



طراحی برنامه‌های حسابرسی

بخش اول : سیستم برنامه حسابرسی

این بخش برنامه به روش‌های کسب شناخت و ارزیابی ساختار کنترل داخلی اختصاص دارد و شامل تهیه نمودگر چرخه‌های معاملات، آزمون کنترل‌های عمده سیستم کنترل، شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم و تعیین احتمال خطر کنترل است که همزمان با این کار تعدیلات لازم در برنامه محتوا ایجاد می‌گردد.

بخش دوم : آزمون‌های محتوای حسابرسی

این بخش برنامه به اثبات مبالغ مندرج در صورت‌های مالی می‌پردازد. حسابرسان با اثبات تغییرات به وجود آمده در حساب‌های دارایی و بدهی، درآمدها و هزینه‌ها را به طور غیر مستقیم اثبات می‌کنند.



رویکرد سیستمی و رویکرد محتوایی

رویکرد سیستمی :

یک روش حسابرسی که در آن حسابرسان اتکای به نسبت زیادی بر ارزیابی خود از سیستم کنترل داخلی صاحبکار می‌کنند و در نتیجه آزمون‌های محتوا را به کمترین میزان اجرا می‌کنند.

رویکرد محتوایی :

یک روش حسابرسی که در آن نظر حسابرسان اساساً بر شواهد به دست آمده از اثبات تک تک اقلام صورت‌های مالی، متکی است. در این روش تأکید کمتری نسبت به رویکرد سیستمی، بر سیستم کنترل داخلی می‌شود و به ویژه هنگامی کاربرد دارد که سیستم کنترل داخلی صاحبکار ضعیف باشد، انتخاب و اجرای رویکرد سیستمی یا رویکرد محتوایی به شرایط موجود بستگی دارد، هر کار حسابرسی به ارزیابی سیستم کنترل داخلی و اجرای آزمون‌های محتوا یا هر دو نیاز دارد.

روش‌های مربوط به برنامه حسابرسی دارایی‌ها مبتنی بر هدف‌های کلی

۱- ارزیابی سیستم کنترل داخلی (بخش اول برنامه حسابرسی یا رسیدگی ضمنی):

الف : شناخت سیستم کنترل داخلی

ب : برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های کنترل

ج : اجرای آزمون‌های کنترل

د: برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا



ادامه

۲- اثبات مانده حساب‌ها (آزمون‌های محتوا یا بخش دوم برنامه حسابرسی):

الف - اثبات وجود دارایی‌ها :

اولین گام برای اثبات یک مانده حساب دارایی، اثبات وجود آن دارایی است.

ب - اثبات مالکیت دارایی :

روش‌هایی که وجود دارایی را اثبات می‌کنند، معمولاً مالکیت دارایی‌ها را نیز تأیید می‌کنند برای همین وجود و

مالکیت را به صورت مجموع و تحت عنوان « اعتبار » به کار می‌برند. نمونه‌های از این روش‌ها عبارتند از: تأییدیه‌ها

و سندرسی بدهی‌ها.



اثبات مانده حسابها (آزمونهای محتوا یا بخش دوم برنامه حسابرسی) - ادامه

ج - اثبات کامل بودن (تمامیت) :

طراحی آزمونهای محتوایی که بتواند داراییهای ثبت نشده در دفاتر صاحبکار را کشف کنند دشوار است، به همین دلیل، حسابرسان برای تشخیص کامل بودن داراییهای ثبت شده، ناگزیرند به مقدار قابل ملاحظه‌ای بر آزمونهای (رعایت) روشهای کنترل داخلی صاحبکار متکی باشند از جمله روشهایی که حسابرسان همیشه در اثبات کامل بودن و در کشف ثبت نشدهها (اعم از دارایی یا بدهی) به کار می‌برند می‌توان روشهای تحلیلی و cut off (آزمون انقطاع زمانی) را نام برد.

نکته : کلیه روشهایی که برای اثبات کامل بودن به کار می‌روند در کشف ثبت نشدهها به حسابرسان کمک می‌کنند.



اثبات مانده حسابها (آزمونهای محتوا یا بخش دوم برنامه حسابرسی)

د- اثبات ارزشیابی :

بیشتر داراییها به بهای تمام شده ارزشیابی می‌شوند، پس سندرسی متداول ترین روش حسابرسی برای اثبات ارزشیابی داراییها است و در مورد داراییهایی که به تأمین ذخیره نیاز دارند مانند ذخیره استهلاک و مطالبات مشکوک‌الوصول هر روشی که حسابرسان برای اثبات درستی این ذخایر انجام دهند مربوط به اثبات ارزشیابی است.

ه - صحت محاسبات ریاضی :

حسابرسان اغلب از برنامه‌های عمومی حسابرسی برای آزمون صحت محاسبات ریاضی مدارک استفاده می‌کنند. در تستها هر موقع مغایرت‌گیری با دفاتر کل و معین را دیدیم باید گزینه صحت محاسبات ریاضی را در بین سایر اهداف انتخاب کنیم.



اثبات مانده حسابها (آزمونهای محتوا یا بخش دوم برنامه حسابرسی)

و - صحت انعکاس (نحوه ارائه و افشا) :

محدودیت‌های استفاده از وجوه نقد (مانده‌های جبرانی)، جستجو برای یافتن معاملات با اشخاص وابسته، دارایی‌های گرو گذارده شده و سود حاصل از نگهداری موجودی‌های مواد و کالا، پی جوی زیان‌های احتمالی و بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه جزء مواردی هستند که حسابرسان برای اثبات صحت انعکاس انجام می‌دهند.



نمونه‌هایی از آزمونهای محتوا

۱ - **سندرسی** : سندرسی یکی از روش‌های مهم و بسیار رایج حسابرسی بود و مفهوم آن به طور خلاصه این است که معاملات مختلفی را که در دفاتر و مدارک مؤسسه مورد رسیدگی ثبت شده است با مراجعه به اسناد اولیه رسیدگی کرده و نسبت به صحت و سقم مندرجات دفاتر و مدارک تصمیم گرفت. در سندرسی، دو نکته مهم مورد توجه قرار می‌گیرد که عبارتند از :

۱ - آیا آنچه که در دفاتر ثبت شده دارای مدارک اثبات کننده می‌باشد؟

۲ - آیا کلیه اسناد و مدارک در دفاتر ثبت شده‌اند؟

۲ - **ردیابی** : یعنی یکی از عملیات شرکت مثلاً یکی از خریدها و یا فروش‌ها را از هنگام ثبت در حسابها تا بعد رسیدگی نماییم.



نمونه‌هایی از آزمون‌های محتوا

۳- آزمون انقطاع زمانی یا میان بر یا **Cut off** : آزمون انقطاع زمانی یکی از مهم‌ترین آزمون‌های محتوایی است که برای حصول اطمینان از کامل بودن (تمامیت) حساب‌ها و نیز در جهت رعایت فرض دوره مالی، فرض تعهدی و نیز اصل تطابق مناسب هزینه‌ها با درآمد به اجرا گذاشته می‌شود. ضرورت این آزمون از آنجا ناشی می‌شود که فرض دوره مالی بر حسابداری حاکم است و در صورتی که غیر از این بود یعنی صورت‌های مالی فقط در پایان عمر شرکت تهیه می‌گردید دیگر لزومی به انجام تست انقطاع زمانی نبود. در حقیقت هدف از اجرای این آزمون محتوا این است که مطمئن شویم رویدادهای مالی در بین دوره‌های مالی جابجا نشده باشند برای این منظور حسابرسان مستقل، رویدادهای حدود یک هفته یا ۱۰ روز قبل از پایان سال مالی و یک هفته یا ۱۰ روز بعد از پایان سال مالی را از طریق مدارک موجود مانند شماره چک‌ها، شماره فاکتورها، بارنامه، رسیدها و حواله‌های انبار و غیره بررسی می‌کنند تا از عدم جا به جایی رویدادها اطمینان حاصل نمایند. روش میان‌بر در مورد دریافت‌ها و پرداخت‌ها بدان معناست که در پایان سال مالی کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌ها در حساب‌های مربوطه ثبت شده و پس از آن به هیچ وجه نباید دریافت و پرداختی به حساب‌های سال مالی گذشته منظور شود.



رسیدگی به مدارک عمومی

حسابرسان می‌توانند با رسیدگی به مدارک عمومی صاحبکار اطلاعات زیادی را درباره محیط کار شرکت صاحبکار و نیز فعالیت‌های داخلی آن به دست آورند. به اصطلاح مدارک عمومی برای مدارک زیر به کار می‌رود :

الف - مدارک مالی:

۱- اظهارنامه‌های مالیاتی سال‌های گذشته

۲- صورت‌های مالی و گزارشات سالانه سال‌های گذشته

۳- تقاضای پذیرش در بورس و مدارکی که به بورس ارائه شده است.



رسیدگی به مدارک عمومی

ب - مدارک غیرمالی:

۱- اساس نامه : سند حقوقی معتبر که روابط بین شرکاء و نحوه اداره شرکت را کاملاً مشخص می کند.

۲- شرکت نامه : سندی که توسط مؤسسين تهیه و امضا می شود و جزئیات مربوط به فعالیت شرکت را در آن قید می کنند.

۳- قراردادهای مشارکت شرکا : توافقی است بین شرکا در ارتباط با نحوه اجرای عملیات و اداره امور

۴- صورت جلسات هیئت مدیره و مجامع عمومی سالانه و فوق العاده



رسیدگی به مدارک عمومی

۵- قوانین و مقررات دولتی : مثلاً، قوانین و مقررات مربوط به حرفه حسابرسی، قوانین و مقررات تجاری، قوانین مالیاتی و غیره

۶- پرونده مکاتبات : حسابرسان از بین پرونده های مکاتبات به علت پرحجم بودن بیشتر به صورت جلسات، قراردادهای، مکاتبات با بانک و وکلای حقوقی شرکت توجه می کنند.

۷- قراردادهای استخدامی رؤسا و کارکنان

۸- قراردادهای منعقد با مشتریان و فروشندگان کالا : مفاد قراردادهای موجود اغلب عاملی عمده در تعیین توان پرداخت بدهی و برآورد میزان سودآوری آتی صاحبکار است همچنین نوع و ماهیت قراردادهای منعقد با مشتریان ممکن است مهم ترین عامل تعیین ارزش روز شرکت باشد.

رسیدگی به مدارک عمومی

ج - مدارک حسابداری :

۱- دفتر روزنامه عمومی

۲- دفتر کل



اعمال غیرقانونی صاحبکار

حسابرس باید رسیدگی‌های خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کند که از کشف اعمال غیرقانونی با اثر مستقیم بر صورت‌های مالی اطمینان معقول دهد، حسابرس عموماً برای کشف موارد نقض قوانینی که اثر غیرمستقیم بر صورت‌های مالی دارد مبنایی فراهم نمی‌آورد، مسئولیت پیشگیری و کشف موارد عدم رعایت و همچنین حصول اطمینان از انجام شده عملیات واحد اقتصادی طبق قوانین و مقررات با مدیریت می‌باشد.