

## مفهوم حسابرسی

حسابرسی به مفهوم اعم کلمه عبارت از هرگونه رسیدگی است که به منظور تأیید یا اظهارنظر نسبت به درستی هرگونه مدارک و اسناد مالی توسط شخصی مستقل از تهیه کننده

یا تهیه کنندگان آن مدارک و اسناد به عمل آید - چنین رسیدگی علاوه بر تجزیه و تحلیل

مدارک و اسناد موردنظر و تطبیق آنها با مستندات اولیه، طبعاً شامل پژوهش در اطراف

چگونگی معاملاتی که اسناد و مدارک مذکور نشان دهنده<sup>۱</sup> نتایج حاصله از آنها است و به

طور کلی هرگونه اقدامی که برای نیل به هدف فوق لازم باشد نیز خواهد بود.

پشت این تعریف دنیای حرفه‌ای گسترده‌ای وجود دارد. در سیستم اقتصادی امروز دنیا، انتقال

و گزارش اطلاعات مالی و اقتصادی صحیح به مراکز تصمیم‌گیری دارای اهمیتی شگرف

است. یکی از خصوصیات این اقتصاد گسترده وجود سازمان‌های بزرگ دولتی و خصوصی

است که با سرمایه‌های هنگفت و گاه بسیار هنگفت فعالیت‌های اقتصادی به‌خصوصی را در

یک منطقه یا در سرتاسر کشور و یا حتی در اقصی نقاط جهان اداره می‌کنند. برای مدیرانی

که در رأس این سازمان‌های وسیع قرار دارند امکان نظارت بر تمام جزئیات کار در کارگاه

ها و ادارات و شعب چنین مؤسسات بزرگی وجود ندارد. و بنابر این ناچار هستند داوری

خود را نسبت به نیک و بد جریان امور، و همچنین تصمیماتی را که در رابطه با طرح‌ها و

برنامه‌های آینده اتخاذ می‌کنند، بر مبنای گزارش‌های مالی و اطلاعات دیگری که از ناحیه<sup>۲</sup>

دستگاه و یا خارج از آن به دست آنها می‌رسد بنیان نهند.

همچنین سهام‌داران خرد و درشت که احتمالاً اندوخته‌های سالیان دراز خود را در اختیار شرکت‌های سهامی گوناگون می‌گذارند برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه‌های خود و اطمینان از درستی عمل و کارآئی مدیران و گردانندگان امور این شرکت‌ها هیچ وسیله دیگری جز صورت‌های مالی و گزارش‌های سالیانه هیئت مدیره و توضیحاتی که ممکن است در مجمع عمومی در اختیار سهام‌داران قرار داده شود ندارند. دولت نیز که سهمی عمده از منابع مالی ملی را به صورت‌های گوناگون برای انجام وظایف و برنامه‌های خود به مصرف می‌رساند، از بررسی اطلاعات مالی و آماری برای اطمینان از درستی پیدایش و صرف این منابع و وجوه بی‌نیاز نیست. به‌علاوه قسمت عمده درآمد داخلی دولت از طریق وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی و دارندگان مشاغل و مؤسسات به‌دست می‌آید. طبیعی است که در این زمینه هم دولت نیاز به اخذ و تحصیل گزارش‌های دقیق مالی مربوط به این مؤسسات و اشخاص دارد.

کیست که بگوید این اطلاعات مالی که به صورت ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان و منابع و مصارف وجوه و انواع و اقسام جداول اطلاعاتی پیوست آنها و تعدیلاتی که در ارقام به‌عمل آمده، یا باید به‌عمل آید، درست است و می‌توان به آن اعتماد داشت و روی آن حساب کرد؟ نظام اقتصاد جهان امروز بر مبنای مطالعه عمیق فعالیت‌های صنایع و مؤسسات بازرگانی و خدماتی و اطلاع دقیق از ارقام مربوط به نتایج حاصله از این فعالیت‌ها استوار است. موفقیت و بهبودی اقتصاد کشور، چه در جریان فعالیت‌های روزانه و چه در اجراء برنامه‌های بلند مدت، منوط به گزارش صحیح اطلاعات مالی است. چگونه باید نسبت به

درست بودن یا حداقل قابل قبول بودن این اطلاعات مالی و محاسبه صحیح این همه آمار و اعداد و ارقام اطمینان لازم حاصل شود؟ سهمی عمده از پاسخ به این سوالاتها مربوط به چگونگی وظیفه‌ای است که حساب‌رسان در امر رسیدگی به این گزارش‌ها و اطلاعات و آمار ایفاء می‌کنند.

همچنین سهام‌داران خرد و درشت که احتمالاً اندوخته‌های سالیان دراز خود را در اختیار شرکت‌های سهامی گوناگون می‌گذارند برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه‌های خود و اطمینان از درستی عمل و کارآئی مدیران و گردانندگان امور این شرکت‌ها هیچ وسیله دیگری جز صورت‌های مالی و گزارش‌های سالیانه هیئت مدیره و توضیحاتی که ممکن است در مجمع عمومی در اختیار سهام‌داران قرار داده شود ندارند. دولت نیز که سهمی عمده از منابع مالی ملی را به صورت‌های گوناگون برای انجام وظایف و برنامه‌های خود به مصرف می‌رساند، از بررسی اطلاعات مالی و آماری برای اطمینان از درستی پیدایش و صرف این منابع و وجوه بی‌نیاز نیست. به‌علاوه قسمت عمده درآمد داخلی دولت از طریق وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی و دارندگان مشاغل و مؤسسات به‌دست می‌آید. طبیعی است که در این زمینه هم دولت نیاز به اخذ و تحصیل گزارش‌های دقیق مالی مربوط به این مؤسسات و اشخاص دارد.

کیست که بگوید این اطلاعات مالی که به صورت ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان و منابع و مصارف وجوه و انواع و اقسام جداول اطلاعاتی پیوست آنها و تعدیلاتی که در ارقام

به عمل آمده، یا باید به عمل آید، درست است و می توان به آن اعتماد داشت و روی آن حساب کرد؟ نظام اقتصاد جهان امروز بر مبناء مطالعه عمیق فعالیت های صنایع و مؤسسات بازرگانی و خدماتی و اطلاع دقیق از ارقام مربوط به نتایج حاصله از این فعالیت ها استوار است. موفقیت و بهبودی اقتصاد کشور، چه در جریان فعالیت های روزانه و چه در اجراء برنامه های بلند مدت، منوط به گزارش صحیح اطلاعات مالی است. چگونه باید نسبت به درست بودن یا حداقل قابل قبول بودن این اطلاعات مالی و محاسبه صحیح این همه آمار و اعداد و ارقام اطمینان لازم حاصل شود؟ سهمی عمده از پاسخ به این سوالاتها مربوط به چگونگی وظیفه ای است که حسابرسان در امر رسیدگی به این گزارش ها و اطلاعات و آمار ایفاء می کنند.

امروزه در بسیاری از کشورهای جهان و تا اندازه ای در کشور ما نیز، صورت های مالی حسابرسی شده وسیله مناسبی برای نقل و انتقال و ابلاغ اطلاعات صحیح و به موقع و به مورد مالی در خصوص مؤسسات و شرکت ها و بانک ها و حتی اشخاص عمده از قبیل مقاطعه کاران و بالاخره دستگاه های دولتی و در نهایت امر دولت مرکزی تلقی می شود.

منظور از صورت های مالی حسابرسی شده، ترازنامه و صورت سود و زیان و سایر جداول و یادداشت های مربوطه است که به وسیله یک یا چند حسابرس مستقل مورد حسابرسی قرار گرفته و عقیده حرفه ای این حسابرس یا حسابرسان نسبت به درستی و قابل بودن آنها در طی گزارشی موسوم به گزارش حسابرسی ابراز شده باشد.

بسیاری از اصطلاحاتی که در زمینه دانش‌های حسابداری و حسابرسی مستقل به کار می‌روند در بادی امر به صورت ترجمه یا اقتباس از اصطلاحات و کلمات خارجی وارد زبان ما شده اند - از آنجا که این اصطلاحات برحسب آنکه از متون فرانسوی، انگلیسی و یا آمریکائی و غیره به زبان فارسی راه یافته باشند متفاوت می‌باشند، گاه تعمیمات و مفاهیم متفاوتی به ذهن خواننده القاء می‌شود، لذا در انتهای کتاب فرهنگ مختصری از لغات و اصطلاحات به کار برده شده درج گردیده است.

### تاریخچه :

اگرچه حسابرسی به صورتی که امروزه مورد عمل و استفاده است دارای سابقه نسبتاً کوتاهی می‌باشد، ولی باید دانست که حسابرسی به مفهوم اعم کلمه، یعنی رسیدگی به حساب و کتاب، سابقه‌ای بسیار طولانی دارد، که مندرجاً با یک روند تکوینی به صورت کنونی درآمده است. مبدا شروع حسابرسی به زمانی برمی‌گردد که لزوم برقراری نوعی کنترل نسبت به عملیات و معاملات کسانی که به مباشرت دیگران اقدام به وصول و یا خرج وجوه متعلق به آنان می‌نمودند احساس گردید. این ضرورت به خصوص در مورد کنترل وصول و مصرف وجوه عمومی - یعنی مال حکومت، یا بیت‌المال یا خزانه - از دیرباز احساس گردیده و به همین علت سابقه بازرسی عملیات مقامات مالی در دستگاه‌های

حکومتی و مملکتی بسیار قدیمی است. بدیهی است در آن روزگاران به علت ابتدائی بودن روش‌های حسابداری و مدارک و دفاتری که نگاهداری می‌شده است، و مهم‌تر از آن به علت ناچیز بودن نسبی اعداد و ارقام و میزان و تعداد معاملات، وظایف شخص رسیدگی کننده بسیار مختصر بوده و گاه به استماع توضیحاتی که توسط مباشران یا عمال مالی داده می‌شد محدود می‌گردید. شاید به همین علت در عرف و فرهنگ انگلوساکسون‌ها شخص رسیدگی کننده اصطلاحاً Auditor مشتق از کلمهٔ لاتین Audire به معنی شنیدن و استماع کردن، نامیده می‌شود.

از قرن پانزدهم میلادی (یعنی قبل از آغاز سلطنت صفویان) که به دنبال رُنسانس، توسعه

وسعی در امور تجارت و بازرگانی جهانی به وجود آمده در نتیجه نیاز حاصل از افزایش

میزان و تعداد معاملات، روش‌های حسابداری به تدریج تکامل یافت، و با ابداع روش

دفترداری دو طرفه که اصول آن نخستین بار به سال ۱۴۹۴ میلادی در ونیز انتشار یافت، ثبت

انواع و اقسام عملیات حسابداری امکان‌پذیر گردید. از طرف دیگر توسعهٔ امور بازرگانی

در یک سطح بین‌المللی، که خود گسترش خارق‌العاده‌ای در فعالیت‌های دیگری از قبیل

بانک‌داری، کشتی‌رانی تجاری، بیمه و غیره را به همراه داشت، به کارگیری سرمایه‌های

هنگفت به میزانی بیش از مقدرات انفرادی بازرگانان وقت را ضروری ساخت و در نتیجه

این امر، انواع و اقسام مشارکت‌ها عرف گردید که به نوبهٔ خود موجب تکامل بیشتر روش

های حسابداری گردید. بدین ترتیب قبل از انقلاب صنعتی اروپا، گسترش نسبی فعالیت‌های

اقتصادی و تکامل تدریجی روش‌های حسابداری به‌طور مسلم در ایجاد حسابرس به‌صورتی

که امروزه شناخته شده است (منتها با روش های ابتدائی تر) بسیار موثر بوده است، ولی با وجود آن، پیشرفت و رواج حسابرسی بیشتر مدیون اثرات اقتصادی انقلاب صنعتی، که به تدریج در طی قرن نوزدهم ظاهر گشت، می باشد

گسترش فوق العاده فعالیت های اقتصادی در طی قرن نوزدهم ضرورت به کار افتادن سرمایه هائی به مراتب بیش از میزان های پیش را به وجود آورد و در نتیجه این ضرورت، و

سودآوری عمده ای که فعالیت های جدید در برداشت، شرکت های متعددی (به خصوص از نوع شرکت های سهامی) ایجاد گردید و سرمایه های هنگفتی به دست اشخاص معدودی که به حساب خود، و همچنین از طرف سایر صاحبان سرمایه، در سمت مدیران این شرکت ها انجام

وظیفه می نمودند سپرده شد. در چنین شرایط، به خصوص با توجه به اینکه فعالیت همه این شرکت ها همیشه موفقیت آمیز نبود، و در بعضی موارد خسارات عمده ای به صاحبان سرمایه

وارد می گردید، لزوم استخدام مدیران کار آزموده به وسیله صاحبان این سازمان ها

بیشتر احساس گردید و در نتیجه، طبقه صاحبان سرمایه و گروه گردانندگان این سرمایه ها در غالب موارد از یکدیگر متمایز شدند. این خود دلیل دیگری بود برای بهبود روش های

حسابداری از یک طرف و اشاعه حسابرسی از طرف دیگر. لیکن از آنجا که نقطه نظر

صاحبان سرمایه بیشتر در جلوگیری از هرگونه تقلب و سوء استفاده مدیران و کارمندان که

در استخدام آنان بودند خلاصه می شد، لذا وظیفه اساسی حسابرسی در این زمان عمدتاً

کشف هرگونه تقلب و سوء استفاده به شمار می آمد.

در انگلستان، که غالباً به عنوان زادگاه فن جدید حسابرسی شناخته می‌شود، در زمان انقلاب صنعتی و پس از آن، اصلاحات اساسی و بسیار گسترده‌ای در سیستم‌ها و روش‌های حسابداری به عمل آمد. با افزایش اهمیت و رونق کار شرکت‌های سهامی در این زمان، و انتقال وظیفهٔ اداره امور مؤسسات صنعتی و تجاری از صاحبان سرمایه به مدیران حرفه‌ای، اصول و ضوابطی جهت بهبود امور مالی و حسابداری پایه‌گذاری شد، و برقراری یک سیستم کامل و مناسب حسابداری به منظور پیشگیری از سوءاستفاده‌ها و یا کشف به موقع آنها، و بالاخره برای تهیهٔ گزارش‌ها و صورت‌های مالی مورد اعتماد و قابل اتکاء، بیش از پیش ضروری به نظر رسید. به تدریج که سهام‌داران شرکت‌ها علاقهٔ بیشتری به بررسی صورت حساب‌های تنظیمی نشان دادند و بیشتر و بیشتر به اتکاء صورت‌های مالی و گزارش حسابرسان اتخاذ تصمیم نمودند، نیاز فراوانی به وجود حسابرسان ورزیده و کاردان احساس شد. به این ترتیب، دیگر وجود حسابرسان آماتور برای رفع احتیاج تجارت و اقتصاد کشور کافی و مناسب به نظر نمی‌رسید، و حسابرسی متدرجاً به عنوان حرفه‌ای مستقل شناخته شد. باید دانست که حسابرسی مستقل از زمانی که به صورت امروزی شناخته شده است اغلب توسط حسابداران عمومی یا حسابداران مستقل انجام یافته و پیشرفت و توسعهٔ آن پا به پای توسعه و رواج حرفهٔ حسابداری مستقل به وجود آمده است. حسابدار مستقل به شخصی اطلاق می‌گردد که به طور کلی انجام خدمات حسابداری و حسابرسی و سایر امور همانند با این خدمات را در قبال دریافت حق‌الزحمه (یعنی نه به صورت استخدامی) حرفهٔ اصلی خود قرار داده و برای کسب اینگونه خدمات، همگان بتوانند به وی مراجعه نمایند.

این نوع حسابداران از دیرباز علاوه بر انجام حسابرسی‌های مستقل به امور دیگری نیز که با حرفه آنان هماهنگی داشته است، از قبیل تهیه صورت‌حساب‌های نهائی سالانه برای شرکت‌ها و مشارکت‌ها، رسیدگی به وضعیت و تصفیه امور اشخاص حقیقی و حقوقی ورشکسته و به‌طور کلی انجام هرگونه خدمات حرفه‌ای حسابداری و مالی، می‌پرداخته‌اند، و با وجود توسعه روزافزون حسابرسی در قرن نوزدهم، مع‌هذا تا زمانی که انجام حسابرسی در مواردی به‌موجب قوانین مختلف الزامی گردید، و در موارد دیگر به تدریج رواج و عمومیت یافت، قسمت اعظم فعالیت‌های حسابداران مستقل را خدماتی غیر از حسابرسی تشکیل می‌داد.

لیکن از اواخر قرن نوزدهم که انجام حسابرسی‌های حرفه‌ای به تدریج عمومیت بیشتری یافت، خدمات حسابرسی سهم بیشتری از فعالیت حسابداران مستقل را به خود اختصاص داده است، تا آنجا که امروزه، اگرچه خدمات جدیدی مانند رسیدگی‌های ویژه مالی، مشاوره‌های مالیاتی، پژوهش و مطالعه در اطراف روش‌های سرمایه‌گذاری، تدوین و تنظیم و کمک در پیاده کردن سیستم‌های حسابداری مالی و صنعتی، خدمات کامپیوتری و غیره و جانشین بعضی یا قسمتی از فعالیت‌های پیشین مستقل شده، و خود موجب گسترش بیش از پیش حرفه حسابداری مستقل گردیده است، مع‌هذا اینک قسمت اعظم فعالیت اغلب حسابداران مستقل (یا لاقلاً مؤسسات عمده) را حسابرسی‌های مستقل تشکیل می‌دهد.

حرفه حسابداری مستقل خود در مقابل بعضی حرفه‌های علمی دیگر (از قبیل پزشکی یا حقوق) دارای سابقه نسبتاً کوتاهی است. بنا به تاریخ انجمن حسابداران خبره در انگلستان

و ویلز، تعداد حسابداران مستقل در سال ۱۷۹۹ میلادی یعنی پایان قرن هجدهم، در شهر لندن، که در آن موقع شاید عمده‌ترین مرکز بازرگانی و مالی جهان به‌شمار می‌آمده، از یازده نفر تجاوز نمی‌کرده است و با وجود نیاز روزافزونی که در کشورهای متری در طی نیمهٔ اول قرن نوزدهم به خدمات این‌گونه اشخاص پدید آمد، مع‌هذا بنا به گفتهٔ یکی از بنیان‌گذاران انجمن فوق‌الذکر، که در تاریخ مذکور نقل گردیده است، تعداد حسابداران مستقل در سال ۱۸۷۰ میلادی در شهر لندن اندکی کمتر از پانصد نفر بوده است.

در آن ایام حرفهٔ حسابداری مستقل به‌صورتی که بعداً پدیدار گردیده و به‌خصوص در سال‌های بعد از جنگ جهانی دوم توسعه یافته است وجود نداشت و علاوه بر آنکه استانداردهای

حرفه‌ای مشخصی ایجاد نگردیده بود، به هر حال آن استانداردهائی نیز که بعضاً توسط حسابداران مستقل سرشناس آن زمان رعایت می‌گردید، عمومیتی نداشت و حتی فعالیت اصلی بعضی از کسانی که خود را از جمله کارهای دیگر، حسابدار مستقل نیز معرفی می‌کردند را عملاً امور دیگری از قبیل دلالی بورس یا حراج و کارهای وابستهٔ دیگر تشکیل می‌داده است.

ایجاد و توسعه و پیشرفت حرفهٔ حسابداری مستقل به‌صورتی که در طی قرن بیستم و به‌خصوص نیم قرن اخیر وجود داشته و دارد مدیون افکار روشن و حسن نیت و جدیت حرفه‌ای کسانی است که به منظور اعتلاء این حرفه و ایجاد و استقرار موازین شایستهٔ حرفه‌ای در طی نیمهٔ دوم قرن نوزدهم، نخست در نقاط مختلف اروپا و سپس در آستانهٔ قرن بیستم در ایالات متحده آمریکا، اقدام به تأسیس مجامع متشکل حرفه‌ای نمودند.

فعالیت این مجامع در اوایل کار جنبهٔ محلی داشت و اعضاء هر انجمن را بیشتر حسابداران

مستقل شاغل در شهر یا ناحیهٔ مربوطه تشکیل می دادند، لیکن به تدریج با تلفیق مجامع

محلی، انجمن های حرفه ای وسیع تری به وجود آورده شد که در سطح ملی و مملکتی فعالیت

نموده و علاوه بر نقشی که به تدریج در چگونگی تدوین قوانین مالی کشورها به عهده

گرفتند، با ایجاد موازین و ضوابط حرفه ای و بالا بودن سطح اطلاعات اعضاء و داوطلبان

عضویت خود، به خصوص اعمال کنترل حرفه ای و انضباطی نسبت به آنان، حرفهٔ حسابداری

مستقل را به صورتی که امروزه در کشورهای پیشرفته شناخته شده است، رهنمون شدند .

امروزه در بیشتر کشورهای پیشرفته جهان، حرفهٔ حسابداری مستقل تحت نظارت انجمن های

حرفه ای به صورت متشکلی درآمده است و در بعضی از کشورها علاوه بر مجامع حرفه ای

اصلی، انجمن های دیگری نیز که در جهت اعتلاء بیشتر و پیشرفت شاخه های ویژه و

تخصصی حسابداری فعالیت می کنند، تأسیس یافته است.

شاید مشهورترین این مجامع انستیتوی حسابداران خبره در انگلستان و ویلز ( The

Institute of Chartered Accountants in England & Wales) و انستیتوی

حسابداران رسمی آمریکا (The American Institute of Certified Public

Accountants) باشند، ولی مجامع عمدهٔ دیگری نیز در سایر کشورهای جهان و حتی

در خود این دو کشور وجود دارند . همهٔ مجامع حرفه ای عمده به طور جهانی نیز فعالیت

داشته و در سطح بین المللی اقدام به استاندارد گذاری می کنند . پژوهش ها و بیانیه های این

مجامع و تحقیقات و تجربیات انفرادی یا دسته‌جمعی اعضاء آنها موجب گردیده است که روش‌های حسابرسی نیز در طی سنوات به تدریج تکامل یافته و از فرم ابتدائی پیشین خود به روش‌های پیشرفته امروز تغییر یابد.

انواع حسابرسی:

در عمل افراد برحسب موضع و موقعیت خود و برحسب نوع و ماهیت صورت‌های مالی که ممکن است مورد بحث باشد با انواع مختلف حسابرسی برخورد می‌کنند.

پیش حسابرسی

پیش حسابرسی به آن‌گونه رسیدگی به اسناد و مدارک هر عمل مالی و حسابداری اطلاق می‌گردد که قبل از قطعی شدن عمل موردنظر انجام گیرد. اگرچه این نوع رسیدگی را ممکن است نسبت به کلیه عملیات حسابداری اعمال نمود، لیکن غالباً فقط در مورد اسناد هزینه، به‌خصوص در موارد مقاطعه کاری، معمول گردیده و طی آن ممیز (یا بازرس یا ممیز حساب) اسناد موردنظر را قبل از عمل پرداخت از لحاظ رعایت مقررات مربوطه، اعتبارات بودجه‌ای مصوب و داشتن مجوز خرج و غیره رسیدگی کرده و در صورتی که سند دارای شرایط لازم باشد، برای صدور اجازه پرداخت نزد مقام مربوط ارسال می‌نماید. پیش حسابرسی در حقیقت جزئی از سیستم کنترل داخلی دستگاه را تشکیل داده و اغلب توسط یک یا چند نفر از کارمندان حسابداری که مستقیماً در انجام معاملات مربوطه و احتمالاً عملیات حسابداری دخالتی ندارند انجام می‌گردد. هدف از پیش حسابرسی بیشتر اطمینان

یافتن از رعایت مقررات و دستورالعمل‌ها توسط دستگاه حسابداری و عدم تجاوز از حدود اختیارات و اعتبارات مصوب است و بدین ترتیب بیشتر جنبه داخلی امور مالی و حسابداری دارد. ولی در عین حال استفاده از آن ممکن است از لحاظ جلوگیری از اشتباهات و یا تقلبات نیز مفید واقع گردد و به هر حال در حسن جریان امور حسابداری مؤثر می‌باشد.

### کنترل داخلی

سیستم کنترل داخلی مورد عمل در هر دستگاه از دو لحاظ در حسابرسی آن مورد توجه قرار می‌گیرد. نخست آن که در چند دهه اخیر، رسیدگی به کنترل‌های داخلی برقرار شده در دستگاه مورد رسیدگی جزء استانداردهای پذیرفته شده و متداول حسابرسی قرار گرفته و به طوری که گفتیم حسابرس مکلف است رسیدگی‌های خود را بر اساس اصول و موازین قبول شده و متداول حسابرسی انجام داده و این موضوع را در گزارش خود تصریح کند. دوم آن که به طوری که ذیلاً شرح داده خواهد شد چگونگی کنترل داخلی و قوت یا ضعف آن در عمل، تا اندازه بسیار زیادی در نوع رسیدگی‌های مورد لزوم حسابرسی و دامنه و عمق این رسیدگی‌ها مؤثر است و بنابراین قبل از شروع به عملیات حسابرسی، لازم است حسابرس قوت و یا ضعف سیستم کنترل داخلی برقرار شده در سازمان مورد رسیدگی را بررسی نموده و برنامه رسیدگی خود را با توجه به آن تنظیم نماید.

این تعریف بسیار جامعی است که به اختصار بیان شده است. بحث کنترل داخلی از جمله مباحث بسیار مهم و گسترده علوم مالی است. شاید تا مدتی بعد از جنگ جهانی دوم مفهومی که از عبارت کنترل داخلی موردنظر بود بسیار متفاوت از تعریف فوق و بسیار محدودتر از آن بود. در آن موقع منظور از کنترل داخلی عبارت بود از تقسیم وظایف و مسوولیت‌ها بین کارمندان مالی و حسابداری دستگاه به طوری که انجام هر عمل مالی و حسابداری و ثبت هرگونه معامله در دفاتر حسابداری از آغاز تا پایان کار به وسیله یک نفر صورت نگرفته، بلکه در مراحل مختلف، اشخاص دیگری نیز به نحوی در عمل دخیل گردند، به طوری که کارهایی که هر شخص انجام می‌دهد به طور مستقیم یا غیرمستقیم توسط شخص دیگری کنترل گردد. هدفی که از این کار موردنظر بود صرفاً جلوگیری از اشتباهات و تقلبات حسابداری و در نهایت حفظ دارایی‌ها در مقابل سوءاستفاده مدیران و یا کارکنان بود. بدین ترتیب کنترل داخلی اغلب به عملیات مالی و حسابداری محدود گردیده و سایر عملیات دستگاه را با وجود اثرات مهم مالی آنها از نظر دور می‌داشت. برای مثال با آن که به حفاظت از موجودی‌های جنسی در مقابل سوءاستفاده (دزدی) اهمیت زیادی داده می‌شد، حفاظت از موجودی‌ها در مقابل ضایعات یا نابابی و یا حفاظت از آنها در مقابل عدم کارآئی عملیاتی واحدها و ادارات داخلی با وجود آنکه ممکن است خساراتی به مراتب بیش از سرقت بعضی از اقلام کالا به دستگاه وارد آورد در برقراری کنترل‌ها مورد توجه قرار نمی‌گرفت.

ولی به تدریج که مسئلهٔ کنترل داخلی مورد تجزیه و تحلیل بیشتر علمی و عملی قرار گرفت، اهمیت عملیات غیرمالی دستگاه از لحاظ برقراری یک سیستم کنترل داخلی جامع و مطلوب آشکار گردید و در نتیجه کنترل داخلی مفهوم وسیع تری یافته و جنبه‌های دیگری را نیز که در تعریف فوق دیده می‌شود در بر گرفت. به طوری که از این تعریف بر می‌آید کنترل داخلی تنها به اموری که عرفاً امور مالی و حسابداری شناخته شده‌اند محدود نگردیده و دامنهٔ بسیار وسیعی دارد. هرگونه مقررات، دستورات و کنترل‌هایی که به نحوی از انحاء در حفاظت از دارائی‌ها در مقابل سوءاستفاده، ضایعات و عدم کارآئی واحدها و یا در نگاهداری مدارک مالی و اداری و عملیاتی دقیق و قابل اطمینان و بالاخره در جهت نظارت کلی بر امور و بهبود هر یک از روش‌های دستگاه و افزایش کارآئی آن مؤثر باشد جزئی از کنترل داخلی دستگاه را تشکیل می‌دهد.

کنترل داخلی و عملیات حسابرسی

سیستم کنترل داخلی مورد عمل در هر دستگاه از دو لحاظ در حسابرسی آن مورد توجه قرار می‌گیرد. نخست آن که در چند دههٔ اخیر، رسیدگی به کنترل‌های داخلی برقرار شده در دستگاه مورد رسیدگی جزء استانداردهای پذیرفته شده و متداول حسابرسی قرار گرفته و به طوری که گفتیم حسابرس مکلف است رسیدگی‌های خود را بر اساس اصول و موازین قبول شده و متداول حسابرسی انجام داده و این موضوع را در گزارش خود تصریح کند. دوم آن که به طوری که ذیلاً شرح داده خواهد شد چگونگی کنترل داخلی و قوت یا ضعف آن در عمل، تا اندازهٔ بسیار زیادی در نوع رسیدگی‌های مورد لزوم حسابرسی و دامنه و

عمق این رسیدگی‌ها مؤثر است و بنابراین قبل از شروع به عملیات حسابرسی، لازم است حسابرس قوت و یا ضعف سیستم کنترل داخلی برقرار شده در سازمان مورد رسیدگی را بررسی نموده و برنامهٔ حسابرسی خود را با توجه به آن تنظیم نماید

در دستگاه‌های کوچک که حجم عملیات چه از نقطه نظر بازرگانی و چه از لحاظ مالی و حسابداری چندان زیاد نیست، حسابرس می‌تواند بدون صرف وقت زیاد کلیهٔ عملیات ثبت شده در دفاتر را با توجه به تمامی جزئیات مربوط به هر یک مورد رسیدگی قرار دهد. در چنین شرایطی حسابرس از صحت یا عدم صحت صورت‌های مالی موضوع گزارش خود اطمینان کامل خواهد داشت و اظهار عقیدهٔ وی نسبت به صورت‌های مالی مذکور بر اساس

یک رسیدگی کامل خواهد بود. ولی در بیشتر سازمان‌ها تعداد عملیات به قدری زیاد است که رسیدگی به کلیهٔ آنها در مدت زمانی معقول امکان‌پذیر نیست و بدین ترتیب از تاریخ ارجاع هر حسابرسی مدت زیادی به طول می‌انجامد تا حسابرس بتواند گزارش خود را ارائه نماید. از طرف دیگر مرور در تعریف کنترل داخلی به خاطر خواهد آورد که یکی از هدف‌های عمدهٔ کنترل داخلی آن است که مدارک مالی و عملیاتی دستگاه به نحوی رضایت

بخش و قابل اطمینان نگاهداری شود و بنابراین به فرض آنکه در دستگاه مورد رسیدگی سیستم کنترل داخلی خوب و مؤثری برقرار باشد رسیدگی به کلیهٔ عملیات آن علاوه بر آنکه ضروری نیست بلکه موجب اتلاف وقت و هزینه نیز خواهد بود. در چنین شرایط، یعنی در صورتی که حسابرس شخصاً از مناسب بودن سیستم کنترل داخلی برای عملیات دستگاه و

کافی بودن و مؤثر بودن آن اطمینان داشته باشد، اساساً نیازی به رسیدگی به جزئیات عملیات دستگاه نخواهد بود.

البته باید توجه داشت که برای اطمینان یافتن از مناسبت و کفایت سیستم کنترل داخلی

دستگاه لازم است لااقل مقداری از عملیات آن به عنوان نمونه مورد رسیدگی و آزمایش قرار

گیرد. حال اگر رسیدگی های انجام یافته حاکی از وجود یک سیستم کنترل داخلی مؤثر و

مطلوب باشد حسابرس بدون نیاز به رسیدگی به بقیه عملیات دستگاه در واقع نتیجه گرفته

است که دفاتر و مدارک آن قابل اطمینان است و صورت های مالی نهائی که از دفاتر و

مدارک مذکور استخراج گردیده یا خواهد گردید قاعدتاً باید درست باشد. اما در صورتی

که با انجام رسیدگی ها و آزمایش های محدود فوق نتیجه قاطعی در جهت آشکار نمودن

نقاط ضعفی در آن به دست نیاید، لازم خواهد بود حسابرس رسیدگی های خود را توسعه داده

و به عبارت دیگر اقلام بیشتری را مورد بررسی قرار دهد. چنانچه معلوم شود سیستم کنترل

داخلی از بعضی لحاظ دارای نقاط ضعفی می باشد طبعاً برای اطمینان یافتن از صحت عملیات

ثبت شده، حسابرس در آن مورد یا موارد به خصوص رسیدگی های بیشتری به عمل می آورد.

در سازمان هایی که سیستم کنترل داخلی مؤثر و مناسبی وجود ندارد و یا کنترل های داخلی

موجود اساساً قابل اطمینان نباشد وضع به طور دیگری است. در این نوع سازمان ها حسابرس

برای اطمینان یافتن از قابلیت اطمینان و کافی بودن مدارک و دفاتر حسابداری ناچار است

هر چه بیشتر ریز عملیات مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد. پس به طوری که ملاحظه می

شود حجم عملیات مورد رسیدگی تا اندازه زیادی تابع چگونگی سیستم کنترل داخلی

تئورئیک و عملی است که در دستگاه مورد رسیدگی استقرار یافته است. هر چقدر که کنترل‌های داخلی مؤثرتر و بهتر باشد احتیاج به رسیدگی‌ها و آزمایش‌های محدودتری خواهد بود و برعکس هر چقدر سیستم کنترل داخلی ضعیف‌تر باشد احتیاج به رسیدگی‌های دامنه‌دارتر و عمیق‌تری وجود خواهد داشت، تا آنجا که در صورت عدم وجود یک سیستم نسبتاً مؤثر و مناسب، ممکن است ضرورت بیابد که حسابرس کلیهٔ عملیات مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد

وظایف حسابرس در مورد کنترل داخلی

تدوین و برقراری یک سیستم کنترل داخلی از وظایف مدیران دستگاه است. حسابرس با آن

که روش‌های گوناگون عملیاتی و حسابداری دستگاه را مورد توجه و مطالعه قرار داده و نقاط ضعف احتمالی موجود در سیستم کنترل داخلی را مورد توجه خاص قرار می‌دهد، مع هذا هیچ‌گونه وظیفه‌ای از لحاظ اصلاح و بهبود روش‌ها به عهده ندارد، چه او اساساً حق مداخله در امور اجرائی دستگاه را نداشته و وظیفه او صرفاً بررسی و نقد حساب‌ها و مدارک مالی است. رسیدگی حسابرس به سیستم کنترل داخلی مورد عمل در سازمان تحت رسیدگی فقط برای ارزیابی حدود عملیات حسابرسی است بیشتر از این لحاظ صورت می‌گیرد که حسابرس در صورت امکان، دامنهٔ رسیدگی‌های خود را محدودتر نماید تا در صورت لزوم قادر باشد هر چه زودتر پس از پایان دورهٔ مالی مربوطه، نسبت به صورت‌های مالی نهائی نظر حرفه‌ای خود را اظهار نماید

مع هذا بهبود سیستم کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی همیشه مورد نظر و علاقه حسابرس است، چه رفع هرگونه نقطه ضعف و تقویت کنترلها مدارک مالی و حسابداری را از نظر وی قابل اطمینانتر ساخته و علاوه بر تسهیل کار حسابرسی موجب می شود که حسابرس در

اظهار نظر نسبت به درستی صورتهای مالی مورد گزارش با اعتماد و خاطر جمعی بیشتر صحبت کند بدین لحاظ در مورد رفع نقایص موجود در سیستم کنترل داخلی همکاری نزدیکی بین حسابرس و دستگاه مورد رسیدگی وجود دارد، اگرچه کیفیت این همکاری تا اندازه زیادی تابع روابط شخصی حسابرس و مسوولین امور مالی سازمان می باشد هر بار که حسابرس در طی رسیدگی های خود به نقاط ضعفی در سیستم کنترل داخلی برخورد

نماید، خواه عیب از خود سیستم باشد خواه در نتیجه عدم پیروی صحیح از دستورات صادره به وجود آمده باشد، حسابرس نقاط ضعف مذکور را با پیشنهادات خود برای رفع آن به مقامات مسوول دستگاه گزارش می نماید این گزارش ارتباطی با گزارش حسابرسی که در باب حسابرسی مستقل مورد بحث قرار گرفت ندارد، بلکه گزارش مفصل تری است که توسط مؤسسات حسابرسی بر حسب مورد به اسامی گوناگون از قبیل گزارش کنترل داخلی و یا گزارش مدیریت و نظایر آن خوانده می شود

حال بینیم اگر حسابرسی در جریان رسیدگی های خود اصولاً توجهی به سیستم کنترل داخلی معطوف نداشت تکلیف چیست؟ پاسخ آن است که در صورتی که حسابرسی به منظور اظهار نظر نسبت به درستی صورتهای مالی نهائی صورت گرفته باشد، عدم توجه کافی به سیستم کنترل داخلی مورد عمل دستگاه تحت رسیدگی، حاکی از آن است که حسابرس

وظایف خود را به خوبی انجام نداده و به گزارش وی احتمالاً اطمینان چندانی نمی توان داشت. زیرا به فرض آنکه حسابرس عملیات دستگاه را صددرصد و با توجه به کلیه جزئیات مربوط رسیدگی کرده و هیچ ایرادی مشاهده نکرده باشد تازه فقط آنچه را که در دفاتر و مدارک مربوط به ثبت رسیده است مورد رسیدگی و اثبات قرار داده است و معلوم نیست آنچه در دفاتر و مدارک سازمان به ثبت رسیده واقعاً کلیه عملیات و فعالیت آن باشد. این امر را فقط با اطمینان از کفایت سیستم کنترل داخلی دستگاه می توان معلوم ساخت و ضرورت رسیدگی به کنترل داخلی نیز که به تدریج در امر حسابرسی عرف و متداول شده است تا اندازه ای مدیون همین نکته است.

پس اگرچه تدوین و برقراری یک سیستم کنترل داخلی یا اصلاح و بهبود آن جزء وظایف حسابرس نیست، ولی بررسی آن در هر نوبت حسابرسی جزء وظایف وی می باشد. طبعاً این بررسی در حسابرسی نخستین به نحو نسبتاً مفصلی صورت می گیرد ولی در دفعات بعدی حسابرسی، بررسی کنترل داخلی به آن تفصیل ضرورت نداشته و فقط تغییرات و اصلاحات آن مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می گیرد.

کسب اطلاع از کنترل های داخلی

کسب اطلاع از کنترل های داخلی مؤسسه مورد رسیدگی از سه طریق پرسش، آزمایش و مشاهده امکان پذیر است. بسیاری از روش های کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی ضمن انجام عملیات حسابرسی به وسیله مشاهده عینی مورد توجه حسابرس قرار خواهند گرفت. مثلاً حسابرس ضمن بازرسی از انبار، چگونگی کنترل های مربوط به تحویل و ثبت اولیه

مواد صادره از انبار را از نزدیک مشاهده خواهد کرد و یا ضمن بررسی اسناد و اوراق حسابداری مؤسسه خواهد دید که آیا کلیه پرداخت‌ها با تصویب مقامات مجاز به عمل می‌آید یا نه. بسیاری از روش‌های دیگر کنترل داخلی ضمن آزمایش‌هایی که حسابرس برای رسیدگی به جنبه‌های مختلف عملیات مؤسسه به عمل می‌آورد معلوم می‌شوند. مثلاً ضمن آزمایش فاکتورهای خرید، وجود و اجراء مرتب رویه‌های مشخصی برای کنترل محاسبه فاکتورها و یا کسر کلیه تخفیفات متعلقه و نظایر آن معلوم خواهد شد مع‌هذا باید در نظر داشت که در نخستین باری که حسابرس برای رسیدگی به حساب‌های مؤسسه‌ای مأموریت می‌یابد، قبل از تهیه برنامه حسابرسی خود هنوز دست به کار رسیدگی هائی نشده است که در نتیجه مشاهدات عینی و یا آزمایش‌های حسابرسی خود از چگونگی کنترل‌های داخلی مؤسسه اطلاع حاصل نماید. از سوی دیگر برای تهیه و تنظیم یک برنامه حسابرسی خوب، اطلاع از چگونگی سیستم کنترل داخلی سازمان تحت حسابرسی از نکات بسیار مهم است. برای رفع این مشکل ممکن است اطلاعات لازم در مورد کنترل‌های داخلی مؤسسه را از طریق پرسش از مقامات و کارکنان مسوول و وارد مؤسسه به دست آورد. همین‌طور در کلیه موارد دیگری که اطلاع کامل از کلیه جهات کنترل داخلی از طریق مشاهدات عینی یا آزمایش‌های حسابرسی مقدور نیست پاسخ به سوالات مربوط از طریق پرسش از این مقامات به دست می‌آید. البته باید دانست در چنین موارد حسابرس صرفاً به گفته مقامات و کارکنان مربوط اتکاء نمی‌نماید، بلکه پاسخ‌های

داده شده را با توجه به جهات دیگر سیستم کنترل داخلی و تجربه خود در موارد مشابه و بالاخره قضاوت شخصی خویش ارزیابی می نماید.

کلیه اطلاعاتی که حسابرس درباره چگونگی کنترل های داخلی کسب می نماید لازم است

به صورت مرتبی یادداشت شود تا مراجعه بعدی به آن به سادگی امکان پذیر باشد. این

مراجعه در طی انجام عملیات حسابرسی به دفعات ممکن است ضرورت یابد و نباید تصور

کرد حسابرس یا همان بررسی های اولیه خود به نحو رضایت بخشی از سیستم کنترل داخلی

مؤسسه مطلع خواهد گردید. بسیاری از مشاهدات عینی با پاسخ های دریافتی اولیه ممکن

است با آنچه در عمل صورت می گیرد مغایر درآید و در چنین موارد لازم است این پاسخ ها

و برداشت ها مورد بررسی مجدد قرار گرفته و در صورت لزوم اصلاح شوند. یادداشت های

تهیه شده در مورد سیستم کنترل داخلی از این مزیت اضافی برخوردار است که در صورت

تغییر همکاران و دستیاران حسابرس، افراد جدید بدون آنکه وقت زیادی تلف کنند از

سیستم کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی اطلاع خواهند یافت. در مؤسسات کوچک و

گاه متوسط که سیستم کنترل داخلی محدودی دارند کلیه اطلاعات مربوط به کنترل های

داخلی اغلب در طی یادداشت های مختصری قابل خلاصه شدن است، و به همین صورت

کاملاً قابل استفاده می باشد. لیکن در مؤسسات بزرگتر به علت سطح وسیع عملیات و تنوع

کنترل های برقرار شده در آنها، تهیه یادداشت های معمولی و خلاصه جوابگوی نیازهای

بعدی نبوده و ارزیابی صحیح کنترل های داخلی این نوع مؤسسات مستلزم به کار بردن روش

های ویژه‌ای از قبیل تکمیل کردن پرسش‌نامه‌های کنترل داخلی و یا تهیه نمودارهای جریان کار می‌باشد.

برنامه حسابرسی صورت‌های مالی

### اسناد پرداختی

اسناد پرداختی، به صورت بروات داخلی و یا خارجی (ارزی) و یا سفته‌های پرداختی و چک‌های مدت‌دار در کشور ما در بسیاری از شرکت‌های بازرگانی و یا صنعتی می‌تواند رقم عمده‌ای از بدهی‌های بلندمدت و یا جاری مندرج در ترازنامه را تشکیل دهد.

### هدف

اینکه اسناد پرداختی مورد بحث واقعاً وجود دارند و از لحاظ بازرگانی یا غیربازرگانی بودن و هم‌چنین از لحاظ تاریخ سررسید (یعنی جاری یا بلندمدت بودن) وضعیتی که نشان داده می‌شود با واقعیت تطبیق دارد

اینکه اسناد مورد بحث بدون هیچ‌گونه شک متعلق و مربوط به مؤسسه مورد رسیدگی می‌باشد و در مقابل آنها عوضی به صورت کالا یا خدمات یا نوعی دارائی (مانند وجه نقد)

دریافت شده و یا یک بدهی قبلی تبدیل شده است مانند آنکه حساب پرداختی به صورت سفته واریز شده باشد

اینکه اسناد مورد بحث مبین بدهی قطعی بوده و در سررسید مربوطه به همان مبالغ قید شده قابل پرداخت می‌باشد. چنانچه اسناد نمایان‌گر بدهی قطعی نباشد نباید تحت عنوان بدهی

منظور شوند بلکه باید به صورت یادداشت پیوست صورت‌های مالی و یا بر حسب اقتضاء به صورت حساب انتظامی نشان داده شوند.

## روش‌های کار

روش‌های کار که در مؤسسه مورد رسیدگی از لحاظ عملیات مربوط به اسناد پرداختی و روش‌های حسابداری مربوط به آن اجراء می‌گردد باید قبل از شروع به رسیدگی کاملاً معلوم گردد. برای این منظور چنانچه قبلاً پرسش‌نامه کنترل داخلی و یا یادداشت‌های مربوط به روش‌های کار صاحبکار، تهیه شده است آنها را به دقت مطالعه کنید و چنانچه این مدارک قبلاً تهیه شده است آنها را به دقت مطالعه کنید و چنانچه این مدارک قبلاً تهیه نگردیده، در موقع شروع هر قسمت از رسیدگی‌های زیر، نخست قسمت مربوطه پرسش‌نامه کنترل داخلی را تکمیل نموده و در موارد مقتضی نسبت به روش‌های کار صاحبکار یادداشت‌های کافی تهیه نمایید. سپس بر اساس اطلاعات به دست آمده به شرح فوق، اقدامات حسابرسی زیر را با توجه به مدارک حسابداری و عملیاتی صاحبکار و سیستم کنترل داخلی برقرار شده اجراء نمائید.

## سرکاربرگ‌ها

یک سرکاربرگ تهیه کنید که در آن مبلغ اسناد پرداختی بر حسب نوع (برات، سفته، ریالی، ارزی) و کیفیت (بازرگانی، مالی) و بر حسب سررسید (کمتر از یک سال یا بیش از یک سال به تفکیک سنوات) نشان داده شده باشد. جمع مبالغ مندرج در این کاربرگ باید

معادل مبلغ یا مبالغ مندرج در ترازنامه باشد و در مقابل هر رقم، مبلغ مشابه سال قبل دیده شود.

در سرکاربرگ فوق به طور خلاصه قید کنید که برای برآورده ساختن هدف های مندرج در بند فوق چه اقداماتی انجام گرفته است (مثال: اثبات وجود، از طریق تأییدیه بانکی).

### **اثبات وجود و ارزش**

صورت ریز اسناد پرداختی در پایان سال مورد رسیدگی را از مؤسسه مورد رسیدگی اخذ و با دفتر معین مربوطه تطبیق نمائید. جمع صورت ریز را بر حسب نوع اقلام کنترل کنید و رسیدگی کنید که با مبالغ مندرج در ترازنامه تطبیق می نماید.

رسیدگی کنید که اسناد پرداختی بر حسب نوع، درست طبقه بندی شده باشد.

در مورد اسناد پرداختی که از طریق بانک برای قبولی ارائه شده است با اخذ تأییدیه بانک و دفتر معین مشاهده می شود صورت تطبیق بانکی تهیه کنید

با بررسی صورت حساب های طرف های معامله، پرونده های اعتبارات اسنادی، پرونده های مکاتباتی و غیره رسیدگی کنید که اقلام مندرج صحیح می باشد.

در مورد اسناد پرداختی ارزی با توجه به کوتاه مدت و یا بلندمدت بودن اقلام، رسیدگی کنید که تبدیلات ارزش در پایان سال از ارزی به ریالی از لحاظ مقررات حسابداری به نحو

صحیح انجام شده باشد

### **اسناد دریافتی**

#### **هدف**

هدف از رسیدگی های حسابرس در مورد سایر حساب های دریافتی (مانند بدهی کارکنان و داد و ستدهای متفرقه ای که به فروش مربوط نمی شود) به طور خلاصه به شرح زیر می باشد:

اینکه مانده حساب های دریافتی مورد بحث ناشی از معاملات غیرتجارتی مؤسسه مورد رسیدگی بوده و مشخصات اجزاء تشکیل دهنده آن با واقعیت تطبیق دارد.

اینکه مطالبات مورد بحث بدون هیچ گونه شک متعلق به مؤسسه مورد رسیدگی می باشد و چنانچه هرگونه قید و شرطی نسبت به تعلق آنها وجود دارد، این موضوع در یادداشت های صورت های مالی به نحو مقتضی روشن شده باشد.

- اینکه مطالبات مورد بحث به همان مبالغ قید شده و در مهلت معمول و عادی قابل وصول

می باشد و چنانچه هر مبلغ از آن به علت اختلاف حساب و برگشتی های احتمالی، یا به هر علت دیگر، قابل وصول نمی باشد، در مقابل آن ذخیره کافی در نظر گرفته شده باشد. هم چنین چنانچه مهلت وصول اقلام مربوطه بیش از حد معمول و عادی می باشد، این موضوع به

نحو مقتضی در صورت های مالی و یادداشت های پیوست آن روشن شده باشد. در هر

صورت مطالبات قابل وصول بعد از یک سال از تاریخ ترازنامه نباید جزء دارائی های جاری

در ترازنامه منظور شود.

### روش های کار

روش های کار که در مؤسسه مورد رسیدگی از لحاظ عملیات مربوط به اسناد دریافتی و

روش های حسابداری مربوط به آن اجراء می گردد، باید قبل از شروع به رسیدگی کاملاً

معلوم گردد. برای این منظور چنانچه قبلاً پرسش نامه کنترل داخلی، یا یادداشت های مربوط

به روش‌های کار صاحبکار، تهیه شده است آنها را به دقت مطالعه کنید و چنانچه این مدارک قبلاً تهیه گردیده، در موقع شروع هر قسمت از رسیدگی‌های زیر، نخست قسمت مربوطه پرسش‌نامه کنترل داخلی را تکمیل نموده و در موارد مقتضی نسبت به روش‌های کار صاحبکار یادداشت‌های کافی تهیه نمایید. سپس بر اساس اطلاعات به دست آمده به شرح فوق، اقدامات حسابرسی زیر را با توجه به مدارک حسابداری و عملیاتی صاحبکار و سیستم کنترل داخلی برقرار شده اجراء نمایید.

### سرکاربرگ‌ها

یک سرکاربرگ تهیه کنید که در آن مبلغ اسناد دریافتنی بر حسب نوع (برات، سفته، چک های مدت‌دار) و کیفیت (بازرگانی - مالی - دوستانه) و بر حسب سررسید (کمتر از یک سال یا بیش از یک سال به تفکیک سنوات) نشان داده شده باشد. جمع مبالغ مندرج در این کاربرگ باید معادل مبلغ یا مبالغ مندرج در ترازنامه باشد و در مقابل هر رقم، مبلغ مشابه سال قبل دیده شود.

در سرکاربرگ فوق به‌طور خلاصه ذکر کنید که برای برآورده ساختن هدف‌های مندرج چه اقداماتی انجام گرفته است (مثال: اثبات وجود - از طریق بازرسی عینی). در مورد اسناد دریافتنی که برای وصول یا به هر علت دیگر به بانک سپرده شده است، یک کاربرگ تهیه نمایید که در طی آن مبلغ اسناد دریافتنی سپرده شده نزد هر بانک مشخص شده باشد. چنانچه این مبالغ با تأییدیه‌های دریافتی از بانک‌ها تطبیق نمی‌نماید، در طی

صورت‌های تطبیقی اختلافات بین مبلغ مندرج در این کاربرگ را با مبلغ مندرج در تأییدیه بانک به ریز نشان دهید.

دفتر قانونی

### هدف

هدف از این قسمت از برنامه حسابرسی آن است که اطمینان حاصل شود که در نگاهداری دفتر قانونی مورد رسیدگی مقررات قانون تجارت و آئین‌نامه اجرائی مربوطه رعایت گردیده و به‌طور کلی دفتر مؤسسه قانونیت دارد. سرپرست حسابرسی و کارمندی که انجام این قسمت از کار به وی واگذار می‌شود باید با این مقررات کاملاً آشنائی داشته و به رموز دفترداری و دفترنویسی به اندازه کافی وارد باشند.

### رسیدگی‌ها

دفتر قانونی مؤسسه مورد رسیدگی را اخذ و رسیدگی کنید که از لحاظ تشریفات ثبت شرکت‌ها بدون ایراد بوده و قانوناً قابل ارائه می‌باشد. هم‌زمان رسیدگی کنید که برای سال آینده دفتر قانونی اخذ شده و نزد مرجع ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد.

یک نسخه از تراز آزمایشی چهارستونی حساب‌ها را قبل از بستن حساب‌های سال اخذ تا ضمن تطبیق با مانده‌های دفتر کل با سرکاربرگ‌های حسابرسی عطف داده شود. جمع تراز آزمایشی را کنترل کنید و رسیدگی کنید که جمع ستون‌های عملیات با سرجمع دفتر روزنامه تطبیق می‌نماید

در جریان حسابرسی داد و ستدها و هم‌چنین جهت اثبات اقلام ترازنامه، بسیاری از ارقام در حساب‌های مختلف تیک خورده و به اصطلاح کنترل شده‌اند. ضمن بررسی حساب‌های دفتر کل اطمینان حاصل کنید که کلیه حساب‌ها تحت چنین پوششی قرار گرفته است

دفتر روزنامه را به‌خصوص مورد بررسی قرار داده و هرگونه اقلام غیرعادی یا جالب توجه را یادداشت کنید و طی کاربرگ‌هایی آنها را مورد رسیدگی قرار دهید. این نوع اقلام که از طریق مذاقه به‌دست می‌آید گاه مبین معاملات غیرعادی و احتمالاً غیرمصوب می‌باشد. دقت کنید که در هر مورد عملیات مربوطه توسط مقام صلاحیت‌داری تصویب شده باشد در خاتمه عملیات حسابرسی، رسیدگی کنید که اگر اصلاحاتی بعد از اخذ تراز آزمایشی

فوق‌الذکر در دفاتر به‌عمل آمده است در کاربرگ‌های حسابرسی مورد توجه قرار گیرند. این اصلاحات را جداگانه رسیدگی کنید و اطمینان حاصل نمایید که با توجه به نتایج حاصله از رسیدگی‌های انجام شده در قسمت‌های مربوطه حسابرسی، اصلاحات مذکور ماهیتاً صحیح انجام شده باشد

گاه در مؤسسات بزرگ دفاتر قانونی در حکم پانویس گرفته شده و به صورت غیررسمی یک ردیف کامل دفاتر دیگر نیز نگاهداری می‌شود که روزمره به آنها مراجعه شود. این دفاتر ممکن است به زبان خارجی و یا به صورت کارت نگاهداری شده و گاه اصطلاحاً دفاتر مدیریت نامیده می‌شوند. در چنین حالت، دو سیستم دفاتر باید با یکدیگر عیناً تطبیق داشته باشند. اگر اختلافی بین آنها وجود دارد رسیدگی کنید که ناشی از چه نوع اقلامی می

باشد و مراتب را ضمن تهیه کاربرگ‌های مربوط به شریک مسوول حسابرسی گزارش

کنید.

منبع:

سایت اطلاع رسانی آفتاب:

[www.aftab.ir](http://www.aftab.ir)