

## حسابرسی چیست؟

یکی از انواع حسابرسی رسیدگی به صورتهای مالی یک شرکت توسط یک موسسه حسابرسی است. این نوع از 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 می کند یا خیر، گردآوری می کنند.

در هر حسابرسی، بیان صریح حدود رسیدگی، مهم است. این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می کند. بنابراین، از حدود رسیدگی برای تعیین و محدود کردن مسولیت حسابرسان استفاده می شود. واحد مورد رسیدگی می تواند یک واحد با مالکیت فردی، شرکت تضامنی، شرکت سهامی و شرکتهای تابع آن، یک آموزشگاه یا هر سازمان دیگری باشد. دوره مورد رسیدگی معمولاً یک سال است، اگرچه بعضی حسابرسیها دوره کوتاه تری را می پوشاند.

رسیدگیهای حسابرسان مستقل مبنای گزارش حسابرسی را فراهم می آورد. هرگز حسابرسان بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی اظهار نظر نمی کنند. شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار، حسابرسیهای انجام شده در سالهای گذشته، اعتقاد به درستکاری مالکان و مدیران هیچیک از این عوامل برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی توسط حسابرسان کافی نیست. حسابرسان، صورتهای مالی سال جاری را یا رسیدگی می کنند، یا نمی کنند. اگر رسیدگی نکنند، نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی نیز اظهار نظر نخواهند کرد.

شواهد گردآوری شده توسط حسابرسان در طول رسیدگی، اثبات خواهد کرد که داراییهای مندرج در ترازنامه واقعاً وجود دارد، شرکت مالک این داراییهاست و ارزیابی آنها براساس اصول پذیرفته شده حسابداری انجام شده است. شواهدی جمع آوری خواهد شد تا نشان دهد که ترازنامه تمام بدهیهای شرکت را منعکس می سازد؛ در غیر این صورت، ترازنامه می تواند به کلی گمراه کننده باشد، چراکه اقلام مهمی از بدهیها، آگاهانه یا ناآگاهانه، حذف شده است. حسابرسان به همین ترتیب، شواهدی را نیز برای صورت سود و زیان گردآوری خواهند کرد. آنان شواهدی را خواهند خواست که اثبات کند فروشهای گزارش شده واقعاً روی داده است، کالای فروش رفته عملاً برای مشتریان ارسال شده است، بهای تمام شده و هزینه های ثبت شده، مربوط به دوره جاری است و تمام هزینه های تحقق یافته، به حساب گرفته شده است. روشهای رسیدگی یک کار به میزان قابل ملاحظه ای متفاوت از کار دیگر است. بسیاری از روشهایی که برای یک فروشگاه کوچک خرده فروشی مناسب است، برای حسابرسی یک شرکت بزرگ تولیدی مناسب نخواهد بود. حسابرسان انواع واحدهای بازرگانی و نیز، سازمانهای غیرانتفاعی را حسابرسی می کنند. بانکها، شرکتهای بیمه، کارخانه ها، فروشگاه ها، موسسات آموزشی، انجمنهای خیریه، شرکتهای حمل و نقل هوایی، و اتحادیه های کارگری، همه معمولاً مورد بازدید حسابرسان قرار می گیرند. انتخاب مناسب ترین روشهای حسابرسی برای هر کار، مستلزم کاربرد قضاوت و تجربه حرفه ای است.

## استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

استانداردها، مقررات لازم الاجرائی برای سنجش کیفیت اجرای کار است. وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، نشانه توجه حسابرسان به داشتن کیفیت کار بالا و هماهنگی در بین تمام حسابرسان مستقل است. اگر هر حسابرس مستقل آموزش تخصصی کافی دیده باشد و حسابرسی را با مهارت، دقت و قضاوت حرفه ای اجرا کند، بر موقعیت اجتماعی حرفه افزوده می شود و جامعه اهمیت روزافزونی را به اظهار نظر حسابرسان که پیوست صورتهای مالی است، خواهد داد.

چه استانداردهایی را حرفه حسابرسی مستقل وضع کرده است؟ انجمن حسابرسان رسمی آمریکا چارچوب اولیه زیر را مقرر داشته است:

### استانداردهای عمومی

۱. رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی اجرا شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان حسابرس باشند.
۲. حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رای خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند.
۳. در اجرای رسیدگی و تهیه گزارش باید مراقبت حرفه ای لازم به عمل آید.

### استانداردهای اجرای عملیات

۱. عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت وجود کارکنان، بر کار آنان به گونه ای مناسب نظارت شود.
۲. برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان بندی و میزان آزمونهایی که باید اجرا شود،

شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

۳. شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی بدست آید.

### **استانداردهای گزارشگری**

۱. گزارش باید تصریح کند که صورتهای مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر.

۲. گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل، بطور یکنواخت رعایت نشده است.

۳. اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی منطقیاً کافی تلقی می شود مگر آن که خلاف آن در گزارش بیان شود.

۴. گزارش باید یا حاوی یک اظهار نظر درباره صورتهای مالی بطور کلی، یا بیانگر این موضوع باشد که نظری نمی تواند اظهار شود. هنگامی که نظر کلی نتواند اظهار شود، دلایل آن باید بیان گردد. در تمام مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورتهای مالی ارتباط پیدا م یکنند، گزارش باید بطور صریح بیانگر ویژگی هر گونه رسیدگی حسابرس، و میزان مسئولیتی باشد که او به عهده می گیرد.

## کاربرد استانداردهای حسابرسی

ده استاندارد مقرر شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا حاوی معیارهای سنجشی ناملموس و ذهنی مانند «برنامه ریزی کافی»، «شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی»، «شواهد کافی و قابل اطمینان» و «افشای کافی» است. تصمیم گیری در خصوص این که در شرایط مربوط به هر کار رسیدگی، کافی، مناسب و قابل اطمینان چیست، مستلزم کاربرد قضاوت حرفه است. حسابرسی نمی تواند به سطح یک کار بدون تفکر تنزل کند، و تصمیم گیری حسابرس در موارد متعدد هر رسیدگی ضروری است. بهر حال، تدوین و انتشار استانداردهای حسابرسی با این عبارات دقیق کمک بسزایی در بهبود کیفیت کار حسابرسی می کند، هر چند که کاربرد این استانداردها مستلزم قضاوت حرفه ای باشد.

## آموزش و تخصص

چگونه حسابرس مستقل به «صلاحیت و آموزش فنی کافی» موضوع اولین استاندارد عمومی دست می یابد؟ این ضرورت معمولاً به معنای داشتن تحصیلات دانشگاهی در حسابداری و حسابرسی، تجربه زیادی در حسابرسی، توانایی استفاده از روشهای مناسب برای سیستمهای کامپیوتری و شرکت در برنامه آموزش مستمر است. آگاهی فنی از صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می کند نیز قسمتی از صلاحیت فردی حسابرس است. نتیجه این که یک مؤسسه حسابرسی نباید یک کار حسابرسی را بپذیرد مگر آن که قبلاً مشخص سازد که کارکنان حرفه ای مؤسسه، صلاحیت و آموزش فنی لازم را برای اجرای مؤثر کار در آن صنعت بخصوص دارند.

## استقلال - مهمترین استاندارد حسابرسی

اظهار نظر یک حسابرس مستقل نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی هنگامی دارای ارزش است که حسابرس واقعاً مستقل باشد. در نتیجه، استاندارد می دارد «حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رای خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند»، شاید مهمترین عامل بقای حرفه حسابرسی مستقل است.

اگر حسابرسان در شرکت مورد رسیدگی خود سهامی داشته باشند، یا عضو هیات مدیره آن باشند، ممکن است ناخودآگاه در اجرای وظایف حسابرسی بیطرفی خود را از دست بدهند. بنابراین یک حسابرس مستقل باید از هر گونه رابطه ای با یک صاحبکار که بتواند در اشخاص خارج از واحد مورد رسیدگی و آگاه از تمام حقایق، نسبت به استقلال حسابرس تردید ایجاد کند، احتراز ورزد. کافی نیست که حسابرسان، مستقل باشند، بلکه باید چنان جلوه کنند که افراد جامعه، دلیلی برای تردید نسبت به استقلال آنان نیابند.

### **مراقبتهای حرفه ای**

رعایت سومین استاندارد عمومی مستلزم اعمال مراقبتهای حرفه ای در اجرای حسابرسی و تهیه گزارش است. این استاندارد، حسابرسان را به اجرای دایمانه و مجدانه هر مرحله از کار حسابرسی ملزم می سازد. رعایت کامل این استاندارد احتمال بروز هرگونه کوتاهی یا از قلم افتادگی با اهمیت را منتفی می سازد. البته حسابرسان نیز مانند اعضای حرفه های دیگر، گهگاه در قضاوت خود اشتباهات اجتناب ناپذیری می کنند، اما این ویژگی رفتار انسانی، بی تفاوتی یا بی توجهی به مسئولیتهای حرفه ای را توجیه نمی کند.

### **استانداردهای اجرای عملیات - گردآوری شواهد**

سه استاندارد اجرای عملیات به گردآوری و ارزیابی شواهدی کافی برای اظهارنظر حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی مربوط می‌شود. یکی از انواع اصلی شواهد، کنترل‌های داخلی صاحبکار است. حسابرسان با کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی، می‌توانند ارزیابی کنند که آیا ساختار مزبور می‌تواند از بری بودن صورت‌های مالی از اشتباهات و تخلفات با اهمیت اطمینان دهد یا خیر؟ نوع دیگری از شواهد اصلی، اطلاعاتی است که مبالغ مندرج در صورت‌های مالی مورد رسیدگی را اثبات می‌کند. نمونه‌هایی از چنین شواهدی عبارت است از تاییدیه‌های کتبی که از اشخاص خارج از شرکت دریافت می‌شود و اطلاعات دست‌اولی که با مشاهده داراییها توسط حسابرسان به دست می‌آید.

### **برنامه ریزی و سرپرستی کافی**

برنامه ریزی کافی برای یک حسابرسی رضایت بخش، ضروری است. برخی از بخشهای رسیدگی می‌تواند قبل از پایان سال مورد رسیدگی اجرا شود و بعضی از اطلاعات می‌تواند توسط کارکنان صاحبکار گردآوری گردد و برای بررسی در دسترس حسابرسان قرار گیرد. تعداد مناسب کارکنان از رده‌های مختلف مهارت و مدت مورد نیاز از کار هر رده، باید قبل از شروع کار تعیین شود. اینها تنها چند نمونه از عوامل برنامه ریزی حسابرسی است.

بیشتر عملیات یک حسابرسی، توسط کارکنان کم تجربه اجرا می‌شود. رمز استفاده موفقیت آمیز از کارکنان به نسبت جدید، نظارت از نزدیک بر کار هر رده است. دامنه این نظارت از مرحله تهیه دستورالعمل کتبی خاص برای کارکنان تا مرحله بررسی نهایی توسط شریک مسئول کار رسیدگی، گسترده است.

### **شناخت کافی از کنترل‌های داخلی**

یک سیستم کنترل داخلی عالی، نسبت به قابل اتکا بودن مدارک صاحبکار و محافظت داراییهای آن اطمینان زیادی به وجود می آورد. حسابرسان هنگامی که با این نوع کنترلهای داخلی قوی روبرو می شوند، در مقایسه با زمانی که کنترلها ضعیف است، به مقدار کمتری از انواع دیگر شواهد نیاز خواهند داشت. بنابراین، ارزیابی حسابرسان از کنترلهای داخلی بر مدت، نوع و ماهیت فرایند حسابرسی تأثیر زیادی دارد.

### **شواهد کافی و قابل اطمینان**

سومین استاندارد اجرای عملیات مقرر می دارد که حسابرسان شواهد کافی و قابل اطمینانی را گردآوری کنند تا مبنایی برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی داشته باشند. عبارت قابل اطمینان به کیفیت شواهد مربوط می شود، برخی از انواع شواهد، قویتر و متقاعد کننده تر از انواع دیگر است.



## استانداردهای گزارشگری

چهار استاندارد گزارشگری، دستورالعملهای ویژه ای را برای تهیه گزارش حسابرسی مقرر می دارد. گزارش باید تصریح کند که صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر. گزارش باید حاوی اظهار نظر در مورد کلیت صورتهای مالی یا عدم اظهار نظر باشد. فرض بر یکنواختی کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری و کفایت افشای مطالب در صورتهای مالی است، مگر این که گزارش حسابرسی خلاف آن را بیان دارد.

## بیانیه های استانداردهای حسابرسی

بیانیه های استانداردهای حسابرسی، مجموعه نظریه هایی است که توسط هیات استانداردهای حسابرسی اظهار شده است. اولین شماره در این مجموعه، بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۱، طبقه بندی موضوعی مجموع ۵۴ بیانیه ایست که در طول سالهای قبل توسط نهاد پیشین هیات، یعنی «کمیته روشهای حسابرسی» صادر گردیده بود. از زمان انتشار بیانیه شماره یک در سال ۱۹۷۲، بیانیه های زیادی درباره مطالب خاص منتشر شده است تا در مقایسه با ۱۰ استاندارد پذیرفته شده حسابرسی، راهنماییهای مشروح تری به عمل آورد.

بیانیه ها، رسمی ترین مرجعی است که حسابسان در صورت مواجهه با مسایلی در طول حسابرسی، می توانند به آن مراجعه کنند. اصطلاح استانداردهای حسابرسی در عمل، اغلب برای اشاره به بیانیه های استانداردهای حسابرسی، یا به ده استاندارد پذیرفته شده حسابرسی، یا هر دو بکار می رود.

منشا رسمیت بیانیه ها، از آیین رفتار حرفه ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا است. آیین مزبور، بیانیه ها را تفسیر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی می شناسد و حسابسان را به رعایت آنها ملزم می

دارد. یک مؤسسه حسابرسی باید بتواند هرگونه عدول از این بیانیه ها را توجیه کند، و این کاری است که نباید دست کم گرفته شود.

گرچه بیانیه های استانداردهای حسابرسی مفصل تر و مشخص تر از استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی است، اما معمولاً روشهای اجرایی خاصی را مقرر نمی دارد.

مفاهیم ده گانه و اصلی مستتر در استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و نقش بیانیه های استانداردهای حسابرسی در شکل زیر خلاصه شده است. البته باید توجه داشت که رعایت بیانیه های استانداردهای حسابرسی، نحوه اجرای ایده آلی برای حسابرسی نیست، بلکه حداقل استاندارد است برای تمام کارهای حسابرسی.

## استانداردهای عمومی

حکم ۲۰۱ هر عضو باید استانداردهای زیر و تفسیرهای آن را که توسط ارگانهای تعیین شده توسط شورای عالی انجمن وضع می شود، رعایت کند.

الف- صلاحیت حرفه ای تنها خدماتی پذیرفته شود که عضو یا مؤسسه عضو بتواند منطقاً انتظار داشته باشد آن را با کفایت حرفه ای انجام دهد.

ب- مراقبت حرفه ای در اجرای خدمات حرفه ای، مراقبت حرفه به عمل آورد.

پ- برنامه ریزی و سرپرستی اجرای خدمات حرفه ای را به میزان کافی برنامه ریزی و سرپرستی کند.

ت- اطلاعات کافی و مربوط برای تأمین مبنایی منطقی جهت نتیجه گیریها و ارائه پیشنهادات در رابطه با خدمات حرفه ای اجرا شده، اطلاعات کافی و مربوط را کسب کند.

## تجزیه و تحلیل استانداردهای عمومی

حسابرسان مستقل علاوه بر امور حسابرسی، خدماتی چون حسابداری، بررسی، مالیاتی و مشاوره مدیریت را نیز ارائه می کنند. صاحبکاران و عموم مردم انتظار دارند این خدمات با کاردانی و مراقبت حرفه ای اجرا شود. بنابراین، استانداردهای رفتاری که در گروه استانداردهای عمومی وضع شده است، در مورد تمام خدمات حسابرسان کاربرد دارند.

## رعایت استانداردها

حکم ۲۰۲ هر عضوی که خدمات حسابرسی، بررسی، تنظیم صورتهای مالی، مشاوره مدیریت، مالیاتی یا سایر خدمات حرفه ای را می پذیرد باید استانداردهایی را رعایت کند که توسط ارگانهای تعیین شده از سوی شورای عالی وضع شده است.

### تجزیه و تحلیل رعایت استانداردها

حکم ۲۰۲ هر عضوی که خدمات حسابرسی، بررسی، تنظیم صورتهای مالی، مشاوره مدیریت، مالیاتی یا سایر خدمات حرفه ای را می پذیرد باید استانداردهایی را رعایت کند که توسط ارگانهای تعیین شده از سوی شورای عالی وضع شده است.

### تجزیه و تحلیل رعایت استانداردها

حکم ۲۰۲، رعایت استانداردهای حرفه ای که توسط ارگانهای فنی دیگر وضع شده است را از حسابرسان مستقل می خواهد. شورای عالی انجمن، تا به امروز، چهار ارگان را مشخص کرده و به آنها برای وضع استانداردهای کاری زیر اختیار داده است:

ارگان فنی	اختیار	استانداردهای کار
هیات استانداردهای حسابرسی	وضع استانداردهایی درباره نحوه ارتباط حسابرسان با صورتهای مالی، و اطلاعات مکملی که هیات استانداردهای حسابداری مقرر داشته است.	بیانیه های استانداردهای حسابرسی
کمیته عالی خدمات مشاوره	وضع استانداردهایی برای خدمات مشاوره مدیریت	بیانیه های استانداردهای خدمات مشاوره مدیریت
کمیته خدمات بررسی	وضع استانداردهای مربوط به خدمات اطلاعات مالی حسابرسی نشده شرکتهای غیرسهامی عام	بیانیه های استانداردهای خدمات بررسی و حسابداری
هیات استانداردهای حسابداری مالی	وضع استانداردهای افشای اطلاعات مکمل و خارج از صورتهای مالی	بیانیه های استانداردهای حسابداری مالی و تفسیرهای مربوط به آنها

حسابرسان مستقل باید با این استانداردها آشنا باشند و آنها را در کارهای خود رعایت کنند. رعایت نکردن استانداردهایی که توسط این ارگانها وضع می شود، نقض مفاد حکم ۲۰۲ آیین رفتار حرفه ای است.

## طرحهای حسابرسی

مستند سازی مراحل برنامه ریزی در کاربرگها با تهیه طرحهای حسابرسی، برنامه های حسابرسی و بودجه های زمانی انجام می شود. این کاربرگهای «برنامه ریزی و سرپرستی» دو هدف را برآورده می کنند. یکی، شواهد لازم برای رعایت «برنامه ریزی کافی» مورد نظر اولین استاندارد اجرای عملیات توسط مؤسسه حسابرسی را فراهم می آورد. دیگر این که کاربرگهای مزبور و ابزار لازم برای هماهنگی، زمان بندی و سرپرستی حسابرسانی که به رسیدگیها می پردازند را برای سرپرست تیم رسیدگی فراهم می آورد.

طرح حسابرسی عبارت است از دید کلی از کار حسابرسی که رئوس مطالب مربوط به نوع و ویژگیهای عملیات صاحبکار و طرح کلی حسابرسی را مشخص می کند. گرچه شکل و محتوای طرح حسابرسی در مؤسسات مختلف حسابرسی متفاوت است، اما یک طرح متداول شامل جزئیات مربوط به موارد زیر است:

۱. مشخصات شرکت صاحبکار شامل ساختار، فعالیت تجاری و سازمان آن.
۲. هدفهای حسابرسی (برای مثال، حسابرسی برای مجمع عمومی، حسابرسی ویژه، حسابرسی مورد نظر بورس اوراق بهادار).
۳. نوع و حدود سایر خدمات، مانند تنظیم اظهارنامه مالیاتی از طرف صاحبکار.

۴. زمان بندی کار حسابرسی، شامل تعیین روشهایی که می تواند قبل از تاریخ ترازنامه اجرا شود،

کارهایی که باید در تاریخ ترازنامه یا بعد از آن اجرا شود و تعیین تاریخ اجرای روشهای

خاصی چون شمارش موجودی صندوق، ارسال درخواست تاییدیه بدهکاران و نظارت بر

شمارش موجودیها (انبارگردانی).

۵. کارهایی که قرار است کارکنان صاحبکار انجام دهند.

۶. تعیین نیروی انسانی در طول انجام کار.

۷. تعیین تاریخ تکمیل بخشهای عمده کار، مانند ارزیابی کنترلهای داخلی، تنظیم اظهارنامه

مالیاتی، گزارش حسابرسی و ارائه گزارش به بورس اوراق بهادار.

۸. هرگونه مشکلات خاصی که در طول رسیدگیها باید حل شود، مانند مشکلاتی که در نتیجه

اجرای روشهای تحلیلی آشکار می شود.

۹. برآورد اولیه از سطوح اهمیت برای کار.

پیش نویس طرح حسابرسی معمولاً قبل از شروع کار در محل صاحبکار، تهیه می شود. اما به دلیل

مشکلات خاصی که پیش می آید، و این که ارزیابی کنترلهای داخلی توسط حسابرسان مشخص سازد

بخشهایی از کار به رسیدگی بیشتر یا کمتر نیاز دارد، این طرح ممکن است در طول رسیدگیها تعدیل

شود.

## **برنامه های حسابرسی**

یک برنامه حسابرسی عبارت است از فهرست کارهای حسابرسی که باید انجام شود، به گونه ای که

روشهای لازم برای اثبات هر یک از اقلام صورتهای مالی را مشخص و زمان لازم برای اجرای هر

روش را تعیین کند. پس از تکمیل هر مرحله از برنامه حسابرسی، تاریخ، نام رسیدگی کننده و زمان واقعی صرف شده برای هر قلم می تواند در مقابل آن ثبت شود. بدین ترتیب، برنامه حسابرسی هم از لحاظ برنامه ریزی و زمان بندی و هم از لحاظ کنترل عملیات حسابرسی، ابزار مفیدی محسوب می شود. برنامه حسابرسی، تعداد کارکنان مورد نیاز و ساعات لازم از کار سرپرستان و کمک حسابرسان را نشان می دهد و سبب می شود سرپرستان همواره در جریان پیشرفت کار قرار گیرند.

وجود دستورالعملهای تفصیلی رسیدگی در برنامه این اطمینان را به وجود می آورد که هیچ یک از اقدامات اساسی و لازم برای اثبات اقلام، نادیده گرفته نخواهد شد. کمک حسابرسان کم تجربه خواهند توانست با استفاده از این دستورالعملها کار خود را به نحوی مؤثر و با حداقل نظارت و سرپرستی شخصی که در غیر این صورت ضرورت می یافت، انجام دهند و بدینسان، به سرپرستان و مدیران فرصت دهند کوشش خود را صرف زمینه هایی از رسیدگی کنند که به تجربه زیاد و اعمال قضاوت حرفه ای نیاز دارد.

برنامه های حسابرسی به مراتب مفصل تر از طرح حسابرسی است. طرح حسابرسی، رئوس هدفهای رسیدگی را مشخص می کند و برنامه حسابرسی، روشهایی را تعیین می کند که برای دستیابی به این هدفها باید اجرا شود.

### **متناسب سازی برنامه حسابرسی**

هر کار حسابرسی دارای شرایط و مشکلات خاص خود است. از این رو لازم است حسابرس مسئول هر کار روشهای مناسب با شرایط آن کار را تعیین کند. در مراحل اولیه برنامه ریزی کار حسابرسی، تنها یک برنامه حسابرسی مقدماتی می تواند تهیه شود. حسابرسان باید انتظار داشته باشند با روشن شدن

نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی و سایر شرایطی که در عمل با آن مواجه می شوند، این برنامه اولیه تعدیل گردد.

وجود یک سیستم کنترل داخلی ضعیف، یعنی سیستمی که مدارک حسابداری آن ناقص است، کارکنانش بی کفایتند و واحد حسابرسی داخلی ندارد، حجم رسیدگیهای به مراتب بیشتری را نسبت به شرکتی ایجاب می کند که تعداد کارکنان آن کافی است و از یک سیستم قوی کنترل داخلی، مدارک خوب حسابداری و واحد حسابرسی داخلی مؤثری برخوردار است. سیستم کنترل داخلی گاه برای برخی از عملیات واحد تجاری، کافی و مناسب اما در سایر زمینه ها ضعیف است یا اصلاً وجود ندارد. آزمونهای حسابرسان در آن بخش از عملیات که کنترلهای داخلی ضعیف دارد باید افزایش یابد و در مورد قسمتهای با کنترل داخلی قوی می تواند به حداقل ممکن کاهش داده شود. تفاوتهای بسیاری که در کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکتهای مختلف وجود دارد توأم با گوناگونی شیوه های حسابداری و مسایل خاص مربوط به هر شرکت ایجاب می کند که حسابرسان برنامه حسابرسی را همزمان با کسب آگاهی نسبت به شرایط خاص هر کار، تعدیل کنند.

ارزش برنامه حسابرسی به عنوان ابزاری برای هماهنگی، نظم و ترتیب منطقی رسیدگیها، غیرقابل انکار است. اما، برنامه حسابرسی را نباید جایگزینی برای برخورد هوشیارانه و مدبرانه حسابرسان دانست. بلکه، کارکنان حسابرسی باید تشویق شوند هرگونه معاملات غیرعادی یا شیوه عملهای مشکوکی را که به هر طریق مورد توجهشان قرار می گیرد، بطور کامل رسیدگی کنند و به آنان هشدار داده شود که خود را به شیوه های رسیدگی مندرج در برنامه حسابرسی که از پیش تدوین شده است، محدود ننمایند.



## بودجه های زمانی کار حسابرسی

مؤسسات حسابرسی معمولاً حق الزحمه حسابرسی را براساس زمان کارکرد، صورتحساب می کنند و بنابراین، جزییات ساعات صرف شده برای هر کار حسابرسی باید ثبت و نگهداری شود. بودجه زمانی هر کار حسابرسی از برآورد کردن زمان لازم جهت هر مرحله از کار و برای هر یک از سطوح مختلف کارکنان حسابرسی و سپس، جمع زدن این مقادیر برآوردی بدست می آید. بودجه زمانی کار حسابرسی علاوه بر تأمین مبنایی برای محاسبه حق الزحمه، کاربردهای دیگری نیز دارد. بودجه زمانی، بخشهایی از کار را که به نظر مدیر یا شریک مؤسسه از حساسیت برخوردار است و به صرف زمان بیشتری نیاز دارد، به اطلاع اعضای تیم رسیدگی می رساند. بودجه زمانی، ابزار مهمی برای سرپرستان است، بدین معنا که از آن برای اندازه گیری کارآیی کارکنان حسابرسی و تشخیص این که کار حسابرسی در هر مرحله، از پیشرفت رضایت بخشی برخوردار است یا خیر، استفاده می شود.

حسابرسان همواره برای تکمیل رسیدگیها در محدوده زمان برآوردی آن، در فشارند. یک کمک حسابرس که بیش از حد معمول وقت صرف انجام کاری می کند احتمالاً مورد علاقه سرپرستان قرار نمی گیرد یا نمی تواند به سرعت ترقی کند. توانایی انجام دادن کار رضایت بخش در یک فرصت نامحدود، امتیاز ویژه ای نیست چون در حرفه حسابرسی مستقل، زمان هرگز نامحدود نیست.

تهیه بودجه زمانی در حسابرسیهای متوالی، با استفاده از جزییات بودجه زمانی سال قبل تسهیل می شود. گاه، به دلیل رضایت بخش نبودن مدارک حسابداری صاحبکار یا سایر شرایط بخصوص که بروز می کند، دستیابی به هدفهای بودجه زمانی کاملاً غیرممکن می شود. حتی اگر بیش از زمان پیش بینی شده وقت صرف انجام کاری بشود نباید استانداردهای کیفی انجام عملیات حسابرسی را نادیده گرفت.

حسن شهرت مؤسسه حسابرسی و مسئولیت قانونی آن در برابر صاحبکار و اشخاص ثالث، حذف یک بخش یا تمام برخی از روشهای رسیدگی را به منظور اتمام کار در مدت زمان پیش بینی شده مجاز نمی دارد.

### زنجیره عطف حسابرسی

در تدوین روشهای رسیدگی، وجود مجموعه سازمان یافته ای که سیستم حسابداری آن، اطلاعات را ثبت، طبقه بندی و تلخیص می کند، حسابرسان را یاری می رساند. جریان عملیات حسابداری با ثبت هزاران معامله شرکت در مدارکی چون صورتحسابها و چکها شروع می شود. اطلاعات ثبت شده در این مدارک اولیه، در سند حسابداری و در دفاتر روزنامه ثبت و سپس به دفتر کل نقل می شود. مانده حسابهای دفتر کل در پایان هر سال به شکل صورتهای مالی، ارائه می شود.

هنگامی که مدارک حسابداری، به شکل یک مجموعه در نظر گرفته شود، می توان گفت یک زنجیره پیوسته از عطف حسابداری وجود دارد یعنی، زنجیره عطفی که هزاران معامله حاصل از فعالیتهای تجاری یک سال شرکت را با ارقام خلاصه شده در صورتهای مالی مرتبط می کند. در یک سیستم دستی، زنجیره عطف حسابرسی شامل مدارک اولیه، اسناد حسابداری، دفاتر روزنامه و ثبتهای دفتر کل است. در سیستمهای حسابداری کامپیوتری نیز زنجیره عطف وجود دارد، هرچند که ممکن است شکل آن کاملاً متفاوت باشد.

همان گونه که یک ره نورد می تواند در هر یک از دو جهت یک کوره راه حرکت کند، حسابرسان نیز می توانند زنجیره عطف را از هر یک از دو جهت آن دنبال کنند.

از طرف دیگر، حسابرسان می توانند جریان شواهد را از صورتهای مالی تا سر منشاء آن دنبال کنند. در این روش اثبات، اقلام موجود در صورتهای مالی به حسابهای دفتر کل، و از حسابهای دفتر کل و از طریق دفاتر روزنامه و اسناد حسابداری به مدارک اولیه ی ردیابی می شود که شواهد معاملات محسوب می گردد. در این روش، دنبال کردن اقلام صورتهای مالی تا شواهد اولیه هر یک از معاملات، این اطمینان را به وجود می آورد که ارقام صورتهای مالی بر معاملات واقعی مبتنی است. گرچه بهره گیری از زنجیره عطف حسابرسی روشی مفید است، اما نباید فراموش کرد که حسابرسان باید سایر انواع شواهد را از منابع دیگری بجز مدارک حسابداری صاحبکار نیز کسب کنند.

### **برنامه ریزی حسابرسی مکرر**

برنامه ریزی یک حسابرسی مکرر به مراتب آسانتر از برنامه ریزی نخستین حسابرسی یک صاحبکار جدید است. حسابرس مسئول حسابرسی دوره بعدی معمولاً در حسابرسی سال قبل نیز شرکت داشته و از فعالیت تجاری صاحبکار به خوبی آگاه است. کاربرگهای سال قبل نیز حاوی اطلاعات با ارزشی است که در برنامه ریزی حسابرسی بعدی می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

با وجودی که کاربرگهای سال قبل در برنامه ریزی کار در سال جدید بسیار مفید است، حسابرس مسئول اجرای رسیدگیها نباید تنها به رونویسی برنامه حسابرسی سال قبل پردازد. هر حسابرسی باید یک تجربه آموزنده برای حسابرسان باشد تا بتوانند حسابرسی مؤثرتری را در سال بعد طراحی کنند. همچنین، حسابرسان ممکن است با هرگونه تغییر در فعالیتهای صاحبکار یا محیط تجاری آن لازم به بیننده که نحوه حسابرسی خود را تعدیل کنند.

### **فرآیند حسابرسی**

گرچه برخی از روشهای رسیدگی از یک کار به کار دیگر تفاوت می کند، اما مراحل اساسی فرآیند حسابرسی در بیشتر موارد اصولاً یکسان و به شرح زیر است:

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی بدست آورید که برای برنامه ریزی، کافی باشد.
۲. احتمال خطر کنترل را برآورد و آزمونهای اضافه بر آنچه در مرحله ۱ بالا انجام شده است را برای کنترلها طراحی کنید.
۳. آزمونهای اضافی کنترلها را اجرا کنید.
۴. احتمال خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید.
۵. آزمونهای محتوا را اجرا و رسیدگیها را تکمیل کنید.
۶. نوع اظهارنظر خود را مشخص و گزارش حسابرسی را صادر کنید.

#### **۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی بدست آورید که برای برنامه ریزی، کافی باشد**

دومین استاندارد اجرای عملیات چنین مقرر می دارد:

برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان بندی و میزان آزمونهایی که باید اجرا شود، شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

نوع و حدود روشهایی که در هر کار معین باید اجرا شود بطور قابل ملاحظه ای به مؤثر بودن سیستم کنترل داخلی صاحبکار در پیشگیری از رخداد اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی بستگی دارد. پیش از آن که حسابرسان بتوانند تأثیر سیستم را ارزیابی کنند باید بدانند سیستم مزبور چگونه کار می کند: یعنی، چه روشهایی و توسط چه کسانی اجرا می شود، چه کنترلهایی وجود دارد، انواع مختلف

معاملات چگونه پردازش و ثبت می شود و چه مدارک حسابداری و چه مدارک مثبت دیگری وجود دارد. بدینسان، ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، منطقاً اولین گام هر کار حسابرسی است.

منابع اطلاعاتی درباره سیستم کنترل داخلی صاحبکار شامل مصاحبه با کارکنان صاحبکار، کاربرگهای حسابرسی سالهای قبل، بازدید کارخانه و دستورالعملهای اجرایی صاحبکار است. برای گردآوری اطلاعاتی درباره سیستم کنترل داخلی، مطالعه ترتیب روشهای مورد استفاده در پردازش گروههای عمده معاملات، اغلب مفید است. ترتیب اجرای روشهای مورد استفاده در پردازش هر گروه عمده معاملات، اغلب چرخه معاملات نامیده می شود. برای مثال، در یک شرکت تولیدی چرخه های عمده معاملات ممکن است (الف) چرخه فروش شامل فروش، حسابهای دریافتی نقدی،

(ب) چرخه خرید شامل انواع داراییها و هزینه ها، حسابهای پرداختی و پرداختهای نقدی، (پ) چرخه تولید دربرگیرنده هزینه های تولید، موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته،

(ت) چرخه حقوق و دستمزد شامل هزینه های حقوق و دستمزد، بیمه و مالیات حقوق و پرداختهای نقدی

(ث) **چرخه تأمین مالی** در برگیرنده بدهیهای بلند مدت، سهام سرمایه، دریافتها و پرداختهای نقدی را شامل شود.

به منظور تشریح بهتر، یکی از گروههای معاملات، مثلاً فروش را در نظر بگیرید. روشهایی که در پردازش فروش بکار می رود احتمالاً شامل دریافت سفارش خرید از مشتری، تایید اعتبار، ارسال کالا،

تهیه فاکتور فروش، ثبت فروش، ثبت حسابهای دریافتی، ارسال صورتحساب و ترتیب دریافت وجوه نقد از مشتری است.

در تمام طول رسیدگیها به اطلاعاتی کافی از سیستم کنترل داخلی صاحبکار نیاز است، در نتیجه، حسابرسان معمولاً کاربرگهایی تهیه می کنند که برداشت آنان از سیستم را بطور کامل توصیف کند. در طراحی روشهای رسیدگی، تعیین محل بایگانی مدارک حسابداری صاحبکار، آشناسازی اعضای جدید تیم رسیدگی با سیستم و نیز یادآور نکات حسابرسی در شروع حسابرسی بعدی بطور مکرر به این کاربرگها مراجعه می شود.

شرح سیستم کنترل داخلی معمولاً به شکل نمودگر تهیه می شود. برخی از قسمتهای سیستم ممکن است بجای نمودگر با شرح نوشته یا با پرسشنامه های خاصی توصیف گردد که بدین منظور طراحی می شود.

## ۲. احتمال خطر کنترل را برآورد و آزمونهای اضافه بر آنچه در بند ۱ بالا انجام شده

### است را برای کنترلها طراحی کنید

حسابرسان پس از تجزیه و تحلیل ساختار کنترل داخلی باید تعیین کنند که ساختار مزبور به شکلی که طراحی شده است، به قدری قوی و مناسب هست که از رخداد تحریفهای با اهمیت پیشگیری یا آنها را کشف و اصلاح کند. حسابرسان براساس مدل احتمال خطر حسابرسی، احتمال خطر کنترل را برآورد می کنند. چنانچه حسابرسان تشخیص دهند که سیستم کنترل داخلی ضعیف است، آنان برای کاهش احتمال خطر حسابرسی تا حد قابل قبول، تنها بر آزمونهای محتوای اتکا خواهند کرد. از طرف دیگر،

چنانچه سیستم بتواند از تحریفهای با اهمیت جلوگیری یا آنها را کشف و اصلاح کند، حسابرسان باید تصمیم بگیرند کدام کنترل داخلی دیگری وجود دارد که می توانند آن را بطور مؤثری آزمون کنند.

### ۳. آزمونهای اضافی کنترلها را اجرا کنید

برای تعیین این که روشهای اصلی کنترل داخلی به خوبی طراحی شده و به نحو مؤثری اعمال می شود از آزمونهای حسابرسی می توان استفاده کرد. برای تشریح آزمونی از یک کنترل، یک روش کنترل داخلی را در نظر بگیرید که طبق آن دایره حسابداری باید قبل از ثبت روزنامه مربوط به اسناد حمل کالا، تمام اسناد مزبور را از لحاظ شماره ردیف، کنترل کند. هدف این روش، حصول اطمینان از ثبت کلیه موارد ارسال کالا در دفاتر حسابداری است. حسابرسان برای آزمون این روش کنترل داخلی ممکن است تعدادی از مدارک ارسال کالا که طی سال در زمانهای مختلف تهیه شده است را به عنوان نمونه انتخاب و ثبتهای روزنامه مربوط به آنها را بررسی کنند.

توجه داشته باشید که آزمونی از یک کنترل، تأثیر یک روش کنترل بخصوص را اندازه گیری می کند. اما مبلغ ریالی مانده یک حساب را اثبات نمی کند. در واقع، یک روش کنترل بخصوص ممکن است بر اقلام متعددی از صورتهای مالی اثر گذارد. برای مثال، چنانچه آزمون یاد شده در بالا مشخص کند که دایره حسابداری، شماره ردیف اسناد حمل کالا را به نحوی مؤثر کنترل نمی کند، حسابرسان باید نسبت به امکان وجود اشتباهات با اهمیت در حسابهای درآمد فروش، حسابهای دریافتی، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودیهای موارد و کالا توجه بیشتری داشته باشند.

#### ۴. احتمال خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید

حسابرسان پس از تکمیل آزمون کنترلها در شرایطی قرار می گیرند که می توانند احتمال خطر کنترل را بر اساس نتایج آزمونهای مزبور مورد تجدید نظر قرار دهند و نوع، زمان بندی و حدود آزمونهای محتوای لازم برای تکمیل رسیدگیها را تعیین کنند. آزمونهای محتوا روشهایی هستند که برای اثبات مطلوبیت ارائه هر قلم بخصوص از اقلام صورتهای مالی طراحی می شود. نمونه هایی از آزمونهای محتوا عبارت است از تاییدیه حسابهای دریافتی و نظارت بر شمارش موجودیهای صاحبکار. یکی از هدفهای عمده سیستم کنترل داخلی، تهیه اطلاعات مالی درست و قابل اطمینان است. بدین ترتیب، حسابرسان در قسمتهایی که کنترلهای داخلی آن ضعیف است باید رسیدگیهای زیادی به عمل آورند. اما می توانند در قسمتهایی که کنترلهای داخلی آن قوی است، رسیدگیهای خود را کاهش دهند. این شیوه تصمیم گیری درباره نکاتی که در طول رسیدگیها و براساس ارزیابی سیستم کنترل داخلی باید بر آن تأکید شود به معنای آن است که حسابرسان با گسترش رسیدگیها در برخی از قسمتها و کاهش آن در قسمتهای دیگر، برنامه حسابرسی را تعدیل می کنند.

تمام ضعفهای موجود در سیستم کنترل داخلی به واکنش حسابرسان نیاز ندارد. برای مثال، کنترلهای داخلی ضعیف مربوط به یک تنخواه گردان با مبلغ ناچیز احتمالاً آثاری با اهمیت بر مطلوبیت ارائه صورتهای مالی ندارد. از طرف دیگر، چنانچه یکی از کارکنان هم مسئولیت تنظیم مدارک پرداختهای نقدی و هم امضای چکها را به عهده داشته باشد، این گونه ترکیب مسئولیتها می تواند احتمالاً به اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی و اختلاسهای عمده منجر شود. حسابرسان باید در هر مورد از قضاوت حرفه ای خود برای تعیین لزوم تعدیل نوع و حدود روشهای رسیدگی و همچنین، تصمیم



گیری در مورد ارائه پیشنهادهایی سازنده به صاحبکار به منظور بهبود سیستم کنترل داخلی استفاده کنند.

هنگامی که نارساییهای عمده ای در سیستم کنترل داخلی کشف می شود، حسابرسان باید جزییات آن را به صاحبکار اطلاع دهند. بطور کلی، ضعفهای عمده (شرایط قابل گزارش) باید به مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی هیات مدیره اطلاع داده شود. به علاوه، اغلب یک نامه مدیریت تهیه می شود که حسابرسان در آن ضعفهای سیستم را به تفصیل شرح می دهند و پیشنهادهایی عملی برای بهبود سیستم به مدیریت ارائه می کنند. چنانچه ارزیابی سیستم کنترل داخلی پیش از تاریخ ترازنامه تکمیل شود، پیشنهادهای حسابرسان ممکن است به سرعت به مرحله اجرا درآید به گونه ای که قابلیت اعتماد صورتهای مالی سال مورد رسیدگی را نیز افزایش دهد.

## **۵. آزمونهای محتوا را اجرا و رسیدگیها را تکمیل کنید**

برخی از روشهای تایید مانده حسابها می تواند در مراحل اولیه حسابرسی اجرا شود. اما تنها پس از تکمیل و ارزیابی کنترلهای داخلی است که حسابرسان می توانند روشهای رسیدگی لازم برای اثبات مانده حسابها را تکمیل کنند.

## **۶. نوع اظهارنظر خود را مشخص و گزارش حسابرسی را صادر کنید**

تاریخی که در آن آخرین روش رسیدگی تکمیل می شود را آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی گویند. گرچه گزارش حسابرسان به تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی تاریخ گذاری می شود، اما در واقع در آن تاریخ صادر نمی گردد. از آنجا که گزارش حسابرسان به منزله قبول مسئولیت فراوانی توسط مؤسسه حسابرسی است، یکی از شرکای مؤسسه باید ابتدا کاربرگهای آن کار را بررسی

کند تا از انجام یک رسیدگی کامل، اطمینان حاصل نماید و در مورد نوع اظهار نظر مناسب، تصمیم بگیرد. چنانچه حسابرسان بخواهند گزارشی غیر از شکل استاندارد گزارش مقبول ارائه کنند باید در انتخاب عبارت گزارش حسابرسان، بسیار دقت نمایند. در نتیجه، گزارش حسابرسان معمولاً یک یا دو هفته پس از آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی صادر می شود.

### **ارتباط آزمون کنترلها با آزمونهای محتوا**

آزمونهای کنترل، شواهدی را برای حسابرسان تأمین می کند که با آن اعمال شدن یا نشدن روشهای کنترل مقرر و همچنین، مؤثر عمل کردن روشهای برای آنان مشخص می شود. نتایج این آزمونها، حسابرسان را در ارزیابی احتمال رخداد اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی یاری می رساند. از طرف دیگر، آزمونهای محتوا برای کشف اشتباهات با اهمیتی طراحی می شود که می تواند در صورتهای مالی وجود داشته باشد. میزان آزمونهای محتوایی که حسابرسان انجام می دهند به مقدار قابل ملاحظه ای تحت تأثیر ارزیابی آنان از احتمال وجود اشتباهات با اهمیت قرار دارد.

آزمون اصلی محتوا برای کشف کسری انبار، نظارت حسابرسان بر شمارش موجودیها توسط صاحبکار است. حسابرسان به عنوان بخشی از این نظارت، اقلام مختلفی از موجودیها را بطور نمونه شمارش می کنند.

### **زمان بندی عملیات حسابرسی**

صورتهای مالی حسابرسی شده هنگامی ارزش دارد که پس از پایان سال مالی، به موقع آماده شود. حسابرسان برای صدور به موقع گزارش حسابرسان معمولاً رسیدگیها را از مدتها قبل از تاریخ ترازنامه و در طول دوره مالی شروع می کنند. رسیدگیهایی که همیشه می تواند طی دوره انجام می شود شامل

مطالعه و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تهیه و صدور نامه مدیریت و آزمون محتوای معاملات انجام شده تا زمان مراجعه حسابرسان است.

آزمون برخی از مانده های مندرج در صورتهای مالی، مانند حسابهای دریافتی، نیز می تواند در دوره ضمنی اجرا شود، اما متضمن مخاطرات اضافی است که باید توسط حسابرسان کنترل گردد. اشتباهات و تخلفات عمده ای می تواند در طول دوره باقیمانده بین تاریخ اجرای آزمونها و تاریخ ترازنامه رخ دهد. بدین ترتیب، حسابرسان برای آن که بتوانند بر رسیدگیهای ضمنی نسبت به مانده یک حساب عمده اتکا کنند باید نسبت به مؤثر بودن کنترلهای داخلی مربوط به آن حساب اطمینان داشته باشند یا معاملات طی دوره باقیمانده آن حساب را نیز آزمون کنند.

انجام رسیدگیها در طول دوره ضمنی، علاوه بر تسهیل در انتشار به موقع صورتهای مالی حسابرسی شده، مزایای زیادی دارد. حسابرسان مستقل می توانند با مشاهده و آزمون کنترلهای در زمانهای مختلف طی سال، سیستم کنترل داخلی را بهتر ارزیابی کنند. همچنین، حسابرسان می توانند مسایل حسابداری را زودتر مورد توجه قرار دهند. مزیت دیگر رسیدگیهای ضمنی، امکان توزیع یکنواخت حجم کار مؤسسه در طول سال است. برای رسیدگی یک صاحبکار بزرگ، مانند جنرال موتورز، حسابرسان ممکن است دفتر کاری در محل شرکت داشته باشند و رسیدگیهای خود را در تمام طول سال انجام دهند.

## اصطلاحات حسابرسی

برای درک بهتر و روشتر برنامه حسابرسی و سایر کاربرگها و گزارشها، اصطلاحاتی که برای توصیف مراحل مختلف عملیات حسابرسی بکار می رود باید دانست:

آزمون- اثبات - بازرسی - تایید - تجزیه و تحلیل - جمع عمودی - ردیابی - رسیدگی - سند (برگه)  
- سندرسی - کنترل محاسبات افقی - مغایرت گیری - مقایسه

## معنای کنترل داخلی

بسیاری تصور می کنند کنترلهای داخلی یعنی اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان. در واقع، این اقدامات جزئی از کنترل داخلی است. بطور کلی، ساختار کنترل داخلی یک سازمان (که به آن سیستم کنترل داخلی نیز گویند) شامل سیاستها و روشهایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای سازمانی به وجود می آید. اطمینان نسبی بدان معناست که هیچ ساختار کنترل داخلی، ایده ال نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار از آن باشد. این منافع شامل توانایی ساختار کنترل داخلی برای (۱) حفاظت داراییها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست؛ (۲) افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری؛ (۳) تشویق کارکنان به رعایت رویه های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه ها و (۴) ارزیابی کارآیی است. بطور خلاصه، ساختار کنترل داخلی شامل کلیه اقداماتی است که به عمل می آید تا مدیریت اطمینان باید هر چیز به گونه ای که باید، عمل می کند.

سیستم کنترل داخلی مسایلی فراتر از وظایف مستقیم حسابداری و مالی را در بر می گیرد؛ دامنه آن تمامی شرکت را در بر گرفته و با کلیه فعالیتهای آن سر و کار دارد. ساختار کنترل داخلی، شیوه های مدیریت ارشد برای تفویض اختیار و تعیین مسئولیت انجام دادن اموری چون خرید، فروش، حسابداری و تولید را شامل می شود. سیستم کنترل داخلی همچنین شامل برنامه های مربوط به تهیه، بازمینی و توزیع گزارشها و تجزیه و تحلیلهای جاری بین سطوح مختلف سرپرستی است تا مدیران اجرایی بتوانند

بر فعاليتها و وظائف گوناگونی که شالوده یک واحد تجاری بزرگ را تشکیل می دهد کنترل داشته باشند. استفاده از فنون بودجه بندی، استانداردهای تولید، آزمایشگاههای کنترل کیفیت، بررسی زمان و حرکت و برنامه های آموزش حین خدمت کارکنان، موجب استفاده از مهندسان و تکنیسین هایی می شود که هیچ ارتباطی با امور مالی ندارند؛ اما تمامی این موارد، جزیی از مکانیزمی است که امروزه به نام ساختار کنترل داخلی شناخته می شود.

اهمیت یک چنین مفهوم کلی و فراگیر زمانی روشن می شود که آن را از دید یک واحد صنعتی بزرگ بین المللی بررسی کنیم؛ زیرا سیستم کنترل داخلی به یک فن حساس و حیاتی برای مدیریت واحدهای تجاری تبدیل شده است تا بتوانند به نحوی مؤثر انجام وظیفه کنند.

### **ضرورت وجود کنترلهای داخلی**

روند دراز مدت تبدیل شرکتهای به سازمانهای غول آسا، از جمله شرکتهایی با فعالیتهای فنی و تخصصی و دهها هزار پرسنل، سبب شده است تا مدیران این گونه شرکتهای بتوانند مستقیماً بر عملیات آن نظارت شخصی و دست اول داشته باشند. مدیران اجرایی شرکتهای دیگر نمی توانند برای ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت بر مشاهدات شخصی خویش اتکا کنند ناگزیر بر جریان گزارشهای مالی و آماری متکی می شوند. گزارشهای مزبور خلاصه ای از رویدادهای جاری و شرایط موجود در شرکت را در اختیار قرار می دهد. معیار سنجش در این گونه گزارشها نه تنها ریال، بلکه ساعات کار کارگران، وزن مواد اولیه، تعداد مشتریان، تعداد کارکنان بر کنار شده و معیارهای دیگر است.

اطلاعات مندرج در این گزارشها، مدیریت را قادر به کنترل و هدایت واحد تجاری می کند. این گونه گزارشها مدیریت را نسبت به اعمال رویه های شرکت، رعایت مقررات دولتی، مناسب بودن وضعیت

مالی، سودآوری عملیات شرکت و هماهنگی روابط بین دوایر شرکت، رعایت مقررات دولتی، مناسب بودن وضعیت مالی، سودآوری عملیات شرکت و هماهنگی روابط بین دوایر شرکت، آگاه می سازد. تقریباً تمامی تصمیمات تجاری تا حدی براساس اطلاعات حسابداری گرفته می شود. دامنه این تصمیمات از مسایل کوچکی چون صدور مجوز کار یا خرید ملزومات اداری تا تصمیم گیری درباره تغییر نوع تولید یا انتخاب بین خرید یا اجاره بلند مدت یک کارخانه جدید، گسترده است. سیستم کنترل داخلی درباره قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری که مبنای اخذ این گونه تصمیمات قرار می گیرد، به مدیریت اطمینان لازم را می دهد.

تصمیمات مدیریت به صورت رویه های شرکت در می آید و این رویه ها باید به تمام قسمتهای شرکت ابلاغ و اجرای آن بطور منظم پیگیری شود تا مؤثر باشد. سیستم کنترل داخلی نسبت به رعایت رویه های یاد شده، اطمینان لازم را به وجود می آورد. مدیریت همچنین، مسئول مستقیم نگهداری از مدارک حسابداری و تهیه صورتهای مالی مناسب و قابل اتکاست. ساختار کنترل داخلی از ایفای چنین مسئولیتی اطمینان می دهد.

کنترلهای داخلی برای حسابرسان نیز به همان اندازه حایز اهمیت است. کیفیت کنترلهای داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگیهای حسابرسان است. حسابرسان مستقل، شناختی از کنترل داخلی بدست می آورند تا حسابرسی را برنامه ریزی کنند و نوع، زمان بندی و میزان سایر عملیات حسابرسی لازم برای اظهار نظر درباره مطلوبیت ارائه صورتهای مالی را تعیین نمایند.

### **کنترلهای داخلی حسابداری در برابر کنترلهای داخلی اداری**

در گذشته، استانداردهای حرفه ای تفاوتی بین کنترل‌های داخلی حسابداری و کنترل‌های داخلی اداری قایل بودند. کنترل‌های داخلی حسابداری، کنترل‌هایی است که بطور مستقیم بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورتهای مالی اثر دارد. برای مثال، تهیه ماهانه صورت مغایرت بانکی توسط کارمندی که مجاز به صدور چک یا مسئول وجوه نقد نباشد، یک کنترل داخلی حسابرسی است که احتمال انعکاس مطلوب وجوه نقد در مدارک حسابداری و صورتهای مالی را افزایش می دهد.

برخی از کنترل‌های داخلی بر صورتهای مالی تأثیر ندارد یا تأثیر اندکی دارد و بطور مستقیم مورد توجه حساب‌برسان مستقل قرار نمی گیرد. این گونه کنترلها اغلب تحت عنوان کنترل‌های داخلی اداری نامیده می شود. مدیریت، مایل است همان گونه که بر وظایف حسابداری و مالی کنترل قوی اعمال می کند، در مورد عملیات تولیدی و فعالیتهای فروش نیز کنترلهایی قوی برقرار نماید. از این رو، مدیریت برای دستیابی به کارآیی عملیاتی و رعایت رویه های مقرر، کنترل‌های اداری را در تمام قسمت‌ها و دواير سازمان برقرار می کند.

امروزه، استانداردهای حرفه ای برای حسابرسی صورتهای مالی، دیگر تفاوتی بین کنترل‌های داخلی حسابداری و کنترل‌های داخلی اداری قایل نمی شود. به موجب این استانداردهای حرفه ای، حساب‌برسان تنها باید به آن گروه از کنترل‌های داخلی توجه کنند که برای پیشگیری یا کشف موارد ارائه نادرست صورتهای مالی طراحی شده است. با این وجود، اصطلاحات کنترل‌های داخلی حسابداری و کنترل‌های داخلی اداری هنوز هم در بسیاری از کتابهای مرجع مربوط به کنترل‌های داخلی، در استانداردهای حرفه ای مربوط به اظهارنظر درباره سیستم کنترل داخلی و در قوانین، بکار می روند.

## **ابزارهای دستیابی به کنترل‌های داخلی**

سیستمهای کنترل داخلی در شرکتهای مختلف، بسیار متفاوت است. ویژگیهای اختصاصی کنترل در هر سیستم به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و هدفهای سازمانی که سیستم برای آن طراحی شده است، بستگی دارد. اما وجود برخی عوامل برای استقرار یک سیستم کنترل داخلی رضایت بخش در هر شرکت بزرگ، ضروری است. از دیدگاه حسابرسی صورتهای مالی، ویژگیهای مربوط معمولاً آنهایی است که به امکان ثبت، پردازش، تلیخیص و گزارش اطلاعات مالی در شرکت ربط پیدا می کنند. این ویژگیها می تواند به سه جزء: (۱) محیط کنترلی، (۲) سیستم حسابداری و (۳) روشهای کنترل، تقسیم شود.

### **محیط کنترلی**

محیط کنترلی از مجموعه عواملی کلی تشکیل می شود که برای دستیابی به سیاستها و اجرای روشهای شرکت طراحی می گردد. عوامل داخلی محیط کنترلی شامل طرز تفکر مدیریت و نحوه اجرایی آن، یک طرح منطقی سازمان، روشهای مؤثر مدیریت نیروی انسانی، یک سیستم پیش بینی های مالی و بودجه یک واحد حسابرسی داخلی و یک کمیته حسابرسی فعال است.

### **ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان**

دومین استاندارد اجرای عملیات حسابرسی به شرح زیر است:

برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان بندی و میزان آزمونهایی که باید اجرا شود، شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی صاحبکار خود، مبنایی را هم برای (۱) برنامه ریزی حسابرسی و هم برای (۲) برآورد احتمال خطر کنترل فراهم می آورد.



در برنامه ریزی حسابرسی، شناخت کافی از محیط کنترلی، سیستم حسابداری و روشهای کنترل صاحبکار برای حسابرسان ضروری است. این شناخت، هم شامل طراحی رویه ها، روشها و مدارک و هم آگاهی از اعمال شدن یا نشدن آنهاست. حسابرسان با داشتن این شناخت می توانند (۱) انواع بالقوه تحریفهای صورتهای مالی را شناسایی کنند و (۲) آزمونهای محتوای مؤثرتری را برای رسیدگی به اقلام صورتهای مالی طراحی کنند. تصور آزمون اقلام صورتهای مالی، بدون شناخت از ساختار کنترلی دشوار است.

شناخت حسابرسان از ساختار کنترل داخلی، مبنایی را نیز برای برآورد احتمال خطر کنترل، یعنی احتمال این خطر که سیستم کنترل داخلی صاحبکار از رخداد تحریفها پیشگیری یا آنها را کشف نکند، جهت حسابرسان فراهم می آورد. چنانچه حسابرسان به این نتیجه برسند که سیستم کنترل داخلی صاحبکار مؤثر است، احتمال خطر کنترل را در سطح پایین تعیین خواهند کرد. بدین ترتیب، حسابرسان می توانند احتمال خطر عدم کشف زیادتری را بپذیرند و در نتیجه، آزمونهای محتوا می تواند کاهش یابد. برعکس، در جایی که سیستم کنترل داخلی ضعیف است، احتمال خطر کنترل «زیاد» می باشد و حسابرسان برای کاستن از احتمال خطر عدم کشف باید بر میزان آزمونهای محتوای خود بیافزایند. بدین ترتیب، شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی، عامل عمده ای در تعیین نوع، زمان بندی و میزان آزمونهای محتوای لازم برای اثبات اقلام صورتهای مالی است.

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

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

۲. برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمونهای اضافی کنترلها.

۳. اجرای آزمونهای اضافی کنترلها.

۴. برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمونهای محتوا.

### **کسب شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی برای برنامه ریزی حسابرسی**

حسابرسان در هر حسابرسی باید شناختی از ساختار کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی بدست آورند که برای برنامه ریزی حسابرسی، کافی باشد و این، شامل کسب شناختی از محیط کنترلی، سیستم حسابداری و روشهای کنترل است.

**محیط کنترلی** حسابرسان برای کسب شناخت از نحوه برخورد مدیریت و هیات مدیره واحد مورد رسیدگی با محیط کنترلی، دانش آنان از محیط کنترلی و اقداماتی که در مورد آن انجام می دهند باید آگاهی کافی بدست آورند. مهم آن است که حسابرسان به جای توجه به شکل کنترلها، ماهیت آنها را در نظر بگیرند.

**سیستم حسابداری** حسابرسان برای شناختن سیستم حسابداری باید ابتدا انواع عمده معاملاتی را بشناسند که واحد تجاری انجام می دهد. سپس، حسابرسان باید با نحوه انجام شدن معاملات، شامل (۱) چگونگی شروع این معاملات، (۲) مدارک حسابداری مربوط و (۳) نحوه پردازش این معاملات، آشنا شوند. سرانجام، حسابرسان باید روش گزارشگری مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی، شامل نحوه افشا و تعیین برآوردهای حسابداری، را دریابند.

**روشهای کنترل** حسابرسان در حین کسب شناخت از محیط کنترلی و سیستم حسابداری، عموماً

اطلاعاتی را درباره جزئیات روشهای کنترل بدست خواهند آورد.

حسابرسان هنگام کسب شناخت از سیستم حسابداری صاحبکار و روشهای کنترل مربوط به آن تقسیم کل سیستم به چرخه های معاملات را عموماً مفید خواهند یافت. واژه چرخه معاملات به معنای رویه ها و ترتیب اجرای روشهای پردازش هر نوع بخصوص معاملات است.

چرخه های معاملات در هر شرکت به نوع و ماهیت فعالیتهای تجاری آن بستگی دارد. نکته اساسی در تقسیم کل سیستم کنترل داخلی به چرخه های معاملات این است که حسابرسان بدین ترتیب می توانند توجه خود را بر آن دسته از کنترلهای داخلی متمرکز کنند که بر قابلیت اتکای اقلام خاصی از صورتهای مالی اثر دارد.

منابع کسب اطلاعات درباره کنترلهای داخلی: چگونه حسابرسان شناختی از ساختار کنترل داخلی صاحبکار بدست می آورد؟ یکی از راهیهای کسب این اطلاعات، مرور و بررسی کاربرگهای سال گذشته است. بدیهی است حسابرسان در حسابرسیهای بعدی از تمام اطلاعاتی که در گذشته درباره صاحبکار بدست آورده اند، استفاده خواهند کرد. در نتیجه، تحقیقات آنان بر زمینه هایی از کنترلهای داخلی متمرکز خواهد شد که در سالهای قبل سوال برانگیز بوده است. اما حسابرسان نباید فراموش کنند که روند عملیات، همواره در حال تغییر است، کنترلهایی که در سال قبل مناسب بوده است می تواند در سال جاری نامناسب باشد و جاافتادگی اجرای یک روش کنترل داخلی، دلیل بر مؤثر و منطقی بودن نحوه اجرای آن در حال حاضر نیست.

حسابرسان می توانند وظایف و مسئولیتهای کارکنان صاحبکار را با بررسی نمودار سازمانی، شرح وظایف و مصاحبه با کارکنان تشخیص دهند. اغلب صاحبکاران، نمودگرها و دستورالعملهایی دارند که روشهای اجرای تصویب شده برای انجام شدن کلیه مراحل عملیات در آن توصیف گردیده است.

گزارشها، کاربرگها و برنامه های حسابرسی حسابرسان داخلی نیز از جمله منابع بسیار مفید اطلاعاتی است. حسابرسان همزمان با کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی، به طراحی سیاستها و روشهای کنترل داخلی و اعمال شدن یا نشدن آنها نیز توجه می کنند. در این راه، آنان گاه اطلاعاتی را درباره تأثیر عملیاتی کنترلهای مختلف بدست می آورند. تأثیر عملیاتی به چگونگی اعمال یک کنترل، یکنواختی اعمال آن کنترل و شخص اعمال کننده آن مربوط است. آگاهی از تفاوت بین این که یک روش کنترل، مورد استفاده است و کسب شواهدی درباره مؤثر بودن آن در عمل، حایز اهمیت است. حسابرسان برای برنامه ریزی صحیح حسابرسی باید ابتدا مشخص کنند که کنترلهای عمده، بکار گرفته شده اند، اما مجبور نمی باشند که تأثیر عملیاتی آنها را آزمون کنند. به هر حال، هنگامی که حسابرسان مایلند احتمال خطر کنترل را در سطحی پایین تر از حداکثر تعیین کنند باید شواهدی حاکی از تأثیر عملیاتی کنترلها را داشته باشند. اطلاعات مربوط به تأثیر عملیاتی می تواند در این اولین مرحله ارزیابی سیستم کنترل داخلی از دو راه بدست آید. اول، ماهیت کسب اطلاعات درباره اعمال شدن یا نشدن یک کنترل به گونه ای است که می تواند اطلاعاتی را درباره تأثیر عملیاتی آن نیز بدست بدهد. حسابرسان مستقل همزمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل داخلی صاحبکار که برای برنامه ریزی حسابرسی ضروری است باید این اطلاعات را در کاربرگهای خود درج کنند. شکل و میزان این مستندسازی به اندازه و پیچیدگی کار صاحبکار و همچنین، نوع ساختار کنترل داخلی آن بستگی دارد. اطلاعات مزبور معمولاً به شکل پرسشنامه کنترلهای داخلی، شرح نوشته یا نمودگر، مستند می شود.

## پرسشنامه کنترل‌های داخلی

قدیمی ترین شیوه توصیف یک سیستم کنترل داخلی، تکمیل پرسشنامه استاندارد کنترل‌های داخلی است. بسیاری از مؤسسات حسابرسی بدین منظور پرسشنامه هایی برای خود تهیه کرده اند. هر پرسشنامه معمولاً دارای بخشهای جداگانه ای برای هر یک از چرخه های عمده معاملات است که سبب می شود کار تکمیل آن بتواند به آسانی بین اعضای تیم حسابرسی تقسیم گردد. بیشتر پرسشنامه های کنترل‌های داخلی به گونه ای تنظیم شده است که جواب «خیر» در آن به معنای یک نقطه ضعف در سیستم کنترل داخلی است. به علاوه، پرسشنامه ها معمولاً تمیز بین ضعفهای عمده و جزئی کنترل، ذکر منابع اطلاعاتی مورد استفاده در پاسخگویی به پرسشها و ثبت توضیحاتی درباره نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را امکان پذیر می سازد. عیب پرسشنامه استاندارد، انعطاف ناپذیری آن است. پرسشنامه های مزبور عموماً حاوی سوالات زیادی است که در مورد برخی از سیستمها، به ویژه سیستم واحدهای تجاری کوچک، «مورد ندارد». همچنین، از بررسی یک پرسشنامه تکمیل شده نمی توان وضعیتهایی را مشخص کرد که در آن قوت یک کنترل داخلی سبب جبران وضعی در سیستم می شود.

### شرح نوشته سیستم کنترل داخلی: پرسشنامه کنترل‌های داخلی، ابزاری است برای مستندسازی

شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی. اگر با تکمیل پرسشنامه، کار خاتمه یافته تلقی شود، ممکن است حسابرسان به تدریج عادت کنند که بدون بررسی و درک مشکلات، تنها پاسخهای آری و خیر را پر کنند. بدین سبب، برخی از مؤسسات حسابرسی ترجیح می دهند به جای پرسشنامه، یا همراه با آن، از شرح نوشته یا نمودگر استفاده کنند. شرح نوشته معمولاً جریان هر یک از چرخه های عمده

معاملات را دنبال می کند و مجریان کارهای مختلف، مستنداتی که تهیه می شود، مدارکی که تنظیم می گردد و تقسیم وظایف را مشخص می کند.

**نمودگر سیستم کنترل داخلی** امروزه بسیاری از مؤسسات حسابرسی، نمودگر سیستم را برای

درک سیستم پردازش اطلاعات صاحبکار و کنترلهای داخلی مربوط به آن، مؤثرتر از پرسشنامه یا شرح

نوشته می دانند. نمودگر سیستم یک نمودار است - یعنی، نمایش تصویری یک سیستم یا یک سری

روش که در آن، هر روش به ترتیب و در جای خود نشان داده می شود. نمودگر به چشم یک استفاده

کننده با تجربه، تصویر روشنی از سیستم است که نوع و ترتیب روشها، تفکیک مسئولیتها، منابع و نحوه

توزیع مدارک و نوع و محل مدارک و پرونده های حسابداری را نشان می دهد.

برای هر یک از چرخه های عمده معاملات، نمودگر جداگانه تهیه می شود. به علاوه، در هر نمودگر

برای هر یک از دواير (یا کارکنان) مسئول پردازش معاملات، یک ستون عمودی اختصاص می یابد.

مسئولیت هر دایره در مورد روشها، مستندات و مدارک در زیر ستون مربوط به همان دایره با علایم

تصویری نشان داده می شود. نمودگر معمولاً از گوشه راست و بالای کاغذ شروع می شود؛ و خطوط

راهنما ترتیب فعالیتها را نشان می دهد. جریان عادی فعالیتها از بالا به پایین و از راست به چپ است.

مزیت ویژه نمودگر بر پرسشنامه یا شرح نوشته، ارائه تصویری روشنتر و دقیقتر از سیستم صاحبکار

است. هنگامی که برای شرح سیستم از خطوط و علایم به جای کلمات استفاده شود، امکان سوء تعبیر،

توصیف نشدن برخی از قسمتها یا وجود مطالب مبهم کاهش می یابد. علاوه بر این، به روز کردن

نمودگر در حسابرسیهای بعدی امری ساده خواهد بود؛ زیرا حسابرسان تنها با افزودن یا کاستن چند

خط و علامت، نمودگر را به روز می کند. عیب احتمالی نمودگر این است که ضعفهای سیستم کنترل داخلی را به روشنی پرسشنامه مشخص نمی کند. یک پاسخ «خیر» در پرسشنامه به منزله علامت خطری به نشانه وجود یک وضعیت نامطلوب است. چنین نشانه روشنی در مورد نبودن یک کنترل داخلی خاص یا عدم اجرای صحیح آن را نمودگر ممکن است تأمین نکند. بدین سبب، برخی از مؤسسات حسابرسی برای تشریح سیستم کنترل داخلی هم از نمودگر و هم از پرسشنامه استفاده می کنند. نمودگر، سیستم را به روشنی مجسم می کند، در حالی که پرسشنامه یادآور کنترلهایی است که باید در سیستم وجود داشته باشد.

**آزمون شناخت سیستم** حسابرسان پس از تشریح سیستم کنترل داخلی در کاربرگهای خود، مورد استفاده بودن سیستم را از طریق اجرای آزمون شناخت سیستم در مورد هر یک از چرخه های معاملات، بازبینی و تایید می کنند. اصطلاح آزمون شناخت سیستم به معنای ردیابی چند (گاه تنها یک یا دو) معامله در طول مراحل هر چرخه معاملات است.

هدف اولیه از آزمون شناخت سیستم، آزمایش کامل بودن کاربرگهای حسابرسی است نه قابلیت اتکای روشهای کنترل صاحبکار. نتیجه گیری صحیح نسبت به قابلیت اتکای کنترلهای حسابداری در تمام طول سال مورد رسیدگی، مستلزم معمولاً نمونه ای به مراتب بزرگتر از یک یا دو معامله است.

## کاربرگ حسابرسی چیست؟

کاربرگهای حسابرسان، حلقه ارتباطی بین مدارک حسابداری صاحبکار و گزارش حسابرسان است.

کاربرگها، کلیه کارهای انجام شده توسط حسابرس را مستند و گزارش حسابرسان را توجیه می کند.

سومین استاندارد اجرای عملیات حسابرسی چنین مقرر می دارد:

شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا

مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی بدست آید.

کلیه این شواهد باید به روشنی در کاربرگهای حسابرسی مستند شود. کاربرگهای حسابرسی می تواند

به شکلهای گوناگونی باشد؛ برخی به شکل صورت مغایرت بانک یا تجزیه و تحلیل حسابهای دفتر

کل، پاره ای به صورت فتوکپی صورتجلسات هیات مدیره و نمودار سازمانی یا نمودگر سیستم کنترل

داخلی صاحبکار است. تمام جداول، فهرستها، یادداشتها و مدارکی مانند کاربرگهای نهایی، برنامه های

حسابرسی، پرسشنامه کنترلهای داخلی، تاییدیه های دریافتی از صاحبکار و مشاور حقوقی آن و پاسخ

درخواستهای تاییدیه نیز گونه هایی از کاربرگهای حسابرسی است. بدین ترتیب، واژه کاربرگهای

حسابرسی یک اصطلاح کاملاً جامع است. شریکی که گزارش حسابرسان را امضا می کند، بیشتر

روشهای رسیدگی را خود انجام نداده است. شکل گیری نظر حسابرس اساساً با مطالعه و بررسی

کاربرگهایی صورت می گیرد که توسط افراد تیم رسیدگی تهیه شده است. بنابراین، کاربرگهای

حسابرسی باید حاوی کلیه اطلاعات مربوط به اظهار نظر درباره مطلوبیت ارائه صورتهای مالی

صاحبکار باشد.



بیشتر مؤسسات بزرگ حسابرسی، کارکنان جدید خود را برای آموختن «نحوه» تهیه کاربرگهای حسابرسی به مراکز آموزشی خاصی اعزام می دارند. البته، هیچ الگویی وجود ندارد که مناسب تمام کارهای حسابرسی باشد. حسابرسان هنگام مراجعه به هر صاحبکار، در مقایسه با صاحبکاران دیگر (قبلی)، با نوع متفاوتی از فعالیت تجاری، مدارک حسابداری و کنترلهای داخلی روبرو می شوند. بنابراین، حسابرسان در هر حسابرسی باید شکل و محتوای کاربرگهای خود را متناسب با شرایط حاکم بر آن تعیین کنند.

## نقش کاربرگهای حسابرسی

کاربرگهای حسابرسی به چند طریق حسابرسان را یاری می دهد:

الف- تأمین وسیله ای برای تقسیم کار بین کارکنان و هماهنگ کردن کار حسابرسی،

ب- کمک به سرپرستان، مدیران و شرکای مؤسسه در نظارت و بررسی کار حسابرسان،

پ- تأمین پشتوانه ای برای گزارش حسابرسان،

ت- مستند کردن رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی مربوط به اجرای عملیات،

ث- کمک در برنامه ریزی و انجام حسابرسیهای دوره های آینده.

علاوه بر موارد بالا، کاربرگهای حسابرسی در زمینه ارائه سایر خدمات حرفه ای، مانند تنظیم اظهارنامه

مالیاتی، ارائه پیشنهاد برای بهبود کنترلهای داخلی و ارائه خدمات مشاوره مدیریت، نیز اطلاعات مفیدی

را فراهم می آورد.

## انواع کاربرگها

چون اطلاعات گوناگونی که حسابرسان گردآوری می کنند در کاربرگها مستند می شود، انواع

بیشماری کاربرگ وجود دارد. اما، بیشتر کاربرگها می تواند در گروههای کلی زیر طبقه بندی شود:

۱. کاربرگهای عمومی،

۲. کاربرگ نهایی و کاربرگهای اصلی،

۳. اصلاحات پیشنهادی و اصلاحات طبقه بندی،

۴. کاربرگهای تفصیلی، تجزیه و تحلیلها، صورتهای مغایرت و کاربرگهای محاسباتی، و

۵. مدارک مؤید.

**کاربرگهای عمومی** حسابرسی، فعالیتی پیچیده است که مستلزم برنامه ریزی، سرپرستی، کنترل و

هماهنگی می باشد. برخی از کاربرگها ویژه استفاده در برنامه ریزی و اداره امور حسابرسی طراحی می

شود. کاربرگهای عمومی شامل طرحهای کلی و برنامه های حسابری، نمودگرها و پرسشنامه کنترلهای

داخلی حسابداری، موافقتنامه حسابرسی و بودجه زمانی است. یادداشتهای مربوط به فرآیند برنامه ریزی

و نکات عمده مذاکرات با مدیریت صاحبکار نیز جزو کاربرگهای عمومی محسوب می شود.

**کاربرگ نهایی** کاربرگ نهایی جدولی است حاوی مانده سال جاری و سال قبل حسابهای دفتر کل

و ستونهای اصلاحات پیشنهادی و اصلاحات طبقه بندی و همچنین، اقلام نهایی که در صورتهای مالی

منعکس خواهد شد. کاربرگ نهایی به عنوان «ستون فقرات» مجموعه کاربرگهای حسابرسی است؛ این

کاربرگ جدول اصلی کنترل و تلخیص تمام کاربرگهای پرونده است.

**کاربرگهای اصلی** برای تلفیق هر طبقه از حسابهای همگروه دفتر کل، یک کاربرگ اصلی جداگانه

تهیه می شود که جمع هر یک از این کاربرگها یکجا به کاربرگ نهایی منتقل می گردد.

**اصلاحات پیشنهادی و اصلاحات طبقه بندی** حسابسان در جریان حسابرسی ممکن است انواع

مختلف اشتباهات را در صورتهای مالی و مدارک حسابداری صاحبکار کشف کنند. مبلغ این اشتباهات

می تواند ناچیز یا عمده باشد. اشتباهات مزبور ممکن است از ثبت نکردن معاملات یا استفاده از مبلغ

نادرست، طبقه بندی یا انقطاع نامناسب معاملات ناشی شود یا حاصل تفسیر نادرست از معاملات باشد.

این گونه اشتباهات معمولاً بطور تصادفی رخ می دهد. به علاوه، حسابسان ممکن است تخلفهایی را

نیز در صورتهای مالی یا مدارک حسابداری صاحبکار کشف کنند. حسابسان برای تصحیح اشتباهها یا

تخلفهای با اهمیت کشف شده در صورتهای مالی و مدارک حسابداری صاحبکار، اصلاحات

پیشنهادی را تنظیم و جهت ثبت در دفاتر، به صاحبکار ارائه می دهند. به علاوه، حسابسان اصلاحات

طبقه بندی را برای اقلامی تهیه می کنند که ثبت آن در دفاتر درست است، اما برای ارائه مطلوب

صورتهای مالی باید تجدید طبقه بندی شود.

**کاربرگ تفصیلی** گرچه هر گونه کاربرگی می تواند به سادگی کاربرگ تفصیلی نامیده شود، اما از

این واژه ترجیحاً برای کاربرگی استفاده می شود که اجزای اصلی یا ریز مانده یک حساب دارایی یا

بدهی را در تاریخی معین نشان دهد. بدین ترتیب، صورت ریز مبالغ بدهی به فروشندگان که جمع آن

مانده حسابهای پرداختنی تجاری باشد یک کاربرگ تفصیلی است.

## طراحی برنامه های حسابرسی

برنامه حسابرسی معمولاً به دو بخش عمده تقسیم می شود. بخش اول برنامه به روشهای کسب شناخت و ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار اختصاص دارد و بخش دوم، به اثبات مبالغ خاص مندرج در صورتهای مالی و همچنین، کفایت افشا در صورتهای مالی می پردازد.

## بخش سیستم برنامه حسابرسی

بخش اول برنامه حسابرسی پیرامون چرخه های عمده معاملات طبق سیستم کنترل داخلی صاحبکار سازمان می یابد؛ روشهای رسیدگی مربوط به بخش سیستم برنامه حسابرسی بطور متداول شامل تهیه نمودگر هر یک از چرخه های معاملات، آزمون کنترلهای عمده در سیستم کنترل داخلی، شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی و تعیین خطر کنترل است.

حسابرسان همزمان با ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تعدیلات لازم را در بخش آزمون محتوای برنامه حسابرسی به عمل می آورند.

## بخش آزمونهای محتوای برنامه حسابرسی

بخشی از برنامه حسابرسی که به اثبات مبالغ مندرج در صورتهای مالی می پردازد و معمولاً طبق سرفصلهای عمده ترازنامه، مانند وجوه نقد، حسابهای دریافتی، موجودیهای مواد و کالا و ماشین آلات و تجهیزات، سازمان می یابد. شاید این شیوه سازماندهی کار، ادامه راه کار حسابرسان در دورانی است که هدف آنان، تنها اثبات اقلام ترازنامه بود. اگرچه امروزه حسابرسان توجه زیادی به قابلیت اعتماد صورت سود و زیان دارند، هنوز هم رویکرد (یا نگرش) ترازنامه ای را روشی مؤثر برای سازمان دادن روشهای آزمون محتوا می دانند.

یکی از مزایای رویکرد ترازنامه ای، فراهم بودن شواهد کاملاً قابل قبولی است که عموماً برای اثبات داراییها و بدهیها وجود دارد. داراییها معمولاً با روشهای مستقیم، مانند مشاهده عینی، بازرسی شواهد ایجاد شده در خارج از شرکت صاحبکار و تاییدیه اشخاص خارج از شرکت صاحبکار، اثبات می شود. بدهیها معمولاً با بررسی شواهد ایجاد شده در خارج از شرکت صاحبکار، تاییدیه و بازرسی مدارک پرداخت بدهی پس از تسویه آن، می تواند اثبات شود. از طرف دیگر، نوع و ماهیت درآمدها و هزینه ها را در سیستم حسابداری دو طرفه در نظر بگیرید. ثبت درآمدها یا هزینه ها از دو بخش تشکیل می شود: اول، شناسایی درآمد یا هزینه؛ و دوم، تغییر متناظر مبلغ درآمد یا هزینه در یکی از حسابهای دارایی یا بدهی. درآمدها و هزینه ها هیچگونه شکل مشهودی ندارد؛ آنها تنها به شکل یک ثبت در دفاتر حسابداری صاحبکار و معرف تغییر در حقوق صاحبان سرمایه می باشد. در نتیجه، بهترین شواهد وجود درآمدها یا هزینه ها، تغییر قابل اثبات در حساب دارایی یا بدهی مربوط است.

**اثبات غیرمستقیم ارقام صورت سود و زیان حسابرسان با اثبات تغییرات به وجود آمده در حسابهای دارایی و بدهی؛ درآمد، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه ها را بطور مستقیم اثبات می کنند. برای مثال، بسیاری از معاملات فروش مستلزم ثبت بدهکار در حساب موجودیهای نقد یا حسابهای دریافتی است. چنانچه حسابرسان متقاعد شوند که تمام وصولیهای نقدی و کلیه تغییرات در حسابهای دریافتی در طول سال بطور کامل و درست در دفاتر ثبت شده است، آنان شواهد غیرمستقیمی از درستی معاملات درآمد فروش و ثبت آنها خواهند داشت.**

**اثبات مستقیم ارقام صورت سود و زیان** تمام شواهد حسابرسی مربوط به ارقام صورت سود و زیان، بطور غیرمستقیم بدست نمی آید. اثبات یک قلم عمده مندرج در ترازنامه، اغلب مستلزم رسیدگی به چندین قلم صورت سود و زیان است که آن ارقام می تواند با انجام دادن محاسبات یا سایر شواهد مستقیم اثبات شود؛ برای مثال، اثبات اوراق بهادار متعلق به صاحبکار، از طریق محاسبه درآمد بهره، درآمد سود سهام و سود یا زیان حاصل از فروش اوراق بهادار به سادگی صورت می گیرد. حسابرسان برای اثبات اموال، ماشین آلات و تجهیزات و استهلاک انباشته مربوط، محاسباتی را انجام می دهند که هزینه استهلاک را نیز اثبات می کند. هزینه مطالبات سوخت شده با اثبات سرفصل ترازنامه ای ذخیره مطالبات مشکوک الوصول اثبات می شود. علاوه بر این گونه محاسبات، روشهای تحلیلی که حسابرسان اجرا می کنند نیز شواهد مستقیمی را درباره منطقی و معقول بودن ارقام مختلف درآمد و هزینه، تأمین می کند.

**مقایسه رویکرد سیستمی با رویکرد محتوایی** در بسیاری از نشریات حسابرسی این جمله به چشم می خورد مؤسسه حسابرسی الف، رویکرد سیستمی یا رویکرد محتوایی دارد.» رویکرد سیستمی به مقدار قابل ملاحظه ای بر سیستم کنترل داخلی صاحبکار متکی است، در حالی که رویکرد محتوایی بیشتر بر آزمونهای محتوا به عنوان مبنای اظهار نظر حسابرسان، اتکا می کند. در واقع، انجام دادن هر کار حسابرسی به ترکیبی از اتکا بر سیستم کنترل داخلی و اتکا بر آزمونهای محتوا نیاز دارد. بدینسان، رویکرد سیستمی و رویکرد محتوایی اصطلاحی نسبی است که میزان تأکید مؤسسه حسابرسی را بر بخش سیستم یا بخش آزمونهای محتوای برنامه حسابرسی، در هر کار حسابرسی نشان می دهد. برخی

از مؤسسات حسابرسی ممکن است طبق سیاست مؤسسه، به یکی از این دو رویکرد گرایش نشان دهند. اما اگر سیستم کنترل داخلی صاحبکار دارای ضعف باشد، حسابرسان ناگزیرند که بیشتر بر رویکرد محتوایی اتکا کنند.

## هدفهای برنامه حسابرسی

هر برنامه حسابرسی بدین منظور طراحی می شود که به هدفهای خاصی در ارتباط با اقلام عمده مندرج در صورتهای مالی دست یابد. این هدفها، مستقیماً از گزاره های منعکس در صورتهای مالی صاحبکار ناشی می شود.

**گزاره های مدیریت** گزاره های مدیریت، اطلاعاتی است که در صورتهای مالی تهیه شده صاحبکار منعکس و مورد تأیید مدیریت می باشد. به طور کلی، هر مجموعه صورتهای مالی حاوی پنج گزاره مدیریت به شرح زیر است:

۱. وجود یا رخداد- داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه مندرج در صورتهای مالی، وجود دارد؛ معاملات ثبت شده در حسابها، روی داده است.

۲. کامل بودن- تمام معاملات، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه که باید در صورتهای مالی ارائه می شد، منعکس شده است.

۳. حقوق و تعهدات- صاحبکار نسبت به داراییهای منعکس در صورتهای مالی دارای حق مالی است و نسبت به ایفای بدهیها، متعهد می باشد.

۴. ارزشیابی یا تسهیم- مبالغ داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه های منعکس در صورتهای مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تعیین شده است.

۵. نحوه ارائه و افشا- حسابها طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در صورتهای مالی، ارائه و طبقه

بندی شده و تمام موارد با اهمیت، افشا گردیده است.

هدفهای کلی می تواند براساس این گزاره ها و برای هر یک از انواع سرفصلهای ترازنامه، شامل

داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه، تعیین و تنظیم شود.

### **هدفهای کلی برنامه های حسابرسی داراییها**

برنامه حسابرسی هر یک از اقلام صورتهای مالی باید به گونه ای متناسب آن قلم شود که بتواند

هدفهای خاص مربوط به رسیدگی به آن قلم را برآورده سازد. هدفهای خاص رسیدگی به موجودیهای

نقد، دقیقاً همان هدفهای خاص مربوط به رسیدگی به موجودیهای مواد و کالا نیست. گرچه هدفهای

خاص رسیدگی به هر حساب و از این رو، روشهای حسابرسی آن، با هدفها و روشهای رسیدگی سایر

حسابها متفاوت است ولی باید دانست که همه برنامه های حسابرسی اساساً برخورد یکسانی با اثبات

اقلام ترازنامه و مبالغ مرتبط در صورت سود و زیان دارد. برنامه حسابرسی هر یک از گروههای دارایی

شامل روشهایی است که به منظور دستیابی به هدفهای کلی زیر طراحی شده است:

### **برنامه حسابرسی داراییها**

#### **مبتهی بر هدفهای کلی**

#### **۱. ارزیابی سیستم کنترل داخلی**

الف- شناختی از سیستم کنترل داخلی کسب کنید که برای برنامه ریزی حسابرسی کافی باشد.

ب- خطر کنترل را برآورد و آزمونهای اضافی کنترلها را طراحی کنید.

پ- آزمونهای اضافی کنترلها را اجرا کنید.



ت- خطر کنترل را مجدداً برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید.

## ۲. اثبات مانده حسابها (آزمونهای محتوا)

الف- وجود داراییها را اثبات کنید.

ب- مالکیت شرکت را بر داراییها اثبات کنید.

پ- از کامل بودن ثبت داراییها اطمینان یابید.

ت- از مناسب بودن ارزشیابی داراییها مطمئن شوید.

ث- از صحت محاسبات ریاضی مدارک زیربنای حسابهای مربوط به داراییها اطمینان حاصل کنید.

ج- از مناسب بودن نحوه ارائه و کفایت افشای اقلام داراییها در صورتهای مالی مطمئن شوید.

این هدفهای کلی در مورد تمام برنامه های حسابرسی داراییها بطور یکسان کاربرد دارد.

### اثبات مانده حسابها

هدف اصلی حسابرسان از ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تعیین خطر کنترل مربوط به هر یک از ادعاهای عمده موجود در صورتهای مالی است تا بتوانند نوع و میزان رسیدگیهایی را مشخص کنند که برای اثبات مانده حسابها ضروری است.

### اثبات وجود داراییها

اولین گام برای اثبات مانده حساب یک دارایی، اثبات وجود آن دارایی است. وجود داراییهایی چون وجوه نقد، اوراق بهادار و موجودیهای مواد و کالا معمولاً می تواند از طریق مشاهده عینی اثبات شود. هنگامی که داراییهایی تحت کنترل اشخاص ثالث قرار دارد دریافت تاییدیه مستقیم از آن اشخاص می تواند روشی مناسب باشد. وجود حسابهای دریافتی معمولاً با دریافت تاییدیه از مشتریان بابت بدهی

آنان به شرکت، اثبات می گردد. اثبات وجود داراییهای نامشهود دشوارتر است؛ حسابرسان باید شواهدی گردآوری کنند که نشان دهد مبالغی خرج شده و این مخارج احتمالاً دارای منافع اقتصادی آتی است.

## **اثبات مالکیت داراییها**

روشهایی که وجود دارایی را اثبات می کند، معمولاً مالکیت داراییها را نیز تایید می نماید؛ برای مثال، تاییدیه موجود نزد بانک، وجود وجوه نقد و مالکیت شرکت را نسبت به آن، مشخص می کند. بازرسی اوراق بهادار نیز وجود و مالکیت اوراق مزبور، هر دو، را اثبات می کند؛ زیرا، نام مالک اوراق روی گواهینامه ها درج شده است.

مشاهده عینی سایر داراییها، مانند ماشین آلات و تجهیزات، وجود آن داراییها نه مالکیت آنها را اثبات می کند. ماشین آلات و تجهیزات ممکن است به جای تحصیل، با اجاره کوتاه مدت یا بلند مدت در اختیار شرکت باشد. حسابرسان برای اثبات مالکیت صاحبکار بر این گونه داراییها باید شواهد و مدارکی چون قبوض عوارض و مالیات اموال، فاکتورهای خرید و اسناد مالکیت آنها را بازرسی کنند. صاحبکار ممکن است مالکیت تمام داراییهایی را که به درستی در صورتهای مالی منعکس شده است، نداشته باشد؛ بلکه، طبق قراردادهایی چون قرارداد اجاره بلند مدت، حق استفاده از آنها را داشته باشد. مالکیت این گونه حقوق با بررسی قراردادهای مربوط مشخص می شود.

## **اثبات کامل بودن**

طراحی آزمونهای محتوایی که بتواند داراییهای ثبت نشده در دفاتر صاحبکار را کشف کند، دشوار است. به همین دلیل، حسابرسان برای تشخیص کامل بودن داراییهای ثبت شده، ناگزیرند به مقدار قابل ملاحظه ای بر آزمونهای (رعایت روشهای) کنترل داخلی صاحبکار متکی باشند.

بسیاری از آزمونهای مربوط به داراییهای ثبت نشده شامل ردیابی مدارک تهیه شده در زمان تحصیل دارایی به ثبت داراییها در دفاتر حسابداری است؛ مشاهده داراییهای عینی، یکی از آزمونهای مهم برای تشخیص کامل بودن ثبت این گونه داراییهاست. حسابرسان در طول نظارت بر شمارش موجودیها باید مراقب اقلامی از موجودیها باشند که شمارش نشده اما، در صورت خلاصه موجودیها منظور گردیده است.

روشهای تحلیلی نیز می تواند برای تشخیص شرایطی که نشانه ثبت نشدن داراییهاست، بکار گرفته شود؛ برای مثال، پایین بودن درصد سود ناخالص سال جاری در مقایسه با سال قبل ممکن است نشانه مقادیر عمده ای از موجودیهای مواد و کالا باشد که در دفاتر، ثبت نشده است.

**اثبات انقطاع صحیح معاملات** حسابرسان به عنوان بخشی از روشهای حصول اطمینان از کامل بودن و همچنین، وجود داراییهای ثبت شده، انقطاع معاملات صاحبکار را آزمون می 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 فرآیندی است که تعیین می کند معاملات انجام شده در تاریخهای نزدیک به تاریخ ترازنامه، به درستی به دوره های 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 ماشین آلات و تجهیزات بر ترازنامه اثر می گذارد و احتمالاً اثری بر صورت سود و زیان ندارد؛ زیرا، برای داراییهای تحصیل شده در چند روز پیش از پایان سال مالی، استهلاکی محاسبه و ثبت نمی شود. 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 می گذارد. برخی از صاحبکاران ممکن است برای ارائه تصویر بهتری از وضع مالی خود دفاتر حسابداری را «باز نگه دارند» 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 می کند.

### **ارزشیابی داراییها**

تعیین ارزش دقیق داراییها به دانش جامعی از اصول پذیرفته شده حسابداری نیاز دارد. حسابرسان نه تنها باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی داراییها با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینان حاصل کنند، بلکه باید مناسب بودن روش ارزشیابی را با شرایط موجود نیز تعیین

نمایند. پس از آن که حسابرسان از مناسب بودن روش ارزشیابی اطمینان یافتند، به اجرای روشهایی خواهند پرداخت که درستی کاربرد روش ارزشیابی توسط صاحبکار را آزمون می کند.

بیشتر داراییها به بهای تمام شده ارزیابی می شود. از این رو، سند رسی مدارک پرداخت یا سایر شواهد مثبتی مربوط به بهای تمام شده تحصیل داراییها، یکی از متداولترین روشهای حسابرسی است. چنانچه بهای تمام شده تحصیل دارایی مشمول استهلاک باشد، حسابرسان باید معقول بودن نحوه تسهیم آن را ارزیابی و محاسبات مربوط به مبلغ مستهلک نشده دارایی را اثبات کنند. در مورد داراییهایی که به اقل بهای تمام شده یا بازار ارزیابی می شود، پی جویی قیمتهای جاری بازار و بهای تمام شده تحصیل، هر دو، ضروری است.

### **صحت محاسبات ریاضی مدارک**

مبلغ منعکس در صورتهای مالی بابت یک دارایی، تقریباً همیشه حاصل جمع مبالغ اقلام کوچکتری است؛ برای مثال، مبلغ منعکس در صورتهای مالی بابت موجودیهای مواد و کالا ممکن است شامل بهای تمام شده هزاران، یا شاید صدها هزار، قلم کالای موجود در انبار باشد. حسابرسان قبل از رسیدگی به هر یک از این اقلام باید صحت محاسبات ریاضی مدارک زیربنای موجودیها را آزمون کنند تا از انباشت آنها به مبلغ مندرج در دفتر کل و در نتیجه، مبلغ منعکس در صورتهای مالی، اطمینان یابند. حسابرسان اغلب از برنامه های عمومی حسابرسی برای آزمون صحت ریاضی مدارک استفاده می کنند.

### **نحوه ارائه در صورتهای مالی و افشا**

حسابرسان حتی پس از اثبات تمام مبالغ ریالی داراییها باید روشهایی را اجرا کنند تا مطمئن شوند که نحوه ارائه اقلام در صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری و تفاسیر آنها و همچنین، با اصل کلی کفایت افشا، منطبق است. روشهایی که در این مورد بکار می رود، شامل بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، جستجو برای یافتن معاملات اشخاص وابسته، پی جویی زیانهای احتمالی، بررسی موارد افشای اقلامی چون اجاره های بلند مدت، محدودیتهای استفاده از موجودیهای نقد (مانده های جبرانی)، داراییهای گرو گذارده شده و سود حاصل از نگهداری موجودیهای مواد و کالا، بررسی طبقه بندی و توصیفهای بکار رفته در تمام صورتهای مالی است.

### **مثالی از طراحی برنامه حسابرسی**

هدفهای کلی که در بالا توصیف شد در مورد انواع گوناگون داراییها کاربرد دارد. برای دستیابی به هدفهای خاص حسابرسی هر دارایی باید روشهای حسابرسی مربوط به آن طراحی شود. هدفهای خاص حسابرسی، بر حسب نوع دارایی و اصول پذیرفته شده حسابداری حاکم بر ارزشیابی و نحوه ارائه آن، تغییر می کند.

حسابرسان، طراحی برنامه حسابرسی هر حساب بخصوص را با تعیین هدفهای کلی حسابرسی براساس گزاره های منعکس در صورتهای مالی آغاز می کنند؛ سپس، هدفهای خاص حسابرسی را برای رسیدگی به آن حساب تعیین و در نهایت، روشهای رسیدگی لازم برای حصول هر یک از هدفهای خاص حسابرسی را طراحی می نمایند.

## رابطه بین ادعاها(ی مدیریت)، هدفها و روشها(ی حسابرسی)

گزاره های مدیریت	هدفهای کلی حسابرسی داراییها	هدفهای خاص حسابرسی حسابهای دریافتی	نمونه ای از روشهای رسیدگی
وجود و رخداد	وجود داراییها مالکیت داراییها	حسابهای دریافتی ثبت شده، صحیح و معتبر است	برای نمونه ای از حسابهای دریافتی، از طریق مکاتبه مستقیم با بدهکاران، تاییده دریافت کنید.
کامل بودن	کامل بودن	تمام حسابهای دریافتی، ثبت شده است	تعداد ... مدرک ارسال کالا را با فاکتورهای فروش مربوط، مقایسه کنید.
ارزشیابی یا تسهیم	ارزشیابی داراییها	حسابهای دریافتی به خالص ارزش بازیافتی ارائه شده است	وضعیت اعتباری مشتریان با بدهی زیاد و بدهکاران بد حساب را پی جویی کنید.
	صحت محاسبات ریاضی مدارک	مدارک حسابهای دریافتی، صحیح است و با دفتر کل مطابقت دارد	جدول سنی حسابهای دریافتی را اخذ و صحت ریاضی آن را آزمون کنید و با دفاتر تطبیق دهید.
نحوه ارائه و افشا	نحوه ارائه در صورتهای مالی	حسابهای دریافتی به گونه ای درست در صورتهای مالی ارائه و مواد لازم، افشا شده است	تاییده بانک را به منظور یافتن نشانه ای از گرو بودن حسابهای دریافتی، بررسی کنید.

ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان می تواند شواهدی را درباره هر یک از گزاره های

مربوط به یک حساب، فراهم آورد. هرگونه شواهدی که در نتیجه ارزیابی سیستم کنترل داخلی بدست

آید سبب می شود میزان آزمونهای محتوای لازم برای دستیابی به هدف حسابرسی مربوط، کاهش یابد.

### اثبات اقلام صورت سود و زیان

مبالغ مندرج در صورت سود و زیان اغلب می تواند به آسانی همراه با اثبات حساب دارایی مربوط به

آن، اثبات شود.

برخی اقلام صورت سود و زیان، مانند درآمد فروش، نمی تواند با چنین روشهای رسیدگی مستقیمی اثبات شود. اما هنگامی که حسابرسان از صحت حسابهای دریافتنی و درستی ثبت آنها اطمینان می یابند. شواهد غیرمستقیم قابل ملاحظه ای در مورد درستی فروشهای نسبه در اختیار خواهند داشت.

## رسیدگی به مدارک عمومی

حسابرسان مستقل در مراحل اولیه رسیدگی باید خود را با جنبه های مختلف فعالیت شرکت صاحبکار آشنا کنند؛ برای مثال، حسابرسان باید شناختی از طرح سازمان، ساختار مالی شرکت، کارخانه و یا کارگاهها، انواع تولیدات، رویه های حسابداری و روشهای کنترلی صاحبکار بدست آورند. اما، اطلاعات بدست آمده درباره فعالیتهای داخلی شرکت صاحبکار به خودی خود کافی نیست. حسابرسان برای تفسیر و ارزیابی صحیح این گونه اطلاعات باید محیطی را که شرکت صاحبکار در آن فعالیت می کند، بشناسد. قوانین و مقررات، دعاوی حقوقی احتمالی، وابستگی با سایر شرکتها و قراردادهای خرید و فروش صاحبکار تنها چند نمونه از عواملی است که می تواند بر فعالیتهای داخلی شرکت صاحبکار اثر بگذارد. حسابرسان می توانند با رسیدگی به مدارک عمومی صاحبکار اطلاعات زیادی را درباره محیط کار شرکت صاحبکار و نیز، فعالیتهای داخلی آن، بدست آورند. اصطلاح مدارک عمومی برای موارد زیر بکار می رود:

۱. مدارک غیر مالی:

الف- شرکتنامه و اساسنامه.

ب- قراردادهای مشارکت شرکا.

پ- صورتجلسات هیأت مدیره و مجامع عمومی.



ت- قراردادهای منعقد شده با مشتریان و فروشندگان مواد و کالا.

ث- قراردادهای استخدامی رؤسا و کارکنان، شامل قراردادهای با اتحادیههای صنفی و کارگری و

طرحهای حق تقدم خرید سهام، سهم شدن کارکنان در سود، پاداش و بازنشستگی.

ج- قوانین و مقررات دولتی که بطور مستقیم بر شرکت صاحبکار اثر دارد.

چ- پرونده های مکاتبات

۲. مدارک مالی:

الف- اظهارنامه های مالیاتی سالهای گذشته.

ب- صورتهای مالی و گزارشهای سالانه سالهای گذشته.

پ- تقاضای پذیرش در بورس و سایر مدارکی که پس از پذیرفته شدن در بورس، به بورس ارائه شده

است.

۳. مدارک حسابداری:

الف- دفتر کل.

ب- دفتر روزنامه عمومی.

بررسی این گونه مدارک قاعداً باید حسابرسان را در شناسایی مسایل نیازمند به توجه زیاد در حین

حسابرسی، یاری کند. حسابرسان همچنین، شناختی از ویژگیها، سیاستها و طرحهای (آتی) تجاری

صاحبکار بدست می آورند که آنان را قادر می سازد تا از انطباق معاملات منعکس در حسابها با

رهنمودهای مدیریت و چگونگی انجام یافتن آنها بر اساس مجوزهای صادر شده مدیریت، اطمینان

یابند. چنانچه اعضای گروه حسابرسی با تاریخچه و مسایل شرکت صاحبکار، وظایف و مسؤلیتهای

کارکنان ارشد و اصلی شرکت، و ماهیت و کیفیت مدارک و روشهای حسابداری صاحبکار کاملاً آشنا باشند، خواهند توانست مراحل مختلف حسابرسی را با اطمینان اجرا کنند. چنانچه حسابرسان پیش از شروع به تجزیه و تحلیل معاملات و اثبات مانده حسابها، این گونه اطلاعات زیربنایی را بدست نیاورند، آنان کار خود را چون ماشین و بدون درک اهمیت واقعی از اغلب شواهدی که رسیدگی می کنند، انجام خواهند داد.

### **منابع و ماهیت وجوه نقد**

وجوه نقد معمولاً شامل وجوه نزد بانکها (حسابهای جاری)، وجوه موجود در صندوق، تنخواه گردان و به ندرت، شامل موجودی حسابهای پس انداز است. حسابهای بانکی همانند حسابجاری اشخاص و با دسته چک است. فروشهای نقدی، وصول مطالبات و واریز افزایش سرمایه نوعاً سبب افزایش این حسابها و مخارج واحد تجاری سبب کاهش آنها می شود. گاه، براساس مفاد قراردادهای دریافت وام بانکی، موجودی حساب بانکی نباید از مبلغ معینی کمتر شود که به آن، مانده جبرانی گویند. در دیگر موارد، حساب خاصی برای نگهداری مانده جبرانی افتتاح می شود.

حسابجاری ویژه حقوق و دستمزد و تنخواه گردان، حسابهایی با مانده ناچیز است. هنگام پرداخت حقوق و دستمزد، چکی به مبلغ خالص حقوق و دستمزد از حسابجاری شرکت تنظیم و به حسابجاری حقوق و دستمزد واریز می شود. تنخواه گردان که برای مخارج ناچیز استفاده می گردد، در موارد نیاز و پس از تمام شدن موجودی آن، مجدداً وجه آن در اختیار متصدی تنخواه گردان قرار داده می شود.

نظارت‌های معمول صاحبکار و روش‌های بررسی آن بیشتر اشتباهاتی را که در این گونه حسابها رخ می‌دهد، کشف می‌کند. از طرف دیگر، ماهیت نقدینگی این حسابها، خطر کشف نشدن سوء استفاده از آنها را افزایش می‌دهد.

### **نحوه برخورد حسابرسان در رسیدگی به وجوه نقد**

هدفهای حسابرسان از رسیدگی به وجوه نقد، تعیین موارد زیر است:

۱. کفایت کنترل‌های داخلی معاملات نقدی.
  ۲. اعتبار مبالغ ثبت شده (وجود و مالکیت).
  ۳. ثبت دفاتر بودن تمام حسابهای وجوه نقد (کامل بودن).
  ۴. صحت محاسبات ریاضی جداول و صورتهای وجوه نقد و مطابقت آنها با حسابهای دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی).
  ۵. کفایت افشا و مطلوبیت ارائه وجوه نقد، شامل وجوه با محدودیت (مانند، مانده جبرانی).
- حسابرسان برای حسابرسی وجوه نقد به اثبات هرگونه درآمد بهره حاصل از سپرده کردن وجوه نقد نیز خواهند پرداخت. حسابرسان به ویژه نگران بیش از واقع نشان دادن وجوه نقد می‌باشند، همان گونه که درباره سایر انواع داراییها نگرانند؛ در نتیجه، اعتبار مبالغ ثبت شده بابت وجوه نقد (هدف شماره ۲)، حایز بیشترین اهمیت است.

### **کنترل‌های داخلی وجوه نقد**

امور مالی شرکت، که معمولاً زیر نظر خزانه دار است، بیشترین مسئولیت امور مربوط به وجوه نقد را به عهده دارد. انجام دادن امور دریافت و تحویل وجوه نقد به بانک؛ امضای چکها؛ سرمایه گذاری وجوه

نقد مازاد بر نیاز و حفاظت از وجوه نقد، اوراق بهادار قابل داد و ستد و سایر داراییهای قابل داد و ستد از جمله وظایف امور مالی است. علاوه بر این، امور مالی باید بودجه وجوه نقد را تهیه کند و در موارد نیاز، ترتیب تأمین مالی کوتاه و بلند مدت را بدهد.

مناسبترین حالت آن است که وظایف امور مالی و حسابداری به گونه ای تلفیق شود که از برآورده شدن موارد زیر اطمینان دهد:

۱. تمام وجوه نقدی که باید وصول می شد در واقع دریافت شده، به دقت ثبت گردیده و به موقع به بانک واگذار شده است.

۲. پرداختهای نقدی تنها برای هدفهای مجاز صورت گرفته و به درستی ثبت دفاتر شده است.

۳. موجودی وجوه نقد در حد کفایت، نه بیشتر، و براساس پیش بینی دریافت و پرداختهای مربوط به عملیات عادی، نگهداری شود.

مطالعه و بررسی جزئیات روشهای عملیاتی هر واحد تجاری برای مقاصد تشخیص و تدوین روشهای کنترلی مؤثر، ضروری است، اما برخی رهنمودهای کلی وجود دارد که برای اداره خوب امور وجوه نقد در هر گونه واحد تجاری مفید است. این قواعد کلی برای دستیابی به کنترلهای داخلی وجوه نقد می تواند به شرح زیر خلاصه شود:

۱. به هیچیک از کارکنان اجازه داده نشود که تمام امور مربوط به یک معامله را از ابتدا تا انتها به تنهایی انجام دهد.

۲. امور مربوط به حفاظت وجوه نقد را از امور دفتری آن تفکیک کنید.

۳. امور مربوط به دریافت وجوه نقد را تا سرحد امکان، متمرکز کنید.

۴. وجوه دریافتی را بیدرنگ در دفاتر ثبت کنید.

۵. مشتریان را ترغیب کنید که بابت وجوه پرداختی خود، رسید دریافت کنند و جمع نوارهای

صندوق را (بطور مرتب) مشاهده و کنترل کنید.

۶. دریافتیهای هر روز را دست نخورده به بانک بسپارید.

۷. تمام پرداختهای نقدی را با چک انجام دهید بجز پرداخت هزینه های اندک که از تنخواه

گردان پرداخت می شود.

۸. صورت مغایرت بانک، همه ماهه و توسط شخصی تهیه شود که مسئولیتی در مورد صدور

چک یا حفاظت از وجوه نقد نداشته باشد. صورت مغایرت تهیه شده باید توسط یکی از

رؤسای مربوط، کنترل و بررسی گردد.

دلایل زیادی وجود دارد که سپردن تمامی وجوه دریافتی هرروزه را به بانک توجیه می کند. سپردن هر

روزه تمامی وجوه دریافتی به معنای این است که وجوه کمتری در صندوق می ماند تا سبب انگیزه ای

برای برداشت باشد. بعلاوه، سپردن هر روزه کلیه وجوه دریافتی سبب می شود از جایگزینی وجوه

دریافتی روزهای بعد به جای کسریهای احتمالی پیشگیری گردد. هرگونه تأخیر در به حساب خوابانیدن

چکهای دریافتی از مشتریان، خطر وصول نشدن آنها را افزایش می دهد. علاوه بر این، باقی ماندن

وجوه دریافتی در صندوق به منزله وجوه نقد بی استفاده است که آن، نشانه وجود دارایی غیر مولد سود

می باشد.

**کابریهای حسابرسی وجوه نقد**

کاربرگهای حسابرسی وجوه نقد معمولاً شامل نمودگر یا شرح نوشته سیستم کنترل داخلی مربوط است. پرسشنامه کنترلهای داخلی نیز به ویژه در شرکت‌های بزرگ، مورد استفاده قرار می‌گیرد. خلاصه آزمون کنترلهای داخلی مربوط به معاملات نقدی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی وجوه نقد یکی دیگر از کاربرگهای حسابرسی وجوه نقد است.

سایر کاربرگهای حسابرسی وجوه نقد، شامل کاربرگ اصلی، کاربرگ شمارش موجودی صندوق، تاییدیه های بانک، صورت مغایرت بانک، صورت چکهای ارائه نشده به بانک، صورت چکهای پی جویی شده، پیشنهادهای ارائه شده به صاحبکار برای بهبود سیستم کنترل داخلی و نکات مربوط به نحوه صحیح ارائه وجوه نقد در ترازنامه صاحبکار است.

### **برنامه حسابرسی وجوه نقد**

روند عمومی کارهایی را که حسابرسان برای اثبات وجوه نقد انجام می‌دهند. برنامه حسابرسی زیر نشان می‌دهد. بدیهی است مناسبترین روش رسیدگی برای هر حسابرسی با توجه به ماهیت و نوع کنترلهای داخلی و سایر شرایط حاکم بر آن کار تعیین می‌شود.

الف- سیستم کنترل داخلی وجوه نقد را ارزیابی کنید

۱. شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی وجوه نقد کسب کنید.
۲. خطر کنترل را رآورد و آزمونهای اضافی کنترلها را طراحی کنید.
۳. آزمونهای اضافی کنترلها را در مورد آن گروه از کنترلهای داخلی اجرا کنید که می‌خواهید به منظور محدود کردن خطر کنترل و کاهش میزان آزمونهای محتوا بر آنها اتکا کنید نمونه

ای از این کنترلها عبارت است از:

الف- جمعهای دفتر روزنامه وجوه نقد را کنترل و نقل اقلام را از آن به حسابهای دفاتر کل و معین، ردیابی کنید.

ب- جزییات تعدادی (نمونه ای) از اقلام صورت دریافتهای نقدی را با دفتر روزنامه دریافتهای نقدی، معین بدهکاران و فیشهای واریز وجه به بانک مقایسه کنید.

پ- جزییات تعدادی از پرداختهای نقدی ثبت شده در دفتر روزنامه پرداختهای نقدی را با معین بستانکاران، سفارشهای خرید، گزارشهای دریافت کالا، فاکتورهای خرید و چکهای صادر شده مقایسه کنید.

۴. خطر کنترل وجوه نقد را دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید.

ب- آزمونهای محتوای معاملات نقدی و مانده حسابهای وجوه نقد را اجرا کنید.

۵. صورت ریز مانده حسابهای وجوه نقد را دریافت و با دفتر کل تطبیق دهید.

۶. درخواست تاییدیه موجودی وجوه نزد بانک را به بانکهای طرف حساب شرکت ارسال دارید.

۷. صورت مغایرت بانک را به تاریخ ترازنامه از صاحبکار دریافت کنید و ضرورت مغایرت گیری فعالیتهای بانکی را برای ماههای دیگر نیز بررسی نمایید.

۸. صورتحساب مقطعی بانک را که شامل عملیات حداقل هفت روز کاری پس از تاریخ ترازنامه باشد، از بانک دریافت کنید.

۹. وجوه نقد موجود در شرکت را شمارش کنید.

۱۰. انقطاع زمانی دریافتها و پرداختهای نقدی را کنترل کنید.

۱۱. کلیه نقل و انتقالات بین حسابهای بانکی را برای آخرین هفته سال مورد رسیدگی و نخستین

هفته سال بعد، ردیابی کنید.

۱۲. هرگونه چک با مبلغ گزاف یا غیرعادی را در وجه اشخاص وابسته، پی جویی کنید.

۱۳. چگونگی ارائه و کفایت افشای وجوه نقد را در صورتهای مالی، ارزیابی کنید.

### **اوراق بهادار قابل داد و ستد**

با اهمیت ترین سرمایه گذاریها از دیدگاه حسابرسان، سهام و اوراق قرضه است، چون بیش از سایر

گونه های سرمایه گذاری، در شرکتها یافت می شود و معمولاً ارزش ریالی آنها بیش از سایر سرمایه

گذاریهاست. گواهینامه های سپرده ثابت بانکی، اسناد صادر شده توسط شرکتها، اسناد رهنی و ارزش

نقدی بیمه نامه های عمر از جمله دیگر سرمایه گذاریهایی است که حسابرسان با آن روبرو می شوند.

سرمایه گذاری کوتاه مدت وجوه نقد بدون استفاده در اوراق بهادار قابل داد و ستد، نشانه مدیریت

خوب است. این گونه سرمایه گذاریها به منزله وجوه نقد ذخیره تلقی می شود که با وجود ایجاد

بازیافتی با نرخ ثابت، در هر زمان و به سرعت قابل نقد شدن است. شرکتها ممکن است در زمینه اوراق

بهادار قابل داد و ستد با هدف نیمه بلند مدت (نه کوتاه و نه بلند مدت) سرمایه گذاری کنند. طول

مدت نگهداری این گونه سرمایه گذاریها را بازده جاری اوراق بهادار، وضعیت مالیاتی شرکت و

نیازهای شرکت به وجوه نقد تعیین می کند. سرمایه گذاری در اوراق بهاداری که به منظور کنترل یا

کسب نفوذ در شرکتها وابسته انجام می شود نباید تحت عنوان اوراق بهادار قابل داد و ستد طبقه

بندی شود.

### **برنامه حسابرسی اوراق بهادار**



روشهایی که حسابرسان معمولاً اجرا می کنند تا به هدفهای حسابرسی دست یابند به شرح زیر است:

الف- سیستم کنترل داخلی اوراق بهادار را ارزیابی کنید

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی اوراق بهادار کسب کنید
۲. خطر کنترل را برآورد و آزمونهای اضافی کنترلها را برای اوراق بهادار طراحی کنید.
۳. آزمونهای اضافی کنترلها را در مورد آن گروه از کنترلهای داخلی اجرا کنید که می خواهید به منظور محدود کردن خطر کنترل و کاهش میزان آزمونهای محتوا بر آنها اتکا کنید. نمونه ای از این کنترلها عبارت است از:

الف- معاملات خرید و فروش اوراق بهادار را در سیستم حسابداری ردیابی کنید.

ب- گزارش بازرسیهای متناوب حسابرسان داخلی را در مورد اوراق بهادار، بررسی کنید.

پ- گزارشهای ماهانه مسئولین شرکت صاحبکار را درباره اوراق بهادار متعلق به شرکت، اوراق خریداری شده، فروخته شده و درآمدهای کسب شده، بررسی کنید.

۴. خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را برای اوراق بهادار طراحی کنید.

ب- آزمونهای محتوای معاملات و مانده های پایان سال اوراق بهادار را اجرا کنید

۵. صورت ریز حساب اوراق بهادار و حسابهای درآمد مربوط را از صاحبکار دریافت و آن را با دفتر کل تطبیق کنید.

۶. اوراق بهادار موجود را بازرسی و شماره سریال آنها را با فهرست شماره سریالهای بازرسی قبلی مقایسه کنید.

۷. برای اوراق بهادار امانی نزد دیگران تاییدیه دریافت کنید.

۸. اوراق بهادار خریداری یا فروخته شده طی سال را سندرسی کنید.
۹. ارزش بازار اوراق بهادار را به تاریخ ترازنامه تعیین کنید.
۱۰. روشهای تحلیلی را اجرا کنید.
۱۱. درآمد اوراق بهادار را خودتان محاسبه کنید.
۱۲. انقطاع معاملات اوراق بهادار را اثبات کنید.
۱۳. روش حسابداری اوراق بهادار را ارزیابی کنید.
۱۴. چگونگی ارائه و افشای اوراق بهادار را در صورتهای مالی ارزیابی کنید.

### **منشا و ماهیت حسابهای دریافتنی و اسناد دریافتنی**

حسابهای دریافتنی نه تنها شامل مطالبات از مشتریان، بلکه شامل انواع مختلف مطالبات دیگر، مانند وام به مدیران و کارکنان، وام به شرکتهای فرعی، بدهی پذیره نویسان سهام، بدهی سهامداران، مطالبات از سایر مؤسسات و سازمانها، مالیاتهای دریافتنی و پیش پرداخت به فروشندگان مواد و کالا، نیز می باشد. مانده حسابها و اسناد دریافتنی تجاری معمولاً مبلغ به نسبت هنگفتی است و باید به خالص ارزش بازیافتنی در گروه داراییهای جاری و بطور جداگانه در ترازنامه نشان داده شود. حسابرسان به چگونگی ارائه و افشای مربوط به وامهای پرداختی به اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی و شرکتهای وابسته، توجه مخصوص دارند. این گونه معاملات اشخاص وابسته بیشتر به منظور تسهیل کار وام گیرنده صورت می گیرند تا منافع شرکت وام دهنده. در نتیجه، این وامها اغلب زمانی وصول می شود که بازپرداخت آن برای وام گیرنده، آسان باشد. افشای کامل معاملات بدون ویژگیهای معاملات عادی و حقیقی، یک اصل اساسی در ارائه صورتهای مالی است.

اسناد دریافتنی عموماً در معاملات عمده بکار گرفته می شوند. واحدهای صنعتی و واحدهای بازرگانی از این گونه اسناد قابل انتقال برای فروشهای نسبی، تبدیل حسابهای دریافتنی و تمدید حسابهای دریافتنی موعده رسیده، بطور گسترده استفاده می کنند. همچنین، اسناد دریافتنی معمولاً مهمترین دارایی بانکها و مؤسسات مالی است.

قرارداد فروش اقساطی یا اسناد اقساطی، ابزاری قابل انتقال است که حق تصرف کالای موضوع قرارداد را به خریدار می دهد؛ اما، کالای موضوع قرارداد را تا پرداخت آخرین قسط (یا سند) در گرو فروشنده باقی می گذارد. از این گونه اسناد اقساطی بیشتر در فروش ماشین آلات صنعتی، ماشین آلات کشاورزی، تراکتورها و اتومبیل استفاده می شود. فروش اقساطی از ماشین آلات، فروش بخشی از شرکت، صدور سهام سرمایه و پرداخت وام به مدیران، کارکنان و شرکتهای وابسته نیز می تواند به تحصیل اسناد دریافتنی (غیر تجاری) منجر شود.

### **برنامه حسابرسی دریافتنیها و معاملات فروش**

روشهای حسابرسی زیر نشان دهنده کاری است که معمولاً در حسابرسی اسناد و حسابهای دریافتنی و معاملات فروش انجام می گیرد.

الف- سیستم کنترل داخلی دریافتنیها و فروشها را ارزیابی کنید

۱. شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی دریافتنیها و فروشها بدست آورید.
۲. خطر کنترل را تعیین کنید و آزمونهای اضافی کنترلها را برای دریافتنیها و فروشها طراحی نمایید.

۳. آزمونهای اضافی کنترلها را در مورد آن دسته از کنترلها اجرا کنید که می خواهید به منظور

محدود کردن خطر کنترل و کاهش میزان آزمونهای محتوا بر آنها اتکا کنید. نمونه ای از این

کنترلها عبارت است از:

(۱) جنبه های مهم نمونه ای از معاملات فروش را رسیدگی کنید.

(۲) نمونه ای از مدارک حمل و ارسال کالا را با فاکتورهای فروش مقایسه کنید.

(۳) چگونگی استفاده و صدور مجوز اعلامیه های بستانکار را بررسی کنید.

(۴) تعدادی از نوارهای صندوق و برگه های فروش را با روزنامه فروش مغایرت کنید.

۴. خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمونهای محتوای دریافتهای و فروشها را طراحی کنید.

ب- آزمونهای محتوای دریافتهای و معاملات فروش را اجرا کنید

۵. جدول سنی بدهکاران و صورت تجزیه و تحلیل سایر حسابهای دریافتهای را از صاحبکار

دریافت و با دفاتر کل و معین، مغایرت گیری کنید.

۶. صورت تجزیه و تحلیل اسناد دریافتهای و بهره های مربوط را از صاحبکار دریافت کنید.

۷. اسناد دریافتهای موجود در شرکت را بازرسی و برای اسناد نزد دیگران، تأییدیه دریافت کنید.

۸. تأییدیه بدهکاران را دریافت کنید.

۹. انقطاع معاملات فروش را، در پایان سال بررسی کنید.

۱۰. روشهای تحلیلی را برای حسابهای دریافتهای، فروشها، اسناد دریافتهای و درآمد بهره اجرا کنید.

۱۱. درآمد بهره اسناد دریافتهای و بهره های دریافتهای را بازبینی کنید.

۱۲. کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را تعیین کنید.

۱۳. دریافتنیهای گرو گذارده شده را تعیین کنید.

۱۴. اسناد و حسابهای دریافتنی را، از اشخاص وابسته بطور کامل رسیدگی کنید.

۱۵. چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط را ارزیابی کنید.

۱۶. درستی سیستم حسابداری صاحبکار را برای معاملاتی که به فروش و دریافتنیها منجر می شود،

بررسی کنید.

شکل زیر رابطه آزمونهای محتوای دریافتنیها و فروش را، به شرح بالا، با هدفهای کلی حسابرسی نشان

می دهد.

### هدفهای آزمونهای عمده محتوای دریافتنیها و معاملات فروش

هدفهای کلی حسابرسی	آزمونهای محتوا
صحت محاسبات ریاضی	جدول سنی بدهکاران را دریافت کنید و با دفاتر کل و معین تطبیق دهید. صورت تجزیه و تحلیل اسناد دریافتنی و بهره های مربوط را دریافت کنید.
اعتبار (وجود و مالکیت)	اسناد دریافتنی موجود در شرکت را بازرسی و برای اسناد نزد دیگران، تأییدیه دریافت کنید. تأییدیه بدهکاران را دریافت کنید.
اعتبار (وجود و مالکیت) کامل بودن	انقطاع فروشها در پایان سال را بررسی کنید. روشهای تحلیلی را اجرا کنید. درآمد بهره اسناد دریافتنی را بازرسی کنید.
ارزشیابی	کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را تعیین کنید.
چگونگی ارائه و افشا	وجود دریافتنیهای گرو گذارده شده را تعیین کنید. دریافتنیهای از اشخاص وابسته را پی جویی کنید.

	چگونگی ارائه در صورتهای مالی و افشای مربوط را ارزیابی کنید.
تمام هدفها	درستی سیستم حسابداری صاحبکار را برای معاملات بررسی کنید.

## منشأ و ماهیت موجودیهای مواد و کالا

### و بهای تمام شده کالای فروش رفته

اصطلاح موجودیهای مواد و کالا شامل: (۱) کالای آماده برای فروش، اعم از موجودی کالای یک شرکت بازرگانی و کالای ساخته شده یک شرکت تولیدی؛ (۲) کالای در جریان ساخت و (۳) کالاهایی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم در تولید مصرف می شود، اعم از مواد اولیه، قطعات یدکی و لوازم مصرفی، می باشد.

موجودیهای مواد و کالا همواره مورد بحث حسابداران حرفه ای و همچنین، موضوع مقاله های فراوان در نشریات حسابداری و حسابرسی بوده است. دلایل اهمیت موجودیهای مواد و کالا به شرح زیر است:

۱. موجودیهای مواد و کالا معمولاً بزرگترین قلم دارایی جاری شرکت است و به آسانی می

تواند دستخوش اشتباهات و تخلفات قرار گیرد.

۲. روشهای گوناگون ارزشیابی موجودیهای مواد و کالا توسط حرفه حسابداری به رسمیت

شناخته شده است و برای ارزشیابی گروه های مختلف موجودیهای مواد و کالا می توان از

روشهای متفاوت ارزشیابی استفاده کرد.

۳. تعیین ارزش موجودیهای مواد و کالا مستقیماً بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می

گذارد و تأثیر آن بر سود خالص سال، قابل چشم پوشی نیست.

۴. تعیین کیفیت، وضعیت و ارزش موجودیهای مواد و کالا به مراتب پیچیده تر و دشوارتر از بیشتر سایر اقلام وضعیت مالی (ترازنامه) است. شناسایی و ارزشیابی اقلام زیادی چون سنگهای گرانها، قطعات پیچیده الکترونیکی و پیمانهای در دست اجرا، متضمن دشواریهای بزرگی است.

## برنامه حسابرسی موجودیهای مواد و کالا

### و بهای تمام شده کالای فروش رفته

برنامه حسابرسی موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته برای یک شرکت تولیدی (صنعتی) تدوین شده است که تمام موجودیها را در پایان هر سال مالی نیز بطور کامل شمارش می کند.

الف- سیستم کنترل داخلی موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته کسب کنید.

۲. خطر کنترل را برآورد و آزمونهای اضافی کنترلها را برای موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته طراحی کنید.

۳. آزمونهای اضافی کنترلها را اجرا کنید. در مورد آن دسته از کنترلهای داخلی که می خواهید برای محدود کردن برآورد خطر کنترل و در نتیجه، کاهش میزان آزمونهای محتوا بر آنها

اتکا کنید، آزمونهای کنترل مشابه آنچه را در زیر می آید، اجرا نمایید:

الف- جنبه های عمده نمونه ای از معاملات خرید را رسیدگی کنید.

ب- سیستم حسابداری صنعتی را آزمون کنید.

۴. خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را برای موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام

شده کالای فروش رفته، به منظور برنامه ریزی حسابرسی و برآورد خطر کنترل، طراحی کنید.

ب- آزمونهای محتوای موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را اجرا کنید.

۵. صورت شمارش موجودیها را دریافت و با دفاتر کل و معین مغایرت گیری کنید.

۶. برنامه ریزی صاحبکار را برای شمارش موجودیها، ارزیابی کنید.

۷. بر شمارش موجودیها نظارت و موجودیها را بطور آزمایشی، شمارش کنید.

۸. انقطاع زمانی معاملات خرید و فروش را در پایان سال بررسی کنید.

۹. نسخه ای از صورتهای شمارش موجودیها را دریافت، درستی محاسبات آن را آزمون و

شمارشهای آزمایشی خود را به آن ردیابی کنید.

۱۰. کیفیت و وضعیت موجودیها را بررسی کنید.

۱۱. مبانی و شیوه های ارزشیابی موجودیها را ارزیابی کنید.

۱۲. ارزشیابی تعدادی از موجودیها را آزمون کنید.

۱۳. روشهای تحلیلی را اجرا کنید.

۱۴. گرو بودن یا نبودن موجودیها را مشخص و تعهدات خرید و فروش را بررسی کنید.

۱۵. چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به موجودیهای مواد و کالا و بهای

تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید.



شکل زیر رابطه آزمونهای عمده محتوای موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را با هدفهای کلی حسابرسی نشان می دهد.

### هدفهای عمده آزمونهای محتوای موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش

#### رفته

هدفهای کلی حسابرسی	آزمونهای محتوا
صحت محاسبات ریاضی	صورت شمارش موجودیها را دریافت و با دفاتر کل و معین مغایرت گیری کنید.
اعتبار (وجود و مالکیت) کامل بودن	برنامه ریزی صاحبکار را برای شمارش موجودیها، ارزیابی کنید. برشمارش موجودیها نظارت کنید. انقطاع زمانی معاملات خرید و فروش را در پایان سال بررسی کنید. نسخه ای از صورتهای شمارش موجودیها را دریافت و درستی محاسبات آن را آزمون کنید.
ارزشیابی	کیفیت و وضعیت موجودیها را بررسی کنید. مبانی و شیوه های ارزشیابی موجودیها را ارزیابی کنید. ارزشیابی تعدادی از موجودیها را آزمون کنید.
اعتبار (وجود و مالکیت) کامل بودن ارزشیابی	روشهای تحلیلی را اجرا کنید.
ارزشیابی چگونگی ارائه و کفایت افشا	گرو بودن یا نبودن موجودیها را مشخص و تعهدات را بررسی کنید.
ارزشیابی چگونگی ارائه و کفایت افشا	چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش را ارزیابی کنید.

#### اموال، ماشین آلات و تجهیزات

#### استهلاک و تهی شدن

اصطلاح اموال، ماشین آلات و تجهیزات، تمام داراییهای مشهودی را در بر می گیرد که عمر مفید آنها بیش از یک سال است و در عملیات شرکت مورد استفاده قرار می گیرند و به منظور فروش، تحصیل نشده است. سه گروه فرعی اما عمده از این گونه دارایی به شرح زیر است:

۱. زمین مانند زمینی که ساختمانهای شرکت در آن ساخته شده و ویژگی عمده آن، استهلاک ناپذیری است.

۲. ساختمان، ماشین آلات، تجهیزات و تأسیسات زمین (مانند دیوارکشی). عمر مفید محدود دارد و استهلاک پذیر است.

۳. منابع طبیعی (داراییهایی که احیا نمی شود)، مانند ذخایر نفت و گاز، کانهها و جنگلها که به دلیل استخراج یا برداشت، تهیه شونده می باشد.

حجم ریالی تحصیل و واگذاری اموال، ماشین آلات و تجهیزات معمولاً بالاست؛ اما، تنها در چند معامله انجام می پذیرد. ارقام اموال، ماشین آلات و تجهیزات ممکن است سالها بدون تغییر در حسابها باقی بماند.

### **برنامه حسابرسی اموال، ماشین آلات و تجهیزات**

روشهایی که در زیر می آید آنهایی است که بطور متداول در بیشتر کارهای حسابرسی برای اثبات اموال، ماشین آلات و تجهیزات باید انجام شود.

الف- سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات را ارزیابی کنید.

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات کسب کنید.

۲. خطر کنترل را برای هر یک از اقلام عمده اموال، ماشین آلات و تجهیزات مندرج در صورتهای مالی برآورد و آزمونهای اضافی کنترلها را طراحی کنید.
۳. آزمونهای اضافی کنترلها را در مورد آن دسته از کنترلهای داخلی که حسابرسان می خواهند برای محدود کردن برآوردشان از خطر کنترل و در نتیجه، کاهش میزان آزمونهای محتوا بر آنها اتکا کنند، اجرا کنید.
۴. خطر کنترل را براساس آزمون کنترلها برای هر یک از اقلام عمده اموال، ماشین آلات و تجهیزات مندرج در صورتهای مالی دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید.  
ب- آزمونهای محتوای مربوط به اموال، ماشین آلات و تجهیزات و درآمد و هزینه های مربوط را اجرا کنید.
۵. صورت ریز تغییرات اموال، ماشین آلات و تجهیزات متعلق به صاحبکار را دریافت و با دفاتر کل و معین مغایرت گیری کنید.
۶. اضافات طی سال اموال، ماشین آلات و تجهیزات را سندرسی کنید.
۷. خریدهای عمده داراییهای ثابت را از نزدیک مشاهده و بازرسی کنید.
۸. هزینه های تعمیر و نگهداری را تجزیه و تحلیل کنید.
۹. وضعیت داراییهایی که مورد استفاده روزمره نیست و دلایل آن را پی جویی کنید.
۱۰. ذخیره استهلاک را آزمون کنید.
۱۱. برکناری طی سال داراییها را بازبینی کنید.
۱۲. مالکیت قانونی اموال، ماشین آلات و تجهیزات را اثبات کنید.

۱۳. درآمد اجاره حاصل از اموال، ماشین آلات و تجهیزات صاحبکار را که به دیگران اجاره داده

شده است، بررسی کنید.

۱۴. مفاد قراردادهای اجاره بلندمدت داراییهای ثابت را، اعم از اجاره داده و اجاره شده، رسیدگی

کنید.

۱۵. روشهای تحلیلی را در مورد اموال، ماشین آلات و تجهیزات اجرا کنید.

۱۶. چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به داراییهای ثابت و درآمدها و

هزینه های آنها را ارزیابی کنید.

## استهلاک

### دیدگاه کلی حسابرسان نسبت به استهلاک

بازبینی و اثبات استهلاک توسط حسابرسان تحت تأثیر دو عامل است که در مورد اغلب هزینه های

دیگر کاربرد ندارد. یکی، باید پذیرفت که هزینه استهلاک، برآوردی است. تعیین هزینه استهلاک

سالانه مستلزم دو تصمیم کاملاً دلخواه شرکت صاحبکار است: اول، برآورد عمر مفید اقتصادی هر

گروه داراییهای مختلف؛ و دوم، انتخاب یک روش از بین هزینه استهلاک که هر یک به جوابی

متفاوت خواهد انجامید. وجود این همه مبالغ ممکن برای هزینه استهلاک، صرفاً به دلیل تصمیمات

گونگونی که صاحبکار می تواند بگیرد، لزوم دیدگاهی کلی برای حسابرسان را نسبت به حصول

اطمینان از منطقی بودن کلی این هزینه، می طلبد. به ویژه، اجرای آزمونهای کلی درباره منطقی بودن

هزینه سالانه استهلاک، اهمیت خاصی پیدا می کند.

دومین ویژگی غیرعادی هزینه استهلاک آن است که برخلاف سایر هزینه ها، در طول ارزیابی سیستم کنترل داخلی، مورد بازبینی و اثبات قرار نگرفته است. آزمون کنترلها که در طول ارزیابی سیستم کنترل داخلی اجرا می شود، معاملات با خارج از شرکت، مانند پرداخت هزینه های آگهی و تبلیغات یا اجاره، و نه تخصیصهای درون سازمانی لازم برای تعیین بهای تمام شده مبنای هزینه استهلاک را در بر می گیرد؛ در نتیجه، حسابرسان باید در مقایسه با حالتی که قابلیت اتکای اطلاعات مربوط به استهلاک توسط آزمون کنترلها تعیین شده است، تأکید بیشتری بر اثبات مانده های پایان سال داشته باشند.

از بین روشهای معمول برای محاسبه استهلاک، روش خط مستقیم و روش مانده نزولی بیشترین مورد استفاده را دارد و کمترین مورد استفاده، با وجود پذیرفته بودن روش، از آن روشهای محاسبه مبتنی بر تعداد تولید یا ساعات کار می باشد. متداولترین روشهای شتابدار محاسبه استهلاک، روشهای درصدی از مانده نزولی و مجموع سنوات است. ویژگی اساسی روشهای شتابدار این است که هزینه استهلاک اولین سال، بیشترین مبلغ است و به تدریج و با گذشت سالها، هزینه استهلاک کاهش می یابد.

## برنامه حسابرسی - هزینه استهلاک و استهلاک انباشته

تکنیکهای لازم برای آزمون ذخیره استهلاک منظور شده برای سال مورد رسیدگی و تجزیه و تحلیل

حساب استهلاک انباشته، بیدرنگ پس از هر مورد برنامه حسابرسی ارائه می گردد.

۱. سیاست استهلاک شرکت را در دستورالعملهای آن یا هر دستورالعمل دیگر مدیریتی شرکت

بررسی کنید. متناسب بودن روشهای مورد استفاده برای تخصیص بهای تمام شده داراییهای

ثابت را در طول عمر مفید آنها، تعیین کنید.

الف- درباره نوبتهای کار اضافی یا سایر شرایط مربوط به لزوم تولید بیش از حد عادی که

ممکن است تعدیل نرخهای عادی استهلاک را سبب شود، پرس و جو کنید.

ب- احتمال ضرورت شناسایی نابابی ناشی از نوآوری یا پیشرفتهای اقتصادی را با مدیریت

شرکت مطرح کنید.

۲. صورت تجزیه و تحلیل استهلاک انباشته مربوط به هر گروه عمده داراییها (طبق حسابهای

کنترل در دفتر کل) را که حاوی مانده ابتدای دوره، استهلاک طی سال، برکناریها و مانده

آخر دوره باشد، از صاحبکار دریافت یا خود، تهیه کنید.

الف- مانده های ابتدای دوره را با کاربرگهای حسابرسی سال قبل مقایسه کنید.

ب- از مطابقت مجموع استهلاک انباشته ثبت شده در حسابهای معین داراییهای ثابت با

حسابهای کنترل مربوط در دفتر کل اطمینان حاصل کنید.

۳. ذخیره استهلاک را اثبات کنید.

الف- نرخهای استهلاک بکار گرفته شده در سال جاری را با نرخهای سال قبل مقایسه و هرگونه اختلاف را پی جویی کنید.

ب- محاسبات مربوط به استهلاک تعدادی از اقلام داراییها را آزمون و به حسابهای معین مربوط ردیابی کنید. نسبت به منظور کردن استهلاک در مورد داراییهای کاملاً مستهلک شده، هشیار باشید. برای اثبات استهلاک منظور شده در حسابهای شرکت صاحبکار می توان از برنامه های عمومی حسابرسی استفاده کرد. چنانچه صاحبکار از کامپیوتر استفاده می کند، محاسبات مربوط به هزینه استهلاک گروه های داراییهای ثابت می تواند به سرعت اثبات شود.

پ- اقلام بستانکار حساب استهلاک انباشته در طی سال را با اقلام بدهکار شده در حسابهای هزینه استهلاک مربوط، مقایسه کنید.

۴. کاهش استهلاک انباشته بابت داراییهای کنار گذارده شده را بازبینی و اثبات کنید.

الف- کاهشها را به کاربرگ تجزیه و تحلیل داراییهای کنار گذارده شده در طول سال ردیابی کنید.

ب- درستی میزان استهلاک انباشته را در تاریخ برکناری داراییها آزمون کنید.

۵. آخرین گزارش تشخیص مالیات شرکت صاحبکار را از لحاظ استهلاک مورد بررسی قرار دهید. مواردی را مشخص کنید که صاحبکار، ذخیره استهلاک یا نرخ آن را به منظور مطابقت با مقررات مالیاتی، تغییر داده است.

۶. بررسیهای تحلیلی را در مورد استهلاک اجرا کنید.

الف- نسبت هزینه استهلاک را به جمع داراییهای ثابت محاسبه و با نسبت سال قبل مقایسه کنید.

ب- نسبت استهلاک انباشته را به داراییهای مربوط محاسبه و با نسبت سال قبل آن مقایسه کنید. هر گونه را انحراف عمده از برنامه عادی استهلاک شرکت با عضو مناسبی از مدیریت شرکت مطرح کنید.

## حسابهای پرداختنی

### منشأ و ماهیت حسابهای پرداختنی

اصطلاح حسابهای پرداختنی به بدهیهای ناشی از خرید کالا و خدمات در جریان عادی تجارت گفته می شود. معاملات متداولی که به ایجاد حسابهای پرداختنی منجر می گردد، شامل خرید نسیه کالا، مواد اولیه، داراییهای ثابت و اثاثه اداری است.

دریافت خدماتی چون خدمات حسابداری و حقوقی، تبلیغاتی، تعمیراتی و غیره، منبع دیگری است برای ایجاد حسابهای پرداختنی. بدهیهای بهره دار نباید جزء حسابهای پرداختنی طبقه بندی شود. بلکه باید جداگانه و تحت عنوانهای اوراق قرضه، اسناد پرداختنی، وامهای با وثیقه یا قراردادهای اقساطی نشان داده شود.

حسابهای پرداختنی حاصل از خرید کالا و خدمات و همچنین، اغلب سایر بدهیها دارای شواهدی، چون فاکتور خرید و صورتحساب فروشنده است؛ اما، بدهیهای پرداخت و ثبت نشده عموماً با گذشت زمان انباشت می گردد و مدیریت مجبور است بدهی مربوط به آنها را در پایان سال، برآورد کند. این



گونه برآوردها معمولاً درباره حقوق و مزایا، بازنشستگی و بیمه، بهره، اجاره، مالیاتها و دیگر اقلام مشابه، ضروری است.

## برنامه حسابرسی

روشهایی که در زیر می آید روشهایی است که بطور متداول در بیشتر کارهای حسابرسی برای اثبات حسابهای پرداختی باید انجام شود.

الف- سیستم کنترل داخلی حسابهای پرداختی را ارزیابی کنید.

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی حسابهای پرداختی کسب کنید.

۲. احتمال خطر کنترل را درباره هر یک از سرفصلهای عمده حسابهای پرداختی در ترازنامه تعیین و آزمونهای اضافی کنترلها را طراحی کنید.

۳. آزمونهای اضافی کنترلها را درباره آن دسته از کنترلهای داخلی اجرا کنید که حسابرسان قصد دارند برای کاهش سطح تعیین شده احتمال خطر و در نتیجه، کاهش آزمونهای محتوا بر آنها اتکا کنند.

۴. احتمال خطر کنترل را درباره هر یک از سرفصلهای عمده حسابهای پرداختی در ترازنامه و بر اساس آزمون کنترلهای انجام شده، دوباره برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید.

ب- آزمونهای محتوای معاملات و مانده های حسابهای پرداختی

۵. تراز آزمایشی حسابهای پرداختی را به تاریخ ترازنامه از صاحبکار دریافت کنید و با دفتر کل، مغایرت گیری نمایید.

۶. مانده های پرداختی به بستانکاران انتخابی را با بازرسی مدارک پشتوانه آنها، سنجش کنید.

۷. بدهیها(ی ثبت شده) را با صورتحسابهای ماهانه فروشندگان (بستانکاران) مغایرت گیری کنید.

۸. تأییدیه حسابهای پرداختی را با مکاتبه مستقیم با فروشندگان، دریافت کنید.

۹. روشهای تحلیلی را درباره حسابهای پرداختی و حسابهای مرتبط، اجرا کنید.

۱۰. برای کشف حسابهای پرداختی ثبت نشده، جستجو کنید.

۱۱. حسابهای پرداختی به اشخاص وابسته را جستجو کنید.

۱۲. چگونگی ارائه حسابهای پرداختی را در صورتهای مالی و کیفیت افشای مربوط به آن را

ارزیابی کنید.

هدفهای آزمونهای عمده محتوای مربوط به حسابهای پرداختی و ارتباط آنها با هدفهای اولیه

حسابرسان در شکل زیر می آید.

## هدفهای آزمونهای عمده محتوای مربوط به حسابهای پرداختنی

هدفهای کلی حسابرسان	آزمونهای محتوا
صحت محاسبات ریاضی	تراز آزمایشی پرداختنیها را دریافت و با دفتر کل مغایرت گیری کنید.
کامل بودن  اعتبار (وجود بدهی، و تعهد)	مانده های پرداختنی به بستانکاران انتخابی را با بازرسی مدارک پشتوانه آنها،  سندرسی کنید.  بدهیها را با صورتحسابهای ماهانه فروشندگان، مغایرت گیری کنید.  تأییدیه بستانکاران را دریافت کنید.  روشهای تحلیلی را اجرا کنید.
کامل بودن	برای کشف حسابهای پرداختنی ثبت نشده، جستجو کنید.
چگونگی ارائه و کفایت افشا	حسابهای پرداختنی به اشخاص وابسته را جستجو کنید.  چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشا را ارزیابی کنید.

## بدهیهای بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه؛

### زیانهای احتمالی

بخش بسیار بزرگی از منابع مالی شرکتهای تجاری از طریق ایجاد بدهیهای بهره دار و صدور سهام

سرمایه بدست می آید. تحصیل و بازپرداخت سرمایه را گاه چرخه تأمین مالی گویند. این چرخه

معاملاتی شامل ترتیب روشهای لازم برای صدور مجوز، اجرا و ثبت معاملاتی است که به وامهای

بانکی، معاملات رهنی، اوراق قرضه و سهام سرمایه و همچنین، پرداخت بهره و سود سهام مربوط می شود.

## بدهیهای بهره دار

تقریباً تمام واحدهای تجاری، وام می گیرند. یک واحد تجاری بسیار خوشنام ممکن است بتواند در برابر اسناد پرداختی عادی از بانک وام بگیرد. برعکس، یک واحد تجاری با وضع مالی نامناسبتر ممکن است نتواند جز با وثیقه گذاری داراییهای بخصوص یا پذیرش شرایط محدود کننده، مانند توزیع نکردن سود، از بانکها اعتبار دریافت کند.

بدهیهای بلند مدت معمولاً از لحاظ مبلغ، هنگفت و مدت آنها ۲۰ سال یا بیشتر است. اوراق قرضه، اوراق بهادار با وثیقه و اسناد پرداختی (گاه، به وثیقه رهنی یا اموال) نمونه های بارز بدهیهای بلند مدت است. پشتوانه اوراق قرضه شرکتها معمولاً اعتبار شرکت است نه حقی نسبت به داراییهای مشخص آن. از آنجا که اوراق قرضه تقریباً تمام ویژگیهای سایر اوراق بهادار شرکت را داراست. واژه اوراق بهادار، اوراق قرضه و اوراق بهادار با وثیقه را در بر می گیرد.

مدرک رسمی ایجاد اوراق قرضه را قرارداد انتشار اوراق قرضه گویند. هنگامی که اعتبار دهندگان، منابع مالی شرکت را بطور بلند مدت تأمین می کنند، اغلب نسبت به برقراری محدودیتهای ویژه ای نیز اصرار می ورزند؛ برای مثال، قرارداد انتشار اوراق قرضه مقرر می داد که شرکت نباید سود سهام اعلام کند مگر آن که سرمایه در گردش آن، از مبلغ معینی بیشتر باشد، تحصیل ماشین آلات و تجهیزات یا افزایش حقوق کارکنان رده مدیریت تنها به شرطی مجاز است که نسبت جاری شرکت، در سطح معینی حفظ شود یا سود خالص شرکت از مبلغ تعیین شده ای بیشتر گردد ایجاد وجوه استهلاکی یا

وجوه بازخرید اوراق قرضه ابزارهای دیگری برای حفاظت از منافع اعتبار دهندگان است که در قرارداد انتشار اوراق قرضه پیش بینی می شود. در صورت تخطی از این شرایط، ممکن است طبق مفاد قرارداد انتشار اوراق قرضه، تمام بدهی حال گردد.

### **برنامه حسابرسی بدهیهای بهره دار**

برنامه حسابرسی بدهیهای بهره دار تمایزی بین آزمونهای محتوا و آزمون روشهای کنترل داخلی قایل نمی شود؛ زیرا، تک تک معاملات مربوط به بدهیهای هنگفت، مورد رسیدگی قرار می گیرد. حسابرسان معمولاً شرح نوشته و نمودگر سیستم و همچنین، پرسشنامه کنترلهای داخلی را تهیه می کنند. چون این گونه معاملات از لحاظ تعداد، اندک اما از لحاظ مبلغ، گزاف است، حسابرسان عموماً می توانند تک تک آنها را اثبات کنند. از این رو، آزمون کنترلها در واقع، از طریق آزمونهای دو منظوره معاملات صورت می گیرد.

روشهای مناسب حسابرسی برای اثبات بدهیهای بهره دار شامل موارد زیر است:

۱. صورت تجزیه و تحلیل حسابهای بدهیهای بهره دار، بهره و صرف یا کسر اوراق بهادار را از صاحبکار دریافت کنید.
۲. نسخ (ته سوشها) اسناد پرداختی و مدارک پشتوانه آنها را رسیدگی کنید.
۳. تأییدیه بدهیهای بهره دار را از اعتبار دهندگان یا اشخاص ثالث مناسب، دریافت کنید.
۴. مدارک پشتوانه معاملات استقراضی و بازپرداخت آنها را سندرسی کنید.
۵. معقولبودن کلی بدهیهای بهره دار و هزینه بهره آنها را با اجرای روشهای تحلیل، تعیین کنید.

۶. محاسبات مربوط به هزینه بهره، بهره پرداختی و استهلاک کسر (یا صرف) اوراق بهادار را

امتحان کنید.

۷. رعایت شدن یا نشدن مفاد قرارداد انتشار اوراق بهادار را تعیین کنید.

۸. مجوز انتشار بدهیهای بهره دار را به صورت جلسات هیأت مدیره ردیابی کنید.

۹. اسناد پرداختی تسویه یا تمدید شده پس از تاریخ ترانزاکشن را بررسی کنید.

۱۰. برای یافتن اسناد پرداختی در وجه اشخاص وابسته، جستجو کنید.

۱۱. چگونگی ارائه بدهیهای بهره دار و دیگر حسابهای مرتبط را در صورتهای مالی و کفایت

افشای مربوط به آن را ارزیابی کنید.

ارتباط این آزمونهای محتوا با هدفهای کلی حسابرسی در شکل زیر نشان داده می شود.

هدفهای آزمونهای عمده محتوای مربوط به معاملات بدهیهای بهره دار و مانده آنها

هدفهای کلی حسابرسان	آزمونهای محتوا
صحت محاسبات ریاضی	صورت تجزیه و تحلیل حسابهای بدهیهای بهره دار و سایر حسابهای مرتبط را دریافت و با دفتر کل، مغایرت گیری کنید.
کامل بودن اعتبار (وجود و تعهد)	نسخ (ته سوشها) اسناد پرداختی و مدارک پشتوانه آنها را رسیدگی کنید. تأییدیه بدهیهای بهره دار را دریافت کنید.
اعتبار (وجود و تعهد)	مدارک پشتوانه معاملات استقراضی و بازپرداخت آنها را سندرسی کنید.
کامل بودن اعتبار (وجود و تعهد) ارزشیابی یا تخصیص	روشهای تحلیلی را اجرا کنید. محاسبات مربوط به هزینه بهره، بهره پرداختی و استهلاک کسر (یا صرف) اوراق بهادار را بازبینی کنید.
چگونگی ارائه و کفایت افشا	رعایت شدن یا نشدن مفاد قرارداد انتشار اوراق بهادار را تعیین کنید. مجوز انتشار بدهیهای بهره دار را به صورتجلسات هیأت مدیره ردیابی کنید. اسناد پرداختی تسویه یا تمدید شده پس از تاریخ ترازنامه را بررسی کنید. برای یافتن اسناد پرداختی در وجه اشخاص وابسته، جستجو کنید. چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به آن را ارزیابی کنید.

**حقوق صاحبان سرمایه**

**منابع و ماهیت حقوق صاحبان سرمایه**

این بخش بیشتر به حسابرسی حسابهای حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای صاحبکاران می پردازد. حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای مشارکتی شامل حسابهای سهام سرمایه (عادی و ممتاز) و سود (زیان) انباشته است. مانده حساب سهام سرمایه با انتشار سهام جدید یا بازخرید سهام تغییر می کند. با تغییر صاحبان سهام و انتقال سهام بین آنان، مانده حساب سهام سرمایه تغییر نمی کند. سود (زیان) انباشته معمولاً با کسب سود، افزایش و با پرداخت سود سهام، کاهش می یابد. بعلاوه، برخی ثبتهای اصلاحی (مانند اصلاحات مربوط به دوره قبل) نیز می تواند بطور مستقیم بر مانده حساب سود (زیان) انباشته، اثر

گذارد. ثبتهای حساب حقوق صاحبان سرمایه عموماً از لحاظ تعداد، اندک اما از لحاظ مبلغ، با اهمیت است. اغلب، حساب سهام سرمایه در طول سال تغییر نمی کند و تنها یک یا دو ثبت در حساب سود (زیان) انباشته ممکن است انجام شده باشد.

### **برنامه حسابرسی - سهام سرمایه**

روشهای زیر از جمله روشهای متداول اجرایی برای بازرینی سهام سرمایه در بسیاری از کارهای حسابرسی است:

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی مربوط به معاملات سهام سرمایه کسب کنید.
۲. مواد مربوط به سهام سرمایه را در شرکتنامه، اساسنامه و صورتجلسات هیأت مدیره، بررسی کنید.
۳. صورت تجزیه و تحلیل حسابهای سرمایه را از صاحبکار دریافت یا خود، تهیه کنید.
۴. وجوه نقد حاصل از تمام سهام منتشر شده را رسیدگی کنید.



۵. تأییدیه نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام را بابت تمام سهام در دست سهامداران، دریافت کنید.

۶. در مورد شرکتی که نماینده مستقل ثبت سهام یا کارگزار انتقال سهام ندارد، مدارک و حسابهای سهامداران را با دفتر کل مغایرت گیری کنید.

۷. رعایت شدن یا نشدن مفاد طرحهای اختیار خرید سهام، محدودیتهای تحمیلی و امتیازات ویژه سهام سرمایه را تعیین کنید.

### **نوع و ماهیت درآمد و هزینه ها**

امروزه، با تأکید بیشتری که بر عواید شرکت به عنوان نشانه ای از توانایی مالی و وضعیت خوب شرکتها و همچنین، نشانه ای از وضعیت کلی اقتصادی آنها می شود، صورت سود و زیان شرکتها را از دیدگاه مدیریت، سهامداران، اعتبار دهندگان، کارکنان و دولت دارای اهمیت اساسی می کند. سطح نسبی عواید شرکتها اغلب عامل اصلی مسایلی چون مذاکرات مربوط به حقوق و دستمزد، نرخهای مالیات بر درآمد، یارانه ها (سوبسیدها) و سیاستهای مالی دولت است. در واقع، حسابداران حرفه ای با این نکته توافق دارند که اندازه گیری درآمد، با اهمیت ترین وظیفه حسابداری است.

### **برنامه حسابرسی هزینه های فروش، عمومی و اداری**

آزمونهای محتوای زیر برای هزینه هایی که همراه با حسابهای ترازنامه بازرینی نشده است، مناسب می باشد:

۱. روشهای تحلیلی مربوط به این حسابها اجرا می شود.

الف- مانده مورد انتظار حساب با توجه به کلیه جوانب، برآورد می شود.

ب- مبلغ انحراف از مانده مورد انتظار که بدون پی جویی بیشتر قابل قبول است، تعیین می شود.

پ- مانده حساب طبق دفاتر شرکت با مانده مورد انتظار مقایسه می شود.

ت- انحرافهای عمده از مانده مورد انتظار پی جویی می شود.

۲. صورت تجزیه و تحلیل حسابهای هزینه انتخابی دریافت یا خودتان تهیه کنید.

۳. صورت تجزیه و تحلیل هزینه های اصلی موجود در اظهارنامه مالیاتی را دریافت یا خودتان

تهیه کنید.

### حسابرسی حقوق و دستمزد

هزینه حقوق و دستمزد، عمده ترین هزینه عملیاتی بسیاری از شرکتهاست و بنابراین، به توجه دقیق حسابرسان نیاز دارد. در سالهای گذشته، تقلبات حقوق و دستمزد، فراوان دیده می شد و مبالغ آنها نیز اغلب هنگفت بود؛ اما امروزه، پنهان داشتن چنان تقلباتی به دلایل زیر، بسیار دشوار است: (۱) تفکیک وظایف حقوق و دستمزد بطور گسترده، (۲) استفاده از کامپیوتر با کنترلهای مناسب برای تهیه و تنظیم حقوق و دستمزد و (۳) ضرورت ارسال لیست حقوق و دستمزد کارکنان (حاوی درآمد، مالیات و بیمه آنان) به دستگاه های مختلف دولتی.

علاوه بر هدفهای رسیدگی به هزینه ها (و درآمدها)، حسابرسان هدفهای دیگر زیر را نیز در ارتباط با حقوق و دستمزد دارند:

۱. تعیین رعایت شدن یا نشدن مقررات دولتی مربوط به بیمه های اجتماعی، بیمه بیکاری، حداقل دستمزد و ساعات کار کارگران، مالیاتهای تکلیفی و سایر مقررات کارمندی و کارگری توسط صاحبکار.

۲. تعیین رعایت شدن یا نشدن مفاد توافقنامه های با سندیکاهای کارگری در ارتباط با نرخهای دستمزد، حقوق و دستمزد ایام مرخصی و سایر شرایط قراردادی، توسط صاحبکار.

### **برنامه حسابرسی حقوق و دستمزد**

روشهای حسابرسی زیر معرف کاری است که عموماً به منظور تشخیص درستی پرداختهای حقوق، دستمزد، پاداش و کمیسیون انجام می گیرد:

۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد کسب می کنند.
۲. آزمونهای روشهای کنترل را در مورد معاملات حقوق و دستمزد دوره های انتخابی اجرا می کنند. آزمونهای مزبور باید شامل روشهای خاص زیر باشد:
  - الف- نام و نرخهای حقوق یا دستمزد را به مدارک نگهداری شده در دایره کارگزینی ردیابی می کنند.
  - ب- ساعات کارکرد مندرج در لیست حقوق و دستمزد را به کارتهای ثبت اوقات کار و گزارشهای کارکرد تأیید شده توسط سرپرستان، ردیابی می کنند.
  - پ- چنانچه حقوق و دستمزد به جای ساعتی براساس پارچه کاری است، درآمد کارکنان را با مدارک تولید مغایرت گیری می کنند.
  - ت- مبنای کسور از حقوق و دستمزد را تعیین و با مجوز کارکنان، مقایسه می کنند.

ث- جمعهای عمودی و افقی را آزمون می کنند.

ج- جمع حقوق و دستمزد را با جمع چکهای مربوط مقایسه می کنند.

چ- جمع حقوق و دستمزد را با جمع بهای تمام شده نیروی کار طبق مدارک حسابداری

صنعتی مقایسه می کنند.

ح- چنانچه دستمزد به صورت نقد پرداخت می شود، رسیدهای دریافتی از کارکنان را با

لیست حقوق و دستمزد مقایسه می کنند.

خ- در صورت پرداخت دستمزد با چک، ته سوی چکها را با لیست حقوق و دستمزد مقایسه

می کنند.

د- پرداختهای بعدی حقوق و دستمزد مطالبه نشده را بررسی می کنند. در این بررسی،

رسیدهای دریافتی از کارکنان را با مدارک حقوق و دستمزد، نرخهای دستمزد و گزارشهای

کارکرد کارکنان مقایسه می نمایند.

۳. بر چگونگی استفاده از ساعتهای وقت نگار به هنگام ورود کارکنان، نظارت و کارتهای ثبت

اوقات کار استفاده نشده را پی جویی می کنند.

۴. برای نظارت سرزده بر توزیع چکهای حقوق و دستمزد، و کنترل مدارک حقوق و دستمزد و

چک کردن تمام کارکنان نامبرده شده در لیست، برنامه ریزی می کنند.

۵. بیشتر نبودن حقوق و دستمزد سال را از تعداد دوره های پرداخت هفتگی یا ماهانه و تأیید شدن

کلیه لیستهای حقوق و دستمزد را بطور مناسب، تعیین می کنند.

۶. صورت خلاصه پرداختهای به رؤسا و مدیران شرکت را دریافت یا تهیه می کنند و آن را به

قراردادها، صورتجلسات هیأت مدیره یا سایر مجوزهای مربوط ردیابی می نمایند.

۷. هرگونه نوسان غیرعادی در حقوق، دستمزد و کمیسیونهای پرداختی را پی جویی می کنند.

۸. محاسبات مربوط به مبالغ اکتسابی کارکنان طبق طرحهای مشارکت در سود را آزمون می

کنند.

۹. کمیسیونهای اکتسابی کارکنان را با رسیدگی به قراردادها و دیگر مدارک مثبت، آزمون می

کنند.

۱۰. پرداختهای بابت بازنشستگی را با مراجعه به طرح مصوب و دیگر مدارک پشتوانه، آزمون می

کنند.

چهارمین روش یاد شده در بالا، یعنی برنامه ریزی حسابرسان برای نظارت سرزده بر توزیع چکهای

حقوق و دستمزد، نیاز به توجه ویژه دارد. هدف حسابرسان از نظارت بر توزیع چکها یا وجوه نقد بین

کارکنان در یکی از روزهای معمول پرداخت حقوق و دستمزد، حصول اطمینان از این است که تمام

اسامی مندرج در لیست حقوق و دستمزد شرکت، واقعاً نام کسانی است که در استخدام شرکتند. این

روش به ویژه در مواردی مفید و کارساز است که مراحل مختلف حقوق و دستمزد به اندازه کافی

تفکیک نشده تا کنترلهای داخلی خوبی برقرار شود. تاریخچه تقلبهای حقوق و دستمزد نشان می دهد

که هرگاه اجازه داده شده است تا یک نفر از کارکنان، مسئول نگهداری مدارک استخدام، کارتهای

اوقات کار، چکهای حقوق و دستمزد و مدارک درآمد کارکنان باشد، اسامی واهی به لیست حقوق و

دستمزد افزوده شده و تخلفاتی چون استفاده از نرخهای بیشتر از نرخهای مقرر و تداوم پرداخت پس از خاتمه خدمت به این گونه کارکنان، نیز رخ داده است.

حسابرسان برای نظارت بر توزیع چکها یا پاکتهای حقوق و دستمزد، ابتدا باید از در اختیار داشتن کلیه چکها و پاکتهای مربوط به حقوق و دستمزد اطمینان یابند. حسابرسان سپس نمایندگان شرکت را برای توزیع چکها یا پاکتها بین کارکنان، همراهی می کنند. چنانچه حسابرسان، تمام دریافت کنندگان را شناسایی نکنند، اجرای این روش بدون معنا خواهد بود.

### **ارزیابی یافته های حسابرسی**

حسابرسان برای آن که بتوانند نظر مقبول اظهار کنند باید به این نتیجه برسند که خطر وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی در یک سطح پایین قرار دارد. بنابراین، برای ارزیابی یافته های حسابرسی، حسابرسان باید هم عوامل کمی و هم عوامل کیفی را برای برآورد نهایی از اهمیت و خطر حسابرسی، مورد توجه قرار دهند. حسابرسان برای ارزیابی خطر وجوه اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی، به اشتباهاتی که می دانند در صورتهای مزبور وجود دارد و همچنین، به اشتباهاتی که احتمال وجود آنها را می رود، توجه می کنند؛ و این کار را براساس نتایج اجرای روشهای حسابرسی انجام می دهند.

اشتباهات موجود در صورتهای مالی حسابرسان در طول رسیدگیهای خود برای اشتباهات با اهمیتی که در صورتهای مالی کشف می کنند، ثبتهای اصلاحی پیشنهاد می نمایند. هرگونه اشتباه با اهمیتی که حسابرسان کشف می کنند باید اصلاح شود. در غیر این صورت، حسابرسان نمی توانند درباره صورتهای مالی مزبور نظر مقبول اظهار دارند.

اشتباهاتی که هر یک به تنهایی بی اهمیت است و توسط صاحبکار، اصلاح نشده است نیز باید مورد توجه حسابرسان قرار گیرد. مجموع این گونه اشتباهات بی اهمیت می تواند ارائه نادرست صورتهای مالی را به نحو با اهمیتی سبب شود. بدینسان، حسابرسان برای تعیین این که مجموع این گونه اشتباهات سبب تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می شود یا نه، آثار کلیه اشتباهات اصلاح نشده توسط صاحبکار را جمع می کنند.

اشتباهات احتمالی در صورتهای مالی پاره ای روشهای حسابرسی، مانند روشهایی که بر نمونه گیری حسابرسی و روشهای تحلیلی متکی می باشد، برآوردی از اشتباهاتی را که ممکن است در یک حساب یا مانده مندرج در صورتهای مالی وجود داشته باشد، برای حسابرسان فراهم می آورند. در مواردی که از نمونه گیری در حسابرسی استفاده می شود، به این گونه اشتباهات احتمالی خطای تعمیم یافته گویند. با جمع کردن اشتباهات احتمالی و اشتباهات شناخته شده ای که اصلاح نشده است، حسابرسان می توانند برآوردی از اشتباه کل موجود در صورتهای مالی بدست آورند. بدیهی است، چنانچه حسابرسان برآورد کنند که اشتباه با اهمیتی در صورتهای مالی وجود دارد، دیگر در وضعیتی نخواهند بود که درباره صورتهای مالی نظر مقبول ارائه نمایند.

در مواردی هم که اشتباه کل موجود در صورتهای مالی به نوعی کمتر از با اهمیت برآورد می شود، باز هم حسابرسان ممکن است تصمیم بگیرند که نظر مقبول اظهار نکنند. حسابرسان با توجه به این که اشتباه واقعی موجود در صورتهای مالی ممکن است بزرگتر از برآورد آنان باشد، احتمالاً به این نتیجه می رسند که خطر وجود اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی، بسیار بالاست. در این صورت، از صاحبکار می خواهند که اشتباهات شناخته شده را اصلاح کند یا مجبور می شوند روشهای اضافی

رسیدگی را اجرا کنند تا خطر عدم کشف را هر چه بیشتر کاهش دهند. حسابرسان هرگز نباید درباره صورت‌های مالی که خطر وجود تحریف با اهمیت در آنها بالا برآورد می‌شود، نظر مقبول اظهار دارند.

## صورت‌های مالی

مرحله نگارش گزارش حسابرسان زمانی آغاز می‌شود که حسابرسان مستقل، رسیدگی‌های خود را تمام کرده و اصلاحات پیشنهادی آنان نیز توسط صاحبکار، پذیرفته و ثبت شده باشد. حسابرسان پیش از نگارش گزارش خود باید صورت‌های مالی تهیه شده توسط صاحبکار را از لحاظ شکل و محتوا مورد بررسی قرار داده باشند، یا پیش نویس صورت‌های مالی را به نیابت صاحبکار (و به عنوان خدمات غیرحسابرسی) تهیه کنند.

صورت‌های مالی مورد گزارش حسابرسان مستقل معمولاً عبارت است از: ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد. صورت سود (زیان) انباشته در بیشتر موارد به دنبال صورت سود و زیان و در متن آن ارائه می‌شود. گاه، صورت سود (زیان) انباشته به گونه‌ای تنظیم می‌شود که صورت (تغییرات) حقوق صاحبان سرمایه را نیز نشان می‌دهد. صورت‌های مالی عموماً به شکل مقایسه سال جاری و سال گذشته و همراه با یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود. صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی معمولاً در صورت‌های مالی شرکت اصلی تلفیق می‌شود.

## افشا در صورت‌های مالی

هدف یادداشتهای همراه صورت‌های مالی، افشای کافی در مواردی است که اطلاعات منعکس در متن اصلی صورت‌های مالی برای این منظور بسنده نباشد. گرچه تهیه و ارائه یادداشتهای مزبور نیز همانند متن صورت‌های مالی به عهده صاحبکار است، حسابرسان مستقل معمولاً در تهیه این یادداشتهای صاحبکار



کمک می کنند. تدوین یادداشتهای همراه صورتهای مالی، کاری دشوار است؛ زیرا، موضوعهای پیچیده باید به صورت روشن و مختصر آورده شود. برای آن که حسابرسان بتوانند درباره صورتهای مالی صاحبکار نظر موافق (مقبول) اظهار کنند، وجود افشای کافی در یادداشتهای همراه صورتهای مالی ضروری است.

بسیاری از شرکتها باید علاوه بر افشا از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی، اطلاعات خواسته شده توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون اوراق بهادار و بورس را نیز به صورت اطلاعات مکمل ارائه دهند. این اطلاعات مکمل، جزیی از صورتهای مالی اساسی نیست. اما، به صورت جداول تکمیلی و حسابرسی نشده به همراه صورتهای مالی ارائه می شود.

اخیراً استانداردهای حسابداری خواستار افشای اضافی بیشتری در صورتهای مالی شده است. چند مورد زیر از جمله مواردی است که افشای آن به صورت مکمل، اجباری شده است:

۱. افشای اهم رویه های حسابداری در یادداشتهای همراه، مانند اصول تلفیق و مبانی ارزیابی و

استهلاک داراییها.

۲. افشای تغییرات حسابداری در یادداشتهای همراه.

۳. افشای زیانهای احتمالی در یادداشتهای همراه.

۴. افشای برخی از اطلاعات مالی میان دوره ای به صورت مکمل.

حسابرسان هنگام تهیه و تدوین پیش نویس افشای مطالب برای گزارشگری مالی باید توجه داشته باشند که هدف افشا، تکمیل اطلاعات موجود در صورتهای مالی است نه تصحیح نادرستی اطلاعات ارائه

شده در آنها. بنابراین، هر قدر که یک یادداشت یا جدول مکمل بطور ماهرانه تهیه شود، نادرستی ارائه یک قلم از اقلام صورتهای مالی را جبران نمی کند.

## گزارش استاندارد حسابرسان

برخلاف گزارشهای استاندارد پیشین، این گزارش دارای عنوان «گزارش حسابرسان مستقل» است و سه بند دارد نه دو بند. بند اول را بند مقدمه گویند. این بند، موارد زیر را به روشنی بیان می دارد: (۱) صورتهای مالی، حسابرسی شده است؛ (۲) صورتهای مالی، مسئولیت مدیریت است و (۳) مسئولیت حسابرسان، اظهار نظر درباره آن صورتهاست. بند دوم که نوع و ماهیت رسیدگیها را توصیف می کند، بند دامنه رسیدگی نام دارد. بند آخر، بند اظهار نظر، نظر حسابرسان را نسبت به منطبق بودن و یا نبودن صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری، ارائه می کند.

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

۱. صورتهای مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، شامل افشای کافی، و با استفاده از مبانی یکنواخت با دوره قبل ارائه شده باشد.
۲. رسیدگیهای حسابرسان طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده و محدودیت قابل ملاحظه ای در دامنه رسیدگی آنان وجود نداشته باشد که مانع از گردآوری شواهد لازم برای اظهار نظرشان شود.
۳. آثار هرگونه ابهام اساسی موجود که می تواند اثری با اهمیت بر صورتهای مالی داشته باشد به گونه منطقی قابل برآورد باشد.

در صورت تحقق نیافتن هر یک از شرایط بالا، چنانچه با اهمیت باشد، حسابرسان باید گزارش خود را به گونه مناسب، تعدیل کنند. به علاوه، در صورت وجود برخی شرایط دیگر نیز حسابرسان ممکن است تصمیم بگیرند با وجود ارائه نظر موافق (مقبول)، گزارش خود را تعدیل نمایند.

تعدیل گزارش حسابرسان ممکن است مستلزم تعدیل اظهار نظر یا توصیف ماهیت دامنه رسیدگی یا افزودن یک یا چند بند توضیحی به گزارش باشد. ماهیت بند (یا بندهای) توضیحی به شرایط موجود و نوع اظهار نظری بستگی دارد که قرار است ارائه شود.

## ارائه یک اظهار نظر

راههای مختلف اظهار نظر کردن حسابرسان می تواند به شرح زیر خلاصه شود:

۱. **نظر موافق (مقبول)** نظر موافق (مقبول) می تواند به شکل استاندارد یا به شکل تعدیل شده ای باشد که برخی شرایط خاص مربوط به حسابرسی را نشان دهد. نمونه هایی از این گونه شرایط مواقعی است که حسابرسان، بخشی از حسابرسی را انجام داده اند یا زمانی که ابهامهای با اهمیتی در مورد واحد مورد رسیدگی وجود دارد.
۲. **نظر مشروط** نظر مشروط اساساً یک اظهار نظر مثبت و بیانگر آن است که صورتهای مالی در مجموع، گمراه کننده نیست. گزارش مشروط هنگامی صادر می شود که صورتهای مالی، انحراف با اهمیتی از اصول پذیرفته شده حسابداری داشته یا محدودیتهایی برای اجرای روشهای رسیدگی حسابرسان به وجود آمده باشد. مسایل موجود، هرچند هم که با اهمیت باشد. نباید مطلوبیت کلی صورتهای مالی را تحت الشعاع قرار دهند.

۳. **نظر مخالف (مردود)** این، یک نظر منفی و بیانگر آن است که صورتهای مالی، به نحو

مطلوب ارائه نشده است. حسابرسان هنگامی نظر مخالف (مردود) اظهار می کنند که نقصهای

صورتهای مالی چنان با اهمیت باشد که کلیت صورتهای مالی، گمراه کننده باشد.

۴. **عدم اظهار نظر عدم اظهار نظر** بدان معناست که حسابرسان به دلیل وجود محدودیت قابل

ملاحظه در دامنه رسیدگی (یا وجود ابهام عمده)، قادر به اظهار نظر درباره مطلوبیت صورتهای

مالی نیستند. عدم اظهار نظر، نه نظری منفی نه نظری مثبت است و تنها بدان معناست که

حسابرسان، مبنای کافی برای اظهار نظر ندارند.