



دانشگاه سامان نور
په

حسابرسی ۱

(رشته حسابداری)

دکتر پرویز گلستانی مهدی آقاجانی

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمره کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود.

متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و **کمک درسی** (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید محتوا و تجهیزات آموزشی

فهرست مطالب

هفت	پیشگفتار نویسندگان
۱	فصل اول - نقش حسابرسان در اقتصاد کشور
۱۷	فصل دوم - آیین رفتار حرفه‌ای
۳۳	فصل سوم - مسئولیت قانونی حساب‌رسان
۴۷	فصل چهارم - حرفه حسابرسان
۸۷	فصل پنجم - کنترل داخلی
۱۴۵	فصل ششم - دلایل و مدارک حسابرسان
۱۷۳	فصل هفتم - نمونه‌گیری آماری
۲۰۵	فصل هشتم - کاربرگ‌های حسابرسان، کنترل کیفیت در مورد کار حسابرسان
۲۴۳	فصل نهم - رسیدگی به اسناد و مدارک، طرح‌ریزی برنامه حسابرسان
۳۴۷	فصل دهم - حسابرسان سیستم‌های حسابگر الکترونیکی
۳۸۷	منابع و مآخذ

پیشگفتار نویسندگان

اهمیت حسابرسی به عنوان یک حرفه مستقل، امروزه بر کسی پوشیده نیست. با آنکه در ظرف مدت ۳۵ سال اخیر برای آموزش و اعتلای حرفه حسابرسی کوشش‌هایی به عمل آمده ولی هنوز این حرفه در جامعه ما جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده است. یکی از وسایل اعتبار این حرفه وجود کتاب‌های فنی شایسته و انجام تحقیقات و پژوهش‌های علمی و اجرای برنامه‌های کامل آموزش حسابداری و حسابرسی در سطوح مختلف دانشگاهی است.

این کتاب در بادی امر جهت آموزش دانشجویان رشته‌های حسابداری و مدیریت دانشگاه پیام‌نور نوشته شده ولی طوری طراحی شده است که می‌تواند مورد استفاده سایر دانشجویان و دیگر علاقمندان حرفه حسابرسی قرار گیرد. در این کتاب علاوه بر بحث‌های علمی و فنی جنبه‌های عملی امور نیز مورد توجه قرار گرفته است. در تدوین مطالب این کتاب ضمن استفاده از آخرین منابع علمی منتشر شده در زمینه حسابرسی، از تجربیات چندین ساله خود نیز استفاده نموده‌ایم. ضمناً به منظور کوشش در جامعیت کتاب به مسائل حرفه‌ای و قوانین موجود در ایران از جمله قانون تجارت و قانون مالیات‌های مستقیم توجه خاصی مبذول و مطالب نیز بر مبنای سرفصل‌های درسی «حسابرسی ۱» مصوب ستاد انقلاب فرهنگی تهیه و تنظیم شده است. مطالب این کتاب بیش از ۵ سال به وسیله نگارندگان در دانشگاه‌ها تدریس گردیده و ضمناً کوشش شده است علاوه بر جامعیت مطالب، جنبه ایجاز و اختصار رعایت شود.

در پایان لازم می‌دانیم از استاد گرامی جناب آقای دکتر مهدی تقوی ریاست

محترم گروه حسابداری دانشگاه پیام‌نور به خاطر تشویق و حمایت‌هایی که برای تألیف این کتاب به عمل آوردند و از جناب آقای سعید صدرایی که با حوصله و دقت ویرایش این کتاب را بر عهده داشتند و همچنین از جناب آقای رسول نظری کارشناس گروه حسابداری دانشگاه پیام‌نور و دیگر همکاران گروه سپاس‌گذاری نماییم.

بی‌شک ترجمه و تألیف کتاب‌های فنی و حرفه‌ای با توجه به کمبودهای موجود در این زمینه نمی‌تواند عاری از خطا و یا کمبود باشد لذا از اساتید محترم، دست‌اندرکاران حرفه حسابرسی و دیگر صاحب‌نظران انتظار می‌رود تا با ارائه پیشنهادات و نظرات اصلاحی ما را در چاپ‌های بعدی یاری فرمایند.

پرویز گلستانی و مهدی آقاجانی

دیماه ۱۳۷۴

فصل اول

نقش حسابرِس در اقتصاد کشور

در دنیای اقتصادی امروز روابط مالی افراد براساس پول استوار شده و این روابط پولی به شکل پیکرهای حساب در دفاتر خلاصه می‌شود، به‌طوری‌که هر آن با مراجعه به دفاتر و اسناد مربوط می‌توان منشاء و چگونگی روابط مالی اشخاص و مؤسسات را با یکدیگر مشخص کرد. بنابراین حسابرسی در مؤسسات بازرگانی، صنعتی و خدماتی بیشتر جنبه رسیدگی به حساب را پیدا می‌کند، با توسعه سازمان‌های اقتصادی و تشکیل شرکت‌های سهامی بزرگ در کشور، نیاز به حرفه حسابرسی به‌طور شدیدتری محسوس است. زیرا صاحبان سرمایه که سهام این شرکت‌ها را در دست دارند و در واقع مالک مؤسسات مربوط می‌باشند و اغلب غیر از مدیران و مسئولین این مؤسسات بوده و خود نه وقت و نه صلاحیت و حتی اغلب نه اختیار آن را دارند که به عملیات و حساب‌های شرکت رسیدگی کنند. به این جهت این وظیفه را به ناچار به اشخاصی بی‌طرف و صاحب صلاحیت حرفه‌ای رجوع می‌کنند که حسابرِس می‌نامند.

در سال‌های اخیر که در اکثر کشورها مداخله دولت در امور اقتصادی بیشتر شده و اداره امور صنایع بزرگ به دولت‌ها واگذار شده، داشتن دستگاه منظم حسابرسی که از اشخاص صلاحیت‌دار و بی‌طرف تشکیل شده باشد بیش از پیش محسوس می‌شود. به‌طور کلی در هر مورد و هر اندازه که دو عامل مالکیت و مدیریت مؤسسات از هم تفکیک و دوره می‌شود احتیاج به حسابرسی مستقل بارزتر می‌گردد.

پیشرفت صنعت و تجارت، به‌وجود آمدن مقررات و قوانین کشورها از حقوق

تجارت کار و اعمال نظر دولت در صنایع و شرکت‌ها از نظر مالیاتی و سرمایه‌گذاری و اجرای سایر مقررات موجب شده تا شرکت‌ها و صاحبان صنایع را وادار نماید که حساب‌ها و صورت‌های مالی را به تأیید حساب‌برسان و مؤسسات حرفه‌ای حسابرسی که طبق ضوابط و معیارهای مشخص هر کشور انتخاب می‌شوند برسانند. هرچه که اقتصاد کشوری توسعه‌یافته‌تر باشد نیاز جامعه به خدمات و حرفه حسابرسی شدیدتر می‌باشند و از خدمات حرفه حسابرسی علاوه بر دولت‌ها، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، سازمان‌های تشخیص و وصول مالیات‌ها، سازمان اوراق بهادار، سهام‌داران و مدیران مؤسسات تجاری و صنعتی و بالاخره کلیه آحاد یک جامعه که به نحوی از زمینه اقتصادی فعالیت دارند نیز استفاده می‌کنند. نظام اقتصاد ارشادی جهان امروز بر مبنای مطالعه عمیق فعالیت‌های صنایع و مؤسسات بازرگانی و اطلاع دقیق از ارقام مربوط به نتایج حاصله از این فعالیت‌ها استوار است. بنابراین باید گفت که دقت در اجرای اصول حسابداری و برقراری سیستم مناسب انتقال اطلاعات درست به صورت گزارش‌های مالی مؤسسات مختلف یک کشور عامل موثری در تحقق بخشیدن به آرمان‌های توسعه اقتصادی کشورها به‌شمار می‌رود.

تعریف حسابرسی^۱

حسابرسی عبارت است از رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر یک مؤسسه یا یک واحد تجاری جهت تهیه گزارشی که در آن حساب‌برس عقیده خود را در مورد روش حسابداری، صحت صورت‌های مالی یک مؤسسه یا یک واحد تجاری ابراز می‌دارد. بنابراین حساب‌برس در انجام وظایف خود باید اسناد، دفاتر و روش حسابداری و کنترل داخلی مؤسسه را مورد مطالعه و رسیدگی دقیق قرار دهد و موجودیت و مالکیت دارائی‌ها و بدهی‌های مؤسسه را اثبات کند.

حساب‌برس هیچ‌گاه بدون رسیدگی به صورت‌های مالی نظر حرفه‌ای خود را در مورد حساب‌ها و صورت‌های مالی اظهار نمی‌کند. مدارک و مستنداتی که به وسیله حساب‌برسان در طی رسیدگی به دست می‌آید ثابت می‌کند که دارای‌های مندرج در ترازنامه واقعاً وجود دارند و واحد تجاری یا مؤسسه حق مالکیت بر آن دارائی‌ها

داشته و یا بدهی‌های واحد تجاری که در ترازنامه نشان داده شده مورد تأیید می‌باشد. همچنین حسابرِس مستندات و مدارکی در مورد صورت‌حساب سود و زیان فراهم می‌سازد. مدارک تهیه شده به وسیله حسابرِس ثابت می‌کند فروش مندرج در صورت‌حساب سود و زیان واقعیت دارد و بهای تمام شده کالای فروخته شده و هزینه‌های مندرج در صورت‌حساب سود و زیان مربوط به دوره مورد رسیدگی است و هزینه‌های مربوط به دوره رسیدگی شناسایی شده و به حساب منظور و به نحو مناسب در صورت‌های مالی ارائه گردیده است.

هدف از حسابرِس

از تعریف حسابرِس چنین برمی‌آید که منظور اصلی از حسابرِس اظهارنظر در مورد حساب‌های نهایی مؤسسه مورد رسیدگی است. درحالی‌که اغلب مردم تصور می‌کنند که هدف از حسابرِس کشف اشتباهات و تقلب است. رسیدگی‌هایی که هدف اصلی آن کشف اشتباه و تقلب باشد بازرسی^۱ نامیده می‌شود. البته گاهی اتفاق می‌افتد که در حین رسیدگی‌ها حسابرِس اشتباهات و تقلباتی نیز کشف می‌شود ولی این امر نباید به عنوان یک هدف اصلی تلقی گردد.

تفاوت حسابداری و حسابرِس

از نظر تئوری حسابداری و حسابرِس دو عمل کاملاً متمایز می‌باشند، ولی در عمل اغلب اتفاق می‌افتد که حسابداران متخصص عمل حسابرِس را عهده‌دار شده و بعضی عملیاتی انجام می‌دهند. که صرفاً جنبه حسابداری دارد. مثلاً ممکن است از روی خلاصه دفترکل (تراز دفتر کل) تعدیلات لازم را برای تهیه صورت‌حساب سود و زیان و ترازنامه انجام دهند.

۱. موضوع حسابداری تهیه و تنظیم سند حسابداری، ثبت در دفاتر، و بالاخره تهیه صورت‌های مالی است، درحالی‌که موضوع حسابرِس کنترل و اظهارنظر نسبت به حساب‌هایی است که قبلاً تنظیم شده است.

۲. حسابدار معاملات و فعالیت‌های مالی را به طور روزانه در دفاتر ثبت می‌کند،

در صورتی که حسابرس به صورت مقطعی و یا فقط در آخر سال مالی رسیدگی می نماید. ۳. حسابرس نسبت به حساب ها و صورت های مالی که رسیدگی کرده گزارش تهیه می نماید ولی حسابدار معمولاً گزارشی ضمیمه حساب هایی که تهیه نموده است نمی کند.

۴. مسئولیت حسابرس و حسابدار کاملاً از یکدیگر متمایز بوده و این موضوع در فصول آتی به تفصیل تشریح خواهد شد.

۵. حسابدار نسبت به صحت پیکرهای حساب و تطبیق آنها با واقع تردیدی به خود راه نمی دهد، مگر آن که ظاهر آنها حساب ها مشکوک یا اشتباه باشد (مثلاً جمع دو طرف تراز دفتر کل با هم برابر نباشد) ولی حسابرس ارقام و عملیات حسابداری را دقیقاً کنترل کرده و تا آنجا که لازم بداند آنها را با اسناد و مدارک موجود تطبیق می نماید.

از نکات فوق معلوم می شود که معمولاً حسابرسی وقتی به عمل می آید که عمل حسابداری پایان یافته باشد و حسابرس حساب هایی را که دیگران تنظیم کرده اند مورد رسیدگی قرار می دهد تا بتواند خود را متقاعد کند که آن حساب ها صحیح و مطابق با واقع تهیه شده است.

شخصیت حسابرس

پیشرفت امور صنعت و تجارت و افزایش فعالیت های شرکت های سهامی و تنوع در فعالیت های اینگونه شرکت ها سبب شده تا برای انجام حسابرسی چنین مؤسساتی شرایطی را تعیین نمود. با آنکه قانون تجارت ایران و اصلاحیه مصوب ۱۳۴۷ هیچگونه شرایط و خصوصیات و یا پایه علمی و عملی برای حسابرس مؤسسات حسابرسی تعیین ننموده مع هذا حسابرس باید دارای خصوصیات و شرایط فنی و اخلاقی ذیل باشد:

۱. اطلاعات جامعی از اصول حسابداری داشته و بتواند آن اصول را در موارد مختلف و شرایط متنوع که در عمل پیش می آید به نحوی به کار ببرد.

۲. اطلاعات جامع از روش ها و استانداردهای قبول شده حسابداری و حسابرسی داشته باشد.

۳. اطلاعات عمومی کافی داشته و اطلاعات وسیعی در مورد قوانین و مقررات مالی خصوصاً قوانین تجارت و مالیات‌ها داشته باشد.
 ۴. در انجام وظایف خود با حوصله و بادقت و تدبیر بوده و در کار عقل سلیم، فکر وسیع و حسن تدبیر را توأم نماید.
 ۵. شهامت و صحت عمل داشته و از ابراز عقیده خود واهمه نداشته باشد.
 ۶. در انجام کار حرفه‌ای درستکار و بی‌غرض و باتقوا باشد.
 ۷. در پیش‌بینی‌های خود محافظه‌کار و در ابراز عقیده واقع‌بین باشد.
- بدون تردید بدون داشتن اطلاعات جامع حسابداری، حسابرس نمی‌تواند به‌طور رضایت‌بخشی انجام وظیفه نماید. زیرا در این صورت صرف‌نظر از خطاهایی که ممکن است در عمل مرتکب گردد نخواهد توانست اشتباهات و تقلبات دیگران را کشف نماید و ناچار خواهد شد. سؤالات مبتذل و بی‌پایه بکند و توضیحات ساده‌ای از کارمندان مؤسسه بخواهد، که نه فقط باعث آبروریزی می‌شود، بلکه اثر اخلاقی مهمی را که عمل حسابرس در کارکنان مؤسسه دارد و در جای خود بسیار قابل اهمیت است از بین می‌برد.

استقلال حسابرس

برای آنکه حسابرس بتواند وظایف خود را به‌طور مطلوب انجام دهد باید استقلال عمل کامل داشته باشد. مثلاً حسابرس شرکت‌های سهامی که از طرف دارندگان سهام برای رسیدگی به عملیات شرکت انتخاب می‌گردد نباید از اعضای ذی‌نفع شرکت بوده و یا عزل و نصب او در اختیار مدیران شرکت باشد. همچنین اگر حسابرسی برای رسیدگی به عملیات یک اداره منصوب می‌گردد نباید از کارمندان همان اداره باشد. والا حسابرس در وضع نامطلوب و مشکلی قرار گرفته و نخواهد توانست آن‌طور که شایسته وی می‌باشد بی‌طرفانه ایفای وظیفه نماید.

استقلال امر حسابرسی یکی از شرایط و محسنات عمده آن به‌شمار می‌رود، زیرا دارندگان سهام نه صلاحیت و نه وقت انجام کار حسابرسی را، دارند که بتوانند شخصاً به حساب‌های شرکت رسیدگی نموده و نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر نمایند. بنابراین وظیفه مزبور را به اهل فن که اشخاص مستقل و متخصصی هستند واگذار

می‌کنند و به این ترتیب حساب‌هایی که این حساب‌رسان رسیدگی نموده و گواهی می‌نمایند نه فقط برای صاحبان سهام سندیت دارد، بلکه اشخاص ثابت و مقامات رسمی نیز می‌توانند در هنگام لزوم آن حساب‌ها را ملاک عمل قرار دهند. مانند بانک‌ها، حوزه‌های مالیاتی، سازمان بررسی اوراق بهادار، شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاران و نهادهای دیگری که به نحوی از صورت‌های مالی مؤسسات استفاده می‌نمایند. داشتن حساب‌های منظم و مورد اعتماد باعث می‌شود که مدیران شرکت خود متوجه وضع مالی آن شده و از صحت عملیات و یا از مسائل و مشکلات مالی مؤسسه آگاهی پیدا کنند. حساب‌رس می‌تواند علل و منشا تغییرات سود و زیان را برای مدیران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تشریح نمایند. البته داشتن حساب‌رسان مستقل از خارج شرکت مانع از آن نیست که شرکت یا هر مؤسسه بازرگانی، در داخل خود حساب‌رسی داخلی برای حسن جریان امور مؤسسه نداشته باشند. زیرا حساب‌رسی که از خارج انتخاب می‌شود به هیچ وجه وقت آن‌را ندارد که تمام جزئیات حساب‌ها و عملیات روزانه این قبیل مؤسسات بزرگ را که حجم معاملات و عملیات زیاد است مورد رسیدگی قرار دهد و در این گونه موارد می‌تواند فقط عمل حساب‌رسان داخلی را تکمیل و تأیید نماید.

انواع حساب‌رسی مستقل

۱. مقدمه

با توجه به منظور اشخاص ذی‌نفع از انجام هر حساب‌رسی و همچنین برنامه‌ریزی‌هایی که هر حساب‌رس با توجه به امکانات و محدودیت‌های موجود جهت انجام کار حساب‌رسی انجام می‌دهد، تقسیم‌بندی‌های مختلفی جهت انواع حساب‌رسی از جنبه‌های گوناگون آن انجام شده که اهم آنها به شرح زیر می‌باشند:

- الف) انواع حساب‌رسی از نظر دلیل ارجاع کار
- ب) انواع حساب‌رسی از نظر دلیل ماهیت رسیدگی
- پ) انواع حساب‌رسی از نظر دلیل زمان انجام رسیدگی
- ت) انواع حساب‌رسی از نظر دلیل شیوه انجام کار

۲. انواع حسابرسی از نظر دلیل ارجاع کار

الف) حسابرسی الزامی

بدان معنی که هریک از واحد اقتصادی اشخاص ذی نفع مطابق قوانین موجود یا به وسیله یکی از مراجع رسمی ملزم به انتخاب حسابرس می باشند (ولو آنکه خود مایل به انتخاب آن نباشند) به عنوان مثال در شرکت های سهامی عام مطابق مقررات بورس اوراق بهادار تهران سهامداران در مجامع عمومی عادی سالانه ملزم به انتخاب حسابرس می باشند و یا کلیه شرکت های سهامی عام و خاص مطابق مقررات قانون تجارت ایران، سهامداران ملزم به تعیین بازرس قانونی می باشند.

به عبارت دیگر علیرغم آنکه سهامداران دارای اختیارات لازم جهت انتخاب حسابرس و یا عدم انتخاب وی می باشند لکن در مواردی خاص به وسیله مرجع بالاتری ملزم به انتخاب حسابرس می باشند.

ب) حسابرسی اختیاری

در چنین حالتی افراد ذی صلاح در هر واحد اقتصادی الزامی به انتخاب حسابرس نداشته و تنها در صورتی که خود مایل باشند می توانند اقدام به انتخاب حسابرس نمایند. به عنوان مثال در قوانین تجاری ایران الزامی جهت انتخاب حسابرس (نه بازرس قانونی) توسط سهامداران در شرکت های سهامی خاص وجود ندارد. لکن سهامداران چنانچه خود مایل باشند که عملکرد مدیران شرکت مورد حسابرسی واقع گردد می توانند اقدام به انتخاب حسابرس و ارجاع کار به وی نمایند.

۳. انواع حسابرسی از نظر ماهیت رسیدگی

اگر دوره عمل حسابداری در یک واحد اقتصادی را در نظر بگیریم مشاهده می شود که یک معامله از زمان وقوع تا هنگامی که در صورت های مالی انعکاس یابد مسیر ذیل را طی می کند: صورت های مالی - تراز آزمایشی - دفترکل - دفتر روزنامه - سند حسابداری - مدرک اولیه.

بدین ترتیب یکی از طریق حصول اطمینان نسبت به صورت های مالی در مرحله اول اطمینان از مسیری است که معاملات در واحد اقتصادی طی می کنند تا در

صورت‌های مالی انعکاس یابند. به‌طور مسلم مدیران هر واحد اقتصادی موظفند در مسیر یاد شده کنترل‌های لازم را مستقر نمایند تا از صحت انعکاس معاملات در صورت‌های مالی اطمینان حاصل کنند و حسابرس نیز باید رسیدگی به سیستم‌های مستقر را از یک طرف و اثبات اقلام مندرج در صورت‌های مالی را از طرف دیگر مدنظر قرار دهد. متناسب با موارد فوق‌الذکر ماهیت رسیدگی‌های حسابرس نیز تغییر می‌کند.

الف) بررسی سیستم

که عبارت است از رسیدگی به سیستم‌ها و کنترل‌های مستقر در واحد اقتصادی به منظور:

۱. کشف موارد عدم کنترل‌ها

۲. کشف موارد عدم اجرای صحیح کنترل‌ها

۳. نقاط قوت سیستم

در مورد چگونگی انجام بررسی سیستم در فصول آینده به تفصیل بحث خواهد شد.

ب) رسیدگی‌های اثباتی

که عبارت است از رسیدگی به تک‌تک اقلام مندرج در صورت‌های مالی و اثبات

صحت و سقم آنها به منظور ارائه اظهارنظر درمورد صورت‌های مالی.

در این مورد در درس ترم آینده به تفصیل بحث خواهد شد.

ج) رسیدگی ویژه

در مواردی ممکن است رسیدگی و اظهارنظر حسابرس تنها در یک مورد خاص باشد به‌عنوان مثال رسیدگی به صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی به منظور تعیین ارزش ویژه آن که درچنین حالتی ماهیت رسیدگی حسابرس متفاوت با دو مورد فوق‌الذکر بوده و محدود به رسیدگی اظهارنظر نسبت به مورد خواسته شده می‌باشد و نه کل صورت‌های مالی.

۴. انواع حسابرسی از نظر زمان انجام کار

حسابرسی از نظر زمان انجام کار به شرح ذیل تقسیم‌بندی می‌شود:

الف) حسابرسی ضمنی (میانه)

نظریه اینکه ممکن است ارائه گزارش حسابرس بعد از پایان سال مالی دارای محدودیت‌های زمانی باشد حساب‌برسان ترجیح می‌دهند در موارد لازم قسمتی از کارهای ممکن را قبل از پایان سال مالی یا به عبارت دیگر ضمن سال مالی انجام دهند که در این حالت حسابرسی را حسابرسی ضمنی (میانه) می‌نامند. با توجه به ماهیت رسیدگی‌های قابل انجام در ضمن سال معمولاً عملیات مربوط به بررسی سیستم در این زمان انجام می‌پذیرد. در پایان دهمین ماه سال مالی ترازنامه ده ماهه را مورد رسیدگی قراردادده و پس از اثبات اقلام آن، بعد از پایان سال مالی رسیدگی‌های خود را تنها به دو ماه آخر سال محدود نماید. در چنین حالتی حسابرسی را اثباتی پیش‌هنگام نیز می‌نامند.

ب) حسابرسی نهایی

عبارت است از رسیدگی به صورت‌های مالی نهایی یک دوره مالی پس از تکمیل و نهایی شدن آنها معمولاً چنین رسیدگی پس از پایان سال مالی صورت گرفته و محدود به انجام رسیدگی‌های اثباتی در مورد اقلام مندرج در صورت‌های مالی می‌باشد.

پ) حسابرسی مداوم

در بعضی موارد به علت ماهیت خاص کار و یا حجم زیاد عملیات، حسابرس ترجیح می‌دهد به‌طور مداوم در ضمن سال مالی در شرکت حضور یافته و به‌عنوان مثال در پایان هر ماه عملیات مربوطه را مورد رسیدگی قرار دهد تا در پایان سال بتواند با جمع‌بندی نتایج حاصله نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر نماید. در چنین حالتی که حسابرس در طی سال مالی حضور مداوم در محل واحد اقتصادی دارد حسابرسی را مداوم می‌نامند.

ه) انواع حسابرسی از نظر شیوه انجام کار

حسابرسی از نظر شیوه انجام کار به دو صورت امکان‌پذیر می‌باشد:

۲. ترازنامه‌ای

سندرسی

سندرسی شیوه‌ای است که در سال‌های گذشته در بین حسابرسان رواج داشته و امروزه به‌عنوان یک شیوه کامل منسوخ شده و بلااستفاده می‌باشد لکن به‌عنوان یکی از روش‌های حسابرسی می‌تواند در خدمت حسابرسی ترازنامه‌ای قرار بگیرد.

در این شیوه حسابرس انجام رسیدگی‌های خود را از مدارک اولیه آغاز و به‌صورت‌های مالی ختم می‌نمود بدین معنی که با مطالعه تک‌تک مدارک اولیه و اسناد حسابداری سعی در به‌دست آوردن دید کلی نسبت به‌صورت‌های مالی می‌کرد تا بتواند اظهارنظر لازم را در این مورد ارائه دهد.

از نقایص عمده این روش پراکندگی رسیدگی‌ها و منسجم نبودن نتایج حاصل از هر قسمت رسیدگی می‌باشد.

همچنین در چنین شیوه‌ای امکان نمونه‌گیری (که در فصول بعدی شرح داده خواهد شد) برای حسابرس وجود ندارد چرا که وی ناگزیر از آن است که کلیه مدارک را مورد رسیدگی قراردهد و از طریق صورت‌های مالی و دفاتر رسیدگی را انجام نمی‌دهد، طبیعتاً مبنای صحیح برای نمونه‌گیری خواهد داشت.

حسابرسی ترازنامه

این شیوه که در سال‌های اخیر رواج یافته است عبارت است از آنکه حسابرس نخست با بررسی صورت‌های مالی و تجزیه و تحلیل اقلام مندرج در آنها، مواردی را که نیاز به رسیدگی و بذل توجه خاص دارد مشخص کرده و سپس سعی می‌کند از طریق اخذ اطلاعات و صورت ریزهای مربوطه دید وسیع‌تری نسبت به اقلام ترازنامه پیدا نماید تا بعد از آن بتواند با انتخاب اقلام مهم و رسیدگی به آنها (با استفاده از نمونه‌گیری) هم اظهارنظر مناسبی ارائه دهد و هم آنکه از اتلاف وقت جهت رسیدگی به اقلام بی‌اهمیت و بی‌تأثیر در صورت‌های مالی، جلوگیری نماید.

به عبارت دیگر در شیوه سندرسی کار حسابرس از مدارک اولیه آغاز می‌شود و با جمع‌بندی موارد اشکال مشاهده شده، حسابرس درموردکل صورت‌های مالی

اظهار نظر می کند در حالی که در روش حسابرسی ترازنامه ای حسابرِس اقلام مورد نظر را انتخاب و سپس از طریق مراجعه به مدارک اولیه مربوطه سعی در اثبات اقلام مندرج در صورت های مالی می نماید.

حدود حسابرسی

حدود حسابرسی با توجه به بزرگی و کوچکی مؤسسه مورد رسیدگی و یا نوع حسابرسی که به عهده حسابرِس واگذار شده با هم تفاوت دارد. حدود حسابرسی می تواند توسط صاحب کار تعیین و ابلاغ گردد (مشروط بر اینکه در نهایت باعث محدودیت حسابرسی و رسیدگی های وی نباشد) و یا آنکه به موجب قانون و یا اساسنامه شرکت تعیین گردد. در شرکت های سهامی حسابرِس وظیفه دارد نتیجه رسیدگی ها و اظهار نظر خود را در مورد وضع حساب ها و صورت های مالی (صورت حساب سود و زیان و ترازنامه و سایر صورت های مالی) شرکت به مجمع عمومی صاحبان سهام گزارش نماید. بنابراین رسیدگی باید تا آن حد انجام گیرد که حسابرِس شخصاً قانع شود تا بتواند گزارشی بر اساس رسیدگی های خود تهیه نماید. در مواردی که حسابرسی اختیاری و یا به موجب قرارداد و یا حسابرسی داخلی که با دستور مخصوصی صورت می گیرد، حسابرِس باید دامنه عملیات رسیدگی خود را به طوری معلوم کند که نزد خود آنها را کافی تشخیص دهد، بلکه در صورت لزوم مثلاً دعوایی بر علیه حسابرِس در دادگاه مطرح می شود، بتواند دادگاه و کارشناسان دادگاه را نیز به کفایت عملیات رسیدگی خود متقاعد کند. از طرفی نمی توان از حسابرِس متوقع باشد که اطلاعات دقیق فنی نسبت به هر نوع که حساب های آن را رسیدگی می نماید داشته باشد، و فقط داشتن اطلاعات معمولی نسبت به نوع کار مؤسسه کافی است. به طور کلی علاوه بر کنترل های معمولی، رسیدگی های حسابرِس باید شامل نکات مهم ذیل باشد:

۱. مجاز بودن معامله: در مرحله اول باید معلوم شود معامله ای که در دفتر ثبت شده اصلاً آنجا بوده است یا خیر؟ اساسنامه و آئین نامه های معاملات مؤسسه یا شرکت حدود و موضوع معاملات آن را تشریح می کند. معاملات خارج از حدود مندرج در اساسنامه مجاز نیست و حسابرِس باید در گزارش خود به آن اشاره کند.

۲. **تحقق معامله:** حسابرس باید رسیدگی کند که حاصل معامله عاید مؤسسه یا شرکت شده است. مثلاً اگر کالا یا چیزی فروخته شده و یا کالایی خریداری شده در دفاتر به ثبت رسیده و یا کالای خریداری وارد مؤسسه شده است و یا خدمتی به نفع مؤسسه انجام یافته است.

۳. **موجودی صندوق:** حسابرس باید به طور غیرمترقبه و بدون اطلاع قبلی موجودی‌های صندوق را مورد بازرسی قرار دهد و یقین حاصل نماید که نه فقط موجودی صندوق با دفاتر تطبیق می‌کند، بلکه تمام دریافت‌ها وارد صندوق شده است.

۴. **اثبات دارائی‌ها:** حسابرس باید وجود دارائیها را با رسیدگی‌های لازم اثبات کند. که آیا تمام دارائی‌های خریداری شده وجود داشته و یا در اثر تقصیر حیف و میل نشده باشد.

۵. **ارزیابی:** حسابرس با رسیدگی‌های موردی و با مراجعه به اسناد و مدارک باید تأیید کند که اقلام دارایی و بدهی براساس صحیحی ارزیابی شده است.

۶. **درآمد و هزینه‌ها:** حسابرس با توجه به رسیدگی‌هایی که به عمل می‌آورد باید بتواند نظر خود را در مورد صحت عملیات مربوط به فروش - خرید - هزینه‌ها و کلیه ارقامی که در صورت حساب سود و زیان دوره مورد رسیدگی نشان داده می‌شود اعلام دارد.

۷. **سود و زیان:** حسابرس باید نظر خود را در مورد واقعی و درست بودن نتایج صورت حساب سود و زیان و علل تغییرات آن را با مقایسه یا دوره مشابه قبل به طور روشن و غیرمبهم اعلام دارد.

۸. **ثبت معاملات:** معاملات باید مطابق واقع در دفاتر به ثبت برسد اگر ثبت معاملات به نحو مطلوبی انجام و روش حسابداری صاحب کار تغییر نکرده باشد منطقی است که زمان کمتری به رسیدگی و اثبات صحت ثبت‌های حسابداری اختصاص داده شود. میزان رسیدگی حسابرس به ثبت‌های حسابداری به عواملی از جمله وضع ظاهری ثبت‌ها در دفاتر حسابداری، سیستم کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی و تعداد دفعات اشتباهات کشف شد، در طی رسیدگی بستگی دارد.

گزارش حسابرسی

حسابرس نسبت به حساب‌هایی که رسیدگی کرده است باید گزارشی تهیه و به

صاحب کار ارائه کند. در گزارش حسابرسان نسبت به صورت های مالی مؤسسه مورد رسیدگی اظهار نظر می گردد باید توجه داشت که حسابرس صحت حساب ها را تضمین و گواهی نمی کند، بلکه فقط نسبت به آنها در گزارش خود اظهار نظر می نماید. فرق بین «گواهی» و «اظهار نظر» این است که گواهی نسبت به امر واقع و مسلمی است که هیچگونه تردید درباره آن وجود ندارد.

لازم به تذکر است حسابرس نمی تواند صحت اقلام ترازنامه و یا حساب ها را تضمین نماید و آنچه که از حسابرس می توان و باید متوقع بود، این است که نظر خود را نسبت به صورت های مالی مؤسسه اظهار کند و این اظهار نظر به شکل گزارش ارائه می گردد. بنابراین گزارش حسابرسی بیان عقیده است نه ذکر واقع. معهذا حسابرس باید متتهای دقت را به کار برده تا حد امکان نسبت به صحت صورت های مالی متقاعد گردد. گزارش حسابرسی ممکن است دربرگیرنده یک یا چند هدف از اهداف نهایی زیر باشد:

الف) تنظیم گزارش حسابرسی جهت طرح و بررسی در مجامع عمومی شرکت ها و مؤسسات یا هیأت های مدیره (حسب مورد) شرکت ها

ب) تنظیم گزارش بازرسی قانونی در انجام وظایف محوله طبق موازین قانونی (قانون اصلاحی تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴)

ج) تنظیم گزارش حسابرسی ویژه در زمینه های مورد درخواست صاحبان یا مدیران شرکت ها و مؤسسات و نیز اشخاص ثالث و ذی نفع و مراجع قضایی.

د) تنظیم گزارش حسابرسی حاوی نظر حسابرس درباره درآمد مشمول مالیات اشخاص، براساس استانداردهای حسابرسی و نیز مقررات و الزامات قانونی مالیاتی.

ه) تنظیم گزارش حسابرسی حاوی نظر حسابرس در ارتباط با قضاوت در زمینه اختلاف بین دو یا چند نفر به عنوان کارشناس رسمی دادگستری به منظور استفاده در محاکم قضایی.

موارد قابل توجه در گزارش حسابرسان

از آنجایی که متن گزارش حسابرسان بسیار مختصر و دقیق تنظیم شده است، لذا درک کامل معنای آن مستلزم توجه به اهمیت هر عبارت اصلی در آن است. عبارت هایی چون

«استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی» و «اصول پذیرفته شده حسابداری» معنای بسیار متفاوتی دارند. برای فهمیدن هدف و ماهیت حسابرسی، درک صحیح هر یک از آنها ضرورت دارد. حسابرس باید پس از حصول اطمینان از اینکه رسیدگی‌های انجام شده به اعتقاد او به‌عنوان کارشناس متخصص در سطح قابل قبولی کامل است مبادرت به امضا و صدور گزارش حسابرسی نماید. سطح قابل قبول کار عبارت از رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و اصول متداول حسابداری است که در جامعه حرفه‌ای پذیرش یافته توسط انجمن‌های حرفه‌ای یا سازمان‌های مسئول تدوین و ابلاغ گردیده و خواهد گردید.

گزارش حسابرسان مستقل در سه قسمت به شرح ذیل طبقه‌بندی می‌گردد:

الف) بند مقدمه

ب) بند دامنه رسیدگی یا بند میانی

ج) بند اظهارنظر

در بند مقدمه گزارش حسابرسان صورت‌های مالی و مسئولین تهیه صورت‌های مالی را ارائه می‌دهد. زیرا مدیریت شرکت یا مؤسسه مسئول تهیه و نگهداری مدارک و دفاتر حسابداری کافی و تهیه صورت‌های مالی مناسب برای استفاده سهامداران و افراد ذی‌نفع است. اگرچه صورت‌های مالی نهایتاً در دفتر مؤسسه حسابرسی تدوین و تایپ می‌شود، اما مسئولیت اصلی صورت‌های مالی به عهده هیأت مدیره شرکت‌ها و یا صاحب‌کار است. به عبارت دیگر صورت‌های مالی بیان شرکت است و نه حسابرسان و حسابرسان حق ندارند صورت‌های مالی صاحب‌کار خود را تغییر دهند، ولی اگر حسابرسان با نحوه ارائه یک مورد با اهمیت در ترازنامه یا صورت سود و زیان موافق نباشند، ابتدا مسئله را با مدیریت شرکت در میان می‌گذارند و دلایل خود را مطرح می‌سازند. و اگر مدیریت با استدلال حسابرسان متقاعد نشود، حسابرسان احتمالاً در گزارش خود اظهارنظر می‌کنند. ولی معمولاً اینگونه مسائل حسابرسان از راه مذاکره با صاحب‌کار با موفقیت حل می‌گردد. هدف اصلی از یک حسابرسی، اطمینان بخشیدن به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در مورد قابل انکار بودن آن صورت‌ها است. حسابرسان نسبت به مدارک و دفاتر حسابداری صاحب‌کار اظهارنظر نمی‌کنند ولی به منظور انجام حسابرسی هریک از اقلام صورت‌های مالی به مدارک و دفاتر حسابداری

صاحب‌کار مراجعه می‌شود. با آنکه وسیله اصلی سنجش اعتبار ترازنامه و صورت‌حساب سود و زیان، ردیابی ارقام صورت‌های مالی در دفاتر حسابداری است، اما استفاده حسابرسان از دفاتر حسابداری تنها یک وسیله رسیدن به هدف و فقط بخشی از رسیدگی ایشان است. بنابراین بهتر است حسابرسان در گزارش حسابرسی به جای بیان اینکه دفاتر حسابداری را رسیدگی کرده‌اند، اظهار دارند صورت‌های مالی را حسابرسی نموده‌اند، بند دامنه یا میانی گزارش حسابرسان مستقل، نوع و ماهیت حسابرسی را بیان می‌کند. در این بند اجرای رسیدگی‌ها براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، ارزیابی اصول متداول حسابداری و ارزیابی از نحوه ارائه صورت‌های مالی و نیز هرگونه محدودیت و ابهام و اثرات احتمالی و یا قطعی که بر صورت‌های مالی وارد و درجه اهمیت آن اثرات را بیان می‌کند.

بند اظهارنظر: نتایج بررسی و حسابرسی صورت‌های مالی باید در انتهای گزارش حسابرسان مستقل که بند اظهارنظر می‌نامند، بیان گردد. بند اظهارنظر (در شرایطی که اظهارنظر حسابرسی مقبول باشد) به شرح ذیل در گزارش‌های حسابرسی اظهار می‌شود:

«به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت... در تاریخ.... و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آنرا برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه‌های با اهمیت، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.» نوعی از گزارش حسابرسان به شرح فوق که در بند اظهارنظر مطلوب عنوان گردیده را گزارش مقبول می‌نامند. اظهارنظر مقبول بدان معناست که دامنه رسیدگی، کافی بوده است و صورت‌های مالی و نتایج عملیات را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد و حسابرسان هیچ ایرادی را نسبت به آن وارد نمی‌بینند و یا هیچ شرطی را قائل نمی‌شوند.

حسابرسان ممکن است به جای اظهارنظر مقبول، نظر مشروط، نظر مردود و یا عدم اظهارنظر ارائه کنند و حسابرسان در برخی شرایط، مطالب توضیحی بیشتری در گزارش خود می‌گنجانند. حسابرسان هنگامی که محدودیتی در رسیدگی خود داشته باشند، یا یک یا چند قلم از اقلام صورت‌های مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه نشده باشد، نسبت به صورت‌های مالی «نظر مشروط» اظهار می‌کنند. اگر

محدودیت و یا ایراد حسابرسان عمده و با اهمیت باشد به طوری که اظهارنظر کلی را تحت شعاع قرار دهد و به عبارت دیگر صورت های مالی به نحو مطلوب ارائه نشده باشند اظهارنظر «مردود» بیان می گردد. اگر حسابرسان نتوانند مطلوبیت ارائه صورت های مالی را به طور کلی مشخص سازند. «عدم اظهارنظر» ارائه خواهند کرد.

پرسش های فصل اول

۱. حسابرسی را به طور مختصر تعریف نمایید.
۲. اختلاف بازرسی و حسابرسی را بیان کنید.
۳. تفاوت حسابداری و حسابرسی را به طور خلاصه بیان کنید.
۴. خصوصیات و شرایط فنی و اخلاقی حسابرس را بیان کنید.
۵. چرا حسابرس باید استقلال داشته باشد؟
۶. انواع حسابرسی را نام ببرید.
۷. حسابرسی قانونی (اجباری) را تعریف کنید و مؤسسات و شرکت های مشمول حسابرسی قانونی (اجباری) را نام ببرید.
۸. نحوه کار حسابرسی اختیاری چگونه است و به چه منظور انتخاب می شوند.
۹. حسابرسی کامل و محدود را تعریف کنید و اختلاف آن را بیان کنید.
۱۰. حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی را تعریف نموده و اختلاف آن را بیان کنید.
۱۱. حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مدیریت را تعریف کنید.
۱۲. حدود حسابرسی چگونه مشخص و توسط چه شخصی یا ارگانی تعیین می گردد؟
۱۳. در گزارش حسابرسی به چه نکاتی توجه می گردد و به چه منظور و یا هدفی تهیه می گردد.
۱۴. فرق بین گواهی و اظهارنظر را بیان کنید.
۱۵. موارد قابل توجه در گزارش حسابرسی را بیان کنید.
۱۶. انواع بندهای گزارش حسابرسان مستقل را بیان نمایید و هدف هریک از آنها را تعریف کنید.