



مدرس‌ان شریف

فصل اول

« نقش حسابرسی در اقتصاد کشور »

مقدمه

حسابرسی از طریق ارائه اظهار نظر کارشناسی مستقل نسبت به منصفانه بودن صورتهای مالی درباره وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریانهای نقدی واحد اقتصادی به ارزش آنها می افزاید. به همین دلیل، طبق قوانین بورس اوراق بهادار، صورتهای مالی شرکتهای سهامی عام باید توسط یک حسابدار رسمی (Certified Public Accountant) (CPA) مورد حسابرسی قرار گیرند.

شما با مطالعه حسابرسی، از نحوه جمع‌آوری و ارزیابی شواهد پشتوانه صورتهای مالی یک واحد اقتصادی آگاه می‌شوید. به علاوه در ارزیابی منصفانه بودن صورتهای مالی ارائه شده، شما فرصت بکارگیری تعداد زیادی اصول و مفاهیم حسابداری که در دروس حسابداری مالی یاد گرفته‌اید، را خواهید یافت.

تعریف حسابرسی

تعاریف متعددی از حسابرسی ارائه گردیده است که در اینجا به سه تعریف آن اشاره می‌شود:

تعریف اول حسابرسی: عبارت است از بررسی تحلیلی ترازنامه و صورت سود و زیان و اسناد و دفاتر حسابداری و سایر مدارکی که این صورتهای مالی بر مبنای آنها تهیه و تنظیم شده است.

تعریف دوم حسابرسی: عبارت است از هرگونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و انجام سایر بررسی‌ها که توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده آن به منظور ارائه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی انجام می‌پذیرد.

تعریف سوم حسابرسی: حسابرسی **فرآیندی منظم و سیستماتیک** جهت **جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد** درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیتها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین **درجه انطباق** این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است.

فرآیند منظم و سیستماتیک: فرآیند منظم و سیستماتیک به این نکته اشاره دارد که حسابرسی شامل هدف و مراحل رسیدن به هدف است.

گردآوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد: به معنی آزمون ادعاها و ارزیابی نتایج بدون سوگیری، نسبت به افراد یا سازمان‌هایی است که این ادعاها را اظهار کرده‌اند.

درجه انطباق‌پذیری: این امر به نزدیک بودن ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده مربوط می‌شود. اصلاح انطباق‌پذیری می‌تواند کمی یا کیفی باشد. در حسابرسی صورتهای مالی می‌توان از کسری صندوق به عنوان عدم انطباق کمی و ارائه منصفانه صورتهای مالی به عنوان انطباق‌پذیری کیفی نام برد.

تعریف چهارم حسابرسی: حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده دارایی‌ها، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت و اجرای سایر روش‌های رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کند یا خیر، گردآوری می‌کنند.

نکته ۱: مسئولیت تهیه صورتهای مالی بر عهده صاحبکار (هیات مدیره) می‌باشد.

نکته ۲: مسئولیت حسابرس ارائه اظهارنظر بر روی صورتهای مالی است.

نکته ۳: مبنای گزارش حسابرسی را رسیدگی‌های حسابرسان مستقل فراهم می‌آورد.

نکته ۴: در هر حسابرسی، بیان حدود رسیدگی مهم است. این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می‌کند، لذا بیان صریح حدود رسیدگی برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرسان استفاده می‌شود.



نکته ۵: حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی اظهارنظر نمی‌کنند و عواملی از قبیل شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار، حسابرسی‌های انجام شده در سال‌های گذشته و اعتقاد به درستکاری مدیران برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی توسط حسابرسان کافی نیست.

نکته ۶: شواهد گردآوری شده توسط حسابرسان در طول رسیدگی، اثبات خواهد کرد که دارایی‌ها مندرج در ترازنامه واقعاً وجود دارد، شرکت مالک این دارایی‌ها است و ارزیابی آن‌ها براساس اصول پذیرفته شده حسابداری انجام شده است.

نکته ۷: انتخاب مناسب‌ترین روش‌های حسابرسی برای هر کار، مستلزم کاربرد قضاوت و تجربه حرفه‌ای است.

مثال ۱: حسابرسی عبارت است از:

- ۱) هرگونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری
 - ۲) بررسی مستقل ترازنامه و صورت سود زیان و اسناد و دفاتر حسابداری
 - ۳) بررسی تحلیلی حساب‌ها و مشاهده شخص حسابرس از سازمان مربوطه
 - ۴) بررسی تحلیلی صورت‌های مالی و اسناد و دفاتر حسابداری و سایر مدارک مرتبط با صورت‌های مالی
- پاسخ: گزینه «۴» گزینه ۱ و ۲ و ۳ تعریف حسابرسی را ناقص بیان نموده اما گزینه ۴ تعریف حسابرسی را به طور کامل اظهار نموده است.

مثال ۲: کدام یک از موارد زیر جزء تعریف حسابرسی نمی‌باشد؟

- ۱) فرایند سیستماتیک
 - ۲) رسیدگی به دفاتر حسابداری
 - ۳) استانداردهای حسابرسی
 - ۴) بررسی تحلیلی ترازنامه و صورت سود و زیان
- پاسخ: گزینه «۳» تمام موارد ۱ و ۲ و ۴ جزء تعریف حسابرسی می‌باشد تنها گزینه‌ای که جزء تعریف حسابرسی نمی‌باشد گزینه ۳ می‌باشد.

مثال ۳: کدام یک از جملات زیر صحیح نیست؟

- ۱) مبنای گزارش حسابرسی را رسیدگی‌های حسابرسان مستقل فراهم می‌آورد.
 - ۲) بیان حدود رسیدگی، برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرسان است.
 - ۳) اعتقاد به درستکاری مدیران برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی کافی نیست.
 - ۴) حسابرسان با توجه به شناخت از فعالیت صاحبکار نسبت به صورت‌های مالی اظهار می‌کنند.
- پاسخ: گزینه «۴» حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی اظهارنظر نمی‌کنند و عواملی از قبیل شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار، حسابرسی‌های انجام شده در سال‌های قبل و اعتقاد به درستکاری مدیران برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی توسط حسابرسان کافی نیست.

نکته ۸: هدف از رسیدگی صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل، ارائه اظهارنظر حرفه‌ای در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی است مبنی بر اینکه صورت‌های مالی مزبور وضعیت مالی و نتایج عملیات و تغییر در وضعیت مالی را مطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری منعکس می‌سازد.

حسابرسی و ادعاهای مدیریت

ادعاها به عنوان اظهارات مدیریت درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی می‌باشند. ادعاهای صورت‌های مالی را می‌توان به ۵ گروه طبقه بندی نمود:

- ۱- وجود یا رخداد: منظور از وجود یا رخداد این است که آیا تمامی دارایی‌ها و حقوق (اعم از حقوق اعتباردهندگان و حقوق مالکان) انعکاس یافته در ترازنامه واقعاً وجود دارند و آیا تمامی معاملاتی که در صورت سود و زیان نمایش داده شده‌اند رخ داده است؟
- ۲- کامل بودن: منظور از کامل بودن این است که آیا دارایی و حقوق (اعم از اعتباردهندگان و حقوق مالکان) یا معاملاتی از صورت‌های مالی حذف شده است؟
- ۳- حقوق و تعهدات: منظور از حقوق و تعهدات این است که آیا دارایی‌های منعکس شده در ترازنامه متعلق به واحد اقتصادی می‌باشند؟ و آیا بدهی‌های گزارش شده، تعهدات واحد اقتصادی در تاریخ ترازنامه می‌باشند؟
- ۴- تخصیص یا ارزشیابی: منظور از تخصیص یا ارزشیابی این است که آیا دارایی و حقوق (اعم از حقوق اعتباردهندگان و حقوق مالکان) بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری به درستی ارزشیابی شده‌اند؟ و آیا مبالغ به طور منصفانه بین ترازنامه و صورت سود و زیان تخصیص یافته‌اند؟ (به عنوان مثال، بهای تمام شده دارایی در مقابل هزینه استهلاک دارایی).
- ۵- ارائه و افشا: منظور از ارائه و افشا این است که آیا طبقه‌بندی‌هایی مانند طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری و هم چنین درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی به درستی در صورت‌های مالی انعکاس یافته‌اند و آیا افشای یادداشت‌های همراه گمراه کننده نبودن صورت‌های مالی کافی می‌باشند؟



ارتباط ادعاها و تحریف در صورت‌های مالی

ادعاها	نمونه‌ای از تحریف	تحریف احتمالی حساب فروش
۱- وجود یا رخداد	معاملاتی ثبت شده‌اند که اتفاق نیفتاده‌اند.	فروش ساختگی در دفاتر ثبت شده است.
۲- کامل بودن	معاملاتی که اتفاق افتاده ثبت نشده‌اند.	فروش انجام شده به یک مشتری گزارش نشده است.
۳- حقوق و تعهدات	معاملات قبل از انتقال مالکیت ثبت می‌شوند.	کالای امانی ارسالی، در زمره فروش ثبت شده است.
۴- ارزشیابی و تخصیص	معاملات به گونه‌ای نادرست ارزشیابی شده‌اند.	محاسبات صورت‌حساب فروش نادرست است.
۵- چگونگی ارائه و افشا	معاملات نادرست طبقه‌بندی شده است.	فروش‌های داخلی و خارجی از یکدیگر تفکیک نشده است.

ادعاهای فروش در صورت‌های مالی

حقوق مالکانه و تعهدات: فروش‌های ثبت شده فقط معاملات فروش را نشان می‌دهد.

وقوع: فروش‌های ثبت شده برای کالایی است که تحویل مشتریان شده است.

کامل بودن: تمام معاملات فروش اتفاق افتاده ثبت شده است.

ارزشیابی: فروش‌ها به درستی صورت‌حساب و ثبت شده‌اند.

اندازه‌گیری: فروش‌ها به مبلغی درست ثبت و برای دوره مربوط ثبت شده است.

چگونگی ارائه و افشاء: فروش‌ها طبق اصول حسابداری ثبت و افشاء شده‌اند.

نکته ۹: وجود: آیا دارایی‌ها و بدهی‌های مندرج در صورتهای مالی در تاریخ ترازنامه در دفاتر وجود دارند.

نکته ۱۰: حقوق مالکانه و تعهدات: آیا دارایی‌ها و بدهی‌های مندرج در صورتهای مالی در تاریخ ترازنامه، متعلق به واحد مورد رسیدگی و یا در تعهد آن می‌باشد.

نکته ۱۱: وقوع: آیا معاملات یا رویدادهای مندرج در صورتهای مالی، در طول دوره مالی رخ داده و به واحد مورد رسیدگی مربوط است.

نکته ۱۲: کامل بودن: دارایی، بدهی، معامله یا رویدادی مالی که ثبت نشده یا از قلم افتاده باشد، وجود ندارد.

نکته ۱۳: ارزشیابی: آیا دارایی‌ها و بدهی‌های مندرج در صورتهای مالی، طبق استانداردهای حسابداری ارزشیابی و ثبت شده است.

نکته ۱۴: اندازه‌گیری: هر معامله یا رویدادهای مالی به مبلغ صحیح ثبت شده و درآمدها و هزینه‌ها به طور صحیح، به دوره مربوط تخصیص یافته است.

نکته ۱۵: ارائه و افشاء: آیا هر یک از اقلام مندرج در صورتهای مالی، بر اساس استانداردهای حسابداری افشاء، گروه بندی و توصیف شده است.

مثال ۴: کدام مورد جزء ادعاهای مدیریت نمی‌باشد؟

وجود (۱)	رخداد (۲)	کامل بودن (۳)	ثبت (۴)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

۴- تخصیص یا ارزشیابی ۵- ارائه و افشاء می‌باشد.

تفاوت حسابداری و حسابرسی

اگر چه تفاوت‌های بسیاری در زمینه وظیفه حسابداری و حسابرسی وجود دارد ولیکن آن چه در تفاوت بین این دو بیشتر مشهود است را می‌توان به ۵ دسته زیر طبقه بندی نمود:

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

۲- حسابداری معاملات و فعالیت‌های مالی را به طور روزانه در دفاتر ثبت می‌کند، در صورتیکه حسابرس به صورت مقطعی و یا فقط در آخر سال مالی رسیدگی می‌نماید.

۳- حسابرس نسبت به حسابها و صورتهای مالی که رسیدگی کرده گزارش تهیه می‌نماید، ولی حسابداری معمولاً گزارشی ضمیمه حسابهایی که تهیه نموده است نمی‌کند.

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

۵- حسابداری نسبت به صحت مانده دفاتر حساب و تطبیق آنها با مانده واقعی تردیدی به خود راه نمی‌دهد، مگر آنکه ظاهر آن حسابها مشکوک و یا اشتباه باشد (مثلاً جمع دو طرف تراز دفتر کل با هم برابر نباشد) ولی حسابرس ارقام و عملیات حسابداری را دقیقاً کنترل کرده و تا آنجا که لازم بدانند آنها را با اسناد و مدارک موجود تطبیق می‌نماید.

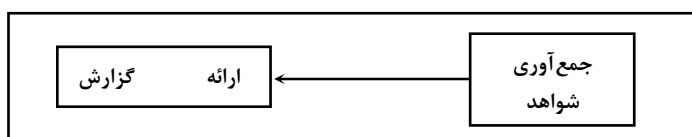
نقش اعتباردهی حسابرسی

دلیل اصلی وجود حسابرسی مستقل، وظیفه اعتباردهی آن است. اعتبار دادن به صورتهای مالی، به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آنهاست. اعتباردهی شامل دو مرحله یا دو بخش متمایز است: اول اینکه حسابرس مستقل، بایستی صورتهای مالی را مورد رسیدگی قرار دهد. این رسیدگی مدارک عینی فراهم می‌سازد که حسابرس با توجه به آن قادر می‌شود نظر خود را در مورد صورتهای مالی ارائه کند. دوم انتشار گزارش حسابرسی است که در آن حسابرس نظر حرفه‌ای خود را در مورد مطلوبیت و قابل اعتماد بودن صورتهای مالی به اطلاع استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌رساند.

نکته ۱۶: پس اعتبار دهی شامل دو مرحله می‌باشد:

- ۱- جمع‌آوری شواهد حسابرسی (بررسی)
- ۲- ارائه گزارش حسابرسی (اظهارنظر)

نقش اعتبار دهی



در اینجا این سؤال پیش می‌آید که چه کسی صلاحیت اجرای نقش اعتباردهی یا اظهار نظر در مورد صورتهای مالی را دارد؟ به عنوان پاسخی مختصر می‌توان گفت، افرادی که به صورتهای مالی اعتبار می‌بخشند باید هم دارای صلاحیت فنی لازم برای اجرای یک رسیدگی، و هم مستقل از شرکت مورد رسیدگی باشند، تا جامعه نسبت به واقع بینی و بیطرفی آنان اطمینان حاصل کنند. به همین دلیل حسابرسان در حین رسیدگی‌ها کوشش می‌کنند که استقلال واقعی و ظاهری خود را حفظ کنند.

نکته ۱۷: منظور از صلاحیت فنی لازم، این است که حسابرس از دانش لازم جهت اظهارنظر حرفه‌ای برخوردار باشد.

نکته ۱۸: منظور از مستقل بودن این است که حسابرس در تأیید یا رد صورتهای مالی نفع شخصی نداشته باشد.

نکته ۱۹: حسابرسی منظم و سالانه توسط حسابرسان مستقل، بهترین نوع حفاظت از منافع عموم را عرضه می‌دارد.

نکته ۲۰: آن گروه از صورتهای مالی که توسط مدیریت شرکت تهیه و قبل از حسابرسی حسابرسان مستقل به استفاده‌کنندگان خارج از شرکت ارائه می‌شود، اعتبار کمی دارد.

مثال ۵: مهم‌ترین نقش حسابرسان در رسیدگی به صورتهای مالی کدام یک از موارد زیر است؟

(۱) اصلاح صورتهای مالی

(۲) اعتباردهی به صورتهای مالی

(۳) اطلاع استفاده‌کنندگان از ایرادات موجود در صورتهای مالی

(۴) اطمینان دادن نسبت به رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی

پاسخ: گزینه «۲» دلیل اصلی جود حرفه حسابرسی مستقل، وظیفه اعتباردهی آن است.

مثال ۶: منظور از اعتباردهی حسابرسان عبارت است از ایجاد اطمینان نسبت به:

(۱) رعایت الزامات قانونی

(۲) قابلیت اتکای صورتهای مالی

(۳) عدم وجود تقلب در شرکت مورد رسیدگی

(۴) عدم وجود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورتهای مالی

پاسخ: گزینه «۲» اعتبار دادن به صورتهای مالی، به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آنهاست.

مثال ۷: حسابرسان به خاطر کدام دلیل زیر است که در حین رسیدگی‌ها کوشش می‌کنند مستقل به نظر برسند؟

(۱) حفظ استقلال ظاهر

(۲) رسیدن به استقلال واقعی

(۳) حفظ اعتبار حرفه نزد جامعه

(۴) رعایت دومین استاندارد عمومی حسابرسی

پاسخ: گزینه «۳» اعتباردهندگان به صورتهای مالی باید دارای صلاحیت فنی لازم و هم مستقل از شرکت مورد رسیدگی باشند که جامعه نسبت به واقع بینی و بی‌طرفی آنان اطمینان حاصل کند و به خاطر همین حسابرسان در حین رسیدگی‌ها کوشش می‌کنند که استقلال واقعی و ظاهری خود را حفظ کنند.

هدف‌های حسابرسی

حسابرسی از نظر هدف‌ها و عملکرد در مقاطع زمانی مختلف تغییراتی یافته است، اما امروزه به معنایی خاص و با اندکی اختلاف، در سراسر جهان بکار می‌رود. هدف اصلی از حسابرسی در سال‌های قبل از قرن بیستم، کشف تقلب بود. اما در نیمه اول قرن بیستم، هدف حسابرسی از کشف تقلب فاصله گرفت و به سوی هدف جدید، یعنی تعیین این که آیا صورت‌های مالی، تصویری مطلوب از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را ارائه می‌دهد یا خیر، تغییر کرد.

کج مثال ۸: ضرورت وجود اعتباردهی به صورت‌های مالی کدام موارد زیر است؟

- ۱) تامین اطمینان از برملا شدن هرگونه تقلب در صورت وجود
 - ۲) ایجاد امکانی برای سلب مسئولیت مدیریت در قبال نقایص صورت‌های مالی
 - ۳) تعیین مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی
 - ۴) اطمینان از کاربرد درست روشهای حسابداری در ارائه صورت‌های مالی
- پاسخ: گزینه «۳» دلیل ضرورت وجود اعتباردهی به صورت‌های مالی تعیین مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی است.

پیدایش فنون نمونه‌گیری

در سال‌های اولیه حرفه حسابرسی، حسابرسی رایج شامل بررسی کامل تمام معاملات می‌شد. اما حدود سال ۱۹۰۰ (ابتدای قرن بیستم) و همزمان با توسعه سریع شرکت‌های بزرگ در انگلستان و آمریکا، حسابرسان فنون نمونه‌گیری را به کار گرفتند. این شیوه نوین رسیدگی، حسابرسی را از اثبات تمام معاملات به آزمون معاملات انتخاب شده تغییر یافت.

کنترل‌های داخلی به عنوان مبنای آزمون و نمونه‌گیری

حسابرسان با کسب تجربه در مورد فنون نمونه‌گیری، به اهمیت سیستم کنترل داخلی پی‌بردند. در واقع هرچه سیستم کنترل داخلی قوی‌تر باشد، رسیدگی کمتری توسط حسابرسان لازم است و هرچه سیستم کنترل داخلی ضعیف باشد باید حدود آزمون‌های خود را حسابرس افزایش دهد.

مراحل تکامل حسابرسی

- مراحل اصلی تکامل حسابرسی در قرن بیستم در یک نظر کلی و اجمالی به شرح زیر است
- ۱- تغییر هدف به تعیین مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی
 - ۲- افزایش مسئولیت حسابرس در برابر اشخاص ثالث مانند سازمان‌های دولتی، بورس اوراق بهادار، اعتباردهندگان، بانک‌ها و سرمایه‌گذاران
 - ۳- تغییر در روش‌های حسابرسی، از رسیدگی تمام معاملات به استفاده از فنون نمونه‌گیری
 - ۴- تشخیص ضرورت ارزیابی سیستم کنترل داخلی برای تعیین میزان آزمون‌ها و نمونه‌گیری
 - ۵- تهیه روش‌های جدید حسابرسی برای استفاده در سیستم‌های کامپیوتری و استفاده از کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرسی
 - ۶- تشخیص حسابرسان به ضرورت حفاظت از خود در برابر موج دعاوی حقوقی
 - ۷- افزایش تقاضا برای افشای به موقع اطلاعات مطلوب و نامطلوب مربوط به هر یک از شرکت‌های سهامی عام

کج مثال ۹: کدام مورد جزء مراحل تکامل حسابرسی نمی‌باشد؟

- ۱) تغییر هدف به تعیین مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی
 - ۲) تهیه روش‌های جدید حسابرسی برای استفاده در سیستم‌های کامپیوتری
 - ۳) تشخیص ضرورت ارزیابی سیستم کنترل داخلی برای تعیین میزان آزمون‌ها
 - ۴) هر سه مورد
- پاسخ: گزینه «۴» هر سه مورد جزء مراحل تکامل حسابرسی می‌باشد.

عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی

- ۱- تضاد منافع بالقوه بین مالکان و مدیران: تضاد منافع بین کارگزاران (مالکان) و کارگزاران (مدیران) باعث می‌شود حسابرس مستقل با حضوری درایتمندان، هرگونه حرکات سوء مدیریت را پیشگیری و یا کشف نماید.
- ۲- توسعه دامنه مبادلات اقتصادی: در مواردی که استفاده کنندگان از صورت‌های مالی احساس نمایند که تصمیماتی که می‌گیرند آینده اقتصادی و یا ثروت آتی آنها را به طور عمده تحت تأثیر قرار خواهد داد، تلاش می‌کنند قبل از اتخاذ تصمیم، از درست بودن و کیفیت اطلاعات موجود، اطمینان منطقی حاصل نمایند. کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی محرز نمی‌شود مگر اینکه شخص مستقلی به نام حسابرس مستقل آنها را حسابرسی کرده باشد.



۳- پیچیدگی صورتهای مالی: با توسعه شرکتهای سهامی و گسترش دامنه فعالیت آنها و پیچیده شدن معاملات تجاری، اطلاعات مندرج در صورتهای مالی پیچیده می شود، ولیکن استفاده کنندگان از صورتهای مالی این توان را پیدا نمی کنند که از کلیه اطلاعات در راستای منافع استفاده نمایند. زیرا پیچیدگی صورتهای مالی سبب می گردد مدیران شرکت به سادگی بتوانند آثار تحریفات در صورتهای مالی را پنهان سازند. لذا مکانیزمی لازم است تا به استفاده کنندگان از صورتهای مالی اطمینان منطقی دهد که صورتهای مالی عاری از هرگونه تحریف و اشتباهات عمده می باشند. این مکانیزم چیزی جز حسابرسی صورتهای مالی نمی باشد.

۴- عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات مالی و تهیه کنندگان اطلاعات: به علت تعداد زیاد مالکان واحدهای اقتصادی، امکان نظارت و بازرسی اطلاعات، و اسناد و مدارک شرکت برای تک تک مالکان میسر نیست و سرمایه گذاران به صورت مستقیم به اطلاعات اولیه مورد نیاز دسترسی ندارند و نمی توانند شخصاً از کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی اطمینان منطقی، حاصل کنند. لذا از یک شخص ثالث به عنوان حسابرسی مستقل دعوت می شود، نسبت به صورتهای مالی شرکت مورد نظر اظهار نظر نموده و صحت و سقم اطلاعات صورتهای مالی را تأیید نماید.

۵- الزامات قانونی یا اصرار یک عامل ذینفع مانند بانکها

که مثال ۱۰: کدام یک از موارد زیر از عوامل ایجاد تقاضا برای خدمات حسابرسی نیست؟

- (۱) تضاد منافع (۲) مسئولیت قانونی حسابرسان (۳) پیچیدگی صورتهای مالی (۴) توسعه دامنه مبادلات اقتصادی
- پاسخ: گزینه «۲» موارد ۱ و ۳ و ۴ همگی جزء عوامل تقاضا برای خدمات حسابرسی می باشد اما گزینه ۲ ربطی به عوامل تقاضا برای خدمات حسابرسی ندارد.

انواع حسابرسان

- ۱- حسابرسان مستقل
۲- حسابرسان داخلی
۳- حسابرسان دیوان محاسبات (حسابرسی دولتی)
۴- ممیزان دارایی (کارشناسان ارشد مالیاتی)
۵- بازرس قانونی
- حسابرسان مستقل: اشخاصی هستند مستقل از واحد مورد رسیدگی که به دعوت صاحبان سهام و یا اشخاص حقیقی یا حقوقی و یا به حکم قانون انتخاب می شوند و وظیفه آنها اعتباردهی به صورتهای مالی و اظهار نظر نسبت به آنها می باشد و گزارش خود را به دعوت کننده یا هر شخص حقیقی یا حقوقی که او را تعیین نموده است گزارش می دهد.

که مثال ۱۱: حسابرسان مستقل به چه کسی گزارش می دهد؟

- (۱) هیات مدیره
(۲) کمیته حسابرسی هیات مدیره
(۳) مجمع عمومی صاحبان سهام
(۴) هر شخص یا مرجعی که او را انتخاب کرده است.
- پاسخ: گزینه «۳» حسابرسان مستقل گزارش خود را به دعوت کننده یا هر شخص حقیقی یا حقوقی که او تعیین نموده است گزارش می دهد.
- حسابرسان داخلی: تقریباً هر شرکت بزرگ، یک واحد حسابرسی داخلی دارد که هدف اصلی آن بازرسی و ارزیابی موثر بودن نحوه انجام وظایف محوله به واحدهای گوناگون شرکت است. کارکنان حسابرسی داخلی، زیر نظر کمیته حسابرسی هیات مدیره یا مدیرعامل هستند و بخش عمده ای از کار آنها، حسابرسی عملیاتی است. اگرچه این افراد در استخدام واحد مورد رسیدگی هستند و گزارش آنها به مدیریت شرکت ارائه می شود، ولیکن لازم است مستقل از رؤسای قسمتها و سایر مدیرانی باشند که کار آنها را بررسی می کنند.

نکته ۲۱: حسابرسان داخلی یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می شود.

نکته ۲۲: ارزیابی و بررسی کفایت و اثر بخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است.

نکته ۲۳: وجود یک واحد حسابرسی داخلی موثر معمولاً سبب تعدیل نوع و ماهیت و زمان بندی اجرای روشهای حسابرسی و کاهش حدود روشهای مورد اجرای حسابرسان مستقل می شود. اما هرگز نمی تواند به طور کامل جایگزین آنها شود.

جدول مقایسه حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی

نکته ۲۴:

حسابرسان داخلی	حسابرسان مستقل
توسط مدیر عامل انتخاب می شود.	توسط مجمع عمومی صاحبان سهام انتخاب می شود.
گزارش خود را به مدیر عامل، هیات مدیره یا کمیته حسابرسی ارائه می دهد.	گزارش خود را به هر شخص یا مرجعی که او انتخاب کرده است ارائه می دهد.
کارمند واحد مورد رسیدگی است.	کارمند واحد مورد رسیدگی نیست.
هدف وی، حصول اطمینان از کفایت و اثربخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و انجام صحیح وظایف در قسمت های مختلف سازمان است.	هدف وی، حصول اطمینان از ارائه مطلوب صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری است.
وظایف وی گسترده و به تمام قسمت های سازمان معطوف می شود.	وظایف وی چندان گسترده نیست.
نیازی به استقلال نسبت به واحد مورد رسیدگی ندارد.	باید نسبت به واحد مورد رسیدگی استقلال داشته باشد.



حسابرسان دیوان محاسبات: کار حسابرسان دیوان محاسبات شامل هم حسابرسی رعایت و هم حسابرسی عملیاتی است که در سازمانهای دولتی به منظور تعیین انطباق صرف اعتبارات طرحها با مقاصد از پیش تعیین شده به منظور ارزیابی تأثیر و کارایی طرحهای دولتی انجام می‌پذیرد. حسابرسان دیوان محاسبات، شرکتهای طرف قراردادهای دولتی را رسیدگی می‌کنند، تا صحت پرداختهای دولت طبق قرارداد را تأیید کنند.

🕒 **نکته ۲۵:** فرآیند کار دیوان محاسبات با تنظیم لایحه تفریغ بودجه و ارائه به مجلس شورای اسلامی خاتمه می‌یابد.

📌 **مثال ۱۲:** حسابرسی شرکتهای دولتی ایران توسط کدام یک از اشخاص یا مراجع زیر صورت می‌گیرد؟

- (۱) دیوان محاسبات کشور
(۲) سازمان حسابرسی کل کشور
(۳) کارشناسان رسمی دادگستری
(۴) بازرس قانونی منتخب مجمع عمومی صاحبان سهام

✅ **پاسخ:** گزینه «۱» کار اصلی دیوان محاسبات، رسیدگی به کلیه‌ی درآمدها، هزینه‌ها دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورتهای مالی بنگاههای دولتی از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین و ضوابط لازم‌الاجرا، در این زمینه می‌باشد.

ممیزان مالیاتی: ممیزان مالیاتی به حسابرسی رعایت اظهار نامه‌های مالیاتی افراد و شرکتهای می‌پردازند، تا انطباق محاسبه درآمد و پرداخت مالیات را با قانون تعیین کنند. به عبارت دیگر وظیفه ممیزان مالیاتی حسابرسی رعایت است.

بازرس قانونی: طبق قانون تجارت، انتخاب بازرس قانونی برای شرکت سهامی عام الزامی است. بازرس قانونی، فردی است که طبق مقررات قانون تجارت توسط مجمع عمومی صاحبان سهام و تحت شرایط خاص تعیین می‌شود. طبق قانون تجارت اهم وظایف بازرس قانونی به شرح زیر است:

- الف - تأیید صحت و سقم صورتهای مالی ارائه شده به مجمع عمومی صاحبان سهام از طرف هیات مدیره شرکت.
ب - اظهار نظر نسبت به گزارش فعالیت‌های هیات مدیره که به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه می‌شود.
ج - حصول اطمینان از رعایت حقوق صاحبان سهام به‌طور یکسان
د - دعوت مجمع عمومی صاحبان سهام در شرایط خاص
ث - گزارش وقوع جرم در شرکت به محاکم قضایی و اولین مجمع عمومی
چ - آگاه ساختن مجمع عمومی در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند.

📌 **مثال ۱۳:** طبق مقررات قانون تجارت ایران، رسیدگی به صورتهای مالی شرکت سهامی عام توسط کدام یک از اشخاص زیر است؟

- (۱) کارشناس رسمی دادگستری
(۲) بازرس قانونی منتخب مجمع عمومی صاحبان سهام
(۳) مجمع عمومی صاحبان سهام
(۴) حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

✅ **پاسخ:** گزینه «۲» بازرس قانونی فردی است که طبق مقررات قانون تجارت توسط مجمع عمومی صاحبان سهام و تحت شرایط خاص تعیین می‌شود.

انواع حسابرسی

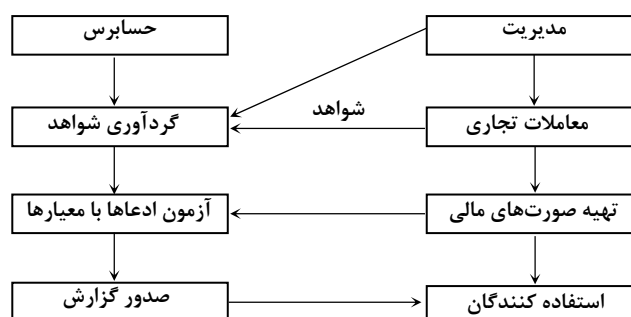
۱- انواع حسابرسی از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی

الف - حسابرسی صورتهای مالی ب - حسابرسی رعایت (بازرسی) ج - حسابرسی عملیاتی (عملکرد)

الف - حسابرسی صورتهای مالی: در حسابرسی صورتهای مالی، هدف تعیین مطابقت نحوه تهیه صورتهای مالی (شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد) با استانداردهای حسابداری است و استفاده‌کنندگان از آن، مدیریت، سرمایه‌گذاران، بانکها، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و سازمانهای دولتی می‌باشند.

🕒 **نکته ۲۶:** مراحل رسیدن به هدف در حسابرسی صورتهای مالی شامل برنامه‌ریزی، اجرای آزمون‌ها و گزارشگری است.

تصویر کلی حسابرسی صورتهای مالی



کج مثال ۱۴: معیار مورد استفاده در حسابداری صورت‌های مالی کدام یک از موارد زیر است؟

- (۱) عرف (۲) قوانین موضوعه (۳) استانداردهای حسابداری (۴) استانداردهای حسابداری

پاسخ: گزینه «۳» در حسابداری صورت‌های مالی، ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و کنش‌های اقتصادی، به اظهارات ضمنی یا صریح مدیریت اطلاق می‌شود که در قالب صورت‌های مالی تجسم می‌یابد که معیار اصلی حسابداری در خصوص صورت‌های مالی استانداردهای حسابداری می‌باشد.

ب - حسابداری رعایت: عبارتست از فرآیند سیستماتیک جمع‌آوری شواهد به منظور تعیین تطابق موضوع مورد رسیدگی با قانون، دستورالعمل و مقررات و گزارش نتایج به افراد ذینفع. این نوع حسابداری می‌تواند بصورت پروژه‌ای جداگانه یا همراه با صورت‌های مالی انجام شود. مصداق این نوع رسیدگی‌ها، حسابداری حساب‌رسان دیوان محاسبات عمومی و یا رسیدگی‌های ممیزان مالیاتی می‌باشد. انجام حسابداری ضمنی و بررسی اجرای کنترل‌ها، نوعی حسابداری رعایت است. بر این اساس گفته می‌شود که حسابداری رعایت جزء لاینفک حسابداری صورت‌های مالی می‌باشد.

نکته ۲۷: در حسابداری رعایت هدف میزان انطباق اطلاعات با قوانین و مقررات می‌باشد.

کج مثال ۱۵: معیار مورد استفاده در حسابداری رعایت کدامیک از موارد زیر است؟

- (۱) عرف (۲) قوانین موضوعه (۳) استانداردهای حسابداری (۴) استانداردهای حسابداری

پاسخ: گزینه «۲» حسابداری رعایت به بررسی میزان انطباق اطلاعات و فعالیت‌های مالی با قوانین وضع شده، ضوابط، دستورالعمل‌ها و بخش‌نامه‌ها می‌پردازد در این نوع حسابداری هدف میزان انطباق اطلاعات با قوانین و مقررات می‌باشد.

ج - حسابداری عملیاتی: عبارتست از فرآیند منظم و سیستماتیک ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج یافته‌ها همراه با پیشنهادات به منظور بهبود آتی عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر به افراد ذینفع. در حسابداری عملیاتی افراد ذینفع غالباً درون سازمانی می‌باشند.

حدود حساب‌رسان عملیاتی اغلب از روی نمودار سازمانی تعیین می‌شود و در مقایسه با حسابداری صورت‌های مالی یا رعایت، مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است. حسابداری حساب‌رسان داخلی و حساب‌رسان دیوان محاسبات از نوع عملیاتی می‌باشد. (این حساب‌رسان حسابداری رعایت نیز انجام می‌دهند). در بعضی از متون به ویژه آنهایی که تابع ادبیات حسابداری در انگلستان هستند از کلمه حسابداری مدیریت (عملکرد) به جای حسابداری عملیاتی استفاده شده است. اگرچه حسابداری عملکرد عملاً همان حسابداری عملیاتی است اما تعبیر حسابداری مدیریت (عملکرد) این ایده را به شنونده منتقل می‌کند که در واقع این حسابداری کارایی مدیران را مورد رسیدگی قرار می‌دهد.

نکته ۲۸: محصول نهایی حسابداری عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادی برای بهبود عملیات شرکت است.

بنابراین سه هدف کلی برای حسابداری عملیاتی وجود دارد:

- ۱- ارزیابی عملکرد: به منظور اطمینان یافتن از دست‌یابی به اهداف و اجرای برنامه‌ها و سیاست‌های مدیریت، ارزیابی عملکرد با مقایسه بین عملکرد واقعی و اهداف تعیین شده صورت می‌گیرد. در زیر به مصداق‌هایی از ارزیابی عملکرد اشاره می‌شود:
 - اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات.
 - اطمینان یافتن از تاکید بر رضایت مشتریان و استفاده‌کنندگان خدمات و محصولات
 - اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستم‌های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان
 - اطمینان یافتن از پیش‌بینی و به کارگیری سیستم ارزیابی و بازخور مناسب در سازمان
 - اطمینان یافتن از اتکا به گزارش‌های عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم‌گیری مدیریت
- ۲- شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات: منظور از بهبود عملیات، افزایش رعایت صرفه اقتصادی (اقتصادی بودن)، کارایی، اثربخشی و حفاظت محیط زیست می‌باشد.

صرفه اقتصادی: عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب.

کارایی: عبارت است از نسبت نتایج به دست آمده از عملیات به منابع مصرف شده (نسبت ستانده به داده)

اثربخشی: عبارت است از میزان دستیابی به هدف‌ها

حفاظت محیط زیست: عبارت است از انجام عملیات و دستیابی به اهداف بدون وارد کردن کوچکترین خسارت به محیط زیست.

۳- ارائه راهکارها و پیشنهادات لازم برای بهبود عملیات: در حسابداری عملیاتی، گزارش حسابداری به مدیریت بالاتر ارسال می‌شود. بنابراین در کل یک سازمان، استقلال حسابداری عملیاتی جایگاه مشخصی ندارد. گرچه حسابداری از واحدهای مورد حسابداری بایستی استقلال داشته باشد. به دلیل آنکه معیارهای ارزیابی عملیات و نوع گزارش و اطلاعات مورد نیاز از تنوع زیادی در سازمان و بخش‌های مختلف آن برخوردار است، حسابداری عملیاتی نسبت به دو نوع حسابداری دیگر از قضاوت شخصی بیشتری بهره می‌گیرد.

نکته ۲۹: در حسابرسی عملیاتی، یک معیار جامع، قابل قبول و فراگیر برای تمام مؤسسات وجود ندارد به همین دلیل تعیین معیارها برای ارزیابی در این نوع حسابرسی جنبه‌ی ذهنی دارد و این احتمال وجود دارد که نظر شخصی نیز در آن اعمال شود. در نتیجه این نوع حسابرسی نسبت به حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی، مستلزم کاربرد قضاوت حرفه‌ای بیشتری است.

نکته ۳۰: در حسابرسی عملیاتی لزومی به استقلال حسابرس وجود ندارد تا آنجا که حسابرس می‌تواند کارمند واحد مورد رسیدگی نیز باشد.

مثال ۱۶: ارزیابی معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان، موضوع کدام نوع حسابرسی می‌باشد؟

(۱) حسابرسی صورت‌های مالی (۲) حسابرسی رعایت (۳) حسابرسی عملیاتی (۴) حسابرسی مدیریت

پاسخ: گزینه «۳» در حسابرسی عملیاتی هدف، ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات سازمان است و ابزاری مفید برای شناسایی نارسایی‌ها، جلوگیری از اتلاف منابع، افزایش توان رقابتی و ارائه خدمات بهتر می‌باشد.

مقایسه حسابرسی عملیاتی با حسابرسی صورت‌های مالی

این دو حسابرسی تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای با هم دارند. گرچه در موارد بسیاری از مراحل کار مثل: برنامه‌ریزی، کنترل و سرپرستی، شناسایی واقعیت‌ها، تجزیه و تحلیل و مستند سازی، تدوین و ارائه پیشنهاد و گزارشگری نتایج مشابه هم هستند، اما از تفاوت‌های عمده می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- هدف حسابرسی مالی، ارائه اظهارنظر حرفه‌ای در خصوص صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی است گرچه حسابرس در حین شناخت از سیستم کنترل داخلی، ممکن است نظرات و پیشنهادهای مشخصی را در قالب نامه مدیریت تهیه و به صاحبکار تحویل نماید، در حالیکه هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهاد است.

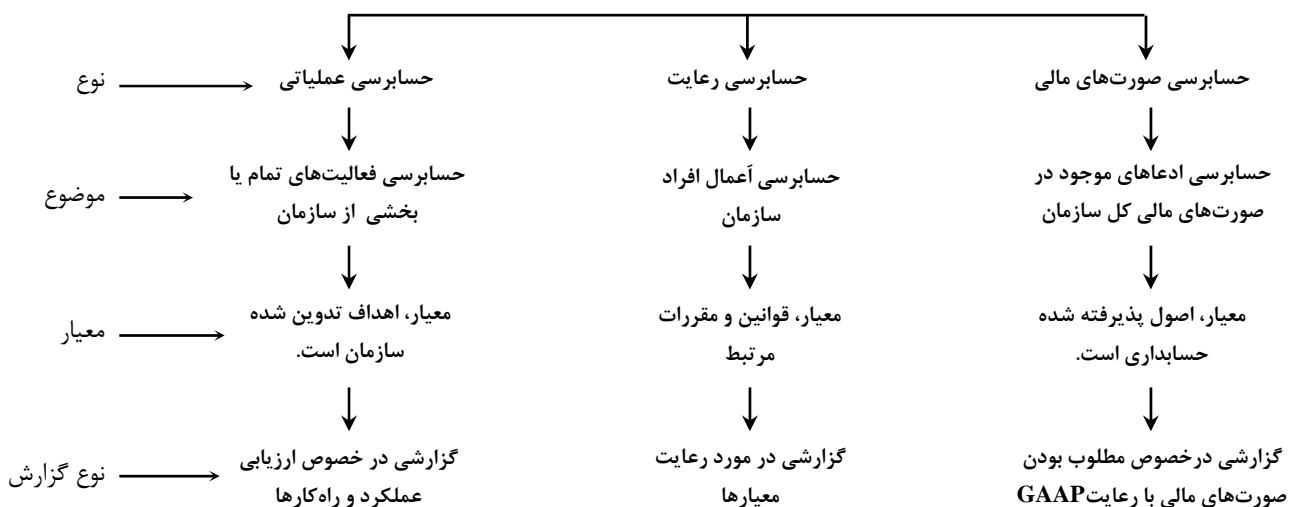
۲- حسابرسی عملیاتی می‌تواند در مورد بخش‌های مختلف سازمان به طور جداگانه و یا کل سازمان و براساس نیاز و درخواست صورت گیرد، در حالی که حسابرسی مالی مربوط به کل سازمان می‌باشد.

۳- نوع گزارش حسابرسی عملیاتی براساس نیاز و درخواست ممکن است متنوع و براساس معیارهای اندازه‌گیری مختلف، تهیه شده باشد، اما گزارش حسابرسی مالی براساس چارچوب مشخص و استاندارد تهیه می‌شود.

۴- گزارش حسابرسی مالی برای افراد برون سازمانی، قابلیت اطمینان و اتکا نسبت به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی ایجاد می‌نماید و نوع گزارش آنان می‌تواند بر تصمیمات افراد برون سازمانی و بر تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی تاثیرگذار باشد، اما گزارش حسابرسی عملیاتی بیشتر سیاست‌ها و تصمیمات مدیران سازمان را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

۵- در حسابرسی صورتهای مالی، حسابرس حتماً ضمن رعایت استانداردهای حسابرسی بایستی از استقلال عملی و ذهنی برخوردار باشد، اما در حسابرسی عملیاتی استقلال حسابرس از بخش مورد رسیدگی کفایت می‌کند.

نمودار: مقایسه بین حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی



محدودیت‌های حسابرسی

به دلایل زیر حسابرسی نمی‌تواند تعیین‌کننده قطعی صحت و درستی ادعاهای مدیریت (صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه) باشد:

- ۱- عملیات حسابرسی عموماً بر مبنای نمونه‌گیری از مدارک و شواهد در دسترس، صورت می‌گیرد، زیرا هر مبلغ ارائه شده در صورت‌های مالی ممکن است از هزاران سند حسابداری و مدارک مربوط به دست آمده باشد. لذا به دلیل محدودیت زمانی و هزینه‌ای حسابرسان به ناچار روش نمونه‌گیری را در حسابرسی انجام می‌دهند. گرچه نمونه‌ها بایستی از نظر عملی بیانگر اطلاعات قابل اتکا و گویای واقعیت موجود در جامعه باشد، ولی استفاده از روش نمونه‌گیری مانع از ارائه اطمینان مطلق و کامل می‌باشد و محدودیتی برای حسابرسی محسوب می‌شود.
 - ۲- مبالغ ارائه شده در صورت‌های مالی در اغلب موارد متأثر از نظرات کتبی یا شفاهی مدیران می‌باشد (مثل ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول). گرچه حسابرسان، منطقی بودن نظرات مدیریت و مطابقت آنها با اصول حسابداری، در تهیه صورت‌های مالی را مورد رسیدگی قرار می‌دهند، اما باز ممکن است واقعیت مشخص نشده باشد.
 - ۳- حسابرسی به عنوان یک انسان ممکن است دچار خطا شود و بی‌دقتی و یا هر عامل سهوی دیگر ممکن است سبب شود وی مدارک و شواهد کمتری را گردآوری نماید، یا نمونه‌های گردآوری شده توسط وی گویای مناسبی برای واقعیت موجود در جامعه نباشد.
- محدودیت‌های فوق از جمله مواردی است که حسابرسان در حسابرسی با آن مواجه هستند و حذف آنها غیرممکن بوده یا نیاز به هزینه و وقت زیادی خواهد داشت.

کجک مثال ۱۷: کدام یک از موارد زیر از فواید حسابرسی محسوب می‌شود؟

- ۱) صورت‌های مالی حسابرسی شده قابلیت اتکای بیشتری دارد.
- ۲) وجود حسابرسان مستقل سبب کاهش نسبی اشتباهات، تخلفات و جرایم می‌گردد.
- ۳) حسابرسی امکان مناسبی برای مدیران، جهت رفع نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی بوجود می‌آورد.
- ۴) همه موارد

پاسخ: گزینه «۴» همه موارد ۱ و ۲ و ۳ جزء فواید حسابرسی می‌باشد.

۲- انواع حسابرسی از نظر دلیل ارجاع کار

- الف - حسابرسی الزامی:** بدان معنی که هر واحد اقتصادی و اشخاص ذینفع، مطابق قوانین موجود یا بوسیله یکی از مراجع رسمی ملزم به انتخاب حسابرسی می‌باشد (ولو آنکه خود مایل به انتخاب آن نباشد) به عنوان مثال در شرکت‌های سهامی عام، مطابق مقررات بورس اوراق بهادار تهران، سهامداران در مجامع عمومی عادی سالانه ملزم به انتخاب حسابرسی می‌باشند و یا در کلیه شرکت‌های سهامی عام و خاص مطابق مقررات قانون تجارت ایران، سهامداران ملزم به تعیین بازرس قانونی می‌باشند.
- به عبارت دیگر علیرغم آنکه سهامداران دارای اختیارات لازم جهت انتخاب حسابرسی یا عدم انتخاب وی می‌باشند، لکن در مواردی خاص بوسیله مرجع بالاتری ملزم به انتخاب حسابرسی می‌باشند.
- ب - حسابرسی اختیاری:** در چنین حالتی افراد ذیصلاح در هر واحد اقتصادی، الزامی به انتخاب حسابرسی نداشته و تنها در صورتی که خود مایل باشند می‌توانند اقدام به انتخاب حسابرسی نمایند. به عنوان مثال در قوانین تجاری ایران الزامی جهت انتخاب حسابرسی (نه بازرس قانونی) توسط سهامداران در شرکت‌های سهامی خاص وجود ندارد.
- لکن سهامداران چنانچه خود مایل باشند که عملکرد مدیران شرکت مورد حسابرسی واقع گردد، می‌توانند اقدام به انتخاب حسابرسی و ارجاع کار به وی نمایند.

۳- انواع حسابرسی از نظر ماهیت یا (حدود) رسیدگی

اگر دوره عمل حسابداری در یک واحد اقتصادی را در نظر بگیریم مشاهده می‌شود که یک معامله از زمان وقوع تا هنگامی که در صورت‌های مالی انعکاس یابد، مسیر ذیل را طی می‌کند:

صورت‌های مالی، تراز آزمایشی، دفتر کل، دفتر روزنامه، سند حسابداری، مدرک اولیه. بدین ترتیب یکی از طرق حصول اطمینان نسبت به صورت‌های مالی در مرحله اول اطمینان از مسیری است که معاملات در واحد اقتصادی طی می‌کنند تا در صورت‌های مالی انعکاس یابند. بطور مسلم مدیران هر واحد اقتصادی موظفند در مسیر یاد شده کنترل‌های لازم را مستقر نمایند تا از صحت انعکاس معاملات در صورت‌های مالی اطمینان حاصل کنند و حسابرسی نیز باید رسیدگی به سیستم‌های مستقر را از یک طرف و اثبات اقلام مندرج در صورت‌های مالی را از طرف دیگر مدنظر قرار دهد. متناسب با موارد فوق‌الذکر ماهیت رسیدگی‌های حسابرسی نیز تغییر می‌کند.

الف - بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی: که عبارت است از رسیدگی به سیستم‌ها و کنترل‌های مستقر در واحد اقتصادی به منظور:

- ۱- کشف موارد عدم وجود کنترل داخلی مناسب
- ۲- کشف موارد عدم اجرای صحیح کنترل‌ها
- ۳- نقاط قوت و ضعف سیستم