

منابع: اصول حسابرسی جلد اول از سازمان حسابرسی و استانداردهای حسابرسی از جمشید اسکندری

فصل اول_ کلیات

تمامی استفاده کنندگان از اطلاعات مالی (صورت های مالی) اعم از اشخاص و یا گروههای سرمایه گذاری که تصمیم به خرید و فروش سهام موسسه ای را میگیرند یا موسسات اعتباری و بانکهایی که در مورد تایید یک تقاضای وام تصمیم می گیرند و دیگر اشخاص که به نوعی ذینفع می باشند نیاز دارند تا در مورد قابلیت اتکاء صورت های مالی اطمینان حاصل نمایند.

چون اهداف تهیه کنندگان این اطلاعات با هدفهای استفاده کنندگان یکسان نمی باشد از این رو به اشخاص مستقلی نیاز است تا در مورد قابلیت اتکاء صورت های مالی اظهار نظر نمایند. طبعاً این اشخاص علاوه بر دارا بودن صلاحیتهای فنی و حرفه ای متعهد می باشند در اظهار نظرهایشان نیز صادقانه عمل کنند. این اشخاص را حسابرس مستقل می نامند.

تاریخچه ی حسابرسی درای ۳ دوره می باشد:

۱. از قرون وسطی تا انقلاب صنعتی- این دوره حسابرسی برای تعیین صداقت عمل و گزارش صادقانه افرادی انجام می شده که مسئولیت مالی، دولتی و تجاری داشته اند.

۲. از انقلاب صنعتی تا سالهای قبل از ۱۹۰۰ - هدف حسابرسی در این دوره صرفاً کشف تقلب بوده است.

۳. در قرون بیستم حسابرسی مراحل تکاملی خود را بدین ترتیب طی نموده است:

۱. تغییر هدف به تعیین مطلوبیت ارائه صورتهای مالی

۲. افزایش مسئولیت حسابرسان در برابر اشخاص ثالث

۳. تغییر در روشهای حسابرسی که از رسیدگی مفصل به تک تک معاملات به استفاده از روشهای نمونه گیری تبدیل گشته است.

۴. تشخیص ضرورت ارزیابی سیستم کنترل داخلی برای تعیین میزان آزمون های حسابرسی

۵. تهیه روشهای جدید حسابرسی برای استفاده در سیستمهای کامپیوتری و استفاده از کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرسی

۶. تشخیص حسابرسان به یافتن راهی برای محافظت از دعاوی مطرح شده علیه حرفه

۷. افزایش تقاضا برای افشای به موقع اطلاعات قابل اتکا و مربوط به هر یک از شرکتهای تجاری.

تعریف حسابرسی

حسابرسی عبارت است از رسیدگی به اسناد و مدارک حسابداری و سایر شواهدی که موسسات مورد رسیدگی از آنها برای تهیه صورتهای مالی استفاده کرده اند در جهت تهیه گزارشی که در آن حسابرس نظر خود را نسبت باینکه آیا صورتهای مالی مذکور تصویر مطلوب و نسبتاً کاملی از وضعیت مالی موسسه را نشان می دهد یا خیر ارائه نماید.

حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی، بازرسی مدارک، مشاهده ی دارایی ها، پرسش از منابع داخلی و خارجی و اجرای سایر روشهای رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین مطلوبیت و یا عدم مطلوبیت صورتهای مالی گردآوری می کنند.

حدود رسیدگی در هر حسابرسی بایستی مشخص باشد تا مسئولیت حسابرسان محدود به میزان رسیدگی انجام شده توسط آنها باشد مانند: دوره رسیدگی، واحد مورد رسیدگی و اطلاعات مالی مورد رسیدگی.

نکته: دوره مورد رسیدگی معمولاً یکسال می باشد اگرچه بعضی از حسابرسی ها دوره کوتاهتری را شامل می شوند.

نکته: عواملی از قبیل: شناخت حسابرس از فعالیت های صاحبکار، حسابرسی های انجام شده در سالهای گذشته، اعتقاد به درستکاری مالکان و مدیران هیچکدام باعث نمی شود که حسابرس بدون اجرای رسیدگی نسبت به صورتهای مالی صاحبکار اظهار نظر نماید.

تفاوت حسابداری و حسابرسی

حسابداری فرآیند تهیه حسابهای نهایی یک موسسه است که مسئولیت آن به عهده مدیران آن موسسه می باشد در صورتیکه حسابرس، حسابهای نهایی را که توسط مدیران موسسه تهیه شده است مورد بررسی قرار می دهد و طی گزارشی در مورد آنها اظهار نظر می نماید.

گاهی اتفاق می افتد که به علت عدم اطلاع دقیق مدیران یک موسسه از اصول و استانداردهای حسابداری، حسابرسان در تهیه ی صورت های مالی اساسی نیز به مدیران کمک می نمایند هم چنین ممکن است که حسابرس در حین تحقیقات خود متوجه نقاط ضعفی در سیستم حسابداری و کنترل داخلی موسسه بشود و نظریات و پیشنهادات خود را در گزارشی «نامه مدیریت» به اطلاع هیئت

مدیره برساند به هر حال حسابری بایستی وظایف حسابرسی خود را كاملا از خدمات دیگر نظیر خدمات حسابداری و مشاوره ای مشخص جدا سازد.

بطور خلاصه تفاوتهای حسابداری و حسابرسی را می توان بدین گونه بیان نمود:

۱. از نظر موضوع-موضوع حسابداری تهیه و تنظیم سند حسابداری، ثبت در دفاتر و بالاخره تهیه صورتهای مالی است در حالیکه موضوع حسابرسی کنترل و اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است.

۲. از نظر زمان انجام کار_حسابداری به طور معمول فعالیت های مالی و معاملات را به طور روزانه در دفاتر ثبت می کند در صورتیکه حسابرس به صورت مقطعی و یا فقط در پایان سال مالی بررسی های خود را انجام می دهد.

۳. از نظر تهیه گزارش_حسابرس نسبت به حسابها و صورتهای مالی که رسیدگی کرده گزارش تهیه می نماید در حالیکه حسابدار معمولاً گزارش ضمیمه حسابهایی که تهیه نموده است نمی کند.

۴. از نظر مسئولیت_مسئولیت تهیه صورتهای مالی به عهده هیئت مدیره موسسه مورد رسیدگی می باشد ولی مسئولیت حسابرسان × به اظهار نظرشان نسبت به صورت های مالی می باشد.

۵. نقش اعتبار دهی_اعتبار دادن به صورتهای مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیتو هم چنین قابلیت اتکاء آنها می باشد. در حقیقت اعتبار یعنی باور کردن اطلاعات مالی مندرج در صورتهای مالی است.

اعتباردهی در دو مرحله صورت می پذیرد:

۱. جمع آوری شواهد(حسابرسی)

۲. گزارش یافته ها(گزارش حسابرسی)

چه کسانی صلاحیت نقش اعتباردهی را دارند؟

اشخاصی با دارا بودن صلاحیت فنی و مستقل از واحد مورد رسیدگی

صورت های مالی حسابرسی شده_استفاده از این عبارت بدین معناست که ترازنامه، صورت سود و زیان، سود و زیان جامع و صورت جریان نقدی به همراه بک گزارش حرفه ای می باشد که توسط حسابرسان مستقل تهیه شده و در آن نظرات حرفه ای خود را نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی شرکت اظهار نموده اند.

دلایلی که باعث می شود صورتهای مالی حسابرسی نشده قابلیت اتکاء کمتری داشته باشند عبارتند از:

۱. اشتباهات تصادفی

۲. تخطی از اصول پذیرفته شده حسابداری

۳. تعصب نا آگاهانه

۴. تحریفات عمدی

اهداف حسابرسی

۱. اعتباردهی به صورتهای مالی

۲. اظهار نظر نسبت به کفایت و اجرای صحیح دستورالعملها، روشهای حسابداری و کنترلهای داخلی

نکته: کشف اشتباه و تقلب وظیفه بازرس می باشد و وظیفه حسابرس اظهار نظر در مورد صورتهای مالی می باشد.

انواع حسابرسی

حسابرسی با توجه به محتوا و ماهیت آن به پنج طبقه تقسیم بندی شده است:

۱. از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی

۲. از نظر دلایل ارجاع کار

۳. از نظر ماهیت رسیدگی

۴. از نظر شیوه انجام کار

۵. از نظر زمان انجام کار

انواع حسابرسی از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی: این نوع از حسابرسی تشکیل شده است از:

۱. حسابرسی صورتهای مالی

۲. حسابرسی رعایت

۳. حسابرسی عملیاتی

۱. حسابرسی صورتهای مالی: هدف: تعیین مطابقت و نحوه ی تهیه صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری می باشد.

تهیه کنندگان آن: موسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی

استفاده کنندگان: صاحبان سهام، سرمایه گذاران، بانکها، اعتبار دهندگان و تجزیه تحلیل کنندگان مالی و سازمانهای دولتی.

۲. حسابرسی رعایت: هدف: بررسی رعایت و یا عدم رعایت قوانین و مقررات کشور (اساسنامه ها، آیین نامه های داخلی، مصوبات هیئت مدیره و مجامع عمومی صاحبان سهام) می باشد.

نکته: رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی توسط ممیزان به منظور تعیین مطابقت داشتن یا نداشتن اظهارنامه مالیاتی با قوانین مالیاتی و مقررات اداره دارایی می باشد.

۳. حسابرسی عملیات: هدف: تعیین کارآیی و اثربخشی قسمتهای مختلف موسسه می باشد.

تهیه کنندگان: تیم رسیدگی (کارگروه) در این نوع حسابرسی شامل متخصصان مختلفی از قبیل مهندسان، حسابداران، حقوقدانان و کارشناسان کامپیوتر و غیره می باشند.

محل مورد رسیدگی: این محل می تواند واحدهای مختلف سازمان از قبیل واحد حسابداری، واحد تولید، بخش بازاریابی و یا هر واحد دیگر سازمان باشد.

استفاده کنندگان: صرفاً مدیران و مسئولین قسمتها می باشد.

حسابرسی از نظر دلایل ارجاع کار

۱. حسابرسی الزامی

۲. حسابرسی اختیاری

در حسابرسی الزامی واحدهای اقتصادی، اجباراً و به موجب قوانین و مقررات ملزم به انتخاب و دعوت از یک حسابرس جهت انجام حسابرسی می باشند در حسابرسی اختیاری واحدهای اقتصادی در صورت تمایل حسابرسی می شوند.

حسابرسی از نظر ماهیت رسیدگی

۱. بررسی و ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی

۲. رسیدگیهای اثباتی

۳. رسیدگیهای خاص

بررسی و ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی: در این نوع بررسی سیستمهای کنترلهای داخلی موسسه به منظور کشف موارد عدم وجود کنترل داخلی مناسب و کشف موارد عدم اجرای صحیح کنترلها و تعیین نقاط قوت و ضعف سیستم مورد بررسی قرار می گیرد.

در رسیدگی اثباتی: به منظور اثبات صحت تک تک اقلام مندرج در صورتهای مالی و اظهارنظر در مورد کلیات صورتهای مالی رسیدگیها صورت می گیرد.

رسیدگیهای خاص:

یعنی انجام بررسی و رسیدگی در مورد برخی مانده حسابها به منظور اهداف خاصی که از پیش تعیین شده است.

حسابرسی از نظر زمان انجام کار عبارت است از:

۱. حسابرسی ضمنی (قبل از پایان سال و ضمن سال)

۲. حسابرسی نهایی (رسیدگی به مانده نهایی حسابها و معمولاً بعد از پایان سال مالی)

۳. حسابرسی مداوم (حضور مداوم حسابرس)

حسابرسی ضمنی، پایه و اساس حسابرسی نهایی می باشد بدین مفهوم که در حسابرسی ضمنی، حسابرس به توجه به شناختی که از کنترلهای داخلی اعمال شده در موسسه مورد رسیدگی پیدا می کند می تواند حجم رسیدگی نهایی را تعیین کند از اینرو در این نوع از حسابرسی کنترلهای داخلی موسسه صاحبکار مورد بررسی، شناخت و آزمون قرار می گیرد.

در حسابرسی نهایی مانده نهایی حسابها پس از تعدیلات و اصلاحات و بستن حسابها مورد رسیدگی قرار می گیرد در حسابرسی مداوم حسابرس در طول سال مورد رسیدگی، در شرکت حضور مستمر دارد.

نکته: در کارخانه ها و شرکتهای بزرگ مانند نوب آهن اصفهان یا پتروشیمی آبادان معمولاً به دلیل حجم زیاد حسابرسی حضور حسابرسان مداوم می باشد.

حسابرسی از نظر شیوه انجام کار

۱. سند رسی

۲. ترازنامه ای

سند رسی_ در این نوع حسابرسی، حسابرسان با بررسی همه مدارک و اسناد اولیه حسابداری ابتدا دید کلی نسبت به صورتهای مالی پیدا نموده و سپس نسبت به آنها اظهار نظر می نمایند این شیوه از حسابرسی در سالهای اخیر منسوخ شده است.

ترازنامه ای_ در این شیوه از حسابرسی، حسابرس با تجزیه و تحلیل و بررسی کلی اقلام مندرج در صورتهای مالی، اقلامی را که با اهمیت تلقی می کند جهت رسیدگی به صورت نمونه ای انتخاب نموده و نتیجه ی حاصل از بررسی نمونه ها را به کل صورتهای مالی تعمیم می دهد «از طریق جدول توزیع نرمال آمار»

انواع حسابرسان

۱. حسابرسان مستقل

۲. حسابرسان داخلی

۳. حسابرسان دیوان محاسبات

۴. ممیزان مالیاتی

وظیفه حسابرسان مستقل اعتباردهی به صورتهای مالی و اظهار نظر نسبت به آنها می باشد.

وظیفه حسابرسان داخلی بازرسی و ارزیابی موثر بودن نحوه انجام وظایف محوله به قسمت های مختلف یک شرکت، همکاری با حسابرسان مستقل از نظر تبادل اطلاعات، اطمینان از وجود روشها و مقررات کافی در دستگاه می باشد.

از نظر رابطه ی استخدامی، حسابرسان مستقل، مستقل از واحد مورد رسیدگی می باشند که توسط مجمع عمومی صاحبان سهام تایید شده اند اما از نظر رابطه استخدامی حسابرسان داخلی در استخدام واحد مورد رسیدگی می باشند.

از نظر گزارش دهی حسابرسان مستقل گزارش خود را به مجمع عمومی صاحبان سهام و حسابرسان داخلی گزارش خود را به مدیریت شرکت ارائه می دهند.

نکته: حسابرسان داخلی در نمودار سازمانی موسسات، پایین تر از هیئت مدیره و قبل از مدیران میانی میباشند حال آنکه حسابرسان مستقل منتخب مجمع عمومی بوده و در نمودار سازمانی موسسات بالاتر از هیئت مدیره و قبل از مجمع عمومی صاحبان سهام می باشند.

حسابرسان دیوان محاسبات

وظیفه حسابرسان دیوان محاسبات، حسابرسی دستگاههای دولتی برای تعیین اینکه تخصیص اعتبارات و طرحها منطبق با مقاصد دولت می باشد یا خیر؟ و هم چنین انجام حسابرسی های عملیاتی به منظور ارزیابی تاثیر و کارایی طرحهای دولتی.

نکته: کار حسابرسان دیوان محاسبات نیز شامل حسابرسیهای رعایت و حسابرسیهای عملیاتی میباشد. ممیزان مالیاتی_ این ممیزان به حسابرسی رعایت اظهارنامه های مالیاتی می پردازند و محاسبه درآمد مشمول مالیات موسسات را نیز مورد دقت قرار می دهند.

وظایف بازررس قانونی عبارتند از:

۱. تایید صحت و درستی صورتهای مالی
۲. تایید صحت مطالب و اطلاعاتی که هیئت مدیره در اختیار مجمع گذاشته است.
۳. حصول اطمینان از رعایت حقوق صاحبان سرمایه به طور یکسان
۴. تهیه گزارش جامعی درباره ی وضعیت شرکت
۵. دعوت از مجمع عمومی در موارد خاص
۶. گزارش وقوع جرم از ناحیه ی مدیران به مراجع قضایی
۷. گزارش طرح توجیهی و اقتصادی افزایش سرمایه

تفاوت حسابرس و بازررس قانونی

حسابرسی خدمتی است که بسیاری از طبقات مختلف استفاده کنندگان صورت های مالی و نهایتا کل جامعه از آن بهره مند می شوند حال آنکه در قوانین تجاری ایران خدمات بازرسان قانونی فقط برای سهامداران شرکت مفید بوده و طبقات دیگر مانند دولت ،سیستم بانکی و غیره قاعدتا نمی توانند به خدمات بازرسان قانونی همان اعتماد معمول و مرسوم را داشته باشند که به کار حسابرسان مستقل دارند.

۲. حسابرس مستقل شخصی مستقل از واحد مورد رسیدگی است حال آنکه بازررس حتی اگر از بین صاحبان سهام انتخاب شود لزوما مستقل نمی باشد.

۳. حسابرس مستقل طبق موازین حرفه ای موظف است فقط نسبت به ارائه مطلوبیت صورتهای مالی در گزارش حسابداری اظهار نظر کند در صورتیکه طبق قانون تجارت بازرس قانونی باید نسبت به تایید مطلق صحت و درستی صورتهای مالی یا حالت عکس آن اظهار نظر نماید.

۴. حضور مستمر بازرس قانونی در جریان کلیه فعالیت های واحد تجاری ضروری میباشد حال آنکه حسابرسان تنها در صورت لزوم در طی دوره در واحد مورد رسیدگی حضور می یابند.

بررسی هم پیشگان

در این نوع بررسی یک موسسه حسابرسی ترتیبی می دهد تا موسسه حسابرسی دیگر کیفیت کارهایش را بررسی و در مورد آن قضاوت نماید هدف از این نوع بررسی رعایت کامل استانداردهای کنترل کیفیت می باشد.

استانداردهای پذیرفته شده حسابداری

استانداردها مقررات لازم الاجرائی برای سنجش کیفیت اجرای کار میباشد که عبارتند از:

۱. استانداردهای عمومی

۲. استانداردهای اجرای عملیات

۳. استانداردهای گزارش گری

استانداردهای عمومی شامل:

۱. صلاحیت و آموزش فنی

۲. استقلال

۳. مراقبت های حرفه ای میباشد

استانداردهای اجرای عملیات شامل:

۱. برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی کارکنان

۲. شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی

۳. کسب شواهد کافی و قابل اطمینان بعنوان مبنایی برای اظهار نظر

استانداردهای گزارش گری شامل:

۱. مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری

۲. مشخص ساختن عدم رعایت یکنوختی اصول

۳. کفایت افشاء اطلاعات در صورتهای مالی

۴. اظهار نظر در مورد کلیت صورتهای مالی

تمرین

به منظور حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام عملیات حسابرسی موسسات حسابرسی باید کدامیک از موارد ذیل اتکاء نمایند:

الف: آیین رفتار حرفه ای

ب: آموزش مستمر حرفه ای

ج: سیستم بررسی هم پیشگان

د: سیاستها و روشهای کنترل کیفیت

تمرین

مهم ترین نقش حسابرسان در رسیدگیهای صورتهای مالی کدامیک از موارد زیر است:

الف: نقش اعتباردهی به صورت های مالی که توسط واحدهای اقتصادی تهیه می شود

ب: اصلاح صورتهای مالی

ج: اصلاح اشکالات موجود در صورتهای مالی ارائه شده توسط واحدهای اقتصادی

د: انطباق صورتهای مالی ارائه شده توسط صاحبکار با صورتهای مالی که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده

فصل دوم_ مفاهیم، شناخت و اندازه گیری در حسابداری

این مفاهیم در ۳ دسته گنجانده می شوند:

الف: مفروضات حسابداری

ب: اصول حسابداری

ج: میثاقهای محدود کننده ی حسابداری

مفروضات حسابداری عبارتند از:

الف: فرض تفکیک شخصیت

ب: فرض تداوم فعالیت

ج: فرض واحد اندازه گیری

د: فرض دوره ی مالی

ه: فرض تعهدی

اصول حسابداری عبارتند از:

۱. اصل بهای تمام شده ی تاریخی

۲. اصل شناخت درآمد

۳. اصل تطابق هزینه ها با درآمدها

۴. اصل افشاء

میثاقهای محدودکننده ی حسابداری_ مواردی که کاربرد اصول و مفروضات حسابداری را محدود میسازد عبارت اند از:

۱. اصل اهمیت

۲. اصل فزونی منافع بر مخارج

۳. اصل محافظه کاری

۴. خصوصیات صنعت

مجموعه ای پیچیده از دانش_ مطمئنا برای وارد شدن به یک حرفه نیاز به کسب تجارب و اطلاعات خاص آن حرفه می باشد که حرفه ی حسابرسی نیز از این امر مستثنی نمیشد

اهم موازین رفتار حرفه ای حسابرسی

۱. استقلال

۲. درستکاری و بیطرفی

۳. رعایت استانداردهای عمومی

۴. رعایت استانداردهای حسابرسی

۵. رعایت اصول حسابداری (استانداردهای پذیرفته شده حسابداری)

۶. عدم افشای اطلاعات محرمانه صاحبکار

۷. مشروط نمودن حق الزحمه به کسب نتایج خاص

۸. پرهیز از انجام اعمالی که موجب بدنامی حرفه شود

۹. آگاهی و تبلیغات نبایستی نادرست و گمراه کننده باشد

۱۰. عدم پرداخت حق کمیسیون برای جلب مشتری

۱۱. نوع و نام شخصیت حقوقی

استقلال_ اعضای حرفه بایستی در انجام و اجرای خدمات خود مستقل باشند.

حسابرسان مستقل هم بایستی مستقل از واحد مورد رسیدگی باشند و هم اینکه از دید اشخاص ثالث نیز مستقل به نظر برسند ضرورتا تمام اعضای موسسه حسابرسی لازم نیست که از واحد مورد رسیدگی مستقل باشند بلکه صرفا اعضای ذیل بایستی مستقل از واحد مورد رسیدگی باشند:

۱. شرکاء یا سهامداران موسسه

۲. کارکنان رده ی مدیریت که در اجرای قرار داد نقشی دارند

۳. سایر کارکنان حرفه ای که در اجرای قرار داد نقش دارند

تمرین

آیا در صورتیکه یکی از کارمندان موسسه حسابرسی بنوعی در موسسه کارفرما ذینفع باشد حسابرسی آن موسسه ممکن می باشد؟

در این گونه موارد چنانچه شخص ذینفع از مدیران و یا شرکاء موسسه حسابرسی نباشد کافی است که آن کارمند را در بخش دیگری از موسسه که مسئولیتی مربوط به کارفرمای دیگری دارد بکار گمارند. موارد نقص استقلال:

۱. دارا بودن هر گونه منافع مالی مستقیم یا اهمیت و یا منافع مالی غیر مستقیم در واحد مورد رسیدگی

۲. داشتن سرمایه گذاری مشترک با واحد مورد رسیدگی یا هر یک از روسا، مدیران یا سهامداران اصلی که سهام آن نیز قابل نقل و انتقال نباشد و این سرمایه گذاران در رابطه با ارزش ویژه موسسه حسابرسی او با اهمیت باشد.

۳. پرداخت یا دریافت هرگونه وامی به واحد تجاری، روسا، هیئت مدیره یا به سهامداران اصلی

۴. منافع بستگان حسابرسی

۵. دریافت هدایای قابل توجه از صاحبکار

نکته: چنانچه حسابرس اقدام به انجام خدماتی از قبیل مشاوره ی مدیریت، مشاوره مالیاتی و حسابداری نماید بدلیل اینکه در این نوع خدمات اطلاعات تهیه شده توسط حسابرسان در اختیار اشخاص ثالث قرار نمی گیرد در رعایت حکم استقلال نیز ضروری نمیشد

نکته: حسابرس می تواند منابع غیر مستقیم در واحد صاحبکار داشته باشد بشرط اینکه سرمایه گذاری وی با مقایسه با ارزش ویژه حسابرس با اهمیت نباشد.

مثال: اگر $\times$ حسابرس حتی یک سهم از سهام صاحبکار را داشته باشد مانند آن است که حسابرس خود مالک سهم باشد لذا استقلال از بین می رود.

درستکاری و بیطرفی_ هر عضوی در اجرای خدمات حرفه ای خود بایستی بیطرف و درستکار باشد و باید از هر گونه جانبداری و تضاد منافع دوری کند و هم چنین نباید آگاهانه حقایق را نادرست بشمار آورد

رعایت استانداردهای عمومی_ الف: صلاحیت حرفه ای: تنها خدماتی پذیرفته میشود که موسسه حسابرسی توان انجام آن خدمات را داشته باشد.

ب: مراقبت حرفه ای_ در اجرای خدمات دقت لازم را به عمل آورد.

ج: برنامه ریزی و سرپرستی_ هر عضو باید اجرای خدمات حرفه ای را به میزان کافی برنامه ریزی و سرپرستی کند

د: شواهد کافی و مربوط_ برای تامین مبنایی منطقی جهت نتیجه گیریها و اظهار نظر اطلاعات کافی و مربوط کسب نماید.

ه: شروط نبودن حق الزحمه به کسب نتایج خاص_ قرارداد فی ما بین حسابرس و صاحبکار نبایستی میزان حق الزحمه را باتوجه به یافته ها و یا نتایج خاصی تعیین کرده باشد.

رعایت اصول حسابداری_ در صورت عدم رعایت اصول حسابداری و استانداردهای پذیرفته شده آن هیچ عضوی نباید اظهار نظر مقبول و مثبت به آن نماید.

عدم افشای اطلاعات محرمانه صاحبکار_ حسابرس نایبستی اطلاعات محرمانه صاحبکار را بدون اجازه او افشاء نماید.

نکته: حق الزحمه حسابرس می تواند بنابر پیچیدگیهای خدمات حسابرسی تغییر نماید.

نکته: حق الزحمه های حرفه ای، باید با در نظر گرفتن موارد زیر متناسب با خدمات حرفه ای انجام شده برای صاحبکار باشد:

۱. مهارت و دانشی که برای آن خدمات مورد نیاز است

۲. سطح آموزش و تجربه افرادی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است

۳. زمانیکه برای انجام آن خدمات مورد نیاز است

۴. میزان مسئولیتی که انجام خدمات مورد نظر ایجاد می کند

پرهیز از انجام اعمالیکه موجب بدنامی حرفه می شود: امضاء متن یک گزارش نادرست و گمراه کننده و یا کوتاهی در استرداد مدارک صاحبکار می تواند نمونه هایی از این مورد باشد.

نکته: کاربرگهای تهیه شده توسط حسابرسان اموال شخصی آنان منظور می شود و عدم ارائه آن به صاحبکار در صورت وجود مواردی مانند عدم پرداخت حق الزحمه توسط صاحبکار عمل بدنام کننده تلقی نمی شود.

آگهی تبلیغات نایبستی نادرست و گمراه کننده باشد

از جمله موارد تبلیغات گمراه کننده می توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. ایجاد انتظارات دور از واقع، گمراه کننده و یا غیر قابل توجیه از نتایج کار

۲. القاء و تظاهر به داشتن توانایی اعمال نفوذ بر دادگاهها، نهادهای وضع کننده مقررات، مقامات مالیاتی و نهادهای مشابه یا مقامات رسمی

۳. ابراز اظهاراتی مبنی بر تمجید از خود بودن استناد بر واقعیت های قابل اثبات

۴. بیان مطالبی حاکی از مقایسه با سایر حسابداران حرفه ای مستقل

۵. ادعاهای غیرموجه درباره ی دارا بودن تخصصی در زمینه ای خاص از دانش حسابداری یا مهارتهای مشابه

عدم پرداخت حق کمیسیون برای جلب مشتری

در این مورد یک عضو نیابستی برای به دست آوردن نظر صاحبکار وجهی پرداخت نماید

نوع شخصیت حقوقی و نام

یک عضو می تواند تنها به شکل یک موسسه فردی، شرکت تضامنی و یا شرکت حرفه ای بکار حسابرسی مستقل بپردازد فعالیت یک موسسه فردی تحت عنوان نام تضامنی گمراه کننده است نام یک با چند شریک یا سهامدار قبلی می تواند در نام شرکاء تضامنی یا حرفه ای باقی بماند. هم چنین تنها شرکاء یا سهامدار باقیمانده بعد از مرگ یا خروج شرکاء می تواند تا دو سال بعد از فردی شدن موسسه تحت نامی که شامل شرکاء قبلی است به فعالیت حرفه ای خود ادامه دهد.

فصل چهارم _ مسئولیت قانونی حسابرسان

حسابرسان در زمره افرادی هستند که مردم با اتکاء به اظهار نظر آنها در مورد وضعیت مالی و نتایج عملیات و احدهای تجاری تصمیم به سرمایه گذاری می گیرند. لذا حسابرسان بیشتر از سایرین در معرض شکایت و دعاوی حقوقی افرادی که متضرر شده اند قرار می گیرند بنابراین حسابرسان می بایست از مسئولیتی که به عهده دارند آگاه باشند تا دچار مشکلات قانونی نگردند لذا حسابرسان از نظر قانونی در مقابل دو نوع از اشخاص مسئول می باشند:

الف: صاحبکاران

ب: اشخاص ثالث

صاحبکاران اشخاصی هستند که به موجب قراردادی که با حسابرسان منعقد نموده اند رسیدگی به دفاتر، اسناد و صورتهای مالی موسسه خود را به آنان واگذار کرده اند.

اشخاص ثالث اشخاصی هستند که نسبت به صورتهای مالی رسیدگی شده توسط حسابرسان علاقه مند و ذینفع می باشند و با توجه به گزارش حسابرسان مستقل تصمیم گیری می کنند مواردی که حسابرسان در قبال آن مسئول می باشند عبارتند از:

الف: مسئولیت حسابرسان نسبت به کشف اشتباهات و تخلفات

ب: مسئولیت حسابرسان در مورد خدمات بررسی و حسابداری

ج: مسئولیت حسابرسان در مورد خدمات مشاوره مالیاتی

الف: مسئولیت حسابرسان نسبت به صاحبکاران به جهت قصور آنها در کشف اختلافها یا حساب سازی هایی است که توسط کارکنان بر علیه صاحبکاران انجام پذیرفته است. صاحبکاری که اینگونه خسارت دیده است می تواند حسابرسان را به سهل انگاری در کشف توطئه متهم و آنان را برای جبران خسارت خود تحت پیگیری قانونی قرار دهد.

عامل اصلی در تعیین مسئول بودن یا نبودن حسابرسان قصور (کوتاهی) حسابرسان در کشف تقلب نمی باشد بلکه موضوع اینست که آیا این قصور از سهل انگاری حسابرسان ناشی شده است یا خیر.

نکته: حسابرسان مستقل به منظور پیشگیری از تقلب کارکنان، سیستمهای کنترل داخلی را ارزیابی کرده و پیشنهاداتی را جهت بهبود آن ارائه می کنند.

ب: مسئولیت حسابرسان در مورد خدمات بررسی و حسابداری_ اینگونه خدمات متفاوت از حسابرسی می باشد زیرا حسابرسان در آن نه روشهای تحقیقی لازم برای حسابرسی را انجام می دهند و نه درباره ی مطلوبیت ارائه گزارش های مالی نظر حسابرسی اظهار میدارند.

ج: مسئولیت حسابرسان در مورد خدمات مشاوره مالیاتی_ هنگامی که حسابرس خدمات مشاوره مالیاتی عرضه می کند در مقابل صاحبکار و جامعه مسئول می باشد مسئولیت اصلی حسابرس در قبال صاحبکار می باشد بدین ترتیب که حسابرس بایستی مراقبت نماید تا صاحبکار مبلغ صحیح مالیات را پرداخت نماید نه بیشتر نه کمتر.

مسئولیت حسابرس در کارهای مالیاتی در قبال جامعه می باشد در فرآیند تنظیم اظهارنامه مالیاتی لازم نیست حسابرسان حسابرسی انجام دهند بلکه آگاهی حسابرسان می تواند محدود به اطلاعاتی باشد که صاحبکار در اختیار موسسه گذاشته است اما چنانچه این اطلاعات غیرمنطقی به نظر برسند حسابرس موظف می باشد که تحقیقات کافی به عمل آورد.

اصطلاحات حقوقی:

سهل انگاری = نداشتن دقت کافی در انجام وظیفه که این کم دقتی باعث زیان اشخاص دیگر می شود به عبارت دیگر سهل انگاری را می توان اعمال نکردن مراقبتهای حرفه ای تعبیر نمود.

قصور = بی توجهی کامل نسبت به مسئولیت ها

اشتباه = خطاهای سهوی در صورتها و مدارک مالی از قبیل اشتباه غیر عمدی در استفاده از اصول حسابداری

تخلف = تحریفهای عمدی در صورتهای مالی که اغلب مدارک حسابداری آنها نیز جعل شده است.

تحریف = یک حقیقت با اهمیت توسط شخصی که میداند مطالبش حقیقت ندارد به عبارت دیگر تقلب یعنی اقدامات عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث که به ارائه نادرست صورتهای مالی منجر شود.

تقلب می تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. سوء استفاده از دارایی ها

۲. درستیکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک

۳. ثبت معاملات بدون مدارک و مثبت (معاملات صوری)

۴. به کارگیری نادرست رویه های حسابداری از روی عمد

۵. ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک

نکته: قصور حسابرسان می تواند در دادگاه به عنوان معادل تقلب محسوب گردد.

نکته: مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است از این رو مدیریت با استقرار و بکارگیری مستمر سیستمهای مناسب حسابداری و کنترل داخلی این مسئولیت را ایفا می کند.

نکته: مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی تواند باشد اما انجام حسابرسی سالانه می تواند عاملی بازدارنده برای وقوع تقلب و اشتباه محسوب شود.

فصل پنجم _ کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی شامل سیاستها و روشهایی است که برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای سازمانی به وجود می آید.

اطمینان نسبی بدین معناست که هیچ سیستم کنترل داخلی به طور کامل ایده آل نیست و مخارج آن نباید بیشتر از منافع آن باشد.

انواع کنترل‌های داخلی

الف: کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی)

ب: کنترل‌های داخلی حسابداری (مالی)

کنترل‌های مالی به کنترل‌های پایه و نیز کنترل‌های انضباطی تقسیم میگردد.

کنترل‌های انضباطی شامل کنترل‌های سرپرستی، کنترل‌های حفاظتی و تقسیم وظایف می باشد.

کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی)

این کنترل‌ها بر صورتهای مالی بدون تاثیر می باشد مانند کنترل‌های مربوط به عملیات تولیدی

کنترل‌های داخلی حسابداری (مالی)

این کنترل‌ها کنترل‌هایی می باشند که مستقیماً بر اتکای مدارک حسابداری تاثیر دارند به عنوان مثال تهیه ماهانه صورت مغایرت بانکی توسط کارمندی که مجاز به صدور چک یا مسئول وجوه نقد نباشد این یک کنترل داخلی حسابداری است که احتمال انعکاس مطلوب وجوه نقد در مدارک حسابداری و صورتهای مالی را افزایش می دهد.

طبقه بندی کنترل‌های داخلی حسابداری (مالی)

کنترل‌های پایه: حداقل کنترل‌های لازم جهت فعالیت های مالی یک واحد اقتصادی کنترل‌های پایه می نامند
مانند:

۱. مشاهده ی عینی دارائیهای ثابت در فواصل زمانی معین

۲. بررسی اجمالی گردش حساب به منظور تعیین اقلام غیر عادی

۳. داشتن مدارک و فرمهای دارای شماره سریال چاپی

۴. تهیه و تنظیم صورت مغایرت بانکی یا رفع اشکالات در فواصل زمانی در مورد بدهکاران و بستانکاران

کنترل‌های انضباطی:

کنترل‌های میبایست که توسط مدیران به منظور حصول از اطمینان نسبت به صحت اجرای کنترل‌های پایه و حفظ دارائیهای صورت می گیرد.

کنترل‌های انضباطی عبارت اند از:

کنترل‌های حفاظتی، کنترل‌های سرپرستی و کنترل‌های تفکیک وظایف

هدف کنترل‌های حفاظتی عبارت است از اطمینان از استفاده صحیح از اموال شرکت مانند داشتن پوشش بیمه ای کافی برای اموال.

هدف کنترل‌های سرپرستی عبارتست از اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های پایه مانند بررسی دلیل تعویض سفارشات مشتری.

هدف کنترل‌های تفکیک وظایف عبارتست از کنترل و نظارت هر فرد یا قسمت توسط فرد یا قسمت دیگر.

اجزای تشکیل دهنده کنترل‌های داخلی:

الف: محیط کنترلی

ب: سیستم حسابداری

ج: روشهای کنترل

محیط کنترلی:

عواملی است که برای دستیابی به سیاستها و اجرای روشهای شرکت طراحی می شود. عوامل داخلی محیط کنترلی را میتوان اینگونه برشمرد:

الف: طرز تفکر مدیریت و نحوه اجرای آن

ب: طراحی منطقی از سازمان

ج: روشهای مدیریت نیروی انسانی

د: پیش بینی های مالی و بودجه

ه: واحد حسابرسی داخلی

د: کمیته حسابرسی

عوامل خارجی محیط کنترلی مانند قوانین و مقررات لازم الاجراء می باشند

«حسابرسان داخلی»

حسابرسان داخلی وظیفه ارزیابی درون واحد مورد رسیدگی و بوسیله کارکنان آن به منظور ارائه خدمت و بررسی کفایت و اثربخشی سیستمهای حسابداری می باشد و کنترل داخلی از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است.

مقایسه حسابرسی با حسابرسی مستقل:

از نظر هدف

حسابرسی داخلی کمک به مدیریت در اداره ی امور به بهترین وجه و حسابرس مستقل اظهارنظر درباره ی صورتهای مالی می باشد.

از نظر وظیفه

حسابرس داخلی ارزیابی موثر بودن کنترلهای داخلی در بخشهای مختلف سازمانی، مالی و اداری و وظیفه حسابرس مستقل کسب مدارک صحیح جهت اظهارنظر می باشد.

از نظر محصول فعالیت

محصول فعالیت حسابرس داخلی گزارش به مدیریت می باشد و محصول فعالیت حسابرس مستقل گزارش دهی به مجمع عمومی می باشد.

از نظر محدوده وظایف

محدوده ی وظایف حسابرس داخلی نامحدود اما حسابرس مستقل محدود به قرارداد می باشد

کار حسابرس مستقل با حسابرس داخلی از نظر نحوه ی اجرای رسیدگی مشابه است لیکن در اهداف و نتایج نهایی کار متفاوت می باشد.

رسیدگیهای حسابرس داخلی را اغلب حسابرسی عملیاتی می گویند زیرا هدف آنان تعیین تاثیر رویه ها، روشهای موجود بر کارایی عملیات واحد تجاری است.

کمیته حسابرسی = کمیته ای متشکل از آن گروه از اعضای هیئت مدیره که نه مدیر اجرایی می باشد و نه در استخدام شرکت این کمیته بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرس داخلی ارتباط برقرار می نماید هم چنین این کمیته مدیریت ارشد را کنترل می کند و اثر قابل ملاحظه ای در جلوگیری از تقلب مدیریت دارا می باشد.

سیستمهای حسابداری = برای دستیابی به هدفهای کنترل داخلی، سیستم حسابداری باید آنچنان موثر باشد که معاملات را به طور صحیح و مناسب ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش نماید. سیستم حسابداری علاوه بر استفاده از دفاتر روزنامه و کل و سایر ابزار و لوازم دفترداری شامل موارد زیر باید باشد:

۱. مستندات داخلی کافی برای تشخیص مسئول هر کار

۲. فهرست حسابها

۳. دستورالعملهای اجرای رویه ها و روشهای حسابداری و نمودگرهایی که شیوه های مقرر برای پردازش معاملات را به تصویر می کشد (چارت سازمانی)

روشهای کنترل = روشهای کنترل برای رسیدن به اهداف زیر طراحی می شود:

۱. حدود مجوز معاملات و فعالیت ها به نحو صحیح

بایستی مجوز داشته باشد به جریان بیفتد. تصویب شود. اجرا شود. ثبت شود.

۲. تفکیک مناسب مسئولیت ها

هیچ فرد یا دایره ای نباید به تنهایی مسئول انجام دادن تمام مراحل معامله شود.

۳. مستندات کافی و ثبت معاملات و رویدادها

به منظور ثبت معاملات و رویدادها از اسناد قابل اتکاء استفاده نماید.

۴. حسابداری در مورد دارائیه

وظیفه حسابداری و نگهداری دارائیه از هم متمایز می باشد.

«ارزیابی ساختار کنترل داخلی»

مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار بوسیله حسابرسان به شرح زیر است:

۱. کسب شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی برای برنامه ریزی حسابرسی

۲. برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمونهای اضافی کنترلها

۳. اجرای آزمونهای اضافی کنترلی

۴. برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمونهای محتوا

کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی

اولین مرحله ارزیابی ساختار کنترل داخلی کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی می باشد که خود مستلزم شناخت از محیط کنترلی سیستم حسابداری و روشهای کنترل است.

نکته: یکی از راههای کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی صاحبکار توسط حسابرسان مستقل مرور و بررسی کاربرگهای سال گذشته می باشد.

روشهای مستندسازی کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی

الف: پرسشنامه کنترل داخلی:

یکی از قدیمی ترین شیوه های توصیف یک سیستم داخلی می باشد که عمدتاً موسسات حسابرسی جهت انجام این روش برای خود پرسشنامه های تهیه و تنظیم می نمایند. پرسشنامه به گونه ای تنظیم می گردد که جوابها بلی یا خیر باشد به طوری که جوابهاییکه در مقابل آنها خیر نوشته شده باشد یا علامت خورده باشد به عنوان ضعف های سیستم کنترل داخلی شناسایی شده و سرانجام در قالب نامه ی مدیریت به هیئت مدیره شرکت ارائه میگردند.

ب: شرح نوشته سیستم کنترل داخلی:

ثبت و تشریح هر یک از چرخه های معاملات توسط حسابرسان بدین شکل که حسابرسان با حضور در واحدهای صاحبکار کلیه مراحل انجام یک رویداد را در کاربرگ مربوطه به همراه مستندات دیگر آن نشان می دهد.

ج: نمودارهای سیستم کنترل داخلی:

نمایش تصویری روشن از یک سیستم یا یک سری روش که در آن هر روش به ترتیب و در جای خود نشان داده شده است.

نکته: روش نمودار سیستم روش موثرتری نسبت به دو روش پرسشنامه و شرح نوشته می باشد.

آزمون شناخت سیستم

حسابرسان پس از تشریح سیستم کنترل داخلی در کاربرگهای خود مورد استفاده بودن سیستم را از طریق اجرای آزمون شناخت سیستم در مورد هریک از چرخه های معاملات بازبینی و تایید می کنند. اصطلاح آزمون شناخت سیستم به معنای ردیابی چند معامله یا حتی یک معامله در طول مراحل هر چرخه معاملات می باشد.

شرایط قابل گزارش (نامه مدیریت)

نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی که بر اثر ارزیابی حسابرسان از سیستم آشکار می گردد باید همراه با پیشنهاد های اصلاحی حسابرسان به صاحبکار گزارش شود. استانداردهای حسابرسی نکاتی را که حسابرسان باید به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره یا در صورت نبودن کمیته حسابرسی به یک فرد یا گروهی در این رده از مسئولیت گزارش کنند شرایط قابل گزارش نامیده می شود.

شرایط قابل گزارش عبارت است از یک ضعف عمده در طراحی یا اعمال کنترلهای داخلی که بتواند بر توانایی شرکت در ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش اطلاعات مالی اثر نامطلوب بگذارد. همانگونه که در اولین مرحله ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی (کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی) شرح داده شد ضروری است شناخت کافی نیز از محیط کنترلی، سیستم حسابداری و روشهای کنترلی به عمل آید. بنابراین در بررسی و شناخت روشهای کنترل لازم است چرخه های معاملات در هر مجموعه شناسایی و تشریح گردد. معمولاً انواع چرخه های معاملات در یک واحد تولیدی و صنعتی به شرح زیر می باشد:

۱. چرخه فروش و وصول

۲. چرخه خرید

۳. چرخه حقوق و دستمزد

۴. چرخه دارایی ثابت

۵. چرخه تولید

مثلا در مورد چرخه حقوق و دستمزد شامل دایره استخدام، دایره ثبت اوقات کار $\times$ متصدی پرداخت حقوق و دستمزد می باشد

نکات قابل توجه در رعایت کنترلهای داخلی دایره استخدام:

۱. درج نرخ مصوب حقوق و دستمزد در مدارک مربوطه

۲. ارسال اعلامیه حاوی استخدام، نرخ دستمزد و کسورات حقوق و دستمزد به دایره حقوق و دستمزد و رئیس دایره مربوطه که فرد را استخدام نموده است.

نکات قابل توجه در رعایت کنترلهای داخلی دایره ثبت اوقات کار:

۱. تهیه لیست ساعات کارکرد، مرخصی، غیبت و ماموریت پرسنل

۲. ارسال لیست به دایره حقوق و دستمزد

نکات قابل توجه در رعایت کنترلهای داخلی مربوط به متصدی پرداخت حقوق و دستمزد:

۱. پرداخت حقوق و دستمزد پرسنل مطابق با لیست دریافتی نقدی (پاکت گذاری) یا واریز به حساب بانکی

۲. اخذ امضاء از پرسنل

۳. ارسال لیست پرداخت به واحد حسابداری جهت صدور سند

«آزمون رعایت»

آزمون رعایت (کنترل) جهت کشف انحرافات از روشهای تجویز شده می باشد که حسابرسان را در ارزیابی احتمال رخدادهای اشتباهات با اهمیت یاری می رساند. آزمون رعایت شامل سه روش زیر می باشد:

۱. پرسش از کارکنان موسسه مورد رسیدگی

۲. بازرسی اسناد، سوابق، مدارک و گزارشات

۳. مشاهده و نظارت

«اهداف آزمون رعایت»

حسابرسان برای اطمینان از اینکه روشهای اصل کنترل داخلی به نحوی طراحی شده و به نحو موثری اعمال می گردد از آزمون رعایت استفاده می نمایند لذا دارای دو هدف اصلی زیر می باشد:

۱. کشف موارد عدم وجود کنترل داخلی

۲. اطمینان از اجرای صحیح و مداوم کنترلهای داخلی

انقطاع زمانی (کات آف) _ cut off

تشریح آزمون کات آف، اهداف و کاربرد آن

اهداف کات آف در مورد موجودی نقد و بانک

بدین صورت است که وجه نقد در تاریخ ترازنامه تمام دریافتهای آخرین روز سال را منعکس می کند و هیچگونه دریافتهای بعد از آن را در برنگرفته است.

نحوه ی اجرای آن بدین صورت است که با حضور در پایان روز آخر سال مالی در محل صاحبکار و شمارش وجوه نقدی انجام می گیرد.

اهداف کات آف در مورد فروش_ جلوگیری از ثبت فروش واهی بدون اینکه کالایی برای مشتریان ارسال شده باشد، جلوگیری از متورم شدن حجم فروش با بازنگه داشتن دفتر روزنامه فروش تا بعد از تاریخ ترازنامه.

نحوه اجرای آن بدین صورت است که کلیه ی برگشت از فروشهای عمده شرکت به دقت بررسی می شود. حسابرس بایستی فروشهای ثبت شده چندین روز قبل و بعد از تاریخ ترازنامه را با نسخه های دوم فاکتور فروش و اسناد حمل مقایسه کند.

اهداف کات آف در مورد موجودی کالا و خرید:

جلوگیری از واهی نشان دادن حجم خریدهای پایان سال، جلوگیری از واهی نشان دادن موجودی مواد و کالا در پایان سال.

نحوه اجراء: بررسی تعدادی از فاکتورهای خرید و رسیدهای دریافت کالا مربوط به چند روز بعد از تاریخ انبارگردانی.

رسیدگی به مدارک دایره دریافت و ارسال کالا:

انبارگردانی به تاریخ پایان سال از موجودی های شرکت

«کنترل های داخلی در سیستم های کامپیوتری»

کنترل های داخلی مربوط به سیستم های کامپیوتری اغلب به دو دسته تقسیم می شوند:

الف: کنترل های عمومی

ب: کنترل های کاربردی

کنترل های عمومی شامل:

۱. سازمان مرکز کامپیوتر

۲. روش های ایجاد مستند سازی، آزمایش و تصویب سیستم اولیه و هرگونه تغییرات بعدی آن

۳. کنترل های تعبیه شده در سخت افزار و کنترل دستگاه های کامپیوتر

۴. ایمنی پرونده ها و دستگاه ها

ب: کنترل های کاربردی شامل:

۱. کنترل های اطلاعات ورودی

۲. کنترل های پردازش

۳. کنترل های اطلاعات خروجی

فصل ششم_ احتمال خطر حسابرسی

تعریف ریسک حسابرسی(خطر حسابرسی)

خطر حسابرسی عبارتست از احتمال اینکه حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی اشتباه و یا تحریف با اهمیت، نظری نادرست اظهار نماید.

انواع ریسک حسابرس:

۱.ریسک نوع اول(ریسک آلفا)

۲.ریسک نوع دوم(ریسک بتا)

۱.ریسک نوع اول - حسابرس ممکن است برای صورتهای مالی بدون اشتباه و یا تحریف با اهمیت، گزارش غیر مقبول ارائه کند این نوع ریسک را ریسک رد کردن نادرست می خوانند.

۲. ریسک نوع دوم- حسابرس ممکن است برای صورتهای مالی دارای اشتباه و یا تحریف با اهمیت گزارش مقبول ارائه کند این نوع ریسک را ریسک پذیرش ناردست می نامند.

اجزا تشکیل دهنده احتمال خطر(ریسک حسابرسی)

ریسک حسابرسی شامل ۳ جزء زیر می باشد:

۱. احتمال خطر ذاتی(آی آر)

۲. احتمال خطر کنترل(سی آر)

۳. احتمال خطر عدم کشف(دی آر)

در واقع می توان روابط این سه نوع ریسک را که اجزاء تشکیل دهنده ی ریسک حسابرسی هستند از رابطه ی زیر مشخص نمود:

ریسک عدم کشف ضربدر ریسک کنترل ضربدر ریسک ذاتی = خطر حسابرسی

احتمال خطر ذاتی(ریسک ذاتی) عبارت است از احتمال رخ دادن اشتباه و یا تحریف در مانده ی یک حساب یا گروه معاملات با این فرض که برای آن کنترل داخلی وجود نداشته باشد.

عوامل موثر در برآورد ریسک ذاتی عبارتند از:

۱. ماهیت فعالیت

۲. صلاحیت مدیریت

۳. انگیزه صاحبکار و مدیریت

۴. نتیجه حسابرسی سال گذشته

۵. حسابرسی نخستین

۶. اشخاص وابسته

۷. عملیات خارج از روال عادی فعالیت واحد تجاری

۸. قضاوت در عملیات حسابداری

۹. استعداد ذاتی یک حساب برای تحریف

۱۰. عناصر تشکیل دهنده صورتهای مالی

احتمال خطر یا ریسک کنترل_ احتمال این خطر هست که یک اشتباه با اهمیت در حسابهای یا معاملات و جود داشته باشد و ساختار کنترل داخلی شرکت نتواند از وقوع آنها جلوگیری و یا به موقع آنها را کشف کند. ریسک کنترل به عبارتی ساده یعنی اینکه سیستم کنترل داخلی موفق به کشف اشتباه نمی شود. هرچند کنترل داخلی جامع تر و کامل تر باشد ریسک کنترل پایین تر ارزیابی خواهد شد.

احتمال خطر یا ریسک عدم کشف _ احتمال اینکه حسابرس اشتباه با اهمیتی را که در حسابها یا معاملات وجود دارد کشف نکند به عبارت دیگر خطر عدم کشف عبارت است از اینکه آزمونه‌های محتوای حسابرس (بررسی مانده حسابها) نیز اشتباه یا تحریف موجود در مانده یک حساب یا گروه معاملات که بتواند به تنهایی یا در مجموع، با اشتباهات و یا تحریفهای موجود در سایر مانده حسابها و گروههای معاملات با اهمیت باشد را کشف نکند.

نکته: ریسک عدم کشف مربوط به ابزارهای کنترلی حسابرس است به نوعی که حسابرس نمی تواند با آزمونه‌های محتوایی که انجام می دهد به تحریف با اهمیت موجود در حسابها پی ببرد.

نکته: ریسک عدم کشف با آزمونه‌های محتوای حسابرس مرتبط است.

فصل هفتم _ تشکیلات سازمانی موسسات حسابرسی

کارکنان حرفه ای یک موسسه حسابرسی به طور معمول عبارتند از:

شرکاء، مدیران، سرپرستان، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان (کارورزان)

نکته: در موسسات بزرگ حسابرسی، مدیران، بسیاری از کارهایی را انجام می دهند که در موسسات کوچکتر انجام آنها به عهده شرکاء یا شریک می باشد.

وظایف کارکنان موسسات حسابرسی

الف: شرکاء:

۱. برقراری تماس با صاحبکار

۲. تنظیم قرارداد رسمی

۳. حل و فصل اختلاف نظرها درباره نحوه ی ارائه صورتهای مالی

۴. شرکت در مجامع عمومی به منظور ارائه توضیح درباره ی صورتهای مالی و گزارشات حسابرسی

۵. سرپرستی و نظارت بر دیگر کارکنان موسسه

۶. بررسی نهایی کاربرگها و امضاء گزارشات حسابرسی

۷. استخدام کارکنان جدید

وظایف مدیران

۱. سرپرستی عملیاتی حسابرسی شامل بررسی کاربرگها، گفتگو با کارکنان، گفتگو با صاحبکار در مورد مسائل حسابداری

۲. مسئولیت رعایت استانداردهای عملیاتی و تعیین روشهای حسابرسی قابل اعمال در هر رسیدگی

۳. مسئولیت اداری تهیه صورتحساب مشتریان و وصول آنها

وظایف سرپرستان

۱. بررسی کاربرگها و تبادل نظر با اعضاء تیم رسیدگی و صاحبکار درباره ی مسائل حسابداری
۲. مسئولیت تعیین روشهای رسیدگی برای هر حسابرسی و اعمال استانداردهای اجرای عملیات
۳. مسئولیت گردآوری اطلاعات، ارسال صورتحساب برای صاحبکاران و وصول آنها

وظایف حسابرسان ارشد

۱. آموزش کارکنان حسابرسی
۲. بررسی کاربرگهایی که بوسیله کمک حسابرسان تهیه شده اند
۳. مسئولیت زمانبندی رسیدگی به قسمتهای مختلف صورتهای مالی
۴. مسئولیت برنامه ریزی و انجام عملیات حسابرسی و تهیه گزارش برای مدیر و شریک موسسه

وظایف حسابرسان و کمک حسابرسان

اولین پستی را که فارغ التحصیل حسابداری در موسسه حسابرسی به دست می آورد کمک حسابرس گویند. کارهای متنوعی در هر رسیدگی به کمک حسابرس و اگذار میشود و با افزایش تجربه کارهای با اهمیت تری به آنها محول می گردد.

برنامه ریزی کار حسابرسی_ برنامه ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت زمانبندی اجراء و حدود روشهای حسابرسی مربوط به هر حسابرسی.

هدف برنامه ریزی انجام به موقع و اثربخشی حسابرسی است. برنامه ریزی مناسب سبب حصول اطمینان از توجه کافی حسابرس به زمینه های مهم حسابرسی، شناسایی مسائل و مشکلات بالقوه و تکمیل سریع و به موقع کار می باشد. برنامه ریزی حسابرسی هم چنین به تقسیم کار مناسب بین اعضای گروه حسابرسی انجامیده و در ایجاد هماهنگی کار با سایر حسابرسان و کارشناسان به حسابرسی کمک می نمایند.

نکته: کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی بخش مهمی از برنامه ریزی است. آگاهی از فعالیت واحد مورد رسیدگی حسابرس را در شناسایی رویدادها و معاملات عملیاتی یاری می رساند که می تواند اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد.

نکته: فرآیند برنامه ریزی حسابرسی از تصمیم به قبول صاحبکار جدید شروع و تا امضاء و تحویل گزارش حسابرسی ادامه می یابد

پذیرش صاحبکار جدید _ حسابرسی حرفه ای رقابت انگیز است و اکثر موسسات حسابرسی مشتاق یافتن صاحبکار جدید می باشند در این میان معروفیت آنها به قابل اعتماد بودن عامل موثری در جلب مشتری است البته باید توجه داشت هیچ حسابرسی همکاری با صاحبکاری را که در تقابل یا گزارش گری عملیات گمراه کننده اشتغال دارد تحمل نمی کند.

موج دعاوی که در سالهای اخیر پای حسابرسان را به میان کشیده است نشان می دهد که موسسات حسابرسی باید قبل از پذیرش یک کار در مورد صاحبکار آن تحقیق نمایند حسابرسان باید درباره سوابق صاحبکار آتی از جمله مشخصات، حسن شهرت مدیران، مسئولین و سهامداران عمده شرکت صاحبکار تحقیق کنند. ممکن است مسائلی در شرکتها وجود داشته باشد که سبب گردد مدیران دست به اقدامات گمراه کننده بزنند.

کسب شناخت از فعالیت صاحبکار _ حسابرس باید اطلاعات کافی در مورد واحد تجاری صاحبکار و محیط پیرامون که وی در آن فعالیت می کند کسب نماید تا بتواند در مورد صورتهای مالی او اظهار نظر نماید. بدون اطلاع از محیط تجاری که صاحبکار در آن فعالیت می کند حسابرس قادر نخواهد بود راجع به مناسبت روشهای حسابداری بکار گرفته شده یا معقول بودن بسیاری از برآوردها و فرضیاتی که در صورتحسابهای صاحبکار نشان داده شده اظهار نظر کند.

حسابرس بایستی اطلاعات کافی در مورد ساختار سازمانی، خط مشی و روشهای حسابداری، ساختار سرمایه، انواع تولیدات، روشهای تولید و روشهای پخش و توزیع صاحبکار کسب نماید. علاوه بر آن حسابرس بایستی با موضوعاتی که در محیط تجاری فعالیت صاحبکار تاثیر دارند مانند شرایط اقتصادی و روند مالی، نوع خطرهای تجاری، قوانین و مقررات مالی، تغییرات در تکنولوژی و روشهای حسابداری آشنایی داشته باشد تا بتواند مناسبت روشهای حسابداری بکار گرفته شده یا معقول بودن بسیاری از برآوردها و فرضیات را که در صورتحسابهای صاحبکار نشان داده شده ارزیابی کند.

ارتباط با حسابرس قبلی

عالیترین منبع اطلاعاتی در مورد صاحبکار جدید که قبلا توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده، حسابرس قبلی است. رسیدگی حسابرس جدید ممکن است تا حدود زیادی بر اثر مشورت با حسابرس قبلی و بررسی کاربرگهای وی تسهیل گردد. ارتباط با حسابرس قبلی می تواند فراهم کننده اطلاعات در مورد سوابق صاحبکار جزئیات سیستم کنترل داخلی صاحبکار و مدارکی در مورد مانده اول سال حسابهای دوره مورد رسیدگی باشد. گاهی ممکن است صاحبکار به علت عدم توافق با حسابرس قبلی در مورد اصول حسابداری یا روشهای حسابرسی در صدد تغییر حسابرس برآید برای این منظور بیانیه شماره ۵۹ حسابرسان را ملزم ساخته است که قبل از قبول کار حسابرسی موضوعاتی را از حسابرس قبلی استعلام کنند این استعلام بایستی شامل سوالاتی در مورد عدم توافق با مدیریت، درباره ی اصول حسابداری، صداقت مدیریت و برداشت حسابرس قبلی از علت تغییر وی سایر موضوعاتی که به تصمیم گیری حسابرس جدید در مورد قبول حسابرسی کمک می کند، باشد.

استفاده از پرسنل صاحبکار

برای صرفه جویی در هزینه حسابرسی و رهایی حسابرسان از انجام کارهای معمولی بسیاری از کاربرگهای حسابرسی ممکن است توسط پرسنل صاحبکار تهیه شود که عبارتند از: تراز آزمایشی، دفترکل، جداول سنی بدهکاران، صورت ریز حسابهای دریافتی سوخت شده (وصول نشده) صورت ریز کسورات و اضافات طی سال دارائیهای ثابت و تجزیه و تحلیل حسابهای مختلف درآمد و هزینه از جمله اموری می باشند که می توان به کارکنان صاحبکار واگذار نمود. بسیاری از این کاربرگها ممکن است به شکل گزارشهای چاپی کامپیوتری باشد.

نکته: کاربرگهای تهیه شده توسط پرسنل صاحبکار باید دارای مهر تهیه شده توسط صاحبکار و پاراف یکی از حسابرسان باشد

نکته: کاربرگهای تهیه شده توسط پرسنل صاحبکار هرگز نباید بدون بررسی پذیرفته شود

قرارداد حسابرسی

تنظیم قرار داد حسابرسی پیش از شروع کار هم به نفع صاحبکار است و هم به نفع حسابرس زیرا از هر گونه استنباط نادرست که ممکن است در جریان کار پیش بیاید جلوگیری می کند قرارداد حسابرسی که حسابرس برای صاحبکار می فرستد پذیرش کار، هدف و دامنه ی حسابرسی، حدود و مسئولیت حسابرس نسبت به صاحبکار و شکل گزارشهایی را که ارائه خواهد داد مشخص و مستند می کند.

نکات اساسی قرار داد حسابرسی

شکل و محتوای قرارداد حسابرسی ممکن است برای صاحبکاران مختلف متفاوت باشد اما هر قرارداد حسابرسی باید موارد زیر را دربربگیرد:

۱. هدف از حسابرسی صورتهای مالی

۲. مسئولیت مدیریت نسبت به صورتهای مالی

۳. دامنه حسابرسی، از جمله اشاره به اصول و ضوابط انجام کار و هم چنین قوانین و مقررات مربوطه

۴. شکل هرگونه گزارش اعلام نتایج کار و تاریخ تقریبی ارائه آن

۵. تذکر این واقعیت که بدلیل ماهیت آزمایشی رسیدگیها و سایر محدودیتهای ذاتی حسابرسی و هم چنین محدودیتهای ذاتی هر سیستم حسابداری و کنترل داخلی همواره این خطر اجتناب ناپذیر وجود دارد که برخی اشتباهات و یا تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی کشف نشده باقی بماند.

۶. امکان دسترسی بدون محدودیت حسابرس به هرگونه سند، مدرک و سایر اطلاعات مورد نیاز در ارتباط با کار حسابرسی

۷. ترتیب و چگونگی برنامه ریزی حسابرسی

۸. تایید هائیکه حسابرس باید درباره ی اطلاعات ارائه شده در مورد حسابرسی از مدیریت دریافت کند(تایید مدیران)

۹. امضاء قرارداد توسط صاحبکار به عنوان پذیرش و تایید کتبی شرایط قرارداد حسابرسی

۱۰. برشمردن سایر گزارشهایی که در نظرات به صاحبکار ارائه شود.

۱۱. حق الزحمه حسابرسی مبانی محاسبه آن و ترتیب ارسال و پرداخت صورتحسابها

فصل هشتم _ مدارک عمومی و بایگانی حسابرس

ضرورت تشکیل پرونده حسابرسی: پرونده های حسابرسی به دو علت تشکیل می شود:

ضرورت اول یک ضرورت درون سازمانی می باشد و ضرورت دیگر برون سازمانی است
ضرورت درون سازمانی از این رو می باشد که مدارک و شواهد حسابرسی باید به نحو منظم و
سیستماتیک جمع آوری و طبقه بندی شود تا مبنای لازم را برای قضاوت و ارائه اظهار نظر حرفه ای
مهیا سازد. ضرورت برون سازمانی بدین معناست که پرونده های حسابرسی که حاوی شواهد و
مدارک مورد استفاده حسابرس در هنگام ارائه اظهار نظر حرفه ای می باشند بایستی به گونه ای تنظیم
و طبقه بندی شود که حسابرس بتواند در مقابل پرسش و استیضاح اشخاص ذینفع و ذی حق شواهد و
مستندات خود را ارائه نماید از این رو مدارک عمومی به سه دسته زیر طبقه بندی می گردد:

الف: مدارک غیر مالی

ب: مدارک مالی

ج: مدارک حسابداری

الف: مدارک غیر مالی شامل:

۱. اساسنامه داخلی، شرکتنامه و آئین نامه ها

۲. صورتجلسات هیئت مدیره و مجامع عمومی صاحبان سهام (سرمایه)

۳. قرارداد با مشتریان و فروشندگان مواد اولیه

۴. قرارداد با کارکنان (موافقتنامه با سندیکای کارگران، پیمانهای دسته جمعی، طرح پاداش و...)

۵. مقررات دولتی که به طور مستقیم واحد تجاری را تحت تاثیر قرار می دهد

۶. پرونده مکاتبات

ب: مدارک مالی شامل:

۱. سوابق و مدارک مربوط به مالیات سال قبل

۲. گزارشات و صورتهای مالی سنوات قبل

۳. گزارش تسلیمی به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار و گزارشات سالیانه ارائه شده به بورس

۴. صورتحساب های بانکی

ج: مدارک حسابداری شامل:

۱. دفترکل

۲. دفتر روزنامه

۳. اسناد حسابداری

«پرونده های حسابرسی»

با توجه به اهدافی که برای حسابرسی بیان گردید و با در نظر گرفتن مسئولیت پاسخگویی حسابرس پس از اظهار نظر و تسلیم گزارش حسابرس ناگزیر از استفاده یک سیستم بایگانی منظم و مناسب می باشد تا ضمن آنکه اطلاعات و مدارک و شواهد جمع آوری شده در طی انجام رسیدگیها به عنوان مبنایی جهت اظهار نظر حسابرس مد نظر قرار می گیرد در آینده نیز بتواند به عنوان پشتوانه ای برای پاسخگویی حسابرس در مقابل افراد ذیصلاح باشد.

اطلاعات و مدارک و شواهدی را که حسابرس در طی رسیدگیهای خود جمع آوری می نماید با توجه به ماهیت آن می توان به دو گروه تقسیم بندی نمود:

۱. اطلاعات و مدارکی که کاربرد آنها مربوط به یک دوره یا مقطع زمانی خاصی نباشد و تقریباً دارای ماهیتی دائمی میباشد مانند نام یا اساسنامه واحد اقتصادی مورد رسیدگی

۲. اطلاعات و مدارکی که مربوط به یک دوره یا مقطع زمانی خاص مورد رسیدگی بوده و تقریباً ماهیتی غیردائمی دارد این قبیل اطلاعات معمولاً ارتباطی به دوره ها و مقاطع زمانی مورد رسیدگی قبلی و بعدی واحد اقتصادی نداشته و تنها مربوط به دوره ی فعلی مورد رسیدگی می باشد.

متناسب با تقسیم بندی فوق حسابرسی می تواند در مورد هر واحد اقتصادی که حسابرسی آن به وی ارجاع می گردد دو پرونده حسابرسی تحت عناوین پرونده دائمی حسابرسی (برای اطلاعات گروه اول) و پرونده جاری حسابرسی (برای اطلاعات گروه دوم) تشکیل دهد به منظور سهولت مراجعه به مدارک و اطلاعات مورد نظر مندرجات هریک از پرونده های حسابرسی به نحو مناسبی فهرست بندی شده و هر کاربرگ یا یادداشت با شماره یا عطف ویژه ای مشخص می شود. هم چنین در موارد مقتضی مندرجات هر کاربرگ یا یادداشت که به کاربرگ دیگری ارتباط داشته باشد با قید شماره برگ مذکور به آن عطف داده می شود تا تعقیب سلسله اقدامات انجام یافته به آسانی مقدور گردد. ضمناً هر پرونده با در نظر گرفتن محتوای آن طبقه بندی شده و قسمتهای مختلف آن بوسیله جداکننده های مشخصی از یکدیگر متمایز می گردد لیکن ترتیب بایگانی کاربرگها و مدارک حسابرسی در هر یک از پرونده ها بنا به رویه های اداری موسسات مختلف متفاوت بوده و لزوماً از نمونه واحدی پیروی نمی کند. نکته مهم آنست که کاربرگها و یادداشتهای حسابرسی به صورت روشن و مرتبی تهیه و بایگانی می شود و موضوع هر کاربرگ و یادداشت ضمن ذکر نام شرکت و دوره مورد رسیدگی در بالای آن قید می گردد تا مراجعه سریع به اطلاعات مورد نظر در هر حال امکان پذیر باشد.

«پرونده جاری حسابرسی»

پرونده ای می باشد که برای حسابرسی هر سال یک شرکت باید تشکیل گردد بنابراین اگر حسابرسی، حسابهای یک شرکت را مثلاً برای ۸ سال حسابرسی کرده باشد تعداد پرونده های جاری برای جمع آوری اطلاعات در مورد این شرکت ۸ پرونده می باشد به عبارت دیگر برای هر سال یک پرونده جاری تشکیل داده شده است در صورتیکه پرونده دائمی برای تمام این مدت همان یک پرونده است از شرح فوق معلوم می گردد که اطلاعاتی که در پرونده جاری حسابرسی درج میشود بیشتر مربوط به عملیات همان سال شرکت مورد رسیدگی می باشد. قسمتهای عمده یک پرونده جاری حسابرسی معمولاً به شرح زیر است:

۱. کلیه مکاتبات انجام شده با واحد صاحبکار و اشخاص ثالث

۲. برآورد ساعات کار و حق الزحمه و برگ تخصیص ساعات کارکرد روزانه

۳. دارائیهای ثابت و استهلاکات به همراه دارائیهای نامشهود

۴. صورت ریز سرمایه گذاریها

۵. صورت ریز موجودی کالا

۶. حسابها و اسناد دریافتنی و پیش پرداختها

۷. حسابجاری شرکتها در شرکتهای تابعه و وابسته و حسابهای تلفیقی گروه شرکتها

۸. موجودی نقد و حسابهای بانکی

۹. وضعیت مالیاتی شرکت و ذخیره مالیات بر درآمد

۱۰. حسابها و اسناد پرداختنی

۱۱. حقوق صاحبان سهام

۱۲. سود و زیان

۱۳. حسابرسی ضمنی

۱۴. خلاصه نقاط ضعف کنترلهای داخلی و گزارش مدیریت

۱۵. حسابهای انتظامی، تراز آزمایشی، تعدیلات و حسابهای نهایی

۱۶. متفرقه

پرونده مذکور باید به ترتیبی تقسیم گردد که نتایج تمام رسیدگیها، فرمها و یادداشتهای حسابرسی مربوط به هر سرفصل به شرح فوق در قسمت مربوطه درج و تمام فرمها و یادداشتهای حسابرسی بهم مرتبط باشد بنابراین هر قسمت پرونده جاری باید به ترتیبی تهیه شده باشد که هر کدام موسسه حسابرسی حتی پس از چند سال اگر به این پرونده مراجعه کند بتواند به قلم مورد نظر دست یافته و اطلاعات مورد نیاز را کسب نماید. مثلا اگر بخواهد بداند رسیدگی در مورد مانده بدهکاران در ترازنامه ۷ سال قبل شرکت الف چگونه بوده است بتواند بلافاصله اول قسمت مربوط به بدهکاران را پیدا نموده و بعد اقلام تشکیل دهنده مانده بدهکاران را که جمع آنها در همان صفحه به مانده مندرج در ترازنامه میرسد را پیدا کند و آنگاه در فرمها و یادداشتهای ضمیمه که همگی آنها به طور مرتب و صحیح به فرم اولی با یکدیگر ارتباط پیدا می کند اظهار نظر نماید.

ملاحظه میشود که یکی از مهم ترین اقداماتی که امروز در حسابرسی به عمل می آید در مرحله اول جمع آوری اطلاعات، اسناد و توضیحات کافی در مورد هر قلم مورد رسیدگی و در مرحله دوم ربط و ضبط این اطلاعات و اسناد و توضیحات به یکدیگر است به نحوی که در آینده بتوان از آنها استفاده نمود و گزارش حسابرسی و هر نوع اظهارنظری که حسابرس ارائه می نماید را با آنها به حقایق صحیح و در دسترس تهیه نمود به علاوه اطلاعات مربوط به مدارک و اسناد و توضیحات دریافت شده را به نحوی طبقه بندی، ضبط و به یکدیگر مرتبط نماید تا در صورت لزوم از گزارش و نظرات ارائه شده در هر مرجعی بتوان دفاع کرد تا حسابرس نیز به جرم غفلت و سهل انگاری در انجام وظایف حرفه ای مقصر شناخته نشود.

«پرونده دائمی حسابرسی:»

معمولا مدارک زیر در پرونده دائمی درج گردیده و هر سال با توجه به اطلاعات جدید و تغییرات ایجاد شده تکمیل و یا اصلاح می گردد:

۱. مشخصات و تاریخچه شامل: فرم تکمیل شده خلاصه مشخصات شرکت، تاریخچه شرکت از بدو تاسیس، مدارک مربوط به ثبت شرکت، روزنامه رسمی در مورد تاسیس شرکت، شرح محدودیت ها و تسهیلات شرکت، شرح زمینه های اصلی فعالیت های شرکت، نام عرضه کنندگان محصولات مشابه، نام شرکت در شرکتهای تابعه و وابسته

۲. اساسنامه: اساسنامه، شرکتنامه، روزنامه رسمی راجع به تغییرات اساسنامه، نام روزنامه کثیرالانتشار

۳. سرمایه: لیست سهامداران به تفکیک نوع سهام و تعداد سهام متعلقه، تغییرات سهامداران

۴. قراردادهای بلند مدت:

صورت خلاصه اسناد مالکیت، قرارداد سهم الشرکه، قرارداد وام، قراردادهای اعتبارات بانکی، قراردادهای عمده پیمانکاری، قراردادهای عمده خرید و فروش

۵. سازمان: نمودار سازمانی، شرح وظایف و اختیارات، امضاهای مجاز، اسامی اعضای هیئت مدیره، مدیران موظف، بازرسان، حسابرسان و وکیل شرکت، لیست مقایسه ای تعداد کارکنان شرکت به تفکیک واحدها

۶. صورتجلسات: صورتجلسات مجامع عمومی (فوق العاده، عادی، خاص) خلاصه نکات عمده صورتجلسات هیئت مدیره

۷. خلاصه روشهای عمده حسابداری

در مورد نرخهای مصوب و روشهای استهلاک، نحوه قیمت گذاری موجودی کالا، نحوه عمل در مورد ذخیره مزایای پایان خدمت، نحوه عمل در مورد تسعیر نرخ ارز

۸. سیستم های مالی

نمودار گردش عملیات و شرح سیستم، کاربرگهای مربوط به کنترل صحت ثبت سیستم، نمونه فرمهای مورد استفاده شرکت، سرفصل های حساب و کدهای مربوط، دستورالعمل های حسابداری، لیست انواع دفاتر مورد استفاده

۹. کنترلهای داخلی: پرسشنامه کنترلهای داخلی، نامه های مدیریت ۵ سال اخیر

۱۰. سوابق مالی: جدول مقایسه ای سود و زیان، نکات قابل توجه از بدو انتخاب موسسه به عنوان حسابرس

صورت های مالی ۵ سال اخیر:

۱. اقدامات اولیه: رونوشت معرفی نامه های ارسالی برای بانکها، اطلاعات مورد نیاز جهت برنامه ریزی، شرح اقدامات اولیه مورد لزوم در مورد رسیدگی به حسابها از قبیل لزوم شمارش صندوق در

تاریخ ترازنامه، لزوم شمارش اسناد دریافتنی موجود در شرکت و سهام بی نام سایر شرکتها و لزوم ارسال نامه تاییده جهت بدهکاران و غیره

۱۲. متفرقه

لیست پرونده های جاری حسابرسی، سوابق ارزیابی داراییها، سوابق مربوط به بیمه، سایر اطلاعات مورد نیاز

فصل نهم _ شواهد و روشهای حسابرسی

سومین استاندارد اجرای عملیات چنین مقرر می دارد: "مدارک کافی، مستدل و قابل اطمینان باید از طریق بازرسی، مشاهده، استعلام و اخذ تاییدیه جمع آوری گردد تا مبنایی منطقی برای ارائه اظهار نظر در مورد صورتهای مالی رسیدگی شده باشد"

مدارک کافی، مستدل و قابل اطمینان

مدارک مستدل عبارت است از هر نوع اطلاعاتی که موضوعی را رد یا اثبات کند. بنابراین دستیابی به این شواهد و مدارک به طرق زیر امکانپذیر است:

۱. از طریق شرکت، بوسیله دسترسی به شواهد، مدارک و مستندات آن
۲. از طریق شرکت، ولی نه از طریق مدارک و مستندات موجود در آن
۳. از طریق خارج از شرکت

روشهای حسابرسی

۱. کنترل داخلی

۲. مشاهده ی عینی

۳. مدارک

۴. سند رسی

۵. روشهای تحلیلی

۶. محاسبات

۷. نظرات کارشناسان و متخصصان

۸. مدارک شفاهی (پرس و جو)

۹. ارسال تاییدیه

کنترل داخلی : در رسیدگی به صورتهای مالی به مدارک حسابداری مراجعه می شود به علت حجم زیاد عملیات و هم چنین وقت گیر بودن بررسیها رسیدگی به کلیه فاکتورهای خرید،چکها یا سایر مدارک کتبی عملی نیست لذا راه حل به مطالعه شیوه و روشهایی که واحد تجاری در فرآیند حسابداری خود بکار می گیرد متکی است اگر این روشها به نحو مطلوبی طراحی و در عمل به طور مستمر رعایت شده باشند نتیجه نهایی به شکل صورتهای مالی معتبر و درست درخواهند آمد بنابراین برای اتکاء به کارآیی این روشها ضروری است که حسابرسان سیستم کنترل داخلی را مورد مطالعه و ارزیابی قرار دهند به این منظور حسابرسان با انجام آزمون رعایت از وجود و کارکرد مستمر روشهای حسابداری صاحبکار ازاطلاع حاصل می نمایند .سیستم کنترل داخلی مناسب،درستی و اعتبار اطلاعات حسابداری را تضمین می کند اشتباهات به سرعت و به طور اتوماتیک با انجام کنترلهای عمودی و افقی که در ذات سیستم است کشف می شود اگر حسابرسان با انجام آزمون رعایت به این نتیجه برسند که سیستم کنترل داخلی صاحبکار همانطور که تشریح شده به طور مستمر و موثر مورد استفاده قرار می گیرد وجود سیستم کنترل داخلی را به عنوان مدرکی قوی در خصوص اعتبار اقلام صورتهای مالی بحساب خواهند آورد هر چه قدر کنترلهای داخلی صاحبکار قوی تر باشد نیاز حسابرسان به مدارک جهت دستیابی به مبنایی برای اظهارنظر نیز کمتر خواهد بود.

«مشاهده ی عینی»

مشاهده ی عینی با شمارش برخی از دارائیهها بهترین مدرک از وجود فیزیکی آنهاست،مقدار وجوه نقد موجود در صندوق شرکت با شمارش اثبات میشود،همین طور موجودیهای کالا با مشاهده ی عینی و شمارش اثبات می گردد.

وجود اموال،ماشین آلات،تجهیزات مانند ساختمان،اتومبیل وماشین آلات نیز با مشاهده ی عینی اثبات می گردد(مشاهده ی عینی دارائیهها عاملی در جهت عدم رسیدگی یا اتمام رسیدگیها محسوب نمی گردد)

(در مورد ماشین آلات و تجهیزات،مشاهده ی عینی وجود دارایی را اثبات می کند اما مالکیت آنرا اثبات نمی کند)

سند رسی(مدارک حسابداری)

سند رسی یکی از روشهای مهم و بسیار رایج حسابرسی است و مفهوم آن به طور خلاصه این است که معاملات مختلفی را که در دفاتر و مدارک موسسه مورد رسیدگی ثبت شده است را با مراجعه به اسناد اولیه رسیدگی کرده و نسبت به صحت و سقم مندرجات دفاتر و مدارک اطمینان حاصل نمود.

نکات عمده ای که در هنگام سند رسی معاملات مختلف باید مورد توجه حسابرس قرار گیرد به قرار زیر است:

الف: کافی بودن اسناد

ب: معتبر بودن اسناد

ج: ماهیت معامله

د: معقول بودن معامله

ه: تصویب معاملات

و: صحت ثبت معاملات

«مدارک»

مدارک ایجاد شده به سه دسته زیر تفکیک می گردند:

الف: مدارک ایجاد شده در خارج از سازمان صاحبکار که مستقیماً جهت حسابرسان ارسال می گردد که نمونه ی آن تاییدیه وکلای حقوقی شرکت است.

ب: مدارک ایجاد شده در خارج از سازمان صاحبکار که توسط صاحبکار نگهداری می شود که نمونه مدرک آن صورتحساب بانکی، برگ تشخیص مالیات، فاکتورها و صورتحسابهای فروشندگان و قراردادها باشد

ج: مدارک ایجاد شده و نگهداری شده در سازمان صاحبکار مانند فاکتورهای فروش، مدارک حمل کالا، سفارش خرید، رسید انبار و اعلامیه های بستانکار صادر شده.

روشهای تحلیلی

روشهای تحلیلی عبارت است از تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده شامل پی جویی نوسانات و روابط مالی و غیرمالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط مغایرت دارد یا از مبالغ پیش بینی شده انحراف دارد.

اجرای روشهای تحلیلی اساساً از چهار مرحله زیر تشکیل می شود:

۱. برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب

۲. تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده ی مورد انتظار که بدون پی جویی مورد قبول خواهد بود

۳. مقایسه مانده حساب طبق مدارک شرکت با مانده مورد انتظار

محاسبات

یکی از روشهای دیگر محاسبات حسابرسان برای اثبات دقت اسناد و مدارک ارائه شده صاحبکار می باشد که این روش به روشهای تحلیلی فرق دارد چون در روشهای تحلیلی به تجزیه و تحلیل روابط بین اطلاعات مالی پرداخته می شود در حالیکه محاسبات تنها درستی عملیات ریاضی را تایید می نماید.

نظرات کارشناسان

استانداردهای حسابرسی لزوم مشورت با کارشناسان را در موارد ضروری و به منظور گردآوری شواهد قابل اطمینان توصیه کرده است استانداردهای حسابرسی کارشناس را شخصی معرفی کرده است که مهارت یا دانش خاصی در زمینه هایی به جزء حسابداری و حسابرسی داشته باشد نمونه هایی از اینگونه کارشناسان عبارتند از کارشناسان امور بیمه، وکلای حقوقی، ارزیابان، مهندسان و...

هر چند که کارشناس طرف مشورت حسابرسان بهتر است به صاحبکار وابستگی نداشته باشد اما تحت شرایطی وجود روابطی بین کارشناسان و صاحبکار قابل قبول است مثلاً منطقی ترین انتخاب در مورد کارشناس دعاوی در جریان، وکیل حقوقی شرکت است بهر حال حسابرسان مسئولیت تعیین صلاحیت فنی و حسن شهرت کارشناس طرف مشورت را خود به عهده دارند.

مدارک شفاهی (پرس و جو)

پرس و جو عبارت است از جویا شدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون یا برون واحد مورد رسیدگی. پرس و جو می تواند به شکلهای گوناگون از پرسشنامه رسمی و کتبی خطاب به اشخاص ثالث تا پرسش و پاسخ شفاهی و غیر رسمی با کارکنان واحد مورد رسیدگی انجام پذیرد پاسخهای دریافت شده ممکن است اطلاعاتی را برای حسابرس فراهم نماید که پیش تر به آنها دسترسی نداشته است یا شواهد حسابرسی مؤیدی (قابل تایید) را در اختیار وی قرار نداده است.

ارسال تاییدیه

تاییدیه عبارت است از پاسخ کتبی دریافت شده درباره یک یا چند پرسش به منظور تایید اطلاعات مندرج در مدارک حسابداری طبق استانداردهای حسابرسی.

حسابرسان باید در هر حسابرسی گواهینامه ای از مدیریت صاحبکار در مورد اینکه کلیه اطلاعات درباره اقلام صورتهای مالی در یادداشتهای پیوست آن افشاء شده و در طی اجرای عملیات حسابرسی نیز اطلاعات خلاصه شده ای در این نامه در اختیار حسابرسان قرار گرفته است دریافت نماید.

مهمترین اطلاعاتی را که مدیریت صاحبکار طی نامه مزبور در اختیار حسابرسان قرار میدهد می توان در گروههای زیر طبقه بندی نمود:

۱. کلیه مدارک حسابداری، اطلاعات مالی و صورتجلسات هیئت مدیره در اختیار حسابرسان قرار داده شده است

۲. صورتهای مالی بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه گردیده است

۳. کلیه اقلامی که افشاء آنها ضروری بوده (مانند بدهی های احتمالی، اعمال غیرقانونی و معاملات اشخاص وابسته) به طور کامل افشاء شده است. بیانیه شماره ۱۹ که در آن به تاییدیه صاحبکار اشاره گردیده از حسابرسان می خواهد که در حسابرسی از صاحبکار گواهینامه ای بتاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی (همان تاریخی که در گزارش حسابرسی نوشته میشود) به امضاء مدیریت صاحبکار دریافت نماید. معمولاً این گواهینامه بوسیله دو نفر مدیر عامل و مدیر مالی صاحبکار امضاء میشود.

تاییدیه صاحبکار به لحاظ درجه بندی مدارک حسابرسی کمترین درجه را حائز است و هرگز نباید به عنوان جانشین جهت انجام سایر روشهای حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

ارسال تاییدیه در موارد زیر ضروری به نظر می رسد (در ارتباط با دارائیهها)

ارسال تاییدیه به بانک جهت تایید موجودی بانک، ارسال تاییدیه به مشتری جهت تایید حسابهای دریافتنی، ارسال تاییدیه به امانت گیر جهت تایید کالای امانی که به عنوان موجودی کالا متعلق به شرکت است و در جای دیگر به امانت گذارده شده است.

ارسال تاییدیه برای انبار عمومی جهت تایید موجودی کالا در انبار عمومی، ارسال تاییدیه برای شرکت بیمه جهت تایید وجوه نقد حاصل از بیمه عمر

در ارتباط با بدهی ها. ارسال تاییدیه به بستانکاران جهت تایید حسابهای پرداختنی، ارسال تاییدیه برای وام دهنده جهت تایید اسناد پرداختنی، ارسال تاییدیه به مشتریان جهت تایید پیش دریافتها، ارسال تاییدیه برای کسی که دارایی را رهن گرفته بابت تایید وام رهنی، ارسال تاییدیه برای دارنده اوراق قرضه جهت تایید اوراق قرضه

«در ارتباط با حقوق صاحبان سهام»

ارسال تاییدیه برای دفتر ثبت سهام و عامل انتقال دهنده جهت تایید سرمایه سهام (حقوق صاحبان سهام)

ارسال تاییدیه به بانک یا وام دهنده و مشاور حقوقی صاحبکار جهت تایید بدهی های احتمالی، ارسال تاییدیه به دارنده اوراق قرضه جهت تایید قرارداد وام یا اوراق قرضه و ارسال تاییدیه به بستانکاران جهت تایید وثیقه در دست بستانکاران

انواع تاییدیه

تاییدیه از نقطه نظر انتظار دریافت پاسخ به دو گروه تقسیم می شود:

الف: تاییدیه مثبت

ب: تاییدیه منفی

در تاییدیه مثبت از شخص بدهکار یا بستانکار خواسته میشود تا مانده طلب یا بدهی خود را اعلام نماید به عبارت دیگر در تاییدیه مثبت حسابرس حتما انتظار دریافت پاسخ را از شخص بدهکار یا بستانکار را دارد اما در تاییدیه منفی حسابرس مانده دفاتر شرکت مورد رسیدگی را به دریافت کننده تاییدیه اعلام می کند و از وی تقاضا می کند که تنها در صورتی که مانده اعلام شده با دفاتر وی مغایرت دارد موضوع را به حسابرس اطلاع دهد ولی چنانچه مانده اعلام شده توسط دفاتر وی تایید می شود ضرورتی به ارسال پاسخ نخواهد بود در تاییدیه منفی اگر جواب نیاید قضیه برای حسابرس مبهم است اعم از اینکه مانده مطابق باشد یا مغایر بنابراین تاییدیه منفی دارای معایبی است.

نکته: در تمامی تاییدیه ها فرم تاییدیه با سربرگ شرکت تحت رسیدگی (نه موسسه حسابرسی) ولی به آدرس موسسه حسابرسی ارسال می شود

تاییدیه وکیل حقوقی شرکت

حسابرس برای اینکه بتواند اطمینان حاصل کند که زیان یا خسارت احتمالی شرکت تحت رسیدگی را در معرض خطر قرار نداده است بایستی اطلاعاتی را از وکیل حقوقی شرکت جمع آوری کند و این اطلاعات به طور معمول از طریق تاییدیه دریافت می شود. این تاییدیه معمولا شامل دو گروه اطلاعات زیر است:

الف: اطلاعات مربوط به دعاوی مطرح شده علیه شرکت

ب: اطلاعات مربوط به دعاوی مطرح شده توسط شرکت علیه دیگران

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه رویدادهای مطلوب و یا نامطلوبی است که در فاصله میان تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورتهای مالی توسط مدیریت واحد تجاری برای انتشار رخ میدهد که به دو دسته زیر طبقه بندی میشوند:

الف: رویدادهای تعدیلی:

آن دسته از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است که درباره ی شرایط موجود در تاریخ ترازنامه شواهد بسیاری را فراهم نماید مثلاً چکهای دریافت شده از مشتریان که جزء وجوه نقد آخرین روز سال منظور شده است. ممکن است برگشت بخورد اگر مبلغ این چکها با اهمیت باشد مانده وجوه نقد در ۲۹ اسفند ماه باید اصلاح گردد تا مبلغ چکهایی که غیر قابل وصول تشخیص شده است از آن خارج گردد یا مثلاً یک موافقت نامه ۳ ساله در مورد کارگری جدید که دو هفته بعد از تاریخ ترازنامه با سندیکای کارگران امضاء می شود شواهدی به دست می آید که صاحبکار ممکن است مخارج تکمیل یک پروژه پیمانکاری بلند مدت را که درآمد آن بر اساس روش درصد پیشرفت کار شناسایی میشود به میزان با اهمیتی کمتر از واقع برآورد کرده باشد مبلغ سود یا زیان سال جاری پروژه باید با استفاده از برآورد جدید مخارج دوباره محاسبه شود یا مثلاً مدتی پس از تاریخ ترازنامه در مورد یکی از دعاوی حقوقی اقامه شده علیه صاحبکار، حکم قطعی صادر میشود که طبق آن صاحبکار به پرداخت مبلغی با اهمیت محکوم می گردد این دعوی در یادداشت های همراه صورتهای مالی افشاء شده اما چون برآورد منطقی زیان صاحبکار در پایان سال ممکن نبود ذخیره ای نیز برای آن در حسابها منظور نگردیده بود اکنون که شواهد قابل اطمینانی از مبلغ زیان صاحبکار موجود است بجای افشاء صرف در یادداشتها باید مبلغ زیان احتمالی طبق ضوابط موجود در صورتهای مالی نیز منعکس شود.

ب: رویدادهای غیرمالی:

رویدادهایی که مربوط به اتفاقاتی است که بعد از تاریخ ترازنامه به وقوع پیوسته است این رویدادها موجب اصلاح مبالغ ریالی منعکس در صورتهای مالی نمی شود اما اگر افشاء نکردن آنها صورتهای مالی را گمراه کننده سازد باید در صورتهای مالی افشاء شود. مثلاً فرض کنید اموال بیمه نشده کارخانه صاحبکاری مدتی کوتاه بعد از تاریخ ترازنامه در اثر آتش سوزی از بین برود چون در تاریخ ترازنامه این دارائیهها سالم بوده است مبلغ ارزش دفتری اموال کارخانه نباید در ترازنامه کاهش داده شود اما اگر موضوع غیر قابل استفاده بودن بیشتر اموال کارخانه به اطلاع تجزیه و تحلیل کنندگان صورتهای مالی نرسد آنها گمراه خواهند شد

نمونه هایی از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که مستلزم افشاء میباشد:

ادغام شرکت با یک شرکت رقیب، بازپرداخت قبل از سررسید اسنادپرداختی بلند مدت صادر شده توسط شرکت، اتخاذ یک روش جدید پس انداز برای کارکنان که مستلزم پرداخت سریعتر مبالغ زیادی وجه نقد است.

نمونه هایی از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که مستلزم افشاء نمی باشد:

مرگ خزانه دار شرکت در یک سانحه، عرضه محصولات جدید، تعطیل کارخانه بدلیل اعتصاب کارگران

فصل دهم _ کاربرگها

کاربرگ حسابرسی:

حسابرسان روشهای بکاربرده شده، آزمونهای انجام شده، اطلاعات جمع آوری شده و نتایج بدست آمده در اجرای قرارداد را در ابزاری بنام کاربرگ جمع آوری می کنند.

نقش کاربرگها:

۱. کمک به برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرس
۲. ثبت و ضبط شواهد حاصل از اجرای عملیات حسابرسی به عنوان پشتوانه اظهار نظر حسابرس
۳. تامین پشتوانه ای برای تهیه گزارش نهایی حسابرسی
۴. مستند کردن رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی مربوط به اجرای عملیات
۵. کمک به برنامه ریزی و انجام حسابرسی دوره های آینده

نکته: علاوه بر موارد فوق کاربرگهای حسابرسی در زمینه ارائه سایر خدمات حرفه ای مانند تنظیم اظهارنامه مالیاتی، ارائه پیشنهاد برای بهبود کنترلهای داخلی و ارائه خدمات مشاوره مدیریت نیز اطلاعات مفیدی را فراهم می آورد.

طبقه بندی کاربرگها:

۱. کاربرگهای عمومی
۲. کاربرگ نهایی و کاربرگهای اصلی
۳. کاربرگهای تفصیلی، تجزیه و تحلیل ها، صورت مغایرت و کاربرگهای محاسباتی
۴. اصلاحات پیشنهادی و اصلاحات طبقه بندی
- ۵: مدارک مؤید

نمونه هایی از کاربرگهای عمومی:

طرحهای کلی و برنامه های حسابرسی، نمونه گرها و پرسشنامه کنترل داخلی، موافقت نامه حسابرسی و بودجه زمانی

نمونه هایی از کاربرگهای نهایی و اصلی:

کاربرگ نهایی جدول اصلی کنترل و تلخیص تمام کاربرگهای پرونده است که شامل مانده ابتدای سالجاری و سال گذشته حسابهای دفترکل و ستونهای اصلاحات پیشنهادی و طبقه بندی و اقلام نهایی صورتهای مالی می باشد.

کاربرگ اصلی برای تلفیق هر گروه از حسابهای همسان در دفترکل بکار می رود تلفیق این حساب ها یک کاربرگ اصلی و مجموع هر یک از این کاربرگها به کاربرگ نهایی منتقل می شود.

نمونه ای از کاربرگ تفصیلی:

شامل اجزاء اصلی یا ریزمانده یک حساب دارایی با بدهی مانند صورت ریز مبالغ دریافتی از مشتریان که جمع آن مانده حسابهای دریافتنی می باشد.

نمونه کاربرگ تجزیه و تحلیل: کلیه تغییرات طی دوره یک حساب دارایی، بدهی، سرمایه یا هزینه در یک کاربرگ مانند حسابهای بدهیهای بلند مدت، حسابهای اموال، ماشین آلات و تجهیزات، حقوق صاحبان سهام و سود و زیان که طی سال معاملات زیادی در آن ثبت شده است.

نمونه کاربرگ صورت مغایرت:

برای رسیدگی به اغلب حسابها از جمله حسابهای دریافتنی، موجودیها و وجوه نقد

نمونه کاربرگ محاسباتی: برای تایید و اثبات صحت و درستی برخی از حسابهای خاص و برخی از مبالغ مانند حسابهای هزینه بهره، استهلاک، مالیات حقوق، مالیات بر درآمد، بازخرید خدمت کارکنان و سود هر سهم

نمونه مدارک مؤید:

به عنوان نمونه نسخه ای از صورتجلسات هیئت مدیره و مجامع عمومی، اساسنامه، مدارک ثبت شرکت، نسخه ای از قراردادهای مهم و قرارداد انتشار اوراق قرضه تاییدیه های حسابرسی، تاییدیه مدیریت و تاییدیه های وکلای حقوقی.

نکات قابل توجه در تهیه و تنظیم کاربرگها:

۱. تهیه کاربرگی جداگانه یا سربرگی مناسب برای هر موضوع شامل نام واحد مورد رسیدگی، شرح کامل و واضح از اطلاعات ارائه شده و تاریخ یا دوره مورد رسیدگی

۲. درج مشخصات کامل و ویژه مدارک رسیدگی شده کارکنان مصاحبه شده و کارگاههای بازدید شده با قید تاریخ، امضاء یا پاراف توسط تهیه کننده کاربرگ و همچنین امضاء یا پاراف سرپرست، مدیر یا شرکت بررسی کننده کاربرگ.

۳. عطف دادن کلیه کاربرگها به کاربرگ نهایی یا کاربرگهای اصلی (استفاده از عطف متقابل مناسب در جایی که ارتباط بین کاربرگها ضرورت داشته باشد)

۴. درج ماهیت و نوع رسیدگیهای حسابرس در هر کاربرگ

۵. جلوگیری از درج مطالب و موارد جزئی و بی اهمیت

۶. درج نتیجه گیری حسابرسان درباره هریک از جنبه های کار در کاربرگها

نقش کاربرگها در کار حسابرسان

کاربرگها در سرپرستی حسابرسان و بررسی کار آنها به همراه تقسیم کار مناسب جهت اعضاء تیم حسابرسی نقش حائز اهمیتی داشته به طوری که تقسیم کار با ارجاع مسئولیت تهیه هر کاربرگ به یکی از افراد تیم حسابرسی صورت می گیرد. هم چنین از آنجایی که در هر کار حسابرسی چندین نفر و یا حتی چند شعبه مختلف دست دارند کار آنان بوسیله کاربرگهای حسابرسی هماهنگ می شود لذا ثبت اطلاعات در کاربرگها باید طوری صورت گیرد که حسابرس بعدی بتواند از اطلاعات موجود در یک کاربرگ برای شروع کار حسابرسی خود استفاده کند و یا حسابرس ارشد بتواند با اتکاء بر یادداشتهای درج شده در کاربرگ رسیدگی اقلام مختلف را به دیگر اعضاء تیم خود واگذار نماید.

بدین معنا که از هریک از کمک حسابرسان خود خواسته می شود که کاربرگ حسابرسی درباره اقلامی که مورد رسیدگی قرار می دهند تهیه کنند و بعدا حسابرس ارشد کاربرگهای فوق را جمع آوری می کند و آنها را به هم ربط می دهد.

محتوای کاربرگهای حسابرسان

کاربرگهای حسابرسی معمولاً شامل موارد زیر است:

۱. اطلاعات مربوط به ساختار قانونی و سازمانی واحد مورد رسیدگی

۲. خلاصه یا نسخه ای از مدارک رسمی موافقت نامه ها و صورتجلسات با اهمیت

۳. شواهد مربوط به مراحل برنامه ریزی شامل برنامه های حسابرسی و هرگونه تعدیل بعدی آنها

۴. شواهد مربوط به شناخت حسابرس از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی

۵. شواهد مربوط به برآورد خطرهای ذاتی و کنترل و هرگونه تجدید نظر بعدی در آنها

۶. تجزیه و تحلیل معاملات و مانده حسابها

۷. تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای مهم

۸. شواهد مربوط به سرپرستی و نظارت بر کار اعضای گروه حسابرسی و بررسی کار آنان

۹. جزئیات روشهای حسابرسی اجراء شده درباره اجراء واحد مورد رسیدگی که صورتهای مالی آنها توسط حسابرسان دیگر رسیدگی شده است.

۱۰. نسخه ای از مکاتبات با سایر حسابرسان، کارشناسان و دیگر اشخاص ثالث

۱۱. تاییدیه مدیران دریافت شده از واحد مورد رسیدگی

۱۲. نتیجه گیری حسابرس درباره جنبه های عمده کار حسابرسی شامل چگونگی برخورد با هرگونه ایراد یا موضوع غیر عادی کشف شده از طریق اجراء روشهای حسابرسی یا رفع آنها.

مسئولیت حسابرسان در کاربرگها

حسابرس باید موضوعاتی را مستند کند که در فراهم آوردن شواهد لازم برای پشتیبانی از اظهارنظر وی و شواهد مربوط به انجام شدن حسابرسی بر طبق استانداردهای حسابرسی دارای اهمیت باشد چنانچه حسابرس پس از پایان کار به سهل انگاری متهم شود کاربرگهای جمع آوری شده توسط وی وسیله مهمی برای رد یا تایید اتهام وارده به اوست زیرا کاربرگهای حسابرسان مدارک اصلی و اساسی برای نشان دادن میزان روشهای اجراء شده و شواهد گردآوری شده طی کار حسابرسی است که اگر به نحوی درست و مناسب تهیه نشود به همان اندازه که می تواند به نفع حسابرس باشد ممکن است به ضرر او مورد استفاده قرار گیرد.

کاربرگهای حسابرسی باید حاوی استدلال و نتیجه گیری حسابرس درباره موضوعات عمده ای باشد که نیاز به قضاوت حسابرس دارد و در مواردیکه مستلزم قضاوت پیچیده ای است یا مشکلی اساسی وجود دارد کاربرگهای حسابرسی باید حاوی کلیه حقایقی باشد که حسابرس هنگام نتیجه گیری از وجود آنها آگاه بوده است.

نکته: حسابرس باید کاربرگهای حسابرسی را چنان کامل و مشروح تهیه کند که شناختی کلی از حسابرسی انجام شده را فراهم نماید.

حسابرس باید اطلاعات مربوط به برنامه ریزی کار حسابرسی، نوع و ماهیت، زمانبندی اجراء و حدود روشهای حسابرسی اجراء شده و نتایج حاصل از آن و نتیجه گیری ناشی از شواهد بدست آمده را در کاربرگهای حسابرسی درج نماید.

کاربرگهای حسابرسی باید محرمانه تلقی شود و حسابرس برای رعایت این موضوع و نگهداری کاربرگها در طول دوره مقرر طبق الزامات حرفه ای و قانونی باید روشهای مناسبی را بکار گیرد.

اگر موسسه حسابرسی فعالیت های کاری خود را به یک موسسه حسابرسی دیگر واگذار نماید می توان با اجازه صاحبکار کاربرگها را به شخص دیگری داد اگر کاربرگها مورد درخواست دادگاه باشد یا در اجرای برنامه بررسی هم پیشگان می بایست به موسسه حسابرسی دیگری داده شوند نیازی به کسب اجازه از صاحبکار نخواهد بود.

اطلاعاتی مانند حاشیه فروش هریک از محصولات، برنامه های مورد نظر برای ترکیب و ادغام با سایر واحدهای تجاری و میزان حقوق و مزایای مدیران و مسئولین واحد مورد رسیدگی محرمانه تلقی میشود.

مالکیت کاربرگهای حسابرس

کاربرگهای حسابرسی متعلق به حسابرس است اگرچه تلخیص از برخی کاربرگهای حسابرس می تواند با صلاحدید وی در اختیار صاحبکار قرار گیرد (یا نسخه ای از آنها) تا به عنوان پشتوانه مدارک حسابداری واحد مزبور مورد استفاده قرار گیرد اما کاربرگهای حسابرسی هرگز نباید به عنوان جایگزین مدارک حسابداری واحد مورد رسیدگی تلقی شود.

صاحبکار واحد مورد رسیدگی تحت هیچ شرایطی نمی تواند حسابرس را وادار کند تا کاربرگها را در اختیار وی قرار دهد. در صورت نیاز صاحبکار با کاربرگهای حسابرسی، در صورتی که کاربرگهای مورد درخواست جایگزین مدارک حسابداری صاحبکار نشوند حسابرسان می توانند آنها را به صاحبکار ارائه نمایند.

فصل یازدهم _ گزارش حسابرسی

محصول نهایی حسابرسی یک واحد که در آن نظر حسابرسان نسبت به صورتهای مالی ارائه شده است گزارش حسابرسی نامیده میشود.

صورت‌های مالی:

مرحله نگارش گزارش گزارش حساب‌رسان زمانی آغاز می‌شود که حساب‌رسان مستقل رسیدگی‌های خود را تمام کرده و اصلاحات پیشنهادی آنان نیز توسط صاحبکار پذیرفته شده و ثبت شده باشد حساب‌رسان پیش از نگارش گزارش خود باید صورت‌های مالی تهیه شده توسط صاحبکار را از لحاظ شکل و محتوی مورد بررسی قرار داده باشند یا پیش نویس صورت‌های مالی را به نیابت صاحبکار (به عنوان خدمات غیر حساب‌رسی) تهیه نمایند. صورت‌های مالی مورد گزارش حساب‌رسان عبارتند از: ترازنامه، صورت‌حساب سود و زیان و صورت جریانهای نقدی و (صورت سود و زیان جامع) می باشد.

نکته: صورت سود و زیان جامع صرفاً در خصوص شرکت‌هایی قابل ارائه است که دارای تعدیلات سنواتی در مازاد تجدید ارزیابی دارائیه‌ها باشد.

صورت‌های مالی عموماً به شکل مقایسه سالجاری و سال گذشته و همراه با یادداشتهای توضیحی ارائه می شوند صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی معمولاً در صورت‌های مالی شرکت اصلی تلفیق می شوند.

افشاء در صورت‌های مالی:

هدف از یادداشتهای همراه صورت‌های مالی افشای کافی در مواردی است که اطلاعات منعکس شده در متن صورت‌های مالی برای این منظور کافی نمی باشد تهیه یادداشتهای همراه صورت‌های مالی همانند متن صورت‌های مالی به عهده صاحبکار است ولی حساب‌رسان معمولاً در این مورد با صاحبکار همکاری می کنند. برخی از موارد ضروری که بایستی در صورت‌های مالی افشاء شوند عبارتند از:

۱. افشاء اهم رویه های حسابداری در یادداشتهای همراه مانند مبانی ارزیابی و استهلاك دارائیه‌ها

۲. افشاء تغییرات حسابداری در یادداشتهای همراه

۳. افشاء زیانهای احتمالی در یادداشتهای همراه

۴. افشاء برخی از اطلاعات مالی میاندوره ای به صورت مکمل

اجزای اصلی گزارش حساب‌رسان به ترتیب زیر میباشد:

الف: عنوان

ب: مخاطب گزارش

ج: بند مقدمه شامل: ۱. مشخص کردن عناوین صورت‌های مالی حساب‌رسی شده

۲. مشخص کردن مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حساب‌رس

د: بند دامنه رسیدگی (توصیف نوع و ماهیت رسیدگی) شامل: ۱. اشاره به استانداردهای حساب‌رسی

۲. توصیف اهم کارهای انجام شده توسط حسابرس

ه: بند اظهار نظر (گزارش) حاوی نظر حسابرس درباره صورتهای مالی

و: تاریخ گزارش

ز: نشانی حسابرس

ج: امضاء حسابرس

یکسان بودن شکل و محتوای گزارش حسابرسی همواره مطلوب است زیرا درک آنرا برای استفاده کننده تسهیل در صورت وقوع مشخص می کند.

۱. عنوان:

گزارش حسابرسی باید عنوان مناسبی داشته باشد استفاده از عنوان (گزارش حسابرسان مستقل) خواننده را در تشخیص گزارش حسابرسی و تمیز آن از گزارشهایی مانند گزارش هیئت مدیره یا گزارش سایر حسابرسانی که ملزم به رعایت آئین رفتار حرفه ای حسابرسی مستقل نیستند یاری می رساند.

۲. مخاطب گزارش:

مخاطب گزارش حسابرسان باید طبق شرایط قرارداد حسابرسی و الزامات قانونی به گونه ای مناسب مشخص شود مخاطب گزارش حسابرسی عموماً مجمع عمومی صاحبان سرمایه واحدی است که صورتهای مالی آن حسابرسی می شود.

۳. بند مقدمه:

در گزارش حسابرس باید عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده و تاریخ دوره ای که صورتهای مالی برای آن دوره تهیه شده است مشخص شود در گزارش حسابرس باید بیان شود که مسئولیت صورتهای مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حسابرس اظهار نظر درباره ی صورتهای مالی به اتکاء حسابرسی انجام شده است.

صورتهای مالی ادعاهای اظهار شده مدیریت است تهیه چنین صورتهایی مستلزم برآوردهای عمده حسابداری و اعمال قضاوت و هم چنین تعیین اصول و روشهای مناسب حسابداری برای تهیه صورتهای مالی توسط مدیریت است اما مسئولیت حسابرس، حسابرسی این صورتهای به منظور اظهار نظر نسبت به آنهاست.

از آنجاییکه صورتهای مالی بیلان شرکت است نه حسابرسان در نتیجه حسابرسان حق ندارند صورتهای مالی را تغییر دهند پس اگر حسابرسان با نحوه ارائه ی یک مورد با اهمیت در صورتهای مالی موافق نباشند ابتداء باید مسئله را با مدیریت شرکت در میان بگذارند و دلایل خود را برای عدم موافقت مطرح سازند اگر مدیریت دلایل حسابرسان را بپذیرد با انجام یک ثبت اصلاحی صورتهای

مالی تعدیل شده و مشکل حل می شود اما اگر مدیریت با استقلال حسابرسان متقاعد نشود و صورتهای مالی را تعدیل نکند حسابرسان در گزارش خود با بیان این مطلب که صورتهای مالی وضعیت مالی شرکت و نتایج عملیات آن به استثنای آثار ناشی از عدم تعدیلات مورد نظر حسابرس به نحو مطلوب نشان می دهد نظر مشروط اظهار می نماید معمولاً چنین مسئله ای از راه مذاکره حسابرسان با صاحبکار حل و فصل میشود تا از اظهار نظر مشروط حسابرسان جلوگیری شود.

(حسابرسان نسبت به صورتهای مالی گزارش می دهند نه درباره ی مدارک حسابداری)

هدف اصلی از یک حسابرسی اطمینان بخشیدن به استفاده کنندگان صورت های مالی در مورد قابل اتکاء بودن آن صورتهاست. حسابرسان نسبت به مدارک و دفاتر حسابداری صاحبکار اظهار نظر نمی کنند بلکه در بررسی و پی جویی هر یک از اقلام صورتهای مالی به مدارک و دفاتر حسابداری صاحبکار مراجعه می کنند.

نمونه ای از بند مقدمه

«گزارش حسابرسی»

ترازنامه شرکت آلفا در تاریخ ۳۰/۰۹/۱۳۸۵ و صورتهای سود و زیان و جریانهای نقدی آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشتهای توضیحی ۱ الی ... پیوست که توسط هیئت مدیره تهیه و تایید شده مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده است.

۴. بند دامنه رسیدگی:

گزارش حسابرس باید به تصریح بیان کند که حسابرسی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده است لذا بند مقدمه رسیدگی، نوع و ماهیت حسابرسی حسابرس مستقل را توصیف می کند دامنه رسیدگی بیانگر روشهایی است که حسابرس اجرای آنها را در شرایط موجود ضروری تشخیص داده و توانسته است آنها را اجراء نماید خواننده گزارش برای حصول اطمینان از اینکه حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است به این توصیف نیاز دارد همواره فرض بر این است که حسابرس استانداردهای حسابرسی را رعایت می کند مگر آنکه خلاف آن تصریح شود.

گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی به منظور تامین اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورتهای مالی، برنامه ریزی و اجراء شده است.

گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی براساس رسیدگی نمونه ای به شواهد و مدارک پشتوانه اطلاعات افشاء در صورتهای مالی انجام شده است.

گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می آورد نمونه ای از بند دامنه رسیدگی به شرح زیر است:

بند دامنه

حسابرسی این موسسه (آلفا) بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است استانداردهای مزبور ایجاب می کند که این موسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورتهای مالی اطمینانی معقول به دست آید حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد و مدارک، پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است به گونه ای که همراه با سایر رسیدگی ها مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی را فراهم آورد.

بند اظهار نظر:

گزارش حسابرس باید حاوی نظر صریح حسابرس در این باره باشد که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر؟

بند اظهار نظر تنها از یک جمله تشکیل میشود که به شرح زیر می باشد:

بنظر این موسسه صورتهای مالی یاد شده در فوق وضعیت مالی شرکت (آلفا) در تاریخ... و نتایج عملیات و جریانهای نقدی آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد.

عبارت "بنظر موسسه" شان می دهد که حسابرسان چیزی بیش از یک نظر کارشناسانه اظهار نظر نمی کنند آنها دقت، صحت یا واقعی بودن صورتهای مالی را تضمین یا تصدیق نمی کنند.

عبارت "از تمام جنبه های با اهمیت" که برای اظهار نظر حسابرسی استفاده می شود حاکی از این است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که از لحاظ صورتهای مالی با اهمیت است.

اصطلاح با اهمیت چنین تعریف می شود "آنقدر مهم است که بر تصمیمات استفاده کنندگان منطقی صورتهای مالی اثر بگذارد اهمیت به مبلغ و ماهیت یک قلم بستگی دارد معیار حسابرسی برای سنجش مطلوبیت صورتهای مالی استانداردهای حسابداری است.

عبارت: طبق استانداردهای حسابداری "به منظور آگاه کردن استفاده کنندگان از این امر بیان می شود

تاریخ گزارش:

تاریخی که در انتهای گزارش حسابرسان درج می گردد و معمولاً تاریخ آخرین روز اجرای عملیات است، یعنی تاریخی که در آن حسابرسان اجرای روشهای رسیدگی خود را به پایان رسانده اند این

تاریخ در تعیین مسئولیت حسابرسان در مورد افشاء اطلاعاتی که بعد از تاریخ ترازنامه کشف شده است نقش عمده ای دارد.

تاریخ گزارش باید به طور کامل و با ذکر روز/ماه/سال در خاتمه آخرین بند گزارش (بند اظهار نظر) و در سمت راست هم سطر با عبارت نام موسسه درج شود. روز و سال، به عدد و ماه به حروف نوشته میشود. مثل ۵/تیر/۱۳۸۴

تاریخ گذاری دوگانه

تاریخ گذاری دوگانه عبارت است از تاریخ گذاری گزارش حسابرسان با دو تاریخ یک تاریخ آخرین روز اجرای عملیات و دیگری تاریخ یک رویداد خاص که در فاصله آخرین روز اجرای عملیات و انتشار گزارش حسابرسان رخ داده است. مثلاً اگر آخرین روز اجرای عملیات ۵/تیرماه باشد و رویداد خاصی بعد از تاریخ ۵/تیر و قبل از انتشار گزارش حسابرسی رخ دهد (تاریخ اطلاع از رویداد خاص ۱۵/تیر) تاریخگذاری دوگانه گزارش حسابرسی چنین خواهد بود: ۵/تیرماه باستثناء یادداشت شماره... که تاریخ آن ۱۵/تیر ماه است.

اگر حسابرسان بخواهند جهت بررسی رویداد خاص به محل شرکت مراجعه نمایند گزارش حسابرسی تنها یک تاریخ و آنهم ۱۵/تیر را خواهد داشت تاریخگذاری دوگانه مسئولیت حسابرسان را جهت افشاء تنها برای یک قلم خاص تا دومین تاریخ گسترش می دهد در حالیکه استفاده از تاریخ دوم به عنوان تاریخ گزارش حسابرسی مسئولیت حسابرسان را در قبال تمام مندرجات صورتهای مالی گسترش می دهد.

گزارش استاندارد مقبول

نوعی گزارش حسابرسی است و در مواردیکه دامنه رسیدگی کافی بوده و حسابرسان معتقدند که صورتهای مالی، وضعیت مالی و نتایج عملیات را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد تهیه میشود گزارش مقبول و استاندارد از ۳ بند تشکیل میشود که عبارت اند از:

الف: بند مقدمه

ب: بند دامنه (حدود رسیدگی)

ج: بند اظهار نظر

گزارش استاندارد مقبول تنها زمانی می تواند صادر شود که شرایط زیر تحقق یافته باشد:

۱. صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شامل افشاء کافی و با استفاده از مبانی یکنواخت با دوره قبل ارائه شده باشد.

۲. رسیدگی‌های حساب‌رسان طبق استانداردهای پذیرفته شده حساب‌رسی انجام شده و محدودیت قابل ملاحظه‌ای در دامنه رسیدگی آنان وجود نداشته باشد که مانع از گردآوری شواهد لازم برای اظهار نظرشان شود.

۳. آثار هر گونه ابهام اساسی موجود که می‌تواند اثری با اهمیت بر صورتهای مالی داشته باشد بگونه‌ای منطقی قابل برآورد باشد.

جدول موارد عدم ارائه گزارش مقبول

نوع ایراد	میزان اهمیت	بی اهمیت	با اهمیت	با اهمیت اساسی
عدم توافق	مقبول	مقبول	مقبول	مردود
محدودیت در رسیدگی	مقبول	مقبول	مقبول	عدم اظهار نظر
ابهام	مقبول	مقبول	مقبول	عدم اظهار نظر

نکته: اثر ایرادات ناشی از محدودیت در رسیدگی و ابهام در هر دو مورد مشابه می‌باشد

نکته: چنانچه هر کدام از دلایل فوق الذکر بی اهمیت باشد گزارش حساب‌رسان مقبول خواهد بود

نکته: چنانچه هر کدام از سه دلیل فوق الذکر دارای اهمیت اساسی باشد در دو مورد ابهام و محدودیت در رسیدگی حساب‌رسان در گزارش خود عدم اظهار نظر خود را اعلام و در صورت عدم توافق اساسی حساب‌رسان نظر مردود اعلام می‌کنند.

سطح اهمیت

سطح اهمیت یک امر نسبی است که در مورد موسسات مختلف متفاوت است و ارقام متفاوتی را برای سطح اهمیت در نظر می‌گیرند

موارد عدم ارائه گزارش مقبول

۱. محدودیت در رسیدگی

۲. عدم توافق

۳. ابهام

۱. محدودیت در رسیدگی:

این وضعیت به شرایطی گفته می‌شود که حساب‌رسان به مدارک و اطلاعات کافی مورد نیازشان برای اظهار نظر دسترسی پیدا نکنند هنگامیکه کارفرما شرایط لازم را برای انجام تمام استانداردها و

روشهای حسابرسی در اختیار حسابرسان قرار ندهد حسابرس با محدودیت در رسیدگی مواجه میشود نمونه ای از محدودیت در رسیدگی به شرح زیر است:

الف: عدم دعوت شرکت از حسابرس جهت نظارت بر انبار گردانی و شمارش موجودی های انبار

ب: انتخاب حسابرس بعد از پایان سال مالی و بعد از انجام انبارگردانی پایان سال

ج: شرکت با ارسال تاییدیه جهت حسابهای دریافتنی مخالف باشد

د: وکیل حقوقی شرکت از ارائه اطلاعات درخواستی به حسابرس (تاییدیه) خودداری نماید

۲. عدم توافق: عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری را اصطلاحاً عدم توافق می گویند.

مثال: موسسه صاحبکار روش شناسایی موجودی کالای خود را از روش فایفو به روش میانگین موزون تغییر داده است هم چنین تعدیلات و افشاء کافی صورت نگرفته است.

مثال: موسسه صاحبکار افزایش در قیمت بازار دارائیهای خود را به عنوان درآمد شناسایی نموده است.

مثال: موسسه مورد رسیدگی مقداری از هزینه های انتهای دوره گذشته را در دوره جاری در حسابها منظور نموده است.

۳. ابهام: عبارت است از مواردی که به دلیل مبهم بودن نتایج نهایی حسابرس قادر به پیش بینی وضعیت و تعیین تاثیر آن بر صورتهای مالی نباشد

مثال: مجلس در حال وضع قانونی می باشد که در صورت تصویب آن تولید کالاهای مشابه به کالاهائیکه موسسه مورد رسیدگی تولید می کند ممنوع می شود.

انواع اظهار نظر حسابرسان

۱. مقبول

۲. مشروط

۳. مردود

۴. عدم اظهار نظر

اظهار نظر مقبول: حسابرسان هنگامی درباره ی صورتهای مالی صاحبکار نظر مقبول اظهار می کنند که درباره ی مطلوبیت کاربرد اصول حسابداری ایراد با اهمیتی نداشته باشد و محدودیت رفع نشده ای در دامنه رسیدگی آنان باقی نمانده باشد بدیهی است نظر مقبول از دیدگاه صاحبکار مطلوبترین نوع گزارش است. صاحبکار معمولاً حاضر است هر اصلاح لازمی را در صورتهای مالی به عمل آورد تا حسابرسان بتوانند چنین نظری را اظهار کنند.

افزودن عبارت توضیحی به اظهار نظر مقبول

در برخی از شرایط خاص حسابرسان با وجود صدور نظر مقبول عبارتی را به گزارش استاندارد اضافه می کنند. افزودن این عبارات توضیحی به عنوان یک ایراد تلقی نمیشود زیرا مسئولیت گزارش گری حسابرسان را نسبت به صورتهای مالی کم نمی کند بلکه عبارات مزبور تنها توجه استفاده کنندگان را به شرایطی عمده جلب می کند. حسابرسان برای نشان دادن تقسیم مسئولیت با یک موسسه حسابرسی دیگر اشاره به ابهامی که می تواند اثر بااهمیتی در صورتهای مالی داشته باشد، بیان وجود عدم یکنواختی در کاربرد اصول حسابداری، تاکید بر یک موضوع خاص و توجیه انحرافی از اصول پذیرفته شده حسابداری ممکن است عباراتی را به اظهار نظر مقبول بیافزایند.

هنگامی که بیش از یک موسسه حسابرسی در انجام رسیدگیها مشارکت می کنند گزارش حسابرسان اصلی توسط حسابرسان اصلی یعنی موسسه ای که قسمت عمده کار حسابرسی را انجام داده است صادر میشود.

اظهار نظر مشروط:

اظهار نظر مشروط مسئولیت حسابرسان را نسبت به مطلوبیت ارائه برخی از اجزاء صورتهای مالی محدود می کند نظر مشروط بیانگر آنست که بااستثنای نواقص موجود در صورتهای مالی یا پاره ای محدودیتها در دامنه رسیدگی حسابرسان صورتهای مالی به نحو مطلوب ارائه شده است گزارش حسابرسان در تمام مواردی که نظر مشروط اظهار می کنند باید دارای بند توضیحی جداگانه پیش از بند اظهار نظر باشد که دلایل شرط را فاش نماید.

نکته: در صورت وجود محدودیت در رسیدگی این قسمت را به ابتدای بند حدود رسیدگی گزارش استاندارد اضافه می کنیم.

اظهار نظر مردود: نظر مردود نقطه مقابل نظر مقبول است یعنی نظری است مبنی بر اینکه صورتهای مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد صاحبکار را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب نشان نمی دهد در مواردی که حسابرسان نظر مردود ارائه می کنند باید شواهد کافی برای اظهار نظر نامطلوب خود گردآوری کرده باشند اگر صورتهای مالی صاحبکار چنان فاقد مطلوبیت باشند که اظهار نظر مشروط به حد کافی هشدار دهنده نباشد حسابرسان باید نظر مردود اظهار نمایند.

هرگاه حسابرسان نظر مردود اظهار می کنند باید دلایل اظهار نظر مردود و آثار اصلی اظهار نظر مردود را بر وضعیت مالی و نتایج عملیات صاحبکار در یک بند توضیحی جداگانه افشاء نمایند.

گزارش حسابرسان که حاوی اظهارنظر مردود است عموماً شامل بندهای استاندارد مقدمه، دامنه رسیدگی یک یا چند بند توضیحی پیش از بند اظهارنظر در بیان دلایل اظهارنظر مردود و یک بند اظهار نظرات

عدم اظهار نظر:

اظهاربی نظری است در هرکار حسابرسی عدم اظهارنظر در مواردی لازم می شود که محدودیتی اساسی در دامنه رسیدگی وجود داشته باشد یا شرایط دیگری مانع از رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی توسط حسابرسان گردد.

تحمل محدودیت های اساسی در دامنه مورد رسیدگی توسط شرایط موجود در مواردی که محدودیت رسیدگی چنان شدید باشد که ارائه نظر مشروط نامناسب گردد حسابرسان باید عدم اظهارنظر ارائه کنند.

مثال: در صورت بکار گماردن حسابرسان پس از پایان سال یا عدم شمارش موجودیهای مواد و کالا توسط صاحبکار چنین موردی می تواند پیش آید.

گزارشات کوتاه گزارشات تفصیلی

در این نوع گزارش حسابرس باید در بین بند حدود رسیدگی و بند اظهارنظر هر یک از سرفصل های صورتهای مالی را به طور مجزا مطرح نموده و ضمن ارائه اطلاعات کافی در مورد آنها در هر بند نتیجه درسیدهای خود را نسبت به سرفصل مزبور بیان نموده و در خاتمه نیز در بند اظهارنظر ضمن جمع بندی اشکالات درج شده در کلیه بندها اظهار نظر نهایی خود نسبت به صورتهای مالی را ارائه نماید. این نوع گزارش معمولاً از مدارک محرمانه واحد اقتصادی تلقی میشود و به مدیران واحد تسلیم می شود گزارش فرم بلند تنها در موارد خاص و با توجه به نیازهای واحد اقتصادی تهیه می گردد.

گزارش کوتاه (استاندارد) گزارشهای حسابرسی عموماً به صورت گزارش کوتاه یا استاندارد تهیه می شود. منظور از گزارش استاندارد این است که حسابرس در تهیه گزارش از اصول و ضوابط شخصی تبعیت می کند و فرم شخصی را اعمال می نماید و کلیات معینی را مورد استفاده قرار میدهد بدین منظور که خوانندگان مختلف گزارش برداشت یکسانی از محتوای یک گزارش حسابرسی داشته باشند.