

استاندارد حسابرسی ۲۰۵ اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

فهرست مندرجات

بند	
	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲	انواع اظهار نظرهای تعدیل شده
۳	تاریخ اجرا
۴	هدف
۵	تعاریف
	الزامات
۶	شرایط مستلزم تعدیل اظهار نظر حسابرس
۷-۱۵	تعیین نوع اظهار نظر تعدیل شده
۱۶-۲۷	شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهار نظر
۲۸	اطلاع رسانی به ارکان راهبری
	توضیحات کاربردی
ت-۱	انواع اظهار نظرهای تعدیل شده
ت-۲ تا ت-۷	ماهیت تحریفهای بااهمیت
ت-۸ تا ت-۱۲	ماهیت محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
ت-۱۳ تا ت-۱۵	پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی
ت-۱۶ تا ت-۲۱	شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهار نظر
ت-۲۲	اطلاع رسانی به ارکان راهبری
	پیوست: نمونه‌هایی از گزارش حسابرس با اظهار نظرهای 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

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در رابطه با ارائه گزارش مناسب برای شرایطی مطرح شده است که حسابرس جهت اظهارنظر طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، به این نتیجه رسیده باشد که تعدیل اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ضروری است.

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 مورد نوع اظهارنظر، به موارد زیر بستگی دارد: (رک: بند ت-۱)

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

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

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

تاریخ اجرا

۳. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۰ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

هدف

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

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

تعاریف

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

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

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

پ - **فراگیر** - این واژه برای توصیف آثار تحریفها بر صورتهای مالی یا آثار تحریفهای احتمالی بر صورتهای مالی که به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب کشف نشده اند، به کار می رود. آثار فراگیر بر صورتهای مالی مواردی هستند که به قضاوت حسابرس:

- (۱) به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی محدود نمی شود؛
- (۲) در صورت محدود شدن به حسابها یا اقلام خاص صورتهای مالی، بخش قابل توجهی از صورتهای مالی را تشکیل می دهد یا می تواند تشکیل دهد؛ یا
- (۳) از نظر افشا، برای درک صورتهای مالی توسط استفاده کنندگان، بسیار قابل ملاحظه است.

الزامات

شرایط مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس

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

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

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

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده

اظهارنظر مشروط

۷. حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

- الف - با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورتهای مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا
- ب - قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر نیست.

اظهارنظر مردود

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

عدم اظهارنظر

۹. در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر ارائه کند.
۱۰. در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورتهای مالی، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

پیامد محدودیت اعمال شده توسط مدیران اجرایی

۱۱. اگر پس از پذیرش کار حسابرسی، حسابرس متوجه شود که مدیران اجرایی در دامنه رسیدگی محدودیتی اعمال کرده اند که احتمالاً منجر به ارائه نظر مشروط یا عدم اظهارنظر خواهد شد، باید از مدیران اجرایی بخواهد که محدودیت را برطرف کنند.
۱۲. اگر مدیران اجرایی از برطرف کردن محدودیت اشاره شده در بند ۱۱ خودداری کنند، حسابرس باید موضوع را به ارکان راهبری واحد تجاری اطلاع دهد^۱ و امکان اجرای روشهای جایگزین برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بررسی کند.
۱۳. اگر حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب نباشد، باید به صورت زیر عمل کند:
- الف - چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد، باید نظر مشروط ارائه کند؛ یا
- ب - چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورتهای مالی می تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد به طوری که ارائه نظر مشروط برای نشان دادن میزان اهمیت موضوع کافی نباشد، حسابرس باید: (رک: بندهای ت-۱۳ و ت-۱۴)
- ۱) در صورت امکان و در شرایطی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، از کار حسابرسی کناره گیری کند؛ یا
- ۲) در صورتی که کناره گیری از کار حسابرسی، قبل از صدور گزارش حسابرسی، امکانپذیر نباشد، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند.
۱۴. اگر حسابرس طبق بند ۱۳- ب - ۱ از کار حسابرسی کناره گیری کند، باید قبل از کناره گیری، همه تحریفهای شناسایی شده در جریان حسابرسی را که می توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود را به اطلاع ارکان راهبری برساند. (رک: بند ت-۱۵)

اظهار نظر متفاوت

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

شکل و محتوای گزارش حسابرس در صورت تعدیل اظهارنظر

بند مبانی تعدیل

۱۶. در مواردی که حسابرس اظهارنظر خود را نسبت به صورتهای مالی تعدیل می کند، باید علاوه بر اجزای الزامی شده طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، بندی را نیز به گزارش حسابرس اضافه کند که در آن، موضوعی که منجر به تعدیل اظهارنظر شده است، توصیف شده باشد. حسابرس باید این بند را قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس، حسب مورد با عنوان "مبانی اظهارنظر مشروط"، "مبانی اظهارنظر مردود" یا "مبانی عدم اظهارنظر" درج کند. (رک: بند ت-۱۶)
۱۷. اگر تحریف بااهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورتهای مالی (شامل افزایش موارد کمی) وجود داشته باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورتهای مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند، مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی توسط حسابرس عملی نباشد، حسابرس باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند.

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

۱۸. اگر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشتها باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، موارد تحریف در افشا را توصیف کند.
۱۹. اگر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی مربوط به عدم افشای اطلاعاتی باشد که افشای آنها الزامی است، حسابرس باید:
- الف - در باره موارد افشا نشده با ارکان راهبری مذاکره کند؛
- ب - در بند مبانی تعدیل، ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند؛ (رک: بند ت- ۱۷) و
- پ - اطلاعات افشا نشده را، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره آن موارد، افشا کند مگر اینکه در این خصوص منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد.
۲۰. اگر تعدیل اظهارنظر حسابرس، در نتیجه محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، حسابرس باید در بند مبانی تعدیل، دلایل این محدودیت را ذکر کند.
۲۱. حتی اگر حسابرس نظر مردود یا عدم اظهارنظر ارائه کند، باید در گزارش خود، هرگونه موضوعات بااهمیت دیگری را که از آن مطلع شده است و می توانست منجر به تعدیل اظهارنظر وی شود همراه با آثار آن توصیف کند. در چنین مواردی، محدودیتها و تحریفهای بااهمیت غیرمؤثر بر نظر مردود یا عدم اظهارنظر، تحت عنوان فرعی "سایر محدودیتها و یا تحریفها"، قبل از بند اظهارنظر درج می شود. (رک: بند ت- ۱۸)

بند اظهارنظر

۲۲. اگر حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند، باید حسب مورد از عناوین "اظهارنظر مشروط"، "اظهارنظر مردود" یا "عدم اظهارنظر" برای بند اظهارنظر استفاده کند. (رک: بندهای ت- ۱۹ و ت- ۲۱)
۲۳. چنانچه حسابرس به دلیل تحریف بااهمیت در صورتهای مالی نظر مشروط ارائه می کند، باید در بند اظهارنظر بیان کند که، به نظر این مؤسسه، "به استثنای آثار موارد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط"، صورتهای مالی، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. اگر تعدیل به دلیل محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب باشد، وی باید از عبارتی مانند "به استثنای آثار احتمالی موارد مندرج در بند مبانی اظهارنظر مشروط" برای اظهارنظر تعدیل شده استفاده کند. (رک: بند ت- ۲۰)
۲۴. در مواردی که حسابرس نظر مردود ارائه می کند، باید در بند اظهارنظر بیان کند که به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موارد مندرج در بند "مبانی اظهارنظر مردود"، صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه نشده است.
۲۵. در صورتی که حسابرس به دلیل وجود محدودیت اساسی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، عدم اظهارنظر ارائه کند باید در بند اظهارنظر بیان کند که:
- الف - به دلیل اساسی بودن آثار احتمالی موارد مندرج در بند "مبانی عدم اظهارنظر"، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر امکانپذیر نبوده است؛ بنابراین،
- ب - حسابرس نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی کند.
- همچنین در صورت وجود ابهام اساسی، حسابرس در بند اظهارنظر با ذکر اساسی بودن آثار احتمالی موارد ابهام مندرج در بند "عدم اظهارنظر"، نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی کند.

توصیف مسئولیت حسابرس هنگام اظهارنظر مشروط یا مردود

۲۶. اگر حسابرس نظر مشروط یا مردود ارائه کند باید بند مسئولیت حسابرس را به نحوی اصلاح نماید که بیانگر این موضوع باشد که به اعتقاد وی شواهد حسابرسی کسب شده به منظور فراهم کردن پشتوانه اظهارنظر تعدیل شده، کافی و مناسب است.

توصیف مسئولیت حسابرس هنگام ارائه عدم اظهارنظر

۲۷. چنانچه حسابرس به دلیل وجود محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند باید بند مقدمه گزارش خود را با بیان اینکه حسابرسی صورتهای مالی به وی محول شده بود، اصلاح نماید. حسابرس همچنین باید توصیف مسئولیت حسابرس و توصیف دامنه حسابرسی را تنها با بیان این جملات تعدیل کند: "مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است لیکن به دلیل موارد مندرج در بند "مبانی عدم اظهارنظر"، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر، میسر نبوده است."

اطلاع رسانی به ارکان راهبری

۲۸. چنانچه انتظار رود حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند باید شرایطی که منجر به تعدیل مورد انتظار خواهد شد و نوع اظهارنظر را با ارکان راهبری در میان بگذارد. (رک: بند ت- ۲۲)

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

توضیحات کاربردی

انواع اظهار نظرهای تعدیل شده (رک: بند ۲)

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

قضاوت حسابرس در باره فراگیر بودن آثار یا آثار احتمالی بر صورتهای مالی		ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است
با اهمیت ولی غیر فراگیر	با اهمیت و فراگیر (اساسی)	
اظهار نظر مشروط	اظهار نظر مردود	تحریف با اهمیت صورتهای مالی
اظهار نظر مشروط	عدم اظهار نظر	محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب
-	عدم اظهار نظر	ابهام

ماهیت تحریفهای با اهمیت (رک: بند ۶الف)

ت-۲. طبق استاندارد ۷۰۰ (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)، حسابرس به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی باید نتیجه گیری کند که آیا از عاری بودن صورتهای مالی از تحریفهای با اهمیت، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر^۱. این نتیجه گیری با توجه به ارزیابی حسابرس از آثار تحریفهای اصلاح نشده بر صورتهای مالی طبق استاندارد ۴۵۰، انجام می شود.

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

الف - رویه های حسابداری انتخاب شده،

ب - بکارگیری رویه های حسابداری انتخاب شده، یا

پ - افشا در صورتهای مالی.

رویه های حسابداری انتخاب شده

ت-۴. تحریف با اهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با رویه های حسابداری انتخاب شده، زمانی رخ می دهد که رویه های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای حسابداری سازگار نباشد.

ت-۵. استانداردهای حسابداری شامل الزاماتی برای تغییر در رویه های حسابداری است. در مواردی که واحد تجاری، رویه های عمده حسابداری را تغییر می دهد، ممکن است به دلیل عدم رعایت این الزامات تحریف با اهمیتی در صورتهای مالی بوجود آید.

بکارگیری رویه های حسابداری انتخاب شده

ت-۶. تحریف با اهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با بکارگیری رویه های حسابداری انتخاب شده، هنگامی رخ می دهد که:

الف - رویه های حسابداری انتخاب شده طبق استانداردهای حسابداری اعمال نمی شود، از جمله زمانی که مدیران اجرایی، رویه های حسابداری انتخاب شده را در دوره های مختلف یا برای معاملات و رویدادهای مشابه به طور یکنواخت به کار نمی برند (نبود یکنواختی در کاربرد)؛ یا

ب - شیوه بکارگیری رویه های حسابداری انتخاب شده نامناسب است (مانند اشتباه غیر عمدی در کاربرد یک رویه).

افشا در صورتهای مالی

ت-۷. تحریف با اهمیت در صورتهای مالی در ارتباط با کافی یا مناسب بودن افشا در صورتهای مالی، زمانی رخ می دهد که:

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

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

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

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

الف - شرایط خارج از کنترل واحد تجاری؛

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

پ - محدودیتهای ایجاد شده توسط مدیران اجرایی.

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

۱. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، بند ۱۰

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

- 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 و حسابرس نمی‌تواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره اطلاعات مالی واحد تجاری وابسته به منظور ارزیابی اجرای مناسب روش ارزش ویژه به دست آورد.
 - زمان انتصاب حسابرس به گونه‌ای است که نمی‌تواند بر شمارش موجودیها نظارت کند.
 - حسابرس اجرای آزمونهای محتوا را به تنهایی کافی نمی‌داند، اما کنترلهای داخلی اثربخش نیست.
- ت-۱۲. نمونه‌هایی از محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب که از محدودیت ایجاد شده توسط مدیران اجرایی در دامنه حسابرسی ناشی می‌شود عبارت است از:
- مدیران اجرایی مانع نظارت حسابرس بر شمارش موجودی کالا می‌شوند.
 - مدیران اجرایی مانع از ارسال درخواست تأییدیه برون‌سازمانی در خصوص مانده حسابهای خاص توسط حسابرس می‌شوند.

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

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

شکل و محتوای گزارش حسابرس هنگام تعدیل اظهار نظر

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

- ت-۱۶. هماهنگی در گزارش حسابرس به درک بهتر استفاده کنندگان و تشخیص شرایط غیرعادی در هنگام وقوع، کمک می‌کند. بنابراین، اگر چه همسانی در جمله‌بندی مبانی تعدیل ممکن است امکانپذیر نباشد، ولی رعایت هماهنگی در شکل و محتوای گزارش حسابرس، مطلوب است.
- ت-۱۷. در موارد زیر، توصیف اطلاعات افشا نشده در بند مبانی تعدیل امکانپذیر نیست:
- الف - اطلاعات مربوط توسط مدیران اجرایی تهیه نشده است یا به آسانی در دسترس حسابرس نباشد؛ یا
- ب - به قضاوت حسابرس، توصیف اطلاعات افشا نشده در گزارش منجر به طولانی شدن غیرضروری آن شود.
- ت-۱۸. اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر در رابطه با یک موضوع خاص توصیف شده در بند مبانی تعدیل، توجیهی برای حذف توصیف سایر موضوعات مشخص شده‌ای که مستلزم تعدیل اظهار نظر حسابرس است، نمی‌باشد. در چنین مواردی، افشای این موضوعات که حسابرس از آنها آگاه می‌شود ممکن است برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مفید تلقی شود.

بند اظهار نظر (رک: بندهای ۲۲ و ۲۳)

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

نمونه‌های گزارش حسابرس

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

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری (رک: بند ۲۸)

- ت-۲۲. اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری درباره شرایطی که منجر به تعدیل گزارش حسابرس خواهد شد و متن مورد نظر برای تعدیل گزارش حسابرس، دارای مزیت‌های زیر است:
- الف - آگاه کردن ارکان راهبری از تعدیل (یا تعدیلات) مورد نظر و دلایل (یا شرایط) آن؛
- ب - جلب نظر مساعد ارکان راهبری در خصوص واقعیت‌های زیربنای تعدیل (تعدیلات) مورد نظر، یا تأیید موارد عدم توافق با مدیران اجرایی؛ و
- پ - دادن فرصت به ارکان راهبری برای ارائه اطلاعات و توضیحات بیشتر به حسابرس در ارتباط با موردی (مواردی) که منجر به تعدیل (تعدیلات) مورد نظر می‌شود.

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل

پیوست: (رک: بند ت - ۲۱)

نمونه‌هایی از گزارش حسابرسی با اظهار نظرهای تعدیل شده نسبت به صورتهای مالی

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

مثال توضیحی ۱: اظهار نظر مشروط به دلیل تحریف بااهمیت

مفروضات:

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی حسابرسی شده است. صورتهای مالی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- موجودی مواد و کالا تحریف شده است. فرض می‌شود که این تحریف بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد.
- حسابرسی، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرسی مستقل

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

صورتهای مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرسی

مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی به قضاوت حسابرسی، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

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

مبانی اظهار نظر مشروط

موجودی مواد و کالا (یادداشت توضیحی ...) شامل مبلغ **xxx** میلیون ریال موجودی کالای ساخته شده است که بر خلاف استانداردهای حسابداری، به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی نشده است. انجام تعدیل لازم از این بابت موجب کاهش موجودی مواد و کالا و سود قبل از مالیات به مبلغ **xxx** میلیون ریال می‌شود.

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

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

[امضای حسابرسی]

[تاریخ گزارش حسابرسی]

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

مثال توضیحی ۲: اظهار نظر مردود به دلیل تحریف اساسی

مفروضات:

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

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی گروه و شرکت نمونه

صورتهای مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامههای تلفیقی گروه و شرکت به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد تلفیقی گروه و شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

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

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه ای را رعایت و حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است.

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

مبانی اظهار نظر مردود

همانگونه که در یادداشت توضیحی ... تشریح شده است، شرکت نمونه، صورتهای مالی شرکت فرعی الف را که در سال ۱۳۰۱ تحصیل شده، به دلیل عدم تعیین ارزشهای منصفانه برخی داراییها و بدهیهای بااهمیت آن در تاریخ تحصیل، در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نکرده است. بنابراین، این سرمایه گذاری به بهای تمام شده در صورتهای مالی تلفیقی منعکس شده است. طبق استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی شرکت فرعی یاد شده باید به دلیل تحت کنترل بودن توسط شرکت نمونه، در صورتهای مالی گروه تلفیق می شود. در صورت تلفیق صورتهای مالی شرکت الف، بسیاری از عناصر صورتهای مالی گروه به طور اساسی تحت تأثیر قرار می گرفت.

اظهار نظر مردود

به نظر این مؤسسه، به دلیل اساسی بودن آثار موضوع مندرج در بند مبانی اظهار نظر مردود، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی گروه و شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

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

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهارنظریهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل

مثال توضیحی ۳: اظهارنظر مشروط به دلیل محدودیت مفروضات:

- مجموعه کاملی از صورتهای مالی حسابرسی شده است. صورتهای مالی برای مقاصد عمومی و توسط هیئت مدیره واحد تجاری با ادعای انطباق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است.
- حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص بخشی از موجودیهای مواد و کالا نبوده است. فرض می شود آثار احتمالی این محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بااهمیت ولی غیرفراگیر است.
- حسابرس، علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی، مسئولیتهای گزارشگری دیگری را نیز طبق قانون به عهده دارد.

گزارش حسابرسی مستقل

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

گزارش نسبت به صورتهای مالی

صورتهای مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

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

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه ای را رعایت و حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرس، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهارنظر مشروط نسبت به صورتهای مالی، کافی و مناسب است.

مبنای اظهار نظر مشروط

مبلغ ... میلیون ریال از موجودی مواد و کالای شرکت نمونه به صورت امانی نزد شرکت الف می باشد. این مؤسسه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره این موجودیها در تاریخ ترازنامه به دست آورد. بنابراین، تعیین تعدیلات احتمالی از این بابت میسر نگردیده است.

اظهار نظر مشروط

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند مبنای اظهارنظر مشروط، صورتهای مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ 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 مطلوب نشان می دهد.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

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

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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

استاندارد حسابرسی ۷۰۵

اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

مثال توضیحی ۴: عدم اظهار نظر به دلیل محدودیت اساسی

مفروضات:

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

گزارش حسابرس مستقل

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

گزارش نسبت به صورت‌های مالی

حسابرسی صورت‌های مالی شرکت نمونه شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ... به این مؤسسه محول شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه صورت‌های مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های داخلی مربوط به تهیه صورت‌های مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است، لیکن به دلیل موضوعات توصیف شده در بند مبانی عدم اظهار نظر، این مؤسسه قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نیست.

مبانی عدم اظهار نظر

- این مؤسسه بعد از ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۱ به عنوان حسابرس دعوت به کار شد و بنابراین بر شمارش فیزیکی موجودیهای مواد و کالا در ابتدا و انتهای سال نظارت نداشته است. این مؤسسه با استفاده از سایر روشهای حسابرسی نیز نتوانسته است خود را، در خصوص مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۰ و ۱۳۰۱ که به ترتیب به مبلغ $\times\times\times$ و $\times\times\times$ میلیون ریال در ترازنامه منعکس شده است، متقاعد کند.
 - بکارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در ۳۰ آذر ماه ۱۳۰۱ منجر به بروز اشتباهات متعددی در حسابهای دریافتی 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 اخذ تأییدیه یا سایر روشهای حسابرسی، حسابهای دریافتی در تاریخ ترازنامه به مبلغ $\times\times\times$ میلیون ریال را اثبات کند.
- با توجه به موضوعات یاد شده، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلات احتمالی در خصوص موجودی مواد و کالا و حسابهای دریافتی را مشخص کند.

عدم اظهار نظر

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

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

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

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

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