

## گزارش حسابريسان

مهم‌ترين و با ارزش‌ترين خدمت حرفه حسابرسي اظهار نظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبيت

صورت‌هاي مالي است. چهارمين استاندارد گزارشگري به شرح زير مقرر مي‌دارد :

گزارش ( حسابريسان ) بايد يا حاوي يك اظهار نظر درباره صورت‌هاي مالي به طور كلي يا بيانگر اين واقعييت باشد كه

نظري نمي‌تواند اظهار شود در تمام مواردی كه حسابري به نحوی با صورت‌هاي مالي ارتباط پيدا مي‌كند گزارش بايد

به طور صريح بيانگر ویژگی هر گونه رسيدگي حسابري و ميزان مسئوليتي باشد كه او بر عهده دارد، گزارش حسابريسان

مي‌تواند به صورت کوتاه و يا تفصيلي تهيه و ارائه گردد.

## صورت‌هاي مالي

صورت‌هاي مالي مورد گزارش حسابريسان مستقل معمولاً عبارتند از : ترازنامه، صورت سود و زيان،

صورت سود و زيان انباشته و صورت گردش وجوه نقد.

## گزارش استاندارد حسابرسان و ساختار آن

بر خلاف گزارش‌های استاندارد پیشین، این گزارش دارای عنوان ( گزارش حسابرسان مستقل ) است و سه بند ( مقدمه، دامنه رسیدگی و اظهارنظر ) دارد نه دو بند، گزارش حسابرسان علاوه بر این سه بند شامل موارد و اجزا دیگر نیز هست که به ترتیب در زیر توضیح داده خواهد شد.

## گزارش استاندارد حسابرسان و ساختار آن

۱- نشانی حسابرسان : نشانی حسابرسان باید در گزارش وی غالباً در سر برگ مربوط درج شود.

۲- عنوان: شامل عبارت ( گزارش حسابرسان مستقل ) است.

۳- مخاطب گزارش : مخاطب گزارش کسی است که حسابرسان مستقل را به کار دعوت کرده است.

۴- بند مقدمه : در بند مقدمه گزارش حسابرسان باید :

الف- عناوین صورت‌های مالی حسابرسان شده، تاریخ و دوره‌ای که صورت‌های مالی برای آن دوره تهیه شده است مشخص شود.

ب- بیان شود که مسئولیت صورت‌های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی است و مسئولیت حسابرسان اظهار

نظر درباره صورت‌های مالی به اتکای حسابرسان انجام شده است.

## گزارش استاندارد حسابريسان و ساختار آن

۵- بند دامنه رسيدگي ( حدود رسيدگي ): بند دامنه رسيدگي نوع و ماهيت رسيدگي ها را توصيف مي کند و

شامل موارد زير است:

الف- تصريح اين مطلب که حسابري انجام شده توسط اين مؤسسه بر اساس استانداردهاي پذيرفته شده حسابري صورت گرفته است.

ب- توصيف اهم کارهاي انجام شده توسط حسابري

## گزارش استاندارد حسابريسان و ساختار آن - ادامه

۶- بند اظهار نظر: در بند اظهار نظر گزارش حسابري موارد زير بيان مي شود :

الف- عبارت ( به نظر اين مؤسسه )

ب- صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو منصفانه نشان می دهد.

۷- تاريخ گزارش حسابري : گزارش حسابري بايد به تاريخ پايان اجراي عمليات حسابري ( تاريخ ترک محل

صاحبکار ) تاريخ گذاري شود و نبايد پيش از تاريخ تأييديه مديريت بلکه همزمان با آن باشد. هنگامي که واقعه اي

بعد از تاريخ تکميل کار حسابري و قبل از انتشار گزارش حسابري صورت گرفته باشد و اين رويداد از جمله

رويدادهای تعديلي باشد حسابريسان می توانند از تاريخ گذاري دوگانه استفاده کنند.

## گزارش استاندارد حسابرسان و ساختار آن

۸- امضا حسابرس: گزارش حسابرسان با نام مؤسسه نه به نام یکی از شرکای آن امضا می شود این امضا تأکید می کند که مؤسسه و نه یک فرد مسئولیت گزارش حسابرسان را بر عهده دارد چنانچه حسابرس مستقل به طور فردی فعالیت کند گزارش با امضای شخصی وی امضا خواهد شد.

## نکته

حسابرسان مجبورند مواردی را در بندهای مختلف گزارش خود به صراحت قید کنند مثل مسئولیت مدیریت و حسابرس یا رسیدگی نمونه‌ای و... و برخی از موارد را نمی آورند ولی نیلوردن آن به صورت تلویحی حاکی از رعایت آنها در صورت‌های مالی صاحبکار است چون اگر صاحبکار این موارد را در صورت‌های مالی خود را رعایت نمی کرد حسابرس نظر مقبول و مساعد به صورت‌های مالی او نمی داد. مثل کفایت افشا و رعایت یکنواختی و ...

## انواع اظهار نظر

راه‌های مختلف اظهار نظر کردن حسابرسان شامل موارد زیر است :

۱- اظهار نظر مقبول

۲- اظهار نظر مشروط

۳- اظهار نظر مردود

۴- عدم اظهار نظر

## اظهار نظر مقبول

الف- مقبول استاندارد

ب- مقبول تعدیل شده

الف- مقبول استاندارد :

گزارش استاندارد مقبول تنها زمانی می‌تواند صادر شود که شرایط زیر تحقق یابد :

۱- صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شامل افشای کافی و با استفاده از مبنای یکنواخت با دوره قبل ارائه شده باشد.

۲- محدودیت با اهمیت و یا اساسی در دامنه رسیدگی وجود نداشته باشد.

۳- آثار هر گونه ابهام اساسی موجود که می‌تواند اثری با اهمیت بر صورت‌های مالی داشته باشد به گونه‌ای منطقی قابل برآورد باشد.

### اظهار نظر مقبول

- ب- مقبول تعدیل شده ( مقبول با جمله بندی تغییر یافته یا دارای بند توضیحی ) :
- در برخی شرایط حسابرسان با وجود صدور نظر مقبول، عبارات توضیحی را به گزارش استاندارد اضافه می کنند این عبارات توضیحی به عنوان یک ایراد تلقی نمی شوند زیرا از مسئولیت گزارشگری حسابرسان نسبت به صورت های مالی نمی کاهد بلکه توجه استفاده کنندگان را به شرایطی جلب می کند که شامل حالت هایی از موارد زیر است :
- ۱- اتکا به کار سایر حسابرسان
  - ۲- ابهام
  - ۳- ابهام درباره تداوم فعالیت
  - ۴- عدم یکنواختی در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری
  - ۵- انحراف موجه از اصول حسابداری
  - ۶- تأکید بر مطلب خاص
  - ۷- گزارش درباره صورت های مالی مقایسه ای

### ۱) اتکا به کار سایر حسابرسان

گاه حسابرسان اصلی یک شرکت ناگزیر می شوند برای انجام دادن بخشی از کار حسابرسی به مؤسسه دیگر اتکا کنند. متداول ترین وضعیتی که حسابرسان بر کار سایر حسابرسان اتکا می کند در حسابرسی شرکت هایی است که صورت های مالی آنها تلفیق می شود. هنگامی که بیش از یک مؤسسه حسابرسی در انجام رسیدگی ها مشارکت می کنند گزارش حسابرسان توسط حسابرسان اصلی یعنی مؤسسه ای که قسمت عمده کار حسابرسی را انجام داده است صادر می شود. حسابرسان اصلی برای تنظیم گزارش خود اساساً ۳ راه را برای تدوین عبارات گزارش دارند :

## اتکا به کار سایر حسابرسان

### الف - اشاره‌ای به کار سایر حسابرسان نکنند :

اگر حسابرسان اصلی در گزارش خود به کاری که توسط سایر حسابرسان انجام شده است اشاره نکنند، حسابرسان اصلی مسئولیت کامل کار سایر حسابرسان را به عهده می‌گیرند. از این روش معمولاً در مواردی استفاده می‌شود که مؤسسه حسابرسی دیگر حسن شهرت داشته باشد یا حسابرسان اصلی آنان را دعوت به کار کرده باشند.

هنگامی که در گزارش حسابرسان به کار سایر حسابرسان اشاره‌ای نمی‌شود حسابرسان اصلی باید بازدید از مؤسسه حسابرسی دیگر، بررسی برنامه‌های حسابرسی و کاربرگ‌های حسابرسان آن مؤسسه یا اجرای روش‌های حسابرسی اضافی را مورد توجه قرار دهند اگر حسابرسان اصلی تصمیم بگیرند که در گزارش خود به کار سایر حسابرسان اشاره نکنند می‌توانند گزارش استاندارد را بدون افزودن عبارات اضافی (مقبول استاندارد) صادر کنند مگر اینکه مورد یا مواردی دیگر نیز وجود داشته باشد که حسابرسان اصلی اظهار نظر مقبول ارائه نمایند.

## اتکا به کار سایر حسابرسان

### ب - به کار سایر حسابرسان اشاره کنند :

اشاره به کار انجام شده توسط سایر حسابرسان مسئولیت کار را بین مؤسسات رسیدگی کننده تقسیم می‌کند. چنین گزارشی را اظهار نظر مشترک می‌نامند، هر چند که تنها توسط حسابرسان اصلی امضا شود. اظهار نظر مشترک معمولاً هنگامی صادر می‌شود که سایر حسابرسان را صاحبکار نه حسابرسان اصلی به کار گمارده، مبلغ حسابرسی شده توسط سایر حسابرسان با اهمیت بوده و یا آنکه حسابرسان اصلی در مورد حسن شهرت و استقلال حسابرسان دیگر نتواند خود را قانع سازد. در این صورت حسابرسان اصلی در بند مقدمه گزارش خود تقسیم مسئولیت را خاطر نشان ساخته و در بندهای حدود رسیدگی و اظهار نظر به آن عطف می‌دهند در چنین حالتی بند توضیحی جداگانه به گزارش اضافه نمی‌شود. در اظهار نظر مشترک بخشی از کار انجام شده توسط سایر حسابرسان باید به صورت مبلغ ریالی و یا درصد در بند مقدمه نشان داده شود.

### اتکا به کار سایر حسابرسان

در اظهار نظر مشترک به گزارش استاندارد عباراتی اضافه می‌شوند که این عبارات اضافی شرط نیستند چون از مسئولیت جمعی حسابرسان مزبور نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی نمی‌کاهد و صرفاً آن را بین دو یا چند مؤسسه حسابرسي تقسیم می‌کند. در صورتی که سایر حسابرسان درباره یک شرکت فرعی گزارش مشروط صادر نمایند حسابرسان اصلی لزوماً مجبور نیستند اظهار نظر مشروط ارائه دهند حسابرسان اصلی چه بخواهند به کار سایر حسابرسان اشاره کنند و چه نخواهند باید درباره حسن شهرت و استقلال آن حسابرسان پرس و جو کنند. تأییدیه ای نیز باید از سایر حسابرسان مبنی بر اینکه آنان از مورد استفاده قرار گرفتن گزارششان آگاهند و استانداردهای استقلال حرفه‌ای را رعایت کرده اند، دریافت شود.

حسابرسان اصلی زمانی می‌توانند نام مؤسسه حسابرسي دیگر را در گزارش خود درج کنند که اولاً مؤسسه حسابرسي دیگر این اجازه را بدهد، ثانیاً گزارش آن مؤسسه همراه با گزارش حسابرسان اصلی ارائه شده باشد.

### اتکا به کار سایر حسابرسان

#### ج- گزارش خود را مشروط کنند :

حسابرسان حسابرسان اصلی هرگز مجبور نیستند بر کار سایر حسابرسان اتکا کنند بر عکس حسابرسان اصلی می‌توانند از صاحبکار بخواهند که هر جنبه از عملیات را که بخواهند شخصاً حسابرسي کنند چنانچه صاحبکار از دادن چنین اجازه ای خودداری ورزد، حسابرسان اصلی می‌توانند این عمل را به عنوان محدودیت در رسیدگی تلقی و بسته به اهمیت آن اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کنند.

## ۲) ابهامات

چنانچه در مورد نتایج رویداد احتمالی که بر صورت‌های مالی صاحبکار اثر با اهمیتی دارد ابهامی عمده وجود داشته باشد حسابرسان به منظور نشان دادن وجود ابهام مزبور باید یک بند توضیحی به گزارش خود اضافه کنند. اصطلاح ابهام شامل آن گروه از رویدادهای احتمالی نمی‌شود که برآورد نتایج آن، صرفاً دشوار است. طبق بیانیه شماره ۵ هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای رویدادهای احتمالی که محتمل و به طور منطقی قابل برآورد باشد باید در صورت‌های مالی ذخیره تأمین شود. قصور در این کار چنان انحرافی از اصول پذیرفته شده حسابداری خواهد بود که سبب ارائه نظر مشروط یا مردود توسط حسابرسان می‌شود.

## ۲) ابهامات

در صورتی که رویدادهای احتمالی به طور منطقی قابل برآورد نباشد حسابرسان به استناد میزان اهمیت آن رویداد احتمالی و احتمال نامساعد بودن نتیجه آن باید افزودن یک بند توضیحی را به گزارش خود خود مورد توجه قرار دهند. در مواردی که وجود یک زیان احتمالی با اهمیت محتمل است ولی مدیریت صاحبکار قادر به برآورد آن نیست حسابرسان باید یک بند توضیحی به گزارش مقبول خود اضافه کنند. زیان با احتمال بعید مستلزم بند توضیحی نیست. گزارش استاندارد که به دلیل وجود ابهام تعدیل می‌شود پس از بند اظهار نظر بند چهارمی نیز خواهد داشت که در آن ابهام مزبور توصیف می‌شود. در مورد ابهام اساسی حسابرسان می‌توانند گزارشی به صورت عدم اظهار نظر بدهند ولی در مورد ابهام با اهمیت از اظهار نظر مشروط (مانند گذشته که در بند اظهار نظر آن از جملات « با توجه به » استفاده می‌شد) استفاده نمی‌کنند و در حال حاضر یک بند توضیحی به گزارش‌شان اضافه می‌کنند اما گزارش، گزارش مقبول است.

### ۳) ابهام در مورد تداوم فعالیت

حسابرسان باید وجود داشتن یا نداشتن تردید اساسی درباره توانایی واحد مورد رسیدگی را به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر، ارزیابی کنند. شرایطی که می تواند تهدیدی جدی برای کاربرد فرض تداوم فعالیت باشد عبارتند از :

الف- جریان منفی وجوه نقد حاصل از عملیات

ب- نقض مفاد قراردادهای وام

ج- نسبت های مالی نامساعد

د- تعطیلی فعالیت ها و وجود دعاوی دادگاهی

### ۳) ابهام در مورد تداوم فعالیت

در صورت وجود داشتن چنین شرایطی :

حسابرسان باید ببینند که آیا صاحبکار برای رفع ابهام برنامه دارد یا خیر، اگر برنامه نداشت در شرایط مختلف یکی از سه کار زیر را انجام دهند :

۱- به گزارش مقبول خود یک بند توضیحی اضافه می کنند.

۲- در موارد با اهمیت به گزارش خود بند شرطی اضافه کرده و آن را مشروط کنند.

۳- در موارد اساسی عدم اظهار نظر بدهند و اگر برای رفع ابهام برنامه داشت حسابرسان باید امکان تعدیل یا نفی شرایط مزبور را توسط برنامه های مدیریت شرکت مد نظر قرار دهند اگر پس از ارزیابی برنامه های مدیریت این امکان وجود داشت گزارش حسابرسان به صورت مقبول بدون بند توضیحی خواهد بود و اگر امکان نفی شرایط وجود نداشت نوع گزارش حسابرسان مقبول خواهد بود که شامل یک بند توضیحی است که این بند پس از اظهار نظر می آید البته در صورت اساسی بودن این ابهام حسابرسان می توانند عدم اظهار نظر بدهند.

## ۴) عدم یکنواختی در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری

الف- تغییراتی که بر یکنواختی اثر می‌گذارند: تغییرات زیر بر یکنواختی اثر داشته و در صورتی که با اهمیت باشند به صورت بند توضیحی در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند (این بند توضیحی بعد از اظهار نظر می‌آید).

۱- تغییرات در اصول حسابداری

۲- تغییرات در واحدهای گزارشگری از قبیل منظور نمودن یک شرکت اضافی در صورت‌های مالی ترکیبی، ارائه صورت‌های مالی تلفیقی، تغییر شرکت های فرعی به خصوص منظور شده در گروه شرکت‌هایی که جزء تلفیق می‌باشند، ترکیب واحدهای تجاری به روش تجمیع منافع.

۳- اصلاح اشتباهاتی که در برگیرنده اصول باشد (تغییر یک اصل حسابداری نادرست به یک اصل حسابداری پذیرفته شده).

## ۴) عدم یکنواختی در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری

ب- تغییراتی که بر یکنواختی اثر ندارند: تغییرات زیر بر قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی اثر می‌گذارند ولی بر یکنواختی اثری ندارند و در صورتی که اثر آنها قابل ملاحظه باشد فقط در صورت‌های مالی افشا می‌شوند این تغییرات عبارتند از:

۱- تغییر در برآوردهای حسابداری

۲- تغییرات در شکل و نحوه ارائه اطلاعات مالی

۳- اصلاح اشتباه که در برگیرنده اصول نباشد.

۴- معاملات یا رویدادهایی که به طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت می‌باشند.

۵- مواردی که بر یکنواختی اثر می‌گذارند ولی بر سال جاری تأثیر نداشته و سال‌های بعدی را پوشش دهند.

توجه به این نکته ضروری است که حسابرسان در گزارش استاندارد خود به طور ضمنی (تلویحاً) موضوع یکنواختی در کاربرد اصول حسابداری را بیان می‌کنند و چنانچه یک اصل نادرست و غیر پذیرفته شده حسابداری جایگزین اصل پذیرفته شده حسابداری شود (مثلاً روش نقدی جایگزین روش تعهدی) حسابرسان بر حسب اهمیت، گزارش خود را به صورت اظهار نظر مشروط یا مردود صادر می‌کنند.

## ۵) انحراف موجه از اصول حسابداری

در موارد نادر حسابرسان ممکن است برای دستیابی به هدف مهم تر ( یعنی، مطلوبیت ارائه صورت های مالی ) انحراف از اصول مزبور را مناسب بدانند در این گونه موارد، حسابرسان هنوز هم می توانند گزارش مقبول صادر کنند اما باید انحراف مزبور را در یک بند توضیحی چه پیش از بند اظهار نظر و چه پس از آن افشا نمایند این بند توضیحی باید حاوی اطلاعات زیر باشد :

الف- شرح انحراف

ب- اثرات تقریبی انحراف

ج- دلایل اینکه چرا رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری منجر به ارائه صورت های مالی گمراه کننده می گردید.

## ۶) تاکید بر یک موضوع خاص

در بعضی شرایط حسابرسان ممکن است گزارش مقبولى صادر کنند که به دلیل تأکید بر برخی از عناصر صورت های مالی صاحبکار با متن گزارش استاندارد تفاوت داشته باشد برای مثال می توان از وجود معاملات با اشخاص وابسته، رویدادهای مهمی که بعد از تاریخ ترازنامه به وقوع پیوسته و شرح موضوعات حسابداری که بر قابل مقایسه بودن صورت های مالی دوره جاری با دوره قبل اثر می گذارند، نام برد.

بند توضیحی به این گزارش مقبول اضافه می شود هم می تواند پیش از بند اظهار نظر و هم بعد از بند اظهار نظر بیاید البته در گزارشگری جدید بند توضیحی مربوط به تأکید بر مطلب خاص، بعد از اظهار نظر می آید.

## ۷) گزارش‌های حسابرسان درباره صورت‌های مالی مقایسه‌ای

الف - صورت‌های مالی سال قبل توسط خود حسابرسان حسابرسی شده باشند :

حسابرسان باید گزارش‌های خود را در مورد تمام دوره‌های قبل به هنگام کنند. به هنگام کردن گزارش یعنی یا همان نظر قبلی را دوباره ارائه کنند یا بسته به شرایط، نظری متفاوت از نظر قبلی خود اظهار کنند برای مثال ممکن است صورت‌های مالی صادره در گذشته را به منظور رفع یک نقص تجدید نظر کنند تا دیگر لزومی به اظهار نظر مشروط نباشد.

## ۷) گزارش‌های حسابرسان درباره صورت‌های مالی مقایسه‌ای

ب - صورت‌های مالی سال قبل توسط شخص دیگری حسابرسی شده باشد :

وظیفه حسابرسان جدید در این موارد این است که در بند مقدمه گزارش خود موارد زیر را عنوان کند :

۱- تاریخ گزارش

۲- اینکه صورت‌های مالی سال قبل توسط شخص دیگری حسابرسی شده است.

۳- هر گونه اظهار نظر ارائه شده در سال‌های قبل

۴- دلایل هر گونه گزارش ( اظهار نظر ) غیراستاندارد

۵- اشاره به موارد رفع شده

در این گونه موارد حسابرسان جدید باید دقت کنند که نامی از حسابرسان قبلی در گزارش خود نیاورند.

## ۷) گزارش‌های حسابرسان درباره صورت‌های مالی مقایسه‌ای

### ج - صورت‌های مالی سال قبل حسابرسی نشده باشند :

حسابرس باید در گزارش خود عنوان کند که صورت‌های مالی سال قبل حسابرسی نشده و نسبت به آنها عدم اظهار نظر ارائه کند.

**نکته :** در صورتی که صورت‌های مالی سال گذشته توسط حسابرس قبلی حسابرسی شده و به آنها نظر غیرمقبول داده باشد و نقایصی که موجب صدور گزارش غیرمقبول شده بود در سال جاری رفع شده باشد چنانچه حسابرس جدید بخواهد نسبت به هر دو سال گزارش ده باید به موارد رفع شده در بند حدود رسیدگی اشاره کند و اگر فقط نسبت به سال جاری گزارش می‌دهد نیازی به اشاره موارد رفع شده ندارد و اگر نقایص رفع نشده باشد حسابرس چه بخواهد و چه نخواهد نسبت به صورت‌های مالی سال قبل گزارش دهد باید به موارد رفع نشده اشاره کند.

## ۲) اظهار نظر مشروط

اظهار نظر مشروط یک اظهار نظر مثبت است و مسئولیت حسابرسان را نسبت به مطلوبیت ارائه برخی از اجزای صورت‌های مالی محدود می‌کند. نظر مشروط بیانگر آن است که به استثنای نواقص موجود در صورت‌های مالی یا پاره‌ای محدودیت‌ها در دامنه رسیدگی حسابرسان، صورت‌های مالی به نحو مطلوب ارائه شده است. گزارش‌های حسابرسان در تمام مواردی که نظر مشروط اظهار می‌کنند باید دارای بند توضیحی جداگانه پیش از بند اظهار نظر باشد که دلایل شرط را فاش نماید. بند اظهار نظر گزارش مشروط، شامل عبارت شرطی مناسب و عطف به بند توضیحی است.

## ۲) اظهار نظر مشروط

### الف - شرط در رابطه با اصول حسابداری :

حسابرسان گاه به دلیل مطابق نبودن اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری نظر مشروط اظهار می‌کنند. اگر دلایل حسابرسان به دقت برای صاحبکار تشریح شود، معمولاً صاحبکار می‌پذیرد که صورت‌های مالی را به شکل قابل قبول تغییر دهد چنان چه صاحبکار با اعمال تغییرات پیشنهادی موافقت نکند حسابرسان مجبور می‌شوند گزارش خود را مشروط کنند ( یا اگر ایراد اساسی داشته باشد نظر مردود اظهار دارند ) تعدیل گزارش، مستلزم افزودن یک بند توضیحی پس از دامنه رسیدگی و مشروط کردن بند اظهار نظر است در این حالت بندهای مقدمه و حدود رسیدگی هیچ تغییری نمی‌کند. عبارت شرطی مورد استفاده در گزارش همواره با واژه « به استثنای » شروع می‌شود. حذف توجه نشده صورت جریان‌های نقدی از صورت‌های مالی و عدم ارائه صورت‌های مالی تلفیقی به عنوان انحراف از اصول حسابداری تلقی شده و بر اساس اهمیت منجر به ارائه اظهار نظر مشروط یا مردود می‌گردند.

## ۲) اظهار نظر مشروط

### ب- عدم افشا :

عدم افشا گونه خاصی از انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری است ( مانند عدم افشا معاملات با اشخاص وابسته ) که حسابرس بر اساس اهمیت ممکن است نظر مشروط یا مردود اظهار کند در صورت عملی بودن، افشا موارد حذف شده در بند توضیحی گزارش حسابرسان صورت می‌گیرد. نکته : چنانچه گزارش حسابرسان، استاندارد مقبول باشد موضوع افشا کافی همانند یکنواختی به طور ضمنی ( تلویحاً ) در آن بیان شده است.

## ۲) اظهار نظر مشروط

### ج - محدودیت در رسیدگی :

محدودیت در دامنه رسیدگی حسابرسان، هنگامی به وجود می‌آید که حسابرسان نتوانند یکی از روش‌های حسابرسی متداول خود را اجرا کنند محدودیت‌ها می‌توانند از شرایط حاکم بر حسابرسی (مانند به کار گمارده شدن حسابرسان پس از پایان سال مالی و در زمانی که نتوانند بر انبار گردانی موجودی‌های ابتدای دوره نظارت کنند) ناشی شود یا توسط صاحبکار به وجود آید (مانند خودداری صاحبکار از ارسال تأییدیه)

هنگامی که شرایط موجود، محدودیت در دامنه رسیدگی را تحمیل می‌کند، حسابرسان برای گردآوری شواهد کافی و قابل اطمینان به استفاده از روش‌های دیگر روی می‌آورند. در صورتی که چنین شواهدی به دست آید و حسابرسان متقاعد شوند نظر (گزارش) مقبول بدون توضیحی ارائه می‌دهند در غیر این صورت حسابرسان یا به منظور نشان دادن وجود محدودیت با اهمیت در دامنه رسیدگی‌های خود نظر مشروط اظهار می‌دارند و یا در موارد محدودیت بسیار با اهمیت یا اساسی عدم اظهار نظر می‌کنند.

## ۲) اظهار نظر مشروط

اگر محدودیت در دامنه رسیدگی باعث اظهار نظر مشروط شود، بند مقدمه تغییر نمی‌کند، به بند حدود رسیدگی عبارت « به استثنای موارد مندرج در بند » اضافه می‌شود، و قبل از بند اظهار نظر بند توضیحی در خصوص محدودیت آمده و در بند اظهار نظر عبارت « به استثنای آثار احتمالی - - - » درج می‌گردد.

گزارش حسابرسان می‌تواند به دو یا چند دلیل مشروط شود در چنین حالتی، گزارش حسابرسان باید شامل عبارات شرطی و بندهای توضیحی مناسب برای همه شرط‌ها باشد در مواردی که چندین دلیل برای اظهار نظر مشروط وجود دارد مثلاً چندین محدودیت با اهمیت یا چندین مورد عدم توافق با اهمیت در این حالت حسابرسان باید مجموع آن مسائل را در نظر گرفته و بسته به مورد عدم اظهار نظر یا نظر مردود ارائه کنند.

### ۳) اظهار نظر مردود

اظهار نظر مردود یک نظر منفی و نقطه مقابل نظر مقبول است و بیانگر آن است که صورتهای مالی گمراه کننده است در مواردی که حسابرسان نظر مردود می دهند باید شواهد کافی برای اظهار نظر خود گردآوری کرده و دلایل و آثار اصلی اظهار نظر مردود را بر وضعیت مالی و نتایج عملیات صاحبکار در یک یا چند بند توضیحی قبل از بند اظهار نظر افشا نمایند بدین ترتیب گزارش حسابرسان شامل بندهای استاندارد مقدمه و دامنه رسیدگی و چند بند توضیحی و یک بند اظهار نظر خواهد بود.

### ۴) عدم اظهار نظر

گونه ای گزارش که در آن حسابرسان بیان می دارند نسبت به صورتهای مالی نظری اظهار نمی کنند. عدم اظهار نظر نه نظری است مثبت و نه منفی بلکه تنها بدان معنا است که حسابرسان مبنای کافی برای اظهار نظر ندارند. شرایط زیر باعث می شود حسابرسان عدم اظهار نظر ارائه دهند :

الف - تحمیل محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی :

اگر محدودیت ایجاد شده توسط صاحبکار عمده و توسط شرایط، اساسی باشد باعث ارائه گزارش به صورت عدم اظهار نظر خواهد شد. در این حالت بند دامنه رسیدگی گزارش حذف شده و به جای آن یک بند توضیحی درباره محدودیت در دامنه رسیدگی خواهد داشت ( هرچند این بند طبق استانداردهای حسابرسی ایران حذف نمی شود ) بند اظهار نظر هم در مقایسه با سایر انواع گزارش ها بسیار متفاوت است، زیرا حسابرسان نظری اظهار نمی کنند بلکه تنها بیان می کنند نظری ندارند و بند اظهار نظر با عبارت به نظر این مؤسسه آغاز نمی گردد. نمونه ای از ایجاد محدودیت های اساسی، عدم ارائه گواهینامه مدیران توسط صاحبکار است.

## ۴) عدم اظهار نظر

### ب- ابهام عمده:

اگر ابهام عمده و اساسی باشد حسابرسان می‌توانند عدم اظهار نظر صادر کنند شکل گزارش آن مشابه محدودیت در رسیدگی است.

## ۴) عدم اظهار نظر

### ج- عدم استقلال:

در این حالت از عنوان گزارش حسابرس مستقل استفاده نمی‌شود و بندهای مقدمه و دامنه رسیدگی هم آورده نمی‌شود.

### عدم اظهار نظر جایگزین مردود نیست :

عدم اظهار نظر تنها در مواردی می‌تواند ارائه شود که حسابرسان اطلاعات کافی برای رسیدن به یک نظر قطعی درباره صورت‌های مالی را نداشته باشند اگر حسابرسان به این نتیجه رسیده باشند که باید نظر مردود اعلام کنند آنان نمی‌توانند برای گریز از اظهار نظر مردود عدم اظهار نظر ارائه نمایند.

### اظهار نظرهای متفاوت در مورد هر یک از صورتهای مالی

چهارمین استاندارد گزارشگری مقرر می دارد که حسابرسان باید درباره صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه ( یا کلیت ) اظهار نظر کنند. این عبارت می تواند در مورد کل صورتهای مالی یا هر یک از صورتهای مالی مانند ترازنامه به کار رود در نتیجه حسابرسان مجازند نسبت به یکی از صورتهای مالی نظر ارائه کنند ( انتخاب ۲ اظهار نظر به جای یک اظهار نظر ) چنین وضعیتی نادرست اما در مواردی رخ می دهد که حسابرسان پس از شمارش موجودیهای ابتدای دوره به کار دعوت می شوند. در این گونه موارد، حسابرسان می توانند نسبت به مبالغ مندرج در ترازنامه پایان سال خود را متقاعد کنند اما نسبت به صورت های سود و زیان، سود و زیان انباشته و گردش وجوه نقد متقاعد نمی شوند. بدین ترتیب، حسابرسان با اظهار مقبول نظر نسبت به ترازنامه و عدم اظهار نظر نسبت به سایر صورتهای ممکن است خدمت مفیدی را ارائه دهند، مورد دیگر اینکه صاحبکار از حسابرس بخواهد که فقط نسبت به یک صورت مالی گزارش کند ( حسابرس به اطلاعات کلیه صورتهای مالی دسترسی دارد، در این حالت درخواست شرکت به عنوان محدودیت در دامنه رسیدگی محسوب شده و حسابرس می تواند با رسیدگی به عمل آمده نسبت به یک صورت مالی اظهار نظر کرده و نسبت به بقیه صورتهای مالی عدم اظهار نظر ارائه دهد ) .

### گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

عنوان گزارش:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در قالب یک گزارش واحد توسط سازمان حسابرسی ارائه می شود و عنوان آن به شرح زیر تعیین شده است.

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی

شرکت .....

بدیهی است عبارت ( بازرس قانونی ) هنگامی درج می شود که سازمان در اجرای مفاد قوانینی موضوعه، به عنوان بازرس انتخاب شده باشد.

## گزارش حسابررس مستقل و بازررس قانونی

ترتیب درج مطالب در گزارش حسابررس مستقل و بازررس قانونی :

الف- بند موضوع حسابررسی و تفکیک مسئولیت‌ها

ب- بند مبنای رسیدگی : فقط در صورت محدودیت در رسیدگی تغییر می‌کند چنانچه محدودیت با اهمیت باشد به اول آن ( به استثنای ) اضافه می‌شود.

ج- بندهای توضیحی: این بندهای توضیحی مربوط به موارد عدم توافق، موارد محدودیت در انجام رسیدگی‌ها و موارد ابهام می‌شوند.

د- بند اظهار نظر :

## گزارش حسابررس مستقل و بازررس قانونی

ه - بندهای تأکید بر موضوعات خاص

و- موارد عدم رعایت مفاد قانون تجارت

ز- موارد عدم رعایت مفاد قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات موضوعه

ح- موارد عدم رعایت مفاد اساسنامه واحد مورد رسیدگی

ط- موارد عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی

ی- موارد سوء استفاده و سوء جریان

ک- مواردی که اظهار نظر نسبت به آنها در قوانین تصریح شده است نظیر اظهار نظر در مورد :

۱- گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب موضوع تبصره‌های قوانین بودجه کل کشور

۲- معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

۳- مندرجات گزارش هیئت مدیره موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت

## توضیح درباره بند (د)

پس از بندهای توضیحی بند اظهار نظر درج می‌گردد نوع اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی مورد رسیدگی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت مطروحه در بندهای توضیحی طبق جدول زیر تعیین می‌گردد :

ماهیت موضوع	میزان اهمیت	کم اهمیت	با اهمیت ولی غیر اساسی	اساسی
عدم توافق	مقبول	مقبول	مشروط ( با عبارت به استثنای )	مردود
محدودیت	مقبول	مقبول	مشروط ( با عبارت با توجه به )	عدم اظهار نظر
ابهام	مقبول	مقبول	در گذشته مشروط می شد و عبارت آن نیز ( با توجه به ) بود که اکنون مقبول با بند توضیحی است	عدم اظهار نظر

**نکته :** در مواردی که عدم توافق، محدودیت و ابهام اساسی باشند، نوع اظهار نظر مردود خواهد بود.

## توضیح بند آخر (ک)

۱- اظهار نظر نسبت گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید حاوی اظهار نظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب تهیه شده توسط شرکت های دولتی و مؤسسات دولتی انتفاعی مشروحه در قوانین بودجه سال‌های مختلف باشد در مواردی که گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب به بازرس قانونی ارائه نشده باشد لازم است مراتب به طور مشخص در گزارش حسابرسان مستقل و بازرس قانونی تصریح گردد.

### توضیح بند آخر (ک) - (ادامه)

#### ۲ - اظهار نظر در مورد معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت :

قبل از شرح نحوه اظهار نظر در مورد معاملات موضوع ماده ۱۲۹ قانون تجارت لازم است این ماده را توضیح دهیم. متن ماده ۱۲۹ قانون تجارت به شرح زیر است :

« اعضای هیئت مدیره و مدیر عامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که اعضای هیئت مدیره و یا مدیر عامل شرکت، شریک یا عضو هیئت مدیره یا مدیر عامل آنها می‌باشند نمی‌توانند بدون مجوز هیئت مدیره در معاملاتی که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود به طور مستقیم و یا غیر مستقیم طرف معامله واقع و یا سهیم شوند و در صورت اجازه نیز هیئت مدیره مکلف است بازرسان شرکت را از معاملاتی که اجازه آن داده شده بلافاصله مطلع کنند و گزارش آنان را به اولین مجمع عمومی عادی بدهند و بازرس نیز مکلف است ضمن گزارش خاص حاوی جزئیات معامله نظر خود را در چنین معامله‌ای به همان مجمع تقدیم کند. عضو هیئت مدیره یا مدیر عامل ذی نفع در معامله در جلسه هیئت مدیره و نیز مجمع عمومی هنگام اتخاذ تصمیم نسبت به معامله مذکور حق رأی نخواهد داشت » .

موضوع معاملات با اشخاص وابسته چنانچه در شرایط کاملاً عادی تجاری روی داده باشد تنها در گزارش بازرس قانونی آورده می‌شود و چنانچه در شرایط غیرعادی انجام شده باشد ضمن درج در گزارش بازرس قانونی، حسابرسان نیز آن را به صورت بند شرط در گزارش خود می‌آورد.

### توضیح بند آخر (ک) - (ادامه)

#### ۳ - اظهار نظر در مورد موضوع ماده ۱۳۲ قانون تجارت :

متن ماده ۱۳۲ به شرح زیر می‌باشد :

« مدیر عامل شرکت و اعضای هیئت مدیره به استثنای اشخاص حقوقی حق ندارند هیچ گونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل کنند و شرکت نیز نمی‌تواند دیون آنها را تضمین نماید یا تعهد کند. این گونه عملیات به خودی خود باطل است در مورد بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، معاملات مذکور در این ماده به شرط آن که تحت قیود و شرایط عادی انجام گیرد معتبر خواهد بود، ممنوعیت مذکور در این ماده شامل اشخاصی نیز که به نمایندگی شخص حقوقی عضو هیئت مدیره در جلسات هیئت مدیره شرکت می‌کنند و همچنین شامل همسر، پدر، مادر، اجداد، اولاد، اولاد اولاد و برادر و خواهر اشخاص مذکور در این ماده می‌باشد » .

موضوع ماده ۱۳۲ قانون تجارت چنانچه توسط هیئت مدیره به تصویب رسیده باشد و مصوبه هیئت مدیره باشد فقط در گزارش بازرس قانونی درج می‌شود ولی اگر مصوبه هیئت مدیره نباشد ضمن درج در گزارش بازرس قانونی حسابرسان نیز این مطلب را به صورت بند شرط در گزارش خود می‌آورد.

## تاریخ گزارش

تاریخ گزارش حسابرسان مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است.

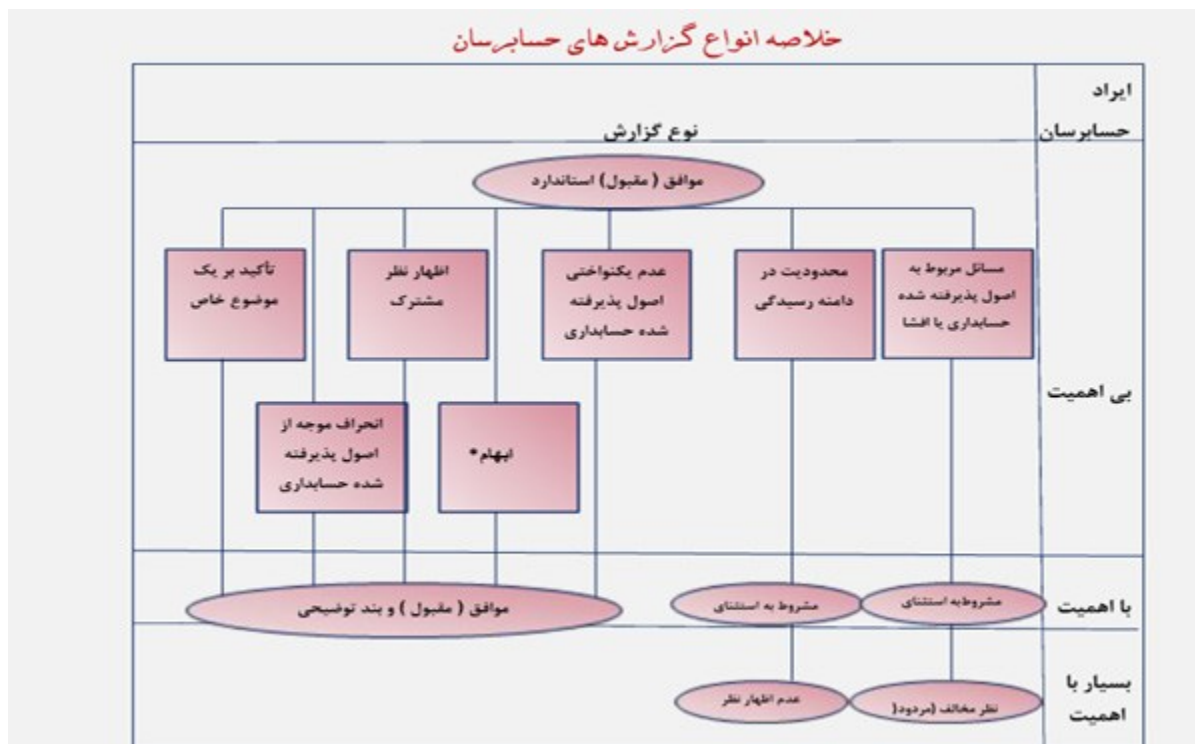
## امضای گزارش

نحوه امضای گزارش حسابرسان مستقل و بازرس قانونی طبق مندرجات آیین نامه امضای گزارش های حسابرسی

مصوب هیئت عامل سازمان حسابرسی است.

خلاصه انواع گزارش های مناسب حسابرسان

انواع حسابرسان در شرایط مختلف در شکل های مختلف گزارش های حسابرسان خلاصه گردیده است.



\* در مواردی که صاحبکار با ابهامی با اهمیت رو به رو است، حسابرسان از ارائه عدم اظهارنظر منع نشده اند.

### خلاصه انواع گزارش های حسابرسان و عبارات شرطی مناسب

نوع گزارش	تعدیلات لازم در گزارش حسابرسان	بند توضیحی	بند اظهار نظر
اظهار نظر مقبول:			
اظهار نظرهای مشترک	کار سایر حسابرسان را شرح دهید	هیچ	« به استناد حسابرسی این مؤسسه و گزارش سایر حسابرسان ... »
ابهام	هیچ	مطلب را شرح دهید.	هیچ
عدم یکنواختی در کاربرد اصول	هیچ	تغییرات حسابداری را شرح دهید.	هیچ
پذیرفته شده حسابداری	هیچ	موضوع را شرح دهید.	هیچ
تأکید بر یک موضوع خاص	هیچ	انحراف را شرح دهید.	هیچ
انحراف از اصول موجه رسمی حسابداری			
اظهار نظر مشروط:			
ایراد نسبت به اصول پذیرفته شده حسابداری شامل افشا محدودیت ها در دامنه رسیدگی	هیچ	محدودیت در دامنه رسیدگی را شرح دهید.	« ... به استثنای ( شرح ایراد ) صورت های مالی ... به نحو مطلوب نشان می دهد. » « ... به استثنای آثار احتمالی ... صورت های مالی ... به نحو مطلوب نشان می دهد. »
اظهار نظر مردود:	هیچ	دلایل اساسی برای اظهار نظر مردود را شرح دهید.	« صورت های مالی ... به نحو مطلوب نشان نمی دهد »
عدم اظهار نظر:	« به استثنای موارد مندرج در بند زیر ... »	محدودیت در دامنه رسیدگی و هر گونه ایراد دیگر را شرح دهید.	« ... این مؤسسه درباره صورت های مالی یاد شده در بالا نظری اظهار نمی کند. »

## خلاصه انواع گزارش‌های حساب‌رسان و عبارات شرطی مناسب

تعدیلات لازم در گزارش حساب‌رسان			
نوع گزارش	بند مقدمه یا دامنه رسیدگی	بند توضیحی	بند اظهار نظر
اظهار نظر مقبول: اظهار نظرهای مشترک ابهام	کار سایر حساب‌رسان را شرح دهید	هیچ	« به استناد حسابرسی این مؤسسه و گزارش سایر حساب‌رسان » ...
عدم یکنواختی در کاربرد اصول	هیچ	مطلب را شرح دهید.	هیچ
پذیرفته شده حسابداری	هیچ	تغییرات حسابداری را شرح دهید.	هیچ
تأکید بر یک موضوع خاص	هیچ	موضوع را شرح دهید.	هیچ
انحراف از اصول موجه رسمی حسابداری	هیچ	انحراف را شرح دهید.	هیچ
اظهار نظر مشروط: ایراد نسبت به اصول پذیرفته شده حسابداری شامل افشا محدودیت‌ها در دامنه رسیدگی	« به استثنای موارد مندرج در بند زیر »	انحراف را توصیف یا افشا کنید. محدودیت در دامنه رسیدگی را شرح دهید.	« ..... به استثنای ( شرح ایراد ) صورت‌های مالی ... به نحو مطلوب نشان می‌دهد. « ... به استثنای آثار احتمالی .... صورت‌های مالی .... به نحو مطلوب نشان می‌دهد. »

## خلاصه انواع گزارش‌های حساب‌رسان و عبارات شرطی مناسب

اظهار نظر مردود: ایراد بسیار با اهمیت نسبت به اصول پذیرفته شده حسابداری	هیچ	دلایل اساسی برای اظهار نظر مردود را شرح دهید.	« صورت‌های مالی ..... به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد »
عدم اظهار نظر: محدودیت در دامنه رسیدگی ( تحمیلی توسط صاحبکار ) یا بسیار با اهمیت	« به استثنای موارد مندرج در بند رسیدگی زیر » ...	محدودیت در دامنه رسیدگی و هر گونه ایراد دیگر را شرح دهید.	« ..... این مؤسسه درباره صورت‌های مالی یاد شده در بالا نظری اظهار نمی‌کند. »

## نمونه‌هایی از گزارش‌های حسابرسان

مثال ۱- گزارش مقبول استاندارد نسبت به صورت‌های مالی یک سال

سربرگ مؤسسه حسابرسی ( حاوی نشانی )

گزارش حسابرسان مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت کوهرنگ

بند مقدمه:

ترازنامه شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ و صورت‌های سود و زیان، سود ( زیان ) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است مسئولیت این صورت‌های مالی، با مدیریت شرکت می‌باشد. مسئولیت این موسسه اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی به اتکای حسابرسی به عمل آمده است.

بند حدود رسیدگی :

حسابرسی این مؤسسه بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است آن استانداردها ایجاب می‌کنند که این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتیبان مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و نیز ارزیابی مالی چگونگی ارائه صورت‌های مالی می‌شود این مؤسسه اعتقاد دارد که رسیدگی‌هایش مبنایی منطقی برای اظهارنظرش می‌باشد.

## نمونه‌هایی از گزارش‌های حسابرسان ( ادامه )

بند اظهار نظر :

به نظر این مؤسسه صورت‌های مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های با اهمیت به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تاریخ : ۵ خرداد ۱۳۸۳

مؤسسه حسابرسی.....

سربرگ مؤسسه حسابرسی ( حاوی نشانی )

مثال ۲- گزارش مقبول با بند توضیحی بعد از بند اظهارنظر به علت وجود ابهام

گزارش حسابرس مستقل

سربرگ مؤسسه حسابرسی ( حاوی نشانی )

## مثال ۲

مثال ۲- گزارش مقبول با بند توضیحی بعد از بند اظهارنظر به علت وجود ابهام

سرپرست مؤسسه حسابرسی (حاوی نشانی)

### گزارش حسابرس مستقل به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت کوهرنگ

بند مقدمه :

ترازنامه شرکت کوهرنگ در تاریخ ..... ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ و صورت های سود و زیان، سود ( زیان ) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است مسئولیت این صورت های مالی، با مدیریت شرکت می باشد. مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورت های مالی به اتکای حسابرسی به عمل آمده است.

بند حدود رسیدگی :

حسابرسی این مؤسسه بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است آن استانداردها ایجاب می کنند که این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد پشتیبان و مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت های مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و نیز ارزیابی مالی چگونگی ارائه صورت های مالی می شود. این مؤسسه اعتقاد دارد که رسیدگی هایش مبنایی منطقی برای اظهار نظرش می باشد.

## مثال ۲- ادامه

بند اظهارنظر :

به نظر این مؤسسه صورت های مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه های با اهمیت به نحو مطلوب نشان می دهد.

بند توضیحی :

همان گونه که در یادداشت شماره X همراه صورت های مالی تشریح شده است تعدادی دعوا به خواسته خسارت ناشی از خرید محصولات در گذشته در حال حاضر در دادگاه بر علیه شرکت مطرح می باشد و پیش بینی می شود دعاوی مشابهی نیز در آینده طرح گردد. شرکت نیز علیه بیمه گر خود شکایت کرده و بیمه گر نسبت به داشتن مسئولیت طبق قراردادهای مختلف بیمه، اعتراض نموده است. نتیجه های دعاوی مطروحه و مورد انتظار آتی را هم اکنون نمی توان پیش بینی کرد. از این رو، هیچگونه ذخیره بابت بدهی احتمالی ناشی از این دعاوی نیز در صورت های مالی در نظر گرفته نشده است.

مؤسسه حسابرسی.....

تاریخ : ۵ خرداد ۱۳۸۲

### مثال ۳

مثال ۳- گزارش مشروط به علت انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری

سربرگ مؤسسه ( حاوی نشانی )

گزارش حسابرس مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت کوهرنگ

**بند مقدمه :**

ترازنامه شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ و صورت‌های سود و زیان، سود ( زیان ) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است مسئولیت این صورت‌های مالی، با مدیریت شرکت می‌باشد مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به اتکای حسابرسی به عمل آمده است.

**بند حدود رسیدگی :**

حسابرسی این مؤسسه بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است آن استانداردها ایجاب می‌کنند که این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و نیز ارزیابی مالی چگونگی ارائه صورت‌های مالی می‌شود این مؤسسه اعتقاد دارد که رسیدگی‌هایش مبنایی منطقی برای اظهار نظرش می‌باشد.

### مثال ۳- ادامه

**بند توضیحی :**

شرکت از تعهدات ناشی از اجاره بلند مدت خود را دارایی‌ها و بدهی‌های ترازنامه ضمیمه نشان داده است چنانچه تعهدات مزبور به حساب گرفته می‌شد دارایی‌های ثابت مبلغ .... ریالی بدهی‌های بلند مدت مبلغ ..... ریال و سود و ( زیان ) انباشته مبلغ ..... ریال در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ افزایش می‌یافت و سود خالص و سود هر سهم سال منتهی به تاریخ مزبور به ترتیب مبلغ ..... ریال و ..... ریال افزایش یا کاهش پیدا می‌کرد.

**بند اظهارنظر :**

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار به حساب دارایی نبودن تعهدات ناشی از اجاره بلندمدت به شرح بالا، صورت‌های مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های با اهمیت به نحو مطلوبی نشان می‌دهد.

تاریخ : ۵ خرداد ۱۳۸۲

مؤسسه حسابرسی .....

### مثال ۴

مثال ۴- گزارش مشروط به علت محدودیت در رسیدگی

سرپرست مؤسسه (حاوی نشانی)

گزارش حسابرسی مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت کوهرنگ

**بند مقدمه :**

ترازنامه شرکت کوهرنگ ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ و صورت‌های سود و زیان، سود ( زیان ) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است مسئولیت این صورت‌های مالی، با مدیریت شرکت می باشد مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به اتکای حسابرسی به عمل آمده است.

**بند حدود رسیدگی :**

به استثنای موارد مندرج در بند زیر حسابرسی این مؤسسه، بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است. آن استاندارد ایجاب می کند که این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتیبان مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است.

حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و نیز ارزیابی کلی چگونگی ارائه صورت‌های مالی می شود. این مؤسسه اعتقاد دارد که رسیدگی هایش مبنایی منطقی برای اظهار نظرش می باشد.

### مثال ۴- ادامه

**بند توضیحی :**

همان گونه که در یادداشت شماره X همراه صورت‌های مورد نظر آمده است شرکت نمونه مبلغ ..... ریال در یک شرکت وابسته خارجی سرمایه گذاری کرده و سهم از عواید آن شرکت وابسته را به مبلغ ..... ریال در سود خالص شرکت منظور کرده است. این مؤسسه نتوانسته است صورت‌های مالی حسابرسی شده آن شرکت وابسته را به دست آورد و همچنین نتوانسته است با اجرای سایر روش‌های حسابرسی خود را نسبت به درستی مبلغ ثبت شده سرمایه گذاری در شرکت وابسته و سهم عواید آن متقاعد کند.

**بند اظهار نظر :**

به نظر این مؤسسه به استثنای آثار احتمالی ناشی از تعدیلاتی که ممکن بود در صورت رسیدگی این مؤسسه به شواهد مربوط به سرمایه گذاری در شرکت وابسته خارجی و عواید آن مشخص شود، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های با اهمیت به نحو مطلوب نشان می دهد.

مؤسسه حسابرسی .....

تاریخ : ۵ خرداد ۱۳۸۲

### مثال ۵

مثال ۵- گزارش عدم اظهارنظر به علت وجود محدودیت در رسیدگی

سربرگ مؤسسه حسابرسی ( حاوی نشانی )

گزارش حسابرسی مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت کوهرنگ

بند مقدمه :

این مؤسسه به منظور حسابرسی ترازنامه شرکت کوهرنگ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و صورت‌های سود و زیان، سود ( زیان ) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور به کار گمارده شده است مسئولیت این صورت‌های مالی، با مدیریت شرکت می‌باشد.  
( طبق استانداردهای ایران این بند حذف نمی‌شود ولی در استانداردهای آمریکا این بند کلاً حذف می‌شود. )

### مثال ۵ - ادامه

بند توضیحی :

شرکت کوهرنگ بدون شمارش موجودی‌ها، موجودی مواد و کالای خود را در تاریخ‌های ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ و ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به ترتیب به مبلغ ..... ریال و ..... ریال در صورت‌های مالی منعکس کرده است. به علاوه اسناد و مدارک مربوط به بهای تمام شده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تحصیل شده قبل از ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ موجود نیست. با توجه به شرایط و کیفیت اسناد و مدارک شرکت، اعمال سایر روش‌های حسابرسی در مورد موجودی‌ها و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات امکان پذیر نمی‌باشد.

بند اظهارنظر :

نظر به اینکه شرکت از موجودی خود شمارش به عمل نیاورده است و این مؤسسه نتوانسته است سایر روش‌های حسابرسی را به منظور متقاعد کردن خود نسبت به مقادیر موجودی‌ها و اتمام شده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات اجرا کند، دامنه رسیدگی‌های این مؤسسه برای اظهارنظر کافی نبوده و این مؤسسه درباره صورت‌های مالی یاد شده در بالا نظری اظهار نمی‌کند.

تاریخ : ۵ خرداد ۱۳۸۲

مؤسسه حسابرسی.....

## مثال ۶

مثال ۶- گزارش مردود به علت انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری

سربرگ مؤسسه ( حاوی نشانی )

گزارش حسابرسان مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت کوهرنگ

**بند مقدمه :**

ترازنامه شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ و صورت‌های سود و زیان، سود ( زیان ) انباشته و گردش وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است مسئولیت این صورت‌های مالی، با مدیریت شرکت می باشد. مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به اتکای حسابرسی به عمل آمده است.

**بند حدود رسیدگی :**

حسابرسی این مؤسسه بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است آن استانداردها ایجاب می کنند که این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و نیز ارزیابی مالی چگونگی ارائه صورت‌های مالی می شود این مؤسسه اعتقاد دارد که رسیدگی هایش مبنایی منطقی برای اظهار نظرش می باشد.

## مثال ۶- ادامه

**بند توضیحی:**

همان گونه که در یادداشت شماره پیوست صورت‌های مالی شرح شده است شرکت اموال، ماشین آلات و تجهیزات مواد را به قیمت‌های جاری در حساب‌ها نشان می دهد. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، اموال، ماشین آلات و تجهیزات باید به بیش از قیمت تمام شده در حساب‌ها منعکس گردد. به علت انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری که در فوق توضیح داده شده اموال، ماشین آلات و تجهیزات در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به مبلغ ..... ریال بیشتر از قیمت تمام شده برای شرکت در صورت‌های مالی نشان داده شده اند. به خاطر اثرات نحوه حسابداری استهلاک، قیمت تمام شده کالای فروش رفته در سال‌های منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به مبلغ ..... ریال افزایش یافته است.

**بند اظهارنظر :**

به نظر این مؤسسه به دلیل آثار موارد تشریح شده در بالا، صورت های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت کوهرنگ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های با اهمیت به نحو مطلوب نشان نمی دهد.  
تاریخ : ۵ خرداد ۱۳۸۱  
مؤسسه حسابرسی .....