

1- آزمون رعایت روش ها:

به کنترل های داخلی مربوط می شود و یکی از مراحل انجام حسابرسی ضمنی است. این آزمون عدم رعایت روش های مورد نظر در ارتباطات با کنترل های داخلی را آزمون می کند. در واقع، آزمون رعایت روش ها همان آزمون کنترل ها است. آزمون رعایت جهت کشف انحرافات از روشهای تجویز شده می باشد و حسابرسان را در ارزیابی احتمال رخداد اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی یاری می رساند

آزمون رعایت شامل چهار روش است

1- پرسش از کارکنان مناسب در سازمان مورد رسیدگی 2- بازرسی اسناد، سوابق و گزارشات 3- مشاهده و نظارت 4- اجرای مجدد کاربرد سیاست یا روش

آزمون رعایت دو هدف دارد: 1- کشف موارد عدم وجود کنترل داخلی 2- اطمینان از اجرای صحیح و مداوم کنترلهای داخلی همانطور که در درس حسابرسی یک موضوعات مختلفی در مورد کنترل های داخلی و ارزیابی آن مورد بحث قرار دادیم. مشخص گردید هدف اصلی حسابرسان از ارزیابی کنترل های داخلی، تعیین سطح خطر عدم کشف می باشد. (منظور آزمون های محتوا) که براساس آن حسابرسان بتوانند نوع و ماهیت، میزان و زمان بندی آزمون های محتوایی که در حسابرسی نهائی انجام خواهند داد را تعیین نمایند. عبارت دیگر تعیین آزمون های محتوای حسابرسی، بستگی به ارزیابی حسابرس از احتمال خطر کنترل دارد. هر چه قدر سیستم کنترل داخلی شرکت ضعیف تر باشد، خطر کنترل داخلی بالاتر ارزیابی شده و جهت پائین نگهداشته شدن خطر عدم کشف، حسابرسان بایستی حجم آزمون های محتوا را افزایش دهند و بالعکس.

اجرای آزمون های محتوا توسط حسابرسان، با طراحی برنامه های حسابرسی برای هر حساب با توجه به هدف های کلی حسابرسی براساس ادعاهای منعکس شده در صورتهای مالی شروع و جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف مورد نظر، رسیدگی لازم را برای برنامه های تعیین شده، طراحی و اجراء می کنند.

طراحی برنامه های حسابرسی و اجرای آزمون های محتوا

همانطور که در درس حسابرسی یک موضوعات مختلفی در مورد کنترلهای داخلی و ارزیابی آن مورد بحث قرار دادیم. مشخص گردید هدف اصلی حسابرسان از ارزیابی کنترل های داخلی، تعیین سطح خطر عدم کشف می باشد. (منظور آزمون های محتوا) که براساس آن حسابرسان بتوانند نوع و ماهیت، میزان و زمان بندی آزمون های محتوایی که در حسابرسی نهائی انجام خواهند داد را تعیین نمایند. به عبارت دیگر تعیین آزمون های محتوای حسابرسی، بستگی به ارزیابی حسابرس از احتمال خطر کنترل دارد. هر چه قدر سیستم کنترل داخلی شرکت ضعیف تر باشد، خطر کنترل داخلی بالاتر ارزیابی شده و جهت پائین نگهداشته شدن خطر عدم کشف، حسابرسان بایستی حجم آزمون های محتوا را افزایش دهند و بالعکس.

اجرای آزمون های محتوا توسط حسابرسان، با طراحی برنامه های حسابرسی برای هر حساب با توجه به هدف های کلی حسابرسی براساس ادعاهای منعکس شده در صورتهای مالی شروع و جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف مورد نظر، رسیدگی لازم را برای برنامه های تعیین شده، طراحی و اجراء می کنند.

برنامه های حسابرسی

فهرست تفصیلی و مشروح روش های رسیدگی است که باید در طول کار حسابرسی انجام شود. در مراحل اولیه برنامه ریزی کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی مقدماتی تهیه می گردد. اما این برنامه مقدماتی، بطور پیوسته با پیشرفت کار حسابرسی تعدیل می گردد. برای مثال نوع و ماهیت، زمان بندی و میزان روش های آزمون محتوا به ارزیابی حسابرس از خطر کنترل داخلی وابسته است. بدینسان تا زمانیکه ارزیابی سیستم کنترل داخلی پایان نیابد، نمی تواند برنامه نهائی [1] حسابرسی تنظیم شود. این برنامه نهائی نیز در صورت تجدید نظر حسابرسان در برآوردهای اولیه از اهمیت یا خطر حسابرسی، یا کشف مشکلاتی از طریق انجام آزمون های محتوا باید تعدیل شود.

بنابراین، برنامه های حسابرسی شامل دو بخش می باشد :

1. بخش اول برنامه به روش های کسب شناخت و ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار اختصاص دارد (رسیدگی ضمنی)

این بخش پیرامون بررسی و شناخت، چرخه‌های عمده معاملات سیستم کنترل داخلی صاحب کار می‌باشد. روش‌های رسیدگی این بخش شامل تهیه پرسش‌نامه، نمودگر یا شرح‌نوشته هر یک از چرخه‌های معاملات مثل چرخه تولید، فروش، خرید، حقوق و دستمزد، دارائی‌ها و تامین مالی می‌باشد.

شناسائی نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی و تعیین احتمال خطر کنترل، با اجرای آزمون‌های مربوطه، بخش دیگری از این مرحله می‌باشد. که در مجموع به این مرحله رویکرد سیستمی یا رویکرد مبتنی بر ریسک گفته می‌شود.

2. اثبات مبالغ خالص مندرج در صورت‌های مالی و همچنین کفایت افشاء در صورت‌های مالی (رسیدگی نهائی)
بخش دوم برنامه‌های حسابرسی مربوط به آزمون‌های محتوا می‌باشد. که به همین علت به آن رویکرد محتوایی گفته می‌شود. در این رویکرد بیشتر به آزمون‌های محتوا به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرسان اتکاء می‌شود. به عبارت دیگر اهداف برنامه‌های حسابرسی اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی می‌باشد.

ادعاهای مدیریت

حسابرس مسئول بررسی ادعاهای مدیریت و میزان انطباق آن با استانداردها و معیارها می‌باشد. ادعاها [2] به عنوان اظهارات مدیریت درباره منصفانه بودن صورتهای مالی می باشند. هیات استانداردهای حسابرسی آمریکا ادعاهای صورتهای مالی را به شرح ذیل اعلام می دارد :

1. وجود یا رخداد [3] (وجود دارائی و وقوع هزینه)

کلیه دارائی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام مندرج در صورتهای مالی وجود دارد و معاملات ثبت شده در حساب‌ها روی داده است. دارائی‌هایی همچون وجه نقد، اوراق بهادار، موجودی مواد و کالا از طریق مشاهده اثبات می‌شوند. دارائی‌هایی که تحت مالکیت اشخاص ثالث قرار دارند مانند موجودی نقد نزد بانک، موجودی‌های امانی نزد دیگران و بدهی‌ها از طریق اخذ تاییدیه اثبات می‌گردد. اثبات وجود دارائیهای نامشهود دشوارتر است، حسابرسان باید شواهدی را جمع‌آوری کنند که نشان دهد مبالغ خرج شده و این مبالغ دارای منافع آتی اقتصادی خواهند بود.

2. کامل بودن [4] (در رابطه با بدهی و هزینه)

اثبات اینکه تمام عناصر حسابداری (اقلام صورتهای حسابداری) به طور کامل ثبت و منعکس شده باشد و معامله یا رویدادی ثبت نشده یا از قلم افتاده وجود نداشته باشد. روش‌های حسابرسی برای اثبات کامل بودن :

ü ردیابی (فرایند دنبال کردن یک معامله از یک مدرک حسابداری به مدرک بعدی ، از جزء به کل)

بسیاری از آزمون‌های مربوط به دارائیهای ثبت نشده، شامل ردیابی مدارک تهیه شده در زمان تحصیل دارائی به ثبت دارائی‌ها در دفاتر حسابداری است. برای مثال، حسابرسان برای کشف حساب‌های دریافتنی ثبت نشده ممکن است تعدادی از مدارک حمل صادرشده طی سال را انتخاب و جزئیات آنها را به معاملات فروش ثبت شده، ردیابی نمایند.

ü مشاهده

مشاهده دارائیهای عینی، یکی از آزمون‌های مهم برای تشخیص کامل بودن ثبت اینگونه دارائیهاست. حسابرسان در طول نظارت بر شمارش موجودی‌ها باید مراقب اقلامی از موجودی‌ها باشند که شمارش نشده اما در صورت‌خلاصه شمارش منظور شده است.

ü روش‌های تحلیلی

روش‌های تحلیلی نیز می‌تواند برای تشخیص شرایطی که نشانه ثبت نشدن دارائیهاست، بکار گرفته شود. برای مثال پائین بودن درصد سود ناخالص سال جاری در مقایسه با سال قبل ممکن است نشانه مقادیر عمده‌ای از موجودی‌های مواد و کالا باشد، که در دفاتر ثبت نشده است.

ü اجرای آزمون‌های میانبر [5] (انقطاع زمانی)

حسابرسان به عنوان بخشی از حصول اطمینان از کامل بودن و همچنین وجود دارائیهای ثبت شده، انقطاع معاملات صاحبکار را آزمون کنند. صورتهای مالی باید کلیه معاملات انجام شده تا پایان سال را نشان دهد و هیچ یک از معاملات رخ داده بعد از پایان سال را در بر نگیرد. اصطلاح انقطاع معاملات به معنای فرایندی است که تعیین می‌کند معاملات انجام شده در تاریخ‌های نزدیک به تاریخ ترازنامه، به درستی به دوره‌های مربوط تخصیص یافته است.

اثر اشتباهات انقطاع معاملات بر صورت‌های مالی، بسته به ماهیت و نوع اشتباه، متفاوت است. برای مثال، اشتباه انقطاع معاملات در مورد ثبت ماشین‌آلات و تجهیزات بر ترازنامه اثر می‌گذارد و احتمالاً اثری بر صورت سود و زیان ندارد. زیرا برای دارائی‌های تحصیل شده در چند روز پیش از پایان سال مالی، استهلاکی محاسبه و ثبت نمی‌شود. از طرف دیگر، اشتباه انقطاع معاملات در مورد ثبت کالای ارسالی برای مشتریان هم بر موجودی‌های مواد و کالا و هم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می‌گذارد. برخی از صاحبکاران ممکن است برای ارائه تصویر بهتری از وضع مالی خود دفاتر حسابداری را باز نگه‌دارند تا دریافت‌های نقدی و درآمدهای حاصل از معاملات رخ داده در اوایل دوره بعد را جزء حساب‌های سال جاری منظور دارند.

حسابرسان برای آزمون انقطاع معاملات باید معاملات ثبت شده در چندین روز قبل و بعد از تاریخ ترازنامه را بررسی کنند تا از درستی ثبت این معاملات در دوره مربوط مطمئن شوند. در مواردی که مدارکی چون چک‌ها، گزارش‌های دریافت (رسیدهای انبار) و مدارک حمل کالا دارای شماره ردیف است. یادداشت کردن آخرین شماره صادر شده طی سال، حسابرسان را در تشخیص اعمال صحیح انقطاع ثبت معاملات یاری می‌کند.

در بررسی کامل بودن، به دلیل اینکه طراحی آزمون‌های محتوایی که بتواند دارائیهایی ثبت نشده در دفاتر صاحبکار را نمایش دهد دشوار است، اتکاء حسابرس عمدتاً بر آزمون‌های کنترل داخلی صاحبکار می‌باشد.

3. حقوق و تعهدات [6] (مالکیت و تعهدات)

هر دارائی و بدهی مندرج در صورت‌های مالی در تاریخ ترازنامه متعلق به واحد مورد رسیدگی و یا در تعهد آن است. مالکیت از طریق بررسی و بازرسی اسناد و مدارک و مشاهده آن اسناد اثبات می‌شود. روش‌هایی که وجود دارائی را اثبات می‌کند عمدتاً مالکیت آن را نیز اثبات می‌نماید. مثل تاییدیه وجوه نقد نزد بانک، سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار، تاییدیه حساب‌های پرداختی و موجودی‌های امانی. اما در برخی موارد مشاهده دارائی و وجود آن مالکیت آن را تایید نمی‌نماید. مثل موجودی امانی دیگران نزد ما، ماشین‌آلات و تجهیزات. در واقع مشاهده عینی ماشین‌آلات و تجهیزات وجود آنها را ثابت می‌نماید اما مالکیت آن را ثابت نمی‌کند. زیرا ممکن است ماشین‌آلات به جای تحصیل، با اجاره کوتاه‌مدت یا بلندمدت در اختیار شرکت باشد. حسابرسان برای اثبات مالکیت صاحبکار بر این گونه دارائیهایی، باید شواهد و مدارکی چون قبوض عوارض، مالیات اموال، فاکتورهای خرید و اسناد مالکیت آنها را بازرسی کنند.

نکته: روش حسابرسی که عمدتاً برای اثبات وجود به کار می‌رود سندرسی می‌باشد (از کل به جزء).

تعریف سندرسی: تعیین دقت و درستی ثبت‌های مندرج در دفاتر از طریق رسیدگی به شواهد و مدارک مثبت اولیه مانند فاکتورها، رسیدهای پرداخت وجوه نقد و به عنوان مثال اثبات موجودی کالا.

4. ارزشیابی یا تخصیص [7] (در رابطه با دارائی‌ها اولویت دارد)

حسابرس بایستی از ارزشیابی اقلام صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری اطمینان معقولی به دست آورد. تعیین ارزش دقیق دارائی‌ها نیاز به دانش جامعی از اصول پذیرفته شده حسابداری دارد. حسابرسان نه تنها باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی دارائیهایی با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینان حاصل کنند، بلکه باید مناسب بودن روش ارزیابی را با شرایط موجود نیز تعیین نمایند. پس از آنکه حسابرسان از مناسب بودن روش ارزشیابی اطمینان یافتند، به اجرای روش‌هایی خواهند پرداخت که درستی کاربرد روش ارزشیابی توسط صاحبکار را آزمون نماید.

بیشتر دارائی‌ها به بهای تمام شده مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. از این رو سندرسی مدارک پرداخت با سایر شواهد مثبت مربوط به بهای تمام شده تحصیل دارائیهایی، یکی از متداولترین روش‌های حسابرسی است. چنانچه بهای تمام شده تحصیل دارائی مشمول استهلاک باشد، حسابرسان باید معقول بودن نحوه تسهیم آن را ارزیابی و محاسبات مربوط به مبلغ مستهلک نشده دارائی را اثبات کنند. در مورد دارائیهایی که به اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار ارزیابی می‌شود، پی‌جویی قیمت‌های جاری بازار و بهای تمام شده تحصیل، هر دو ضروری است. حتی ممکن است، حسابرس برای اطمینان از نحوه محاسبه ارزش خالص بازیافتنی حسابهای دریافتنی، اقدام به تهیه جدول تجزیه سنی بدهکاران نماید.

5. ارائه و افشاء [8] (ارائه در رابطه با استانداردها و افشاء عمدتاً معامله با اشخاص وابسته)

اقدام مندرج در صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری، افشاء، طبقه‌بندی و ارائه شده باشد. روش‌های مورد استفاده برای اثبات ادعای مدیریت شامل بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، شناسائی معاملات با اشخاص وابسته، بررسی صحت افشاء اقلام بلندمدت، وجوه مسدود شده، دارائی‌های گرو گذارده شده و ... خواهد بود.

پس طبق اعلام هیات تدوین استانداردهای حسابرسی آمریکا، اهدافی که در حسابرسی به دنبال آن خواهیم بود، اهداف فوق خواهد بود.

چرا تأکید بر اثبات اقلام صورت ترازنامه وجود دارد؟

شاید این رویکرد تحت تأثیر حسابرسی در دورانی است که هدف آنها، تنها اثبات اقلام ترازنامه بود. در ضمن مهم‌ترین مزایای رویکرد ترازنامه‌ای فراهم بودن شواهد کاملاً قابل قبول است که عموماً برای اثبات دارائیه‌ها و بدهی‌ها وجود دارد. دارائیه‌ها معمولاً با روش‌های مشاهده عینی، بازرسی شواهد ایجاد شده در خارج شرکت صاحبکار و تاییدیه اثبات می‌شود. بدهی‌ها نیز معمولاً با بررسی شواهد ایجاد شده در خارج از شرکت صاحبکار، تاییدیه و بازرسی مدارک پرداخت بدهی پس از تسویه آن می‌تواند اثبات شود. از طرف دیگر نوع و ماهیت درآمدها و هزینه‌ها را در سیستم دوطرفه در نظر بگیرید. ثبت درآمدها یا هزینه‌ها از دو بخش تشکیل می‌شود: اول، شناسائی درآمد یا هزینه؛ و دوم، تغییر متناظر مبلغ درآمد یا هزینه در یکی از حساب‌های دارایی یا بدهی. درآمدها یا هزینه‌ها هیچگونه شکل مشهودی ندارند. در نتیجه بهترین شواهد برای وجود درآمدها یا هزینه‌ها، تغییر قابل اثبات در حساب دارائی یا بدهی مربوط است. مثال:

م. حساب‌های دریافتنی در پایان سال + م. حساب‌های دریافتنی در اول سال - دریافت‌های نقدی از مشتریان = درآمد رسیدگی به مدارک عمومی (تشکیل پرونده دائم) [9]

حسابرسان در مراحل اولیه رسیدگی باید خود را با جنبه‌های مختلف فعالیت شرکت صاحبکار آشنا کنند. برای مثال، حسابرسان باید شناختی از طرح سازمان، ساختار مالی شرکت، کارخانه و یا کارگاه‌ها، انواع تولیدات، رویه‌های حسابداری و روش‌های کنترلی صاحبکار به دست آورند. اما اطلاعات به دست آمده درباره فعالیت‌های داخلی شرکت صاحبکار به خودی خود کافی نیست. حسابرسان برای تفسیر و ارزیابی صحیح اینگونه اطلاعات، باید محیطی را که شرکت صاحبکار در آن فعالیت می‌کند، بشناسد. قوانین و مقررات، دعاوی حقوقی احتمالی، وابستگی با سایر شرکت‌ها و قراردادهای خرید و فروش صاحبکار تنها چند نمونه از عواملی است که می‌تواند بر فعالیت‌های داخلی شرکت صاحبکار اثر بگذارد. حسابرسان می‌توانند با رسیدگی به مدارک عمومی صاحبکار اطلاعات زیادی را درباره محیط کار شرکت صاحبکار و نیز فعالیت‌های داخلی آن به دست آورند. اصطلاح مدارک عمومی برای موارد زیر به کار می‌رود:

1. مدارک غیرمالی

Ø شرکتنامه و اساسنامه

نخستین باری که صورت‌های مالی صاحبکار مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، حسابرسان نسخه‌ای از اظهارنامه ثبت، شرکتنامه و اساسنامه شرکت را دریافت می‌کنند. اظهارنامه ثبت شرکت، سندی است که توسط موسسین تهیه و امضاء می‌شود. در اظهارنامه ثبت شرکت، معمولاً نام، موضوع، مرکز اصلی و مدت شرکت، هویت کامل و اقامتگاه موسسین شرکت، سرمایه نقدی و غیرنقدی، تعداد و نوع سهام، مبلغ اسمی هر سهم، میزان تعهد هریک از موسسین و مبلغ پرداخت شده توسط هریک از آنان آورده می‌شود.

شرکتنامه و اساسنامه سندی است که توسط موسسین شرکت تهیه شده و در آن اطلاعاتی درباره وضعیت شراکت و نیز نحوه مدیریت آن آورده شده است.

نسخه‌ای از اظهارنامه ثبت، شرکتنامه و اساسنامه در پرونده دائمی نگهداری می‌گردد تا در مراجعه‌های بعدی برای حسابرسی، دسترسی به این مدارک تسهیل گردد.

Ø قراردادهای مشارکت شرکاء

در حسابرسی شرکت‌های تضامنی، قرارداد مشارکت شرکاء باید همانند شرکتنامه و اساسنامه شرکت‌های سهامی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

Ø صورتجلسات هیأت مدیره و مجامع عمومی

صورتجلسات مجامع عمومی و هیأت مدیره، مدرکی رسمی از مذاکرات و تصمیمات اخذ شده در جلسات هیئت مدیره و مجامع عمومی شرکت است. بررسی و تصمیم‌گیری در مورد گزارش‌های مالی و فعالیت‌های هیئت مدیره، چگونگی و شرایط انتخاب مدیران و بازرسان شرکت، توزیع سود، حق حضور و پاداش اعضاء هیئت مدیره، تفویض اختیارات به هیأت‌مدیره و تحصیل و واگذاری شرکت‌های فرعی، نمونه‌ای از تصمیماتی است که در مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گرفته می‌شود. انتخاب حسابرس نیز بسته به نظر صاحبان سهام حاضر در مجمع دارد. همچنین افزایش یا کاهش سرمایه و چگونگی آن و انحلال پیش از موعد شرکت، منحصرأ در اختیار مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام است.

هیئت مدیره درباره مواردی که از طرف مجمع تفویض اختیار صورت گرفته است، می‌تواند تصمیم‌گیری نماید. صورتجلسات هیئت مدیره، معمولاً حاوی مصوباتی درباره صدور مجوز معاملات، آئین‌نامه‌های داخلی شرکت، عزل و نصب کلیه مأموران و کارکنان شرکت، گشایش و بستن حساب‌های بانکی، چگونگی وصول مطالبات و پرداخت بدهی‌های شرکت و ... می‌باشد. هیأت‌مدیره شرکت‌های بزرگ معمولاً با واگذاری جنبه‌های خاص عملیات به کمیته‌های مختلف، امور شرکت را اداره می‌نمایند. کمیته حسابرسی و کمیته سرمایه‌گذاری دو نمونه از کمیته‌هایی هستند که توسط هیأت مدیره مورد استفاده قرار می‌گیرند. در نخستین سال بررسی، ممکن است برخی صورتجلسات مربوط به سال‌های گذشته نیز لازم و ضروری به نظر برسد. نسخه‌ای از این صورتجلسات در پرونده دائمی نگهداری می‌گردد و در صورت لزوم، در حسابرسی‌های بعدی مورد استفاده قرار می‌گیرد. سرپرست گروه حسابرسی، نسخه‌ای از تمام صورتجلسات از جمله صورتجلسات کمیته‌های هیئت‌مدیره و مجامع عمومی و فوق‌العاده صاحبان سهام را از دبیر جلسات یا دیگر مسئولین شرکت، دریافت می‌کند. نسخه‌های دریافتی باید توسط مسئولین شرکت گواهی گردد. به منظور حصول اطمینان از کامل و دقیق بودن آنها، نسخ مزبور با اصل صورتجلسات تطبیق داده می‌شود. در آخر، حسابرسان چگونه مطمئن می‌شوند کلیه صورتجلسات صاحبکار در اختیار آنان قرار گرفته است؟ اولاً حسابرسان پرونده دائمی را برای آگاهی از انواع کمیته‌های مختلف هیئت مدیره و جداول زمان‌بندی تاریخ تشکیل جلسات عادی هر یک از کمیته‌ها بررسی می‌کنند. ثانیاً اولین اقدام در هر جلسه هیأت مدیره یا کمیته‌های آن، تصویب صورتجلسه مذاکرات جلسه قبل است. بدین ترتیب حسابرسان می‌توانند آخرین صورتجلسه موجود را بررسی و تاریخ تشکیل جلسه قبلی را تعیین و بدین ترتیب تاریخ کلیه جلسات و مفاد آنها را معین کنند. حسابرسان همچنین باید تاییدیه‌ای حاکی از در اختیار قرار دادن کلیه صورتجلسات از مدیریت دریافت کنند.

نکته مهم : خودداری صاحبکار از تسلیم نسخه‌ای از صورتجلسات محدودیت عمده در بررسی محسوب شده و نتیجه آن عدم اظهارنظر خواهد بود.

Ø قراردادهای منعقد با مشتریان، فروشندگان مواد و کالا

این قراردادها، نشان دهنده میزان تعهدات و حقوق شرکت بوده و بر عملیات سالیانه شرکت تأثیرگذار می‌باشد. حسابرسان برای تفسیر قراردادهای عمده، گهگاه به کمک مهندسان، حقوقدانان و سایر کارشناسان نیاز پیدا می‌کنند.

Ø قراردادهای استخدامی روسا و کارکنان.

Ø قوانین و مقررات دولتی موثر بر شرکت صاحبکار.

تأثیر قوانین و مقررات مختلف بر صورت‌های مالی صاحبکار متفاوت است. برخی از قوانین بر صورت‌های مالی صاحبکار اثر مستقیم دارد و در هر نوبت حسابرسی به آنها توجه خاص مبذول می‌گردد. برای مثال قانون مالیات‌های مستقیم که بیشتر بر مالیات بر درآمد صاحبکاران اثر می‌گذارد. مسئولیت حسابرسان نسبت به کشف موارد نقض این گونه قوانین به مراتب بیشتر از مسئولیت آنان نسبت به کشف اعمال غیرقانونی ناشی از قوانینی است که تنها بطور غیرمستقیم بر صورت‌های مالی صاحبکار اثر می‌گذارد. یک عمل غیرقانونی ممکن است نیاز به انعکاس در صورت‌های مالی داشته باشد و حتی ممکن است تداوم فعالیت شرکت صاحبکار را زیر سوال ببرد.

همانگونه که در استاندارد حسابرسی اعمال غیرقانونی صاحبکار آمده است، رسیدگی‌های منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی حسابرسان، باید به گونه‌ای طراحی و برنامه ریزی شود که از کشف اعمال غیرقانونی با اثر مستقیم بر صورت‌های مالی، اطمینان معقول بدست آید. در برخی از کشورها، مردم و رسانه‌های گروهی، گهگاه حسابرسان را به دلیل کشف نکردن

اعمال غیرقانونی صاحبکارشان سرزنش می‌کنند. تنها اشخاص آگاه از دامنه حسابرسی می‌دانند که به دلیل ماهیت حسابرسی، نمی‌توان برای کشف تمام انواع اعمال غیرقانونی صاحبکار، بر حسابرسی اتکاء کرد.

حسابرسان مستقل تحت هیچ شرایطی نباید از آن دسته از اعمال حسابرسان که می‌دانند نادرست یا غیرقانونی است، چشم‌پوشی کنند یا آنها را نادیده بگیرند. این بدان معنا نیست که حسابرسان مستقل باید آن گونه اعمال را به مقامات قانونی گزارش کنند، بلکه بدان معناست که حسابرسان مستقل نباید اجازه دهند نام موسسه آنها با آن دسته از صورت‌های مالی ارتباط پیدا کند که گمراه‌کننده است یا اعمالی را پنهان می‌دارد که منطقاً قابل دفاع نمی‌باشد.

چنانچه حسابرسان مستقل از وجود اعمال نادرست یا اعمالی که به وضوح غیرقانونی است آگاه باشند باید تلاش کنند اثر یا آثار آن را بر صورت‌های مالی، تعیین کنند. انجام دادن این کار مستلزم مشورت با وکیل حقوقی یا دیگر کارشناسان است. حسابرسان همچنین باید موضوع را با مدیریت ارشد صاحبکار در میان گذارند و به کمیته حسابرسی هیئت مدیره نیز اطلاع دهند، تا اقدامات اصلاحی صورت گیرد. افشای لازم در صورت‌های مالی یا اصلاح و تعدیل آن نیز باید به عمل آید. چنانچه صاحبکار از انجام دادن اقدامات مناسب سرباز زند، حسابرسان باید رابطه خود را با صاحبکار قطع کنند. چنین عملی از طرف حسابرسان نشانه روشنی است از این که نمی‌خواهند به هیچ وجه با اعمال متقلبانه و غیرقانونی مرتبط شوند.

Ø پرونده‌های مکاتبات

پرونده‌های مکاتبات صاحبکار می‌تواند حاوی اطلاعات گرانبهایی باشد. هنگام بررسی صورتجلسات، قراردادهای یا سایر پرونده‌ها می‌توان اطلاعات مناسبی درباره مکاتبات عمده نیز به دست آورد. حسابرسان باید نسخه‌ای از این مکاتبات را در اختیار داشته باشند. علاوه بر این، پرونده‌های مکاتبات صاحبکار با بانک و سایر موسسات اعتباری، وکلای حقوقی شرکت، دفاتر اسناد رسمی و دستگاه‌های دولتی نیز معمولاً توسط افراد تیم رسیدگی مطالعه و بررسی شود. مکاتبات صاحبکار عموماً به عنوان مدارک موثق تلقی می‌شود. اما چنانچه تردیدی نسبت به درستی آنها وجود داشته باشد، حسابرسان ممکن است تایید محتوای مکاتبات را از نویسندگان آنها درخواست کنند.

2. مدارک مالی

Ø اظهارنامه مالیاتی سال‌های گذشته

Ø صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه سال‌های گذشته

Ø تقاضای پذیرش در بورس و سایر مدارکی ارائه شده پس از پذیرفته شدن در بورس

3. مدارک حسابداری

Ø دفتر کل

Ø دفتر روزنامه عمومی

جدول سنی

روش های محاسبه مطالبات مشکوک الوصول

مطالبات مشکوک الوصول به چهار روش امکان پذیر است :

الف (روش درصدی از حسابهای دریافتنی

ب) روش درصدی از فروش های نسبه

ج) روش تجزیه سنی حسابهای دریافتنی

د) روش بررسی موردی

الف (روش درصدی از حسابهای دریافتنی :

براساس این روش در پایان دوره مالی معمولاً درصدی از حسابهای دریافتنی باتوجه به تجارب سالهای گذشته به عنوان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول اختصاص می یابد.

مثال: مانده حسابهای دریافتنی موسسه بازرگانی ایران در پایان دوره مالی ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال است. این موسسه همه ساله معادل ۵ درصد مانده حسابهای دریافتنی خود برای مطالبات مشکوک الوصول ذخیره در نظر می گیرد. مطلوب است محاسبه وثبت ذخیره لازم برای حسابهای دریافتنی ؟

$$۱۴۰۰۰۰۰۰ \times ۵\% = ۷۰۰۰۰۰$$

هزینه مطالبات مشکوک الوصول ۷۰۰۰۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۷۰۰۰۰۰

تذکر اول : هزینه مطالبات مشکوک الوصول یک حساب موقت وسود و زیانی است و لازم است در پایان دوره مالی به منظور رعایت اصل تطابق (تخصیص) باید به سود/زیان بسته شود. این هزینه در ردیف هزینه های عمومی واداری به سود و زیان منتقل میشود. تذکر دوم : حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول دارای مانده بستانکار است و به منظور رعایت اصل واقعیت می بایستی در ترازنامه در ردیف داراییهای جاری به صورت کاهنده در زیر حساب های دریافتنی نوشته شود.

ب) روش درصدی از فروش های نسبه :

مطابق این روش در پایان دوره مالی درصدی از فروش های نسبه موسسه جهت مطالبات مشکوک الوصول در نظر گرفته میشود. مثال : مجموع فروش های سالانه موسسه ای ۱۶۰۰۰۰۰۰ ریال است که ۳۰درصد آن نقد و مابقی نسبه است. این موسسه همه ساله معادل ۳ درصد فروش های نسبه خود را برای مطالبات مشکوک الوصول ذخیره در نظر می گیرد. مطلوب است محاسبه وثبت ذخیره لازم ؟

$$۱۶۰۰۰۰۰۰ \times ۷۰\% = ۱۱۲۰۰۰۰۰$$

$$۱۱۲۰۰۰۰۰ \times ۳\% = ۳۳۶۰۰۰$$

هزینه مطالبات مشکوک الوصول ۳۳۶۰۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۳۳۶۰۰۰

ج) روش تجزیه سنی حسابهای دریافتنی :

در این روش عمر حسابهای دریافتنی مورد بررسی قرار می گیرد. معمولاً احتمال وصول مطالباتی که مدت زمان طولانی از سر رسیدشان سپری شده است کم وغالباً ناممکن است.

مثال : موسسه ای جهت در نظر گرفتن ذخیره مطالبات مشکوک الوصول روش تجزیه سنی را مورد استفاده قرار می دهند. جدول زیر حسابهای دریافتنی موسسه همچنین مدت سپری شده از سر رسید را نشان می دهند.

جواب :

$$۲۰۰۰ \times ۵\% = ۱۰۰$$

$$۵۰۰۰ \times ۱۰\% = ۵۰۰$$

$$۱۰۰۰ \times ۲۰\% = ۲۰۰$$

$$۴۰۰۰ = ۲۰۰۰ \times ۵۰\%$$

$$۲۸۰۰ = ۱۰۰ + ۵۰۰ + ۲۰۰ + ۲۰۰۰$$

هزینه مطالبات مشکوک الوصول ۲۸۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۲۸۰۰

تعدیل مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در پایان دوره مالی به این شکل است که : این حساب یک حساب دائمی و ترازنامه ای است یعنی مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در پایان دوره مالی می بایستی تعدیل و به روز شود سپس به دوره مالی بعد انتقال یابد.

د) روش بررسی موردی :

تقریباً بهترین روش برای محاسبه ذخیره لازم برای مطالبات مشکوک الوصول به این صورت است که حسابهای دریافتنی موسسه مورد به مورد تجزیه و تحلیل شده و برای هر یک میزان مشخصی جهت مطالبات مشکوک الوصول منظور می گیرد.

مثال : جدول زیر حسابهای دریافتنی موسسه ای را به تفکیک نشان می دهد. همچنین درصدا لازم برای مطالبات مشکوک الوصول نیز مطرح شده است. باتوجه به اطلاعات مطرح شده مطلوب است محاسبه ذخیره لازم برای مطالبات مشکوک الوصول ؟

درصد امکان وصول مبلغ طلب نام مشتری

۱۰۰٪ ریال ۱,۲۰۰,۰۰۰ موسسه رهنما

۷۵٪ ریال ۸۰۰,۰۰۰ سعیدی

۹۰٪ ریال ۵۰۰,۰۰۰ حمیدی

۸۰٪ ریال ۱,۰۰۰,۰۰۰ مرادی

۱۰۰٪ ریال ۱,۵۰۰,۰۰۰ بازرگانی کاوه

جواب :

$$۲۰۰۰۰۰ = ۲۵\% \times ۸۰۰۰۰۰$$

$$۵۰۰۰۰۰ = ۱۰\% \times ۵۰۰۰۰۰$$

$$۲۰۰۰۰۰ = ۲۰\% \times ۱۰۰۰۰۰۰$$

$$۴۵۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰۰$$

هزینه مطالبات مشکوک الوصول ۴۵۰۰۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۴۵۰۰۰۰

در جدول زیر جدول سنی حساب های دریافتنی به چهار گروه سنی ، با درصد های مختلف تقسیم می شود . در صد زیان وصول مطالبات با افزایش سن حساب های افزایش می یابد.

محاسبات جدول زیر مانده پایان دوره مورد نیاز به مقدار 56.900 ریال (بستانکار) را برای حساب ذخیره در 29 اسفند 1301 نتیجه می دهد . از آنجا که مانده حساب ذخیره قبل از تعدیلات 5.000 ریال (بدهکار) است ، حساب ذخیره به مبلغ 61.900 ریال افزایش می یابد تا مانده پایان دوره ای معادل 56.900 ریال بدست آید:

هزینه مطالبات غیر قابل وصول (56.900+5000) 61.900

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول 61.900

در مثال های نرخ مرکب و سنی کردن ، اگر مانده حساب ذخیره م.م قبل از تعدیلات 5.000 ریال بود ، هزینه مطالبات غیر قابل وصول به ترتیب 48.250 ریال (53.250-5.000) و 51.900 ریال (56.900-5.000) به دست می آمد .

جدول : سنی کردن حساب های دریافتی شرکت سیر جان (29 اسفند 1301)
جدول سنی

مشتري	مانده مطالبات 29 اسفند 1301	جاری	از سر رسید گذشته		
			30-1 روز	60-31 روز	بیش از 60 روز
الف	500.000 ریال	400.000	100.000		
ب	90.000	90.000			
ج	385.000		150.000	235.000	
د	90.000			20.000	70.000
ه	460.000	360.000	60.000	40.000	
ل	250.000	250.000			
جمع	1.775.000	1.100.000	310.000	295.000	70.000

محاسبه در صد های وصول مربوط به گروه های سنی

گروه سنی	جمع مانده ها	در صد زیان وصول	مقدار مطالبات غیر قابل وصول برآوردی
از سر رسید نگذشته (جاری)	1.100.000 ریال	0.2 %	2.200 ریال
1 تا 30 روز از سر گذشته	310.000	1 %	3.100
31 تا 60 روز از سر رسید گذشته	295.000	8 %	23.600
بیش از 60 روز از سر رسید گذشته	70.000	40 %	28.000
	1.775.000 ریال		56.900 ریال

مهمترین نکات حسابرسی 4

121. اطلاعات کسب شده از ساختار کنترل داخلی معمولاً به شکل پرسشنامه، شرح نوشته و یا نمودگر، به تنهایی و یا به صورت ترکیبی، مستند می شود.
122. پرسش نامه کنترل داخلی ابزاری است برای مستند سازی شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی.
123. هدف از تهیه پرسش نامه کنترل های داخلی ارزیابی سیستم کنترل داخلی است.
124. پرسش نامه کنترل داخلی با توجه به کنترل های داخلی شرکت مورد رسیدگی به پرسش نامه کنترل داخلی پایه و استاندارد قابل طبقه بندی است.
125. معمولاً پرسش نامه کنترل های داخلی قبل از شروع حسابرسی ضمنی تکمیل می شود.
126. شرح نوشته، جریان چرخه های عمده معاملات را دنبال کرده و مجریان کارهای مختلف، مستنداتی که تهیه می شود و تقسیم وظایف را مشخص می کند.
127. نمودگر، ضعف های سیستم کنترل های داخلی را به وضوح نشان نمی دهد.
128. نمودگر سیستم عبارت است از ارائه یک سیستم یا یک سری عملیات پشت سر هم با علایم تصویری.
129. برآورد اولیه از خطر کنترل عبارت است از ارزیابی اثربخشی سیستم های حسابداری و کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی در پیشگیری یا کشف و اصلاح اشتباهات یا تحریف های با اهمیت در سطح صورت های مالی.
130. روش های حسابرسی بکار گرفته شده در مورد کسب شواهد درباره اینکه روشها چگونه طراحی شده و چگونه اجرا می شوند آزمون کنترل نامیده می شود.
131. آزمون کنترل ها برای ارزیابی موثر بودن طراحی کنترل ها بکار می رود.
132. آزمون رعایت روش ها به رعایت شدن و نشدن روش های کنترل داخلی می پردازد.
133. حسابرس بر اساس اجرای آزمون کنترل ها و رعایت روش ها، اقدام به برآورد نهایی خطر کنترل می نماید.
134. آزمون کنترل ها با مبالغ معاملات کاری ندارد. مشاهده نحوه عمل روش های حسابداری یک نوع آزمون کنترل است.
- آزمون کنترل ها بر موثر بودن طراحی کنترل ها و نیز اعمال آن ها تاکید دارد.
135. هدف اولیه از اجرای آزمون رعایت روش ها ایجاد اطمینان معقول نسبت به این موضوع است که آیا ساختار کنترل داخلی به شکلی که طراحی شده است، به نحو موثری اجرا می شود یا خیر.
136. هدف حسابرس از برآورد اولیه خطر کنترل، شناسایی انواع اشتباهات و تخلفاتی که ممکن است در صورت های مالی صاحبکار رخ دهد.
137. حسابرس با انجام آزمون های رعایت روش ها می تواند به موارد عدم وجود کنترل های داخلی در شرکت مورد رسیدگی پی ببرد.
138. هدف اصلی حسابرسان از ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا است.
139. هدف از برآورد خطر کنترل توسط حسابرس، تعیین اثر خطر کنترل بر سطح خطر عدم کشف است.
140. حسابرس مستقل ضعف کنترل داخلی صاحبکار را با افزایش شواهد حسابرسی جبران می کند.
141. هنگامی که خطر ذاتی و کنترل بالا باشد، حسابرس با افزایش آزمون های محتوا، خطر عدم کشف را به سطح قابل پذیرش کاهش می دهد.
142. هنگامی که خطر کنترل بالا است، خطر عدم کشف قابل قبول باید پایین باشد تا خطر حسابرسی به سطحی قابل قبول کاهش داده شود.
143. هدف عمده حسابرسان مستقل از ارائه نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی تحت عنوان نامه مدیریت، کاهش مسئولیت قانونی حسابرسان است.

144. هدف از بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است.
145. در صورت اتکا بر سیستم کنترل داخلی، آزمون های محتوا محدودتر و در صورت عدم اتکا بر آن، آزمون های محتوا گسترده تر پیش بینی می گردد.
146. در مرحله برنامه ریزی، حسابرس با تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی خطر عدم کشف را برآورد می کند.
147. حسابرس برای تدوین طرح کلی حسابرسی باید خطر ذاتی را در سطح صورت های مالی برآورد کند و برای تدوین برنامه حسابرسی، این برآورد را به مانده حساب ها و گروه های معاملات ربط دهد.
148. هدف اصلی حسابرس از ارزیابی خطر کنترل، برآورد خطر عدم کشف است.
149. اهمیت با خطر حسابرسی و حدود آزمون های محتوا رابطه معکوس دارد.
150. خطر قابل پذیرش حسابرسی و سطح اطمینان مکمل یکدیگرند.
151. خطر قابل پذیرش حسابرسی با سطح اطمینان رابطه معکوس دارد.
152. خطر قابل پذیرش حسابرسی با خطر عدم کشف رابطه مستقیم دارد.
153. خطر قابل پذیرش حسابرسی با شواهد حسابرسی رابطه معکوس دارد.
154. میزان خطر ذاتی و خطر کنترل در تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی موثر نیست.
155. خطر قابل پذیرش حسابرسی با خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات رابطه مستقیم دارد.
156. چنانچه سطح قابل پذیرش خطر عدم کشف کاهش یابد، میزان اطمینانی که مستقیماً از آزمون های محتوا بدست می آید باید افزایش یابد.
157. بین خطر عدم کشف بررسی تحلیلی و خطر عدم کشف آزمون جزئیات معاملات رابطه معکوس و بین خطر عدم کشف بررسی تحلیلی و حجم شواهد حسابرسی رابطه مستقیم برقرار است.
158. آزمون های محتوا، روش های حسابرسی هستند که با افزایش خطر عدم کشف، افزایش خواهند یافت.
159. آزمون های محتوا با خطر عدم کشف رابطه معکوس دارد. حدود آزمون های محتوا یعنی استفاده از نمونه های بزرگتر یا کوچکتر، نوع و ماهیت آزمون های محتوا یعنی اجرای آزمون جزئیات معاملات به جای بررسی تحلیلی.
160. هدف آزمون جزئیات معاملات که به عنوان آزمون های محتوا انجام می شود عبارت است از کشف اشتباهات و یا تحریف های با اهمیت در صورت های مالی.
161. شواهد حسابرسی عبارت است از اطلاعات جمع آوری شده که فرض حسابرس را تایید یا رد می کند.
162. شواهد حسابرسی معمولاً ماهیتی متقاعد کننده دارند نه قطعی.
163. شواهد حسابرسی معمولاً از طریق ترکیب مناسبی از آزمون کنترل های داخلی و آزمون های محتوا گردآوری می شود.
164. هدف حسابرسی از گردآوری شواهد حسابرسی، محدود کردن خطر حسابرسی است.
165. کمیت شواهد حسابرسی با کیفیت آن ها رابطه معکوس دارد.
166. میزان شواهد حسابرسی با مبلغ مورد رسیدگی رابطه مستقیم و با خطرهای ذاتی و کنترل رابطه مستقیم دارد.
167. قابل اطمینان بودن شواهد حسابرسی به معتبر و مربوط بودن آنها بستگی دارد.
168. حسابرسان با انجام آزمون رعایت روش ها از اعمال موثر سیستم کنترل داخلی صاحبکار اطمینان حاصل می کند.
169. قابل اتکاترین شواهد حسابرسی، مشاهدات حسابرس است.
170. مدارک کتبی مهمترین نوع شواهدی است که حسابرسان بر آن اتکا می کنند.
171. سندرسی یعنی آن که حسابرس از وجود اسناد و مدارک مثبت برای معاملات واحد مورد رسیدگی اطمینان حاصل نماید.
172. امروزه حسابرس در مقایسه با گذشته بر سندرسی تاکید کمتری دارد.
173. روش های تحلیلی بهترین روش جمع آوری شواهد حسابرسی است. اجرای روش های تحلیلی در تمام حسابرسی های مالی توصیه می شود.

174. روش های تحلیلی عبارت است از تجزیه و تحلیل نسبت ها و روندهای عمده، شامل پی جویی نوسانات و روابط مالی و غیر مالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد.
175. به طور معمول استفاده از روش های تحلیلی در رسیدگی به صورت سود و زیان کاربرد بیشتری دارد.
176. برای تعیین روابط بین اقلام ترازنامه از تجزیه و تحلیل نسبت ها و برای تعیین روابط بین اقلام صورت سود و زیان از تجزیه و تحلیل روندها استفاده می شود.
177. از جمله دلایل اجرای روش های تحلیلی شناسایی احتمال وجود معاملات غیر عادی است.
178. هدف اجرای روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی عبارت است از افزایش شناخت حسابرس از نوع فعالیت صاحبکار.
179. ساده ترین و قاطع ترین روش کسب شواهد حسابرسی محاسبه مجدد است.