

«بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ»

درس: حسابرسی

استاد:

اهداف فصل هفتم

- * تشریح مفاهیم قابل قبول و کافی در مورد شواهد حسابرسی
- * توصیف حساب‌هایی با احتمال خطر ذاتی بالا
- * توصیف انواع شواهد لازم برای محدود کردن احتمال خطر عدم کشف
- * تشریح موارد حسابداری و حسابرسی مربوط به رویداد های بعد از تاریخ
ترازنامه
- * توصیف مسئولیت های حساب‌رسان درباره کشف بعدی روش‌های رسیدگی
اجرا نشده و معاملات اشخاص وابسته

شواهد: چه نوع و چه مقدار؟

شواهد اطلاعاتی است که یک فرض را تایید یا رد می کند. حسابرسان در طول حسابرسی صورت های مالی شواهدی را گردآوری و ارزیابی می کنند تا بتوانند نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورت های مالی با معیارهای مناسب اظهار نظر کنند.

شواهد کافی و قابل اطمینان:

سومین استاندارد اجرای عملیات: شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییده کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مورد رسیدگی به دست آید.

منابع شواهد شامل چه چیزهایی می شوند؟

یک منبع عمده شواهد، شامل دفاتر روزنامه، دفتر کل، مدارک پشتیبان (چک، فاکتور، صورت حساب و ...) است. حسابرسان علاوه بر شواهد مربوط به سیستم حسابداری صاحبکار باید شواهدی را از طریق مشاهده مستقیم دارایی ها و منابع مختلف خارج از شرکت گردآوری کنند.

ویژگی اول: قابلیت اطمینان

قابلیت اطمینان به کیفیت و قابلیت اتکای آن بستگی دارد. شواهدی قابل اطمینان هستند که هم معتبر و هم مربوط باشند.

ویژگی دوم : کفایت

کافی بودن به کمیت شواهد مربوط است که حسابرس باید آن را به دست آورد .

انواع شواهد حسابرسی:

حسابرسان در حین حسابرسی انواع مختلفی از شواهد را گردآوری می کنند تا احتمالاً خطر حسابرسی را به قدر کافی محدود نمایند.
احتمال خطر حسابرسی در سطح مانده یک حساب، دارای سه جزء خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف.
احتمال خطر عدم کشف تنها احتمال خطری است که به موثر بودن شواهد گردآوری شده توسط حسابرسان بستگی دارد.

شواهد مربوط به احتمال خطر ذاتی:

احتمال خطر ذاتی یعنی احتمال خطر وجود اشتباه با اهمیت پیش از آن که کنترل داخلی مورد ارزیابی قرار بگیرد. ماهیت بعضی از حسابها احتمال خطر نسبی ارائه نادرست آنها را بیشتر می کند.

شواهد مربوط به احتمال خطر کنترل:

حسابرسان عملاً نمی توانند تمام فاکتورها، اسناد پرداخت یا سایر انواع مدارک را بررسی کنند چنین کاری حسابرسی را بسیار پرخرج می کند.

راهکار:

مطالعه روش و شیوه ای که صاحبکار پردازش حسابداری خودش را با آن کنترل میکند. اگر این روش ها به خوبی طراحی و به طور پیوسته مورد اعمال باشند، صورت های مالی دقیق و کامل اند. پس حسابرسان باید شواهدی درباره ی موثر بودن کنترل داخلی گردآوری کنند تا مشخص شود کنترل داخلی به گونه مقرر اجرا می شود.

شواهد محدود کننده احتمال خطر عدم کشف:

حسابرسان برای تحریف صورت های مالی روش هایی را کشف می کنند که منظور از احتمال خطر عدم کشف یعنی اختصاص دادن زمان و به کار گیری روش هایی برای محدود کردن این روشها که موجب ایجاد احتمال خطر می شوند.

شواهدی برای محدود کردن احتمال خطر عدم کشف:

- ۱: شواهد عینی
- ۲: مدارک
- ۳: دفاتر اسناد حسابداری
- ۴: روش های تحلیلی
- ۵: محاسبات
- ۶: نظرات کارشناسان
- ۷: شواهد شفاهی
- ۸: تاییدیه های مدیریت

شواهد عینی:

مشاهده عینی در واقع شواهدی حاکی از وجود برخی از دارایی ها را مشخص می کند. به طور مثال: انواع خاصی از دارایی ها بهترین گواه از وجود آنهاست مانند وجوه نقد موجود با شمارش تایید می شود، موجودی های مواد و کالا نیز مشاهده و شمارش می شود، وجود اموال و تجهیزات مانند اتومبیل، ساختمان، تجهیزات اداری می توانند بر اساس مشاهده عینی اثبات شوند.

نکته: شواهد عینی به خودی خود اطلاعات دقیق و کاربردی به حسابرس نخواهد داد و برای تعیین مالکیت، ارزش یابی صحیح و شرایط دارایی ها با انواع دیگری از شواهد کامل می گردد.

مدارک:

مهم ترین نوع شواهدی که حسابرسان بر آن اتکا می کنند مدارک است. برخی از مدارک در داخل شرکت ایجاد می شوند (مانند فاکتور فروش) برخی دیگر از خارج شرکت می آید (مانند فاکتور خرید) برخی از مدارک ایجاد شده در شرکت (مانند حواله انبار محصول) ممکن است برای کنترل تایید به خارج از شرکت ارسال شود.

مدارکی که توسط اشخاص مستقل در خارج از سازمان ایجاد می شود به طور مستقیم برای حسابرسان ارسال می شود مانند جریان رسیدگی به حساب های دریافتی و تاییدیه و کلای حقوقی.

صورت حساب های بانکی، برگ تشخیص مالیات، قرارداد ها و نمونه مدارکی هستند که در خارج از سازمان ایجاد شده و توسط صاحبکار نگهداری می شود. در این صورت حسابرس موظف است صحت این مدارک را بررسی کند.

* چک های پرداختی از نمونه مدارک ایجاد و نگهداری شده در سازمان صاحبکار است. حسابرسان به دلیل بررسی و پردازش چک توسط افراد خارج از شرکت معمولا یک چک پرداخت شده را یکی از شواهد قوی تلقی می کنند.

* قابلیت اتکای مدارک مورد استفاده ای که در داخل سازمان تهیه شده است به کفایت کنترل های داخلی بستگی دارد به طوری که اگر کنترل های داخلی ضعیف باشد حسابرسان نمی توانند بر مدارکی که در داخل سازمان تهیه شده و توسط افراد خارج از سازمان بررسی نمی شود اتکا کرد زیرا احتمال اینکه تمام مدارک در اختیار حسابرسان قرار نگیرد افزایش می یابد.

دفاتر و اسناد حسابداری:

زمانی که حسابرسان بخواهند مبلغی را در صورت های مالی از طریق دفاتر حسابداری ردیابی و اثبات کنند معمولاً این ردیابی را از طریق دفتر کل و حساب های معین تا مدارکی مانند اسناد پرداختی ، فاکتور یا سایر مدارک اولیه انجام می دهند.

میزان قابلیت اتکای دفاتر به عنوان شواهد حسابداری به میزان کنترل های داخلی مورد عمل در تهیه ی آن ها بستگی دارد .

پیگیری بیشتر حسابرسان و بررسی مدارک اولیه مانند صورت حساب فروش یا مجوز فروش به اهمیت نسبی مبلغ و سایر شرایط رسیدگی بستگی دارد .

روش های تحلیلی :

روش های تحلیلی به ارزیابی اطلاعات صورت های مالی از راه مطالعه روابط بین اطلاعات مالی و غیر مالی می پردازد.

اجرای روش های تحلیلی از چهار مرحله تشکیل می شود:

- ۱: برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب
- ۲: تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده مورد انتظار که بدون پی جویی مورد قبول خواهد بود.
- ۳: مقایسه مانده حساب طبق مدارک شرکت با مانده مورد انتظار
- ۴: پی جویی انحراف های عمده از مانده مورد انتظار .

نمونه ای از روش های تحلیلی مقایسه درآمد و هزینه های دوره ی جاری با ارقام مشابه دوره های قبل با شاخص های صنعت ، با مبالغ بودجه شده و با اطلاعات غیر مالی مرتبط مانند آحاد تولید و ساعات کار مستقیم است .

یک شیوه پیچیده تر روش های تحلیلی می تواند بهره گیری از یک مدل چند رگرسیونی برای برآورد مبلغ فروش سال جاری با استفاده از اطلاعات اقتصادی و صنعت باشد.

مقایسه با شاخص های صنعت:

در برخی از کشورها سازمان هایی وجود دارند که شاخص های اصلی را به صورت نسبت یا درصد برای هر رشته از فعالیت تجاری یا صنعتی تهیه و منتشر می کنند.

مقایسه با شاخص های صنعت ممکن است حسابرسان را از اشتباه های طبقه بندی ، کاربرد غلط اصول حسابداری یا سایر اشتباه های موجود در برخی از اقلام صورت های مالی صاحب کار آگاه سازد.

زمان بندی روش های تحلیلی:

- روش های تحلیلی می تواند در مراحل مختلف رسیدگی، اجرا شود.
- استانداردهای حسابرسی ، اجرای روش های تحلیلی را در دو مرحله مقرر می دارد :
- ۱: در طول برنامه ریزی
 - ۲: به عنوان بررسی نهایی نزدیک به پایان کار حسابرسی

مشکلات بالقوه ای که با روش های تحلیل مشخص می شوند:

مشکلات بالقوه	روش های تحلیلی
ارائه نادرست موجودی ها ، مشکل موجودی های ناباب	۱:مقایسه سطح موجودی های سال جاری با سال های قبل
طبقه بندی نادرست هزینه های تحقیق و توسعه	۲:مقایسه هزینه های تحقیق و توسعه با بودجه
ارائه نادرست فروش و حساب های دریافتی و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	۳: مقایسه دوره وصول حساب های دریافتی سال جاری با قبل
ارائه نادرست فروش و حساب های دریافتی و موجودی ها و بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴: مقایسه درصد سود ناخالص صاحب کار با شاخص های صنعت
ارائه نادرست فروش، موجودی ها	۵:مقایسه آحاد تولید شده با فروش
کم نشان دادن بدهی ها ، ارائه نادرست هزینه بهره	۶:مقایسه هزینه بهره با مانده وام های بهره دار

محاسبات:

نوع دیگری از شواهد محاسبات مستقلی است که حسابرسان برای اثبات دقت محاسبات مدارک صاحب کار به عمل می آورد.

نظرات کارشناسان:

استاندارد های حسابرسی، کارشناس را شخصی معرفی کرده است که مهارت یا دانش خاصی در زمینه هایی به جز حسابداری و حسابرسی داشته باشد مانند: کارشناسان امور بیمه، وکلای حقوقی، ارزیابان و....
حسابرسان مسئولیت تعیین صلاحیت فنی و حسن شهرت کارشناس طرف مشورت را خود به عهده دارند.

شواهد شفاهی:

حسابرسان در جریان رسیدگی های خود پرسش هایی را با عوامل کارکنان سازمان مطرح می کنند تا ابهامات صورت گرفته برطرف شود در واقع شواهد شفاهی در کنار دیگر عوامل کامل می گردد.

تاییدیه های مدیریت:

حسابرسان در پایان رسیدگی ها از صاحبکار خود تاییدیه ای دریافت می کنند که مهم ترین اظهارات شفاهی صاحبکار می باشد.

بیشتر اظهارات به صورت زیر طبقه بندی می شود:

- ۱: تمام مدارک حسابداری، اطلاعات مالیدر اختیار حسابرسان قرار می گیرد.
- ۲: صورت های مالی، کامل است و طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است.
- ۳: تمام مطالب به صورت کامل افشا می شود.

مخارج تامین شواهد:

در این قسمت نکته اساسی آن است که حسابرسان همیشه در کسب قوی ترین شواهد اصرار نمی ورزند. تاکید آنان بر دریافت شواهد مناسب و کافی در شرایط موجود است. هر چه اهمیت مبلغ مورد رسیدگی بیشتر باشد حسابرسان شواهد قوی تری برای آن نیاز دارند.

شواهد حاصل از رویداد های بعد از تاریخ ترازنامه :

این رویدادها، به معاملاتی گفته می شود که بعد از تاریخ ترازنامه و قبل از پایان کار حسابرسی و صدور گزارش حسابرسان رخ می دهد.

*** رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به دو گروه تقسیم می شوند:**

- ۱: شرایط موجود در تاریخ ترازنامه (بر برآوردهای به کار رفته در جریان های صورت های مالی اثر می گذارد).
- ۲: شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه (این رویدادها موجب اصلاح مبالغ در صورت های مالی نمی شود در صورتی که افشا نکردن آنها صورت های مالی را گمراه نکند).

*** تفاوت بین دو گروه رویداد بعد از تاریخ ترازنامه :**

حسابرسان باید دقت کنند که شرایط مربوط به رویداد در چه زمانی ایجاد شده است.

تاریخ گذاری دوگانه:

مسئولیت حسابرسان را برای افشا تنها برای یک قلم خاص تا دومین تاریخ گسترش می دهد در حالی که استفاده از تاریخ دوم به عنوان تاریخ گزارش حسابرسی مسئولیت حسابرسان را در قبال تمام مندرجات صورت های مالی گسترش می دهد.

شواهد مربوط به معاملات اشخاص وابسته:

هنگام انجام دادن معامله ای اگر یک طرف معامله بتواند طرف دیگر را به گونه ای تحت نفوذ قرار دهد که آن طرف نتواند منافع مستقل خود را در معامله لحاظ کند به طرفین این معامله اشخاص وابسته گفته می شود.

افشای مناسب معاملات اشخاص وابسته در صورت های مالی صاحبکار نکته اصلی مورد توجه حسابرسان است.

افشای معاملات اشخاص وابسته شامل شرح نوع وابستگی، شرح معاملات همراه با شرایط و نحوه ی تسویه آن است.

پایان...