

## ۳

## فصل

## گزارش حسابرس

## گزارش حسابرس به موقع بود؛ اما به چه بحایی!!!

## هدف‌های آموزشی

پس از مطالعه این فصل شما باید پتوانید:

اجزای اصلی گزارش حسابرس	۱-۳
حاوی اظهارنظر تعديل نشده را توضیح دهید.	۲-۳
شراطی که مستلزم ارایه گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعديل نشده است را نام ببرید.	۳-۳
شراطی که از موسسه حسابرسی سال متوالی ۲ سال فروش عموم جامعه حسابداران رسمی ایران حسابرسی شده باشد، برای پذیرش شرکت در بورس الزامی است. از آنجایی که ماشین‌های تراش ساخته شده در این شرکت بزرگ و پیچیده بودند، قیمت بسیار بالایی داشتند.	۴-۳
آنچه می‌شند و قرارداد فروش معمولاً بعد از گذشت چندین ماه، امضا می‌شود. در نتیجه، ثبت غیر صحیح یک یا دو ماشین تراش می‌توانست منجر به تحریف با اهمیت اطلاعات در صورت‌های مالی باشد. شریک موسسه حسابرسی که مسئول انجام کار حسابرسی ماشین سازی دقیق سازان بود، علی مظفری نام داشت. او از خطر ثبت غیر صحیح فروش‌ها آگاه شد و به کارکنان حسابرسی تأکید کرد تا از همه مشتریان در پایان سال مسقیماً تاییدیه بگیرند.	۵-۳
مظفری بررسی پرونده‌های حسابرسی ماشین سازی دقیق سازان را یک هفته قبل از آن انجام داد که حامدی قرار بود مدارک مربوط برای پذیرش شرکت را به سازمان بورس و اوراق بهادار ارایه کند. مظفری دریافت که مدرک پشتیبان حساب دریافتی مربوط به یک فروش عمده در پایان سال، فقط یک برگ فکس است و پاسخ تاییدیه حسابرسی که معمولاً توسط شرکت‌ها مستقیماً برای موسسه حسابرسی ارسال می‌شود، در مورد این مانده دریافت نشده است. از قرار معلوم، رابطه با این مشتری خیلی حساس بود؛ زیرا مهندس حامدی، کارکنان حسابرسی را از مکاتبه و تماس با این مشتری بر حذر داشته بود.	۶-۳
در پایان آن روز، جلسه‌ای در دفتر شرکت برقرار شد. این جلسه با درخواست مظفری برگزار شده بود که حامدی و وکیل شرکت در آن حضور داشتند. مظفری در این جلسه اعلام داشت که شکل بهتری از تاییدیه برای پشتیبانی از مانده حساب‌های دریافتی لازم است. پس از شنیدن این مطلب، حامدی جلسه را بر هم زد. وکیل شرکت پادرمیانی کرد و حامدی آرام گرفت. وکیل پیشنهاد کرد که حاضر است نامه‌ای به موسسه حسابرسی پرها مبنویسد و در آن اعلام کند که به نظر او، فکس دریافتی از مشتری دارای همان محتوای اعتبار حقوقی است که یک پاسخ تاییدیه دریافتی می‌تواند داشته باشد. مظفری که تحت فشار شدیدی قرار گرفته بود، این پیشنهاد را پذیرفت و گزارش حسابرس را با اظهارنظر تعديل نشده ارایه نمود. شش ماه بعد از عرضه سهام، ماشین سازی دقیق سازان بیانیه‌ای منتشر و در آن اعلام کرد که درآمد سال قبل شرکت به لحاظ ثبت غیر صحیح یک فروش، که مدرک پشتیبان نشان داده بود که این فکس توسط حامدی فرستاده شده بود و نه مشتری. موسسه حسابرسی و اوراق بهادار نشان داده بود که این فکس توسط حامدی نشده بود و نه مشتری. پرها مهندس حسابرسی گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعديل نشده خود را پس گرفت؛ اما برای جلوگیری از خسارتی که به سرمایه‌گذاران وارد شده، دیگر خیلی دیر بود. موسسه حسابرسی پرها مجبور شد خسارت قابل توجهی را پپدازد، پروانه حسابدار رسمی مظفری لغو شد و او مجبور به ترک حرفه حسابرسی گردید.	۷-۳
وظیفه حسابرس در مورد ارزیابی سایر اطلاعات مندرج در گزارشات سالانه را بیان کنید.	۸-۳
تائییر تجارت الکترونیک بر گزارشگری حسابرس را بیان کنید.	۹-۳
۱۰-۳	

گزارش‌ها بخش بنیادین حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی هستند؛ زیرا یافته‌های حسابرس را به دیگران منتقل می‌کنند. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، بر گزارش حسابرس اتکا می‌کنند تا نسبت به صورت‌های مالی شرکت، اطمینان حاصل گردد. همان‌طور که داستان ابتدای این فصل بیان می‌کند، اگر گزارش حسابرس ناصحیح منتشر شود، حسابرسان مسئول خواهد بود.

گزارش حسابرس، آخرین مرحله از تمام فرایند حسابرسی است. دلیلی که اکنون آن را مطالعه می‌کنیم این است که هنگامی که جمع‌آوری شواهد در این کتاب مورد مطالعه قرار می‌گیرد، بتوانیم به گزارش‌های گوناگون حسابرس که می‌تواند متناسب با شواهد جمع‌آوری شده منتشر شود، اشاره کنیم. مفاهیم این شواهد، پس از آن که بتوانید شکل و محتوای فصل‌های دیگر این کتاب را بفهمید، معنی بیشتری پیدا خواهد کرد. لذا این فصل را با توضیح اجزای گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعديل نشده آغاز می‌کنیم.

## گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعديل نشده

به منظور درک گزارش حسابرس توسط استفاده‌کنندگان، استاندارد حسابرسی ۷۰۰ با عنوان گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی، اقدام به ارایه نمونه‌ای از یک گزارش کامل حسابرس، حاوی اظهارنظر تعديل نشده نموده که بر اساس مفاد استاندارد یاد شده، تهیه گردیده است. نمونه این گزارش در نمایه ۱-۳ آمده است.

گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعديل نشده شامل نه جزء جداگانه است که هر جزء با حروف پر رنگی که در حاشیه نمایه ۱-۳ قرار داده شده، از یکدیگر تفکیک شده‌اند.

۱. عنوان گزارش. استانداردهای حسابرسی الزام می‌دارد که گزارش حسابرس باید عنوانی مناسب داشته باشد و به طور مشخص نشان دهد که گزارش یک حسابرس مستقل است. استفاده از عنوان «گزارش حسابرس مستقل» استفاده کننده را در تشخیص گزارش حسابرس و تمیز آن از گزارش‌هایی مانند گزارش هیات مدیره یا گزارش سایر حسابرسانی که ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس مستقل نیستند، یاری می‌دهد. الزام به درج کلمه «مستقل» در عنوان گزارش، برای فهماندن این موضوع به استفاده کنندگان است که حسابرس از تمامی جنبه‌ها، بی‌طرف بوده است.

۲. مخاطب گزارش. مخاطب گزارش حسابرس باید با توجه به شرایط قرارداد حسابرسی و الزامات قانونی، به گونه‌ای مناسب، مشخص شود. مخاطب گزارش حسابرس عموماً مجمع عمومی صاحبان سرمایه واحد تجاری است که صورت‌های مالی آن حسابرسی می‌شود.

۳. بنده مقدمه. بنده مقدمه در برگیرنده پنج موضوع است: اول، نام واحد تجاری که صورت‌های مالی آن حسابرسی شده است. دوم، اینکه صورت‌های مالی حسابرسی شده است. سوم، عناوین صورت‌های مالی که حسابرسی شده‌اند. نام صورت‌های مالی در گزارش حسابرس باید همان‌هایی باشد که توسط مدیریت صاحبکار در صورت‌های مالی استفاده شده است. چهارم، اشاره به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و تعداد آنها. پنجم، تاریخ و دوره تحت پوشش صورت‌های مالی.

۴. مسئولیت هیات مدیره در قبال صورت‌های مالی. یکی از اجزاء گزارش حسابرس باید در مورد مسئولیت هیات مدیره یا ارکان مشابه آن در قبال صورت‌های مالی باشد. برای توصیف این مسئولیت در گزارش حسابرس باید تاکید شود که هیات مدیره مسئول تهیه صورت‌های مالی

اجزای گزارش حسابرس حاوی  
اظهارنظر تعديل نشده

هدف ۱-۳

اجزای اصلی گزارش حسابرس حاوی  
اظهارنظر تعديل نشده را توضیح  
دهید.

## گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعدیل نشده

موسسه حسابرسی آزمون پرداز  
(حسابداران رسمی)

عنوان گزارش

گزارش حسابرس مستقل

مخاطب گزارش

به مجمع عمومی صاحبان سهام  
شرکت آلفا (سهامی عام)

بند مقدمه

گزارش نسبت به صورت‌های مالی  
صورت‌های مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۹ و صورت‌های سود و زیان جامع  
و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مذبور و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ۲۵ توسط این موسسه حسابرسی  
شده است.

مسئولیت هیات مدیره  
در قبال صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیات 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 با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این موسسه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یادشده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای  
حسابرسی است. استانداردهای مذبور ایجاد می‌کند این موسسه الزامات آینین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را  
به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب شود.  
حسابرسی شامل اجرای روش‌های حسابرسی به قضایت حسابرس، از جمله ارزیابی‌های خطرهای تحریف با اهمیت صورت‌های  
مالی است. انتخاب روش‌های حسابرسی به قضایت حسابرس، از خطرهای داخلي مربوط به تهیه و ارایه صورت‌های  
مالی به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های  
داخلی واحد تجاری برسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویدهای حسابداری استفاده شده  
و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیات مدیره و نیز ارزیابی کیلت ارایه صورت‌های مالی است.  
این موسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی کافی و مناسب  
است.

اظهارنظر

اظهارنظر  
به نظر این موسسه، صورت‌های مالی یادشده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفندماه  
۱۳۹۰ و عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مذبور، از تمام جنبه‌های بالاهمیت، طبق  
استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

نام و امضای حسابرس

موسسه حسابرسی آزمون پرداز  
(حسابداران رسمی)

تاریخ گزارش

۱۳۹۱ ماه ۲۲

نشانی حسابرس

خیابان بخارست (احمد قصیر)  
خیابان ششم - شماره ۳۶ - واحد ۴  
تهران: ۱۵۱۴۶۳۵۱۱  
تلفن: ۸۸۵۰۳۵۲۷  
فaks: ۸۸۵۰۳۵۲۸  
Website: [www.azpar.com](http://www.azpar.com)

طبق استانداردهای حسابداری است. این مسئولیت از جمله شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورت‌ها عاری از تحریف بالهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

۵. مسئولیت حسابرس. گزارش حسابرس باید شامل بخشی با عنوان «مسئولیت حسابرس» باشد. این بخش بیان واقعیت است در مورد آنچه که حسابرس در حسابرسی انجام داده و در برگیرنده موارد زیر است:

- مسئولیت حسابرس، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی براساس حسابرسی انجام شده است.

• حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ایران انجام شده است. خواننده گزارش، برای کسب اطمینان از اینکه حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ایران انجام شده است، به این توصیف نیاز دارد. همچنین از آنجایی که انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ایران منجر به رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز می‌شود، لذا حسابرس می‌تواند در صورت لزوم، در گزارش خود علاوه بر استانداردهای حسابرسی ایران به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز اشاره کند. در گزارش حسابرس همچنین باید بیان شود که این استانداردها ایجاب می‌کند حسابرس، الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی اطمینان معقول کسب شود.

بخش مسئولیت حسابرس، بیانگر این است که حسابرسی برای کسب اطمینانی معقول از نبود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، برنامه‌ریزی و اجرا شده است. گنجاندن کلمه بالهمیت بیانگر این موضوع است که حسابرس فقط مسئول کشف تحریف‌های بالهمیت است نه تحریف‌های بی‌اهمیت که تاثیری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان ندارد. استفاده از عبارت اطمینان معقول برای طرح این واقعیت است که از حسابرسی نمی‌توان انتظار داشت که به طور کامل احتمال وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی را محدود کند. به عبارت دیگر، حسابرس سطح بالایی از اطمینان را ارایه می‌کند، ولی چیزی را تضمین نمی‌کند.

• توصیفی کلی از حسابرسی که در قالب موارد زیر ارایه می‌شود:

- 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 تحریف بالهمیت صورت‌های مالی ناشی از تقلب یا اشتباه بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه 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 هیات مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارایه صورت‌های مالی است.

- همچنین در گزارش حسابرس باید تصریح شود که آیا به اعتقاد حسابرس، شواهد حسابرسی کسب شده به عنوان مبنایی برای اظهارنظر کافی و مناسب است یا خیر.

۶. اظهارنظر. آخرین بند در گزارش حسابرس حاوی اظهار نظر تعديل نشده بیانگر نتیجه‌گیری است که بر اساس حسابرسی انجام شده، به دست آمده است. این جزء از

گزارش، آنقدر با اهمیت است که غالباً کل گزارش حسابرس را به نام آن یعنی اظهارنظر حسابرس می‌شناسند. بخش اظهارنظر، بیانگر یک نظر است و نه اظهار یک واقعیت مطلق یا ارایه تضمین. منظور این است که خاطر نشان شود نتیجه‌گیری بر اساس قضاوت حرفه‌ای بوده است. عبارت به نظر این موسسه، بیان می‌دارد علی‌رغم این که صورت‌های مالی حسابرسی شده‌اند، هنوز ممکن است قدری خطر اطلاعات وجود داشته باشد.

بخش اظهارنظر مستقیماً استاندارد حسابرسی ۷۰۰ با عنوان گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی مرتبط می‌شود. به موجب بند ۹ این استاندارد، حسابرس باید درباره این که صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. عبارت از تمام جنبه‌های با اهمیت نیز همان طور که در بخش مسئولیت حسابرس گفته شد، حاکی از این است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که از لحاظ صورت‌های مالی، با اهمیت هستند.

مینا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوبیت ارایه صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری است. لذا به منظور آگاه ساختن استفاده‌کنندگان از این موضوع، اظهارنظر حسابرس باید حاوی عبارت طبق استانداردهای حسابداری باشد.

یکی از موارد بحث برانگیز گزارش حسابرس، مفهوم عبارت به نحو مطلوب نشان می‌دهد، است. آیا این بدین معنی است که در صورت رعایت استانداردهای حسابداری، صورت‌های مالی به نحو مطلوب نشان داده می‌شوند یا چیزی بیش از آن؟ به نظر می‌رسد با توجه به بند ۶ مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری ایران، حسابرسان باید آن سوی استانداردهای حسابداری را نیز در نظر بگیرند تا مطمئن شوند آیا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، علی‌رغم پیروی این صورت‌ها از استانداردهای حسابداری، گمراه نشده باشند. به موجب استاندارد حسابداری یاد شده در بالا، ممکن است در مواردی نادر، به کارگیری یک استاندارد حسابداری، صورت‌های مالی را از هدف اصلی یعنی ارایه تصویر مطلوب باز دارد. بسیاری از حسابرسان اعتقاد دارند هنگامی «صورت‌های مالی به نحو مطلوب ارایه شده‌اند» که صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ارایه شده باشند؛ اما همچنین ضروری است که محتوای معاملات و مانده‌ها از نظر گمراه کننده نبودن اطلاعات، کنترل شوند.

۷. امضای حسابرس. گزارش حسابرس باید توسط افراد دارای مجوز حرفه‌ای یا قانونی مربوط امضای شود. نام و امضای حسابرس نشان دهنده موسسه حسابرسی یا حسابدار رسمی است که حسابرسی را انجام داده است. گزارش حسابرس با درج نام و مهر موسسه حسابرسی، توسط حداقل دو نفر از شرکا امضا می‌شود؛ زیرا مسئولیت حسابرسی بر عهده موسسه است و موسسه حسابرسی است که مسئولیت قانونی و حرفه‌ای دارد تا اطمینان حاصل کند که کیفیت حسابرسی انجام شده، با استانداردهای مربوط مطابقت داشته است.

۸. تاریخ گزارش حسابرس. تاریخ مناسب برای گزارش حسابرس، روز پایان عملیات اجرایی حسابرسی است. این تاریخ از آن جهت برای استفاده‌کنندگان با اهمیت است که آخرین روز مسئولیت حسابرس برای بررسی رویدادهای عمده که پس از تاریخ صورت‌های مالی به وقوع پیوسته است را مشخص می‌کند. در گزارش حسابرس که در نمایه ۱-۳ آمده است، تاریخ ترازنامه، ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۹ و تاریخ گزارش حسابرس مستقل، ۲۳ خردادماه ۱۳۹۰ است. این نشان می‌دهد که حسابرس، آثار رویدادها و معاملات با اهمیتی را که تا ۲۳ خردادماه ۱۳۹۰ رخ داده و وی از آن‌ها با خبر شده، بر صورت‌های مالی و گزارش خود مورد توجه قرار داده است. همچنین، از آنجا که مسئولیت حسابرس، ارایه گزارش نسبت

حسابرس به این نتیجه رسیده است که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده است.

اظهارنظر تعدیل نشده

حسابرس با کسب شواهد کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنها بی‌با در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی با اهمیت است ولی فرآگیر نیست؛ یا 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 در صورت وجود، می‌تواند با اهمیت باشد و لی فرآگیر نیست.

اظهارنظر مشروط

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 می‌تواند با اهمیت و فرآگیر (اساسی) باشد یا در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد و علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب درخصوص هر یک از ابهامات، بدلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورت‌های مالی، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارایه کند.

عدم اظهارنظر

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

اظهارنظر مردود

به صورت‌های مالی است، تاریخ گزارش حسابرس نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت امضا یا تایید شده است.

۹. نشانی حسابرس. نشانی حسابرس باید در گزارش حسابرس، در سربرگ مربوطه درج شود.

گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعدیل نشده هنگامی اظهار می‌شود که هر سه شرط زیر برآورده شده باشد:

۱. همه صورت‌های مالی - ترازنامه، صورت سود و زیان (و صورت سود و زیان جامع در صورت ضرورت)، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی - از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده باشند.

۲. شواهد کافی و مناسب قبول جمع‌آوری شده باشد و حسابرس کار را به گونه‌ای انجام داده باشد که استانداردهای حسابرسی و الزامات آیین رفتارحرفه‌ای به طور کامل رعایت شده باشد.

۳. صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری ارایه شده باشند. این بدین معنی است که افشاری کافی نیز در یادداشت‌های توضیحی و سایر بخش‌های صورت‌های مالی انجام شده باشد.

هنگامی که همه این شرایط برآورده شوند، گزارش حاوی اظهارنظر تعدیل نشده همان طور که در نمایه ۱-۳، آمده است، ارایه می‌شود. برخی اوقات به گزارش حاوی اظهارنظر تعدیل نشده، گزارش مقبول یا تمیز هم می‌گویند؛ زیرا شرایطی وجود نداشته که مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس باشد. گزارش حاوی اظهارنظر تعدیل نشده، متدالو ترین نوع اظهارنظر حسابرسی است. گاهی، شرایطی خارج از کنترل صاحبکار یا حسابرس مانع از ارایه این گزارش می‌شود. با این حال، در بسیاری موارد، شرکت‌ها تغییرات لازم را در ثبت‌های حسابداری خود انجام می‌دهند تا از ارایه گزارش‌های تعدیل شده توسط حسابرس، جلوگیری کنند.

حتی اگر یکی از سه شرطی که گفته شد برآورده نشود، ارایه گزارش حاوی اظهارنظر تعدیل نشده، امکان پذیر نخواهد بود. نمایه ۲-۳، انواع اظهارنظرهایی که حسابرسان می‌توانند ارایه کنند، (اعم از اظهارنظر تعدیل نشده و اظهارنظرهای تعدیل شده) را نشان می‌دهد.

#### شرایط ارایه گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعدیل نشده

##### هدف ۲-۳

شرایطی که مستلزم ارایه گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر تعدیل نشده است را نام ببرید.

اظهارنظر حسابرس به هر میزان که در نمایه ۲-۳ به طرف پایین حرکت می‌کند، از اظهارنظر تعیل نشده فاصله بیشتری می‌گیرد. استفاده کنندگان از صورت‌های مالی بیشتر نگران گزارش‌های عدم اظهارنظر و مردود هستند تا گزارش حاوی اظهارنظر مشروط. سایر انواع اظهارنظرهای حسابرس در ادامه، مورد بحث قرار خواهد گرفت.

## گزارش حسابرس مقبول با تاکید بر مطلب خاص

### هدف ۵-۳

شرایطی که مستلزم ارایه گزارش حسابرس مقبول با تاکید بر مطلب خاص است را بیان کنید.

در باقی مانده این فصل، در مورد سایر گزارش‌های حسابرس به غیر از گزارش حسابرس مقبول بدون تاکید بر مطلب خاص، صحبت خواهیم کرد. در برخی مواقع، گزارش مقبول حسابرس نسبت به صورت‌های مالی ارایه می‌شود؛ اما به لحاظ برخی شرایط، حسابرسان ممکن است با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص بعد از بند اظهارنظر برای برجسته کردن موضوعی، گزارش مقبول خود را تعیل کنند و به عبارت دیگر، گزارش مقبول با تاکید بر مطلب خاص ارایه کنند. مهم‌ترین شرایطی که حسابرس به منظور برجسته کردن موضوعی می‌تواند یک بند تاکید بر مطلب خاص پس از بند اظهارنظر اضافه کند عبارتند از:

- برجسته کردن موضوعی موثر بر صورت‌های مالی که در یک یادداشت توضیحی صورت‌های مالی به تفصیل افشا شده است.
- برجسته کردن یک موضوع با اهمیت درباره مشکل تداوم فعالیت.
- برجسته کردن ابهامی با اهمیت (غیر از مشکل تداوم فعالیت) که رفع آن به رویدادهای آتی بستگی دارد و ممکن است صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار دهد.
- گزارش درباره موضوعات غیر موثر بر صورت‌های مالی.
- در مواردی که صورت‌های مالی دوره گذشته یک صاحبکار توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد، حسابرس جانشین باید به این موضوع اشاره کند.
- در مواردی که صورت‌های مالی دوره گذشته حسابرسی شده است، حسابرس باید بعد از بند اظهارنظر، تصریح کند که اطلاعات مقایسه‌ای، حسابرسی شده است.

### برجسته کردن موضوعی موثر بر صورت‌های مالی

در برخی شرایط، گزارش حسابرس ممکن است با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص برای برجسته کردن موضوعی موثر بر صورت‌های مالی که در یک یادداشت توضیحی صورت‌های مالی به تفصیل افشا شده است، تعیل شود. همان طور که گفته شد این بند بعد از بند اظهارنظر می‌آید و بر اظهارنظر حسابرس اثر ندارد. یکی از این شرایط، تغییر در رویه حسابداری است. علی‌رغم این که به لحاظ خصوصیت کیفی قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی، ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ضروری است، لیکن به موجب استانداردهای حسابداری، در صورتی که به علت رجحان یک رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارایه مطلوب‌تر صورت‌های مالی واحد اقتصادی، تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد و یا این‌که تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید الزامی شود، این تغییر بلامانع است.

چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت پذیرد، ارقام مربوط به سال جاری بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سال‌ها قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارایه مجدد می‌شود. به موجب استانداردهای حسابداری، باید افشاء لازم از این بابت در صورت‌های مالی صورت پذیرد. در صورتی که آثار این تغییرات با اهمیت باشد، حسابرس می‌تواند با افزودن یک بند تاکید بر مطلب خاص پس از بند اظهارنظر، ماهیت این تغییر را مطرح کرده و به شماره یادداشت توضیحی