری آثار یا آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، می‌باشد:

قضاوت حسابرس در باره فراگیر بودن آثار یا آثار احتمالی بر صورتهای مالی		ماهیت مسئله‌ای که منجر به تعدیل شده است
بااهمیت ولی غیر فراگیر	بااهمیت و فراگیر (اساسی)	
اظهارنظر مشروط	اظهارنظر مردود	تحریف بااهمیت صورتهای مالی
اظهارنظر مشروط	عدم اظهارنظر	مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب

شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس

ماهیت تحریفهای بااهمیت (رک: بند ۶-الف)

ت - ۲. طبق استاندارد ۷۰۰، حسابرس به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی باید در این باره نتیجه‌گیری کند که آیا از اینکه صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، عاری از تحریفهای بااهمیت است، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر<sup>۱</sup>. در این نتیجه‌گیری، طبق استاندارد ۴۵۰، ارزیابی حسابرس از آثار تحریفهای اصلاح نشده بر صورتهای مالی مورد توجه قرار می‌گیرد.

ت - ۳. در استاندارد ۴۵۰، تحریف به عنوان هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورتهای مالی، و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط تعریف شده است. بنابراین، تحریف بااهمیت در صورتهای مالی ممکن است در ارتباط با موارد زیر روی دهد:

الف. مناسب بودن رویه‌های حسابداری انتخاب شده،

ب. بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، یا

پ. مناسب بودن اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی و کفایت آن.

مناسب بودن رویه‌های حسابداری انتخاب شده

ت - ۴. تحریف بااهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با مناسب بودن رویه‌های حسابداری انتخاب شده توسط مدیران اجرایی، زمانی ممکن است روی دهد که:

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۱

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

**استاندارد حسابرسی ۷۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

- الف. رویه‌های حسابداری انتخاب شده با چارچوب گزارشگری مالی مربوط در تعارض باشد،
- ب. صورتهای مالی به درستی رویه حسابداری مرتبط با یک قلم عمده گزارش شده در صورت وضعیت مالی و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی را توصیف نکند، یا
- پ. معاملات و رویدادهای مبنای صورتهای مالی به گونه‌ای در آن ارائه یا افشا نشده باشد که ارائه منصفانه حاصل شود.
- ت - ۵. چارچوب‌های گزارشگری مالی اغلب شامل الزاماتی برای نحوه حسابداری و افشای هرگونه تغییر در رویه‌های حسابداری است. در مواردی که واحد تجاری، رویه‌های حسابداری عمده را تغییر می‌دهد، ممکن است به دلیل عدم رعایت این الزامات، تحریف بااهمیتی در صورتهای مالی روی دهد.

بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده

- ت - ۶. تحریف بااهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده، می‌تواند در موارد زیر روی دهد:
- الف. زمانی که رویه‌های حسابداری انتخاب شده طبق چارچوب گزارشگری مالی به صورت یکنواخت 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. زمانی که شیوه بکارگیری رویه‌های حسابداری انتخاب شده نامناسب است (مانند اشتباه غیرعمدی در کاربرد یک رویه).

مناسب بودن اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی و کفایت آن

- ت - ۷. تحریف بااهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با مناسب بودن اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی یا کفایت آن، ممکن است در موارد زیر روی دهد:
- الف. صورتهای مالی شامل همه موارد افشای لازم طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط نباشد،
- ب. موارد افشا در صورتهای مالی، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط ارائه نشده باشد، یا
- پ. برای دستیابی به ارائه منصفانه، ارائه اطلاعاتی بیش از آنچه که افشای آن به طور مشخص طبق چارچوب گزارشگری مالی الزامی است، ضروری باشد اما اطلاعات مذکور در صورتهای مالی افشا نشده باشد.

دلایل مقذور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب (رک: بند ۶-ب)

- ت - ۸. مقذور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب (که از آن به عنوان محدودیت در دامنه حسابرسی نیز یاد می‌شود) ممکن است از موارد زیر ناشی شود:
- الف. شرایط خارج از کنترل واحد تجاری؛
- ب. شرایط مرتبط با ماهیت یا زمانبندی کار حسابرسی؛ یا
- پ. محدودیتهای تحمیل شده توسط مدیران اجرایی.

- ت - ۹. چنانچه حسابرس بتواند با اجرای روشهای جایگزین به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد، مقذور نبودن اجرای یک روش حسابرسی منجر به محدودیت در دامنه حسابرسی نمی‌شود. در غیر این صورت، الزامات بند ۷-ب و بندهای ۹ و ۱۰،

## استاندارد حسابرسی ۲۰۵

### اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

حسب مورد اعمال می شود. محدودیتهای تحمیل شده توسط مدیران اجرایی ممکن است پیامدهای دیگری (مانند آثار آن بر ارزیابی خطرهای تقلب و ادامه کار توسط حسابرس) برای حسابرسی داشته باشد.

ت - ۱۰. نمونه‌هایی از شرایط خارج از کنترل واحد تجاری عبارت است از:

- از بین رفتن اسناد و مدارک حسابداری واحد تجاری.
- ضبط اسناد و مدارک حسابداری مربوط به یکی از بخشهای عمده 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 ولی کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره اطلاعات مالی واحد تجاری وابسته به منظور ارزیابی اجرای مناسب روش ارزش ویژه توسط حسابرس مقدور نیست.

- انتخاب حسابرس در زمانی صورت پذیرفته است که نظارت وی بر شمارش موجودیها مقدور نیست.

- حسابرس اتکا بر آزمونهای محتوا را به تنهایی کافی نمی داند، اما کنترلهای داخلی واحد تجاری نیز اثربخش نیست.

ت - ۱۲. نمونه‌هایی از محدودیت تحمیل شده در دامنه حسابرسی توسط مدیران اجرایی به شرح زیر است:

- مدیران اجرایی مانع از نظارت حسابرس بر شمارش موجودیها شوند.
- مدیران اجرایی مانع از ارسال درخواست تأییدیه برای برخی مانده حسابها توسط حسابرس شوند.

### تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده

پیامد مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به دلیل محدودیت تحمیل شده توسط مدیران اجرایی پس از پذیرش کار حسابرسی (رک: بندهای ۱۳-ب-۱ و ۱۴)

ت - ۱۳. در صورت تحمیل محدودیت در دامنه حسابرسی توسط مدیران اجرایی، امکان کناره گیری حسابرس از کار حسابرسی، ممکن است به مرحله تکمیل کار بستگی داشته باشد. اگر حسابرس کار حسابرسی را تا حدود زیادی تکمیل کرده باشد، ممکن است قبل از کناره گیری تصمیم بگیرد تا حد امکان، کار را تکمیل کند و موضوع محدودیت در دامنه حسابرسی را در بخش "مبانی عدم اظهارنظر" تشریح و عدم اظهارنظر ارائه نماید.

ت - ۱۴. چنانچه حسابرس به واسطه قوانین یا مقررات ملزم به ادامه کار حسابرسی باشد، معمولاً کناره گیری از کار امکانپذیر نیست. چنین وضعیتی اغلب در حسابرسی صورتهای مالی واحدهای بخش عمومی مصداق می یابد.

ت - ۱۵. در مواردی که حسابرس به دلیل وجود محدودیت در دامنه حسابرسی چنین نتیجه گیری می کند که کناره گیری از کار ضروری است، ممکن است طبق الزامات حرفه‌ای، قانونی یا مقرراتی ملزم باشد دلایل کناره گیری خود را به مراجع نظارتی یا مالکان واحد تجاری اطلاع دهد.

## استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

سایر ملاحظات مرتبط با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر (رک: بند ۱۵)

ت - ۱۶. موارد زیر، مثالهایی از شرایط گزارشگری است که با اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر در تناقض نیست:

- ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به صورتهای مالی تهیه شده بر اساس یک چارچوب گزارشگری مالی خاص و در همان گزارش، ارائه اظهارنظر مردود نسبت به همان صورتهای مالی بر اساس یک چارچوب گزارشگری مالی متفاوت.<sup>۱</sup>
- ارائه عدم اظهارنظر نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی، در موارد مقتضی، و ارائه اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی (به استاندارد ۵۱۰<sup>۲</sup> مراجعه شود). در این شرایط، حسابرس عدم اظهارنظر را نسبت به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد ارائه نمی کند.

### شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر

مثالهای تشریحی از گزارش حسابرس (رک: بند ۱۶)

ت - ۱۷. مثالهای تشریحی ۱ و ۲ در پیوست این استاندارد، نمونه هایی از گزارش حسابرس، به ترتیب، با اظهارنظرهای مشروط و مردود، بدلیل تحریف صورتهای مالی می باشند.

ت - ۱۸. مثال تشریحی ۳ در پیوست این استاندارد شامل گزارش حسابرس با اظهارنظر مشروط بدلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب توسط حسابرس است. مثال تشریحی ۴ شامل عدم اظهارنظر بدلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد یک عنصر خاص صورتهای مالی می باشد. مثال تشریحی ۵ شامل عدم اظهارنظر بدلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد چند عنصر صورتهای مالی است. در هر دو مورد اخیر، آثار احتمالی مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورتهای مالی بااهمیت و فراگیر است. در پیوستهای سایر استانداردها، نظیر استاندارد ۵۷۰<sup>۳</sup>، که شامل الزامات گزارشگری است، نیز مثالهای تشریحی از گزارش حسابرس با اظهارنظرهای تعدیل شده ارائه گردیده است.

اظهارنظر حسابرس (رک: بند ۱۶)

ت - ۱۹. تعدیل عنوان بخش اظهارنظر، باعث شفاف شدن این موضوع برای استفاده کنندگان می شود که اظهارنظر حسابرس تعدیل شده است و نوع تعدیل را نیز نشان می دهد.

اظهارنظر مشروط (رک: بند ۱۷)

ت - ۲۰. در مواردی که حسابرس اظهارنظر مشروط ارائه می کند، استفاده از عبارات کلی و غیرشفاف همانند "با توجه به توضیحات یاد شده" در بخش اظهارنظر، مناسب نیست.

۱. به بند ت- ۲۷ استاندارد حسابرسی ۷۰۰ برای توصیف این شرایط مراجعه شود.

۲. استاندارد حسابرسی ۵۱۰، "حسابرسی نخستین - مانده های اول دوره (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بند ۱۰

۳. استاندارد حسابرسی ۵۷۰، "تداوم فعالیت (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)"

**استاندارد حسابرسی ۷۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مبانی اظهارنظر (رک: بندهای ۲۰، ۲۱، ۲۳ و ۲۷)

ت - ۲۱. یکنواختی در گزارش حسابرس به درک بهتر استفاده کنندگان و تشخیص شرایط غیرعادی در هنگام وقوع، کمک می‌کند. بنابراین، اگر چه همسانی در جمله‌بندی مبانی اظهارنظر تعدیل شده و توصیف دلایل تعدیل ممکن است امکانپذیر نباشد، ولی رعایت یکنواختی در شکل و محتوای گزارش حسابرس، مطلوب است.

ت-۲۲. نمونه‌ای از آثار مالی تحریفهای بااهمیت که ممکن است در بخش مبانی اظهارنظر در گزارش حسابرس بیان شود کمی کردن آثار بیش‌نمایی موجودی کالا بر مالیات بر درآمد، سود قبل از مالیات، سود خالص و حقوق مالکانه است.

ت - ۲۳. در موارد زیر، افشای اطلاعات حذف شده، در بخش مبانی اظهارنظر، امکانپذیر نیست:

الف. اطلاعات مربوط توسط مدیران اجرایی تهیه نشده است یا به آسانی در دسترس حسابرس نباشد؛ یا

ب. به قضاوت حسابرس، افشای اطلاعات حذف شده در گزارش حسابرس منجر به طولانی شدن غیرضروری آن شود.

ت - ۲۴. ارائه اظهار نظر مردود یا عدم اظهارنظر بر اساس یک مسئله خاص توصیف شده در بخش مبانی اظهارنظر، توجیهی برای حذف توصیف سایر مسائل مشخص شده‌ای نیست که در غیر اینصورت می‌توانست مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس باشد. در چنین مواردی، افشای اینگونه مسائل که حسابرس از آنها آگاه می‌شود می‌تواند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مفید باشد.

*توصیف مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می‌کند (رک: بند ۲۸)*

ت - ۲۵. در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می‌کند، همانگونه که در مثالهای تشریحی ۴ و ۵ پیوست این استاندارد نشان داده شده است، استفاده از گزاره‌های زیر در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی (به جای بخش مبانی اظهارنظر)، مناسب‌تر است:

• گزاره الزامی طبق بند ۲۸-الف استاندارد ۷۰۰ با تصریح اینکه مسئولیت حسابرس، انجام حسابرسی صورتهای مالی واحد تجاری طبق استانداردهای حسابرسی است، تعدیل شود.

• گزاره الزامی طبق بند ۲۸-پ استاندارد ۷۰۰ در مورد استقلال و سایر مسئولیت‌های اخلاقی حسابرس.

ملاحظات خاص هنگام ارائه عدم اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی (رک: بند ۲۹)

ت - ۲۶. ارائه دلایل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در بخش مبانی عدم اظهارنظر گزارش حسابرس، اطلاعات سودمندی را برای استفاده کنندگان در این خصوص فراهم می‌کند که چرا حسابرس نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کرده است، و همچنین می‌تواند مانع از اتکای نامناسب نسبت به صورتهای مالی شود. با این حال، ممکن است از اطلاع‌رسانی هرگونه مسائل عمده حسابرسی غیر از مسائلی که موجب عدم اظهارنظر شده است، چنین استنباط شود که صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد در رابطه با آن مسائل، در مقایسه با شرایطی که گزارش حسابرس با عدم اظهارنظر ولی بدون درج مصادیق مسائل عمده حسابرسی صادر شده است، قابل اتکاتر می‌باشد و این موضوع با عدم

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد سازگار نیست. به همین ترتیب، درج بخش سایر اطلاعات طبق استاندارد ۷۲۰ که به ارزیابی حسابرس از سازگاری سایر اطلاعات با صورتهای مالی می پردازد، مناسب نیست. بنابراین، طبق بند ۲۹ این استاندارد، هنگام ارائه عدم اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی، درج بخش مسائل عمده حسابرسی و بخش سایر اطلاعات در گزارش حسابرس منع شده است مگر اینکه حسابرس طبق قوانین یا مقررات، به اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی و سایر اطلاعات ملزم شده باشد.

*اطلاع رسانی به ارکان راهبری (رک: بند ۳۰)*

ت-۲۷. اطلاع رسانی به ارکان راهبری درباره شرایطی که منجر به تعدیل اظهارنظر حسابرس خواهد شد و جمله بندی آن برای تعدیل گزارش حسابرس، دارای مزیت های زیر است:

- الف. به حسابرس اجازه می دهد ارکان راهبری را از تعدیل مورد نظر و دلایل (شرایط) آن آگاه سازد؛
- ب. حسابرس می تواند ارکان راهبری را در خصوص واقعیتهای زیربنای تعدیل مورد نظر مجاب کند، یا موارد عدم توافق با مدیران اجرایی را به اطلاع ارکان راهبری برساند؛ و
- پ. به ارکان راهبری فرصت می دهد در ارتباط با مسئله ای (مسئله ای) که منجر به تعدیل مورد نظر می شود، اطلاعات و توضیحات بیشتری را به حسابرس ارائه نمایند.

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

**پیوست**

**نمونه‌هایی از گزارش حسابرس با اظهارنظریهای تعدیل شده نسبت به صورتهای مالی**

- مثال تشریحی ۱: اظهارنظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت صورتهای مالی.
- مثال تشریحی ۲: اظهارنظر مردود به دلیل تحریف بااهمیت و فراگیر صورتهای مالی تلفیقی.
- مثال تشریحی ۳: اظهارنظر مشروط به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد یک واحد وابسته خارجی.
- مثال تشریحی ۴: عدم اظهارنظر به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره یکی از عناصر صورتهای مالی تلفیقی.
- مثال تشریحی ۵: عدم اظهارنظر به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره چند عنصر صورتهای مالی.

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۱: اظهارنظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت صورتهای مالی

مفروضات:

- مجموعه کامل صورتهای مالی یک شرکت پذیرفته شده در بورس که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می کند، حسابرسی شده است. حسابرسی مذکور، حسابرسی گروه نیست (یعنی استاندارد ۱۶۰۰<sup>۱</sup> در این حسابرسی، کاربرد ندارد).
- هیئت مدیره برای تهیه صورتهای مالی شرکت از استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) استفاده کرده است.
- مسئولیت های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- موجودی مواد و کالا تحریف شده است. فرض می شود که این تحریف، بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد (یعنی اظهارنظر مشروط مناسب است).
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی به کار رفته است، آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران<sup>۲</sup> است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ اطلاع رسانی شده است.
- حسابرس، سایر اطلاعات را دریافت کرده و مسئله ای که سبب اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی شده است، سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار می دهد.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیت های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

**گزارش حسابرس مستقل**

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

**گزارش حسابرسی صورتهای مالی**

**اظهارنظر مشروط**

صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) 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 ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بخش مبانی اظهار نظر مشروط، 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 جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می دهد.

**مبانی اظهار نظر مشروط**

سرفصل موجودی مواد و کالا به شرح یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی شامل مبلغ ... میلیارد ریال موجودی کالای ساخته شده است که برخلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ ... میلیارد ریال می شود.

۱. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش) (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"

۲. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی اشاره می شود.



## استاندارد حسابرسی ۷۰۵

### اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از شرکت نمونه (سهامی عام) است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنای اظهارنظر مشروط، کافی و مناسب است.

#### مسائل عمده حسابرسی

منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، مورد توجه قرار گرفته‌اند، و اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود. علاوه بر مسائل درج شده در بخش مبانی اظهارنظر مشروط، مسائل زیر به عنوان مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی می‌شود، تعیین شده‌اند.

[در این قسمت، هر یک از مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ توصیف می‌شود.]

#### سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود - به مثال تشریحی ۴ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود. آخرین بند بخش "سایر اطلاعات" در مثال تشریحی ۴ برای توصیف مسئله خاصی که موجب اظهارنظر مشروط شده و سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد، درج شده است.]

#### مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود - به مثال تشریحی ۱ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

#### مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود - به مثال تشریحی ۱ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

#### گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود - به مثال تشریحی ۱ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]

**استاندارد حسابرسی ۷۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۲: اظهارنظر مردود به دلیل تحریف بااهمیت و فراگیر صورتهای مالی تلفیقی

مفروضات:

- مجموعه کامل صورتهای مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می کند، حسابرسی شده است. گروه شامل شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن است (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد دارد).
- هیئت مدیره برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی از استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) استفاده کرده است.
- مسئولیت های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی تلفیقی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- صورتهای مالی تلفیقی به دلیل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی، تحریف شده است. فرض می شود که این تحریف بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد (یعنی اظهارنظر مردود مناسب است). تعیین آثار تحریف بر صورتهای مالی تلفیقی امکانپذیر نیست.
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی بکار رفته است، آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران<sup>۱</sup> است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی که می تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- استاندارد ۷۰۱ کاربرد دارد؛ با این حال، حسابرس به این نتیجه رسیده است که غیر از مسائل بیان شده در بخش مبانی اظهارنظر مردود، هیچ گونه مسائل عمده حسابرسی دیگری وجود ندارد.
- حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و مسئله ای که سبب اظهارنظر مردود نسبت به صورتهای مالی تلفیقی شده است، سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار می دهد.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی، مسئولیت های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

**گزارش حسابرس مستقل**

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

**گزارش حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت**

**اظهارنظر مردود**

صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی عام) شامل صورتهای وضعیت مالی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی اشاره می شود.

## استاندارد حسابرسی ۷۰۵

### اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار مسئله مندرج در بخش مبانی اظهار نظر مردود، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و جداگانه شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه و جداگانه شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان نمی‌دهد.

#### مبانی اظهار نظر مردود

همانگونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است، شرکت، صورتهای مالی شرکت فرعی الف را که در سال ۱۴۰۱ تحصیل شده است، به دلیل مقدور نبودن تعیین ارزشهای منصفانه برخی داراییها و بدهیهای بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورتهای مالی گروه تلفیق نکرده است. در نتیجه، این سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده در صورتهای مالی گروه منعکس گردیده است. طبق استانداردهای حسابداری، شرکت باید شرکت فرعی الف را در صورتهای مالی گروه، بر اساس مبالغ غیرقطعی تلفیق می‌کرد در صورت تلفیق صورتهای مالی شرکت فرعی الف در صورتهای مالی گروه، بسیاری از عناصر صورتهای مالی گروه به طور اساسی تحت تأثیر قرار می‌گرفت. تعیین دقیق آثار مالی ناشی از عدم تلفیق صورتهای مالی شرکت مزبور امکانپذیر نبوده است.

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق استانداردهای مذکور در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه شرکت توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از گروه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبانی اظهار نظر مردود، کافی و مناسب است.

#### مسائل عمده حسابرسی

به استثنای مسائل توصیف شده در بخش مبانی اظهار نظر مردود، مسائل عمده حسابرسی دیگری برای درج در گزارش حسابرس وجود ندارد.

#### سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۵ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود. آخرین بند بخش "سایر اطلاعات" در مثال تشریحی ۵ برای توصیف مسئله خاصی که موجب اظهار نظر مردود شده و سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد، درج شده است.]

#### مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

#### مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

استاندارد حسابرسی ۷۰۵  
اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می شود- به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می شود]

**استاندارد حسابرسی ۷۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۳: اظهارنظر مشروط به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد یک

واحد وابسته خارجی

مفروضات:

- مجموعه کامل صورتهای مالی تلفیقی یک شرکت پذیرفته شده در بورس شامل صورتهای مالی گروه و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می کند، حسابرسی شده است. گروه شامل شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن است (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد دارد).
- هیئت مدیره برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی از استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) استفاده کرده است.
- مسئولیت های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی تلفیقی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- به رغم پیگیری حسابرس کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص سرمایه گذاری در یک واحد تجاری وابسته خارجی امکانپذیر نشده است. فرض می شود آثار احتمالی مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورتهای مالی تلفیقی، بااهمیت ولی غیرفراگیر است (یعنی اظهارنظر مشروط مناسب است).
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی بکار رفته است، آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران<sup>۱</sup> است.
- حسابرس براساس شواهد کسب شده به این نتیجه رسیده است که با توجه به مفاد استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در رابطه با رویدادها یا شرایطی که می تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی شرکت به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود ندارد.
- مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ اطلاع رسانی شده است.
- حسابرس سایر اطلاعات را دریافت کرده و مسئله ای که سبب اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی تلفیقی شده است، سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار می دهد.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی، مسئولیت های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

**گزارش حسابرس مستقل**

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

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی اشاره می شود.

## استاندارد حسابرسی ۷۰۵

### اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

#### گزارش حسابرسی صورتهای مالی گروه و جداگانه شرکت

##### اظهار نظر مشروط

صورتهای مالی گروه و جداگانه شرکت نمونه (سهام عام) شامل صورتهای وضعیت مالی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ...، توسط این مؤسسه حسابرسی شده است.

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بخش مبانی اظهارنظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و جداگانه شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه و جداگانه شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو منصفانه نشان می‌دهد.

##### مبانی اظهار نظر مشروط

سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت "الف" (واحد تجاری وابسته خارجی که طی سال مالی تحصیل شده است) در صورت وضعیت مالی تلفیقی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ به مبلغ ... میلیارد ریال منعکس شده، و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت "الف" به مبلغ ... میلیارد ریال در صورت سود و زیان تلفیقی منتهی به تاریخ مزبور گزارش شده است. به دلیل محدودیت در دسترسی به اطلاعات مالی، مدیران اجرایی و حسابرس شرکت "الف"، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شرکت نمونه در شرکت "الف" در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، و سهم شرکت نمونه از سود خالص شرکت "الف" در سال ۱۴۰۱ مقدور نبوده است. در نتیجه، تعیین آثار تعدیلات احتمالی از این بابت بر صورتهای مالی تلفیقی میسر نگردیده است.

حسابرسی این مؤسسه طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است. مسئولیت‌های مؤسسه طبق این استانداردها در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی گروه و جداگانه شرکت توصیف شده است. این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از گروه است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبانی اظهارنظر مشروط، کافی و مناسب است.

##### مسائل عمده حسابرسی

منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. این مسائل در چارچوب حسابرسی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، و به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی، مورد توجه قرار گرفته‌اند، و اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این مسائل ارائه نمی‌شود. علاوه بر مسائل درج شده در بخش مبانی اظهارنظر مشروط، مسائل زیر به عنوان مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی می‌شود، تعیین شده‌اند.

[در این قسمت، هر یک از مسائل عمده حسابرسی طبق استاندارد ۷۰۱ توصیف می‌شود.]

##### سایر اطلاعات

[گزارشگری در مورد "سایر اطلاعات" طبق الزامات گزارشگری استاندارد ۷۲۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود - به مثال تشریحی ۴ در پیوست ۲ استاندارد ۷۲۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود. آخرین بند بخش "سایر اطلاعات" در مثال تشریحی ۴ برای توصیف مسئله خاصی که موجب اظهارنظر مشروط شده و سایر اطلاعات را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد، درج شده است.]

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

**مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی**

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود. ]

**مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی**

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود. ]

**گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی**

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود. ]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس- معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۴: عدم اظهارنظر به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره یکی از عناصر

صورت‌های مالی تلفیقی

مفروضات:

- حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی تلفیقی یک شرکت غیربورسی شامل صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، به حسابرس محول شده است. گروه شامل شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن است (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد دارد).
- هیئت مدیره برای تهیه صورت‌های مالی شرکت از استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) استفاده کرده است.
- مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی تلفیقی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- به رغم پیگیری حسابرس، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره یکی از عناصر صورت‌های مالی تلفیقی امکانپذیر نشده است. به عبارت دیگر، کسب شواهد حسابرسی در مورد اطلاعات مالی سرمایه‌گذاری در یک مشارکت خاص که بیش از ۹۰ درصد خالص داراییهای گروه را تشکیل می‌دهد، مقدور نگردیده است. فرض می‌شود که آثار احتمالی مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورت‌های مالی تلفیقی، بااهمیت و فراگیر باشد (یعنی عدم اظهارنظر مناسب است).
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی بکار رفته است، آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران<sup>۱</sup> است.
- لازم است در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی، توصیف محدودتری از مسئولیت‌های حسابرس ارائه شود.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

**گزارش حسابرس مستقل**

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی خاص)

**گزارش حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت**

**عدم اظهارنظر**

حسابرسی صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه شرکت نمونه (سهامی خاص) شامل صورت‌های وضعیت مالی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و جریانهای نقدی تلفیقی گروه و جداگانه شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی اشاره می‌شود.



## استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهاریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

این موسسه نسبت به صورتهای مالی یاد شده اظهارنظری ارائه نمی کند. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مسائل توصیف شده در بخش مبانی عدم اظهارنظر، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر کسب کند و در نتیجه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده، امکانپذیر نیست.

### مبانی عدم اظهارنظر

سرمایه گذاری گروه در شرکت الف (مشارکت خاص) به شرح یادداشت توضیحی ... صورتهای مالی، به مبلغ ... میلیارد ریال در صورت وضعیت مالی تلفیقی منعکس شده است که بیش از ۹۰ درصد خالص داراییهای گروه در ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ را تشکیل می دهد. دسترسی مؤسسه به مدیران اجرایی و حسابرس شرکت "الف"، شامل مستندات حسابرسی شرکت "الف"، فراهم نشده است. در نتیجه، نمی توان مشخص کرد که آیا در مورد سهم گروه از داراییهای شرکت "الف" که تحت کنترل مشترک است، سهم گروه از بدهیهای شرکت "الف" که در مورد آنها مشترکاً مسئول است، سهم گروه از هزینه ها و درآمد دوره شرکت "الف"، و عناصر تشکیل دهنده صورت تغییرات در حقوق مالکانه تلفیقی و صورت جریانهای نقدی تلفیقی، اعمال تعدیلاتی ضرورت دارد یا خیر.

### مسئولیت های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می شود - به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

### مسئولیت های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

مسئولیت این مؤسسه، انجام حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی و صدور گزارش حسابرس است، لیکن به دلیل مسائل توصیف شده در بخش مبانی عدم اظهارنظر، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب کند.

این موسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از شرکت نمونه است و سایر مسئولیت های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است.

### گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می شود - به مثال تشریحی ۲ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

[امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می شود]

**استاندارد حسابرسی ۲۰۵**  
**اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل**  
(تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مثال تشریحی ۵: عدم اظهارنظر به دلیل مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره چند عنصر

صورت‌های مالی

مفروضات:

- حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی یک شرکت غیربورسی که از یک چارچوب ارائه منصفانه استفاده می‌کند، به حسابرس محول شده است. حسابرسی مذکور، حسابرسی گروه نیست (یعنی استاندارد ۶۰۰ در این حسابرسی کاربرد ندارد).
- هیئت مدیره برای تهیه صورت‌های مالی شرکت از استانداردهای حسابداری (یک چارچوب با مقاصد عمومی) استفاده کرده است.
- مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی طبق استاندارد ۲۱۰ در قرارداد حسابرسی توصیف شده است.
- به رغم پیگیری حسابرس، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره چند عنصر صورت‌های مالی مقدور نگردیده است. به عبارت دیگر، کسب شواهد حسابرسی درباره موجودی مواد و کالا و دریافتی‌ها مقدور نبوده است. فرض می‌شود که آثار احتمالی مقدور نبودن کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب بر صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر باشد.
- الزامات اخلاقی مربوط که در حسابرسی بکار رفته است، آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران<sup>۱</sup> است.
- لازم است در بخش مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی، توصیف محدودتری از مسئولیت‌های حسابرس ارائه شود.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی، مسئولیت‌های گزارشگری دیگری نیز طبق قوانین به عهده دارد.

**گزارش حسابرس مستقل**

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی خاص)

**گزارش حسابرسی صورت‌های مالی**

**عدم اظهارنظر**

حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی خاص) 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 ... به این مؤسسه محول شده است.

این مؤسسه نسبت به صورت‌های مالی یاد شده اظهارنظری ارائه نمی‌کند. به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی مسائل توصیف شده در بخش 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.

**مبانی عدم اظهارنظر**

این مؤسسه بعد از ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ به عنوان حسابرس دعوت به کار شد و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودی مواد و کالا در ابتدا و انتهای سال نظارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روشهای حسابرسی نیز نتوانسته است خود را در خصوص مقادیر موجودی

۱. بدیهی است در صورتیکه حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شود، به آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی اشاره می‌شود.

## استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل (تجدید نظر شده ۱۴۰۱)

مواد و کالا در ۲۹ اسفند ۱۴۰۰ و ۱۴×۱ که به ترتیب به مبلغ ... و ... میلیارد ریال در صورت وضعیت مالی منعکس شده است، متقاعد کند. علاوه بر این، بکارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در ۳۰ آذر ۱۴×۱ منجر به بروز اشتباهات متعددی در دریافتی‌ها شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سیستم برطرف نشده و اشتباهات نیز اصلاح نگردیده است. این مؤسسه نتوانسته است با استفاده از کسب تأییدیه یا سایر روشهای حسابرسی، دریافتی‌ها را در تاریخ صورت وضعیت مالی به مبلغ ... میلیارد ریال اثبات کند. با توجه به مراتب فوق، تعیین اینکه آیا تعدیل در موجودی مواد و کالا و دریافتی‌های ثبت شده و ثبت نشده و عناصر تشکیل دهنده صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع، تغییرات در حقوق مالکانه، و صورت جریانهای نقدی ضرورت دارد یا خیر، میسر نگردیده است.

### مسئولیت‌های هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۱ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

### مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی

مسئولیت این مؤسسه، انجام حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابرسی و صدور گزارش حسابرس است، لیکن به دلیل مسائل توصیف شده در بخش مبانی عدم اظهارنظر، این مؤسسه نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب به عنوان مبنای اظهارنظر کسب کند.

این مؤسسه طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مستقل از شرکت است و سایر مسئولیت‌های اخلاقی را طبق الزامات مذکور انجام داده است.

### گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[در این خصوص، گزارشگری طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) انجام می‌شود- به مثال تشریحی ۱ مندرج در استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱) مراجعه شود.]

[تاریخ گزارش حسابرس] [امضای مدیر مسئول کار و شریک یا فرد واجد شرایط دیگری در مؤسسه]

[نشانی حسابرس - معمولاً در سربرگ مؤسسه حسابرسی درج می‌شود]