

حسابرسی و نمونه‌های از ساختار آن

" با وجود اساتید محترم در انجمن یا خارج از آن تالیف و نگارش در مقوله حسابرسی بسی مشکل خواهد بود، بهرحال مقاله زیر را با عنایت به این تمثیل" ران ملخی نزد سلیمان بردن " مطالعه فرمائید . "

" هوشنگ خستوئی "

بطور کلی و بیشتر از جنبه نظر تئوریک آن و چگونگی کار حسابرس خواهیم داشت بدیهی است در شرائط فعلی حرفه در ایران ضرورتاً " ممکن است پاره‌ای از مراحل آن در عمل صورت تحقق و انجام نیابد .

به منظور تسهیل مفاهیم آتسی بدوا" توجهی کلی به موارد زیر موجب برداشت یکسان از مفاهیم بکار گرفته خواهد گردید :
استاندارد عملیات حسابرسی :

The Auditor's Operational Standard.

انجمن حسابداران خیره انگلستان بر اساس بیانیه صادره که آنرا از اول ماه آوریل ۱۹۸۵ لازم‌الرعايه دانسته مراحل مختلف استاندارد عملیاتی را به شرح زیر برشمرده است :

— برنامه‌ریزی و کنترل و ثبت اقدامات
Planning, Controlling Recording.

حسابرس باید برای کار محوله بطور مناسب برنامه‌ریزی نموده و مراحل مختلف انجام

واژه انگلیسی حسابرسی " Audit " منبعث از کلمه لاتین " Audire " به مفهوم شنیدن می باشد ، ظاهراً " چنین ریشه لغوی حاصل از آن است که در گذشته دور نجبا و اشرافی که مایل به رسیدگی وضعیت مالی خود بودند این عمل را معمولاً " به وسیله بازخوانی صورت اموال و بدهی و بستانکاری خود توسط مباشرین انجام می دادند و اطلاعات مورد نیاز آنان بر این اساس مورد استماع قرار می گرفت علاوه بر آن مسئولیت مواظبت و نگهداری و وصول درآمدهای املاک و مستغلات نیز در غیاب نجبا و اشراف به عهده مباشرین بود .

در حال حاضر مفهوم حسابرسی تدقیق و رسیدگی با جزئیات کامل در مورد حسابهای موسسات به منظور اظهار نظری مکتوب در مورد " درست و منصفانه " بودن صورتهای مالی است که توسط افرادی واجد شرایط لازم به نام حسابرس مستقل انجام می پذیرد .
در این مقاله نظری گذرا و اجمالی بدون تداخل جزئی به طرز انجام یک حسابرسی،

آن را کنترل و ثبت نماید .

– سیستم های حسابداری

Accounting systems

حسابرس باید سیستم های ثبت و جریان مبادلات را تعیین و کفایت آنها را جهت استفاده به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی بررسی نماید .

– شواهد حسابرسی

Audit Evidence

حسابرس باید جهت اخذ استنتاج

منطقی، نسبت به انتخاب و جمع آوری شواهد مرتبط ، قابل اتکاء و کافی اقدام نماید .

– کنترل های داخلی

Internal Controls

چنانچه به نظر حسابرس اتکاء به سیستم کنترل های داخلی ضروری و قابل اطمینان باشد ، باید چنین کنترل هایی تعیین و ارزیابی و مجری بودن آنها در موسسه به شرح تعیین شده از طریق آزمون روشها بررسی گردد .

– بررسی صورتهای مالی

Review of Financial Statements

حسابرس صورتهای مالی را چنان مورد بررسی قرار خواهد داد تا در ارتباط با استنتاج از دیگر شواهد حسابرسی مبنای اظهار نظری در مورد صورتهای مالی فراهم گردد .

آزمون های حسابرسی

به منظور تعریف و مشخص نمودن آزمونهای مورد عمل در حسابرسی اقدام به تشریح آنها گردیده است و برای سهولت امر هر یک از آنها را در یک سیکل مبادلات و هم چنین یک سیستم معین خرید مواد اولیه در مد نظر قرار دهید .

– آزمونهای سرتاسری

Walk Through Tests

این آزمون عبارتست از انتخاب بین (۱) تا

(۵) مورد (بطور مفروض) از مبادلات موسسه

مورد رسیدگی و ردیابی آنها در مراحل سیکل

خرید از درخواست خرید تا فاکتور فروشنده

(چنین آزمونی در مراحل دوم و چهارم

حسابرسی نمودار مندرج در صفحات بعد

جای خواهد داشت) .

آزمون روشها :

Compliance Tests

این آزمون عبارت از انتخاب مفروض

بین (۵) تا (۱۵) مورد جداگانه از مبادلات

در طی سال و ردیابی و بررسی آنها در

بخش محدودی از سیستم . در سیستم خرید

آزمون روشها ممکن است برای مواردی شامل

پرداخت های خرید ، سندرسی جریان عادی

پرداخت های نقدی و بررسی مجوزها و کنترل

و اثبات معیارات حاصل از ارقام فاکتورها و

ارقام مندرج در دفاتر بکار گرفته شود .

طبق تعاریف مندرج در انتشارات انجمن

حسابداران خیره انگلستان آزمون روشها

عبارتست از : تجسس و بررسی به منظور

فراهم آوردن شواهد حسابرسی در مورد

اینکه کنترل های مورد عمل با کنترل های

تجویز شده و مکتوب مطابقت دارد؟

آزمون محتوی

Substantive Tests

در نظر گرفتن و انتخاب آماری حدود

۵۰ تا ۷۵ فقره از مبادلات و آزمون سیستم

ثبت این مبادلات و بطور مثال سند رسی

ثبت اقلام طرف خریدنسیه در دفتر بستنکاران

نتایج حاصل از این آزمون می تواند مجدداً

در اثبات مانده های مندرج در حساب

بستنکاران مورد استفاده قرار گیرد .

طبق تعاریف مندرج در انتشارات انجمن

حسابداران خیره انگلستان آزمون محتوی

عبارت است از : چنان آزمونهای از مبادلات

و مانده ها و اعمال سایر روشها مانند بررسی

تحلیلی و تجسس به منظور فراهم آوردن شواهد حسابرسی به منظور اطمینان از کامل بودن، درستی، دقت و اعتبار اطلاعات مندرج در حسابهای ثبت شده و یا صورتهای مالی.

با توجه به مفاهیم تشریح شده در فوق اینک به مراحل حسابرسی می پردازیم:

مراحل اساسی حسابرسی

در هر حسابرسی مراحل اساسی بطور معمول به منصفه اجراء درمی آید لیکن قبل از رسیدگی بررسی مجدد در مورد اهداف مهم حسابرسی ارزشمند خواهد بود و بهر حال حسابرس باید خود را نسبت به موارد زیر مطمئن سازد:

۱ - ثبت کامل از سوابق حسابداری نگهداری شده است؟

۲ - حسابها با ثبتهای مربوط منطبق می باشد؟

۳ - حسابها مبتنی بر قوانین و اصول و موازین حسابداری تهیه شده است؟

۴ - صورتهای مالی وضعیت مالی و نتایج عملیات آن را بنحو "درست و منصفانه" منعکس می سازد؟

ارائه تعریفی مشخص از واژه متداول درست و منصفانه که اخیراً "انجمن حسابداران خبره ایران در بیانیه شماره (۱) استفاده از آنرا مورد تاکید قرار داده است بسیار مشکل است و چنانچه حسابرس قبلاً "خود را نسبت به سه مورد اول مطمئن نماید (که این مراحل خود بخش مهمی از کار است) معیناً به منظور دستیابی به پاسخ سؤال چهارم اقدامات متعدد و مسیری طولانی را در پیش روی خواهد داشت که خود شامل مواردی به شرح زیر خواهد گردید:

الف - اعمال چنان تحقیق و آزمونهایی

که به نظر وی جهت ارائه اظهار نظر حرفه‌ای ضروری تشخیص داده شود و هم چنین قابلیت اطمینان وی از ثبتهای حسابداری بعنوان مبنای تهیه صورتهای مالی.

ب - تطبیق حسابها با اقلام مندرج در ثبتهای دفاتر

پ - بررسی کلی حسابها برای حصول اطمینان از انطباق آنها با قوانین و اصول موازین پذیرفته شده حسابداری.

در موقع بررسی قابلیت اطمینان ثبتهای حسابداری حسابرس سه نکته اساسی را باید در مد نظر قرار دهد:

۱ - دامنه بررسی لازم برای یافتن شواهدی در جهت تائید و اثبات ثبتها

۲ - میزان اتکاء به کنترلهای ناظر به تهیه ثبتها به منظور اطمینان از صحت و دقت آنها.

۳ - حدود دیدگاه کلی حسابرسی از حسابها (بطور مثال درصد سود خالص موسسه

و مطابقت آن با برداشت شخصی وی مبتنی بر اطلاعات کلی به دست آمده از موسسه).

نکات مندرج در بندهای (۱) و (۲)

فوق در نهایت مکمل بیشترین میزان اتکائی

است که میتوان به کنترلهای مورد عمل نمود

و بدون آنها حسابرسی نیازمند جستجوی

وسیع برای شواهد مستقیمی است تا با مدارک

و مستندات اقلام مندرج در حسابها را اثبات

نماید. اینک به تشریح هر یک از مراحل فرعی

که نمودار مندرج در صفحه بعد نمایانگر آنها

است می پردازیم.

مرحله (۱)

در این مرحله حسابرسی برنامه‌ریزی

جامع خود را جهت انجام حسابرسی به عمل

خواهد آورد. مرحله مزبور بسیار مهم بوده

و در طی آن روشهای دسترسی به اهداف

مورد نظر از جمله کنترل اقدامات انجام شده تعیین خواهد شد. در اولین سال حسابرسی در این مرحله حسابرس شناخت خود را نسبت به مسائل زیر به عمل خواهد آورد:

سوابق تاریخی موسسه - شناخت عمومی راجع به صنعت مورد نظر - ساختار تشکیلاتی موسسه - بودجه زمانی انجام کار - تعیین نیروی انسانی با توجه به مهارت‌ها و سوابق آنها و در نظر گرفتن کار - شناخت احتمالی از حسابرسان داخلی و حدود اتکا به عملیات اجرائی آنها در کار.

نکته اساسی در این مرحله تعیین محدوده عملیات و روش کلی حسابرسی است در مورد حسابرسیهای عملیاتی این امر چندان مشکل نخواهد بود زیرا طبق قوانین و عرف محدوده حسابرسی دقیقاً مشخص گردیده است. این محدوده در بند الف از ماده (۵ - ۱) آئین‌نامه انضباطی و حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره ایران نیز تعیین گردیده است بهرحال موارد دیگر نظیرنامه پذیرش‌کار (Letter of Engagment) که در ایران بطور اخص متداول نیست و در آن محدوده خدمات کاملاً تشریح گردیده نیز می‌تواند راه‌گشا باشد. ذکر این نکته ضروری است که مبحث برنامه‌ریزی با تمام جزئیات آن و طبق استانداردهای حسابرسی خود مقوله‌ای است که می‌تواند بطور مجزا مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

مرحله (۲)

اهداف مرحله مزبور عبارتند از:
تعیین نمودار مستندات و حدود کنترل‌های موجود، یا مشخص نمودن مکانیسم سیستم و غالباً از طریق انجام آزمون سرتاسری صورت می‌پذیرد. ضرورت انجام

این آزمون از آنروست که در مواردی کارکنان موسسه مورد حسابرسی در زمان مصاحبه با آنان بجای اطلاعاتی که عملاً مورد اجرا قرار گرفته اطلاعاتی را که اصولاً باید اجرا شود (ممکن است بطور مکتوب هم موجود باشد) ارائه می‌نمایند. بنابراین بدینوسیله از احتمال وقوع چنین جریانی تا حد زیاد جلوگیری خواهد شد. هرگونه انحراف مشخص شده از اجرای آزمون سرتاسری باید به دقت یادداشت گردیده و در پرونده‌های مربوط نگهداری گردد.

مرحله (۳)

اقدامات عملی این مرحله شامل تهیه ثبت جامع از موارد به‌منظور تسهیل ارزیابی سیستم می‌باشد. چنین اقدامی ممکن است شامل موارد زیر باشد.

- نمودار، بطور مثال نمودار سازمانی و یا ثبت مشخصات دفاتر حسابداری
- تهیه یادداشت‌های مشروح از نحوه عمل سیستم‌ها و کنترل‌ها
- تهیه پرسشنامه‌های کنترل‌های داخلی برای سیکل‌های مختلف.
- تهیه نمودار گردش جریان یا

(Flow Charts)

مرحله (۴)

در این مرحله حسابرس از کاربرد سیستم‌ها اطلاع حاصل نموده و مطابقت آن را با اطلاعات کسب شده مطابقت میدهد و به عبارت دیگر چنانچه سیستم ثبت شده همان باشد که در عمل نیز به‌کار گرفته شده آنرا تأیید می‌نماید. مراحل (۲) و (۳) به شکل تشریح شده در مورد اولین سال حسابرسی هر موسسه حتماً به مرحله اجرا در خواهد

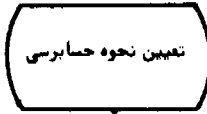
نحوه کلی حسابرسی

استاندارد حسابرسی

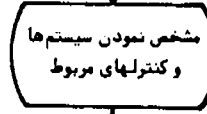
هدف حسابرسی

برنامه‌ریزی کار

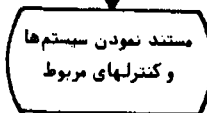
طرح یک برنامه جامع



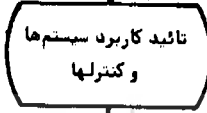
تعیین سیستم‌های حسابداری و کنترلها



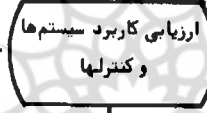
فراهم آوردن مستندات مکتوب بمنظور استفاده جهت ارزیابی



تائید سیستم‌ها و کنترلهای ثبت شده در مرحله عمل



مشخص نمودن سیستم و کنترلهای داخلی

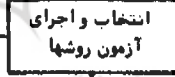
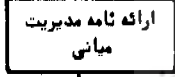


ارزیابی سیستم‌ها و کنترلهای داخلی

بررسی و نقد کارآئی سیستم‌ها و کنترلها و تعیین میزان قابلیت اتکا، بها آنها در اجرای آزمون‌ها

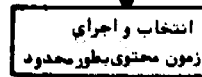
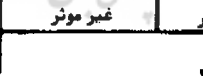
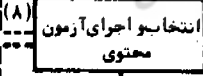
موثر غیر موثر

آزمون کنترلهایی که بطور موثر دایر هستند و قدرت قابلیت اتکا، بها آنها

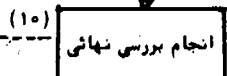


آزمون از سیستم‌ها و کنترلهای داخلی

دسترسی به‌شاهد حسابرسی مورد نیاز، بر مبنای مانده حسابهای مندرج در دفاتر جهت اثبات / تائید نظریه حسابرسی

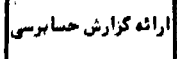
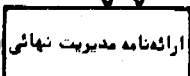


آزمون صورتهای مالی



بررسی صورتهای مالی و نتایج حاصل از حسابرسی

بررسی بمنظور تعیین گاستی‌های صورتهای مالی و حسابرسی انجام شده در مورد آن هم چنین ارائه پیشنهاد و توصیه بهمديران در مورد نقاط ضعف موجود در سیستم و جهت بهبود آنها



اظهارنظر در مورد صورتهای مالی

آمد که نتایج حاصل از آن در بخش معینی از پرونده دائمی نگهداری خواهد شد لیکن در مورد حسابرسی سالهای بعد با استفاده از آزمون سرتاسری ابقاء و اجرای سیستم و احتمالاً "تغییرات جزئی آن در طی دوره مورد رسیدگی مشخص و تأیید خواهد شد .

مرحله (۵)

منظور از ارزیابی کاربردی سیستم‌ها عبارت است از تعیین درجه قابلیت اطمینان و فرموله نمودن مبانی برای رسیدگی به موثر بودن و سودمندی آن در عمل است ، اجرای ارزیابی مزبور حسابرس را قادر خواهد ساخت تا پیشنهادهای خود را در مورد بهبود سیستم و کنترل‌های داخلی طی نامه جداگانه‌ای به مدیریت اعلام نموده و علاوه حدود آزمون‌های آتی را که در مراحل (۶) و (۸) زیر انجام خواهد پذیرفت تعیین نماید .

مرحله (۶)

در اجرای عملیات حسابرسی یکی از مهم‌ترین نکات چگونگی وضعیت سیستم و کنترل‌های مورد عمل موسسه مورد رسیدگی است چنانچه کنترلها از قوت و استحکام کافی برخوردار باشند مسلماً " ثبتهای انجام شده قابل اتکا بوده و در نتیجه از دامنه آزمون ارقام تشریحی خواهد کاست معهداً حصول اطمینان از موثر و یکسان بودن کنترلها ضرورت خواهد داشت ، بنابراین در صورتی که ارزیابی کاربرد عملی سیستم موید موثر بودن کنترلها باشد حسابرس با در نظر گرفتن موارد فوق اقدام به طرح و اجرای آزمون روشها خواهد نمود (در بعضی مواقع آزمون روشها آزمون عمیق نیز نامیده می‌شود) آزمون مزبور همانطور که قبلاً" تشریح شد همانند آزمون سرتاسری

و بطور اساسی مربوط به سیستم مورد عمل است ضمن آنکه دارای مشخصات زیر نیز می‌باشد .

– برخلاف آزمون سرتاسری به نواحی و قسمتهائی از سیستم که کنترل در آنها به طور موثر در حال اجرا است ارتباط دارد .
– برخلاف آزمون سرتاسری طیف و گستره و هم‌چنین تعداد بیشتری از مبادلات را پوشش خواهد داد .

– دربرگیرنده کلیه مبادلات وقوع یافته در طی سال می‌باشد .
بهر حال حسابرس در این مرحله سیستم‌ها و کنترلها را در عمل با سیستم‌ها و کنترلهای

نوشته شده بر روی کاغذ انطباق می‌دهد و مطمئن می‌شود که اجرای کنترلهای مورد نظر مانع از بروز مواردی نظیر عدم ثبت رویدادها در دفاتر ، انجام اقدامات عمدی به قصد سوءاستفاده گردیده و علاوه بر آن مسیر و روش صحیحی را جهت ارائه نتایج کامل و صحیح موجب خواهد شد و بدین ترتیب نیازی به بررسی بطور وسیع جهت حصول اطمینان از رویدادهای مالی نخواهد بود .

نتایج حاصل از انجام آزمون روشها به دو صورت زیر متجلی خواهد شد .

۱ – کنترلها موثر هستند لذا انجام محدود آزمون محتوی جهت استنتاج نهائی کافی است .

۲ – اگرچه کنترلها براساس اطلاعات جمع‌آوری شده مندرج در کاربرگها موثر هستند لیکن در عمل موثر نمی‌باشند لذا دستیابی به استنتاج نهائی منوط به انجام آزمون محتوی در حدی وسیع و گسترده

می باشد .

بدیهی است اگر حسابرس بر اساس نتایج مرحله ۵ و یا استنباط شخصی غیر موثر بودن کنترلها را دریافت، لزومی به انجام آزمون روشها نبوده و مستقیماً " باید اقدام به انجام آزمون محتوی نماید .

مرحله (۷)

پس از ارزیابی سیستمها و انجام آزمون روشها، ارسال نتایج حاصل از این عمل جهت مدیریت موسسه سودمند خواهد بود بنابراین در این مرحله اقدام به تهیه چنین نامه‌ای خواهد شد . اشاره به موارد زیر در ارتباط با نامه مدیریت قابل توجه خواهد بود .

نامه مدیریت که ممکن است گزارش خدمات ضمنی، گزارش کنترل داخلی، گزارش نکات ضعف سیستم نیز نامیده شود دارای سه هدف اصلی است :

الف - اطلاع هرگونه ضعف یا اشتباه در سیستم کنترلهای داخلی همراه با پیشنهادات اصلاحی متقابل .

ب - ارائه روشهای ممکن در جهت بهبود کارآئی مدیریت از طریق تجدیدنظر در سیستم مورد عمل .

پ - ارائه کتبی نکات ضعف اصلی یا اشتباهات همراه با توصیه‌های لازم، به منظور منتفی بودن هرگونه شک و تردید در مورد عدم توانائی حسابرس در انجام وظایف آئی .

در زمان تهیه و تدوین چنین گزارشی در هر حساب نکات ویژه زیر مد نظر قرار خواهد گرفت :

- در صورت امکان همراه با نکات ضعف و اشتباه موارد نمونه نیز ارائه شود .
- نکات ضعفی بدون توصیه‌های لازم

اصلاح و بهبود سیستم ارائه نگردد .

- به واسطه اقلام جزئی نباید جنبه‌های مهم گزارش مبهم و دشوار یا غامض گردد .
نامه معمولاً " با پاراگراف محدود عملیات حسابرسی شروع و پس از شرح موارد ضعف سیستم و توصیه‌ها با درخواست آگاهی دادن به حسابرس در مورد اقدامات انجام شده خاتمه می‌پذیرد .

مراحل (۸) و (۹)

در این مراحل اقدام حسابرس اجرای آزمون محتوی است . همانطور که در تعریف آزمون محتوی نیز بیان گردید در این مرحله سعی در اثبات اقلام و مانده‌های مندرج در صورتهای مالی و دفاتر بوده و با سیستم مورد عمل کاری نخواهد بود آزمون مزبور نیز به دو منظور زیر انجام می‌پذیرد :

- تأیید اقلام مندرج در حسابها

- تعیین اثرات به‌واحد سنجش پولی موارد اشتباهات

یکی از موارد بسیار معمولی این آزمون عبارت است از سند رسی ارقام فروش بر اساس فاکتورهای صادره، حسابرس با سند رسی تعداد مورد نظر از نمونه‌های انتخابی فاکتورهای صادره می‌تواند ارقام مندرج در حساب فروش را اثبات نماید .

مرحله (۱۰)

در این مرحله از کار، حسابرس مروری کلی در مورد صورتهای مالی و حسابرسی انجام شده در مورد آن را به انجام خواهد رساند .

در مورد صورتهای مالی استنتاج‌های حاصل از حسابرسی و شواهد بدست آمده نیز مترادف با آن مد نظر قرار خواهد گرفت مرور صورتهای مالی شامل بررسی رویه‌های حسابداری در انطباق با اصول و موازین

پذیرفته شده و رعایت قوانین و مقررات است در اقدام به این عمل بررسی تحلیلی روندها و نسبت‌های معمول در حسابداری نیزامری مهم و قابل توجه می‌باشد در هنگام مرور نهائی نکات و موارد معوق حسابرسی نیز تعیین و نسبت به تکمیل آنها اقدام خواهد گردید. این مرحله از کار بسیار مهم و حساس است و معمولاً "توسط شرکاء و مدیران حسابرس انجام می‌پذیرد."

مرحله (۱۱)

گزارش حسابرسان به مجمع عمومی صاحبان سهام پایان رسمی عملیات حسابرسی است که در آن حسابرس نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی ارائه می‌نماید. نظر حسابرس بعنوان گزارش حسابرسی شناخته می‌شود که بطور معمول شامل دو پاراگراف (۱) پاراگراف محدودده حسابرسی (۲) پاراگراف اظهارنظر می‌باشد.

گزارش مذکور به گزارش استاندارد و هم چنین گزارش کوتاه مشهور است که تقریباً در تمام نقاط جهان کاربرد دارد (بعنوان گزارش مقبول نیز شناخته شده است) چنانچه نتایج حاصل از رسیدگی مبین وجود مواردی باشد که از اهمیت نسبی برخوردار است در آنصورت موارد مزبور به صورت خلاصه و جامع طی یک یا چند پاراگراف بین دو پاراگراف مذکور در فوق مندرج خواهد گردید که در آن صورت پاراگراف اظهارنظر به صورت مشروط ارائه خواهد گردید، در ارائه نظرات مشروط معمولاً "از دو کلمه "باتوجه" (Subject to) و به استثناء" (Except for) استفاده می‌گردد. چگونگی استفاده از واژه‌های مذکور به شرح زیر می‌باشد:

ماهیت رویداد	مهم	بنیادی
ابهام	شروط با استفاده از کلمه "باتوجه"	عدم اظهارنظر
اختلاف نظر	مشروط با استفاده از کلمه "باستثناء"	مشروط با استفاده نظریه مردود

همانطور که می‌دانیم مفهوم اهمیت از مفاهیم شناخته شده حسابداری است لذا چنانچه موارد حاصل از حسابرسی از اهمیت برخوردار نباشد در گزارش حسابرس به آن اشاره نخواهد شد. به منظور تعیین محدوده مشخص تعاریف عام بنیادی بودن موضوع در هر یک از موارد ابهام و اختلاف نظر به شرح زیر ارائه می‌گردد:

– ابهام وقتی بنیادی است که اثر آن بر صورت‌های مالی بقدری شدید و مهم است که بطور کلی صورت‌های مالی ارائه شده را بی‌معنی نماید.

– اختلاف نظر وقتی بنیادی است که اثر آن بر صورت‌های مالی به قدری شدید و مهم است که بطور کلی صورت‌های مالی ارائه شده را گمراه‌کننده نماید.

بطوریکه ملاحظه می‌گردد حسابرس در مواقعی که اثرات ابهام بنیادی است از ارائه نظر خودداری می‌نماید، هم چنین در مواقعی که اثرات اختلاف نظر حسابرس با مدیران موسسه مورد رسیدگی در امری خاص بنیادی است نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر مردود می‌نماید.

باید توجه داشت اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر حد نهائی گزارشهای مشروط به ترتیب با استفاده از کلمه "باستثناء" و

" با توجه " می باشد به عبارت دیگر در موقع .
 ارائه نظر مشروط حسابرسی با استفاده از
 کلمه با توجه نسبت به موارد عطف داده
 شده اظهار نظر نمی گردد . ضمناً " در ارائه
 نظر مشروط با استفاده از کلمه به استثناء
 نسبت به موارد عطف داده شده اظهار نظر
 مردود می گردد .
مرحله (۱۲)

این مرحله همانند مرحله (۷) می باشد
 و نامه مدیریت می تواند به صورت میانی پس
 از اتمام حسابرسی میانی (ضمنی) و همچنین
 بصورت نهائی پس از اتمام عملیات حسابرسی
 نهائی ارسال گردد بهر حال هر شکل و اساس
 و محتوای آن تغییری نخواهد یافت .



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 رتال جامع علوم انسانی

مراکز پخش حسابدار



۸۹۲۹۲۶
 ۶۶۷۳۲۳
 ۸۳۳۱۵۶
 ۶۴۳۰۵۹

انجمن حسابداران خبره ایران
 انتشارات آگاه
 انتشارات پایپروس
 انتشارات فروردین

