

## شواهد - چه نوع و چه مقدار

سومین استاندارد اجرای عملیات چنین مقرر می دارد :

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

## تعریف شواهد حسابرسی

عبارت است از اطلاعات کافی و قابل اطمینان جمع آوری شده توسط مسابرس که فرض او را تأیید یا رد می کند.

## منظور از کافی و قابل اطمینان چیست؟

### ۱- کافی بودن ( موضوع قضاوتی )

کفایت به کمیت شواهدی مربوط می شود که حسابرس باید آنها را به دست آورد. تعیین مقدار شواهدی که برای توجیه اظهار نظر حسابرس کافی تلقی شود به قضاوت حرفه ای او بستگی دارد به هر حال، موارد زیر می تواند به ارزیابی کفایت شواهد حسابرسی مفید باشد.

الف - هر چه شواهد قابل اطمینان تر باشد، مقدار کمتری از آن برای تهیه اظهار نظر حساب رسان لازم است.

ب - نیاز به شواهد رابطه نزدیکی با مفهوم اهمیت دارد. یعنی هر چه مبلغ با اهمیت تر باشد شواهد بیشتر و قابل اطمینان تری برای اثبات آن لازم است و برعکس.

ج - با افزایش احتمال خطر نسبی، شواهد بیشتری مورد نیاز خواهد بود.

### ادامه

### ۲- قابل اطمینان بودن ( موضوع نسبی )

قابلیت اطمینان شواهد به کیفیت یا قابلیت اتکایی آن مربوط می شود، شواهدی قابل اطمینان است که هم معتبر و هم مربوط باشد، قابلیت اطمینان انواع مختلف شواهد ممکن است نسبت به یکدیگر بسیار متفاوت باشد.

### عوامل متعددی از جمله موارد زیر بر کیفیت و قابلیت اطمینان شواهد اثر دارد :

الف - هر گاه حساب رسان شواهدی را از منابع مستقل خارج از شرکت صاحب کار دریافت دارند، قابلیت اتکای شواهد افزایش می یابد.

## قابل اطمینان بودن ( موضوع نسبی )

ب - سیستم کنترل داخلی قوی، کیفیت مدارک حسابداری و سایر شواهدی که در سازمان صاحب کار ایجاد می‌شود، را به میزان زیادی افزایش می‌دهد.

ج - هنگامی که حسابرسان اطلاعاتی را مستقیماً دریافت دارند ( یعنی دریافت اطلاعات دست اول از راه مشاهده، مکاتبه یا محاسب به جای دریافت اطلاعات دست دوم ) کیفیت آن بهبود می‌یابد.

د - زمانی که حسابرسان بتوانند اطلاعات اضافی در تأیید شواهد اولیه به دست آورند، قابلیت اطمینان شواهد افزایش می‌یابد.

## انواع شواهد حسابرسی

۱- شواهد مربوط به احتمال خطر ذاتی.

۲- شواهد مربوط به احتمال خطر کنترل.

۳- شواهد محدود کننده احتمال خطر عدم کشف.

## شواهد مربوط به احتمال خطر ذاتی

احتمال خطر مربوط به هر یک از حساب‌های مورد رسیدگی در یک حسابرسی با یکدیگر فرق می‌کنند یکی از دلایل این تفاوت، احتمال خطر ذاتی است، یعنی احتمال خطر وجود اشتباه با اهمیت پیش از آن که کنترل‌های داخلی مورد ارزیابی قرار گیرد. به طور خلاصه می‌توان گفت که احتمال خطر ذاتی فقط به ماهیت یک حساب مربوط است.

## شواهد مربوط به احتمال خطر کنترل

اگر حساب‌رسان دریابند که شرکت صاحب کار کنترل‌های داخلی مناسبی را برای یک حساب به خصوص طراحی کرده است و روش‌های مقرر آن، در عملیات روزمره شرکت به طور مستمر رعایت می‌شود، برآورد آنان از احتمال خطر کنترل درباره آن حساب، کم خواهد بود و بدین ترتیب، احتمال خطر عدم کشف زیادی را پذیرا خواهند شد و حجم آزمون‌های محتوا را کاهش می‌دهند، بدین ترتیب کفایت کنترل‌های داخلی صاحب کار، عامل عمده‌ای در تعیین میزان شواهد لازم برای محدود ساختن احتمال خطر عدم کشف است. حساب‌رسان معمولاً از ترکیب دو نوع احتمال خطر کنترلی و ذاتی برای تعیین میزان پذیرش احتمال خطر عدم کشف استفاده می‌کنند.



## شواهد محدودکننده احتمال خطر عدم کشف

- ۱- شواهد عینی
- ۲- مدارک
- ۳- دفاتر و اسناد حسابداری
- ۴- روش‌های تحلیلی
- ۵- محاسبات
- ۶- نظرات کارشناسان
- ۷- شواهد شفاهی
- ۸- تأییدیه‌های مدیریت

## ادامه

### ۱- شواهد عینی :

مشاهده عینی برخی از دارایی‌ها در جهت اثبات موجودیت آنها صورت گرفته و یکی از با کیفیت‌ترین شواهد حسابرسی است. عمدتاً مشاهده عینی در ارتباط با وجود فیزیکی دارایی‌های ثابت شرکت صورت می‌گیرد و حسابرس باید ارزش، مالکیت و ... آن اقلام را به وسیله دیگر روش‌های حسابرسی اثبات کند.

## ادامه

### ۲ - مدارک :

ارزش هر مدرک به عنوان شواهد حسابرسی تا حدی به محل ایجاد آن بستگی دارد.

الف - مدارکی که در خارج از سازمان صاحب کار به وجود آمده و مستقیماً برای حسابرسان ارسال می‌شود از بهترین کیفیت برخوردارند؛ مثل: انواع تأییدیه‌ها (حساب‌های دریافتی، وکلا، بانک و غیره)

ب - مدارکی که در خارج از سازمان صاحب کار به وجود آمده و توسط صاحب کار نگهداری می‌شود در درجه دوم اهمیت قرار دارند. مثل: فاکتورها و صورت حساب‌های فروشندگان، اسناد دریافتی، برگ تشخیص مالیات، سفارشات خرید مشتریان، گواهی نامه‌های سهام و اوراق بهادار.

ج - مدارکی که در درون سازمان صاحب کار ایجاد و نگهداری می‌شود در درجه سوم اهمیت قرار دارند. مثل: فاکتور فروش، مدارک حمل کالا، سفارش خرید و غیره. قابلیت اتکایی مدارک مورد استفاده‌ای که در داخل سازمان تهیه شده است به کفایت کنترل‌های داخلی بستگی دارد. قابل اتکاترین مدرکی که در شرکت مورد رسیدگی تهیه می‌گردد «چک‌های پرداخت» است.

## ادامه

### ۳ - دفاتر اسناد حسابداری :

میزان قابلیت اتکای دفاتر به عنوان شواهد حسابرسی به میزان کنترل‌های داخلی مورد عمل در تهیه آنها و همچنین تقسیم وظایف بستگی دارد.

## ادامه

### ۴- روش های تحلیلی :

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

#### مراحل اجرای روش های تحلیلی :

الف - برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب

ب - تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده مورد انتظار که بدون پی جویی، مورد قبول خواهد بود.

ج - مقایسه مانده حساب طبق مدارک شرکت با مانده مورد انتظار

د - پی جویی انحراف های عمده از مانده مورد انتظار

## فواید روش های تحلیلی

الف - سرعت زیاد

ب - هزینه کم

ج - تأثیر زیاد

**تذکر :** با وجود این فواید حسابرسان هرگز نمی توانند فقط به این روش اکتفا کنند و از سایر آزمون ها چشم پوشی

کنند ولی در تمام حسابرسی های مالی توصیه شده که از روش های تحلیلی استفاده شود.

## زمان بندی روش های تحلیلی

**الف - در مرحله برنامه ریزی :** استفاده از روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی موجب کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی می شود.

**ب - در جریان رسیدگی به عنوان آزمون های محتوا :** استفاده از روش های تحلیلی در این مرحله به منظور جمع آوری شواهد و کاهش خطر عدم کشف ( به همراه سایر روش های حسابرسی ) انجام می شود.

**ج - در مرحله پایانی :** استفاده از روش های تحلیلی در این مرحله موجب کشف اقلام غیرعادی و غیرمعارف ( نتیجه آن اجرای آزمون جزئیات معاملات است ) و همچنین رسیدن به نتیجه گیری کلی درباره منطقی بودن صورت های مالی می شود. اجرای روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی و مرحله پایانی الزامی و در حالت دیگر اختیاری است.

## شواهد محدود کننده احتمال خطر عدم کشف - ادامه

### ۵- محاسبات :

شکل دیگری از شواهد، محاسبات مستقلی است که حسابرسان برای اثبات دقت محاسبات مدارک صاحب کار به عمل می آورند. محاسبات با روش های تحلیلی به تجزیه و تحلیل روابط بین اطلاعات مالی مربوط می شود در حالی که محاسبات، تنها درستی عملیات ریاضی را تأیید می کند.



## شواهد محدود کننده احتمال خطر عدم کشف

### ۶- نظرات کارشناسان :

کارشناس کسی است که دانش خاصی در زمینه‌هایی به جز حسابداری و حسابرسی داشته باشد و به حسابرسان در زمینه‌هایی که ممکن است تخصص لازم را نداشته باشد کمک کند (مثل مهندسان و زمین شناسان، وکلای حقوقی و غیره)

باید توجه داشت که کارشناسی که مورد مشورت حسابرسان قرار می‌گیرد نباید وابستگی به صاحب کار داشته باشد.

## شواهد محدود کننده احتمال خطر عدم کشف - ادامه

### ۷- شواهد شفاهی :

این قبیل شواهد به تنهایی کافی نیستند، بلکه در تکمیل و تأیید سایر شواهد مطلوب خواهد بود.

## شواهد محدودکننده احتمال خطر عدم کشف - ادامه

### ۸- تأییدیه‌های مدیریت :

استانداردهای حسابرسی از گذشته حسابرسان را ملزم به دریافت تأییدیه مدیریت در هر کار حسابرسی نموده و در مورد شکل و محتوای آن پیشنهادهایی را ارائه کرده است. این تأییدیه‌ها به تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است ( تاریخ گزارش حسابرسان ) و معمولاً توسط مدیر عامل و بالاترین مقام امور مالی صاحب کار، هر دو امضاء می‌شود. تأییدیه مدیریت یکی از شواهد کم اهمیت حسابرسی است و هرگز نباید جایگزین اجرای سایر روش‌های رسیدگی شود ولی با این وجود چنانچه صاحب کار از دادن تأییدیه مدیریت به حسابرسان خودداری کند حسابرسان مجبور است در گزارش خود نسبت به صورت‌های مالی صاحب کار نظر مشروط یا عدم اظهارنظر بدهد و چنانچه صاحب کار تأییدیه مدیریت را پس از پایان اجرای عملیات به حسابرسان بدهد حسابرسان باید تاریخ گزارش حسابرسی خود را نه به تاریخ پایان اجرای عملیات بلکه به تاریخ دریافت تأییدیه مدیریت صادر کنند و وقایع بعد از پایان اجرای عملیات را تا تاریخ دریافت تأییدیه مدیریت بررسی و به روز کنند.

## اهداف دریافت تأییدیه مدیریت

۱- یادآوری مسئولیت اصلی و شخصی مدیران صاحب کار در قبال صورت‌های مالی.

۲- ثبت پاسخ‌های صاحب کار در کاربرگ‌های حسابرسی به بسیاری از پرسش‌هایی که حسابرسان در جریان

رسیدگی مطرح کرده‌اند.

۳- کسب شواهدی از مقاصد آتی مدیریت؛ مثال: قصد مدیریت از نگهداری یک سرمایه‌گذاری برای افزایش ارزش

آن در بلندمدت.

## مخارج تأمین شواهد

حسابرسان همیشه در کسب قوی‌ترین شواهد ممکن اصرار نمی‌ورزند. تأکید آنان بر دریافت شواهد مناسب و کافی در شرایط موجود و با کمترین هزینه ممکن است. هر چه اهمیت مبلغ مورد رسیدگی بیشتر باشد حسابرسان شواهد قوی‌تری برای آن نیاز دارند و هزینه بیشتری را نیز برای دریافت آن می‌توانند بپذیرند.

هزینه آزمون‌ها به ترتیب میزان افزایش هزینه‌ها عبارتند از:

۱ - روش‌های تحلیلی (min)

۲ - روش‌های شناخت ساختار کنترل داخلی و آزمون کنترل‌ها

۳ - آزمون محتوای معاملات (تأییدها و ...)

۴ - آزمون جزئیات معاملات و مانده حساب‌ها (max)

## شواهد حاصل از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، به رویدادهایی گفته می‌شود که بعد از تاریخ ترازنامه و قبل از پایان کار حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی رخ می‌دهد.

انواع رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه :

**گروه اول :** رویدادهایی که فراهم کننده شواهد بیشتری در مورد حقایق موجود در تاریخ ترازنامه یا قبل از آن هستند و بر برآوردهای به کار رفته در جریان تهیه صورت‌های مالی اثر می‌گذارند. این نوع از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، اصلاح صورت‌های مالی را برای انعکاس تغییر در برآوردهای ناشی از شواهد اضافی ایجاب می‌کنند. (رویدادهای تعدیلی)

### ادامه

#### مثال :

- ۱- ورشکستگی یک بدهکار عمده در کمی بعد از تاریخ ترازنامه به شرط آنکه قبل از پایان سال شواهدی مبنی بر ورشکستگی او وجود داشته باشد.
- ۲- چک‌های دریافتی از مشتریان که جزء وجوه نقد آخرین روز سال منظور شده است، برگشت بخورد ( در صورت با اهمیت بودن )
- ۳- تغییر در نرخ‌های مالیات بر درآمد
- ۴- صدور حکم قطعی دادگاه چندی پس از تاریخ ترازنامه که طبق آن صاحب کار به پرداخت مبلغ با اهمیتی محکوم گردد.

### ادامه

الف- رویدادهایی که عدم افشای آنها صورت‌های مالی را گمراه کننده می‌سازد و باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

#### مثال :

- ۱ - ادغام یا جذب مؤسسه ( استفاده از صورت‌های مالی فرضی نیز مناسب است ) .
- ۲ - ورشکستگی یک بدهکار عمده ناشی از وقوع یک سانحه طبیعی بعد از پایان سال
- ۳ - آتش‌سوزی اموال بیمه نشده
- ۴ - تجدید ساختار مالی یا پیشنهاد آن
- ۵ - خرید و فروش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها و آغاز فعالیت تجاری جدید
- ۶ - انتشار سهام



## ادامه

ب - رویدادهایی که بعد از تاریخ ترازنامه اتفاق افتاده‌اند و نیاز به افشا ندارند.

### مثال :

۱- کاهش ارزش سهام شرکت

۲- اعتصاب کارگران

۳- تغییر خط تولید

۴- تغییرات کارکنان

## روش‌های رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۱- پرس و جو درباره مطالبی که صورت جلسات آن هنوز آماده نشده

۲- پرس و جو از مسئولین ذی صلاح درباره زیان‌های احتمالی، تغییرات حقوق و دستمزد و غیره

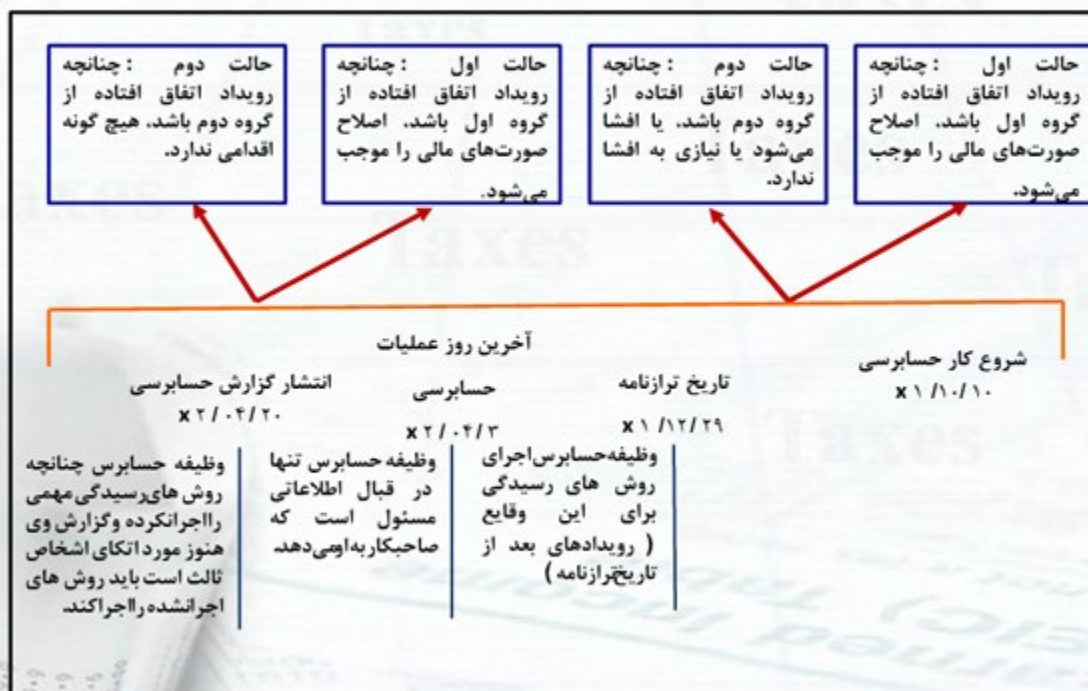
۳- دریافت تأییدیه از وکیل حقوقی و صاحب کار به تاریخ آن روز اجرای عملیات

۴- بررسی آخرین صورت‌های مالی میان دوره‌ای و مقایسه آن با صورت‌های مالی مورد رسیدگی

۵- بررسی تعدیلاتی که بعد از پایان سال رخ داده است.

مسئولیت حسابرسان در قبال رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در مقاطع تاریخ ترازنامه، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات و تاریخی که عملاً گزارش حسابرسی انتشار می یابد به طور خلاصه در شکل نشان داده شده است.

### ادامه



### ادامه

باید به این نکته توجه کنیم وقایعی که بعد از آخرین روز اجرای عملیات رخ می دهند اگر فقط به افشا نیاز داشته باشند حسابرسان هیچ اقدامی برای این گونه وقایع انجام نمی دهند و تنها وقایعی که با اهمیت هستند و در تاریخ گزارش حسابرسان وجود داشته اند و حالا حسابرس آنها را فهمیده است مستلزم اقدام از طرف حسابرسان هستند یکی از اقداماتی که حسابرسان در مورد وقایعی که بعد از آخرین روز اجرای عملیات روی می دهد انجام می دهند استفاده از تاریخ گذاری دوگانه است.

## تاریخ گذاری دوگانه

این مطلب را با ذکر مثال توضیح می دهیم؛

فرض کنید حسابرسان اجرای عملیات حسابرسی دوره مالی منتهی به ۲۹ / ۱۲ را در تاریخ سوم تیرماه تکمیل کرده باشند و بعد از آن به نوشتن گزارش حسابرسی بپردازند. صاحب کار در تاریخ ۱۲ تیرماه، و قبل از تکمیل گزارش حسابرسی، به حسابرسان اطلاع می دهد که یک دعوای حقوقی در جریان که به عنوان زیان احتمالی در یادداشت های همراه صورت های مالی ۲۹ اسفند افشا شده بود در تاریخ ۱۱ تیرماه با پرداخت مبلغ قابل توجهی توسط صاحب کار خاتمه می یابد، حسابرسان باید بخواهند که زیان احتمالی در ترازنامه مورخ ۲۹ اسفند به بدهی قطعی تغییر یابد و یادداشت ها نیز به گونه ای تعدیل شود که قطعیت یافتن دعوا را در تاریخی پس از تاریخ ترازنامه نشان دهد. اگر صاحب کار با تغییر موافقت کند تاریخ گذاری دوگانه گزارش حسابرسی چنین خواهد بود ( سوم تیرماه به استثنای یادداشت شماره X که در تاریخ آن ۱۲ تیرماه است ) حسابرسان ممکن است به جای این کار، تصمیم بگیرند برای بررسی بیشتر رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ ۱۲ تیرماه، به محل شرکت صاحب کار برگردند که در این صورت، گزارش حسابرسی تنها یک تاریخ و آن هم ۱۲ تیرماه را خواهد داشت.

## تاریخ گذاری دوگانه

تاریخ گذاری دوگانه، مسئولیت حسابرسان را برای افشا، تنها برای یک قلم خاص تا دومین تاریخ گسترش می دهد، مثلاً تا ۳ تیرماه در حالی که استفاده از تاریخ دوم به عنوان گزارش حسابرسی، مسئولیت حسابرسان را در قبال تمام مندرجات صورت های مالی گسترش می دهد.

## شواهد مربوط به معاملات اشخاص وابسته

رؤسا، مدیران، سهام داران اصلی و اعضای خانواده آنها و شرکت‌های وابسته مانند شرکت فرعی، نمونه‌هایی از اشخاص وابسته هستند افشا مناسب معاملات اشخاص وابسته در یادداشت‌ها یا در صورت‌های مالی صاحب کار نکته اصلی مورد توجه حسابرسان است چون شرایط حاکم بر معاملات اشخاص وابسته با شرایط متعارف در معاملات عادی متفاوت است. حسابرسان باید توجه داشته باشند که ماهیت یا انگیزه اقتصادی این معاملات ممکن است متفاوت از شکل ظاهری آن باشد که این امر موجب برنامه‌ریزی خاص توسط حسابرسان می‌شود.