



عنوان دوره :

حسابرسی 1

دوره های شغلی ویژه حسابدار، ذیحساب و حسابرس

مدت دوره :

24 ساعت

پیشینه حسابرسی در ایران

حسابرسی به عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته، عمر نسبتاً کوتاهی دارد در جهان که به زحمت به بیش از یکصد سال می رسد. اما همزمان و همراه با تحولات شتاب آمیز یکصد سال گذشته، حرفه حسابرسی نیز به سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده و به عنوان یک دانش تخصصی مطرح شده است.

در عین حال فرآیند تکاملی حسابرسی با به کارگیری علوم و فنون دیگری مانند آمار و ریاضیات، مدیریت و سیستم های اطلاعاتی در حسابداری و حسابرسی همراه بوده و تغییرات وسیع در تکنولوژی اطلاعات که به گسترش فزاینده سیستم های کامپیوتری پردازش اطلاعات مالی انجامید حسابداری را متحول و تغییرات و تحولات سریع حسابرسی را الزامی کرده است. علاوه بر وضع قوانین و مقررات تازه حاکم بر واحدها و فعالیت های اقتصادی، قوانین مالیاتی و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی را به رشته ای پیچیده و پویا تبدیل کرده است که دامنه آن به سرعت گسترده می شود و چشم انداز آتی آن به حسابرسی مدیریت و رسیدگی به آثار اجتماعی اقتصادی فعالیت واحدها یا حسابرسی اجتماعی می رسد.

نخستین باری که در قوانین ایران به موضوع حسابرسی اشاره شد در قانون تجارت مصوب سال

۱۳۱۱ است که طی آن مقرر شد مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس (مفتش) را از بین

صاحبان سهام یا از خارج از آن انتخاب کند تا با رسیدگی به حساب ها و اسناد و مدارک شرکت، درباره اوضاع عمومی شرکت و صورت های مالی که توسط مدیریت تهیه می شود گزارشی به مجمع عمومی صاحبان سهام در سال بعد بدهد. اگرچه مجامع عمومی شرکت هایی که پس از این قانون ظاهراً به شکل سهامی تشکیل شدند، بنابر الزام مزبور بازرس یا بازرسانی را انتخاب می کردند و این بازرسان گاه به حساب های شرکت نیز رسیدگی می کردند، اما انجام حسابرسی در معنای متعارف آن توسط بازرسان در کار نبود.

حسابداران خبره، قسم خورده

استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد. قانون مزبور مقرر داشت هر موقع که انجمن محاسبین قسم خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه بازرگانان یا شرکت ها بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات، دیگر حاجت به رسیدگی به دفاتر مودی نخواهد بود.

در قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ این حکم قانونی عیناً تکرار شد و در اجرای آن، آیین نامه مربوط در

سال ۱۳۴۰ تهیه و به تصویب وزیر دارایی رسید. اساسنامه انجمن محاسبین قسم خورده نیز در سال

۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد و در آن علاوه بر ذکر مقرراتی راجع به ارکان انجمن، تدوین اصول

حسابداری و حسابرسی و موازین حرفه ای و اخلاقی حسابداران عضو انجمن نیز پیش بینی شد.

حسابداران رسمی

با تصویب قانون مالیات های مستقیم سال ، ۱۳۴۵ عملاً تکیه گاه قانون انجمن محاسبین قسم خورده

فرو ریخت و این قانون مقرر داشت که به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن

وسایل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری و تهیه زمینه مساعد برای تدوین و نظارت در

اجرای موازین حرفه، کانون حسابداران رسمی تشکیل شود. آیین نامه مربوط به نحوه انتخاب

حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه کانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران

رسمی، رسیدگی به دفاتر حساب و سود و زیان و ترازنامه مودیان را از بعد مالیاتی در موارد ارجاعی

به عهده گرفتند.

به موازات انجام اقداماتی در مورد ایجاد نظام حرفه ای حسابداری در جهت استفاده از خدمات

حسابداران متخصص در امر حسابرسی مالیاتی، اصلاحیه قانون تجارت (راجع به شرکت های سهامی)

مصوب ، ۱۳۴۷ شرکت های سهامی عام را مکلف کرد که به صورت حساب سود و زیان و ترازنامه

شرکت، گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه کنند. حسابداران رسمی نیز مکلف شدند در گزارش خود علاوه بر اظهارنظر درباره حساب های شرکت، گواهی نمایند صورت های مالی تنظیم شده از طرف هیات مدیره، وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می دهد. به این ترتیب، موضوع حسابرسی شرکت های سهامی عام در قانون تجارت نیز جایی باز کرد اما تصور بر این بود که وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی، مجزا و تفکیک پذیرند. به هر حال از آنجا که انجام حسابرسی پیش بینی شده در اصلاحیه قانون تجارت به عهده حسابداران رسمی موضوع قانون مالیات ها محول شده بود در اغلب شرکت های سهامی عده ای از حسابداران رسمی به عنوان بازرس قانونی انتخاب و وظایف ظاهراً جداگانه بازرسی حسابرسی را توأمأ به عهده گرفتند.

شرکت سهامی حسابرسی

در پی افزایش روزافزون تعداد شرکت ها و موسسات انتفاعی دولتی و ایجاد انواع و اقسام موسسات توسط دولت، در سال ۱۳۵۰ شرکت سهامی حسابرسی که سهام آن تماماً متعلق به دولت بود به منظور انجام خدمات حسابرسی شرکت های تابعه وزارت دارایی قرار گرفت و حسابرسی اغلب شرکت

های دولتی متعاقباً به آن واگذار شد. در سال های ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۷ قوانین دیگری نیز به حسابرسی اشاره داشتند و حسابرسی را الزامی شناخته بودند، از جمله برابر مقررات بورس و اوراق بهادار تهران، سهام شرکت هایی در بورس پذیرفته می شد که حساب های آن توسط موسسات حسابرسی مورد قبول هیات پذیرش بورس، حسابرسی شده باشند.

حسابرسی پس از انقلاب 1357

با پیروزی انقلاب شکوهمند اسلامی در بهمن ۱۳۵۷ که به مصادره شرکت های متعلق به برخی سرمایه داران، ملی کردن تعدادی از صنایع و واحدها و انتخاب مدیران دولتی برای تعدادی از این واحدها انجامید، ادامه فعالیت موسسات حسابرسی موجود و به خصوص شعب موسسات حسابرسی خارجی با اشکالات جدی روبه رو شد و بالاخره در سال ۱۳۵۹ در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره ای از مواد قانونی مالیات های مستقیم، مواد راجع به حسابداران رسمی لغو و در نتیجه کانون حسابداران رسمی عملاً منحل شد. کنترل و مالکیت بخش عمومی بر تعداد زیادی از شرکت ها و سایر واحدهای اقتصادی، به ایجاد سازمان ها و نهادهای اداره کننده انجامید و تشکیل موسساتی را ضروری ساخت که حسابرسی شرکت ها و سایر واحدهای اقتصادی ملی یا مصادره شده را عهده دار شوند. تشکیل موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد

مستضعفان و موسسه حسابرسی شاهد در سال های ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۲ ناشی از این نیاز بود. موسسات مزبور تعداد زیادی از حسابداران شاغل در موسسات حسابرسی سابق را به خدمت گرفتند و هر یک در قلمرو مالکیت و کنترل سازمان مربوط، حسابرسی شرکت ها را عهده دار شدند.

در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام موسسات حسابرسی بخش عمومی مطرح شد و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶، موسسات حسابرسی موجود در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل شد.

در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می تواند حسب مورد نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت های سهامی عام، شرکت های سهامی خاص، شرکت های غیرسهامی و شرکت های موضوع بندهای الف و ب ماده (۷) اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده کند.

در سال ۱۳۷۴ آیین نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» موضوع تبصره یک قانون فوق الذکر به تصویب هیات محترم وزیران رسید و متعاقب آن هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین و معرفی شد.

در اوایل سال ۱۳۷۵ در اجرای آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی، هیاتی ۱۰ نفره متشکل از ۷ نفر عضو هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی و ۳ نفر حسابدار دیگر را به عنوان نخستین حسابداران رسمی معرفی کردند تا ظرف شش ماه، اساسنامه جامعه مزبور را تهیه و برای تصویب نهایی به هیات وزیران تقدیم کند. این اساسنامه در مهلت مقرر تهیه شده و در شهریورماه ۱۳۷۸ به تصویب هیات محترم وزیران رسیده است.

همچنین در سال ۱۳۷۸ آیین نامه چگونگی استفاده از خدمات و گزارش های حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی موضوع تبصره (۴) ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و با شرکت جمعی از کارشناسان و صاحب نظران تهیه شده و به تصویب هیات محترم وزیران رسید.

برگزاری اولین گردهمایی حسابداران رسمی ایران در پایان خردادماه ۱۳۸۰ عملیات اجرایی شناسایی متقاضیان عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران به پایان رسید و این افراد در پایان خردادماه ۱۳۸۰ دعوت شدند.

نخستین مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی ایران در دوم شهریورماه ۱۳۸۲ با هدف انتخاب اعضای شورای عالی تشکیل شد. در این جلسه ۱۱ نفر اعضای اصلی شورای عالی و ۳ نفر اعضای علی‌البدل توسط رای مستقیم اعضای جامعه انتخاب شدند و فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران رسماً آغاز شد. در ادامه به تدریج اعضای هیات مدیره و کارگروه های تخصصی توسط شورای عالی و اعضای هیات عالی نظارت توسط وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی تعیین شدند و کار خود را آغاز کردند.

اینک دوازده سال است که از عمر جامعه حسابداران رسمی ایران گذشته و از این پس نیز موفقیت جامعه در گرو همکاری و همدلی اعضای محترم جامعه و دیگر افراد ذی نفع است.

حسابرسی فرایندی است قاعده مند برای جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به اشخاص ذینفع .

این تعریف به عمد به صورت جامع ارائه شده است تا انواع مختلف حسابرسی را شامل شود. برخی از عبارات این تعریف نیاز به توضیح بیشتری دارد. عبارت فرایند بسامان بر این نکته دلالت دارد که حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود. برنامه‌ریزی مناسب شامل جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد است. حسابرسان باید با حفظ بیطرفی نسبت به جمع‌آوری و ارزیابی مربوط بودن و اعتبار شواهد پردازند. اگر چه نوع، میزان و قابلیت اتکای شواهد در کارهای مختلف حسابرسی می‌تواند متفاوت باشد، اما جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، بخش اعظم فعالیت‌های حسابرسان را تشکیل می‌دهد. شواهدی را که حسابرسان جمع‌آوری می‌کنند باید درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی باشد. در حسابرسی، واژه ادعا معنای ویژه‌ای دارد و به اظهارات ضمنی یا صریح مدیریت اطلاق می‌شود که در قالب صورت‌های مالی، اسناد و مدارک یا سیستم‌ها تجسم می‌یابد. برای مثال، صورت‌های مالی اساسی تهیه شده توسط مدیران شامل چند ادعا است. از جمله مبلغی که در ترازنامه در سرفصل اموال، ماشین آلات و تجهیزات نشان داده می‌شود، بیانگر این است

که مدیران ادعا دارند: شرکت بر این دارایی‌ها مالکیت دارد و از این دارایی‌ها در فرایند عادی عملیات تولیدی یا خدماتی خود استفاده می‌کند و این مبلغ، بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک انباشته این دارایی‌ها است.

هدف حسابرسی از مقایسه شواهد جمع‌آوری شده با ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، تعیین میزان انطباق ادعاهای مزبور بامعیارهای از پیش تعیین شده است. اگر چه معیارهای مختلفی برای تعیین میزان انطباق وجود دارد، اما در تنظیم صورت‌های مالی اساسی، معمولاً معیار اصلی و مورد قبول، اصول حسابداری یا استانداردهای حسابداری است.

آخرین عبارت مهم، یعنی گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع، بیانگر نوع گزارشی است که حسابرسی برای اشخاص ذی‌نفع تهیه می‌کند. اشخاص ذی‌نفع می‌تواند شامل سهامداران، اعتباردهندگان، کارکنان، تأمین کنندگان مواد و کالا، سازمان‌های دولتی، بورس اوراق بهادار و گروه‌های دیگر باشد.

حسابرس

حسابرس به فرد یا موسسه‌ای گفته می‌شود که مسئولیت نهایی حسابرسی صورت‌های مالی یا ارائه خدمات مرتبط را به عهده دارد. حسابرس باید فردی مستقل از سازمانی باشد که در حال رسیدگی آن است.

نقش حسابرسی در اقتصاد کشورها:

صاحبان سرمایه که سهام شرکتها را در دست دارند و در واقع مالک این واحدهای تجاری هستند و غالباً از مدیران و مسئولین این واحدها می باشند، خود این اشخاص نه زمان و نه صلاحیت و حتی اغلب اختیار آن را هم ندارند که به حسابها و عملیات واحدهای مذکور رسیدگی کنند، از این رو این وظیفه به اشخاص (حقیقی با حقوقی) بی طرف و دارای صلاحیت حرفه ای رجوع می یابد که این صرفه حسابرسی خوانده می شوند. به طور اجمال هرچقدر مالکیت از مدیریت منفک تر باشند نیاز بیشتری به حسابرسی مستقل پدیدار می گردد. توسعه اقتصادی هر کشور حسابرسی است و ارزش این حرفه را نمایان تر می کند، چرا که علاوه بر دولت ها تمامی اقشار یک جامعه که به نحوی با اقتصاد آن جامعه در ارتباط می باشند به خدمات حرفه حسابرسی نیاز پیدا می کنند. از جمله: سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک ها و مؤسسات اعتباری، سازمان های تشخیص و وصول مالیات های سهامداران و مدیران واحد های تجاری.

انواع حسابرسی

حسابرسی انواع گوناگون دارد و مهمترین آنها عبارتند از:

1. حسابرسی صورت‌های مالی،
2. حسابرسی رعایتی،
3. حسابرسی عملیاتی و
4. حسابرسی قانونی.

حسابرسی صورت‌های مالی

هر گاه از حسابرسی بدون قید و شرط اضافی یاد شود، منظور همان «حسابرسی صورت‌های مالی» یا به اختصار «حسابرسی مالی» است. هدف اصلی این حسابرسی اعتباردهی به صورت‌های مالی است. منظور از اعتباردهی، اظهار عقیده یا قضاوت شخص یا اشخاص مستقل و ذی صلاح نسبت به مطابقت تمامی جنبه‌های با اهمیت ادعاهای منعکس در صورت‌های مالی با معیارهای تعیین شده یعنی اصول حسابداری است. البته چنین اظهار نظر یا قضاوتی باید مبتنی بر شواهد معتبر و کافی باشد.

حسابرسی رعایتی

مقصود از حسابرسی رعایت، تعیین میزان رعایت احکام، سیاست‌ها، پیمان‌ها، قوانین و مقررات دولتی و کنترل‌های داخلی توسط شرکت‌های مورد رسیدگی است. برای مثال، شرکت‌ها می‌توانند

تعیین میزان رعایت احکام و سیاست‌های داخلی توسط بخش‌های مختلف سازمان را از حساب‌برسان خود درخواست نمایند. مثال دیگر، حسابرسی اظهارنامه‌های مالیاتی اشخاص یا شرکت‌ها توسط ممیزان وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت تعیین میزان رعایت قانون مالیات‌ها است.

حسابرسی عملیاتی

تعریف حسابرسی عملیاتی از دیدگاه کمیته ویژه حسابرسی عملیاتی و مدیریت (وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا) البته با اندکی دخل و تصرف به شرح زیر است: حسابرسی عملیاتی عبارت است از بررسی بسامان فعالیت‌های سازمان یا بخش معینی از آن در ارتباط با اهداف تعیین شده. هدف اصلی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایت «صرفه اقتصادی» هنگام تهیه منابع و ارزیابی «کارایی» عملیات هنگام اسفاده از منابع و «اثربخشی» عملیات برای نیل به اهداف از قبل تعیین شده، تشخیص فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهاى اصلاحی به مدیران سازمان است.

ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سیستم حسابداری کامپیوتری یک شرکت و ارائه پیشنهادهاى اصلاحی، نمونه‌ای از حسابرسی عملیاتی است. در این نوع از حسابرسی، معیار مورد استفاده برای ارزیابی ادعاهای مدیریت با معیار مورد نظر در حسابرسی صورت‌های مالی متفاوت است. به همین دلیل در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی با مسایل و چالش‌های دیگری نیز مواجه است؛ زیرا در این زمینه حساب‌برسان باید به

شناسایی یا تعریف اهداف و معیارهای قابل اندازه گیری پردازند تا بتوانند به کمک آن اثربخشی و

کارآیی عملیات را ارزیابی کنند.

حسابرسی قانونی

در سال‌های اخیر، دعوت از حسابرسان برای ارائه خدمات «حسابرسی قانونی» (**Forensic**

Audit) به ویژه هنگام بروز اختلافات مالی، گسترش فزاینده‌ای یافته است. حسابرسی قانونی در

واقع مشابه خدمت پزشکان در امر «پزشکی قانونی» است. برخی از مواردی که اجرای حسابرسی

قانونی می‌تواند ضرورت یابد به شرح زیر است:

1. تقلب‌های تجاری یا کارکنان شرکت‌ها؛

2. خسارت‌های تجاری - اقتصادی؛

3. اختلاف بین سهامداران یا شرکا؛

حسابرسان را بر اساس موقعیت شغلی آنان می‌توان به انواع زیر تقسیم کرد:

1. حسابرس مستقل،

2. حسابرس داخلی،

3. حسابرس دولتی.

حسابرس مستقل

حسابرسی مستقل توسط حسابرسانی اجرا می‌شود که مستقل از سازمانی هستند که ادعاها و یا گزارش‌های آن مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. حسابرسان مستقل، خدمات حسابرسی خود را در قالب قرارداد ارائه می‌دهند. گرچه حسابرسان مستقل می‌توانند انواع مختلف حسابرسی را که در بخش قبلی ذکر شد، اجرا کنند؛ اما حسابرسی صورت‌های مالی، بخش عمده‌فعالیت این گروه از حسابرسان را تشکیل می‌دهد.

حسابرس داخلی

حسابرسی داخلی طبق بیانیه حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی بدین صورت تعریف شده است: حسابرسی داخلی، واحد ارزیابی مستقلی است که جهت آزمون و ارزیابی فعالیت‌های سازمان در

داخل سازمان ایجاد می‌شود. گرچه حسابرسان داخلی در استخدام سازمان هستند اما باید مستقل از دواير مورد رسیدگی باشند که از آن به عنوان استقلال سازمانی یاد می‌شود. به همین دلیل این گروه از حسابرسان در بسیاری از شرکت‌ها به طور مستقیم به کمیته حسابرسی و یا هیأت مدیره شرکت گزارش می‌دهند.

حسابرس دولتی

شامل رسیدگی به صورتهای مالی دولتی و اسناد و مدارک پشتوانه آنها بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی که در درس حسابداری و حسابرسی دولتی به آن پرداخته می‌شود.

استانداردهای حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، معیاری برای سنجش کیفیت کار حسابرسان است. انجمن حسابداران

رسمی آمریکا برای نخستین بار در سال ۱۹۴۷، استانداردهای ده‌گانه حسابرسی را معرفی نمود. این

استانداردها تاکنون جهت انطباق با تغییرات محیط حسابرسی، تعدیل و تغییر یافته‌اند. استانداردهای حسابرسی همراه با طبقه‌بندی آنها در سه گروه (1) استانداردهای عمومی، (2) استانداردهای عملیات (رسیدگی) و (3) استانداردهای گزارشگری به شرح زیر هستند:

استانداردهای عمومی

1. رسیدگی باید توسط شخص یا اشخاصی اجرا شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان

حسابرس باشند

1. حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند.

1. در رسیدگی و تهیه گزارش باید مراقبت حرفه‌ای لازم به عمل آید.

استانداردهای عملیات (رسیدگی)

1. عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه‌ریزی شود و در صورت وجود کارکنان، بر کار آنان به

گونه‌ای مناسب نظارت شود.

1. برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان و میزان آزمون‌ها باید شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی کسب گردد.

2. شواهد کافی و مناسب باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تأییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی مورد رسیدگی باشد.

استانداردهای گزارشگری گزارش باید تصریح کند که صورت‌های مالی، طبق اصول حسابداری تهیه شده است یا خیر.

1. گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل، به‌طور یکنواخت رعایت نشده است.

2. اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی به‌طور منطقی کافی تلقی می‌شود مگر آن که خلاف آن در گزارش بیان شود.

3. گزارش باید یا حاوی یک اظهارنظر درباره صورت‌های مالی به‌طور کلی، یا بیانگر این باشد که نظری

نمی‌تواند اظهار شود. هنگامی که نظر کلی نتواند اظهار شود، دلایل آن باید بیان گردد. در تمام

مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورت‌های مالی ارتباط می‌یابد، گزارش باید به‌طور صریح بیانگر

ویژگی هر گونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که او بر عهده می‌گیرد.

البته مراجع حرفه‌ای هر کشوری تفسیرهایی بر این استانداردهای ده‌گانه می‌نویسند که به آن بیانیه‌های تفسیری استانداردهای حسابرسی گفته می‌شود. در کشور ما نیز سازمان حسابرسی طبق قانون تشکیل آن، مسئول تدوین این بیانیه‌ها است.

آیین‌نامه کردار حرفه‌ای

رفتار حرفه‌ای عبارت است از منش و رفتار و حسن شهرت حسابرس در حین انجام وظیفه طی عملیات حسابرسی .

طبق تعریف ارائه شده توسط کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (موسوم

به **COSO** در نشریه کنترل داخلی-چارچوب یکپارچه - کنترل داخلی فرایندی است که برای

فراهم کردن اطمینان معقول از دستیابی به سه گروه اهداف

1. اثربخشی و کارایی عملیات،
2. اتکاپذیری گزارشگری مالی، و
3. رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا

طراحی می‌شود، و توسط مدیران و کارکنان سازمان به اجرا در می‌آید. گروه اول به اهداف اساسی

یک واحد اقتصادی شامل اهداف مرتبط با عملکرد، سودآوری، و حفاظت از دارایی‌ها اشاره دارد. گروه

دوم، به فرایند تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی اتکاپذیر برای مقاصد عمومی مربوط می‌شود. گروه

سوم، نیز با رعایت قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت‌های مختلف واحد اقتصادی سر و کار دارد. هر

یک از این گروه‌ها ضمن این که جنبه‌های مشترکی دارند، به نیازهای متفاوتی می‌پردازند که

زمینه‌های تمرکز صریح و دقیقی را برای برآورده ساختن نیازهای گوناگون به دست می‌دهند.

اجزای کنترل داخلی

طبق تعریف ارائه شده توسط کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (موسوم

به - **COSO**) در نشریه کنترل داخلی-چارچوب یکپارچه - کنترل داخلی از پنج جزء زیر تشکیل

می‌شود:

1. محیط کنترلی
2. ارزیابی ریسک
3. فعالیت‌های کنترلی
4. اطلاعات و ارتباطات
5. پایشگری

الزامات کنترل داخلی در ایران

• طبق ماده **25** دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران) مصوب **1** دی

1386، سازمان بورس و اوراق بهادار: (متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار تهران باید فرم

درخواست پذیرش خود را به پیوست مدارک ذیل این ماده در قالب فرم‌های بورس براساس تابلوی

موردنظر، از طریق مشاور پذیرش به بورس تسلیم کند. یکی از این مدارک - بند **15** این ماده -

تاییدیه حسابرس درباره کفایت سیستم کنترل‌های داخلی شرکت است؛ به نحوی که این سیستم

متضمن حفظ و رعایت حقوق و منافع سهامداران به صورت یکسان باشد.

• طبق ماده 12 دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار

تهران و فرابورس ایران) مصوب 16 اردیبهشت 1391، سازمان بورس و اوراق بهادار: (هیئت

مدیره همه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلفند از استقرار

و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به منظور دستیابی به اهداف شرکت اطمینان

حاصل کنند. برای ایفای این مسئولیت، هیئت‌مدیره شرکت‌ها باید سیستم کنترل‌های داخلی را با

توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم این دستورالعمل، حداقل به‌طور سالانه

بررسی و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا کنند.

– حسابرسی عبارت است از رسیدگی به اسناد و مدارک یک موسسه یا واحد تجاری جهت تهیه

گزارشی که حسابرس راجع به روش حسابداری و صحت صورتهای مالی اظهارنظر کند.

موضوع حسابداری تهیه و تنظیم سند حسابداری است. حسابداری فعالیتها را روزانه ثبت میکند

و نسبت به صحت آنها تردید ندارد اما حسابرس گزارش تهیه و اظهارنظر میکند

انواع حسابرسی مستقل عبارت است از نظر

1- دلیل ارجاع کار

2- ماهیت رسیدگی

3- زمان انجام رسیدگی

4- شیوه انجام کار

انواع حسابرسی از نظر دلیل ارجاع کار :

الف- حسابرسی الزامی

ب- حسابرسی اختیاری

انواع حسابرسی از نظر ماهیت رسیدگی :

الف- بررسی سیستم

ب- رسیدگهای اثباتی

ج- رسیدگی ویژه

انواع حسابرسی از نظر زمان انجام کار :

الف- حسابرسی ضمنی

ب- حسابرسی نهایی

ج- حسابرسی مداوم

انواع حسابرسی از نظر شیوه انجام کار:

الف- سندرسی

ب- ترازنامه ای

رسیدگی های حسابرسی عبارتند از:

1- مجاز بودن معامله

2- تحقق معامله

3 - موجودی صندوق

4- اثبات داراییها

5- ارزیابی

6- در آمد و هزینه

7 - سود و زیان

8- ثبت معاملات

گزارش حسابرسان مستقل در سه قسمت به شرح ذیل میباشد:

1- بند مقدمه**2- بند دامنه رسیدگی یا بند میانی****3- بند اظهار نظر.**

وسیله اصلی سنجش اعتبار ترازنامه و صورت حساب سود و زیان-رد یابی ارقام مالی در دفاتر حسابداری است.

بند دامنه یا میانی گزارش حسابرسان مستقل نوع و ماهیت حسابرسی را بیان می کند. و در انتهای گزارش اظهار نظر ارائه میشود که شامل:

انواع گزارش حسابرسی

در مرحله گزارشگری برای اظهار نظر حسابرسان دو حالت وجود دارد

اظهار نظر درباره صورت های مالی امکان پذیر است

. که در این صورت سه نوع گزارش ممکن است تهیه گردد .

گزارش مقبول (مطلوب، استاندارد، غیرمشروط

گزارش استاندارد مقبول تنها زمانی می تواند که صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری

شامل افشای کافی و با استفاده از مبنای یکنواختی دوره قبل ارائه شده باشد. محدودیت با اهمیت و

یا اساسی در دامنه رسیدگی وجود نداشته باشد. آثار هرگونه ابهام اساسی موجود که می تواند اثری با

اهمیت بر صورت های مالی داشته باشد به گونه ای منطقی بر آورد شود

حسابرسان در این گزارش بیان می کنند که رسیدگی های آنان بر اساس استانداردهای حسابرسی “

انجام شده است و صورتهای مالی مطابق با اصول حسابداری است

گزارش مشروط

چنانچه آثار ناشی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در رسیدگی به تنهایی یا

در مجموع بر صورت های مالی با اهمیت بوده اما اساسی نباشد، نوع اظهارنظر حسابرس مشروط

خواهد بود.

به استثناء موارد ناشی از عدم امکان دسترسی به شواهد و یا انحرافات با اهمیت از اصول “

حسابداری، صورتهای مالی مطابق با اصول حسابداری است

گزارش مردود

1- در شرایطی که یک یا از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری به تنهایی یا تعدادی از آن ها در

مجموع دارای اثرات اساسی بر صورت های مالی مورد رسیدگی باشد، نوع اظهارنظر حسابرس

مردود خواهد بود.

”صورت های مالی با اصول حسابداری مطابقت ندارد“

2- اظهارنظر نسبت به صورت های مالی امکان پذیر نباشد که یک نوع گزارش ممکن است تهیه شود

عدم اظهارنظر

در شرایطی که حسابرس در رسیدگی های خود با محدودیت یا ابهام اساسی مواجه شود به نحوی که

امکان اظهارنظر نسبت به صورت های مالی فراهم نگردد، حسابرس نسبت به صورت های مالی

گزارش عدم اظهارنظر صادر خواهد کرد. ابهام مواردی می باشد که به دلیل مبهم بودن نتایج نهایی،

حسابرس قادر به تعیین تاثیر آن مورد بر صورت های مالی نمی باشد.

”حسابرسان در مورد صورت های مالی نظری ابراز نمی کنند“

در برخی شرایط خاص، حسابرس با وجود صدور نظر مقبول، عباراتی توضیحی را به گزارش استاندارد

می افزاید.

صورت‌های مالی شامل

ترازنامه- صورت حساب سود و زیان- صورت سود زیان انباشته و صورت گردش وجوه نقد به انضمام
یادداشت‌های پیوست آنها می‌باشد.

اصول بنیادی حسابرسی عبارت است از:

1- استقلال و بیطرفی 2- کفایت دانش و تجربه

3- دقت در کار 4- حفظ اسرار

اهم موازین رفتار حرفه‌ای:

1- منع تبلیغات 2- منع تأیید پیش بینی 3- معین بودن حق الزحمه 4- اشتغال تمام وقت

5- انجام حسابرسی و صدور گزارش 6- محدودیتها ضمن رسیدگی

استانداردهای قابل قبول حسابرسی:

1- استانداردهای عمومی

2- استانداردهای اجرای عملیات

3- استانداردهای گزارشگری

در استانداردهای عمومی باید محدوده بررسی در قراردادها صریحا درج شود و در گزارش حسابرسی

مشخص گردد

دانستن و اجرای برنامه حسابرسی-استفاده از افراد واجد شرایط و با تجربه-تهیه و نگهداری کار

برگها حسابرسی و پرونده های حسابرسی بخشی از استانداردهای عملیاتی است.

اهداف کلی اجرای سیستم کنترل داخلی:

حفظ وثبت صحیح و به موقع همه عملیات مالی و بدهیها کلیه هزینه و منابع مصرفی درآمدها

-استانداردهای گزارشگری:

1-بخش مربوط به اظهار نظر راجع به نتایج رسیدگی

2-بخش مربوط به یادداشت پیوست صورتهای مالی

3-بخش مربوط به محتوی گزارش

بخش های محتوی گزارش حسابرسی:

1-تشریح قبول مسؤلیت رسیدگی و حدودکار

2- ایرادات و نتایج قابل ذکر رسیدگیها وشروط گزارش

3-اظهار نظر

مسئولیت حسابرسان:

1- مسئولیت حاصل از قصور اهمال و سهل انگاری در انجام وظیفه

2- مسئولیت ناشی از اظهار خلاف واقع با سوء نیت

حسابرس در موارد ذیل مسئول ناشی از قصور و اهمال می باشد:

1- عدم مراجعه به اساسنامه . صورت جلسات هیات مدیره . مصوبات مجمع

2- انجام کار توسط سرپرستان و کارکنان حسابرس

3- عدم افشاء مطالبات مشکوک الوصول

رعایت موارد ذیل دعاوی احتمالی علیه حسابرس را محدود می سازد:

- تاکید بر رعایت استاندارد

- تاکید بر کیفیت بجای کمیت

- اعمال دقت بیشتر

برای اخذ زیان از حسابرس موارد ذیل باید اثبات شود:

1- تقصیر ناشی از سهل انگاری بوده 2- زیان آنها در اثر اتکا به اظهار نظر حسابرسان بوده است .

اقدامات حسابرس در قبال تهدیدها:

1- تاکید بر رعایت استانداردها 2- استفاده از مشاوران حقوقی مربوطه

3- کسب آگاهی از صاحب کار 4- تقویت نیروی انسانی ماهر در موسسه

گزارش حسابدار رسمی باید حاوی نکات ذیل باشد.

- اظهار نظر نسبت به قانونی بودن دفاتر مودی طبق قوانین تجارت و سایر مقررات

- تعیین میزان در آمد مشمول مالیات مودی

نحوه کسب اطلاعات لازم در مورد سیستم های کنترل داخلی صاحبکار شامل:

مصاحبه با کارکنان مسئول ، بازدید از محل کار و کار خانه ، مطالعه آئین نامه ها و مقررات صاحبکار

می باشد .

انواع کنترلهای داخلی :

کنترلهای عملیاتی: کنترلهای عملیاتی آن دسته از کنترلهایی می باشد که به امور مالی مربوط

نیستند از قبیل نحوه استخدام ، نحوه انبار داری

کنترلهای مالی: کنترلهای مالی آن دسته از کنترلهایی هستند که جهت اطمینان از صحت و تمامیت

ثبت معاملات واحد به کار میروند.

انواع کنترلهای داخلی مالی :

کنترلهای پایه ای: کنترلهای پایه عبارت است از حداقل کنترل داخلی جهت فعالیت های مالی یک

واحد اقتصادی بدون توجه به حجم فعالیت های هر واحد اقتصادی

کنترل‌های انطباطی: کنترل انطباطی شامل کنترل‌هایی است که به خودی خود لازم نیست اما با

گسترش حجم فعالیت الزام آور می شود.

انواع کنترل‌های انطباطی: کنترل‌های سرپرستی - کنترل‌های حفاظتی - تقسیم وظایف

کنترل‌های سرپرستی عبارت است از بررسی و آزمایش کنترل‌های پایه انجام شده توسط مقام مسئولی

مستقل از انجام دهندگان کنترل‌های پایه

استفاده از تاسیسات اطفاء حریق جهت اموال، جلوگیری از دسترسی افراد غیر مسئول به

موجودیهای کالا، تامین پوشش بیمه مناسب و حفظ مهر شرکت برخی از کنترل‌های حفاظتی است.

تقسیم وظایف عبارت است از اینکه مسئولیت‌های بین کارکنان تقسیم شود به فردی که هیچ کس

مسئولیت انجام و ثبت یک معادله را از ابتدا تا انتها بر عهده نداشته باشد.

در صورت وجود کنترل داخلی حسابرسی جهت حصول اطمینان از آن باید اقدامات ذیل را انجام

دهد.

الف) تدوین برنامه حسابرسی ب) انجام رسیدگیهای عملیاتی ج) نتیجه‌گیری از رسیدگیها

تدوین و تنظیم برنامه حسابرسی مناسب توسط حسابرسان ارشد و سرپرستان انجام می‌شود.

برخی از انواع مدارک و اطلاعات حسابرسی:

2- اظهارات اشخاص ثالث

1- مشاهده عینی

3- اسناد معتبر رسمی و غیررسمی 4- معاملات حسابرسی

عواملی که در کیفیت و اعتبار مدارک اهمیت دارد:

1- تحصیل مدارک از منابع مستقل

2- وجود کنترل‌های داخلی قوی در حسابداری مؤسسه

3- تحصیل بدون واسطه مدارک

مشاهده عینی توسط خود حسابرس از قوی‌ترین مدارک حسابرسی است.

اعتبارات اشخاص ثالث منوط به دو نکته است:

1- صلاحیت حرفه‌ای، اخلاقی و تجاری تأیید کننده

2- دست اول و بدون واسطه بودن اظهارات

اسناد مختلف از جمله فاکتورهای خرید و فروش، سندهای دریافت و پرداخت، حواله انبار، قراردادهای

صورتهای هیأت مدیره و ... از رایج‌ترین مدارک مورد استفاده حسابسان است.

در بعضی موارد برای تأیید موضوعی حسابرس می‌تواند به اظهارات رسمی یا غیررسمی مدیران و

کارکنان مؤسسه تحت رسیدگی اتکا کند.

منطقی‌ترین راه برای اطمینان از صحت محاسبات این است که حسابرس خود آنها را تکرار کند.

برخی از روشهای حسابرسی:

- محاسبه مجدد

- سند رسمی

- شمارش و بازرسی عینی

- پرس و جو

- مذاقه

- دریافت تائیدیه از اشخاص ثالث

انواع تائیدیه از اشخاص ثالث:

3- از کارکنانی که از شرکت وام گرفته‌اند

1- از بانک

4- از صندوقدار شرکت

2- از بدهکاران و بستانکاران

انواع تائیدیه از بدهکاران و بستانکاران :

1- تائیدیه مثبت **2-** تائیدیه مثبت. منفی

3- تائیدیه منفی

سند رسی عبارت است از رسیدگی به معاملات ثبت شده از طریق مراجعه به اسناد اولیه و اطمینان

نسبت به صحت و سقم مندرجات دفاتر و مدارک آنها.

نکات قابل توجه در سندرسی:

1- کافی بودن اسناد **2-** معتبر بودن اسناد

3- ماهیت معامله **4-** معقول بودن معامله

5- تصویب معاملات **6-** صحت ثبت معاملات

مداقه عبارت است از خوب نگاه کردن به ثبت های مندرج در حساب های مختلف برای تشخیص

اقدام غیر عادی

تکنیک محاسبه در عین حال ساده ترین و قاطع ترین روش حسابرسی در موارد محاسباتی است.

پیگیری عبارت است از رسیدگی به عملیاتی که بعد از ثبت یک معامله در دفاتر حسابداری اتفاق

افتاده است.

روش میان بر یعنی قطع کامل یک عده از عملیات در پایان سال مالی یا در هر تاریخ مشخص

کاربرگ حسابرسی

رابط بین گزارش حسابرسی و مدارک و دفاتر صاحب کار است و کلید کارهای انجام شده توسط

حسابرس را مستند و گزارش حسابرسان را توجیه می کند.

فرمها و یادداشتهای حسابرسی ممکن است یادداشتهای مربوط به تعطیل ارقام حسابهای دفاتر یا

یادداشتهای مربوط به صورت مغایرت بانک و نظایر آن باشد.

حسابرسی به همان اندازه در حفظ و نگهداری اطلاعات و مسئول است که وکیل یا پزشک و

داروساز در نگهداری اطلاعات محرمانه مشتریان خود مسئول هستند.

مالکیت کاربرگهای حسابرسی متعلق به حسابرسان است و صاحب کار هرگز نمی تواند حسابرسان

را موظف کند تا کاربرگها را در اختیار وی قرار دهند.

برخی از فواید کاربرد حسابرسی:

1- تأمین پشتوانه‌ای برای تهیه گزارش نهایی حسابرسی

2- در دفاع از اخطار نظر حسابرس و مالکی که در گزارش حسابرسی مندرج است

3- راهنمایی و کمک در برنامه‌ریزی انجام حسابرسی‌های آینده

بطور کلی گزارش ماحصل بررسی نتیجه نهایی و کار حسابرس است و تهیه گزارشهای حسابرسی بدون کاربرد حسابرسی امکان‌پذیر نمی‌باشد. کاربرد مستندترین وسیله حسابرسان است تا نشان دهند که استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی را رعایت کرده‌اند. کاربرگهای حسابرسی منعکس کننده معلومات فنی و مهارت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. حسابرس ورزیده و با تجربه کسی است که از نوشتن مطالب جزئی پیش پا افتاده و غیرلازم در کاربرگهای حسابرسی پرهیز کند. کاربرگهای حسابرسی فقط به ثبت اعداد و مبالغ اختصاص ندارد. بلکه کلیه اطلاعات مورد لزوم را که حسابرس لازم می‌بیند شامل باشد. عرف معمول حسابرس این است که باید حتی‌الامکان تجزیه و تحلیل هر حساب و سایر مطالب مربوط به آن در خدمه یادداشت جداگانه حسابرسی انجام گیرد. کاربرد حسابرسی باید طوری طراحی گردد که بتوان ستونهای عمودی و دیگری به ان اضافه کرد و یا در انتهای صفحات آن مطالب پیش‌بینی نشده را نوشت.

کاربرگهای حسابرسی:

1- عمومی 2- نهایی واصلی 3- تعدیلات و اصلاحات 4- فرعی - تجزیه و تحلیل و محاسباتی 5-

مدارک تأیید کننده

کاربرگ عمومی شامل طرحهای کلی و برنامه حسابرسی، پرسشنامههای کنترل داخلی حسابداری و

بلرنامه زمان بندی می باشد.

کلیه اطلاعات بدست آمده از سند رسمی - تجزیه و تحلیل - مقایسه ، بررسی های عینی از نوع

کاربرگ فرعی می باشد.

منظور از تجزیه و تحلیل نشان دادن تمام تغییر اقساطی دروه مورد رسیدگی مربوط به کلیه

حسابهای دفتر کل صاحب کار می باشد. تجزیه و تحلیل بیشتر در اثبات حسابهایی استفاده میشود که

طی سال معاملات زیادی در آن ثبت نشده باشد مانند: حساب اموال و ماشین آلات

انواع پرونده های حسابرسی:

5- پرونده دائمی

6- پرونده جاری

اهداف پرونده های دائم:

3- در اختیار قرار دادن اطلاعاتی که بیش از یک دوره کاربرد دارند.

4- اطلاعات راجع به خط مشی و تشکیلات صاحب کار

کاربرگهای مربوط به دوره رسیدگی در پرنده جاری نگهداری می‌گردد.

پرونده جاری معمولاً با کاربرگ‌های عمومی، شامل پیش‌نویس و گزارش حسابرسان شروع می‌شود.

معمولاً مؤسسات حسابرسی کاربرگهای حسابرسی را تا 5 سال در دسترس نگهداری می‌کنند و

سپس آنها را به بایگانی راکد می‌فرستند. در تهیه کاربرگ اصول حسابرسی به طور کام لرعايت شود

و از درج مخاطب اضافی و غیر مربوط در آنها خودداری می‌شود. ماهیت و نوع رسیدگی حسابرسی

باید در هر کاربرگ درج شود. مطالب در موضوعاتی که دارای اهمیت کافی می‌باشند باید در یک

صفحه مستقل نوشته شود همچنین باید از نوشتن در پشت کاربرگها خودداری شود. کلیه کاربرگها

باید به تراز آزمایشی حسابرسی ربط داده شود. منابع ومدارک و حسابهایی که مطالب مندرج در

کاربرگهای حسابرسی از آنها استخراج شده است باید به طور واضح در کاربرگها معرفی شوند. در

تمام مواقع از کاربرگهای حسابرسی باید مراقبت کافی به عمل آید، در تمام مدت رسیدگی

حسابرسی باید در نگهداری آنها غفلت نکند.

نتیجه‌گیری حسابرسان درباره هر یک از جنبه‌های کار باید در کاربرگها درج شود.

بررسی سرپرستان عموماً بلافاصله پس از تکمیل هر کاربرگ انجام می‌شود ولی برای مدیران و

شرکاء مؤسسه حسابرسی اغلب نزدیک به پایان کار انجام می‌شود.

برخی از مقاصد حسابرسی:

7- کشف تقلب و سوء استفاده

8- تحصیل اعتبار و وام از بانک

9- انجام اصلاح در سیستم حسابداری مؤسسه مورد رسیدگی

اهم اطلاعات اولیه که توسط حسابرسی جمع آوری می‌گردد:

5- سوابق مالی

6- نحوه اداره و سازماندهی

7- حجم عملیات

8- هدف از انجام حسابرسی

9- روشها و کنترلها

اهم موارد که باید در قرارداد حسابرسی ذکر شود:

- 1- نام طرفین قرارداد**
- 2- موضوع قرارداد**
- 3- حدود و دامنه اطلاعات**
- 4- حق الزحمه حسابرسی ونحوه پرداخت**