

به نام ایزدیت



سرشناسه	: مقدسی، مهدی، ۱۳۶۶ -
عنوان و نام پدیدآور	: تأییدیه‌ها در حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران / تهیه‌کنندگان مهدی مقدسی، فاطمه مهدی.
مشخصات نشر	: تهران: مهدی مقدسی، ۱۳۹۴.
مشخصات ظاهری	: ی، ۱۴۲ ص: مصور (رنگی)، جدول؛ ۲۹×۲۲ س.م.
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۰۴-۳۵۲۴-۰ : ۱۴۰۰۰۰ ریال
وضعیت فهرست نویسی	: فیپا
یادداشت	: عنوان دیگر: تأییدیه‌ها در حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی مصوب لازم‌الاجرا.
یادداشت	: کتابنامه: ص. ۱۴۲.
عنوان دیگر	: تأییدیه‌ها در حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی مصوب لازم‌الاجرا.
موضوع	: تاییدخواهی (حسابرسی) — ایران
موضوع	: تاییدخواهی (حسابرسی) — ایران — استانداردها
موضوع	: حسابرسی — ایران — استانداردها
شناسه افزوده	: ۱۳۶۶ -مهدی، فاطمه،
رده بندی کنگره	: ۱۳۹۴ م۷۹۴لف / ۵۶۱۶HF
رده بندی دیویی	: ۶۵۷/۰۲۱۸۵۵
شماره کتابشناسی ملی	: ۳۹۷۶۴۸۱

مسئولیت مطالب کتاب برعهده مؤلف و حق چاپ و نشر برای ناشر محفوظ است.

ناشر مولف

نام کتاب:	تأییدیه‌ها در حسابرسی
تهیه‌کنندگان:	مهدی مقدسی - فاطمه مهدی
چاپ اول:	۱۳۹۴
تعداد چاپ:	۱,۰۰۰
شابک:	۹۷۸-۶۰۰-۰۴-۳۵۲۴-۰
طراح جلد:	غلامرضا پیرهادی
بهاء:	۱۴۰,۰۰۰ ریال

مرکز پخش:

رسالت فیابان هنگام- نرسیده به چهار راه استقلال- فیابان فرشید مجتمع هنگام- ورودی ۱ بلوک ۶ واحد ۱۴

شماره تماس: ۰۹۱۲۲۷۷۴۹۷۶ - ۰۹۱۲۳۸۸۸۶۳۹

تألیفیه‌ها در حسابرسی

بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران

مهدی مقدسی

فاطمه مهدی



تقدیم بہ :

نیروی لایزال الہی کہ محال در برابرش سر تسلیم فرومی آورد.

بدردمان کہ عالمانہ بہ آموخت تا چگونہ در عرصہ زندگی ایستادگی را تجربہ نماییم،

بہ مادمیان دیہی بیکران فداکاری و عشق کہ وجودمان برایشان ہمہ رنج بود و وجودشان بر ایمان ہمہ مهر، آن دو فرشتہ ای کہ از خواستہ ایشان گذشتند سختی مارا بہ جان خریدند و خود را سپہر بلای

مشکلات و ناملایات کردند تا ما بہ جایگاهی کہ اکنون ایستادہ ایم برسیم.

سپاسگذاری :

شکریان نثار ایزدمنان کہ توفیق را رفیق را بہمان ساخت تا این کتاب را بہ اتمام برسانیم. از کلیہ اساتید فاضل و اندیشمند کہ ہموارہ محاذ نگاہان را مورد لطف و محبت خود قرار

داده اند و با کرامتی چون خورشید سرزمین دل را روشنی بخشیدند و گلشن سرای علم و دانش را با بارہنایی ہای کار ساز و سازندہ بارور ساختند، کمال تشکر را داریم.

سپاسگذار کسانی ہستیم کہ سرآغاز تولدمان ہستند. از یکی زاوہ می شویم و از دیگری جاودانہ. پدر و مادمان کہ تار موئی از آنان بہ پای ماسیہ نمد و اساتیدی کہ سپیدی را بر تختہ سیاہ

زندگیان مچاشتند.

از خواہران و برادر عزیزان کہ اوقات متعلق بہ آنان صرف مکارش این نوشتہ کردید، کمال تشکر را داریم.

ط	مقدمه
۱-۸	فصل اول - تأییدخواهی
۱	پیش‌گفتار
۲	تأییدخواهی
۳	قضاوت حرفه‌ای
۴	تردید حرفه‌ای
۵	نقش تأییدخواهی در کشف تقلب و آثار تقلب بر برخی از تأییدیه‌ها
۸	افته‌ها
۸	سوالات چهارگزینه‌ای
۹-۲۲	فصل دوم - ارسال و دریافت تأییدیه‌ها
۹	پیش‌گفتار
۱۰	اهمیت تأییدیه برون سازمانی
۱۱	احراز ضرورت یا امکان تأییدخواهی و گام‌های اجرای آن
۱۲	درخواست و ارسال تأییدیه
۱۵	شیوه انتخاب نوع تأییدیه و تأییدکننده
۱۶	ارسال تأییدیه توسط حسابرس به تأییدکننده و اطمینان حسابرس از ارسال آن
۱۸	ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تأییدیه
۱۹	افته‌ها
۲۰	سوالات چهارگزینه‌ای
۲۳-۵۶	فصل سوم - انواع تأییدیه از نظر سرفصل‌های مالی
۲۳	پیش‌گفتار
۲۴	تأییدخواهی و ادعاهای مدیریت و برخورد با خطرهای عمده
۲۵	نمونه انواع تأییدیه از نظر سرفصل‌های مالی
۲۵	تأییدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی
۳۳	تأییدیه وجوه نقد و بانک
۴۷	تأییدیه سرمایه‌گذاری‌ها
۴۷	تأییدیه پیمانکاران و کارفرمایان
۵۰	تأییدیه کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده
۵۲	تأییدیه وکیل یا مشاور حقوقی
۵۴	تأییدیه‌های خاص
۵۴	افته‌ها

صفحه

فهرست مطالب

۵۴ سوالات چهارگزینه‌ای

۵۷-۹۶ فصل چهارم - رسیدگی به تائیدیه‌ها

۵۷ پیش‌گفتار

۵۸ ارزیابی شواهد کسب شده

۶۰ عدم دریافت پاسخ تائیدیه (درخواست‌های بدون پاسخ)

۶۲ دریافت پاسخ تائیدیه

۶۳ اقلام یا اشخاص انتخاب شده جهت ارسال تائیدیه

۶۴ رسیدگی به تائیدیه‌های حساب‌ها و اسناد دریافتی و پرداختی

۶۹ رسیدگی به تائیدیه‌های بانکی

۷۳ رسیدگی به تسهیلات دریافتی یا (پرداختی) از (به) اشخاص و شرکت‌ها

۷۴ رسیدگی به تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها

۷۶ رسیدگی به تائیدیه‌های پیمانکاران و کارفرمایان

۷۹ رسیدگی به تائیدیه‌های کالای امانی

۸۴ رسیدگی به تائیدیه‌های خاص

۸۴ تائید حساب‌های انتظامی

۸۴ دریافت پاسخ‌های قابل اتکا و بدون مغایرت

۸۵ دریافت پاسخ‌های غیرقابل اتکا

۸۷ پاسخ‌های نشان‌دهنده مغایرت

۸۸ رسیدگی به صورت تطبیق

۸۹ بررسی اقلام باز تائیدیه‌ها یا صورت تطبیق و تاثیر آن بر سایر رسیدگی‌های حسابرسی

۹۱ رسیدگی به تائیدیه به تاریخی غیر از تاریخ پایان دوره مالی

۹۳ تائیدیه‌ها در بررسی اجمالی صورت‌های مالی

۹۳ نقش تائیدیه‌ها در حسابرسی مالیاتی

۹۴ افته‌ها

۹۵ سوالات چهارگزینه‌ای

۹۷-۱۱۴ فصل پنجم - رسیدگی به تائیدیه مدیران

۹۷ پیش‌گفتار

۹۸ موضوع و اجزای تائیدیه مدیران

۹۹ نمونه تائیدیه مدیران

۱۰۸ رسیدگی به تائیدیه مدیران

۱۱۱ خودداری مدیران از ارائه تائیدیه

۱۱۱ تائیدیه مدیران و قانون مبارزه با پولشویی و ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد

صفحه

فهرست مطالب

۱۱۱ افته‌ها

۱۱۲ سوالات چهارگزینه‌ای

۱۱۵-۱۰۷ فصل ششم - تائیدیه‌ها در گزارشات حسابرسی مستقل

۱۱۵ پیش‌گفتار

۱۱۷ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به تائیدیه

۱۱۷ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به عدم ارسال تائیدیه

۱۱۸ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به عدم وصول تائیدیه

۱۲۶ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به وصول تائیدیه غیرقابل اتکا

۱۲۶ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به وصول تائیدیه دارای مغایرت

۱۲۸ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به وصول تائیدیه دارای شواهد و اطلاعات جدید

۱۳۱ بندهای گزارش حسابرسی مربوط به ترکیبی از تائیدیه‌ها

۱۳۳ بندهای گزارش بازرسی مربوط به تائیدیه‌ها

۱۳۴ تاریخ‌گذاری دوگانه گزارش حسابرسی و تائیدیه‌ها

۱۳۴ افته‌ها

۱۳۶ سوالات چهارگزینه‌ای

۱۳۷-۱۴۲ فصل هفتم - تائیدیه‌ها در حسابرسی داخلی

۱۳۷ پیش‌گفتار

۱۳۷ تائیدیه در حسابرسی داخلی

۱۳۸ تائیدیه مدیران در حسابرسی داخلی (تائیدیه‌ای از جنس دیگر)

۱۴۱ نتیجه‌گیری تائیدیه‌ها در حسابرسی داخلی

۱۴۱ افته‌ها

۱۴۱ سوالات چهارگزینه‌ای

۱۴۲ منابع و مآخذ

مقدمه

خردمند گوید که **تایید** و فر

بدانش بمردم رسد نه به زر

واژه تایید در لغتنامه دهخدا به نیرومند کردن و توانایی دادن تعبیر شده است. در فرهنگ لغت عمید، این واژه به معنای درست تشخیص دادن و نیرو دادن است. سایر معانی تأیید، موثق، گواهی شده، مراقبت، استواری و یاری کردن است. بی دلیل نیست که فرآیند تأییدخواهی در عملیات حسابرسی، حسابرسان را قادر می‌سازد تا اظهارنظر خود را بر اساس مستندات متقاعدکننده و منطقی تنظیم نماید. روش تأییدخواهی به علت قابلیت اتکای بالایی که برای حسابرسان ایجاد می‌کند، یکی از روش‌های ناب حسابرسی است. از این رو بر آن شدیم تا در راستای ارتقای سطح علمی استفاده از این روش، همچنین تبیین برخی اشتباهات رایج میان حسابرسان که در واقع کاهنده اعتبار تأییدیه‌های برون سازمانی دریافتی است، تلاش کنیم. همزمان با تغییر استاندارد حسابرسی ۵۰۵ ایران با عنوان تأییدیه‌های برون سازمانی، نگارش این کتاب آغاز گردید. در این نوشتار با تأکید بر استانداردهای حسابرسی ایران، فرآیند تأییدخواهی برون سازمان، تعدیلات گزارش حسابرسان مستقل ناشی از آن و نقش تأییدخواهی در حسابرسی داخلی بررسی شده است. هدف از ارائه این کتاب بررسی جامع فرآیند تأییدخواهی، رسیدگی به شواهد کسب شده در راستای این فرآیند و نحوه برخورد با آن می‌باشد. در پایان هر فصل تعدادی افته و سوالات چهارگزینه‌ای به منظور ارتقای سطح فکری و تثبیت مطالب مطالعه شده توسط خوانندگان گرامی تعبیه شده است.

تلاش حاضر شعاعی است کوچک اما ادامه‌دار... امید است مورد استفاده همه علاقه‌مندان واقع شده و در ویرایش‌های بعدی بتوانیم کلیه موارد از قلم افتاده را در آن بگنجانیم. اگرچه تمام سعی خود را نموده‌ایم تا نوشتاری عاری از نقص پیش روی شما باشد، اما انتقادات و پیشنهادات سازنده شما کمک شایانی به بهبود آن خواهد کرد.

درونت به **تایید** حق شاد باد

Mahdi_11610@yahoo.com

Fatemehmahdi@gmail.com

فصل اول

تأییدخواهی

پیش گفتار

شواهد حسابرسی، یعنی همه اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی بر اساس آن اظهار می‌شود.^۱ شواهد حسابرسی شامل اطلاعاتی است که از سوابق حسابداری زیربنای صورت‌های مالی و از منابع دیگر کسب می‌شود. از حسابرس انتظار نمی‌رود تمام اطلاعات موجود را بررسی کند. شواهد حسابرسی، که ماهیت انباشت‌شونده دارد، شامل شواهدی است که با اجرای روش‌های حسابرسی کسب می‌شود و می‌تواند شواهد کسب شده از دیگر منابعی چون حسابرسی‌های قبلی و روش‌های کنترل کیفیت مؤسسه برای پذیرش و حفظ صاحبکار را نیز در بر گیرد. یکی از روش‌های کسب شواهد حسابرسی پرس و جو است؛ در واقع:

✓ پرس‌وجو به معنای جویاشدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی است. پرس‌وجو روشی است که به‌طور گسترده‌ای در حسابرسی استفاده می‌شود و اغلب مکمل اجرای سایر روش‌های حسابرسی است. پرس‌وجو می‌تواند طیفی از پرس‌وجوهای مکتوب رسمی تا پرس‌وجوهای شفاهی غیررسمی را در برگیرد. **ارزیابی پاسخ‌های حاصل از پرس‌وجو**، جزء لاینفک فرایند پرس‌وجو است.

✓ پاسخ پرس‌وجوها ممکن است اطلاعات جدیدی را برای حسابرس فراهم کند یا شواهد حسابرسی مؤیدی را در اختیار وی قرار دهد. از طرف دیگر پاسخ‌ها ممکن است اطلاعاتی فراهم کند که با دیگر اطلاعات کسب شده توسط حسابرس تفاوت قابل ملاحظه‌ای داشته باشد. برای مثال، پرس و جوها ممکن است فراهم‌کننده اطلاعاتی حاکی از زیرپا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیریت باشد. در برخی موارد، پاسخ‌های حاصل از پرس و جو می‌تواند مبنایی را برای تعدیل روش‌های حسابرسی یا اجرای روش‌های بیشتر فراهم کند.

✓ اگرچه تأیید شواهد حاصل از پرس‌وجو، اغلب دارای اهمیت ویژه‌ای است اما درباره پرس‌وجوهای مربوط به مقاصد مدیریت، ممکن است اطلاعات در دسترس برای پشتیبانی از این مقاصد محدود باشد. در این‌گونه موارد، شناخت عملکرد گذشته مدیریت از لحاظ اجرای مقاصد بیان شده آن در رابطه با دارایی‌ها یا بدهی‌ها، دلایل ابراز شده توسط مدیریت برای انتخاب یک شیوه عمل خاص و توانایی مدیریت برای ادامه آن، می‌تواند اطلاعات مربوطی را درباره مقاصد مدیریت فراهم کند.^۲

^۱ طبق بند ۳ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

^۲ طبق استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

✓ حسابرس علاوه بر استفاده از پرس‌وجو، سایر روش‌های حسابرسی را برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب اجرا می‌کند. معمولاً پرس‌وجو به تنهایی **نمی‌تواند** شواهد کافی برای کشف تحریف با اهمیت در سطح ادعاها^۱ فراهم نماید. افزون بر این، پرس‌وجو به تنهایی برای آزمون اثر بخشی کارکرد کنترل‌ها کفایت ندارد.

تأییدخواهی

تأییدخواهی که گونه‌ای خاص از پرس و جو می‌باشد؛ عبارتست از **فرایند کسب تأییدیه در مورد اطلاعات یا شرایط موجود از راه مکاتبه مستقیم با اشخاص ثالث**. برای مثال، درباره حساب‌های دریافتی، حسابرس می‌تواند از راه مکاتبه با بدهکاران، مستقیماً تأییدیه دریافت کند. تأییدیه‌ها اغلب در ارتباط با مانده حساب‌ها و اجزای تشکیل‌دهنده آن‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما لزوماً به این موارد محدود نمی‌شود. برای مثال، حسابرس می‌تواند درباره شرایط قراردادهای معاملات واحد مورد رسیدگی با اشخاص ثالث، تأییدیه دریافت کند. در این تأییدیه‌ها از اشخاص ثالث پرسیده می‌شود که آیا قراردادهای تعدیل شده است یا خیر و در صورت هرگونه تعدیل، جزئیات آن را اعلام کند. برای کسب شواهد حسابرسی درباره نبود شرایط خاص، مثلاً نبود توافق‌های جانبی که می‌تواند شناسایی درآمد را تحت تأثیر قرار دهد، نیز از تأییدیه استفاده می‌شود.^۲

در واقع تأییدخواهی یکی از آزمون‌های محتوا جهت اثبات مانده حساب یا یک معامله یا رویداد است.

^۱ اظهاراتی که به شکل صریح یا به گونه‌ای دیگر در قالب صورت‌های مالی ارائه می‌شود و حسابرس از آن برای بررسی انواع مختلف تحریف‌های بالقوه که ممکن است رخ دهد، استفاده می‌کند.

ادعاهای مورد استفاده حسابرس برای ارزیابی انواع مختلف تحریف‌های بالقوه ممکن است در سه گروه زیر قرار گیرد:

الف. ادعاهای مربوط به گروه‌های معاملات و رویدادهای واقع شده در دوره مورد رسیدگی

۱. وقوع. معاملات و رویدادهای ثبت شده، رخ داده‌اند و مربوط به واحد تجاری می‌باشند.
۲. کامل بودن. همه معاملات و رویدادهایی که باید ثبت شوند، ثبت شده‌اند.
۳. صحیح بودن. مبالغ و دیگر اطلاعات مرتبط با معاملات و رویدادهای ثبت شده، به درستی ثبت شده‌اند.
۴. انقطاع زمانی. معاملات و رویدادها در دوره مالی مربوط ثبت شده‌اند.
۵. طبقه‌بندی. معاملات و رویدادها در حساب‌های مناسبی ثبت شده‌اند.

ب. ادعاهای مربوط به مانده حساب‌ها در پایان دوره:

۱. وجود. دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه وجود دارند.
۲. حقوق مالکانه و تعهدات. حقوق مترتب بر دارایی‌ها متعلق به واحد تجاری و در کنترل آن است و بدهی‌ها، تعهدات واحد تجاری است.
۳. کامل بودن. تمام دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه که باید ثبت شوند، ثبت شده‌اند.
۴. ارزشیابی و تخصیص. دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه به مبالغ درست در صورت‌های مالی، منعکس و هرگونه تعدیل ناشی از ارزشیابی یا تخصیص به نحو مناسب ثبت شده‌اند.

ج. ادعاهای مربوط به ارائه و افشا

۱. وقوع و حقوق مالکانه و تعهدات. رویدادها، معاملات و دیگر موضوعات افشا شده، رخ داده‌اند و مربوط به واحد تجاری می‌باشند.
۲. کامل بودن. همه مواردی که باید در صورت‌های مالی افشا شود، افشا شده است.
۳. طبقه‌بندی و قابل فهم بودن. اطلاعات مالی به نحو مناسب، ارائه و توصیف و موارد افشا به روشنی بیان شده است.
۴. صحت و ارزشیابی. اطلاعات مالی و غیرمالی به نحو مطلوب و با مبالغ درست افشا شده است.

^۲ بند ۳۵ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که خطر تحریف با اهمیت ارزیابی شده در سطح یک ادعا، خطری عمده^۱ است، باید آزمون‌های محتوای ویژه برخورد با آن خطر را اجرا کند. در مواردی که رویکرد حسابرسی برای مقابله با خطرهای عمده تنها به آزمون‌های محتوا محدود می‌شود، آن آزمون‌ها باید شامل آزمون‌های جزئیات باشد.^۲ حسابرس باید این موضوع را مورد توجه قرار دهد که آیا کسب تأییدیه برون‌سازمانی به عنوان آزمون محتوا ضرورت دارد یا خیر؟^۳

حسابرس برای رسیدن به اظهارنظر حسابرسی، همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند، زیرا معمولاً می‌تواند با استفاده از روش‌های **نمونه‌گیری** و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون نیز به نتیجه برسد. همچنین، حسابرس معمولاً ناگزیر است بر شواهدی اتکا کند که **متقاعدکننده** است و نه قطعی؛ از این رو، حسابرس برای کسب اطمینان معقول، با شواهدی که متقاعدکننده نباشد، قانع نمی‌شود. حسابرس برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه، کافی و مناسب بودن آن به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی، از **قضاوت حرفه‌ای** استفاده می‌کند و **تردید حرفه‌ای** را بکار می‌گیرد.^۴

در رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، حسابرس منبع و اتکالپذیری شواهد پشتوانه مفروضات بهترین برآورد مدیریت را ارزیابی می‌کند. شواهد مناسب و کافی برای پشتیبانی این مفروضات از منابع داخلی و خارجی کسب می‌شود. این شواهد شامل ارزیابی مفروضات در پرتو اطلاعات تاریخی و مبتنی بودن آن‌ها بر برنامه‌هایی است که در توان واحد مورد رسیدگی می‌باشد.^۵

در اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، حسابرس باید روش‌های توافقی رسیدگی را اجرا و از شواهد کسب شده، به عنوان مبنای گزارش یافته‌های عینی استفاده کند. حسابرس می‌تواند در اجرای این روش‌های از روش تأییدخواهی نیز استفاده کند.^۶

قضاوت حرفه‌ای

قضاوت حرفه‌ای بکارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیمات مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی.^۷ حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی بکار گیرد.^۸

اعمال قضاوت حرفه‌ای برای انجام مناسب کار حسابرسی، امری اساسی است، زیرا تفسیر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در تمام مراحل حسابرسی، بدون بهره‌گیری از دانش و تجربه درخصوص واقعیت‌ها و شرایط موجود میسر نیست. اعمال قضاوت حرفه‌ای، به‌خصوص برای تصمیم‌گیری درباره موضوعات زیر، ضروری است:

- * اهمیت و خطر حسابرسی.
- * ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی مورد استفاده برای رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی.
- * ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده و نیاز به انجام کار بیشتر برای دستیابی به اهداف استانداردهای حسابرسی و در نتیجه اهداف کلی حسابرس.

^۱ خطر تحریف با اهمیت مشخص شده و ارزیابی شده که به نظر حسابرس نیاز به توجه ویژه‌ای دارد.

^۲ بند ۲۱ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخوردای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده لازم‌الاجرا از سال ۱۳۹۴

^۳ بند ۱۹ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخوردای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده لازم‌الاجرا از سال ۱۳۹۴

^۴ بند ۱۴ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

^۵ طبق بند ۱۸ استاندارد خدمات اطمینان‌بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی ۳۴۰۰ رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

^۶ طبق بندهای ۱۵ و ۱۶ استاندارد خدمات مرتبط ۴۴۰۰ اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی

^۷ طبق استاندارد حسابرسی ۲۰۰ اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

^۸ طبق بند ۱۶ همان استاندارد

* ارزیابی قضاوت‌های مدیران اجرایی در بکارگیری چارچوب گزارشگری مالی مربوط برای واحد تجاری.

* نتیجه‌گیری براساس شواهد حسابرسی کسب شده برای مثال، ارزیابی منطقی بودن برآوردهای انجام شده توسط مدیران اجرایی در تهیه صورت‌های مالی.

ویژگی خاص قضاوت حرفه‌ای که از یک حسابرس انتظار می‌رود این است که آموخته‌ها، دانش و تجربه وی، به کسب صلاحیت لازم جهت اعمال قضاوت منطقی کمک کند.

قضاوت حرفه‌ای در هر مورد خاص، بر پایه واقعیت‌ها و شرایطی اعمال می‌شود که حسابرس از آن آگاه است. مشورت در رابطه با موضوعات پیچیده و بحث‌انگیز در جریان انجام حسابرسی هم با دیگر اعضای تیم حسابرسی و هم با اشخاص ذیصلاح در مؤسسه حسابرسی یا سایر اشخاص ذیصلاح در خارج از مؤسسه حسابرسی که در برخی موارد الزامی شده است، به حسابرس در اعمال قضاوت‌های آگاهانه و منطقی کمک می‌کند.

برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای این موضوع بررسی می‌شود که آیا این قضاوت منعکس‌کننده بکارگیری مناسب استانداردهای حسابداری و حسابرسی بوده و متناسب و سازگار با واقعیت‌ها و شرایط شناخته شده برای حسابرس تا تاریخ گزارش وی است یا خیر.

اعمال قضاوت حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی ضروری است. همچنین قضاوت حرفه‌ای باید به نحو مناسبی مستند شود. در این خصوص، حسابرس باید مستندات کافی فراهم کند به گونه‌ای که یک حسابرس با تجربه که ارتباط قبلی با آن کار حسابرسی نداشته است، بتواند قضاوت‌های حرفه‌ای مهم انجام شده در دستیابی به نتیجه‌گیری‌های مربوط به موضوعات بااهمیت پدید آمده در مراحل مختلف حسابرسی را درک کند. قضاوت حرفه‌ای را نمی‌توان به عنوان توجیهی برای اتخاذ تصمیماتی دانست که مبتنی بر واقعیت‌ها و شرایط کار حسابرسی یا شواهد حسابرسی کافی و مناسب نیست.^۱

تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است.^۲ حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود.^۳

تردید حرفه‌ای مستلزم هشیاری حسابرس نسبت به موضوعاتی از قبیل موارد زیر است:

- * وجود شواهد حسابرسی که با سایر شواهد حسابرسی کسب شده در تناقض باشد.
- * اطلاعاتی که قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس‌وجوها را به عنوان شواهد حسابرسی، مورد تردید قرار دهد.
- * شرایطی که ممکن است حاکی از احتمال وجود تقلب باشد.
- * شرایطی که اجرای روش‌های حسابرسی دیگری علاوه بر الزامات مندرج در استانداردهای حسابرسی را ضروری سازد.

تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است. تردید حرفه‌ای شامل **ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک** و نتایج پرس‌وجوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. تردید حرفه‌ای همچنین شامل **بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده با توجه به شرایط موجود** است، برای مثال، در مواردی که عوامل خطر تقلب وجود دارد و مدرکی که ماهیتاً در برابر تقلب آسیب‌پذیر است، تنها شواهد پشتوانه یک مبلغ با اهمیت در صورت‌های مالی است.

^۱ بند ۹ استاندارد حسابرسی ۲۳۰ مستندسازی

^۲ طبق استاندارد حسابرسی ۲۰۰ اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

^۳ بند ۱۵ همان استاندارد

حسابرس می‌تواند اسناد و مدارک را به عنوان اسناد و مدارک معتبر بپذیرد مگر اینکه دلیلی بر خلاف آن داشته باشد. با این حال، حسابرس باید قابلیت اتکای اطلاعاتی را که به عنوان شواهد حسابرسی استفاده می‌شود مورد بررسی قرار دهد. در مواردی که درباره قابلیت اتکای اطلاعات یا درباره نشانه‌هایی از احتمال وجود تقلب، تردید وجود دارد (برای مثال، اگر در جریان حسابرسی شرایطی بوجود آید که حسابرس را متقاعد کند که ممکن است یک سند معتبر نباشد یا مندرجات آن مخدوش باشد)، استانداردهای حسابرسی، وی را به انجام بررسی‌های بیشتر و تعیین تعدیلات لازم در روش‌های حسابرسی پیش‌بینی شده یا طراحی و اجرای سایر روش‌های حسابرسی برای حل و فصل موضوع، ملزم می‌کند.

نقش تأییدخواهی در کشف تقلب و آثار تقلب بر برخی از تأییدیه‌ها

حسابرس ممکن است با شرایطی مواجه شود که، به تنهایی یا در مجموع، حاکی از احتمال وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی باشد. شرایط زیر در خصوص تأییدیه‌ها به عنوان نمونه ارائه شده است:

* تحمیل محدودیت در دامنه کار حسابرسی توسط مدیریت، (شامل ممانعت از ارسال تأییدیه یا عدم ارائه تأییدیه مدیران)

* شناسایی موضوعات با اهمیتی که پیش‌تر توسط مدیریت افشا نشده است. (ممکن است از طریق وصول تأییدیه‌ای باشد)

* شواهد متضاد یا ناکافی ارائه شده توسط مدیران یا کارکنان. (ممکن است از طریق وصول تأییدیه‌ای باشد)

* ارائه اطلاعات با اکراه یا تأخیر غیرمنطقی. (شامل ممانعت از ارسال تأییدیه یا عدم ارائه تأییدیه مدیران)

* معاملات غیرعادی از لحاظ ماهیت، اندازه یا پیچیدگی، به‌ویژه اگر در اواخر سال مالی روی داده باشد. (ممکن است از طریق وصول تأییدیه‌ای باشد)

* دریافت پاسخ تأییدیه‌ها به مراتب کمتر از میزان مورد انتظار یا مشخص شدن مغایرات عمده بر مبنای تأییدیه‌های دریافتی.

انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی به ندرت مستلزم بررسی اصالت اسناد است، ضمن اینکه حسابرس در این زمینه آموزش ندیده و انتظار نمی‌رود کارشناس تعیین اصالت اسناد باشد.^۱ با این وجود، زمانی که حسابرس از شرایطی آگاهی می‌یابد که وی را متقاعد می‌کند که ممکن است یک سند معتبر نباشد، یا مندرجات آن بدون اطلاع‌رسانی به حسابرس، تعدیل شده باشد، روش‌های احتمالی برای بررسی بیشتر می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

✓ دریافت تأییدیه از اشخاص ثالث به‌طور مستقیم.

✓ استفاده از کار یک کارشناس برای ارزیابی اصالت سند.^۲

قضاوت درباره خطر تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب ممکن است از راه‌های زیر بر حسابرسی اثر گذارد:

✓ **تردید حرفه‌ای.** بکارگیری تردید حرفه‌ای می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

➤ حساسیت بیشتر در تعیین ماهیت و میزان مستندات که باید در پشتیبانی از معاملات با اهمیت رسیدگی شود.

➤ توجه بیشتر به ضرورت اثبات توضیحات یا تأییدیه مدیریت درباره موضوعات با اهمیت.

^۱ بند ۴۴ استاندارد حسابرسی ۲۰۰ اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

^۲ طبق استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی پیش نویس ۱۳۹۳

✓ **ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی** ممکن است به شرح زیر نیاز به تعدیل داشته باشد:

- ❖ ماهیت روش‌های حسابرسی ممکن است برای کسب شواهد قابل اعتمادتر یا اطلاعات تأییدکننده اضافی نیاز به تغییر داشته باشد. برای مثال، ممکن است به کسب شواهد حسابرسی بیشتر از منابع مستقل خارج از واحد مورد رسیدگی نیاز باشد.
- ❖ زمان‌بندی اجرای آزمون‌های محتوای حسابرسی ممکن است نیاز به تغییر به اواخر یا پایان سال داشته باشد. برای مثال، چنانچه مدیریت انگیزه زیادی برای گزارشگری مالی متقلبانه داشته باشد، حسابرس ممکن است به دلیل اینکه کنترل کردن خطر حسابرسی اضافی ناشی از این عامل خطر تقلب امکان‌پذیر نیست، تصمیم بگیرد آزمون‌های محتوا را در اواخر یا پایان سال مالی اجرا کند.
- ❖ حدود روش‌های اجرا شده باید بازتابی از برآورد خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب باشد. برای مثال، استفاده از نمونه‌های بزرگتر یا آزمون‌های تحلیلی گسترده‌تر ممکن است مناسب باشد.
- ❖ حسابرس این نکته را نیز در نظر می‌گیرد که تغییر در **ماهیت** روش‌های حسابرسی، به‌جای حدود آن روش‌ها، در برخورد با عوامل خطر تقلب شناسایی شده، ممکن است مؤثرتر باشد.

✓ **ملاحظات در سطح مانده حساب، گروه معاملات و ادعاهای مدیریت:** برخوردهای خاص حسابرس با برآورد خود از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، بسته به انواع یا ترکیبی از عوامل خطر تقلب یا شرایط شناسایی شده و مانده حسابها، گروههای معاملات و ادعاهایی که ممکن است از آنها اثر پذیرد، متفاوت خواهد بود. چنانچه این عوامل یا شرایط، نشانه خطر بخصوصی درارتباط با مانده حسابها یا گروه معاملات خاصی باشد، روشهای حسابرسی مربوط به این زمینه‌های خاص، بسته به قضاوت حسابرس باید به‌گونه‌ای طراحی شود که باتوجه به عوامل خطر تقلب یا شرایط شناسایی شده، خطر حسابرسی را به سطحی مناسب محدود کند. نمونه‌هایی بارز از برخورد حسابرس به شرح زیر است:

- ▲ **تغییر رویکرد حسابرسی در سال جاری.** برای مثال، تماس شفاهی با مشتریان و تأمین‌کنندگان عمده مواد و کالا علاوه بر تأییدخواهی کتبی، ارسال درخواست تأییدیه برای شخص خاصی در داخل واحد مورد رسیدگی، یا کسب اطلاعات بیشتر و متفاوت.
- ▲ در مواردی که صورت‌های مالی یک یا چند شرکت فرعی، قسمت یا شعبه واحد مورد رسیدگی توسط سایر حساب‌رسان مستقل حسابرسی می‌شود، بررسی لزوم مطرح کردن حدود کار لازم با آنان به‌منظور حصول اطمینان از این که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب حاصل از معاملات و فعالیت‌ها در بین این اجزا به‌گونه‌ای مناسب مورد توجه قرار می‌گیرد.
- ▲ چنانچه کار کارشناس در تعیین یکی از اقلام صورت‌های مالی که خطر تحریف ناشی از تقلب در مورد آن بالاست، به‌نحو بارزی مؤثر باشد، اجرای روش‌های اضافی (مانند تأییدخواهی) در باره برخی یا همه مفروضات، روش‌ها یا یافته‌های کارشناس به منظور اطمینان یافتن از منطقی بودن یافته‌های وی یا استفاده از خدمات یک کارشناس دیگر برای آن منظور.
- ▲ اجرای روش‌های حسابرسی در مورد صورت‌های تطبیق حساب‌ها یا سایر صورت‌های تطبیق تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی، شامل بررسی صورت‌های تطبیق تهیه شده در دوره‌های میانی.
- ▲ جستجوی شواهد حسابرسی اضافی از منابع خارج از واحد مورد رسیدگی.

✓ برخورد های خاص - تحریف های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه: نمونه هایی از برخورد

حسابرس با برآورد خود از خطر تحریف های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه به شرح زیر است:

✧ شناخت درآمد. چنانچه خطر تحریف های با اهمیت ناشی از تقلبی وجود دارد که بتواند متضمن یا منجر به شناسایی درآمد نادرست شود، ممکن است دریافت تأییدیه از مشتریان درباره برخی شرایط قراردادی مربوط و نبود توافق های جانبی، مناسب باشد، زیرا حسابداری مناسب اغلب تحت تاثیر چنین شرایط یا توافق هایی قرار می گیرد.

✧ مقادیر موجودی مواد و کالا. چنانچه خطر تحریف های ناشی از تقلب مرتبط با مقادیر موجودی مواد و کالا وجود دارد، بررسی سوابق موجودی های واحد مورد رسیدگی می تواند به شناسایی محل ها، مناطق یا اقلام مورد توجه خاص در زمان انبارگردانی یا پس از آن کمک کند. برای مثال، این گونه بررسی ها ممکن است منجر به تصمیم گیری درباره نظارت سر زده بر شمارش موجودی ها در محل های خاص گردد یا از مدیریت خواسته شود که از شمارش همزمان موجودی ها در همه محل های مشمول شمارش اطمینان یابد. تأییدیه کالای امانی نیز در این زمینه می تواند مثر ثمر باشد.

در حین عملیات حسابرسی هنگامی حسابرس یک تحریف را شناسایی می کند باید احتمال این که چنین تحریفی نشانه **تقلب** است را بررسی کند و در صورت وجود چنین نشانه ای باید به آثار تحریف در ارتباط با سایر زمینه های حسابرسی، به خصوص **قابلیت اعتماد تأییدیه مدیریت**، توجه کند. چنانچه حسابرس تشخیص دهد یک تحریف قطعاً یا احتمالاً ناشی از تقلب است، آثار آن، به خصوص موارد مرتبط با موقعیت سازمانی فرد یا افراد درگیر را ارزیابی می کند. برای مثال، تقلب مرتبط با سوء استفاده از وجوه یک تنخواه کوچک معمولاً در برآورد حسابرس از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، اهمیت کمتری دارد. چون هم شیوه اداره وجوه و هم اندازه آن موجب محدودیت در مبلغ زیان بالقوه می شود و نگهداری چنین وجوهی معمولاً به کارکنان با اختیار اندک محول می شود. برعکس، هنگامی که موضوع به مدیرانی با اختیار بیشتر مربوط می شود، حتی اگر مبلغ به تنهایی نسبت به صورت های مالی با اهمیت نباشد، ممکن است نشانه مشکل گسترده تری باشد. در چنین شرایطی، چون حسابرس ممکن است درباره کامل و صادقانه بودن تأییدیه های دریافتی و درستی سوابق و مستندات حسابداری تردید داشته باشد، **قابلیت اعتماد شواهد کسب شده قبلی** را دوباره بررسی می کند. حسابرس هنگام بررسی مجدد قابلیت اعتماد شواهد، احتمال تبانی بین کارکنان، مدیران یا اشخاص ثالث را نیز بررسی می کند. چنانچه مدیران، به خصوص در بالاترین سطح، درگیر تقلب باشند، حسابرس ممکن است قادر به کسب شواهد لازم برای تکمیل حسابرسی و ارائه گزارش درباره صورت های مالی نباشد.^۱

حسابرس ممکن است با شرایطی استثنایی روبرو شود که توانایی وی را در ادامه اجرای حسابرسی مورد تردید قرار دهد. به دلیل شرایط گوناگونی که ممکن است پدید آید، توصیف قطعی مواردی که مستلزم کناره گیری است امکان پذیر نمی باشد. عواملی که بر نتیجه گیری حسابرس اثر دارد شامل پیامد دخالت مدیرعامل یا اعضای هیئت مدیره (که ممکن است قابلیت اعتماد تأییدیه مدیریت را تحت تاثیر قرار دهد) و آثار آن بر ادامه همکاری حسابرس با واحد مورد رسیدگی است.^۲

دریافت تأییدیه ای کتبی از مدیران اجرایی و ارکان راهبری ذیربط حسابرس می تواند شامل موارد زیر باشد:

✧ اذعان به مسئولیت خود برای طراحی، اعمال و حفظ کنترل های داخلی به منظور پیشگیری و کشف تقلب
✧ اذعان مدیران اجرایی به افشای نتایج ارزیابی خود از خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب در صورت های مالی

^۱ بندهای ۴۲ و ۴۳ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت های مالی

^۲ بند ۶۴ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت های مالی

✧ تأیید افشای اطلاعات خود درباره تقلب یا موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر واحد تجاری را که توسط مدیران اجرایی، کارکنان دارای نقش‌های عمده در کنترل‌های داخلی انجام شده است، سایر اشخاص در مواردی که تقلب می‌توانسته است اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد.

✧ اعلام افشای کلیه اطلاعات خود را درباره هرگونه اتهام تقلب، یا موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر صورت‌های مالی واحد تجاری که توسط کارکنان فعلی، کارکنان قبلی، تحلیلگران، دستگاه‌های نظارتی یا سایر اشخاص اطلاع داده شده است برای حسابرس.^۱

افته‌ها

افته ۱. نقش تأییدیه در تعیین اصالت یک سند چگونه است؟

افته ۲. نقش تأییدیه در بررسی شواهد متناقض و چند وجهی چیست؟

سوالات چهارگزینه‌ای

۱- تأییدیه نمایانگر کدامیک از آزمون‌های زیر می‌باشد؟

- الف. آزمون‌های اثبات مانده
ب. آزمون‌های رعایت روش‌ها
ج. آزمون‌های محتوای مرتبط با ارزشیابی
د. آزمون‌های کنترل مرتبط با ارزشیابی

۲- مهم‌ترین منبع جهت تأمین قابلیت اعتماد شواهد کسب شده قبلی در حسابرسی چیست؟

- الف. تأییدیه مدیران
ب. یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
ج. تأییدیه‌ها
د. هیچ کدام

۳- تأییدیه‌ها بر اساس کدام یک از موارد زیر تعدیل می‌شوند؟

- الف. ماهیت
ب. زمان‌بندی
ج. میزان رسیدگی
د. هر سه

۴- کدامیک از عبارات زیر در خصوص تأییدخواهی درست است؟

- الف. تأییدخواهی نوعی پرس و جو است. ج. تأییدخواهی نوعی انطباق شواهد کسب شده با یکدیگر است.
ب. تأییدخواهی نوعی واریسی است. د. گزینه الف و ج

۵- کدامیک از موارد زیر در خصوص تأییدخواهی درست است؟

- الف. فرایند کسب تأییدیه در مورد اطلاعات یا شرایط آینده از راه مکاتبه مستقیم با اشخاص ثالث.
ب. فرایند کسب تأییدیه در مورد اطلاعات یا شرایط موجود از راه مکاتبه مستقیم با اشخاص ثالث.
ج. فرایند کسب تأییدیه در مورد اطلاعات یا شرایط آینده از راه مکاتبه با اشخاص ثالث.
د. فرایند کسب تأییدیه در مورد اطلاعات یا شرایط موجود از راه مکاتبه با اشخاص ثالث

^۱ طبق استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی پیش نویس ۱۳۹۳

فصل دوم

ارسال و دریافت تائیدیه‌ها

پیش‌گفتار

هرگاه حسابرس برای اجرای روش‌های حسابرسی از اطلاعات تهیه شده در واحد مورد رسیدگی استفاده کند، باید شواهد حسابرسی درباره **صحت و کامل بودن آن** اطلاعات کسب کند. به منظور کسب شواهد حسابرسی قابل اعتماد توسط حسابرس، لازم است اطلاعات زیربنای اجرای روش‌های حسابرسی به میزان کافی صحیح و کامل باشد.^۱ برای مثال، در حسابرسی فروش، حسابرس با اعمال نرخ‌های مصوب نسبت به مقادیر فروش طبق سوابق، صحت مبلغ فروش و صحت و کامل بودن مقادیر فروش را ارزیابی می‌کند. کسب شواهد حسابرسی درباره صحت و کامل بودن اطلاعات تهیه شده به‌وسیله سیستم اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی را می‌توان همزمان با بکارگیری روش‌های حسابرسی درباره این اطلاعات به انجام رساند، البته به این شرط که کسب شواهد مذکور، بخشی لاینفک از روش‌های حسابرسی باشد. در شرایط دیگر، حسابرس ممکن است شواهد حسابرسی مربوط به صحت و کامل بودن اطلاعات را از طریق آزمون کنترل‌های حاکم بر تهیه و نگهداری آن اطلاعات کسب کرده باشد. به هر حال، در برخی موارد، این امکان وجود دارد که حسابرس اعمال روش‌های حسابرسی بیشتری را ضروری تشخیص دهد. برای مثال، حسابرس می‌تواند از تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه برای محاسبه مجدد اطلاعات استفاده کند. از این رو همان‌گونه که در فصل قبل ملاحظه کردید، حسابرس حساسیت زیادی بر اصالت تائیدیه‌ها و ارسال آن توسط واحد مورد رسیدگی و اطمینان از ارسال آن دارد. در واقع با این کار حسابرس می‌خواهد از منبع کسب شواهد یا ماهیت شواهد اطمینان حاصل کند.

حسابرس معمولاً از شواهد حسابرسی هماهنگ به دست آمده از **منابع گوناگون یا با ماهیت‌های متفاوت**، در مقایسه با بررسی جداگانه هریک از آن شواهد، اطمینان بیشتری کسب می‌کند. افزون بر این، کسب شواهد حسابرسی از منابع گوناگون یا با ماهیت متفاوت ممکن است بیانگر قابل اعتماد نبودن یکی از شواهد حسابرسی باشد. برای مثال، اطلاعات مؤید کسب شده از یک منبع مستقل برون سازمانی می‌تواند اطمینان حسابرس را درباره تائیدیه مدیریت افزایش دهد. برعکس، هرگاه شواهد کسب شده از یک منبع با شواهد کسب شده از منبع دیگر ناهماهنگ باشد، حسابرس برای رفع این ناهماهنگی، روش‌های حسابرسی بیشتر مورد نیاز را مشخص می‌کند.

مراحل کلی حسابرسی از طریق تائیدخواهی به شرح زیر می‌باشد:

- ✧ احراز ضرورت یا امکان تائیدخواهی
 - ✧ درخواست و ارسال تائیدیه
 - ✧ دریافت تائیدیه‌ها
 - ✧ رسیدگی به تائیدیه‌ها
 - ✧ ارزیابی و جمع‌بندی نتایج حاصل از تائیدیه‌ها و مستندسازی شواهد کسب شده و تعدیل گزارش در صورت لزوم
- در این فصل به سه مرحله اول تائیدخواهی می‌پردازیم و در فصول آتی به صورت مفصل رسیدگی به تائیدیه و ارزیابی نتایج حاصل از آن را مورد بحث قرار خواهیم داد.

اهمیت تائیدیه برون سازمانی

همان‌طور که می‌دانید قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط خاص کسب آن شواهد نیز بستگی دارد. از این رو:^۱

- ✧ شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی، قابل اعتمادتر است.
 - ✧ شواهد حسابرسی که حسابرس مستقیماً کسب می‌کند (مانند مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی است که بطور غیرمستقیم یا با استنتاج کسب می‌شود (مانند پرس‌وجو درباره اعمال یک کنترل).
 - ✧ شواهد حسابرسی مستند (اعم از کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر)، قابل اعتمادتر است.
- بنابراین، با توجه به شرایط کار، شواهد حسابرسی حاصل از تائیدیه‌های برون سازمانی که حسابرس مستقیماً از مخاطبان تائیدیه دریافت می‌کند، می‌تواند قابل اعتمادتر از شواهدی باشد که در درون واحد تجاری ایجاد می‌شود.
- ✧ در استانداردهای حسابرسی^۲، مسئولیت حسابرس برای طراحی و اعمال برخوردهای کلی با خطرهای تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم به‌گونه‌ای که ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان آن‌ها برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت در سطح ادعاها مناسب باشد، مطرح شده است. به علاوه، حسابرس ملزم است صرف‌نظر از خطرهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت، آزمون‌های محتوا را برای موارد با اهمیت گروه‌های معاملات، مانده حساب‌ها و موارد افشا، طراحی و اجرا کند. حسابرس همچنین ملزم است این موضوع را مورد توجه قرار دهد که آیا کسب تائیدیه برون سازمانی به عنوان آزمون محتوا ضرورت دارد یا خیر.
 - ✧ همچنین استانداردها، حسابرس را ملزم می‌کند تا برای مواردی که خطر آن بالاتر ارزیابی شده است، شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری کسب کند. بدین منظور، حسابرس می‌تواند میزان شواهد حسابرسی را افزایش دهد و یا شواهد مربوطتر یا قابل اعتمادتر کسب کند. برای مثال، حسابرس ممکن است بر کسب شواهد به صورت مستقیم از اشخاص ثالث یا کسب شواهد مؤید از چند منبع مستقل تأکید بیشتری داشته باشد. تائیدیه‌های برون سازمانی می‌تواند به حسابرس در کسب شواهد حسابرسی قابل اعتمادتری که برای برخورد با خطرهای عمده تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه ضروری است، کمک کند.^۳
 - ✧ حسابرس ممکن است درخواست‌های تائیدیه را طوری طراحی کند که اطلاعات مؤید بیشتری برای برخورد با خطرهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت ناشی از تقلب در سطح ادعاها را کسب نماید.^۴

^۱ بندهای ۲ و ۳ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۲ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ روش‌های حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی

^۳ استاندارد حسابرسی ۳۳۰، روش‌های حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی

^۴ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی، پیوست شماره ۲، ملاحظات کلی

☆ اطلاعات مؤید کسب شده از یک منبع مستقل از واحد تجاری مانند تائیدیه‌های برون سازمانی ممکن است میزان اطمینان حسابرس را نسبت به شواهد حاصل از سوابق حسابداری یا اظهارات مدیران اجرایی، افزایش دهد.^۱

در واقع هدف از تائیدیه‌های برون سازمانی کسب شواهد حسابرسی قابل اعتماد و مربوط است که با توجه به توضیحات بالا می‌توان تائیدیه برون سازمانی را به شرح زیر توصیف نمود:

تائیدیه برون سازمانی: شواهد حسابرسی که حسابرس به طور مکتوب و مستقیم از اشخاص ثالث (مخاطبان تائیدیه‌ها)، به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر کسب می‌کند.

احراز ضرورت یا امکان تائیدخواهی و گام‌های اجرای آن

برای رسیدگی به تائیدیه‌ها بایستی اقدامات زیر انجام شود:

گام ۱) مناسب بودن روش حسابرسی تائیدخواهی با توجه به موضوع مورد رسیدگی. تعیین این که روش حسابرسی تائیدخواهی با توجه به موضوع مورد رسیدگی مناسب است یا خیر ابتدائی‌ترین اقدام در رسیدگی بر اساس این روش است. بدین منظور ابتدا بایستی موضوع مورد رسیدگی و ادعای مدیریت مرتبط با آن مشخص شود. برای مثال اگر به دنبال ارزشیابی موجودی کالا هستیم، قطعاً استفاده از تائیدیه نه تنها بی معناست، بلکه هدف رسیدگی (یعنی ارزشیابی) را هم دنبال نمی‌کند، اما اگر به دنبال اثبات وجود کالای امانی نزد دیگران باشیم، استفاده از تائیدیه کالای امانی دیگران نه تنها موضوع و هدف را مشخص و دنبال می‌کند، بلکه ممکن است اطلاعات اضافی در خصوص وضعیت کالا و .. را نیز به ما بدهد.

شرح اقدام	لزوم
دریافت تائیدیه به منظور کسب شواهد حسابرسی با توجه به موضوع مورد رسیدگی	امکان استفاده از تائیدخواهی به عنوان یک روش حسابرسی
وجود اطلاعات لازم تنها در خارج از واحد تجاری	ضرورت دریافت تائیدیه جهت کسب شواهد کافی و مناسب (متقاعدکننده)
عدم امکان اتکا به شواهد درون سازمانی به دلیل خطر تقلب یا تبانی	

گام ۲) انتخاب شیوه‌های مناسب انتخاب اقلام را برای آزمون

گام ۳) درخواست و ارسال تائیدیه بر اساس ضوابط

گام ۴) ارسال تائیدیه توسط حسابرس به تائیدکننده و اطمینان حسابرس از ارسال آن

گام ۵) ارزیابی شواهد کسب شده (که می‌تواند حاصل از نتایج پیگیری تائیدیه‌ها (برخورد مدیریت و اتفاقات مربوطه)، دریافت یا عدم دریافت تائیدیه باشد)

^۱ طبق استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی



درخواست و ارسال تائیدیه

درخواست تائیدیه توسط حسابرس از واحد مورد رسیدگی

درخواست تائیدیه در حسابرسی صورت های مالی، حسابرسی ویژه، رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، اجرای روش های توافقی و سایر خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی بر حسب مورد می تواند مورد توجه قرار گیرد. عموماً حسابرس طی نامه ای از واحد مورد رسیدگی جهت ارسال تائیدیه های مورد نظر^۱ دعوت به عمل می آورد. با توجه به تعدد انواع تائیدیه های درخواستی حسابرسان عموماً فرمت آن ها توسط حسابرس تهیه شده و در اختیار واحد مورد رسیدگی قرار می گیرد. در واقع حسابرس با طراحی، ارسال و ارزیابی تائیدیه ها برای دستیابی به هدف کسب شواهد حسابرسی قابل اعتماد و مربوط تلاش می کند.

حسابرس برای استفاده از تائیدیه های برون سازمانی باید کنترل های زیر را در خصوص درخواست های تائیدیه اعمال کند:

- ✓ تعیین اطلاعاتی که باید تائید یا درخواست شود،
- تائیدیه های برون سازمانی اغلب برای تائید یا درخواست اطلاعات درخصوص مانده حساب ها و جزئیات آن ها کسب می شود. از تائیدیه ها همچنین می توان برای تائید شرایط توافق ها، قراردادهای معاملات بین واحد تجاری و سایر اشخاص یا برای تائید نبود شرایط خاص مانند توافقی های جنبی، استفاده کرد.
- ✓ انتخاب مخاطب مناسب،
- تائیدیه زمانی شواهد حسابرسی مربوط تر و قابل اعتمادتری فراهم می آورد که برای شخص مناسب و مطلع از اطلاعات مورد نظر ارسال شود.

^۱ با انواع تائیدیه، شیوه انتخاب نوع تائیدیه و تائیدکننده در فصل های بعد آشنا خواهید شد.

✓ طراحی درخواست‌های تائیدیه، از جمله درج مناسب مخاطب تائیدیه و اطلاعات لازم برای ارسال مستقیم پاسخ‌ها به نشانی حسابرس،

✓ ارسال درخواست‌ها برای مخاطبان تائیدیه و در صورت لزوم پی‌گیری آن‌ها.^۱

در بررسی ادعاهای مربوط به **مانده حساب‌ها و اجزای آن‌ها**، تائیدیه‌های برون‌سازمانی اغلب مربوط محسوب می‌شود، اما نباید این روش محدود به اینگونه اقلام شود. برای مثال، حسابرس ممکن است در مورد شرایط قراردادهای توافق‌نامه‌ها، یا معاملات بین واحد تجاری و اشخاص ثالث، درخواست تائیدیه کند. همچنین ممکن است به منظور کسب شواهد حسابرسی درخصوص نبود شرایط خاص، از تائیدیه‌های برون‌سازمانی استفاده شود. برای مثال، ممکن است درخواست تائیدیه به طور مشخص برای تأیید این موضوع انجام شود که هیچ‌گونه «توافق جنبی» مؤثر بر ادعای انقطاع زمانی درآمدهای یک واحد تجاری وجود ندارد. موقعیت‌های دیگری که در آن‌ها، تائیدیه‌های برون‌سازمانی می‌تواند شواهد حسابرسی مربوطی برای برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده فراهم کنند، شامل موارد زیر است:

- ✧ مانده حساب‌های بانکی و سایر اطلاعات مربوط به روابط بانکی.
- ✧ مانده حساب‌های دریافتنی و شرایط آن‌ها.
- ✧ کالاهای امانی واحد تجاری نزد دیگران به قصد فروش یا انجام کار مشخص روی آن.
- ✧ اسناد مالکیت اموال که به صورت امانت یا به عنوان وثیقه، نزد وکلا یا تأمین‌کنندگان منابع مالی نگهداری می‌شود.
- ✧ سرمایه‌گذاری‌های امانت‌گذاری شده نزد اشخاص ثالث به منظور حفاظت آن‌ها، یا سرمایه‌گذاری‌های تحصیل شده‌ای که تا تاریخ ترازنامه تحویل نشده است.
- ✧ مبالغ بدهی به وام‌دهندگان، شامل شرایط بازپرداخت و محدودیت‌های تعیین شده در قرارداد وام.
- ✧ مانده حساب‌های پرداختنی و شرایط آن‌ها.^۲

عواملی که باید هنگام طراحی درخواست‌های تائیدیه مورد توجه قرار گیرد عبارتند از:

- ▲ ادعاهای مورد نظر.
- ▲ خطرهای تحریف با اهمیت شناسایی شده، شامل خطرهای تقلب.
- ▲ شکل ارائه درخواست تائیدیه.
- ▲ تجربه قبلی در مورد آن کار حسابرسی یا کارهای مشابه.
- ▲ روش برقراری ارتباط (برای مثال، به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر).
- ▲ مجوز مدیران اجرایی به مخاطبان تائیدیه یا ترغیب آن‌ها برای پاسخ به حسابرس. مخاطبان ممکن است تنها به درخواست‌های تائیدیه‌ای که همراه با مجوز مدیران اجرایی است، پاسخ دهند.
- ▲ توانایی مخاطبان تائیدیه برای تأیید یا ارائه اطلاعات درخواست شده (برای مثال، مبلغ هر یک از صورت‌حساب‌ها یا کل مانده).

^۱ بند ۷ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون‌سازمانی

^۲ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده

نحوه طراحی درخواست تائیدیه می‌تواند مستقیماً میزان پاسخ به درخواست‌ها و قابلیت اعتماد و ماهیت شواهد حسابرسی حاصل از پاسخ‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. حسابرس هنگام طراحی درخواست تائیدیه، ادعاهای مورد نظر و عوامل احتمالی مؤثر بر قابلیت اعتماد تائیدخواهی را مورد توجه قرار می‌دهد. طراحی تائیدیه با توجه به فرهنگ تائیدخواهی رایج می‌تواند به سه روش زیر انجام پذیرد:

❖ **درخواست تائیدیه مثبت:** درخواستی که به موجب آن از مخاطب تائیدیه خواسته می‌شود به طور مستقیم موافقت یا مخالفت خود را با اطلاعات مندرج در درخواست تائیدیه اعلام یا اینکه اطلاعات درخواست شده را برای حسابرس ارسال کند.^۱ این نوع درخواست نیازمند همکاری کامل تائیدکننده است.

❖ **درخواست تائیدیه منفی:** درخواستی که به موجب آن از مخاطب تائیدیه خواسته می‌شود تنها در صورتی پاسخ مستقیم خود را به حسابرس ارائه کند که با اطلاعات مندرج در درخواست، موافق نباشد.^۲ در این نوع درخواست احتمال وجود خطر حسابرسی بالاست چرا که ممکن است لزوماً عدم پاسخ به درخواست منفی در نتیجه مورد قبول واقع شدن موارد مندرج در تائیدیه نیست. احتمال دارد تائیدیه به دست تائیدکننده نرسیده باشد یا تائیدیه به دست تائیدکننده رسیده باشد اما پاسخ عدم توافق وی به دست حسابرس نرسد.

❖ **درخواست بدون پاسخ:** خودداری مخاطب تائیدیه از ارائه پاسخ یا پاسخ کامل به درخواست تائیدیه مثبت، یا برگشت درخواست تائیدیه تحویل داده نشده.^۳ این نوع درخواست نیازمند همکاری کامل تائیدکننده است. در درخواست تائیدیه مثبت از مخاطب تائیدیه خواسته می‌شود موافقت یا مخالفت خود را با اطلاعات مندرج در درخواست تائیدیه اعلام یا با ارائه اطلاعات درخواستی، به حسابرس پاسخ دهد. معمولاً انتظار می‌رود که پاسخ به درخواست تائیدیه مثبت، شواهد حسابرسی قابل اعتمادی فراهم کند. با این حال، این خطر وجود دارد که مخاطب بدون بررسی صحت اطلاعات، به درخواست تائیدیه پاسخ دهد. حسابرس می‌تواند این خطر را با ارسال درخواست تائیدیه مثبت بدون درج مبلغ (یا اطلاعات دیگر) و درخواست از مخاطب تائیدیه برای درج مبلغ یا ارائه سایر اطلاعات، کاهش دهد. از سوی دیگر، استفاده از این نوع درخواست تائیدیه (تائیدیه سفید) به دلیل نیاز به تلاش بیشتر مخاطبان تائیدیه، ممکن است منجر به دریافت پاسخ‌های کمتری شود.

عدم دریافت پاسخ یک درخواست تائیدیه منفی، به طور صریح نشان‌دهنده دریافت آن توسط مخاطب مورد نظر یا تائید صحت اطلاعات مندرج در آن نیست. بنابراین عدم پاسخ به یک درخواست تائیدیه منفی نسبت به پاسخ به درخواست تائیدیه مثبت، به طور قابل توجهی شواهد حسابرسی با میزان متقاعدکنندگی کمتر فراهم می‌کند. همچنین ممکن است هنگامی که اطلاعات مندرج در درخواست تائیدیه به نفع مخاطبان نباشد احتمال بیشتری وجود دارد که آن‌ها برای نشان دادن مخالفت خود با اطلاعات موجود در آن، به درخواست تائیدیه پاسخ دهند و برعکس اگر اطلاعات به نفع آن‌ها باشد احتمال کمتری وجود دارد که به درخواست تائیدیه، پاسخ دهند. برای مثال، اگر مانده حساب دارندگان سپرده بانکی در درخواست تائیدیه کمتر از میزان واقعی باشد، احتمال بیشتری دارد که آن‌ها به درخواست تائیدیه پاسخ دهند ولی اگر مانده حساب آن‌ها در درخواست تائیدیه بیش‌تر از میزان واقعی باشد، احتمال کمتری دارد که به درخواست تائیدیه پاسخ دهند. بنابراین استفاده از تائیدیه منفی برای سپرده‌های بانکی زمانی می‌تواند مفید باشد که احتمال رود این مانده‌ها کمتر از میزان واقعی باشد ولی اگر حسابرس در جستجوی شواهدی درخصوص مانده‌های بیش از واقع باشد، احتمال کمتری دارد که تائیدیه منفی مؤثر باشد.

^۱ بند ۶ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۲ بند ۶ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۳ بند ۶ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

از این رو، تائیدیه‌های منفی نسبت به تائیدیه‌های مثبت، شواهد حسابرسی با میزان متقاعدکنندگی کمتری فراهم می‌آورد. بنابراین، حسابرس نباید از درخواست‌های تائیدیه منفی به عنوان تنها آزمون محتوای حسابرسی برای برخورد با خطر ارزیابی شده تحریف با اهمیت در سطح ادعاها استفاده کند مگر اینکه همه موارد زیر وجود داشته باشد:

❖ حسابرس خطر تحریف با اهمیت را پایین ارزیابی کرده و شواهد حسابرسی کافی و مناسب درخصوص اثر بخشی کنترل‌های مربوط به ادعاها را کسب کرده باشد،

❖ جامعه اقلامی که برای آن‌ها درخواست تائیدیه منفی ارسال می‌شود شامل تعداد زیادی مانده حساب، یا معاملات کوچک و همگن باشد،

❖ انتظار رود تعداد مغایرت‌ها بسیار کم باشد، و

❖ حسابرس از شرایط یا وضعیت‌هایی که منجر به بی‌توجهی مخاطبان به درخواست‌های تائیدیه منفی می‌شود، آگاهی نداشته باشد.^۱

بکارگیری ترکیبی از تائیدیه‌های مثبت و منفی برای حسابرسی حساب‌های دریافتی و پرداختی هر صاحبکار امکانپذیر است.

شیوه انتخاب نوع تائیدیه و تائیدکننده

کسب شواهد از اشخاص ثالث بر حسب نوع تائیدیه ارسالی که در این فصل بدان پرداخته می‌شود، تعابیر متفاوتی دارد. برای مثال اگر تائیدیه منفی به شخص ثالثی ارسال گردد و ایشان به تائیدیه پاسخ ندهد، در واقع این شرایط فراهم شده است که شواهدی در راستای تائید موضوع توسط شخص ثالث فراهم گردیده است. همان طور که از روابط بین حسابرس مستقل و تائیدکنندگان مشخص است، به منظور تعیین نوع درخواست و نوع تائیدیه مطابق با آن، علاوه بر ادعاهای مورد نظر و سایر شرایط موجود در موضوعی که مورد تائیدخواهی قرار می‌گیرد، بایستی به مسائل فراسازمانی مانند فرهنگ تائیدخواهی در کشور سازمان مورد رسیدگی، اطمینان از وصول تائیدیه به تائیدکننده مشخص شده و .. نیز پرداخته شود.

روش‌های کسب شواهد حسابرسی شامل واریسی، مشاهده، پرس‌وجو و تائیدخواهی، محاسبه و روش‌های تحلیلی است. انتخاب روش‌های مناسب به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شرایط موجود بستگی دارد. بکارگیری این روش‌ها اغلب مستلزم انتخاب اقلامی از یک جامعه برای آزمون است.^۲ اولین قدم بعد از تعیین نوع تائیدیه‌ای که بایستی با توجه به موضوع رسیدگی ارسال شود، انتخاب تائیدکنندگان است. در واقع با توجه به فرآیند نمونه‌گیری از جامعه موضوع مورد درخواست حسابرس هنگام طراحی روش‌های حسابرسی باید شیوه‌های مناسب انتخاب اقلام را برای آزمون مشخص کند. شیوه‌های قابل استفاده عبارت است از:

الف - انتخاب همه اقلام (رسیدگی ۱۰۰ درصد)،

ب - انتخاب اقلام خاص، و

پ - نمونه‌گیری.

تصمیم‌گیری در مورد این که از کدام رویکرد استفاده شود، به شرایط موجود بستگی دارد و بکارگیری هریک از شیوه‌های بالا یا ترکیبی از آن‌ها می‌تواند در شرایط خاصی مناسب باشد. گرچه تصمیم‌گیری درباره استفاده از هر شیوه یا ترکیبی از آن‌ها، براساس خطر حسابرسی و کارایی حسابرسی صورت می‌گیرد، اما، حسابرس باید متقاعد شود که شیوه‌های مورد استفاده، از لحاظ تامین شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای دستیابی به هدف‌های آزمون اثربخش است.^۳

^۱ بند ۱۵ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۲ بند ۲۱ استاندارد حسابرسی ۵۳۰ نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون

^۳ بندهای ۲۲ و ۲۳ استاندارد حسابرسی ۵۳۰ نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون

* **انتخاب کلیه اقلام جهت تائیدخواهی.** در برخی از حساب‌ها با توجه به ماهیت حساب و قضاوت حرفه‌ای حسابرس تائیدخواهی در خصوص کلیه اقلام ضرورت دارد، که برخی از آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:

- ❖ بانک‌ها
- ❖ سرمایه‌گذاری‌ها
- ❖ تسهیلات مالی دریافتی

* **انتخاب نمونه به صورت هوشمند** (نمونه‌گیری غیر آماری)^۱. منظور از انتخاب نمونه هوشمند در واقع انتخاب نمونه‌هایی از موضوع مورد رسیدگی است که با توجه به تجارب حسابرس ممکن است به نکات قابل توجهی منجر شود. برای انتخاب هوشمند نمونه بر حسب هر موضوع مورد رسیدگی، بایستی اقلام کلیدی، اقلام عمده (چه در گردش (معاملات) و چه در مانده)، اقلام غیرعادی، اقلام نادر و خاص یا اقلامی که در پایان سال تعدیلات فراوانی داشته‌اند، انتخاب شوند.

* **انتخاب نمونه به صورت تصادفی** (نمونه‌گیری آماری). علاوه بر انتخاب نمونه به صورت هوشمند که ممکن است منجر به شواهد دیگری مازاد بر اطلاعات شناسایی شده توسط واحد حسابرسی داخلی باشد، انتخاب نمونه تصادفی برگرفته از آزمون‌های آماری به منظور پوشش حسابرس و توجیه کاربرد روش نمونه‌گیری بایستی مد نظر قرار گیرد. نحوه انتخاب اقلام (از طریق نمونه‌گیری یا انتخاب کل جامعه) جهت ارسال تائیدیه برای سرفصل‌های مختلف مالی در فصول بعدی مشخص شده است.

ارسال تائیدیه توسط حسابرس به تائیدکننده و اطمینان حسابرس از ارسال آن

به منظور تعیین اصالت تائیدیه، واحد مورد رسیدگی بایستی متن تائیدیه درخواستی طبق فرمت حسابرس را بر روی **سربرگ** خود درج نموده و پس از مهر و امضا توسط اشخاص ذیصلاح (حسابرس) به آدرس تائیدکننده ارسال نماید. بهترین شیوه ارسال تائیدیه، ارسال از طریق پست پیشتاز سفارشی یا پست الکترونیکی می‌باشد چرا که حسابرسی بایستی از ارسال تائیدیه به تائیدکننده اطمینان کسب کند. برای کسب اطمینان از درستی نشانی مخاطبان تائیدیه، صحت نشانی برخی از مخاطبان یا همه آن‌ها، قبل از ارسال درخواست‌های تائیدیه، بررسی می‌شود. علاوه بر این در حین ارسال تائیدیه‌ها بایستی مستندات کافی در خصوص ارسال تائیدیه کسب شده و در پرونده حسابرسی درج گردد. از جمله راه‌های اطمینان از ارسال تائیدیه می‌توان به دریافت رسید پستی، اضافه نمودن آدرس ایمیل حسابرس هنگام ارسال تائیدیه به صورت الکترونیکی و مشاهده اشاره کرد. برخی از موسسات حسابرسی به منظور اطمینان از ارسال تائیدیه، خود مسئولیت ارسال آن را بر عهده می‌گیرند.

حسابرس هنگام تائیدخواهی باید بر فرایند انتخاب اشخاص برای ارسال درخواست تائیدیه، تهیه و ارسال درخواست‌های تائیدیه و دریافت پاسخ‌های مربوط، کنترل داشته باشد. به منظور به حداقل رساندن این احتمال که نتایج فرایند تائیدخواهی، به دلیل مداخله و دستکاری درخواست‌های تائیدیه یا پاسخ‌ها جانبدارانه شود باید بر مکاتبات بین دریافت‌کنندگان موردنظر و حسابرس، کنترل اعمال شود. حسابرس باید اطمینان حاصل کند که درخواست‌های تائیدیه راساً توسط وی و به نشانی صحیح ارسال و از پاسخ‌دهندگان درخواست شده که کلیه پاسخ‌ها مستقیماً به آدرس حسابرس ارسال شود. حسابرس باید توجه کند که پاسخ‌ها توسط پاسخ‌دهندگان مورد نظر ارسال شده باشد.

^۱ طبق استاندارد نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون، نمونه‌گیری آماری به هرنوع نمونه‌گیری گفته می‌شود که ویژگی‌های زیر را داشته باشد:

الف - انتخاب تصادفی اقلام نمونه.

ب - استفاده از نظریه احتمالات برای ارزیابی نتایج نمونه، شامل اندازه‌گیری خطر نمونه‌گیری.

هر نوع نمونه‌گیری که ویژگی‌های الف و ب بالا را نداشته باشد، نمونه‌گیری غیر آماری نامیده می‌شود.

گرچه به ظاهر فرآیند ارسال درخواست تاییدیه توسط حسابرِس مستقل ممکن است برای برخی افراد یک موضوع بسیار پیش پا افتاده به نظر رسد ولی با توجه به تجربه‌ای که در اثر پرسش و همچنین مشاهده این موضوع در عمل کسب شده، نمایانگر این است که بعضی از حسابرسان برای ارسال درخواست تاییدیه از روش‌هایی برخلاف استانداردهای حسابرسی استفاده می‌کنند و در نتیجه، کل این قسمت از کار حسابرسی و موارد مرتبط با آن‌ها را زیر سوال می‌برند، به نحوی که در بعضی موارد ارزش کار تاییدخواهی برون سازمانی را از نظر حرفه‌ای به درجه بسیار پایین و گاهی هم به صفر می‌رسانند. برای کلیه حسابرسان مستقل، ارزش و جایگاه پاسخ‌های دریافتی از درخواست‌کنندگان تاییدیه روشن است و چه بسا این قسمت از کار حسابرسی می‌تواند موارد بسیاری را که حسابرِس از طریق اجرای رسیدگی‌های مختلف کشف نکرده، روشن و آشکار سازد. گرچه فرآیند درخواست تاییدیه کار چندان پیچیده‌ای نیست، ولی از آنجا که نتیجه این قسمت از کار حسابرسی بسیار پر ارزش است، بنابراین باید به نحو صحیح و طبق استانداردهای حسابرسی انجام شود. دو انحراف اساسی از استانداردهای حسابرسی است که در فرآیند ارسال درخواست تاییدیه توسط بعضی از حسابرسان مستقل مشاهده می‌شود، به شرح زیر می‌باشد:

۱- انتخاب حساب یا اشخاصی که باید از آن‌ها درخواست تاییدیه کرد. برای مثال، حساب‌های دریافتی، حساب‌های پرداختی، بانک‌ها، حق‌العمل‌کاران، وکیل حقوقی و... بعضی از حسابرسان انتخاب حساب‌ها یا اشخاصی که باید از آن‌ها درخواست تاییدیه کرد را به **مسئولان مالی واحد مورد رسیدگی** محول کرده و از آن‌ها می‌خواهند که برای مثال، برای بدهکاران، بستانکاران و... مواردی را انتخاب کنند که مانده حساب‌های آن‌ها در پایان سال یا دوره مالی مورد رسیدگی قابل ملاحظه باشد یا برای مواردی که مانده حسابی برای آن‌ها در دفاتر واحد مورد رسیدگی وجود ندارد، به تشخیص خود درخواست اطلاعات کنند. لازم به ذکر است که انتخاب حساب‌ها یا اشخاص برای ارسال درخواست تاییدیه یا اطلاعات باید تنها توسط حسابرِس (البته در رده بالا) و بر اساس معیارهای خاصی صورت گیرد.

در صورتی که این کار به مسئولان مالی واحد مورد رسیدگی محول شود، چه بسا برای بعضی از حساب‌ها یا اشخاص که واحد مورد رسیدگی یا فرد یا افرادی در واحد مورد رسیدگی در مورد آن‌ها (مانده حساب‌ها یا موارد دیگر) مشکلات و مسائل خاصی داشته باشند، آن‌ها را در انتخاب خود منظور نکنند.

۲- ارسال پاکت‌های درخواست تاییدیه‌ها. با این فرض که ارسال درخواست تاییدیه‌ها از طریق پاکت‌های پستی انجام می‌شود، بعضی از حسابرسان پاکت‌های پستی یاد شده را به کادر واحد مورد رسیدگی می‌سپارند تا آن‌ها را به وسیله پست سفارشی ارسال و قبض‌های پستی را تحویل حسابرِس دهند. این عمل به هیچ وجه از نظر استانداردهای حسابرسی قابل قبول نیست، زیرا این احتمال وجود دارد که واحد مورد رسیدگی یا فرد یا افرادی در واحد مورد رسیدگی، بنا به عللی، مایل نباشند که بعضی از درخواست‌های تاییدیه به دست اشخاصی که مورد نظر حسابرِس است برسد یا بعضی از اطلاعات مندرج در فرم‌های یاد شده از آن‌ها پرسیده شود. بنابراین واحد مورد رسیدگی یا آن فرد یا افرادی در واحد مورد رسیدگی می‌توانند پاکت‌های پستی مذکور را باز کرده و قسمت‌هایی یا کل مندرجات فرم‌ها را تغییر داده یا حذف کنند یا به طور کلی به جای فرم یاد شده، محتویات پاکت‌ها را تغییر دهند، برای مثال، کارت تبریک عید یا کارت تبریکی به مناسبت دیگری یا... جایگزین فرم تاییدیه حسابرِس کنند. ارسال این پاکت‌ها حتماً باید توسط حسابرِس (کادر حسابرسی یا یکی از کارکنان موسسه حسابرسی) صورت گیرد. حسابرِس (کادر حسابرسی یا یکی از کارکنان موسسه حسابرسی) باید خود پاکت‌ها را در صندوق پستی بیندازد یا ترجیحاً آن‌ها را به اداره پست برده و به صورت پست سفارشی ارسال کند و قبض‌های پست سفارشی در پرونده جاری حسابرسی بایگانی شود. رعایت نکردن استانداردهای حسابرسی، همان طور که در بندهای ۱ و ۲ فوق توضیح داده شد، برابر با انجام نشدن تاییدخواهی برون سازمانی است و می‌تواند قصور بسیار اساسی در کار یک حسابرِس محسوب شود.

نتیجه گیری نهایی این است که حسابرس باید در کلیه فرآیند ارسال درخواست تائیدیه نظارت و کنترل داشته باشد. طبق استانداردهای حسابرسی، «حسابرس هنگام اجرای روش‌های تاییدخواهی باید بر فرآیند انتخاب اشخاص برای ارسال درخواست تائیدیه، تهیه و ارسال درخواست‌های تائیدیه و دریافت پاسخ‌های مربوط، کنترل داشته باشد.»^۱

ارسال تائیدیه بر حسب موضوع عموماً با توجه به تاریخ ترازنامه انجام می‌پذیرد. البته ارسال تائیدیه برای حساب‌های دریافتنی به تاریخی غیر از تاریخ پایان دوره مالی در مواردی که خطر کنترل چرخه مربوطه در حد پائین یا متوسط برآورد شده است، میسر است. البته برای رسیدگی به تائیدیه‌هایی که تاریخ ارسال آن‌ها تاریخی به جز تاریخ ترازنامه می‌باشد، بایستی در هنگام رسیدگی به تائیدیه نکاتی را مد نظر قرار داده و در صورتی که تائیدیه بعد از تاریخ ترازنامه باشد، آثار ثبت‌های صادره بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ تائیدیه و در صورتی که تائیدیه قبل از تاریخ ترازنامه باشد، آثار ثبت‌های صادره بعد از تاریخ تائیدیه و قبل از تاریخ ترازنامه بایستی در نظر گرفته شود. بعضاً مشاهده شده است در برخی از تائیدیه‌های ارسالی شواهد مندرجه به دلایل متعددی از جمله بی دقتی تائیدکننده، به تاریخ بعد از تاریخ ترازنامه می‌باشد، اما تاریخ مندرج در تائیدیه همان تاریخ ترازنامه است. در چنین شرایطی ضمن مسترد نمودن تائیدیه بایستی در خصوص اصلاح شواهد مندرج در آن اقدام گردد.

ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه

اگر مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه توسط حسابرس ممانعت کنند، حسابرس باید:

- ❖ از مدیران اجرایی در مورد دلایل ممانعت آنان پرس و جو و شواهد حسابرسی را درباره معتبر و منطقی بودن آن دلایل کسب کند،
- ❖ پیامدهای ممانعت مدیران اجرایی را بر ارزیابی خود از خطر تحریف با اهمیت (از جمله خطر تقلب) و بر ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان سایر روش‌های حسابرسی، ارزیابی کند، و
- ❖ روش‌های حسابرسی جایگزین را برای کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد طراحی و اجرا کند.^۲

ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه توسط حسابرس، **محدودیت در کسب شواهد حسابرسی** محسوب می‌شود. بنابراین، لازم است حسابرس درباره دلایل اعمال این محدودیت، پرس و جو کند. یک دلیل رایج، وجود یک دعوی حقوقی یا در جریان بودن مذاکره با مخاطب موردنظر است که ارسال یک درخواست تائیدیه در زمان نامناسب می‌تواند حل و فصل آن موضوع را با مشکل مواجه سازد. حسابرس باید درباره معتبر و منطقی بودن دلایل ذکر شده توسط مدیران اجرایی، شواهد حسابرسی لازم را کسب کند زیرا این خطر وجود دارد که مدیران اجرایی از این طریق بخواهند از دسترسی حسابرس به شواهد حسابرسی که می‌تواند نشان دهنده تقلب یا اشتباه باشد، جلوگیری کنند.

پیامدهای ممانعت مدیران اجرایی بر ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت: حسابرس ممکن است از ارزیابی مطرح شده در بالا به این نتیجه برسد که تجدید نظر در ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح ادعاها و تعدیل روش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده، مناسب باشد.^۳ برای مثال، اگر خواسته مدیران اجرایی برای ارسال نشدن درخواست تائیدیه، منطقی نباشد، ممکن است نشان دهنده وجود عامل خطر تقلب باشد که مستلزم ارزیابی است.^۴

^۱ روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۱۹۲۲. مورخ ۱۳۸۸/۰۷/۲۷. گارو هوانسیان فر. حسابدار رسمی. عضو پیوسته انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان

^۲ بند ۸ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۳ طبق بند ۱۱۹ استاندارد حسابرسی ۳۱۵ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت

^۴ طبق بند ۳۰ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی

چنانچه حسابرس نسبت به منطقی بودن دلایل مدیران اجرایی برای ممانعت از ارسال درخواست تائیدیه متقاعد نشود یا نتواند شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد را از طریق روش‌های حسابرسی جایگزین به دست آورد، باید موضوع را به ارکان راهبری واحد تجاری اطلاع دهد. حسابرس همچنین باید آثار این محدودیت را بر حسابرسی و اظهارنظر حسابرس، مشخص کند.^۱

روش‌های حسابرسی جایگزین در این حالت ممکن است مشابه روش‌های مناسب برای وضعیت عدم دریافت پاسخ درخواست تائیدیه باشد.^۲ در طراحی و اجرای این روش‌ها، نتایج حاصل از ارزیابی حسابرس نیز مورد توجه قرار می‌گیرد.

شرح	محدودیت در کسب شواهد حسابرسی	عدم توافق حسابرسی	ابهام	اجرای روش‌های جایگزین	نتیجه دلایل مطرح شده و روش‌های جایگزین اجرا شده	اقدامات بعدی	نوع گزارش
ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه برون سازمانی توسط حسابرس	*			بله	عدم متقاعد شدن حسابرس	تعدیل اظهارنظر حسابرسی	مشروط یا عدم اظهارنظر
					اطلاع به ارکان رهبری واحد تجاری	متقاعد شدن حسابرس	
جلوگیری مدیران از مکاتبه و مذاکره حسابرس با وکیل	*			بله	عدم متقاعد شدن حسابرس	تعدیل اظهارنظر حسابرسی	مشروط یا عدم اظهارنظر
					اطلاع به ارکان رهبری واحد تجاری	متقاعد شدن حسابرس	
خودداری وکیل از پاسخگویی	*			بله	عدم متقاعد شدن حسابرس	تعدیل اظهارنظر حسابرسی	مشروط یا عدم اظهارنظر
					اطلاع به ارکان رهبری واحد تجاری	متقاعد شدن حسابرس	
عدم دریافت تائیدیه مثبت در صورت ضرورت	*				خیر، چون شواهد مورد نظر حسابرس را تامین نخواهد کرد.	تعدیل اظهارنظر حسابرسی	مشروط یا عدم اظهارنظر
					اطلاع به ارکان رهبری واحد تجاری		
خودداری مدیریت از ارائه تائیدیه مدیران	*				خیر، چون شواهد مورد نظر حسابرس را تامین نخواهد کرد.	تعدیل اظهارنظر حسابرسی	مشروط یا عدم اظهارنظر

افته‌ها

افته ۳. درخواست تائیدیه در بررسی اجمالی در چه مواقعی و بر چه اساسی انجام می‌پذیرد؟ با مثالی توضیح دهید.

افته ۴. راه‌های اطمینان پیدا کردن از ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه برون سازمانی توسط حسابرس کدامند؟

^۱ طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

^۲ به فصل چهارم مراجعه شود.

افته ۵. در صورت ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه برون سازمانی اقداماتی که بایستی توسط حسابرسان انجام شود، کدامند؟

افته ۶. روش‌های پیگیری تائیدیه‌ها تا زمان ارسال آن کدامند؟

سوالات چهارگزینه‌ای

۶- بکارگیری ترکیبی از تائیدیه‌های مثبت و منفی برای حسابرسی حساب‌های دریافتنی و پرداختنی هر صاحبکار الزامی است؟

- الف. ترکیبی از تائیدیه‌های مثبت و منفی
ب. تائیدیه‌های منفی
ج. تائیدیه‌های مثبت
د. هیچ کدام

۷- بکارگیری ترکیبی از تائیدیه‌های مثبت و منفی برای حسابرسی حساب‌های دریافتنی هر صاحبکار..

- الف. غیرممکن است
ب. در استانداردهای حسابرسی مورد توجه قرار نگرفته است
ج. الزامی است
د. امکانپذیر است

۸- ارسال تائیدیه برای حساب‌های دریافتنی به تاریخی غیر از تاریخ پایان دوره مالی..

- الف. غیر ممکن است
ب. در مواردی رایج است که خطر کنترل درحد بالا برآورد شود
ج. صرفاً حسب درخواست مدیریت انجام می‌شود
د. در مواردی میسر است که خطر کمتر در حد پائین یا متوسط برآورد می‌شود.

۹- کدامیک از موارد زیر جزو محدودیت‌های حسابرسان در کسب شواهد نمی‌باشد؟

- الف. جلوگیری مدیران از مکاتبه و مذاکره حسابرسان با وکیل
ب. دریافت تائیدیه مثبت در صورت ضرورت
ج. خودداری وکیل از پاسخگویی
د. ممانعت مدیران اجرایی از ارسال درخواست تائیدیه

۱۰- انتخاب حساب‌ها یا اشخاص برای ارسال درخواست تائیدیه باید تنها توسط.. و بر اساس.. صورت گیرد.

- الف. مدیران مالی یا اجرایی شرکت - مانده یا گردش حساب
ب. حسابرسان - مانده یا گردش حساب
ج. مدیران مالی یا اجرایی شرکت - معیارهای خاص مربوط به حساب مربوطه
د. حسابرسان - معیارهای خاص مربوط به حساب مربوطه

۱۱- کدامیک از موارد زیر جزو محدودیت‌های حسابرسان در فرآیند تائیدخواهی می‌باشد؟

- الف. متقاعدکننده نبودن تائیدیه دریافتی از وکیل
ب. خودداری وکیل از پاسخگویی
ج. خودداری وکیل از پاسخگویی

ب. عدم دریافت تائیدیه مثبت در صورت ضرورت د. هر سه مورد

۱۲- کدامیک از موارد زیر جزو محدودیت‌های حسابرس در کسب شواهد می‌باشد؟

- الف. ارسال تائیدیه مثبت ج. خودداری وکیل از پاسخگویی
ب. متقاعدکننده نبودن تائیدیه دریافتی از وکیل د. ارسال تائیدیه توسط واحد مورد رسیدگی

۱۳- کدامیک از موارد زیر جزو اقدامات بعدی حسابرسی در مواجهه با محدودیت در کسب شواهد نمی‌باشد؟

- الف. اطلاع به مجمع عمومی صاحبان سرمایه ج. اطلاع به ارکان راهبری واحد تجاری
ب. اجرای روش‌های جایگزین د. هیچ کدام

۱۴- کدامیک از موارد زیر جزو اقدامات بعدی حسابرسی در مواجهه با محدودیت ارائه تائیدیه مدیران نمی‌باشد؟

- الف. اطلاع به مجمع عمومی صاحبان سرمایه ج. اطلاع به ارکان راهبری واحد تجاری
ب. اجرای روش‌های جایگزین برای اثبات ادعاهای مدیریت د. تعدیل گزارش حسابرسی

۱۵- حسابرس بایستی در کدام قسمت از فرآیند تائیدخواهی نظارت مستقیم داشته باشد؟

- الف. ارسال تائیدیه، رسیدگی به تائیدیه‌های واصله، رسیدگی به تائیدیه‌های واصل نشده
ب. انتخاب اشخاص برای ارسال درخواست تائیدیه، تهیه و ارسال درخواست‌های تائیدیه و رسیدگی به پاسخ‌های مربوط
ج. انتخاب اشخاص برای ارسال درخواست تائیدیه، ارسال درخواست‌های تائیدیه و دریافت و رسیدگی به پاسخ‌های مربوط
د. انتخاب اشخاص برای ارسال درخواست تائیدیه، تهیه و ارسال درخواست‌های تائیدیه و دریافت و رسیدگی به پاسخ‌های مربوط

۱۶- کدامیک از موارد زیر از شیوه‌های مناسب انتخاب اقلام را برای آزمون تائیدخواهی نیست؟

- الف. انتخاب کلیه اقلام ج. انتخاب اقلام به صورت تصادفی
ب. انتخاب اقلام خاص د. هیچ کدام

۱۷- کدامیک از موارد زیر در خصوص فرآیند تائیدخواهی درست نمی‌باشد؟

- الف. در فرآیند تائیدخواهی حسابرس به صورت مستقیم درخواست تائیدیه را ارسال و دریافت می‌کند
ب. در فرآیند تائیدخواهی ممکن است حسابرس چندین بار درخواست تائیدیه را ارسال کند.
ج. در فرآیند تائیدخواهی حسابرس با توجه به قابل اتکا بودن اشخاص برون سازمانی، قابلیت اتکا به تائیدیه را ارزیابی نمی‌کند.
د. در فرآیند تائیدخواهی حسابرس مغایرت‌های مشاهده شده را از طریق آزمون‌های جایگزین مورد بررسی قرار می‌دهد.

- ۱۸- کدامیک از موارد زیر از دلایل تائیدخواهی نمی‌باشد؟
- الف. دریافت تائیدیه به منظور کسب شواهد حسابرسی با توجه به موضوع مورد رسیدگی
 - ب. وجود اطلاعات لازم تنها در خارج از واحد تجاری
 - ج. عدم امکان اتکا به شواهد درون‌سازمانی به دلیل خطر تقلب یا تبانی
 - د. وجود اطلاعات محرمانه تنها در واحد تجاری

- ۱۹- کدامیک از موارد زیر از از طریق روش تائیدخواهی قابل بررسی نمی‌باشد؟
- الف. قابلیت اتکای شواهد درون‌سازمانی کسب شده از طرق مختلف
 - ب. وجود شواهد در داخل یا خارج از سازمان
 - ج. خطر تقلب یا تبانی
 - د. قابلیت اتکای شواهد در داخل یا خارج از سازمان

- ۲۰- کدامیک از موارد زیر از از طریق روش تائیدخواهی قابل بررسی می‌باشد؟
- الف. صحت یا کامل بودن شواهد حسابرسی کسب شده
 - ب. وجود شواهد در داخل یا خارج از سازمان
 - ج. کلیه تقلب‌های انجام شده یا
 - د. تبانی بین کارکنان درون سازمانی با واحدهای تائیدکننده

فصل سوم

انواع تأییدیه از نظر سرفصل‌های مالی

پیش‌گفتار

همانطور که در فصل‌های قبل گفته شد، در بررسی ادعاهای مربوط به مانده حساب‌ها و اجزای آن‌ها، تأییدیه‌های برون‌سازمانی اغلب مربوط محسوب می‌شود، اما نباید این روش محدود به اینگونه اقلام شود. برای مثال، حسابرس ممکن است در مورد شرایط قراردادهای، توافق‌نامه‌ها، یا معاملات بین واحد تجاری و اشخاص ثالث، درخواست تأییدیه کند. همچنین ممکن است به منظور کسب شواهد حسابرسی درخصوص نبود شرایط خاص، از تأییدیه‌های برون‌سازمانی استفاده شود. برای مثال، ممکن است درخواست تأییدیه به طور مشخص برای تأیید این موضوع انجام شود که هیچ‌گونه “توافق جنبی” مؤثر بر ادعای انقطاع زمانی درآمدهای یک واحد تجاری وجود ندارد. موقعیت‌های دیگری که در آن‌ها، تأییدیه‌های برون‌سازمانی می‌تواند شواهد حسابرسی مربوطی برای برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده فراهم کنند، شامل موارد زیر است:

- ▲ مانده حساب‌های بانکی و سایر اطلاعات مربوط به روابط بانکی.
- ▲ مانده حساب‌های دریافتنی و شرایط آن‌ها.
- ▲ کالاهای امانی واحد تجاری نزد دیگران به قصد فروش یا انجام کار مشخص روی آن.
- ▲ اسناد مالکیت اموال که به صورت امانت یا به عنوان وثیقه، نزد وکلا یا تأمین‌کنندگان منابع مالی نگهداری می‌شود.
- ▲ سرمایه‌گذاری‌های امانت‌گذاری شده نزد اشخاص ثالث به منظور حفاظت آن‌ها، یا سرمایه‌گذاری‌های تحصیل شده‌ای که تا تاریخ ترازنامه تحویل نشده است.
- ▲ مبالغ بدهی به وام‌دهندگان، شامل شرایط بازپرداخت و محدودیت‌های تعیین شده در قرارداد وام.
- ▲ مانده حساب‌های پرداختنی و شرایط آن‌ها.^۱
- ▲ سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار مانند سهام، اوراق مشارکت، واحدهای صندوق‌های سرمایه‌گذاری

طراحی تأییدیه‌های برون‌سازمانی برای کسب شواهد حسابرسی قابل اعتماد و مربوط یکی از موضوعات با اهمیتی است که در این فصل دنبال خواهد شد.

^۱ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخورد‌های حسابرس با خطرهای ارزیابی شده

تأییدخواهی و ادعاهای مدیریت و برخورد با خطرهای عمده

استانداردهای حسابرسی ادعاهای مدیریت را در صورت‌های مالی تحت عناوین وجود، حقوق مالکانه و تعهدات، وقوع، کامل بودن، ارزشیابی، اندازه‌گیری و ارائه و افشا گروه‌بندی کرده است. گرچه تأییدیه‌های برون سازمانی می‌تواند شواهد حسابرسی را درباره این ادعاها فراهم نماید، اما توانایی یک تأییدیه برون سازمانی در تهیه شواهد درباره هر ادعای خاص مندرج در صورت‌های مالی، فرق می‌کند.^۱

در واقع هر چند تأییدیه‌های برون سازمانی می‌تواند شواهد حسابرسی مربوطی را برای برخی ادعاهای خاص فراهم کند، اما ادعاهایی نیز وجود دارند که تأییدیه‌های برون سازمانی شواهدی را در مورد آن‌ها فراهم می‌کند که کمتر مربوط محسوب می‌شوند. برای مثال، دریافت تأییدیه‌های برون سازمانی، شواهد قابل اتکاتری در مورد وجود حساب‌های دریافتی در مقایسه با قابلیت وصول آن‌ها فراهم می‌کند.^۲

تأییدخواهی برون سازمانی در مورد یک حساب دریافتی، شواهدی قوی را درباره ادعای "وجود" مانده حساب در یک تاریخ مشخص، فراهم می‌کند. تأییدخواهی همچنین، شواهدی را درباره عملکرد روش‌های انقطاع زمانی اجرا شده توسط حسابرس بدست می‌دهد. اما، چنین تأییدخواهی معمولاً همه شواهد حسابرسی لازم را برای ادعای "ارزشیابی" فراهم نمی‌کند؛ زیرا، درخواست از بدهکار برای تأیید جزییات مربوط به توانایی وی در پرداخت مانده حساب، امکان‌پذیر نیست. به همین ترتیب، تأییدخواهی برون سازمانی در مورد کالای امانی نزد دیگران، احتمالاً شواهدی قوی در پشتیبانی از ادعاهای "وجود" و "حقوق مالکانه و تعهدات" بدست می‌دهد، اما ممکن است شواهدی در پشتیبانی از ادعای "ارزشیابی" فراهم نکند. هدف حسابرس از انتخاب اطلاعات برای تأییدخواهی نیز بر مربوط بودن تأییدخواهی برون سازمانی برای حسابرسی یک ادعای خاص مندرج در صورت‌های مالی، اثر می‌گذارد. برای مثال، در حسابرسی ادعای "کامل بودن" حساب‌های پرداختی، حسابرس به دنبال شواهدی است که نشان دهد هیچ بدهی ثبت نشده با اهمیتی وجود ندارد. از این رو، ارسال درخواست تأییدیه برای تامین‌کنندگان اصلی مواد اولیه واحد مورد رسیدگی، به‌منظور ارائه مستقیم نسخه‌ای از صورتحساب‌های آنان به حسابرس، علیرغم نبود مانده طبق سوابق حسابداری، معمولاً برای کشف بدهی‌های ثبت نشده، مؤثرتر از انتخاب حساب‌ها برای تأییدخواهی بر مبنای مانده‌های بزرگتر حساب‌های پرداختی است.^۳

حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که دریافت تأییدیه‌های برون سازمانی برای هدفی خاص، فرصتی را برای کسب شواهد حسابرسی در خصوص سایر موضوعات نیز فراهم می‌آورد. برای مثال، درخواست تأییدیه در مورد مانده حساب‌های بانکی اغلب شامل درخواست اطلاعات مربوط به سایر ادعاهای صورت‌های مالی نیز هست. چنین ملاحظات می‌تواند امکان است تصمیم‌گیری حسابرس را در خصوص استفاده از تأییدیه‌های برون سازمانی، تحت تأثیر قرار دهد.^۴

خطرهای ارزیابی شده توسط حسابرس می‌تواند هم بر نوع روش‌های حسابرسی مورد اجرا و هم ترکیب آن‌ها اثر گذارد. برای مثال، حسابرس برای اثبات کامل بودن شرایط قرارداد در مواردی که خطر ارزیابی شده بالا باشد، افزون بر واریاسیون اسناد و مدارک، ممکن است اقدام به دریافت تأییدیه کند. علاوه بر این، بکارگیری برخی روش‌های حسابرسی ممکن است برای برخی از ادعاها مناسب‌تر از روش‌های دیگر باشد. برای مثال، در حسابرسی درآمدها، آزمون کنترل‌ها ممکن است بهترین برخورد با خطر تحریف ارزیابی شده در رابطه با ادعای کامل بودن، و آزمون‌های محتوا ممکن است بهترین برخورد با خطر تحریف ارزیابی شده در رابطه با ادعای وقوع باشد.^۵

^۱ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تجدیدنظر نشده حسابرسی تأییدیه‌ها

^۲ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده

^۳ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تجدیدنظر نشده حسابرسی تأییدیه‌ها

^۴ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده

^۵ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده

حسابرس باید آزمون‌های محتوا را که به طور مشخص برای برخورد با خطرهای عمده طراحی شده است، به اجرا درآورد. شواهد حسابرسی در قالب تائیدیه‌های برون سازمانی که مستقیماً از مخاطبان مناسب دریافت شده است، می‌تواند به حسابرس در کسب شواهد حسابرسی با قابلیت اتکای بالا که وی در برخورد با خطرهای عمده تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه به آن‌ها نیازمند است، کمک کند. برای مثال، اگر حسابرس تشخیص دهد که مدیران اجرایی برای دستیابی به سود مورد انتظار تحت فشار قرار دارند، این خطر می‌تواند وجود داشته باشد که مدیران اجرایی به شناسایی درآمدهای تحقق نیافته بپردازند یا صورتحساب فروش را پیش از حمل کالا صادر کنند. در این شرایط، حسابرس برای مثال، ممکن است درخواست‌های تائیدیه را تنها به تائید مبلغ بدهی محدود نکند، و علاوه بر آن، درخواست کند مخاطبان تائیدیه جزئیات قرارداد فروش، شامل تاریخ تحویل، حق برگشت کالا و شرایط حمل را نیز تائید کنند. افزون بر این، حسابرس می‌تواند به منظور تکمیل شواهد حاصل از این گونه تائیدیه‌های برون سازمانی، از کارکنان غیرمالی واحد تجاری درباره تغییرات قراردادهای فروش و شرایط حمل کالا پرس و جو کند.^۱

نمونه انواع تائیدیه از نظر سرفصل‌های مالی

تائیدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی

نمونه انواع تائیدیه‌ها از نظر سرفصل‌های مالی - حساب‌های دریافتنی و پرداختنی به شرح زیر تقدیم حضور می‌گردد:

- ✓ تائیدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مثبت با مانده
- ✓ تائیدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مثبت بدون مانده
- ✓ تائیدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مثبت بدون مانده با جزئیات
- ✓ تائیدیه شرکت‌های گروه
- ✓ تائیدیه مانده شعبه نزد دفتر مرکزی (در صورت حسابرسی شعبه)
- ✓ تائیدیه بدهی کارکنان شرکت
- ✓ تائیدیه تسهیلات مالی دریافتی از شرکت‌ها

^۱ طبق استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخورد‌های حسابرس با خطرهای ارزیابی شده لازم‌الاجرا از سال ۱۳۹۴

تأییدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مثبت با مانده

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

مانده حساب‌های آن شرکت / جنابعالی در تاریخ... طبق دفاتر این شرکت، عبارتند از:

بدهی * آن شرکت / جنابعالی به این شرکت به مبلغ... ریال

بدهی این شرکت به * آن شرکت / جنابعالی به مبلغ... ریال

خواهشمند است چنانچه مبلغ فوق مورد تأیید شما می باشد، ذیل این نامه را در محل مشخص شده تکمیل و امضاء فرمائید و سپس آن را مستقیماً به نشانی حسابرس مستقل این شرکت، مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، صندوق پستی شماره... و یا از طریق نمابر به شماره... ارسال نمائید.

چنانچه مبلغ فوق مورد تأیید نمی باشد لطفاً مبلغ مورد تأیید خود را همراه با ریز کامل اختلاف موجود مرقوم فرمائید. اقدام سریع شما در این مورد موجب کمال سپاسگزاری است.

با احترام

شرکت...

مبلغ فوق با دفاتر این * شرکت / اینجانب در تاریخ...

☐ مطابقت دارد و مورد تأیید می باشد.	(لطفاً مربع مربوطه را علامت بزنید)
☐ مطابقت ندارد و مورد تأیید نمی باشد (به شرح مندرج در پشت صفحه)	

* لطفاً مواردی که صدق نمی نماید، حذف شود.

نام: ...

سمت: ...

امضاء: ...

تاریخ: ...

تأییدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مثبت بدون مانده

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است مانده حساب‌های فیما بین خود و این شرکت را در تاریخ [تاریخ پایان سال مالی درج گردد] در ذیل این نامه درج فرموده و پس از امضاء آن را مستقیماً جهت مؤسسه مذکور، به نشانی صندوق پستی شماره... تهران و یا از طریق نمابر به شماره... ارسال فرمایید.

اقدام سریع شما در این مورد موجب کمال سپاسگزاری است.

با احترام

شرکت...

* مانده (طلب) این شرکت/ اینجانب از
مانده بدهی این شرکت/ اینجانب به
به صورت زیر بوده است.

شرح	مبلغ (ریال)
طلب	
اسناد دریافتنی	
بدهی	
اسناد پرداختنی	
اسناد تضمینی و ضمانت‌نامه‌ها	

* لطفاً مواردی که صدق نمی‌نماید، حذف شود.

نام: ...

سمت: ...

امضاء: ...

تاریخ: ...

تأییدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مثبت بدون مانده با جزئیات

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حساب‌رسان مستقل این شرکت، مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است وضعیت حساب‌های فیما بین را درخصوص هریک از موارد ذیل در تاریخ [تاریخ پایان سال مالی درج شود] ذکر فرموده و پس از تأیید مستقیماً به نشانی: صندوق پستی... تهران، و یا از طریق فاکس... ارسال فرمائید.

اقدام سریع شما در این مورد کمال سپاسگزاری است.

با احترام

شرکت...

پمانده حساب فیما بین در خصوص هریک از موارد ذیل در تاریخ [تاریخ پایان سال مالی درج شود] به شرح ذیل مورد تأیید می‌باشد:

شرح	مبلغ - ریال
۱- مانده پیش‌پرداخت به آن شرکت	
۲- علی‌الحساب‌های پرداختی و سایر بدهی‌ها	
۳- مانده سپرده مکسوره بابت بیمه	
۴- مانده سپرده حسن انجام کار	
۵- مانده سپرده حسن انجام تعهدات	
۶- صورت وضعیت‌های تأیید نشده در [تاریخ پایان سال مالی درج شود]	
۷- خالص طلب یا (بدهی)	
۸- اسناد تضمینی واگذاری به آن شرکت یا دریافتی از آن شرکت	

نام: ...

سمت: ...

امضاء: ...

تاریخ: ...

Positive accounts recievable and payable confirmation with amount

Ref. No: ...

Date: ...

TO:

Dear Sirs,

The balance outstanding on your account in our books at ----- shows an amount:

Due to you of IRR**Due from you of IRR**

We would be grateful if, for audit purposes, you confirm your agreement to this balance by completing and signing the space provided below and sending this letter in the enclosed envelope directly to our auditors, Radin. Post Office ... , Tehran or Fax No. ...

If you do not agree the balance, will you please note on the back of this letter the amount outstanding according to your records, together with such details as you can provide of the differences.

We shall be grateful for your co-operation in this matter.

Yours faithfully**Company ...**

.....

Managing Director

The balance at ----- stated above is

Please tick in Appropriate box

Agreed

☐

Not agreed and the position according to our records is

☐

set out overleaf

Name: -----

Position -----

(Signed)

Date: -----

تأییدیه شرکت‌های گروه

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است اطلاعات مشروحه زیر را تهیه و مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور - صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید.

۱. مبالغ پرداخت شده توسط شما به شرکت در سال مالی منتهی به...

۲. مبلغ بدهی طلب شما به این شرکت در تاریخ...

۳. گردش حساب این شرکت طبق دفاتر شما در سال مالی منتهی به...

۴. هرگونه مبالغ معوق اعلام و یا ثبت نشده در دفاتر شما تا تاریخ منتهی به...

با احترام

شرکت...

Group company's confirmation

Dear Sirs,

For audit purposes, please confirm directly to our auditors, Radin. (Fax No: ...) amounts due to/from you as per your records, together with the details, as at Please also state any outstanding amounts not yet charged /credited to our accounts as of that date.

Your early reply shall be appreciated.

Yours faithfully

Company ...

.....

Managing Director

تأییدیه مانده شعبه نزد دفتر مرکزی (در صورت حسابرسی شعبه)

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است اطلاعات مشروحه زیر را تهیه و مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور - صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید.

۱. مبالغ پرداخت شده توسط شما به شعبه در سال مالی منتهی به...

۲. مبلغ بدهی طلب شما به این شعبه در تاریخ...

۳. گردش حساب این شعبه در دفاتر شما در سال مالی منتهی به...

۴. هرگونه مبالغ معوق اعلام و یا ثبت نشده در دفاتر شما تا تاریخ منتهی به...

با احترام

شرکت...

Head Office confirmation of balance

To:		From:	
Attn.:		Fax:	
CC:		Fax:	
Our Ref:		Date:	
Pages:			
☒ Urgent ☐ For Review ☐ Please Comment ☐ Please Reply ☐ Please Recycle			

Subject: H.O. Confirmation of Balance as at ...(date)

Dear

Our independent auditors, Radin Co. are examining our financial records.

We would be grateful if for auditing purposes, you confirm directly to Radin Co.

Fax: ...

۱. Balance of head office as at ...(date)
۲. Amounts paid to the Branch during year ...
۳. Credit head office net salaries of expatriate staff during the year
۴. Amount due to/from you as per your records, together with the details, at ...(date)
۵. State any outstanding amounts not yet charged/credited to our accounts as of that date.
۶. Balance due to head office as at ... (date) before closing of accounts.

Your early attention will be highly appreciated.

Best regards,

Branch Manager

تأییدیه بدهی کارکنان شرکت

مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)

احتراماً،

بدینوسیله تأیید می‌نمایم که مانده بدهی اینجانب... بابت وام (ازدواج، ضروری، مسکن و...) به شرکت... در تاریخ... معادل... ریال می‌باشد.

امضاء:...

تاریخ:...

نام و نام خانوادگی:...

تأییدیه تسهیلات مالی پرداختی به شرکت‌ها

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است با توجه به اطلاعات موجود در قرارداد... موارد مشروحه زیر را در... (تاریخ پایان سال مالی یا ترازنامه) تکمیل فرموده و پس از تأیید مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور - صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید. اقدام سریع شما در این مورد کمال سپاسگزاری است.

- ۱- اصل اقساط دریافت شده از شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)
- ۲- بهره اقساط دریافت شده از شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)
- ۳- میزان بدهی کارمزد از شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)
- ۴- هزینه کارمزد از شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)
- ۵- میزان جرائم تأخیر تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه) و میزان هزینه محاسبه شده در سال مالی... (یا در دوره میانی... ماهه منتهی به...)
- ۶- وثایق اعطایی شرکت...
- ۷- مطالبات معوق
- ۸- تاریخ سررسید
- ۹- سایر توضیحاتی که در خصوص تسهیلات مزبور قابل ذکر می‌باشد.
- ۱۰- هرگونه اطلاعات دیگری در ارتباط با تسهیلات که بتواند حسابرسان را یاری کند.

با احترام

شرکت...

تأییدیه تسهیلات مالی دریافتی از شرکت‌ها

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است با توجه به اطلاعات موجود در قرارداد... موارد مشروحه زیر را در... (تاریخ پایان سال مالی یا ترازنامه) تکمیل فرموده و پس از تأیید مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور - صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید. اقدام سریع شما در این مورد کمال سپاسگزاری است.

۱۱- اصل اقساط پرداخت شده توسط شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)

۱۲- بهره اقساط پرداخت شده توسط شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)

۱۳- میزان طلب کارمزد از شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)

۱۴- درآمد کارمزد از شرکت... تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه)

۱۵- میزان جرائم تأخیر تا پایان سال مالی (یا تا پایان تاریخ گزارشگری ترازنامه) و میزان درآمد محاسبه شده در سال مالی... (یا در دوره میانی... ماهه منتهی به...)

۱۶- وثایق اعطایی شرکت...

۱۷- مطالبات معوق

۱۸- تاریخ سررسید

۱۹- سایر توضیحاتی که در خصوص تسهیلات مزبور قابل ذکر می‌باشد.

۲۰- هرگونه اطلاعات دیگری در ارتباط با تسهیلات که بتواند حسابرسان را یاری کند.

با احترام

شرکت...

تأییدیه وجوه نقد و بانک

نمونه انواع تأییدیه‌ها از نظر سرفصل‌های مالی - وجوه نقد و بانک به شرح زیر تقدیم حضور می‌گردد:

✓ تأییدیه صندوق یا تنخواه گردان

✓ تأییدیه بانک

✓ تأییدیه خاص بانک

✓ تأییدیه خاص تسهیلات مالی دریافتی از بانک (در صورت ناقص بودن شواهد حسابرسی)

تأییدیه صندوق یا تنخواه گردان

مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)

احتراماً،

بدینوسیله تأیید می‌نمایم که مانده موجودی تنخواه/صندوق شرکت... نزد اینجانب... در تاریخ... معادل... ریال/دلار/یورو یا... می‌باشد.

امضاء:...

تاریخ:...

نام و نام خانوادگی:...

تأییدیه بانک

شماره:...

تاریخ:...

بانک...

شعبه...

کد شعبه...

آدرس...

احتراماً،

بنا بر درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، خواهشمند است دستور فرمائید اطلاعات مندرج در صفحات ۱ الی ۴ پیوست را در رابطه با کلیه حساب‌های بانکی شرکت... (نام واحد مورد رسیدگی) از تاریخ... لغایت... (دوره مورد رسیدگی) را مستقیماً به آدرس حسابرسان این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی) به صندوق پستی... تهران و یا با شماره فاکس... ارسال گردد. لطفاً دستور فرمائید پاسخ‌ها در جای پیش بینی شده درج شود و در صورت کافی نبودن جا، اطلاعات بیشتر را می‌توان در صفحات دیگری که به مهر و امضای بانک خواهد رسید درج نمود. چنانچه برخی از اقلام مورد نداشته باشد، برای پاسخ از عبارت "مورد ندارد" استفاده شود. همچنین بر روی تمام صفحات مهر بانک درج شود. قبلاً از همکاری آن بانک سپاسگزاری می‌نماید.

با احترام

شرکت...

درخواست تأییدیه از بانک
نام مشتری: نام واحد مورد رسیدگی

اطلاعات درخواستی	پاسخ بانک
<p>حساب‌های بانکی</p> <p>(۱) نام کامل کلیه حساب‌های ریالی و ارزی با قید نوع حساب</p> <p>شماره حساب و مانده (از جمله حساب‌هایی که مانده آن‌ها صفر است) به تفکیک:</p> <p>الف: مواردی که حساب فقط به نام مشتری است.</p> <p>ب: مواردی که حساب، مشترکاً به نام مشتری و اشخاص ثالث است.</p> <p><u>توضیح:</u></p> <p>چنانچه حساب، تابع محدودیت‌هایی باشد مراتب را قید نمائید.</p>	
<p>(۲) نام، شماره حساب و تاریخ بسته شدن کلیه حساب‌هایی که در طی دوره بسته شده است</p>	
<p>(۳) مبالغی را که در تاریخ فوق، از بابت اقلام زیر تعلق گرفته ولی به حساب مشتری بدهکار یا بستانکار نشده است، به طور جداگانه قید نمائید:</p> <p>الف: هزینه‌هایی از قبیل حق الزحمه و کارمزد خدمات بانکی.</p> <p>ب: درآمدهایی از قبیل سود تعلق گرفته به حساب‌های سپرده سرمایه‌گذاری و جوائز نقدی و غیرنقدی و سایر امتیازات تعلق گرفته به حساب‌های سپرده قرض الحسنه.</p>	
<p>(۴) شرح مختصری در رابطه با اختیاراتی که جهت پایاپای نمودن مانده حساب‌های مشتری در مقابل مانده حساب اشخاص ثالث یا در مقابل مانده سایر حساب‌های وی نزد سایر شعب آن بانک به طور کتبی به بانک تفویض گردیده است.</p> <p>(در صورت انجام تغییراتی طی دوره شرح تغییرات و تاریخ عملی شدن تغییرات).</p>	
<p>(۵) جزئیات تسهیلات اعطایی (نوع عقد، مبلغ تسهیلات، مانده بدهی مشتری بابت آن، موعد باز پرداخت و سایر اطلاعات مربوط).</p>	

درخواست تأییدیه از بانک
نام مشتری: نام واحد مورد رسیدگی

پاسخ بانک	اطلاعات درخواستی
	<p>دارائی‌هایی که به صورت وثیقه در اختیار بانک است</p> <p>۶) مشخصات اینگونه دارائی‌ها را صرفنظر از رسمی یا غیر رسمی بودن ترهین آن‌ها، به شرح زیر توضیح دهید:</p> <p>الف: اگر دارائی رسماً در رهن بانک است، جزئیات وثیقه و تاریخ ایجاد رهن را توضیح دهید. چنانچه رهن از نظر مبلغ محدود بوده یا برای تسهیلات اعطایی مشخصی در نظر گرفته شده باشد، مراتب را توضیح دهید.</p> <p>ب: اگر دارائی به طور غیر رسمی در وثیقه بانک است، ماهیت منافع مورد ادعای بانک نسبت به وثیقه را مشخص نمائید.</p> <p>ج: صرفنظر از رسمی یا غیررسمی بودن ترهین دارائی، جزئیات تعهداتی را که در رابطه با دارئی‌ها به بانک داده شده است، قید نمائید.</p>
	<p>دارائی‌هایی که نزد بانک قرار دارد، لکن وثیقه محسوب نمی‌گردد:</p> <p>۷) مشخصات کامل سایر دارائی‌های مشتری نزد بانک (از جمله برگ‌ها و اسناد سهام، اسناد مالکیت، اوراق بهادار، بروات وصولی و سایر اقلام مندرج در دفتر ثبت "دارائی‌های مشتریان نزد بانک") را توضیح دهید. اگر اوراق بهادار با نام باشد، لطفاً توضیح دهید به نام چه شخصی است.</p>
	<p>بدهی‌های احتمالی</p> <p>۸) کلیه بدهی‌های احتمالی از قبیل:</p> <p>الف: صورت ریز بروات و سفته‌های مشتری که در مورد آن‌ها با حفظ "حق رجوع به مشتری"، خرید دین صورت گرفته است.</p> <p>ب: تاریخ، نام، ذینفع، مبلغ و شرح مختصری از ضمانت‌نامه‌ها و تعهدنامه‌های جبران خسارت که مشتری از طرف اشخاص ثالث به نفع بانک صادر نموده است.</p>

درخواست تائیدیه از بانک

نام مشتری: نام واحد مورد رسیدگی

پاسخ بانک	اطلاعات درخواستی
	<p>ج: تاریخ، نام ذینفع، مبلغ و شرح مختصری از ضمانت‌نامه‌ها و تعهدنامه‌های جبران خسارت که توسط بانک به تقاضای مشتری صادر شده است.</p> <p>لطفاً مواردی را که بانک دارای حق رجوع به مشتری و / یا شرکت مادر آن یا هر یک از شرکت‌های همگروه مشتری است قید فرمائید.</p> <p>د: جمع ریالی قراردادهای سلف تکمیل نشده برای خرید و فروش ارز.</p> <p>ع: صورت ریز تعهدات ارزی و ریالی در رابطه با اعتبارات اسنادی.</p> <p>و: سایر بدهی‌های احتمالی (لطفاً با ذکر جزئیات قید فرمائید).</p>
	<p>سایر اطلاعات</p> <p>۹) صورت سایر بانک‌ها، شعب آن بانک یا موسسات وابسته که طبق اطلاعات آن بانک، مشتری نامبرده طی دوره با آنان ارتباط مالی برقرار نموده است.</p>
	<p>۱۰) صورت صاحبان امضاهای مجاز و تعداد و ترکیب امضاهای لازم جهت اعتبار چک‌ها و اوراق و اسناد بهادار و تغییرات آن طی دوره و تاریخ تغییرات.</p>
	<p>مهر رسمی بانک:</p> <p>امضاهای مجاز:</p> <p>سمت:</p> <p>تاریخ:</p>

تأییدیه خاص بانک

شماره:...

تاریخ:...

بانک...

شعبه...

کد شعبه...

آدرس...

احتراماً،

بنا به درخواست حساب‌برسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است دستور فرمائید گواهی‌نامه‌ای که مبین مانده حساب‌ها و سایر دارائی‌های شرکت... نزد آن بانک تا پایان روز اداری... بوده و در دفاتر آن بانک عمل شده باشد، تهیه و مستقیماً به نشانی مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی) صندوق پستی... تهران و یا با شماره فاکس... ارسال گردد و بخصوص در آن نسبت به موارد زیر تأکید شود:

- ۱- مانده حساب‌های جاری با ذکر شماره حساب.
 - ۲- مانده حساب‌های سپرده با ذکر شماره حساب.
 - ۳- مانده حساب وام با ذکر شماره قرارداد.
 - ۴- سود متعلق به سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و بلند مدت شرکت نزد آن بانک جهت سال مالی منتهی به تاریخ فوق.
 - ۵- جزئیات حساب‌های بسته شده طی سال منتهی به تاریخ فوق با ذکر نام حساب و تاریخ بستن آن.
 - ۶- جزئیات کلیه وام‌ها، اضافه برداشت‌ها و تسهیلات اعطایی شامل شماره و تاریخ قرارداد، نوع تسهیلات، نرخ کارمزد، مبلغ اصل و کارمزد تسهیلات اعطایی طی سال مالی منتهی به تاریخ مذکور، نوع و مبلغ تضمین‌های دریافتی از این شرکت در قبال تسهیلات اعطایی و مانده اصل و کارمزد تسهیلات در پایان روز اداری منتهی به تاریخ فوق.
 - ۷- مانده اسناد وصولی.
 - ۸- صورت اسناد وصولی صاحبان حساب نزد آن بانک.
 - ۹- صورت اعتبارات اسنادی واریز نشده.
 - ۱۰- صورت سپرده‌های صاحبان حساب در قبال اسناد اعتباری.
 - ۱۱- صورت اسناد پرداختی.
 - ۱۲- جزئیات هرگونه بدهی این شرکت در قبال تقبل و یا تضمین بدهی اشخاص ثالث و امثال آن.
 - ۱۳- فهرست اوراق بهادار و سایر اسناد مالکیت متعلق به این شرکت که در تاریخ فوق در تصرف و یا گرو آن بانک می‌باشد با ذکر اینکه این اوراق و اسناد بطور امانی یا در قبال تضمین پیش‌پرداخت و نظایر آن نزد آن بانک سپرده شده است.
 - ۱۴- صورت هرگونه سپرده صاحبان حساب نزد آن بانک، مثلاً در قبال چک‌های تضمین شده.
 - ۱۵- صاحبان امضاء مجاز و نحوه برداشت از حساب‌ها.
- ضمناً خواهشمند است، در صورتی که حق یا محدودیتی توسط اشخاص ثالث نسبت به هر یک از حساب‌ها و دارایی‌های متعلق به این شرکت وجود دارد ذکر فرمایید. اقدام سریع شما موجب کمال امتنان خواهد بود.

با احترام

شرکت...

Bank confirmation

Date:...

No:...

Page:...

Bank...

Dear Sirs,

We shall be obliged if you will forward direct to our auditors Messrs Radin., P.O. Box. Tehran, and Fax number. , a certificate confirming all balances or other assets held in your books on our behalf as at the close of business **on.** and in particular:

۱. Balance of current accounts.
۲. Balance of deposit accounts.
۳. Balance of loan accounts.
۴. Interest accrued and not included in the accounts noted in ۱ to ۳.
۵. Details of any accounts closed during the year ended on the above date, including the name of the accounts and date of closure.
۶. Details of loans, overdrafts, and facilities granted, stating whether secured or not, and if secured the nature of the security held by you.
۷. Balance of bills discounted.
۸. Statement of bills for collection.
۹. Statement of outstanding documentary credits.
۱۰. Statement of deposits held against documentary credits.
۱۱. Statement of bills payable.
۱۲. Particulars of any liability under acceptance, guarantees and otherwise.
۱۳. List of securities or other documents of title in your possessions at the same date, stating whether held for safe custody or as security for advances, or otherwise.
۱۴. Statement of any other deposits held e.g. against certified cheques.
۱۵. The authorized signatories of all the accounts.

At the same time, please confirm that there was no charge or attachment in respect of any of the above accounts as at that date.

Yours faithfully

Company ...

.....

Managing Director

Bank confirmation
IN THE NAME OF GOD

TO : BANK

Ref. No:

..... Br.

Date:

FAX : +

Sub: Authority to release information

Dear Sir,

We authorize you to supply our auditors Messrs Radin, , Fax No.: , any information they may require at any time in connection with our affairs.

This authorization is to remain in force until cancelled by us in writing

Yours faithfully**Company ...**

.....

Managing Director**Bank confirmation**

Ref. No: ...

Date: ...

Dear Sirs,

Request for Bank Report for Audit Purposes

As our Auditors Messers Radin are examining our accounts, Please send them, the following information relating to our transactions at your branch from 1st Jan. to the close of business on..... (date) for each item separately on fax no..... Please state any factors which may limit the completeness of your reply, if there is nothing to report, state "NONE". Also please send us the copy of confirmation to the fax number + as CC.

We enclose with this letter and information required list.

It is understood that any replies given are in strict confidence.

Yours faithfully**Company ...**

.....

Managing Director

Bank Certificate Request Letter
Information requested

Bank accounts

- (١) Please give full titles of all accounts in currency together with the account numbers and balances thereon, including NIL balances.
- (٢) Full titles and dates of closure of all accounts closed during the period.
- (٣) The separate amounts accrued but not charged or credited at the above date, of:
 - (a) Provisional charges (including commitment fees), and
 - (b) Interest
- (٤) Details of:
 - (a) Overdrafts, specifying dates of review and agreed facilities.

Customer's assets held as security

- (٥) Please give details of any such assets whether or not formally charged to bank.

Contingent Liabilities

- (٦) All contingent liabilities. Viz:
 - (a) Total of bills discounted for your customer, with recourse,
 - (b) Date, name of beneficiary-amount and brief description of any guarantees,
Bonds or indemnities given to you by the customer for the benefit of third parties.
- © Date, name of beneficiary, amount and brief description of any guarantees.

(Official stamp of bank)

(Authorized Signatory)

(Position)

Bank confirmation

To date:
The Manager

City
Country

Dear Sir,

RE: Bank confirmation request for _____ (the 'Company')
Account No. _____

As the duly appointed external auditor of the Company, and in line with the requirements of the International Standards of Auditing ISA ۵۰۵, we hereby request you to provide the requested information on the Company, as at ... (Date). Please find enclosed the letter issue by the Company authorizing us to seek the information as required for the purpose of our audit.

Please note that the information provided will be treated in the strictest confidence.

You are requested to send the confirmation directly to us at the following address: M/S. Radin, P. O. Box or fax the same to us on ... or e-mail it to us on ... A copy of the same also needs to be sent to the Company, as mentioned in their letter enclosed.

For each item listed in Annexure A, under "Bank Response", please state any factor(s) which may limit the completeness of your reply; if there is nothing to report, please state "None". If information is not provided as requested in respect of any of the items listed in the annexure, we will assume that you have nothing to report to us in relation to that item.

Should you require any further information or clarification, please do not hesitate to contact us.

Yours Sincerely,

.....

Managing Partner

Encl:

۱. Annexure A

۲. Client authorization

1. Annexure A

Account Number: ...

Client Name: ...

Year End: ... (date)

row	Information requested	Bank Response
a)	Balance of all accounts, such as current accounts, interest bearing deposits, foreign currency accounts, and any other credit balances including deposit accounts.	
b)	Balance of all accounts, such as overdraft accounts, bank loans, term loans, credit cards and any other credit or outstanding balances, stating whether secured or not, and if secured, the nature of security held by the bank.	
c)	Interest accrued and not included in the above balances.	
d)	In respect of any accounts which have been opened or closed during the twelve months prior to confirmation date, the name of the account and date of closure.	
e)	List of bills receivable discounted.	
f)	List of bills held for collection stating L/C Number amount of foreign currency and name of the products.	
g)	Stock, share, title deeds or other securities held by you, whether these securities were free hold, and if not bearer securities, in whose names they were registered.	
h)	List of guarantees by or on behalf of the above named client stating type of guarantees, guarantee number, amounts, expiry date and beneficiary.	
i)	Particulars of liabilities under acceptances/TRs stating L/C Number amount in foreign currency and due date for payments.	
j)	Any rights of set off which have been granted to you in respect of accounts of third parties.	

row	Information requested	Bank Response
k)	Confirm details of all outstanding forward rate agreement contracts at confirmation date specifying contract start date, expiry date, number of contracts, notional value and its currency.	
l)	List of outstanding documentary credits and deposits, paid with relative L/C Number., product or type and exchange rate applied.	
m)	Rate of interest charge.	
n)	Details of cheque returned (for any reason of whatsoever) during the period.	
o)	Provide the details of all outstanding foreign currency contracts at confirmation date stating deal number, deal date, maturity date, exchange rate, purchase currency amount and sell currency amount.	
p)	Provide details of any defaults or breaches during the period and full details of such defaults and breaches such as bank covenants breached during the twelve months up to the confirmation date.	
q)	Total turnover achieved in each of the accounts marking separately inter-account transfers/transactions (if any).	
r)	Confirm details of all available unused limits/facilities at confirmation date with type of facility, facility limits.	
s)	Any other information as you may deem necessary.	

Signature: ...

Authorized Signatory: ...

Designation:...

Date: ...

Official Stamp

۲. Client Authorization

client to Bank

To: ... Date:

The Manager:

(Bank Name)

(Branch)

P.O. Box

Dear Sir,

RE: A/C NO. _____:

Bank confirmation request

We have appointed Radin, as our external auditors for the financial year ended ... (date)

In relation to the same, we hereby authorize Radin to seek an independent confirmation from you regarding our above-mentioned account in your bank, for the purposes of the conducting the audit.

We request you to kindly provide to our auditors the information that they request for the audit.

We also request you to kindly send the original audit confirmation directly to our auditors, with a copy to us.

We thank you for your kind cooperation.

Yours Sincerely

...

Name

Authorised Signatory

تأییدیه خاص تسهیلات مالی دریافتی از بانک (در صورت ناقص بودن شواهد حسابرسی)

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است با توجه به اطلاعات موجود در قرارداد... موارد مشروحه زیر را در... (تاریخ پایان سال مالی یا ترازنامه) تکمیل فرموده و پس از تأیید مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور- صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید.

الف) اطلاعات مربوط به قرارداد تسهیلات... به شرح زیر:

۱- شماره قرارداد

۲- میزان تسهیلات

۳- نوع تسهیلات

۴- نوع عقد

۵- تاریخ سررسید

۶- مطالبات معوق

۷- جرائم تأخیر

۸- وثائق وام‌های اعطایی به شرکت

۹- سایر توضیحاتی که در دفاتر شما در خصوص تسهیلات مزبور قابل ذکر می‌باشد.

ب) هرگونه محدودیتی در برداشت حساب جاری‌های شرکت و اشاره به اینکه حساب جاری‌های مزبور در حال حاضر مسدود می‌باشد یا خیر؟

اقدام سریع شما در این مورد کمال سپاسگزاری است.

با احترام

شرکت...

تأییدیه سرمایه‌گذاری‌ها

روش‌های حسابرسی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت معمولاً شامل ارزیابی شواهد مربوط به توانایی واحد مورد رسیدگی در حفظ و نگهداری سرمایه‌گذاری‌های مزبور در بلندمدت، مذاکره با مدیریت در مورد قصد واحد مورد رسیدگی برای نگهداری آن‌ها و دریافت تأییدیه مدیریت در این باره است.^۱

نمونه انواع تأییدیه‌ها از نظر سرفصل‌های مالی – سرمایه‌گذاری‌ها به شرح زیر تقدیم حضور می‌گردد:

تأییدیه سرمایه‌گذاری‌ها

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است اطلاعات مشروحه زیر را تهیه و مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور – صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید.

ا. تعداد و نوع سهام این شرکت، مبالغ اسمی، مبالغ تعهد شده و ارزش بازار هر سهم (در صورت موجود بودن) در تاریخ...

ب. خالص سود سهام متعلقه به این شرکت در آخرین سال مالی (با ذکر سال مال مربوطه)

ج. سود سهام پرداخت نشده مربوط به سنوات قبل متعلق به این شرکت در صورت وجود.

د. وضعیت مالکیت این شرکت (با ذکر مبلغ پرداخت شده، درصد مالکیت و یا سایر شرایط و تعداد سهام متعلقه به این شرکت تا تاریخ...

ه. تعداد سهام جایزه (سود سهمی) متعلقه به این شرکت تا تاریخ...

و. وجود هرگونه محدودیت در مالکیت سهام و یا نقل و انتقال سهام این شرکت یا وثیقه‌گذاری سهام شرکت

در ضمن تقاضا می‌شود یک نسخه از آخرین صورت‌های مالی همراه با گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت را در آخرین سال مالی جهت حسابرسان ارسال فرمائید. تسریع در ارسال پاسخ این نامه موجب کمال امتنان خواهد بود.

با احترام

شرکت...

تأییدیه پیمانکاران و کارفرمایان

نمونه انواع تأییدیه‌ها از نظر سرفصل‌های مالی – پیمانکاران و کارفرمایان به شرح زیر تقدیم حضور می‌گردد:

✓ تأییدیه پیمانکاران

✓ تأییدیه کارفرمایان

^۱ طبق بند ۲۷ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی – اقلام خاص

تأییدیه پیمانکاران

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً، بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است اطلاعات مشروحه زیر را تهیه و مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور - صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید.

۱. مبالغ هر قرارداد و متمم قراردادها (با ذکر شماره).
۲. مبالغ پرداختی توسط آن شرکت به شرکت ----- از ابتدای قرارداد تا تاریخ... بر حسب مورد به تفکیک پیش پرداخت‌ها، علی‌الحساب‌ها و بابت صورتحساب‌ها و تعدیل بها، با ذکر تاریخ پرداخت (به تفکیک هر قرارداد).
۳. مانده طلب شرکت ----- در تاریخ... بابت صورت حسابهای پرداخت نشده (با ذکر شماره صورتحساب‌ها).
۴. مانده بدهی شرکت ----- در تاریخ... بابت علی‌الحساب‌ها و پیش دریافت‌ها که کار مربوطه هنوز انجام نگردیده و یا صورت حساب صادر نگردیده است.
۵. مانده سپرده حسن انجام کار شرکت ----- نزد آن شرکت در تاریخ... به تفکیک هر قرارداد.
۶. مانده کسورات قانونی (از قبیل مالیات و بیمه با ذکر درصد) از پرداختهای انجام شده به این شرکت در تاریخ...
۷. توضیح در مورد ضمانتنامه‌ها و یا هرگونه وثایق دیگری که توسط شرکت ----- نزد آن شرکت تودیع گردیده است.
۸. توضیح در مورد سایر اطلاعات و مطالبات و یا هرگونه اختلاف موجود با این شرکت به تفکیک ماهیت و بر حسب مورد با ذکر مبلغ.

با احترام

شرکت...

Contract employer confirmation

Ref. No: ...

Date:...

Dear Sirs,

We would be grateful, if you provide the following information and send them directly to our auditors Radin, Post Office box ... (or Fax no....).

۱. The amount of each contract and any amendment there to (indicating the contract reference number)
۲. Payments made to in respect of each contract, since their inception, to ... (date) indicating the dates and subject such as prepayments, advances or in settlement of invoices.
۳. Amounts due to in respect of invoices issued and not settled up to ... (date)
۴. Outstanding balance due from for any unsettled advance or prepayments, as at ... (date)
۵. Balance of performance guarantee deposit as at ... (date).
۶. Tax and SSO deducted from any payment made up to ... (date).
۷. Any letter of guarantee or liens kept by either party.
۸. Please explain any outstanding differences or disagreements or any other appropriate information.

Your early reply shall be appreciated.

Yours faithfully

Company ...

Managing Director

تأییدیه کارفرمایان

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً، بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، موسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است اطلاعات مشروحه زیر را تهیه و مستقیماً به آدرس مؤسسه مذکور - صندوق پستی شماره... تهران یا از طریق فاکس شماره... ارسال فرمایید.

۹. مبالغ هر قرارداد و متمم قراردادها (با ذکر شماره).

۱۰. مبالغ پرداختی توسط آن شرکت به شرکت ----- از ابتدای قرارداد تا تاریخ... بر حسب مورد به تفکیک پیش‌پرداخت‌ها، علی‌الحساب‌ها و بابت صورتحساب‌ها و تعدیل بها، با ذکر تاریخ پرداخت (به تفکیک هر قرارداد).

۱۱. مانده طلب شرکت ----- در تاریخ... بابت صورتحساب‌های پرداخت نشده (با ذکر شماره صورتحساب‌ها).

۱۲. مانده بدهی شرکت ----- در تاریخ... بابت علی‌الحساب‌ها و پیش‌دریافت‌ها که کار مربوطه هنوز انجام نگردیده و یا صورتحساب صادر نگردیده است.

۱۳. مانده سپرده حسن انجام کار شرکت ----- نزد آن شرکت در تاریخ... به تفکیک هر قرارداد.

۱۴. مانده کسورات قانونی (از قبیل مالیات و بیمه با ذکر درصد) از پرداخت‌های انجام شده به این شرکت در تاریخ...

۱۵. توضیح در مورد ضمانتنامه‌ها و یا هرگونه وثایق دیگری که توسط شرکت ----- نزد آن شرکت تودیع گردیده است.

۱۶. توضیح در مورد سایر اطلاعات و مطالبات و یا هرگونه اختلاف موجود با این شرکت به تفکیک ماهیت و بر حسب مورد با ذکر مبلغ.

با احترام

شرکت...

Contract employee confirmation

Ref. No: ...

Date:...

Dear Sirs,

We would be grateful, if you provide the following information and send them directly to our auditors Radin, Post Office box ... (or Fax no....).

۱. The amount of each contract and any amendment there to (indicating the contract reference number)
۲. Payments made to in respect of each contract, since their inception, to ... (date) indicating the dates and subject such as prepayments, advances or in settlement of invoices.
۳. Amounts due to in respect of invoices issued and not settled up to ... (date)
۴. Outstanding balance due from for any unsettled advance or prepayments, as at ... (date)
۵. Balance of performance guarantee deposit as at ... (date).
۶. Tax and SSO deducted from any payment made up to ... (date).
۷. Any letter of guarantee or liens kept by either party.
۸. Please explain any outstanding differences or disagreements or any other appropriate information.

Your early reply shall be appreciated.

Yours faithfully

Company ...

Managing Director

تائیدیه کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده

در مواردی که موجودی‌ها نزد اشخاص ثالث نگهداری و کنترل می‌شود، حسابرِس معمولاً از شخص ثالث درباره مقادیر و وضعیت موجودی‌های مزبور تائیدیه مستقیم دریافت می‌کند. بسته به اهمیت این گونه موجودی‌ها، حسابرِس موارد زیر را نیز مدنظر قرار می‌دهد:

- ▲ درستکاری و استقلال اشخاص ثالث.
 - ▲ نظارت بر شمارش موجودی‌های امانی نزد اشخاص ثالث یا برنامه‌ریزی برای نظارت بر شمارش آن‌ها توسط حسابرِس دیگر.
 - ▲ دریافت گزارش از حسابرسان اشخاص ثالث درباره کفایت و کارایی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی آنان به منظور اطمینان یافتن از شمارش صحیح و حفاظت کافی از موجودی‌های امانی.
 - ▲ واریسی مستندات مربوط به کالای امانی؛ مانند رسیدهای انبار یا دریافت تائیدیه از اشخاص ثالث در مواردی که موجودی‌های مزبور نزد آنان به وثیقه گذارده شده است.^۱
- نمونه انواع تائیدیه‌ها از نظر سرفصل‌های مالی – کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده به شرح زیر تقدیم حضور می‌گردد:

✓ تائیدیه کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده

✓ تائیدیه کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده (مثبت)

تائیدیه کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

بنا به درخواست حسابرسان مستقل این شرکت، مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی)، خواهشمند است وضعیت میزان کالای امانی فیما بین را در محل مشخص شده در ذیل این نامه در تاریخ [تاریخ پایان سال مالی درج شود] ذکر فرموده و پس از تأیید مستقیماً به نشانی: تهران، صندوق پستی... تهران و یا از طریق فاکس... ارسال فرمائید. اقدام سریع شما در این مورد کمال سپاسگزاری است.

با احترام

شرکت..

وضعیت میزان کالای امانی فیما بین بر اساس دفاتر مالی این شرکت / اینجانب با شرکت... در تاریخ... به شرح ذیل مورد تأیید می باشد:

الف- کالای امانی این شرکت / اینجانب نزد شرکت... :

نام کالا واحد اندازه گیری مقدار مبلغ - ریال

ب- کالای امانی شرکت... نزد این شرکت / اینجانب:

نام کالا واحد اندازه گیری مقدار

ج- مانده طلب یا بدهی شرکت مزبور.

نام: ...

سمت: ...

امضاء: ...

تاریخ: ...

^۱ طبق بند ۱۷ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

تأییدیه کالای امانی یا کالای وثیقه گذاشته شده (مثبت)

شماره:...

تاریخ:...

شرکت محترم...

آدرس:...

احتراماً،

وضعیت میزان کالای امانی فیما بین با آن شرکت / جنابعالی بر اساس دفاتر مالی این شرکت در تاریخ [تاریخ پایان سال مالی درج شود] به شرح زیر می‌باشد:

الف- کالای امانی این شرکت نزد آن شرکت / جنابعالی:

نام کالا	واحد اندازه گیری	مقدار
----------	------------------	-------

ب- کالای امانی آن شرکت / جنابعالی نزد این شرکت:

نام کالا	واحد اندازه گیری	مقدار
----------	------------------	-------

خواهشمند است، در صورت مطابقت موارد فوق با سوابق موجود در دفاتر آن شرکت / جنابعالی، ذیل این نامه را در جاییکه مشخص شده، تکمیل و امضاء فرموده و سپس مستقیماً به نشانی حسابرسان مستقل این شرکت، مؤسسه حسابداری رادین (حسابداران رسمی)، صندوق پستی شماره و یا از طریق فاکس شماره ارسال فرمائید. چنانچه مانده مذکور با سوابق و اطلاعات موجود در دفاتر آن شرکت / جنابعالی مغایرت دارد، لطفاً مانده‌های مورد قبول خود را همراه با ریز کامل اختلاف موجود مشخص فرمائید. همچنین خواهشمند است آخرین نرخ فروش / خرید هر یک از اقلام امانی آن شرکت / جنابعالی نزد این شرکت را در جدول "ب" ذیل اعلام فرمایید.

اقدام سریع شما در این خصوص موجب کمال سپاسگزاری است.

با احترام

شرکت...

الف- وضعیت میزان کالای امانی فیما بین با دفاتر این شرکت / اینجانب در تاریخ ...:

(لطفاً چهارگوش مربوطه را علامت بزنید.)

☐	☐
☐	☐

مطابقت دارد و مورد تأیید می‌باشد.

مطابقت ندارد و مورد تأیید نمی‌باشد.

(به شرح مندرجات در پشت صفحه)

ب- آخرین نرخ فروش / خرید هر واحد از اقلام امانی این شرکت / اینجانب نزد شرکت ... در تاریخ ... به شرح جدول ذیل مورد تأیید می‌باشد:

نام کالا	واحد اندازه گیری	نرخ - ریال
----------	------------------	------------

نام: ...

سمت: ...

امضاء: ...

تاریخ: ...

تأییدیه وکیل یا مشاور حقوقی

حسابرس به منظور آگاهی از وجود دعاوی حقوقی و ادعاهایی که ممکن است آثار با اهمیتی بر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی داشته باشد^۱ باید روش‌هایی را اجرا کند. برخی از این روش‌ها شامل موارد زیر است:

- پرس و جو از مدیریت، شامل دریافت تأییدیه از مدیریت.
- بررسی صورتجلسات هیئت مدیره و مکاتبات با وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی.
- رسیدگی به حساب هزینه‌های حقوقی.
- استفاده از اطلاعات کسب شده درباره فعالیت واحد مورد رسیدگی، شامل اطلاعات بدست آمده از مذاکره با دایره حقوقی آن.^۲

حسابرس در مواردی که **دعاوی حقوقی یا ادعاهای شناسایی شده وجود دارد یا بر این باور است که می‌تواند وجود داشته باشد باید مستقیماً با وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی مکاتبه کند.** چنین مکاتبه‌ای به حسابرس کمک می‌کند تا شواهد حسابرسی کافی و مناسب را درباره آگاهی مدیریت از وجود دعاوی حقوقی و ادعاهای بالقوه با اهمیت و قابل اعتماد بودن برآورد مدیریت از آثار مالی آن‌ها، شامل هزینه‌های مربوط، بدست آورد.^۳ در نامه‌ای که باید توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تهیه و توسط حسابرس ارسال شود، باید از وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی خواسته شود پاسخ را مستقیماً برای حسابرس بفرستد. چنانچه احتمال رود وکیل حقوقی به پرسش‌های کلی پاسخ نخواهد داد، نامه مزبور معمولاً باید حاوی موارد زیر باشد:

- ✧ فهرست دعاوی حقوقی و ادعاهای شناسایی شده و آخرین وضعیت هر یک.
- ✧ ارزیابی مدیریت از نتیجه دعاوی حقوقی و ادعاها و برآوردی از آثار مالی آن‌ها، شامل مخارج مرتبط.
- ✧ درخواست از وکیل حقوقی برای ارائه نظر در مورد منطقی بودن ارزیابی‌های مدیریت و در صورت تشخیص نقص یا نارسایی در آن فهرست، ارائه اطلاعات تکمیلی.^۴

حسابرس، وضعیت مسایل حقوقی واحد مورد رسیدگی را تا تاریخ گزارش خود ارزیابی می‌کند. در برخی موارد، حسابرس ممکن است بهنگام کردن اطلاعات خود را از طریق وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی، ضروری تشخیص دهد. در برخی شرایط مانند موارد پیچیده یا وجود اختلاف نظر بین مدیریت واحد مورد رسیدگی و وکیل حقوقی، حسابرس ممکن است ناگزیر از مذاکره حضوری با وکیل حقوقی درباره نتایج احتمالی دعاوی حقوقی و ادعاها باشد. این گونه مذاکرات باید با اجازه مدیریت واحد مورد رسیدگی و ترجیحاً با حضور نماینده مدیریت انجام شود.^۵ چنانچه مدیریت از مکاتبه و مذاکره حسابرس با وکیل حقوقی واحد مورد رسیدگی جلوگیری کند، این موضوع به منزله محدودیت در دامنه رسیدگی خواهد بود و معمولاً باید به ارائه نظر مشروط یا عدم اظهار نظر منجر شود. چنانچه وکیل حقوقی از ارائه پاسخ مناسب خودداری ورزد و حسابرس نیز نتواند با اجرای سایر روش‌های حسابرسی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را بدست آورد، لازم است نسبت به لزوم تلقی این موضوع به عنوان محدودیت در دامنه رسیدگی که به ارائه نظر مشروط یا عدم اظهار نظر می‌انجامد، تصمیم‌گیری کند.^۶ همان‌طور که مشاهده نمودید در بیش‌تر موارد ارسال تأییدیه توسط واحد مورد رسیدگی می‌باشد در حالی که در خصوص تأییدیه وکیل، حسابرس می‌تواند به صورت مستقیم با وی ارتباط برقرار نماید.

^۱ دعاوی حقوقی و ادعاهایی که واحد مورد رسیدگی درگیر آن می‌شود ممکن است آثار با اهمیتی بر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی داشته باشد و از این رو، ممکن است مستلزم افشا و یا تامین ذخیره در صورت‌های مالی باشد.

^۲ طبق بند ۲۰ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

^۳ طبق بند ۲۱ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

^۴ طبق بند ۲۲ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

^۵ طبق بندهای ۲۳ و ۲۴ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

^۶ طبق بند ۲۵ استاندارد حسابرسی ۵۰۱ شواهد حسابرسی - اقلام خاص

تأییدیه وکیل

دفتر حقوقی...

وکیل محترم شرکت جناب آقای / سرکار خانم...

احتراماً نظر به اینکه حساب‌رسان این شرکت، مشغول رسیدگی به حساب‌های سال مالی منتهی به [تاریخ پایان سال مالی درج شود] این شرکت می‌باشند. خواهشمند است درباره موارد زیر اطلاعات خود را مستقیماً به آدرس مؤسسه حسابرسی رادین (حسابداران رسمی) صندوق پستی... تهران و یا از طریق شماره فاکس... ارسال فرمائید.

۱- جزئیات دعاوی مطروحه (اعم از پرونده‌های در جریان و مختومه طی سال منتهی به [تاریخ پایان سال مالی درج شود]) دیگران علیه شرکت و تعهدات احتمالی ناشی از آن و اعلام آثار مالی در صورت امکان.

۲- جزئیات دعاوی مطروحه (اعم از پرونده‌های در جریان و مختومه طی سال مالی منتهی به [تاریخ پایان سال مالی درج شود]) شرکت علیه دیگران و اعلام آثار مالی در صورت امکان.

۳- سایر مواردی که جناب‌عالی / آن دفتر در جریان آن می‌باشید.

۴- کلیه مطالب پرداخت نشده بابت خدمات انجام شده توسط جناب‌عالی / آن دفتر.

قبلاً از همکاری که خواهید فرمود سپاسگزاری نموده و خواهشمند است رونوشت آخرین صورتحساب خود را به همراه پاسخ این نامه ارسال فرمائید.

با احترام

شرکت...

Lawyer's confirmation

Dear Sirs,

Our independent auditors, Radin., are examining our accounts for the year ended ... (date). In connection therewith, please furnish them a description and evaluation of the following matters involving the company of which you have knowledge.

۱. Any existing or impending litigation in which the company is or may become a defendant.
۲. Any other claim against or contingent liability of the company.
۳. Any signification existing or impending litigation in which the company is or is about to become a plaintiff, including details of any action taken to recover debts from the company's clients.
۴. Details of other outstanding claims.

Please furnish the information at the earliest.

Your reply will not be quoted or referred to in our financial statements without prior consultation with you.

Please send your reply directly to Radin., either by fax (fax No. ...) or by mail to P.O. Box ... Tehran, with a copy to us.

Yours faithfully

Company ...

.....

Managing Director

تأییدیه‌های خاص

گاهی اوقات بنابر قضاوت حرفه‌ای حسابرس استفاده از تأییدیه‌های خاص ضرورت پیدا می‌کند؛ تأییدیه‌های خاص، تأییدیه‌هایی هستند که به اقتضای موارد زیر ضرورت ارسال آن احساس می‌شود:

- ✓ نیاز به اطلاعاتی که کامل‌کننده یا تأییدکننده (در زمینه قابلیت اعتماد، کافی و مناسب بودن) شواهد حسابرسی کسب شده در خصوص یک موضوع خاص باشد
- ✓ در خصوص یک موضوع خاص، هیچ‌گونه از منابع درون سازمانی شواهدی نتوان کسب نمود. برای مثال در ساختار و تصمیمات مربوط شرکت‌های فرعی یک شرکت اصلی که خود شرکت فرعی شرکت دیگری است و شرکت اصلی میانی محسوب می‌شود، از طریق شرکت اصلی تصمیماتی اتخاذ گردد که بر صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی (شرکت اصلی میانی) موثر باشد، که از راه‌های دیگر دستیابی به اطلاعات متخذه مقدور نیست.

افته‌ها

افته ۷. روش تأییدخواهی برای بررسی کدامیک از ادعاهای مدیریت مناسب می‌باشد؟ چرا؟

افته ۸. تأییدخواهی جزو آزمون‌های محتواسست یا آزمون‌های کنترل؟ توضیح دهید.

افته ۹. در خصوص کالای امانی ما نزد دیگران که به مصرف شرکت مورد نظر رسیده است چه مواردی بایستی در تأییدیه کالای مربوطه لحاظ شود؟

افته ۱۰. در صورتی که در پاسخ تأییدیه ارسالی به شواهدی دست پیدا کنیم که نیازمند دریافت اطلاعات تکمیلی می‌باشد، چه اقدامی بایستی انجام پذیرد؟

سوالات چهارگزینه‌ای

۲۱- بررسی ادعاهای مربوط به مانده حساب‌ها و اجزای آن‌ها محدود به اجرای آزمون تأییدیه‌ها..

الف. می‌باشد

ب. می‌باشد و سایر روش‌های جایگزین در صورت عدم وصول تأییدیه باید مد نظر قرار گیرد.

ج. نمی‌باشد.

د. نمی‌باشد و سایر روش‌های حسابرسی باید مد نظر قرار گیرد.

۲۲- کدامیک از جملات زیر در خصوص تأییدیه بانک صحیح نیست؟

الف. تأییدیه بانک جهت اثبات مانده حساب ارسال می‌گردد.

ب. در تأییدیه بانک مانده تسهیلات بانکی دریافتی، بدهی‌های احتمالی و اسناد تضمینی نزد بانک درج می‌گردد.

ج. با رسیدگی به تأییدیه بانک کلیه بدهی‌های احتمالی به بانک مشخص می‌شود.

د. در تأییدیه بانک شواهدی در خصوص جوایز دریافتی از بانک در صورت وجود درج می‌گردد.

۲۳- در کدامیک از موارد زیر نیازی به تأییدخواهی از کل جامعه آماری نمی‌باشد؟

الف. بانک ج. پیمانکاران در یک شرکت پیمانکاری

ب. سرمایه‌گذاری‌ها د. پیمانکاران پروژه خاص در یک شرکت تولیدی

- ۲۴- برای کدامیک از موارد زیر نمی‌توان تائیدیه اخذ نمود؟
 الف. سرمایه‌گذاری در یک شرکت سهامی خاص ج. کالای امانی دیگران نزد ما
 ب. حساب‌های پرداختی تجاری یک شرکت تعاونی د. مانده تسهیلات بانکی طی قرارداد فروش اقساطی

- ۲۵- کدام یک از انواع تائیدیه‌ها مناسب‌تر است ؟
 الف. تائیدیه مثبت با مانده ج. تائیدیه مثبت بدون مانده با جزئیات
 ب. تائیدیه منفی د. حسب مورد و قضاوت حسابرس

- ۲۶- کدامیک از موارد زیر نمی‌تواند در تائیدیه درخواست شود؟
 الف. گردش حساب شرکت در دفاتر تائیدکننده
 ب. جزئیات قرارداد منعقد شده با شرکت
 ج. تاریخ تسویه مانده طلب شرکت
 د. هیچ کدام

- ۲۷- در فرآیند تائیدخواهی کدامیک از ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی دستخوش تغییر می‌شود؟
 الف. مربوط بودن
 ب. قابل اتکا بودن
 ج. قابل مقایسه بودن
 د. هیچ کدام

- ۲۸- کدامیک از موارد زیر در تائیدیه بانک مورد سوال قرار می‌گیرد؟
 الف. شماره حساب‌های بانکی
 ب. درآمدها و هزینه‌های مرتبط با بانک
 ج. صاحبان امضای مجاز
 د. همه موارد

- ۲۹- در چه صورتی تائیدیه خاص تسهیلات مالی از طریق فروش اقساطی از بانک درخواست می‌گردد؟
 الف. در صورت ناقص بودن شواهد حسابرسی در تائیدیه بانک واصله
 ب. در صورت نیاز به اطلاعات و شواهد بیش‌تر که در تائیدیه شرکت طرف قرارداد (فروشنده) لحاظ نشده است.
 ج. در صورت عدم وصول تائیدیه بانک
 د. در صورت متناقض بودن شواهد مندرج در تائیدیه بانک با شواهد پشتوانه صورت‌های مالی در شرکت

- ۳۰- کدامیک از موارد زیر نمی‌تواند در تائیدیه وکیل حقوقی شرکت پرس و جو شود؟
 الف. منطقی بودن ارزیابی‌های مدیریت
 ب. ارزیابی مدیریت از نتیجه دعاوی حقوقی و ادعاها و برابری از آثار مالی آن‌ها، شامل مخارج مرتبط
 ج. آخرین وضعیت دعاوی حقوقی و ادعاها و شناسایی شده
 د. نتایج دعاوی حقوقی که دادگاه آن موکول به آینده است

۳۱- کدامیک از تائیدیه‌های زیر علاوه بر تائید مبالغ شامل تائید مقادیر نیز می‌باشد؟

- الف. تائیدیه کالای امانی ما نزد دیگران
- ب. تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها
- ج. تائیدیه مدیران
- د. همه موارد

۳۲- وثایق شرکت مورد رسیدگی در کدامیک از تائیدیه‌های زیر می‌تواند مشخص شود؟

- الف. تائیدیه بانک
- ب. تائیدیه کالای امانی ما نزد دیگران و تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها
- ج. تائیدیه حساب‌های دریافتنی و پرداختنی و کارفرمایان و پیمانکاران
- د. همه موارد

۳۳- در تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها کدامیک از موارد زیر دارای اهمیت بیش‌تری می‌باشد؟

- الف. تعداد سهام
- ب. سود هر سهم
- ج. مبلغ سهام
- د. گزینه الف و ب

۳۴- کدامیک از موارد زیر در تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها پرس و جو نمی‌شود؟

- الف. تعداد سهام
- ب. سود هر سهم نقدی
- ج. بهای تمام شده هر سهم
- د. سود هر سهم

۳۵- کدامیک از رویدادهای زیر در تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها پرس و جو نمی‌شود؟

- الف. تصویب سود هر سهم
- ب. سهام جایزه
- ج. افزایش سرمایه
- د. سود هر سهم پرداخت شده طی سال مورد رسیدگی

۳۶- کدامیک از رویدادهای زیر در تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها پرس و جو نمی‌شود؟

- الف. سود سهمی
- ب. مانده سود سهام دریافتنی
- ج. تجزیه و ترکیب سهام
- د. سال مالی شرکت سرمایه پذیر

فصل چهارم

رسیدگی به تائیدیه‌ها

پیش‌گفتار

انجام رسیدگی‌های حسابرسی از طریق استفاده از برنامه‌های حسابرسی مدون دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشد زیرا که از این طریق نه تنها از انجام رسیدگی‌های غیرضروری و اتلاف وقت جلوگیری بعمل می‌آید بلکه اطمینان بیشتری از اینکه عملیات حسابرسی بر اساس روش‌های متداول حسابرسی صورت گرفته و کلیه رسیدگی‌های لازم را در بر گرفته است حاصل می‌گردد.

✓ قبل از اجرای هر یک از برنامه‌ها سرپرست مسئول حسابرسی بایستی برنامه حسابرسی را به دقت مطالعه نموده و با توجه به سیستم‌های کنترل داخلی و روش‌های اجرایی شرکت و ریسک‌های شناسایی شده در صورتی که لازم است موارد دیگری به برنامه رسیدگی اضافه کند، آن را تعدیل نماید. در صورتی که احتمالاً انجام برخی از موارد مندرج در برنامه امکان‌پذیر نباشد، مراتب را با درج دلیل در برنامه مشخص نماید و شرکت مسئول را نیز در جریان قرار دهد. در هر مرحله از اجرای برنامه نیز با توجه ریسک‌های شناسایی شده در صورت لزوم برنامه رسیدگی با اضافه نمودن موارد دیگری از روش‌های حسابرسی قابل اجرا تعدیل خواهد شد.

✓ بطور کلی سرپرست مسئول هر تیم حسابرسی مسئول حسن اجرای برنامه‌های حسابرسی بوده و بایستی اطمینان حاصل نماید که برنامه‌ها دقیقاً اجرا می‌گردد.

✓ حسابرسان مسئول رسیدگی به برنامه‌ها نیز بایستی قبل از رسیدگی به هر قسمت برنامه را بدقت مطالعه نموده و در صورت وجود هرگونه ابهام آن را با سرپرست مسئول مطرح نمایند.

✓ پس از اجرای هر یک از برنامه‌ها و تکمیل رسیدگی به هر قسمت، حسابرس رسیدگی‌کننده بایستی قسمت مخصوص را در جلوی هر بند برنامه پاراف نموده و شماره عطف کاربرگ مربوط را نیز در برنامه حسابرسی درج نماید و آن را تحویل سرپرست مسئول کار دهد و خلاصه نکات مورد رسیدگی را در قسمت مربوط درج نماید. سرپرست مسئول نیز پس از مرور کاربرگ‌های رسیدگی و نکات گزارش و اطمینان از اینکه کلیه رسیدگی‌ها طبق برنامه صورت گرفته است برنامه رسیدگی را در قسمت مخصوص پاراف می‌نماید.

✓ در مواردی که تعدیلات و اصلاح حساب‌ها ضمن رسیدگی مشاهده می‌گردد سرپرست مسئول بایستی پس از حصول اطمینان کامل به لزوم انجام اینگونه تعدیلات مراتب را باید با امور مالی شرکت در میان گذاشته و تعدیلات پیشنهادی را در کاربرگ مربوط به لیست تعدیلات درج نموده و پس از ثبت تعدیلات در دفاتر شرکت شماره سند حسابداری مربوطه را به منظور اطمینان از انجام تعدیلات در کاربرگ تعدیلات درج نماید.

✓ در اجرای رسیدگی همواره اصل اهمیت بایستی در نظر گرفته شود. اهمیت نسبی مبالغ بایستی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابرسی بوده و در این مورد سرپرست مسئول کار بایستی راهنمایی‌های لازم را به رسیدگی‌کننده ارائه نماید.

✓ اگر در حین رسیدگی یا بررسی پرونده توسط سرپرست حسابرسی نکات معوقی جهت تکمیل کار یا اجرای دقیق برنامه رسیدگی مورد نیاز بود، این موضوع بایستی با تهیه کاربرگ نکات معوق به شرح زیر توسط سرپرست و ارجاع آن به رسیدگی کننده رفع گردد:

تهیه کننده: سرپرست حسابرسی

شرکت مورد رسیدگی

تاریخ تهیه:

موضوع: نکات معوق

بررسی کننده:

دامنه مورد رسیدگی: سال مالی منتهی به... یا دوره میانی منتهی

به...

ردیف	شرح نکات	عطف	رفع کننده		پیگیری کننده
			شرح اقدامات و توضیحات	تاریخ و امضا	

سرپرست حسابرسی بایستی پس از ارجاع موضوع به رسیدگی کننده رفع موارد مطرح شده را بررسی کند.

ارزیابی شواهد کسب شده

ارزیابی شواهد کسب شده در خصوص تائیدیه‌ها (شامل فرآیند ارسال و دریافت تائیدیه، ممانعت مدیران در ارسال تائیدیه، عدم دریافت پاسخ تائیدیه و اقدامات بعدی حسابرس در این خصوص و...) رسیدگی به تائیدیه‌ها قلمداد می‌گردد. حسابرس باید ارزیابی کند که آیا اطلاعات حاصل از تائیدیه‌های برون سازمانی، شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد فراهم می‌کند یا خیر، یا اینکه آیا شواهد حسابرسی بیشتری لازم است یا خیر.^۱ در این راستا حسابرس ممکن است به منظور ارزیابی اطلاعات حاصل از تائیدیه‌های برون سازمانی، طبقه‌بندی زیر را انجام دهد:

✎ درخواست‌های بدون پاسخ

✎ پاسخ‌های دریافتی که نشان‌دهنده موافقت مخاطبان با اطلاعات مندرج در درخواست تائیدیه است یا

اطلاعات خواسته شده را بدون مغایرت ارائه کرده‌اند،

✎ پاسخ‌هایی که غیرقابل اتکا به نظر می‌رسد،

✎ پاسخ‌های نشان‌دهنده مغایرت.

ارزیابی حسابرس از اطلاعات حاصل از تائیدیه‌ها با توجه به اجرای سایر روش‌های حسابرسی می‌تواند در تعیین کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده یا ضرورت اجرای روش‌های حسابرسی بیشتر به حسابرس کمک کند.^۲

عواملی که می‌تواند در تصمیم‌گیری حسابرس نسبت به استفاده از تائیدیه‌های برون سازمانی، به عنوان آزمون‌های محتوا مؤثر باشد، شامل موارد زیر است:

✓ آگاهی مخاطب تائیدیه از موضوع مورد نظر. در صورتی که پاسخ‌ها توسط شخصی تهیه شود که از آگاهی

لازم نسبت به موضوع مورد نظر برخوردار باشد، قابل اتکا بودن پاسخ‌ها افزایش می‌یابد.

^۱ بند ۱۶ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۲ طبق بندهای ۷۰ و ۷۲ استاندارد حسابرسی ۳۳۰ روش‌های حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی

✓ توانایی یا تمایل مخاطب تائیدیه برای ارائه پاسخ تائیدیه، برای مثال، مخاطب تائیدیه:

- ممکن است مسئولیت ارائه پاسخ به درخواست تائیدیه را نپذیرد،
 - ممکن است ارائه پاسخ به تائیدیه را زمان‌بر یا پرهزینه بداند،
 - ممکن است نگرانی‌هایی درباره مسئولیت قانونی بالقوه‌ای که از ارائه پاسخ ناشی می‌شود، داشته باشد،
 - ممکن است معاملات را به واحد پولی دیگری ثبت کرده باشد، یا
 - ممکن است در محیطی فعالیت کند که در آن ارائه پاسخ به درخواست‌های تائیدیه، در روال انجام فعالیت‌های روزمره، موضوع مهمی قلمداد نشود.
 - در چنین شرایطی، مخاطبان تائیدیه ممکن است به تائیدیه پاسخ ندهند، به طور اتفاقی به تائیدیه پاسخ دهند یا ممکن است تلاش کنند که قابل اتکا بودن پاسخ تائیدیه را کاهش دهند.
- ✓ بیطرفی مخاطب تائیدیه. اگر مخاطب تائیدیه، جزء اشخاص وابسته باشد، ممکن است پاسخ‌های درخواست تائیدیه از قابلیت اتکای کمتری برخوردار باشد.
- ✓ آزمون‌های محتوای مرتبط با فرایند تهیه صورت‌های مالی نهایی.^۱

شواهد کسب شده	نوع رسیدگی	اقدام بعدی
درخواست‌های بدون پاسخ	در صورت ضرورت دریافت تائیدیه عدم اجرای روش‌های جایگزین حسابرسی	تعدیل گزارش حسابرسی در صورت نیاز
	اجرای روش‌های جایگزین حسابرسی	عدم اثبات از طریق روش‌های جایگزین حسابرسی
	اثبات از طریق روش‌های جایگزین حسابرسی	مستندسازی شواهد
پاسخ‌های موافق یا بدون مغایرت	–	مستندسازی شواهد
پاسخ‌هایی که غیرقابل اتکا به نظر می‌رسد،	ارزیابی آثار آن بر ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت (از جمله خطر تقلب) و ماهیت، زمان-بندی اجرا و میزان سایر روش‌های حسابرسی مربوط و اجرای روش‌های جایگزین حسابرسی	تعدیل گزارش حسابرسی در صورت نیاز
	اثبات از طریق روش‌های جایگزین حسابرسی	مستندسازی شواهد
پاسخ‌های نشان‌دهنده مغایرت.	بررسی وجود تحریف و ارزیابی اثرات مغایرت‌ها	تعدیل گزارش حسابرسی در صورت نیاز

^۱ طبق استاندارد حسابرسی ۳۳۰ برخورد‌های حسابرس با خطرهای ارزیابی شده لازم‌الاجرا از سال ۱۳۹۴

عدم دریافت پاسخ تائیدیه (درخواست‌های بدون پاسخ)

چنانچه پاسخ درخواست تائیدیه در مدت معقولی دریافت نشود، حسابرس ممکن است درخواست تائیدیه دیگری ارسال کند. برای مثال، حسابرس ممکن است ضمن بررسی مجدد نشانی اولیه و کسب اطمینان از صحت آن، درخواست تائیدیه دیگر یا نامه پیرو ارسال کند. واحد مورد رسیدگی بایستی کلیه تائیدیه‌ها را تا زمان دریافت مستقیم آن توسط حسابرس پیگیری نماید. علاوه بر این تیم حسابرسی مستقر در شرکت بایستی ناظر و پیگیر این امر باشند.

* اجرای روش‌های جایگزین

چنانچه از طریق تائیدخواهی، شواهد کافی و مناسب درباره ادعاهای موردنظر کسب نشود، حسابرس سایر روش‌ها را به‌عنوان مکمل یا جایگزین تائیدخواهی، مورد توجه قرار می‌دهد.^۱ یعنی در خصوص درخواست‌های بدون پاسخ، حسابرس باید روش‌های حسابرسی جایگزین را برای کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اعتماد اجرا کند.^۲ نمونه‌هایی از روش‌های حسابرسی جایگزین که حسابرس می‌تواند اجرا کند عبارتند از:

- برای مانده حساب‌های دریافتی - آزمون دریافت‌های نقدی پس از پایان دوره مالی، مستندات حمل و فروش‌های نزدیک به پایان دوره.
- برای مانده حساب‌های پرداختی - آزمون پرداخت‌های نقدی یا مکاتبات پس از پایان دوره مالی با اشخاص ثالث و دیگر مستندات، مانند برگ رسید کالا.

ماهیت و میزان روش‌های حسابرسی جایگزین به حساب و ادعای مورد نظر بستگی دارد. عدم پاسخ به یک درخواست تائیدیه ممکن است نشان‌دهنده وجود خطر تحریف با اهمیتی باشد که قبلاً شناسایی نشده است. در چنین شرایطی، حسابرس ممکن است در ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح ادعا تجدید نظر و روش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده را تعدیل کند.^۳ برای مثال، تعداد پاسخ‌های کمتر از حد مورد انتظار یا بیش از حد مورد انتظار ممکن است بیانگر وجود عامل خطر تقلبی باشد که قبلاً شناسایی نشده و مستلزم ارزیابی است.^۴

* عدم اجرای روش‌های جایگزین

همان‌طور که می‌دانیم، حسابرس رابطه هزینه کسب شواهد حسابرسی را با سودمندی اطلاعات حاصل از آن، مورد توجه قرار می‌دهد. اما، دشواری کسب شواهد یا هزینه آن، به خودی خود، مبنایی معتبر برای **حذف یک روش حسابرسی بدون جایگزین** نمی‌باشد.^۵ در شرایط خاصی حسابرس ممکن است خطر تحریف با اهمیتی را در سطح یک یا چند ادعا شناسایی کند که به دلیل آن، دریافت تائیدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، ضرورت یابد (یعنی جایگزینی برای آن نباشد). چنین شرایطی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- * اطلاعات لازم برای تائید یک یا چند ادعای مدیران اجرایی، تنها در خارج از واحد تجاری در دسترس باشد.

- * عوامل خاص خطر تقلب مانند خطر زیر پاگذاری کنترل‌ها توسط مدیران اجرایی یا خطر تبانی بین کارکنان و یا مدیران اجرایی، مانع از اتکای حسابرس به شواهد درون سازمانی شود.

^۱ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تجدیدنظر نشده حسابرسی تائیدیه‌ها

^۲ بند ۱۲ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۳ طبق بند ۱۱۹ استاندارد حسابرسی ۳۱۵ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت

^۴ طبق بند ۳۰ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی

^۵ بند ۱۳ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

ضرورت دریافت تائیدیه جهت کسب شواهد کافی و مناسب	وجود اطلاعات لازم تنها در خارج از واحد تجاری
	عدم امکان اتکا به شواهد درون‌سازمانی به دلیل خطر تقلب یا تبانی

در چنین مواردی صورت عدم دریافت تائیدیه علی‌رغم تشخیص ضرورت دریافت تائیدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب با توجه به قضاوت حرفه‌ای، روش‌های جایگزین اجرا نخواهد شد. در واقع اگر حسابرس به این نتیجه برسد که دریافت تائیدیه مثبت برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، ضروری است، در این صورت روش‌های حسابرسی جایگزین، شواهد حسابرسی مورد نیاز حسابرس را فراهم نخواهد کرد. اگر حسابرس چنین تائیدیه‌ای را به دست نیاورد باید آثار این محدودیت را بر حسابرسی و اظهارنظر حسابرس تعیین کند.^۱

^۱ طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل

دریافت پاسخ تأییدیه

نحوه وصول تأییدیه به حسابرس مستقل بسیار حائز اهمیت می‌باشد و بایستی به صورت مستقیم به وی ارائه شود. هرگونه تحریفی در تأییدیه در وهله اول می‌تواند با توجه به عدم ارسال مستقیم آن به حسابرس مستقل واقع گردد. مطابقت تأییدیه دریافتی با شواهد حسابرسی کسب شده از درون سازمان تطبیق تأییدیه نامیده می‌شود که با توجه به انواع تأییدیه در خصوص این تطبیق روش‌های مختلفی قابل اجراست که به شرح این فصل توضیح داده خواهد شد. اهم اقدامات کلی جهت رسیدگی به تأییدیه‌ها به شرح زیر می‌باشد:

شرکت مورد رسیدگی

موضوع: چک‌لیست تأییدیه‌ها

دامنه مورد رسیدگی: سال مالی منتهی... به یا دوره مالی منتهی به...

شرح رسیدگی	عطف به کاربرگ	امضاء رسیدگی‌کننده و تاریخ	امضای سرپرست و تاریخ
۱- صورت‌های خلاصه‌ای از اقلام و یا افراد انتخاب شده جهت ارسال تأییدیه در مورد هریک از سرفصل‌های ذیل تهیه نمائید. صورت‌های مذکور میبایست شامل نام، آدرس، مانده در تاریخ مورد نظر (باستثناء حساب‌های بانکی)، شماره و تاریخ تأییدیه ارسالی، تاریخ دریافت پاسخ مربوط و مبالغ تأیید شده باشد.			
۲- شماره تأییدیه و تاریخ ارسال آن را در صورت خلاصه فوق درج نمائید.			
۳- پس از دریافت پاسخ تأییدیه، تاریخ دریافت و مبلغ تأیید شده را در صورت خلاصه قید نمائید.			
۴- در صورت وجود اختلاف مبلغ آن را مشخص نموده و دلائل مربوطه و نتیجه پیگیری‌های انجام شده را در صورت خلاصه قید نمائید.			
۵- پس از انجام حدود نیمی از عملیات حسابرسی، کلیه صورت خلاصه‌های فوق را بررسی نموده و در صورتی که پاسخ برخی از تأییدیه‌ها دریافت نشده باشد، علل مربوطه را مورد رسیدگی قرار دهید.			
۶- لیستی از پاسخ‌های دریافت نشده تهیه و جهت پیگیری در اختیار مشتری قرار دهید و در صورت لزوم نامه‌ای نیز جهت پیگیری ارسال نمائید.			
۷- پس از انجام کلیه عملیات حسابرسی، مجدداً صورت‌های خلاصه فوق را رسیدگی نموده، صورتی از پاسخ‌های دریافت نشده، شامل شماره و تاریخ نامه اولیه و نامه پیگیری تهیه نموده و جهت پیگیری نهائی در اختیار مشتری قرار دهید.			
۸- بلافاصله قبل از تنظیم "نکات قابل توجه"، در صد مبلغ و تعداد تأییدیه‌های ارسالی نسبت به کل سرفصل‌های مربوط به تأییدیه‌های ارسالی و همچنین درصد مبلغ و تعداد پاسخ‌های دریافتی نسبت به کل تأییدیه‌های ارسالی را محاسبه و در کاربرگ-های مربوط قید نموده و نتایج حاصله را در "نکات قابل توجه" درج نمائید.			
۹- امکان استفاده از سایر روش‌های حسابرسی در خصوص اثبات مانده‌هایی که پاسخ تأییدیه دریافت نشده است را بررسی نموده و نتیجه را در صورت خلاصه درج نمائید.			

تهیه‌کننده: ..	بررسی‌کننده: ..
تاریخ و امضاء: ..	تاریخ و امضاء: ..

این چک‌لیست بایستی برای هر یک از موضوعات تأییدخواهی تکمیل شود یا این که به صورت کلی، تمام کاربرگ‌های مربوط به تأییدیه‌های مختلف درخواستی و ارسالی در آن جمع بندی گردد.

اقلام یا اشخاص انتخاب شده جهت ارسال تأییدیه

نحوه انتخاب اقلام جهت ارسال تأییدیه برای سرفصل‌های مختلف مالی به شرح زیر است:

سرفصل حساب	مبنای انتخاب
سرمایه‌گذاری‌ها	کلیه حساب‌ها
حساب‌های بانکی	کلیه حساب‌ها
موجودی‌های نقد و تنخواه‌گردان	کلیه حساب‌ها
تسهیلات دریافتی	کلیه حساب‌ها
تسهیلات پرداختی	-
بدهکاران تجاری	-
وام و مساعده کارکنان	-
سایر بدهکاران	-
بستانکاران تجاری	-
سایر بستانکاران	-
صندوق‌های قرض الحسنه	کلیه حساب‌ها
تأییدیه مشاور حقوقی	کلیه مشاورین حقوقی
کالای امانی نزد اشخاص ثالث	کلیه اقلام
وضعیت مالیاتی	کلیه سنوات
معاملات خارجی	-
پیمانکار	کلیه پیمانکاران
کارفرما	کلیه کارفرمایان
اشخاص وابسته	کلیه موارد
موضوعات خاص	طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس

کاربرگ صورت خلاصه اقلام یا اشخاص انتخاب شده جهت ارسال تأییدیه به شرح زیر است:

شرکت: نمونه (سهامی عام) تاریخ تهیه: ..

موضوع: کاربرگ انتخاب تأییدیه‌های .. تهیه‌کننده: ..

برای سال مالی منتهی به... بررسی‌کننده: ..

D-۱

کد تفصیلی	نوع تأییدیه	نام شرکت	آدرس	شماره تأییدیه ارسالی	تاریخ تأییدیه ارسالی	تاریخ دریافت پاسخ مربوط

عطف به کاربرگ رسیدگی به تأییدیه

نتیجه‌گیری:

رسیدگی به تائیدیه‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی و پرداختنی

کاربرگ رسیدگی به تائیدیه‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی و پرداختنی را می‌توان بر اساس مانده‌های نهایی شده طبق تراز تهیه نمود، اما با توجه به وجود ثبت‌های اصلاحات پیشنهادی و تعدیلات طبقه‌بندی در مرحله رسیدگی ممکن است مبالغ مشخص شده در تراز آزمایشی (کاربرگ شما) با اقلام مشخص شده در صورت‌های مالی مطابقت نداشته باشد. تطبیق این دو مانده با بررسی تعدیلات طبقه‌بندی و صدور اسناد اصلاحات پیشنهادی پذیرفته شده و تنظیم کاربرگ تهیه صورت‌های مالی محقق خواهد شد، اما در آن صورت هم کاربرگ تهیه شده نیازمند تعدیل و بازنگری است، لذا به منظور جلوگیری از دوباره‌کاری‌ها از ابتدا مانده اقلام مندرج در صورت‌های مالی را در کاربرگ درج می‌نمائیم.

اگر تائیدیه‌های شرکت‌های گروه یا اشخاص وابسته را مورد حسابرسی قرار می‌دهید، با توجه به اهمیت موضوع بهتر است به عنوان یک روش جایگزین علاوه بر مطابقت و کنترل تائیدیه دریافتی از شرکت مربوطه، در صورت دسترسی به صورت‌های مالی وی، مانده حساب‌های شرکت مورد رسیدگی را در صورت‌های مالی آن شرکت مورد بررسی و مطابقت قرار دهید. در بسیاری از موارد مشاهده شده است که در شرکت‌های گروه با توجه به هماهنگی و مراودات تجاری موجود طرفین اقدام به تکمیل تائیدیه بر اساس اطلاعات درخواستی واحد مورد رسیدگی نمی‌نمایند، اما مانده واقعی مندرج در دفاتر (که همان مانده استخراج شده از صورت‌های مالی است) با چنین اقلامی مطابقت ندارد. چنین تائیدیه‌هایی می‌توانند از مصادیق تائیدیه‌های غیر قابل اتکا که در این کتاب در بخش‌های مختلف در خصوص آن توضیح داده شده است. البته این موضوع با این فرض است که کلیه موارد با اهمیت در دفاتر شرکت مقابل به گونه مناسبی افشا شده باشد. برای کسب اطلاعات بیش‌تر از سطح افشا و تعدیلات طبقه‌بندی و اصلاحات پیشنهادی در تهیه صورت‌های مالی می‌توانید به کتاب افشا در صورت‌های مالی و تجدیدارائه آن از همین نویسندگان مراجعه نمایید.

همچنین ممکن است یک شخص چندین حساب در سرفصل‌های مختلف داشته باشد، که جمع‌بندی و لحاظ نمودن همه اقلام مندرج در ترازاها مهم است. گاهی اوقات مشاهده شده است که به دلیل نقص سیستم کدینگ حساب‌ها یک قلم (فرد یا شرکت) کدهای تفصیلی متفاوتی را داراست. مانده حسابی که بایستی تطبیق داده شود، حاصل در نظر گرفتن کلیه این کدها بایستی باشد.

گاهی اوقات مشاهده می‌گردد که مانده حساب در تائیدیه با مانده حساب در تراز شرکت بسیار متفاوت است. در این میان بایستی توجه نمود که مانده حساب در صورت‌های مالی بایستی ملاک مقایسه با تائیدیه‌ها قرار گیرد و تعیین مانده حساب طبق تراز حساب‌ها از آن‌جا که ممکن است شرایط تعدیلات طبقه‌بندی و تهاتر مناسب حساب‌ها که در کتاب افشا در صورت‌های مالی و تجدیدارائه آن از همین نویسندگان به تفصیل ارائه شده است، در خصوص مانده حساب‌ها طبق تراز رعایت نشده باشد. از طرف دیگر ادعاهای مدیریت همان چیزی است که در صورت‌های مالی قید شده است و تطبیق بین دفاتر مالی (تراز حساب‌ها) و صورت‌های مالی یکی دیگر از روش‌های حسابرسی است که بایستی فارغ از وجود یا عدم وجود تائیدیه‌ای با چنین خصوصیت اجرا شود.

اما آیا تطبیق مانده حساب در تائیدیه کفایت می‌کند؟ پرواضح است که خیر. چرا که ممکن است شواهد دیگر در خصوص سایر حساب‌ها یا سایر شرایط قرارداد یا هر چیز دیگری وجود داشته باشد که بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و بالتبع بر گزارش حسابرسان مستقل تاثیر بگذارد.

رسیدگی به تائیدیه‌های شرکت‌های گروه و اشخاص وابسته مشابه رسیدگی به سایر شرکت‌هاست. در حالی که بایستی از سایر روش‌های حسابرسی برای غنا بخشیدن به رسیدگی‌های این حوزه استفاده نمود. برای مثال استخراج اطلاعات مالی مندرج در صورت‌های مالی شرکت‌های گروه و تطبیق آن با تائیدیه‌ها که منجر به تعیین قابلیت اتکا به تائیدیه می‌تواند باشد. همچنین تکمیل چک‌لیست معاملات با اشخاص وابسته و بررسی افشای معاملات با اشخاص وابسته بر اساس الزامات قانونی از نکات حایز اهمیت است که نباید از نظر دور داشت.

تهاتر، مبالغ ارزی و تاثیر آن در تائیدیه‌ها موضوع مهمی است که به خصوص در زمینه تائیدیه‌های حساب‌های دریافتی و پرداختی باید بدان پردازیم:

در خصوص نحوه تهاتر صحیح اقلام صورت‌های مالی به وضوح در کتاب افشا در صورت‌های مالی و تجدید ارائه آن از همین نویسندگان شرح داده شده است؛ نکته‌ای که در این خصوص در این کتاب بایستی خاطر نشان کرد، **کسب شواهدی حاکی از تهاتر نادرست برخی از اقلام** (برای مثال کسب شواهدی در خصوص تهاتر پیش-دریافت و حساب‌های دریافتی دو قرارداد غیر مشابه) یا **شواهدی حاکی از عدم تهاتر دو حساب قابل تهاتر** می‌باشد.

بایستی در این خصوص خاطر نشان کرد که نوع مانده ذکر شده در تائیدیه نیز از نظر طبقه‌بندی در حساب بسیار حائز اهمیت است. برای مثال اگر شرکتی مبلغی را به عنوان پیش‌پرداخت اعلام نماید، ممکن است بر حسب شرایط توافق شده شرکت مورد رسیدگی ملزم به ارائه کالا در قالب یک پیش‌دریافت غیر پولی باشد و لحاظ این قلم در حساب-های پرداختی درست نیست. به خصوص اگر این سرفصل ارزی باشد، آثار و پیامدهای متفاوتی را به همراه خواهد داشت. البته در خصوص این موضوع باید موضوع فعالیت دو طرف تائیدیه نیز در نظر گرفته شود. چرا که عملیاتی که موضوع فعالیت یک شرکت است، برای شرکت دیگر در سرفصل دیگری منعکس خواهد شد. برای مثال در یک شرکت پیمانکاری ساخت املاک، ساخت ساختمان عملیات تجاری محسوب می‌شود و طلب از این بابت در حساب‌های دریافتی تجاری منعکس می‌شود، در حالی که برای شرکت طرف این قرارداد که موضوع فعالیت وی تولید تایر است، بدهی مربوطه در سایر حساب‌های پرداختی منعکس می‌گردد.

در خصوص مبالغ ارزی در هر نوع تائیدیه‌ای با توجه به این که ممکن است نحوه عمل دو شرکت (یا دو طرف تائیدیه) در خصوص نرخ تسعیر ارز و با در نظر گرفتن به ارز در دسترس هر کدام متفاوت باشد، **ضرورت تطبیق اقلام (مانده‌ها یا معاملات) ارزی** باید بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد. در برخی از شرکت‌ها مشاهده شده که به دلیل آثار تسعیر ارز اقلام ریالی دو حساب مغایرتی چندانی نداشته اما با توجه به نگهداری حساب ارزی و اخذ تائیدیه ارزی، مغایرت‌های عمده‌ای در حساب‌های طرفین مشاهده شده است.

شرکت: نمونه (سهامی عام)

تاریخ تهیه:...

D-۵

موضوع: رسیدگی به تأییدیه‌های حساب‌ها و اسناد دریافتنی و پرداختنی

تهیه کننده:...

برای سال مالی منتهی به...

بررسی کننده:...

کد تفصیلی	نام شرکت	مانده مطابق صورت‌های مالی								مانده	عطف به تأییدیه	مانده مطابق تأییدیه				مغایرت	مبلغ اثبات شده از طریق آزمون‌های جایگزین		مغایرت توجیه نشده
		حساب‌های دریافتنی تجاری	اسناد دریافتنی تجاری	سپرد و پیش- پرداخت‌ها	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	سپرده‌ها و پیش- دریافت‌ها	اسناد پرداختنی	سایر حساب‌های پرداختنی	حساب‌های پرداختنی تجاری			طلب	بدهی	نوع	مانده طبق تأییدیه		ارائه استناد و مدارک مثبت پشتوانه	یا پرداخت در دوره مالی بعد	
		۶۱	۷	۹	۱۰	۲۲	۱۷	۱۸	۱۷			طبق دفاتر	طبق دفاتر	طبق دفاتر	طبق دفاتر				
	الف									بد				واصل شده					
	ب									بس				واصل شده					
	ج									بد				واصل نشده					
	جمع تأییدیه ارسال شده										جمع تأییدیه واصله								**
	مانده کل طبق صورت‌های مالی	*	*	*	*	*	*	*	*		جمع تأییدیه ارسال شده ^۲	*	*						
	درصد تأییدیه ارسال شده به مانده صورت- های مالی ^۱	%	%	%	%	%	%	%	%		درصد تأییدیه واصله به تأییدیه ارسال شده	%	%						

^۱ شماره یادداشت صورت‌های مالی^۲ این رقم با توجه به مانده نهایی قابل درج است اما بهتر است بر اساس مانده هر یک از اقلام و به شرح کاربرگ صفحه بعد درج می‌شود.

شرکت: نمونه (سهامی عام)

تاریخ تهیه:

موضوع: کاربرد رسیدگی به تأییدیه‌های ارسال شده (تعدادی و ریالی) حساب‌ها و اسناد دریافتنی و پرداختنی

D-۶

تهیه کننده:

برای سال مالی منتهی به...

بررسی کننده:

تأییدیه‌ها									عطف	نام شرکت	
توضیحات	حساب‌های پرداختنی تجاری	سایر حساب‌های پرداختنی	اسناد پرداختنی	سپرده‌ها و پیش دریافت‌ها	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	سپرد و پیش پرداخت‌ها	اسناد دریافتنی تجاری	حساب‌های دریافتنی تجاری			
	۱۷	۱۸	۱۷	۲۲	۱۰	۹	۷	۶ ^۲			
									D-۵	جمع تأییدیه واصله	تعدادی
	*	*	*	*	*	*	*	*	D-۵	جمع تأییدیه ارسال شده	
	%	%	%	%	%	%	%	%		درصد تأییدیه واصله به تأییدیه ارسال شده ^۳	
									D-۵	جمع تأییدیه واصله	ریالی
	*	*	*	*	*	*	*	*	D-۵	جمع تأییدیه ارسال شده	
	%	%	%	%	%	%	%	%		درصد تأییدیه واصله به تأییدیه ارسال شده ^۱	

^۱ نحوه محاسبه درصد تأییدیه ارسال شده به مانده صورت‌های مالی به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{درصد تأییدیه ارسال شده به مانده صورت‌های مالی} = \frac{\text{جمع تأییدیه ارسال شده}}{\text{مانده طبق صورت‌های مالی}}$$

^۲ شماره یادداشت صورت‌های مالی^۳ نحوه محاسبه درصد تأییدیه واصله به تأییدیه ارسال شده به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{درصد تأییدیه واصله به تأییدیه ارسال شده} = \frac{\text{تعداد تأییدیه واصل شده}}{\text{تعداد تأییدیه ارسال شده}}$$

نتیجه‌گیری:

D-۷

شرکت: نمونه (سهامی عام)

موضوع: نتیجه‌گیری تأییدیه‌های حساب‌ها و اسناد دریافتی و پرداختی

برای سال مالی منتهی به...

تاریخ تهیه:

تهیه‌کننده:

بررسی‌کننده:

وضعیت تأییدیه	شرح	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد پرداختی	تأییدیه مانده‌های صفر	جمع
اصل شده	خالص تأییدیه های اصل شده	مبلغ	مبلغ	مبلغ	
	مغایرت مساعد قبل از آزمون جایگزین	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	مغایرت توجیه شده	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	مغایرت مساعد نهایی	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	مغایرت نامساعد قبل از آزمون جایگزین	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	مغایرت توجیه شده	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	مغایرت نامساعد نهایی	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	جمع مغایرت توجیه نشده	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
	اصل نشده	تأییدیه های اصل نشده	مبلغ	تعداد	

** جمع کل مبالغ مغایرت توجیه نشده بایستی با مبلغ مشخص شده در کاربرگ قبلی مطابقت داشته باشند.

نتیجه‌گیری:

^۱ نحوه محاسبه درصد تأییدیه ارسال شده به مانده صورت‌های مالی به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{درصد تأییدیه واصله به تأییدیه ارسال شده} = \frac{\text{جمع تأییدیه واصل شده}}{\text{جمع تأییدیه ارسال شده}}$$

رسیدگی به تأییدیه‌های بانکی

جهت رسیدگی به تأییدیه‌های بانکی، بایستی کلیه بندهای مندرج در تأییدیه که توسط بانک بدان پاسخ داده شده است، مورد بررسی قرار گرفته و بر اطلاعات مندرج توسط بانک مربوطه در هر مورد با سایر شواهد کسب شده حسابرسی تطبیق داده شود. از این رو ممکن است برای رسیدگی به تأییدیه‌های بانکی از کاربرگ‌های متفاوتی استفاده شود.

از جمله مواردی که در تأییدیه بانکی باید به صورت خاص مورد رسیدگی قرار گیرد، تسهیلات مالی دریافتی، سپرده‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، محدودیت‌های اعمال شده در هر یک از حساب‌های بانکی و وثایق و ضمانت‌نامه‌های در عهده شرکت و نحوه برخورد با هر یک از این موارد می‌باشد.

شرکت: نمونه (سهامی عام)

D-۸

موضوع: رسیدگی به تأییدیه‌های بانکی - بررسی مانده بانک و امضاهاى مجاز

برای سال مالی منتهی به...

تاریخ تهیه:...

تهیه کننده:...

بررسی کننده:...

کد حساب	شرح حساب	نوع حساب	نوع ارز	شماره حساب	عطف به تأییدیه	بررسی کل اطلاعات درج شده در تأییدیه	مانده طبق دفاتر در تاریخ ترازنامه		مانده طبق صورتحساب بانک در تاریخ ترازنامه		مانده طبق تأییدیه بانک در تاریخ ترازنامه		مغایرت		دلایل مغایرت	عطف به صورت مغایرت بانک	کنترل‌های حسابرسی			
							ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	کم-تر	بیش-تر			۱	۲	۳	۴

شرح کنترل‌های حسابرسی:

- ۱ کنترل مطابقت امضاهاى مجاز هر حساب و صاحبان امضا طبق آخرین روزنامه رسمی
- ۲ کنترل مطابقت مانده حساب در تأییدیه بانکی و مانده طبق صورتحساب (آخرین صورت مغایرت بانکی)
- ۳ کنترل وثایق و ضمانت نامه‌ها و وجود هر گونه بدهی احتمالی برای شرکت مورد رسیدگی (از نظر ثبت در دفاتر و افشا)
- ۴ کنترل درج حساب بانکی در تأییدیه مدیران

[illegible]

شرکت: نمونه (سهامی عام)

D-۹ موضوع: رسیدگی به تسهیلات طبق تأییدیه‌های بانکی

تاریخ تهیه:...

تهیه کننده:...

بررسی کننده:...

برای سال مالی منتهی به...

کد حساب	شرح	نوع تسهیلات	نوع ارز	شماره قرارداد	بانک	عطف به تأییدیه	مانده تسهیلات طبق دفاتر در تاریخ ترازنامه		مانده تسهیلات طبق بانک در تاریخ ترازنامه		مغایرت ارزی		مغایرت ریالی		دلایل مغایرت	عطف به گردش تسهیلات (کاربرک رسیدگی به تسهیلات)	کنترل‌های حسابرسی			
							ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	کم‌تر	بیش‌تر	کم‌تر	بیش‌تر			۱	۲	۳	۴

شرح کنترل‌های حسابرسی:

- ۱ کنترل مطابقت تسهیلات دریافتی ثبت شده در دفاتر و تسهیلات اعلام شده در تأییدیه بانکی
- ۲ کنترل تسعیر طبق نرخ ارز مناسب (نرخ تسویه)
- ۳ کنترل رعایت شرایط قراردادهای تسهیلات بانکی طبق اعلام بانک
- ۴ کنترل ثبت کارمزد، جرایم و سود تضمین شده طبق تأییدیه بانک

رسیدگی به تسهیلات دریافتی یا (پرداختی) از (به) اشخاص و شرکت‌ها

رسیدگی به تسهیلات دریافتی یا (پرداختی) از (به) اشخاص و شرکت‌ها پس از اطمینان از قابلیت اتکای تأییدیه واصل شده از طریق تکمیل کاربرگ صفحه بعد قابل اجرا می‌باشد.

شرکت: نمونه (سهامی عام)

D-۱۰

موضوع: رسیدگی به تسهیلات دریافتی از (پرداختی به) شرکت‌ها و اشخاص طبق تأییدیه‌ها

تاریخ تهیه:...

تهیه کننده:...

بررسی کننده:...

برای سال مالی منتهی به...

کد حساب	شرح	نوع تسهیلات	نوع ارز	شماره قرارداد	باز ک	عطف به تأییدیه	مانده تسهیلات طبق دفاتر در تاریخ ترازنامه		مانده تسهیلات طبق تأییدیه بانک در تاریخ ترازنامه		مغایرت ارزی		مغایرت ریالی		دلایل مغایرت	عطف به گردش تسهیلات (کاربرگ رسیدگی به تسهیلات)	کنترل‌های حسابرسی			
							ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	کم‌تر	بیش‌تر	کم‌تر	بیش‌تر			۱	۲	۳	۴

شرح کنترل‌های حسابرسی:

- ۱ کنترل مطابقت تسهیلات دریافتی ثبت شده در دفاتر و تسهیلات اعلام شده در تأییدیه بانکی
- ۲ کنترل تسعیر طبق نرخ ارز مناسب (نرخ تسویه)
- ۳ کنترل رعایت شرایط قراردادهای تسهیلات بانکی طبق اعلام بانک
- ۴ کنترل ثبت کارمزد، جرایم و سود تضمین شده طبق تأییدیه بانک



رسیدگی به تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها

پس از وصول تائیدیه سرمایه‌گذاری و اطمینان از این که تائیدیه واسله قابل اتکا می‌باشد، به منظور رسیدگی به آن بایستی اقدامات زیر انجام پذیرد:

برای رسیدگی به تائیدیه‌های سرمایه‌گذاری، ضمن این که بایستی متن کلیه تائیدیه‌های از بابت وجود اطلاعات جدید مورد بررسی قرار گیرد، از فرمت کاربرد مندرج در صفحه بعد می‌توان استفاده کرد. بایستی توجه نمود که اقلامی چون تعداد اوراق بهادار، هر گونه محدودیت در اوراق بهادار و علت آن، سود شناسایی شده و سود محقق شده از بابت اوراق بهادار و تعداد سهام جایزه (سود سهمی) یا افزایش سرمایه از محل مطالبات و سایر اطلاعات اضافی بایستی در رسیدگی به تائیدیه‌ها مورد نظر قرار گیرند. همچنین در صورت وجود هرگونه مغایرت بین تائیدیه و اطلاعات ارائه شده توسط شرکت بایست علل مربوطه شناسایی شوند. تهیه کاربرد تائیدیه‌ها که به تائیدیه‌های واسله و کاربرد رسیدگی به سرمایه‌گذاری‌ها به گونه‌ای مناسب عطف متقابل داشته باشد، به شرح فرمت رسیدگی به تائیدیه سرمایه‌گذاری‌ها به شرح جدول بعد بایستی در رسیدگی‌ها مد نظر قرار گیرد.

بهترین نوع تائیدیه سرمایه‌گذاری در شرکت‌های بورسی و فرابورسی تائیدیه دریافتی از شرکت سپرده‌گذاری وجوه و اوراق بهادار که در آن ضمن وجود صورت ریز معاملات شرکت جهت کسب اطمینان از کامل بودن کلیه معاملات انجام شده در این حیطه، آخرین وضعیت سهام و سایر اوراق بهادار شرکت مورد رسیدگی در شرکت‌های بورسی و فرابورسی را نیز تعیین می‌کند. البته برخی از حساب‌رسان به جای اخذ تائیدیه از شرکت سپرده‌گذاری وجوه و اوراق بهادار در خصوص تائیدیه‌های اوراق بهادار مرتبط شرکت‌های سرمایه‌پذیر بورسی و فرابورسی اقدام به اخذ تائیدیه از کارگزاری طرف قرارداد می‌نمایند؛ اگرچه این روش در خصوص اطمینان از کامل بودن اطلاعات معاملات انجام شده با آن کارگزاری خاص موثر است، اما در واقع در حوزه تائیدیه‌های شرکت‌های بورسی و فرابورسی کامل نیست، چرا که ممکن است شرکت از چندین کارگزاری خرید و فروش سهام و سایر اوراق بهادار داشته باشد و اطلاعات کلیه کارگزاری‌ها را در اختیار حساب‌رسان مستقل قرار ندهد. در خصوص اوراق بهادار مرتبط با سایر شرکت‌ها که در بازار بورس اوراق بهادار یا فرابورس پذیرفته نشده‌اند، مانند شرکت‌های خارجی، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های با مسئولیت محدود و .. بایستی از تائیدیه خاص آن شرکت‌ها استفاده نمود.

رسیدگی به تائیدیه‌های پیمانکاران و کارفرمایان

پس از وصول تائیدیه سرمایه‌گذاری و اطمینان از این که تائیدیه واسله قابل اتکا می‌باشد، به منظور رسیدگی به آن بایستی اقدامات زیر انجام پذیرد:

برای رسیدگی به تائیدیه‌های پیمانکاران و کارفرمایان، ضمن این که بایستی متن کلیه تائیدیه‌های از بابت وجود اطلاعات جدید مورد بررسی قرار گیرد، از فرمت کاربرگ مندرج در صفحه بعد می‌توان استفاده کرد. توجه داشته باشید که تائیدیه پیمانکاران و کارفرمایان بایستی بر اساس هر قرارداد تکمیل گردد.

سایر اطلاعات و مطالبات و یا هر گونه اختلاف موجود با پیمانکار یا کارفرما حسنب مورد بر اساس ماهیت قابل بررسی می‌باشد.

D-۱۲

شرکت: نمونه (سهامی عام)
موضوع: رسیدگی به تأییدیه‌های پیمانکاران
برای سال مالی منتهی به...

تاریخ تهیه:....
تهیه کننده:....
بررسی کننده:....

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رسیدگی به تائیدیه‌های کالای امانی

برای درک و رسیدگی به تائیدیه‌های اقلام امانی علت امانی بودن کالا یا دارایی ثابت بسیار حایز اهمیت می‌باشد. برای روش شدن موضوع دو مطلب زیر را که ارتباط مستقیمی با تائیدیه ندارد مطالعه کنید.

مطلب اول: برای موجودی کالای امانی دیگران نزد ما چه ثبتي صادر می‌شود؟ برای پاسخ

بدین سوال باید بررسی کنیم که مالکیت موجودی کالای امانی دیگران نزد ما به چه صورت است که این موضوع دو بعد دارد. ابتدا تعریفی از مالکیت کالا داشته باشیم، نقطه مالکیت یعنی نقطه انتقال مزایا و مخاطرات کالا

بعد اول: موجودی کالای امانی صرفاً در محلی متعلق به شرکت (انبار، فروشگاه و...) نگهداری می‌شود و مالکیت منتقل نشده چرا که مزایای مواد و کالای مربوطه منتقل نشده است که در این صورت در دفاتر به عنوان موجودی کالا ثبت نمی‌گردد و تنها در حساب‌های انتظامی کنترلی جهت کنترل آماری آن‌ها ثبت صادر خواهد شد.

$$\begin{array}{l} \text{حساب‌های انتظامی کنترلی - کالای امانی دیگران نزد ما} \\ \times \\ \text{طرف حساب‌های انتظامی کنترلی} \\ \times \end{array}$$

این ثبت بر اساس تعداد کالای مربوطه یا یک مشخصه دیگر ثبت می‌شود و تنها جنبه آماری دارد.

بعد دوم: موجودی کالای امانی بر اساس نیت دیگر اخذ شده و نه صرفاً نگهداری در انبار و... برای مثال شرکت برای اجرای تولید خود نیاز به نوع خاصی از مواد دارد که به آن دسترسی ندارد. به همین دلیل از یکی از شرکت‌های هم گروه که فعالیت مشابهی نیز دارد، مقداری موجودی مواد مربوطه را دریافت کرده و در تولید استفاده می‌کند تا زمانی که مواد مربوطه را تهیه کرده و به شرکت مذکور بدهد. در این حالت مالکیت موجودی کالای امانی منتقل شده و از دو جهت باید مورد بررسی قرار گیرد. یکی این که در حساب‌های انتظامی بالا از نظر مقداری ثبت شود تا اقدامات کنترلی آن به راحتی انجام شود. از طرف دیگر باید با توجه به مصرف مواد و لحاظ شدن آن در عوامل تولید و بهای تمام شده کالاهای تولید شده ثبت دیگری نیز باید صادر شود که نشان‌دهنده شناسایی کالای امانی دیگران نزد ما در حساب‌ها می‌باشد.

$$\begin{array}{l} \text{موجودی کالا - کالای امانی دیگران نزد ما} \\ \times \\ \text{حساب‌های پرداختنی - شخص مربوطه} \\ \times \end{array}$$

برای تسویه مواد و کالای امانی یا شرکت مواد و کالای مربوطه را در همان دوره گزارشگری خریداری کرده و به شرکت امانت‌دهنده واگذار می‌کند که در این حالت ثبت خرید کالا مانند ثبت‌های معمول صادر می‌شود و ثبت صادر شده بالا نیز برگشت می‌شود. در صورتی که مبلغ خریداری شده موجودی کالا متفاوت از بهای صدور ثبت مابه‌التفاوت آن در بهای تمام شده اعمال می‌شود.

چون کالای امانی دیگران نزد ما در بهای تمام شده تولید منظور شده و کالای خریداری شده به شرکت امانت‌دهنده عودت داده شده، به میزان بهای ثبت بالا از موجودی کالا در مقابل حساب‌های پرداختنی خارج می‌شود و در صورت تغییر بهای خرید در مقایسه با بهای ثبت بالا مابه‌التفاوت در بهای تمام شده تولید اعمال می‌شود.

از طرفی ممکن است که شرکت امانت دهنده توافق کند که مبلغی را جهت کالای امانی دریافت کند، که از این رو حساب‌های پرداختی در ازای وجه پرداخت شده تا میزان مانده کاهش می‌یابد و کالای امانی دیگران نزد ما نیز در بهای تمام شده تولید لحاظ می‌شود. در صورت پرداخت مبلغ بیش‌تری از مانده (یعنی همان ثبت بالا) مابه‌التفاوت با در نظر گرفتن اهمیت در بهای تمام شده تولید منظور خواهد شد. با توجه به این مراتب اگر در شرکتی به این موضوع برخورد نمایید گزارش خود را چگونه تعدیل می‌نمایید؟

بستگی به شرایط شرکت دارد. به هر حال کالایی که به صورت امانی وارد شده است، در صورتی که در یک دوره مالی مصرف شود و در دوره مالی بعد کالای جدید مربوطه خریداری و به شرکت امانت دهنده ارائه شود، ممکن است با تفاوت نرخ خریداری شود. تفاوت نرخ مربوطه جزئی از بهای تمام شده کالاهای ساخته شده قبلی است. پس در این حالت اگر اثر با اهمیتی وجود داشت، بایستی از تعدیلات سنواتی استفاده کنیم اما اگر اثر آن جزئی بود در هزینه‌های همان دوره اعمال شود. (دقت کنید در هزینه‌ها نه بهای تمام شده)

به هر حال شرکتی که کالای امانی‌ای را دریافت می‌کند، به جز مرادوات تجاری گروه عموماً علت خاصی برای امانی گرفتن کالا دارد. برای مثال نبود امکان خرید یا... در این حالت مهم است که با در نظر گرفتن همه جوانب اگر قرار است کالای امانی را عیناً به صورت جنسی به امانت‌دهنده برگرداند، بهتر است بعد از مصرف کالا هزینه‌های مربوط به خرید کالای جایگزین را محاسبه کرده و در صورت نیاز طبق استاندارد ۴ حسابداری ذخایر و بدهی‌های احتمالی، ذخیره لازم را در حساب‌ها منظور نماید تا بهای تمام شده به درستی محاسبه شود.

اگر اندازه‌گیری‌ها دقیق باشد، حتی اگر انحراف نرخ در دوره بعد وجود داشته باشد می‌تواند به دو صورت باشد: اگر انحراف نرخ کم اهمیت است که در هزینه‌های همان دوره (دوره خریداری کالا) منظور می‌شود. اگر انحراف نرخ با اهمیت است که بایستی ریشه‌یابی صورت گیرد.

ممکن است کالای امانی مصرف شده ماه‌ها بعد از مصرف خریداری شده باشد که در آن صورت آیا به نظر شما این افزایش نرخ باز باید در بهای تمام شده کالای قبلی منظور می‌شد؟ یا این که قصور مدیریت است و به نوعی مثل جرایم بایستی با آن برخورد کرد؟ یا این که خارج از اختیار مدیریت بوده است؟

فرض کنید شرکت الف ورق‌هایی را به صورت امانی از شرکت ب می‌گیرد و با دستگاه‌های پرس برای شرکت ب قطعه تولید می‌نماید. عبارتی تولید کارمزدی انجام می‌داد. شرکت الف خود نیز یکی از تولیدکنندگان قطعه است بدین صورت که ورق را از شرکت فولاد خریداری می‌کند و بعد از پرس قطعه را به شرکت‌های طرف قرارداد و یا سایر شرکت‌ها می‌فروشد.

شرکت الف در مواردی که با کمبود ورق مواجه می‌شود ورق‌های امانی شرکت ب را برای تولیدات خود مصرف می‌نماید و بعد از دریافت ورق (مشابه) از شرکت فولاد ورق‌ها را برای تولیدات شرکت ب استفاده می‌کند. این امر باعث این می‌شود که گردش کالای شرکت با خریدهای آن مطابقت نداشته باشد.

فارغ از مباحث مالیاتی این بحث چون بهای تمام شده شرکت به درستی محاسبه شده بود. علت این امر هم آن بود که شرکت الف به میزان ورق‌هایی که در تولیدات خود مصرف نموده بود، به نرخ روز ورق حساب‌های پرداختی به شرکت ب ایجاد نموده بود! ولی اگر مقداری از کالای امانی مصرف شده قرار باشد در سنوات بعد جایگزین گردد. باید این رویداد را در نظر گرفت که آیا شرکت در تهیه ورق دارای محدودیت است یا خیر؟ و یا اگر بخواهد بخرد می‌تواند با همان نرخ تهیه کند یا خیر؟

این امر که شرکت الف بخواهد با شرکت ب به صورت نقدی تسویه کند بعید به نظر می‌رسد. به احتمال بسیار زیاد شرکت ب می‌گوید من ۱۰۰۰ تن ورق ارسال نمودم و همان ۱۰۰۰ تن ورق را درخواست نمایم. با توجه به لحاظ نرخ روز کالاها در بهای تمام شده، بهای تمام شده به درستی محاسبه شده است. قطعاً وجود محدودیت یا تغییرات قیمت با اهمیتی می‌تواند اثر مالی داشته باشد و این که شرکت نتواند کالاها را با نرخ سال قبل تامین کند بحث دیگری است. در صورت وجود محدودیت باید عوامل آن و خسارات وارده در خصوص عدم امکان ارائه کالای امانی بررسی شود. از طرفی تغییرات با اهمیت نرخ با توجه به این که به نرخ روز در حساب‌های پرداختی ثبت شده است و با فرض عدم محدودیت خرید، در همان سال وقوع اثر مالی دارد و اثر مالی آن به سال‌های قبل تسری نمی‌یابد.

در این نوشتار در خصوص ابعاد مختلف هزینه‌های کالای امانی صحبت کردیم حال سوالی که در این خصوص به وجود می‌آید این است که در صورتی که بعد از گذر زمان انحراف نرخ شدیدی نسبت به نرخ خرید کالای امانی وجود داشته باشد، این انحراف نرخ چگونه در گردش مقداری و ریالی کالا درج می‌گردد؟؟ اگر بدانیم که قیمت کالا افزایش یافته و ما متعهد به خرید کالا با قیمت بالاتری هستیم آیا روش دیگری جز شناسایی هزینه و به طرفیت آن ذخیره پیشنهاد می‌کنید؟

مطلب دوم: نحوه برخورد با دارایی ثابت امانی ما نزد دیگران چیست؟ ثبت‌های حسابداری آن چیست؟

آیا مثالی از آن در شرکتی سراغ دارید؟

✦ شرکت‌ها به دلایل متعدد ممکن است دارایی ثابت امانی نزد دیگران داشته باشند. گاهی شرکت دارایی‌های کنار گذاشته خود را در انبار شرکت دیگری نگهداری می‌کند. این موضوع به خصوص در شرکت‌های یک گروه مشاهده می‌شود. از این بابت فقط در صورت‌های مالی دارایی-های ثابت امانی نزد دیگران و امانی بودن آن‌ها افشا می‌شود. از نظر ثبت‌های حسابداری تفاوتی با زمانی که دارایی نزد شرکت باشد ندارد.

✦ گاهی شرکت‌ها دارایی‌های ثابت خود را به منظور کسب درآمد عملیاتی موضوع فعالیت شرکت یا تسهیل در اجرای موضوع فعالیت شرکت به دیگران به صورت امانی می‌سپارند. برای مثال می‌توان دستگاه‌های POS مربوط به بانک‌ها را نام برد که به صورت امانی به منظور انجام فعالیت بانکی به مشتریان سپرده می‌شود. در این حالت علاوه بر افزایش امانی بودن دارایی‌های ثابت هزینه استهلاک آن محاسبه شده و در هزینه‌های عملیاتی شرکت درج می‌شود. از نظر مالیاتی نیز این هزینه قابل قبول می‌باشد.

گاهی شرکت‌ها دارایی‌های ثابت خود را به منظور مرادوات تجاری به شرکت دیگری به امانت می‌سپارند که عموماً این موضوع در شرکت‌های یک گروه رخ می‌دهد. در این حالت دارایی‌های ثابت مربوطه بایستی مستهلک بشود، چون عملاً منافع اقتصادی دارایی در حال استفاده شدن می‌باشد اما هزینه استهلاک آن بایستی در هزینه‌های غیرعملیاتی درج شود. چون منافع اقتصادی آن در خصوص عملیات شرکت نبوده است. از نظر مالیاتی توافقی در خصوص قابل قبول یا غیر قابل قبول بودن این هزینه وجود ندارد.

با توجه به مثال‌ها و نکات ارائه شده در خصوص اقلام امانی متوجه اهمیت و تفاوت علل امانی بودن این اقلام شدیم. قطعاً نوع اقلام امانی بر تائیدیه و اطلاعاتی که بایستی دریافت گردد، تاثیر خواهد گذاشت. پس از وصول تائیدیه سرمایه‌گذاری و اطمینان از این که تائیدیه واصله قابل اتکا می‌باشد، به منظور رسیدگی به آن بایستی اقدامات زیر انجام پذیرد:

برای رسیدگی به تائیدیه‌های پیمانکاران و کارفرمایان، ضمن این که بایستی متن کلیه تائیدیه‌های از بابت وجود اطلاعات جدید مورد بررسی قرار گیرد، از فرمت کاربرگ مندرج در صفحه بعد می‌توان استفاده کرد. توجه داشته باشید که تائیدیه پیمانکاران و کارفرمایان بایستی بر اساس هر نوع کالا تکمیل گردد. منظور از مبلغ در کالای امانی دیگران نزد ما معادل بهای تمام شده کالا برای آن شرکت یا ارزش روز کالا برای آن شرکت می‌باشد. در کالای امانی ما نزد دیگران منظور از مبلغ بهای روز کالا می‌باشد.

توجه داشته باشید تائیدیه کالای امانی دیگران نزد ما، تائیدیه‌ای است که مغفول مانده و برخی از حسابرسان صرفاً به جداسازی کالا در حین شمارش انبارگردانی بسنده می‌کنند. این در حالی است که کالای نزد انبار شرکت، ممکن است متعلق به خود شرکت بوده و ماهیت امانی نداشته باشد. ممکن است از این فرمت تائیدیه برای دارایی ثابت امانی نیز استفاده نمود.

شرکت: نمونه (سهامی عام)

D-۱۲ موضوع: رسیدگی به تأییدیه‌های کالای امانی

برای سال مالی منتهی به...

تاریخ تهیه:....

تهیه کننده:....

بررسی کننده:....

اطلاعات اعلام شده توسط شرکت یا طبق دفاتر		اطلاعات طبق تأییدیه		مغایرت	
کالای امانی	عطف به تأییدیه	کالای امانی ما	کالای امانی دیگران	کالای امانی ما نزد دیگران	کالای امانی دیگران نزد ما
واحد اندازه‌گیری	واحد اندازه‌گیری	واحد اندازه‌گیری	واحد اندازه‌گیری	واحد اندازه‌گیری	واحد اندازه‌گیری
تعداد (مقدار)	تعداد (مقدار)	تعداد (مقدار)	تعداد (مقدار)	تعداد (مقدار)	تعداد (مقدار)
مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ	مبلغ
مانده طلب یا بدهی از این بابت	مانده طلب یا بدهی از این بابت	مانده طلب یا بدهی از این بابت	مانده طلب یا بدهی از این بابت	مانده طلب یا بدهی از این بابت	مانده طلب یا بدهی از این بابت
وضعیت فعلی کالا	وضعیت فعلی کالا	وضعیت فعلی کالا	وضعیت فعلی کالا	وضعیت فعلی کالا	وضعیت فعلی کالا
توضیحات	توضیحات	توضیحات	توضیحات	توضیحات	توضیحات

رسیدگی به تأییدیه‌های خاص

همان‌طور که فرمت درخواست تأییدیه‌های خاص متفاوت و بر اساس موضوع مورد رسیدگی می‌باشد، از این رو بررسی و رسیدگی به آن‌ها نیز خاص و بسیار وابسته به موضوع مورد رسیدگی و اطلاعات درخواست شده از این بابت و غالباً به صورت کیفی است. از این رو فرمت استاندارد و نمونه‌ای در این خصوص وجود ندارد. موضوعی که باید در این زمینه بدان پرداخت، به شرح زیر است:

- ۱- بررسی کلیه شواهد در خصوص موضوع مورد رسیدگی در واحد مورد رسیدگی،
- ۲- تعیین ابهامات یا سوالاتی که حسابرس در خصوص موضوع دارد یا مواردی که نیاز به تأیید توسط اشخاص ذیصلاح برون‌سازمانی دارد،
- ۳- تهیه فرمت درخواست تأییدیه متناسب با موضوع به گونه‌ای که پاسخگوی کلیه ابهامات مندرج در بند قبل یا موید کلیه اطلاعات درخواستی در حیطه موضوع باشد.
- ۴- ارسال تأییدیه و به مراتب پیگیری وصول آن
- ۵- بررسی پاسخ تأییدیه یا تبعات ناشی از عدم وصول آن
- ۶- مطابقت اطلاعات مندرج در تأییدیه واصله با اطلاعات و شواهد در واحد مورد رسیدگی

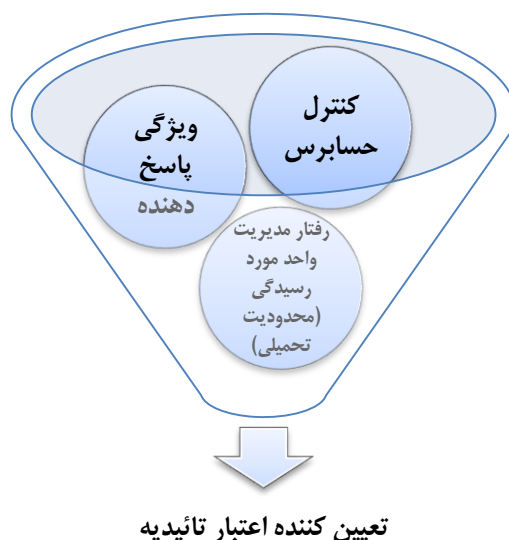
تأیید حساب‌های انتظامی

غالباً اقلام مربوط به حساب‌های انتظامی در قالب موضوعات مختلف مرتبط با قرارداد یا کالای امانی یا .. تغییر می‌کنند. از این رو، اگرچه مرجع مشخصی برای کسب تأیید و حصول اطمینان از کامل بودن کلیه مواردی که بایست از طریق تأییدیه اخذ می‌شد، برای حساب‌های انتظامی وجود ندارد، اما از طریق تأییدیه‌های مختلف شامل تأییدیه بانک، تأییدیه حساب‌های دریافتی و حساب‌های پرداختی، تأییدیه کالای امانی، تأییدیه تسهیلات مالی، تأییدیه پیمانکاران یا کارفرمایان و ... می‌توان نسبت به وجود اقلام وثیقه اطلاعات کسب نمود. همچنین در سایر روش‌های تأییدخواهی با توجه به این که اطلاعات مربوطه از جامعه آماری شرکت انتخاب می‌شوند، در صورت وجود تبانی یا عدم ثبت کلیه مبادلات مربوط به یک شرکت از طریق تأییدخواهی به تنها قابل کشف نبوده و مستلزم اجرای روش‌های متفاوت حسابرسی است.

دریافت پاسخ‌های قابل اتکا و بدون مغایرت

عوامل مؤثر بر قابلیت اعتماد تأییدیه‌ها شامل موارد زیر است:

- ا. کنترل‌هایی که حسابرس در مورد درخواست‌های تأییدیه و پاسخ‌های دریافتی اعمال می‌کند.
- ب. ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان.
- ج. هرگونه محدودیت موجود در پاسخ‌ها یا تحمیل شده توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی.



چنانچه حسابرس عواملی را شناسایی کند که منجر به ایجاد تردیدهایی درباره قابلیت اعتماد تائیدیه‌های دریافتی می‌شود باید شواهد حسابرسی لازم برای برطرف کردن این تردیدها را کسب کند.^۱

رسیدگی به تائیدیه‌های قابل اتکا و بدون مغایرت بر اساس روش‌های تعیین شده در بالا، اجرا شده و ضمن مستندسازی کافی در خصوص تائیدیه‌ها بایستی قابلیت دفاع از درخواست‌های انجام شده متکی به شواهد و مدارک وجود داشته باشد.

دریافت پاسخ‌های غیرقابل اتکا

حتی اگر شواهد حسابرسی از منابع برون سازمانی کسب شود، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که قابلیت اعتماد آن شواهد را تحت تأثیر قرار دهد.^۲ همه پاسخ‌های دریافتی در معرض مداخله شخص ثالث، دستکاری یا تقلب قرار دارند. این خطرها، صرف‌نظر از این که پاسخ‌ها به شکل کاغذی، الکترونیکی یا طرق دیگر دریافت شود، وجود دارد. عواملی که ممکن است نسبت به قابلیت اعتماد پاسخ‌های دریافتی تردید ایجاد کنند، عبارتند از:

- ◀ پاسخ‌ها به‌طور غیر مستقیم توسط حسابرس دریافت شده باشد، یا
- ◀ این‌گونه به نظر آید که پاسخ توسط مخاطب مورد نظر ارائه نشده است.

البته گاهی اوقات حتی در صورت دریافت مستقیم تائیدیه توسط حسابرس این مشکل وجود دارد که تائیدکننده با واحد مورد رسیدگی تبانی کرده باشد یا گاهی اوقات از نظر رجحان محتوا بر شکل حتی یک شخصیت تجاری محسوب شوند.

قابلیت اعتماد پاسخ‌های دریافتی از طریق وسایل الکترونیکی مانند دورنگار یا پست الکترونیکی، در معرض خطر است زیرا اثبات اصالت و صلاحیت پاسخ‌دهنده و کشف دستکاری پاسخ‌ها ممکن است مشکل باشد. چنانچه فرایند مورد استفاده توسط حسابرس و مخاطب تائیدیه بتواند محیط امنی را برای پاسخ‌های دریافتی به صورت الکترونیکی ایجاد کند ممکن است این خطرها کاهش یابد. اگر حسابرس قانع شود که چنین فرایندی ایمن است و به درستی کنترل می‌شود، قابلیت اعتماد این پاسخ‌ها افزایش می‌یابد. فرایند الکترونیکی کسب تائیدیه می‌تواند شامل تکنیک‌های گوناگونی برای تائید هویت فرستنده اطلاعات باشد (برای مثال، با استفاده از رمزگذاری، امضاهای دیجیتالی و روش‌هایی برای تائید اعتبار تارنما که عموماً مستلزم اصلاحات ساختاری در نحوه دریافت تائیدیه‌ها می‌باشد).

^۱ بند ۱۰ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۲ بند ۹ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

اگر مخاطب تائیدیه از شخص ثالثی برای هماهنگی و تهیه پاسخ به درخواست تائیدیه استفاده کند، حسابرس ممکن است روش‌هایی را برای برخورد با خطرهای زیر اجرا کند:

- ▲ احتمال ارائه پاسخ توسط اشخاص غیرمرتبط،
- ▲ احتمال آنکه پاسخ دهنده دارای اختیارات لازم برای پاسخ نباشد، و
- ▲ احتمال انتقال نادرست اطلاعات.

حسابرس ملزم است در مورد تعدیل یا افزودن روش‌هایی برای برطرف کردن تردید نسبت به قابلیت اعتماد اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی، تصمیم‌گیری کند.^۱ حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که برای اثبات منبع و محتوای تائیدیه، با مخاطب تائیدیه تماس بگیرد. برای مثال، زمانی که مخاطب تائیدیه از طریق پست الکترونیکی پاسخ می‌دهد، حسابرس ممکن است از طریق تماس تلفنی با مخاطب تائیدیه، از ارسال پاسخ توسط وی مطمئن شود. زمانی که پاسخ به صورت غیرمستقیم توسط حسابرس دریافت شده باشد (برای مثال، به دلیل اینکه مخاطب تائیدیه پاسخ را به اشتباه، به نشانی واحد تجاری ارسال کرده است نه به نشانی حسابرس)، حسابرس ممکن است از مخاطب تائیدیه بخواهد پاسخ را به صورت کتبی و مستقیم برای وی ارسال کند.

پاسخ شفاهی به یک درخواست تائیدیه به خودی خود در قالب تعریف تائیدیه برون‌سازمانی قرار نمی‌گیرد زیرا یک پاسخ کتبی مستقیم به حسابرس نیست. حسابرس ممکن است در صورت دریافت پاسخ شفاهی به یک درخواست تائیدیه، با توجه به شرایط، از مخاطب تائیدیه بخواهد، پاسخ را به صورت کتبی و مستقیم برای وی ارسال کند. اگر چنین پاسخی (کتبی و مستقیم) دریافت نشود، حسابرس با اجرای روش‌های جایگزین،^۲ برای پشتیبانی از پاسخ شفاهی دریافتی، شواهد حسابرسی دیگری را کسب می‌کند.

مخاطب تائیدیه ممکن است محدودیت‌هایی را برای استفاده از تائیدیه مطرح کند. چنین محدودیت‌هایی لزوماً قابلیت اعتماد تائیدیه را به عنوان شواهد حسابرسی مخدوش نمی‌کند.

به هر حال، اگر حسابرس به این نتیجه برسد که تائیدیه‌های دریافتی، قابل اعتماد نیست، باید آثار آن را بر ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت (از جمله خطر تقلب) و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان سایر روش‌های حسابرسی مربوط، ارزیابی کند.^۳

چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که پاسخ دریافتی قابل اعتماد نیست، ممکن است نیاز باشد، در ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح ادعا تجدید نظر کند و متعاقب آن روش‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده را تعدیل نماید.^۴ برای مثال، یک پاسخ غیر قابل اعتماد ممکن است بیانگر وجود خطر تقلب باشد که مستلزم ارزیابی است.^۵

^۱ بند ۱۲ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

^۲ بند ۱۲ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون‌سازمانی

^۳ بند ۱۱ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون‌سازمانی

^۴ طبق بند ۱۱۹ استاندارد حسابرسی ۳۱۵ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت

^۵ طبق بند ۳۰ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی

دوره اعتبار تائیدیه نیز بسیار حائز اهمیت است. گاهی اوقات در خصوص موضوعی در سنوات قبل تائیدیه‌ای به دست حسابررس می‌رسد که پس از گذشت چند سال ممکن است هنوز اعتبار داشته باشد، مگر این که شواهد جدیدی در خصوص آن واصل شود. بایستی توجه داشت از چنین تائیدیه‌هایی تنها بایستی در صورت کسب اطلاعات جدید یا اطلاعاتی مغایر با اطلاعات واحد مورد رسیدگی استفاده نمود؛ ضمن این که باید برای حسابررس محرز شده باشد که این اطلاعات تغییر نداشته است. به عنوان مثال می‌تواند تائیدیه شرکت الف مبنی بر این که در پایان سال ۱۳۸۳ مانده حساب آن صفر است، واصل می‌شود. این در حالی است که مانده حساب شرکت الف در دفاتر شرکت مورد رسیدگی ۲۰,۰۰۰ میلیون ریال است. این موضوع در گزارش حسابررسی سال ۱۳۸۳ درج می‌شود. مانده این حساب در سال ۱۳۸۷ نیز همان مبلغ می‌باشد. از این رو در گزارش حسابررسی سال ۱۳۸۷ با توجه به ماهیت موضوع و از اعتبار نیفتادن آن و عدم تغییر مانده حساب می‌توان اذعان داشت که مانده ۲۰,۰۰۰ میلیون ریالی مورد سوال واقع بوده و به عنوان یک محدودیت آثار مالی ناشی از تطبیق حساب‌های فیمابین دو شرکت امکان‌پذیر نیست. در چنین حالتی اگر تائیدیه جدیدی واصل نشود، با توجه به اطلاعات تائیدیه سنوات قبل می‌توان موضع شرکت مقابل را دانست؛ مگر این که اطلاعات جدید واصل گردد. قطعاً وصول اطلاعات جدید منوط به توافقات فیمابین دو شرکت و حل و فصل مغایرت‌ها می‌باشد.

پاسخ‌های نشان‌دهنده مغایرت

مغایرت پاسخ نشان‌دهنده وجود اختلاف بین اطلاعات درخواست شده برای تائید یا اطلاعات موجود در سوابق واحد تجاری با اطلاعات ارائه شده توسط مخاطب تائیدیه است. حسابررس باید مغایرت‌ها را برای تعیین اینکه آیا آن‌ها نشان دهنده تحریف هستند یا خیر، بررسی کند.^۱

مغایرت‌های حاصل از تائیدیه‌ها می‌تواند نشان‌دهنده وجود تحریف‌های بالفعل یا بالقوه در صورت‌های مالی باشد. زمانی که تحریف شناسایی می‌شود، حسابررس طبق استاندارد ۲۴۰ ملزم به ارزیابی این موضوع است که آیا آن تحریف، نشانه تقلب است یا خیر.^۲ مغایرت‌ها می‌تواند مبنایی برای تعیین کیفیت پاسخ‌های دریافتی از مخاطبان مشابه یا حساب‌های مشابه باشد. مغایرت‌ها همچنین ممکن است نشان‌دهنده وجود نارسایی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی واحد تجاری باشد.

برخی مغایرت‌ها نشان‌دهنده تحریف نیست. برای مثال، حسابررس ممکن است به این نتیجه برسد که وجود مغایرت در تائیدیه‌ها، ناشی از تفاوت مقاطع زمانی، تفاوت مبانی اندازه‌گیری یا اشتباهات انسانی در روش‌های کسب تائیدیه برون‌سازمانی است. همچنین گاهی اوقات مغایرت می‌تواند ناشی از عدم ثبت برخی از رویدادها یا اشتباهات انسانی توسط تائیدکننده باشد.

موضوعی که در این خصوص باید بدان توجه بسیار نمود این است که ممکن است علاوه بر مغایرت‌های موجود که نشان‌دهنده تحریف نیستند، مغایرت‌های دیگری نیز وجود داشته باشد. غالباً شرکت مورد رسیدگی در صدد آن است که کلیه مغایرت‌ها را منطقی و معقول جلوه دهد و تمامی آن را موکول به اختلافات زمانی یا عدم ثبت توسط شرکت مقابل نماید. در این میان یک حسابررس هوشمند منابع کافی برای تشخیص این که مغایرت دقیقاً چه منشأ و دلایلی دارد، ایجاد می‌نماید.

^۱ بند ۱۴ استاندارد حسابرسی ۵۰۵ تائیدیه‌های برون سازمانی

^۲ طبق بند ۴۲ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابررس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابررسی صورت‌های مالی

چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که فرایند تائیدخواهی و روش‌های جایگزین، شواهد حسابرسی مناسب و کافی را درمورد یک ادعا فراهم نکرده است باید روش‌های بیشتری را برای کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی اجرا کند. حسابرس برای نتیجه‌گیری، موارد زیر را ارزیابی می‌کند:

- الف - قابلیت اعتماد تائیدیه‌ها و روش‌های جایگزین.
- ب - ماهیت هر گونه مغایرت، شامل آثار کمی و کیفی آن.
- پ - شواهد فراهم شده از طریق روش‌های جایگزین.^۱

حسابرس بر مبنای این ارزیابی، نیاز به روش‌های حسابرسی بیشتر را برای کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی تعیین می‌کند. حسابرس همچنین، دلایل و فراوانی مغایرت‌های گزارش شده توسط پاسخ‌دهندگان را مورد توجه قرار می‌دهد. مغایرت ممکن است نشان‌دهنده تحریف در سوابق حسابداری واحد مورد رسیدگی باشد که در این حالت، حسابرس دلایل تحریف را تعیین و اهمیت اثر آن را بر صورت‌های مالی، ارزیابی می‌کند. چنانچه مغایرت نشانه یک تحریف باشد، حسابرس ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی لازم را برای فراهم کردن شواهد مورد نیاز، دوباره بررسی می‌کند.^۲

رسیدگی به صورت تطبیق

یکی از سوالات رایج در حیطه حسابرسی تائیدیه‌ها این است که آیا صورت تطبیق تهیه شده بین دو شرکت که به مهر و امضای هر دو رسیده باشد، می‌تواند به عنوان تائیدیه حساب‌های فی‌مابین محسوب شود یا خیر؟ در این خصوص بایستی ابتدا به تفاوت‌های موجود با رویه درخواست، ارسال و وصول تائیدیه و رویه تهیه صورت تطبیق اشاره شود. از آن‌جا که عموماً صورت تطبیق توسط شرکت تهیه می‌گردد، احتمال عدم اصالت آن بایستی مورد بررسی قرار گیرد.

در این نوشتار سعی بر آن نیست که ماهیت صورت تطبیق را به عنوان یک تائیدیه برون‌سازمانی به صورت کامل نقض کنیم، اما با توجه به رویه تهیه صورت تطبیق که درون شرکتی است و با رعایت نحوه ارسال و وصول تائیدیه، به مراتب تائیدیه شواهد متقاعدکننده‌تر و مورد اعتمادتری است و به صورت عام نمی‌توان از صورت تطبیق به عنوان تائیدیه استفاده نمود، مگر در شرایط خاص و با در نظر گرفتن برخی از مواردی که در این نوشتار بدان اشاره خواهد شد. ممکن است اطلاعاتی در تائیدیه درخواست شده باشد که در صورت تطبیق امکان ارائه آن وجود ندارد (برای مثال اطلاعات شرایط مورد توافق در قراردادها). عموماً صورت تطبیق با سلیقه شرکت‌ها و به صورت کلی تهیه می‌شود و حسابرس در صورت نیاز نمی‌تواند مواردی همچون بلندمدت یا کوتاه‌مدت بودن، نوع طبقه‌بندی حساب دریافتنی یا پرداختنی (برای مثال به عنوان پیش‌پرداخت یا حساب‌های دریافتنی) و... را نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد. ممکن است موارد ذکر شده اثرات با اهمیتی در نحوه برخورد با حساب داشته باشد. به خصوص موضوعاتی که در زمینه تهاتر در این فصل بیان شد، در این زمینه نمود پیدا می‌کند.

گاهی اوقات مشاهده شده است که تائیدیه واسله با صورت تطبیق تهیه شده مغایرت دارند. البته صورت تطبیق به خودی خود می‌تواند به عنوان یکی از شواهد کسب شده در خصوص اثبات یا رد ادعاهای مدیریت مورد بررسی و رسیدگی قرار بگیرد. همچنین در صورت احراز شرایط اجرای روش‌های جایگزین، رسیدگی به صورت تطبیق فی‌مابین می‌تواند به عنوان یکی از روش‌های جایگزین حسابرسی مدنظر قرار گیرد.

^۱ بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران

^۲ بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران

بررسی اقلام باز تائیدیه‌ها یا صورت تطبیق و تاثیر آن بر سایر رسیدگی‌های حسابرسی

برای رسیدگی به تائیدیه‌ها یا صورت تطبیق، بایستی به ماهیت مغایرت‌ها و اقلام باز توجه خاص داشت و آن‌ها را علت‌یابی کرده و مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. مواردی که بایستی در رسیدگی به اقلام باز مورد نظر قرار گیرد، شامل موارد زیر می‌باشد:

تاریخ وقوع اقلام باز. تاریخ اقلام باز منعکس‌کننده آثار یا پیامدهای آن است. اگر اقلام باز از سنوات قبل آمده

باشند، می‌تواند نمایانگر عدم توافق دو طرف بوده و میزان آن بایستی به صورت ناخالص مورد رسیدگی قرار گیرد. چرا که در نظر گرفتن آن قلم به صورت خالص در واقع نمی‌تواند اثرات نهایی آن قلم بر حساب‌ها را مشخص کند. بررسی مبلغ ناخالص نیز مستلزم ریشه‌یابی این قلم توسط شرکت مورد رسیدگی و ارائه اطلاعات مربوطه به حسابرس می‌باشد.

ماهیت اقلام باز. بررسی ماهیت اقلام باز به معنای ریشه‌یابی منشا و علل وجود چنین اقلامی و تمرکز بر جنس

آن (یعنی تخصیص در سرفصل مناسب از نظر مقاصد حسابداری) است. بررسی ابعاد مختلف آن از نظر مالیاتی، امکان اشتباه در ثبت حساب، فقدان دانش مالی و... بسیار حائز اهمیت می‌باشد. اگرچه پیش‌فرض بر این است که ماهیت اقلام باز عموماً ناشی از تغییرات در تاریخ ثبت می‌باشد، اما در مواردی مشاهده شده است که ثبت این اقلام در دفاتر یکی از طرفین ناشی از کاربرد نادرست یک استاندارد، اشتباهات انسانی، اشتباه در درک معامله و... نیز بوده است.

برای مثال یک شرکت خدماتی که بر مبنای خرید اقلام و تجهیزاتی برای شرکت مادر خود، درصدی به عنوان حق‌العمل دریافت می‌کند را در نظر بگیرید. این شرکت طی انعقاد قرارداد پیمانکاری ساخت ساختمان و تامین تجهیزات فنی و خدماتی شرکت مادر را بر عهده می‌گیرد. برای اجرای این قرارداد از دو شرکت پیمانکار فرعی دعوت به عمل آورده و پس از وصول صورت‌وضعیت‌های شرکت‌های مذکور و تائید آن، مبالغ این صورت‌وضعیت‌ها به علاوه درصدی به عنوان حق‌العمل به بدهکار پیش‌دریافت شرکت مادر منظور می‌گردد.

با توجه مدیر مالی مبنی بر این که تاکنون صورت وضعیت‌های ارسال تائید شده توسط شرکت مورد رسیدگی به تائید شرکت مادر نرسیده است و با توجه به همزمان شدن مقطع گزارشگری مالی این اقلام در حساب مذکور ثبت شده و به عنوان قلم باز در صورت تطبیق عنوان شده و به امضای طرفین رسیده است. این موضوع در حالی است که رویه عمل انجام شده ناشی از فقدان دانش مالی حسابداری مربوطه و عدم درک موقعیت بوده است.

در واقع آن‌چه که بایستی رخ می‌داده است به شرح زیر است:

این شرکت بایستی اقلام صورت‌وضعیت‌های شرکت‌های پیمانکاری دست دوم را در حساب پیمان‌های در جریان پیشرفت منظور نموده و بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمان‌های بلندمدت و با توجه به قرارداد منعقد و درصد پیشرفت کار در راستای شناسایی درآمد و بهای تمام شده اقدام نماید. همان‌طور که در مثال بالا مشاهده نمودید لزوماً امضا و مهر صورت تطبیق با اقلام باز نشان از درست بودن ادعای مدیریت در رابطه با موضوع مورد تائیدخواهی نیست.

آثار و پیامدهای اقلام باز. رسیدگی به آثار مالی و مالیاتی هر یک از اقلام باز می‌تواند منجر به کسب شواهدی در خصوص سایر موضوعات مورد رسیدگی حسابرسان علاوه بر موضوع مورد تائیدخواهی باشد. در خصوص بررسی آثار مالیاتی به مثال زیر دقت کنید:

با توجه به ارائه خلاصه معاملات فصلی (شامل کلیه خریدها و فروش‌ها) در مهلت مقرر شده توسط سازمان امور مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص آئین‌نامه تحریر دفاتر و تقدم و تاخر در ثبت، همچنین قانون مالیات ارزش افزوده در خصوص پذیرش اعتبار مالیات ارزش افزوده پرداختی، مشکلات ناشی از ماهیت اقلام باز یا تغییر در تاریخ ثبت اقلام می‌تواند پیامدهای سنگین مالیاتی برای هر دو شرکت داشته باشد. برای مثال در صورتی که اقلام باز مربوط به یک فاکتور صادره باشد، که در سال ۱۳۹۳ در دفاتر شرکت مقابل ثبت شده است، اما در دفاتر شرکت مورد رسیدگی ثبت نشده است، این قلم به عنوان اقلام باز شرکت مورد رسیدگی مشخص شده است. آثار و پیامدهای این رویداد به شرح زیر است:

✧ با توجه به عدم ثبت این فاکتور در دفاتر مالی مورد رسیدگی، ممکن است به استناد قانون مالیات‌های مستقیم رسیدگی به دفاتر شرکت به منظور تعیین مالیات عملکرد انجام نشده و تعیین مالیات عملکرد از طریق علی‌الراس صورت پذیرد.

✧ عدم ثبت رویداد در دفاتر مالی برابر است با عدم درج این رویداد در خلاصه معاملات فصلی که بین ۱٪ تا حداکثر ۱۰٪ مبلغ معامله جریمه در پی خواهد داشت. (اگرچه این موضوع ممکن است با توجیه ثبت در دوره یا سال بعد و صرف انرژی بسیار رفع گردد).

✧ با توجه به عدم ثبت مالیات ارزش افزوده در دفاتر، اعتبار مالیات ارزش افزوده که پرداخت نیز خواهد شد، با توجه به احراز وقوع رویداد توسط سازمان امور مالیاتی، در سال جاری (سال مالی مورد رسیدگی) تعلق نخواهد گرفت.

✧ حتی در صورت ثبت فاکتور در سال مالی آتی اعتبار مالیات ارزش افزوده که پرداخت نیز شده است، با توجه به احراز وقوع رویداد توسط سازمان امور مالیاتی در سال مالی قبل، در آن سال هم تعلق نخواهد گرفت. عدم ثبت این فاکتور با یک رقم کم اهمیت هم منجر به رد دفاتر و آثار مالیاتی خواهد بود که گزارش حسابرسان مستقل از این بابت حسب مورد تعدیل خواهد شد.

به طور کلی و بر اساس بحث‌های بالا اقلام باز به دو طبقه زیر قابل تفکیک هستند:

✓ اقلام باز شرکت یا شخص مقابل

مهم‌ترین موضوعی که در خصوص اقلام باز شرکت یا شخص مقابل بایستی مورد رسیدگی قرار گیرد، این است که آیا توافق و توجیه کافی در خصوص ثبت این اقلام انجام شده است. در برخی از موارد مشاهده شده است که اقلامی به عنوان اقلام باز با این توجیه که شرکت مقابل باید آن‌ها را در دفاتر خود ثبت نماید، معرفی می‌شوند و به علت عدم توجیه شرکت مقابل، توافقی در این راستا صورت نمی‌پذیرد و بعد از این که این اقلام به مدت طولانی در صورت تطبیق مشخص می‌شوند، با احراز عدم پذیرش شرکت مورد نظر یا ثبت مربوطه بایستی در سنوات بعد اصلاح شده و برگشت داده شود، یا در خصوص آن اقدام حقوقی شده است. نمونه‌ای از این اقلام به شرح زیر هستند:

☞ تخفیفات حجمی محرز شده بر اساس قرارداد که تاکنون شرکت مقابل آن را تائید و اعطا نکرده است.

☞ جرایم پیش‌بینی شده قابل مطالبه بر اساس قرارداد که تاکنون شرکت مقابل آن را تائید و اعطا نکرده است.

☞ معاملاتی انجام شده که بر اساس شواهد واحد مورد رسیدگی به وقوع پیوسته اما تاکنون توسط شرکت مقابل مورد تائید قرار نگرفته است (برای مثال ارسال کالا و تحویل کالا توسط نماینده شرکت مقابل، یا ارائه خدمات به شرکت مقابل که هنوز تائید آن انجام نشده است).

برای کشف چنین اقلامی بررسی شرایط قراردادهای، شواهدی مبنی بر توافقات فی‌مابین و بررسی صورت‌تطبیق‌های قبلی و سایر روش‌های انتخابی بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند موثر باشد.

✓ ارقام باز شرکت مورد رسیدگی

عموماً ارقام باز شرکت مورد رسیدگی نقطه مقابل ارقام باز شرکت تأییدکننده می‌باشد که پس از احراز شرایط و توافق در خصوص آن حتماً بایستی در دفاتر حسابداری شرکت مورد رسیدگی ثبت شده باشد. یعنی عدم ثبت آن و وجود ارقام باز نشان از وجود عدم توافق فی‌مابین دو شرکت می‌باشد که همان‌طور که گفته شد با توجه به ماهیت، تاریخ و پیامدهای مربوطه باید مورد رسیدگی قرار گیرد.

با توجه به مثال شرکت خدماتی در بالا که اگرچه بسیار دور از ذهن می‌نماید اما یک نمونه واقعی مشاهده شده توسط نویسنده بوده است، لزوماً وجود ارقام باز شرکت مقابل در صورت تطبیق نمایانگر درست بودن و احراز ادعاهای مدیریت در خصوص موضوع تأییدخواهی شده نیست و این امر مستلزم بررسی دقیق و موشکافانه حسابرسان می‌باشد. چرا که با توجه به امضا و مهر صورت تطبیق به عنوان ارقام باز مسئولیتی متوجه آن شرکت نخواهد بود. از این رو موضوع مهم‌تری که باید بعد از اخذ صورت تطبیق مورد رسیدگی قرار گیرد (فارغ از تبعات مالی و مالیاتی ناشی از تقدم و تاخر ثبت) اخذ صورتجلسه رفع مغایرت می‌باشد.

بهترین راه به منظور جلوگیری و رهایی از تبعات مالی و مالیاتی تطبیق حساب در شرکت‌های مختلف تهیه صورت تطبیق سه ماهه در زمانی قبل از مهلت مقرر شده برای ارسال خلاصه معاملات فصلی و ارزش افزوده و اخذ صورتجلسه رفع مغایرت که حاکی از ثبت یا تعیین تکلیف کلیه ارقام باز است (به خصوص در میان شرکت‌های یک گروه) می‌تواند بسیاری از این مسایل و پیامدها را در شرکت‌ها کم‌رنگ کند.

رسیدگی به تأییدیه به تاریخی غیر از تاریخ پایان دوره مالی

در مواردی که حسابرسان از تأییدخواهی در تاریخی پیش از تاریخ ترازنامه به منظور کسب شواهد برای پشتیبانی از یک ادعای مرتبط با صورت‌های مالی استفاده می‌کند، شواهد حسابرسان مناسب و کافی دال بر نبود تحریف با اهمیت در معاملات مربوط به آن ادعا را تا تاریخ تأییدخواهی، کسب می‌کند. در عمل، هنگامی که سطح خطرهای ذاتی و کنترل پایین‌تر از حد بالا برآورد شده است، حسابرسان ممکن است تصمیم بگیرد پیش از پایان دوره مالی تأییدخواهی کند. برای مثال، هنگامی که حسابرسان قرار است در مدت کوتاهی پس از تاریخ ترازنامه به پایان برسد. همانند کلیه کارهایی که پیش از پایان سال مالی انجام می‌شود، حسابرسان لزوم کسب شواهد حسابرسان بیشتر را درباره دوره باقیمانده، مورد توجه قرار می‌دهند.^۱ عموماً زمانی که خطر کنترل در سطح پائین یا متوسط باشد، امکان ارسال تأییدیه برای حساب‌های دریافتنی و پرداختنی به تاریخی غیر از تاریخ پایان دوره مالی مقدور است. در این میان بایستی توجه داشت که مانده حساب مربوطه در تاریخ مذکور درج شده است. از این رو اگر مانده در آن تاریخ با مانده حساب در تاریخ ترازنامه مطابقت نداشته باشد، ممکن است این امر ناشی از معاملات و رویدادها که بین حد فاصل دو تاریخ رخ داده‌اند باشند. به منظور تطبیق مانده حساب بایستی به دو روش عمل کرد:

اگر تاریخ تأییدیه قبل از تاریخ پایان دوره مالی باشد، بایستی کلیه رویدادهای کاهنده و افزایشنده حساب بین دو تاریخ اعمال شود.

آثار رویدادهای کاهنده حساب	آثار رویدادهای افزایشنده حساب	مانده حساب قبل از در	مانده حساب در
(که در حد فاصل دو تاریخ رخ داده است)	- (که در حد فاصل دو تاریخ رخ داده است)	+ تاریخ پایان صورت -	= تاریخ پایان دوره مالی

^۱ بر اساس استانداردهای حسابرسان ایران

اگر تاریخ تأییدیه بعد از تاریخ پایان دوره مالی باشد، بایستی کلیه رویدادهای کاهنده حساب بین دو تاریخ افزوده و کلیه رویدادهای افزایشنده حساب بین دو تاریخ حذف شود.

آثار رویدادهای کاهنده حساب	آثار رویدادهای افزایشنده حساب	مانده حساب بعد از در	مانده حساب در
(که در حد فاصل دو تاریخ رخ داده است)	(که در حد فاصل دو تاریخ رخ داده است)	تاریخ پایان صورت-های مالی	تاریخ پایان دوره مالی

عموماً تأییدخواهی در تاریخ پایان دوره مالی یا نهایتاً قبل از تاریخ پایان دوره مالی اتفاق می‌افتد. اما گاهی اوقات تأییدیه‌هایی به دست حسابرس می‌رسد که در تاریخ بعد از پایان دوره مالی تکمیل شده است. در چنین حالتی بایستی حسابرس هوشیارانه عمل کند، چرا که ممکن است مانده حساب در تاریخ پایان دوره مالی و مانده حساب در تاریخ تأییدیه علی‌رغم یکسان بودن ظاهری مبلغ، یکسان نباشد. برای مثال فرض کنید شرکتی که سال مالی آن منطبق بر سال شمسی است، فروش سال مالی بعد خود را که در فروردین ماه به وقوع پیوسته به مبلغ ۵,۰۰۰ میلیون ریال (که با اهمیت هم تلقی می‌شود)، در سال مورد رسیدگی ثبت نموده است و مانده حساب‌های دریافتی شرکت الف (طرف معامله) از این بابت در تاریخ ترانزنامه ۹,۵۰۰ میلیون ریال است. شرکت مزبور تأییدیه‌ای به تاریخ ۱۲ اردیبهشت و با مانده ۹,۵۰۰ میلیون ریال ارسال می‌کند و با توجه به این که فروش در حد فاصل تاریخ پایان دوره مالی و تاریخ تأییدیه رخ داده است و رویداد دیگر در این فاصله اتفاق نیافتاده، مانده حساب در نگاه اول بدون تغییر می‌باشد. اما اگر دقت کنیم، خواهیم دید که چرخه فروش و دریافت‌ها و موجودی کالا در این حالت قطعاً از نظر کنترل‌های داخلی ضعیف است. از این رو حتی در چنین مواردی نیز تنها در صورتی تأییدیه‌های واصله به تاریخ بعد از پایان دوره مالی قابل قبول خواهد بود که خطر کنترل در سطح پایان برآورد شود. در این میان قضاوت حرفه‌ای حسابرس از اهمیت به سزایی برخوردار است.



تأییدیه‌ها در بررسی اجمالی صورت‌های مالی

اصولاً تفاوت بین اصطلاح رسیدگی و بررسی در دامنه عملیات حسابرسی و نتایج آن به طور محسوس مشخص می‌گردد، که در جدول زیر قابل مشاهده است:

روشن	بررسی	رسیدگی
اطمینان	اطمینان محدود	اطمینان معقول
نوع روشن حسابرسی	عموماً پرس و جو	کلیه روش‌های حسابرسی
دامنه عملیات حسابرسی	کم‌تر	بیش‌تر

اگرچه اساساً بررسی اجمالی صورت‌های مالی حول محور کسب شناخت از صنعت و فعالیت شرکت و پرس‌وجو در جریان است، اما استفاده از روش تأییدخواهی نیز به عنوان یکی از روش‌های حسابرسی می‌تواند منجر به کسب شواهد حسابرسی و در نهایت نکات قابل توجه شود. اخذ تأییدیه در بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس **قضاوت حرفه‌ای** که مدیر یا سرپرست حسابرسی حین اجرای کار کسب می‌نماید، حسب ضرورت یا صلاحدید قابل درخواست است. البته اخذ تأییدیه مدیران در هر حسابرسی همان طور که در فصل تأییدیه مدیران نیز بر آن تاکید شده است، در بررسی اجمالی به عنوان یکی از روش‌های اصلی مورد استفاده^۱ نمود پیدا می‌کند. ارائه تأییدیه‌ای توسط مدیریت واحد مورد بررسی درباره اطلاعاتی که در ارتباط با بررسی اجمالی صورت‌های مالی که مورد بررسی اجمالی قرار می‌گیرد، به حسابرس در متن قرارداد بررسی اجمالی نیز درج خواهد شد.

بررسی اجمالی اطلاعات میان‌دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری معمولاً مستلزم آزمون سوابق حسابداری از طریق واری، مشاهده یا دریافت تأییدیه نمی‌باشد. روش‌های انجام بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای معمولاً به انجام پرس و جو، عمدتاً از مسئولین امور مالی و حسابداری، و بکارگیری روش‌های تحلیلی و سایر روش‌های بررسی اجمالی، محدود می‌شود، و مستلزم اثبات اطلاعات کسب شده درباره موضوعات عمده حسابداری مرتبط با اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای نیست. شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی، نتایج برآورد خطر در حسابرسی قبلی و ارزیابی حسابرس از سطح اهمیت مربوط به اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای بر ماهیت و میزان پرس و جوها، روش‌های تحلیلی و سایر روش‌های بررسی اجمالی، مؤثر است. از طرف دیگر بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای معمولاً مستلزم اثبات نتایج پرس و جو درباره دعوای حقوقی یا ادعاها نیست. از این رو، معمولاً درخواست تأییدیه از وکیل حقوقی واحد تجاری ضرورت ندارد. اما، چنانچه حسابرس به دلیل وجود دعوای حقوقی یا ادعاها نسبت به ارائه مطلوب اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای، از تمام جنبه‌های بااهمیت، براساس استانداردهای حسابداری، تردید کند و بر این باور باشد که امکان دارد وکیل حقوقی واحد تجاری اطلاعاتی در این باره داشته باشد، تماس مستقیم با وی ممکن است ضرورت یابد.^۲

نقش تأییدیه‌ها در حسابرسی مالیاتی

در حسابرسی مالیاتی یکی از مهم‌ترین اقداماتی که بایستی انجام شود، تعیین آثار مالیاتی مترتب بر شرکت ناشی از بندهای گزارش حسابرسی مالی است که در این میان توجه به اثرات تأییدیه‌های در گزارش حسابرسی مستقل که برخی از آن‌ها در فصل تأییدیه‌ها در گزارشات حسابرسی درج شده است، حایز اهمیت می‌باشد. از این رو آثار بندهای گزارش حسابرس مستقل مرتبط با تأییدیه‌ها بر حسابرسی مالیاتی و بر درآمد مشمول مالیات بایستی تعیین شده و در رسیدگی‌های مالیاتی لحاظ شود.

^۱ طبق بند ۲۰ استاندارد حسابرسی ۲۴۰۰ بررسی اجمالی صورت‌های مالی

^۲ طبق بندهای ۲۰ و ۲۴ استاندارد حسابرسی ۲۴۱۰ بررسی اجمالی اطلاعات میان‌دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری

همچنین در اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی می‌توان از روش تائیدخواهی استفاده نمود. تائیدیه‌های درخواستی در حسابرسی مالیاتی شامل تائیدیه ماشین‌های محاسب الکترونیکی و گمرک در حسابرسی مالیاتی است. البته با توجه به لزوم اظهارنظر در خصوص مالیات عملکرد، تکلیفی و حقوق در حسابرسی مالیاتی بر اساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و عدم پاسخگویی مراجع ذیصلاح در خصوص این دو تائیدیه ناشی از مجهز نبودن زیرساخت‌های لازم بابت این امر، حسابرسان مستقلی که به اجرای عملیات حسابرسی مالیاتی می‌پردازد، غالباً ناگزیر به عدم وصول تائیدیه مذکور در گزارش خود اشاره نموده و بر اساس شواهد موجود میزان درآمد مشمول مالیات هر حوزه را تعیین می‌نمایند.

آثار موارد مندرج در انواع تائیدیه برای مثال تعیین مصادیق عدم ثبت که منجر به رد دفاتر مالی خواهد شد (مانند تعیین بدهی ثبت نشده) بسیار با اهمیت است. به خصوص در شرایط کنونی که شرکت‌ها اقدام به ارسال خلاصه معاملات فصلی به صورت سه ماهه می‌نمایند. در این میان لزوم تهیه صورت‌تطبیق بین شرکت‌ها در فواصل زمانی سه ماهه بیش از پیش مشخص می‌شود، چرا که ضمن وجود جرایم مالیاتی برای ماده ۱۶۹ مکرر در خصوص عدم ارسال معامله، از این طریق معاملاتی که با تقدم و تاخر ثبت و شناسایی شده‌اند، به راحتی توسط سازمان امور مالیاتی قابل کشف و پیگیری خواهد بود.

افته‌ها

افته ۱۱. با دریافت تائیدیه‌ای که منجر به رفع یکی از بندهای گزارش نخواهد شد، بعد از تاریخ گزارش چه برخوردی خواهد شد و این موضوع چه اثری بر تاریخ گزارش حسابرسی دارد؟

افته ۱۲. با دریافت تائیدیه‌ای بعد از تاریخ گزارش چه برخوردی خواهد شد و این موضوع چه اثری بر تاریخ گزارش حسابرسی دارد؟ با مفروضات زیر:

- ❖ تاریخ دریافت تائیدیه قبل از انتشار صورت‌های مالی و بعد از گزارش حسابرسی باشد.
- ❖ تاریخ دریافت تائیدیه بعد از انتشار صورت‌های مالی باشد، اما آثار اقلام مندرج در تائیدیه از نظر مقاصد حسابرسی اساسی باشد.
- ❖ تاریخ دریافت تائیدیه بعد از انتشار صورت‌های مالی باشد، اما آثار اقلام مندرج در تائیدیه از نظر مقاصد حسابرسی با اهمیت باشد.
- ❖ تاریخ دریافت تائیدیه قبل از نهایی شدن و بعد از تاریخ اتمام رسیدگی‌ها باشد.

افته ۱۳. در صورتی که قبوض مالیات پرداختی از طرف کارفرمایان کفایت نداشته باشد، آیا اخذ تائیدیه از شرکت‌های کارفرما کفایت می‌کند؟ توضیح دهید.

افته ۱۴. آیا در شرایط کنونی می‌توان تائیدیه وضعیت مالیاتی را از سازمان امور مالیاتی اخذ نمود؟ توضیح دهید.

افته ۱۵. تائیدیه به عنوان روش شناخت بدهی ثبت نشده چگونه عمل می‌کند؟ توضیح دهید.

افته ۱۶. آیا استخراج اطلاعات از صورت‌های مالی طرف مقابل به عنوان سایر روش‌های رسیدگی می‌تواند به عنوان یک روش تائیدخواهی به شمار رود؟ برای این که از این روش استفاده شود چه شرایطی بایستی تعیین و لحاظ شود؟

افته ۱۷. در صورتی که حسابرِس بداند که تائیدیه به علت خطای انسانی تائیدکننده اشتباهاً تکمیل شده است، چه اقدامی بایستی انجام دهد؟ (برای مثال تصدی بانک مانده حساب روز را در تائیدیه‌ای مرتبط به تاریخ ترازنامه ۱۲/۲۹ درج نموده است).

افته ۱۸. چرا ۱۰۰٪ بانک‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها تائیدیه درخواست می‌شود؟ در صورت انتخاب نمونه‌ای این اقلام چه مخاطراتی ممکن است به وجود آید؟

افته ۱۹. آیا ارسال تائیدیه با استفاده از ایمیل سازمانی شرکت‌ها و وصول آن از همین طریق (ایمیل سازمانی تائیدکننده) در ایران مناسب است؟ مشکلات فرهنگی از این بابت را مورد بررسی قرار داده و در این خصوص اظهارنظر نمائید.

سوالات چهارگزینه‌ای

۳۷- تائیدخواهی برای اثبات کدام ادعای مدیریت سودمندی بیش‌تری دارد؟

- الف. کلیه ادعاهای مدیریت
- ب. وجود و تحقق و کامل بودن
- ج. ارزشیابی و تخصیص
- د. وجود و تحقق

۳۸- تائیدخواهی برای اثبات کدام ادعای مربوط به حساب‌های دریافتنی سودمندی بیش‌تری دارد؟

- الف. کامل بودن
- ب. وجود
- ج. ارزشیابی و تخصیص
- د. حقوق مالکانه

۳۹- حسابرِس زمانی که .. از سایر روش‌های حسابرسی برای تائید ادعای وجود حساب‌های دریافتنی استفاده می‌کند.

- الف. احتمال وثیقه بودن حساب‌های دریافتنی وجود داشته باشد.
- ب. نسبت به وصول حساب‌های دریافتنی تردید داشته باشد
- ج. پاسخ تائیدیه‌های مثبت دریافت نشود
- د. پاسخ تائیدیه‌های منفی دریافت نشود

۴۰- تعدادی از بدهکاران به تائیدیه‌های ارسالی نوبت دوم نیز پاسخ نداده‌اند. در چنین شرایطی کدام واکنش زیر مناسب‌تر است؟

- الف. حسابرِس مواردی را که تائیدیه آن واصل نشده به عنوان اشتباه فرض می‌کند
- ب. حسابرِس وجوه نقد دریافت شده پس از تاریخ ترازنامه یا مدارک فروش و ارسال کالا را مورد بررسی قرار می‌دهد.
- ج. حسابرِس آزمون کنترل‌های مرتبط با چرخه فروش و دریافت‌ها را افزایش می‌دهد.
- د. حسابرِس ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول بیش‌تری را در نظر می‌گیرد.

- ۴۱- علی‌رغم پیگیری‌های حسابرس پاسخ تائیدیه‌هایی که برای بار مجدد نیز به نشانی بدهکاران ارسال شده بود، دریافت نشده است. در این صورت حسابرس به احتمال زیاد کدام اقدام زیر را انجام خواهد داد؟
- الف. بررسی دریافت‌های نقدی در ماه آخر سال مالی
- ب. تشدید رسیدگی به کنترل‌های داخلی مربوط به چرخه فروش، درآمدها و دریافت‌ها
- ج. واریسی دقیق سوابق و مدارک حمل کالای فروخته شده
- د. افزایش سطح برآوردی خطر عدم کشف برای ادعای وجود

فصل پنجم

رسیدگی به تائیدیه مدیران

پیش گفتار

حسابرس در جریان رسیدگی‌های بایستی اظهارات مدیریت را مستندسازی نماید. حسابرس باید اظهارات مدیریت را از طریق ثبت خلاصه مذاکرات در کاربرگ‌های حسابرسی و دریافت تائیدیه‌های مدیران، مستند کند. تائیدیه، مدرک به‌مراتب بهتری نسبت به اظهارات شفاهی است و باید پس از ارائه نسخه امضا شده صورت‌های مالی، به شکل تائیدیه مدیران دریافت شود.^۱ در نتیجه حسابرس درباره برخی موضوعات به منظور تائید پاسخ‌های شفاهی مدیریت به پرس و جوها، تائیدیه کتبی از آنان دریافت می‌کند. برای مثال، در مواردی که **دسترسی به سایر شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره موضوعات با اهمیت، به‌طور معقول مورد انتظار نباشد یا دیگر شواهد کسب شده از کیفیت پایین‌تری برخوردار باشد**، حسابرس معمولاً تائیدیه کتبی از مدیریت دریافت می‌کند.^۲ از حسابرس نمی‌توان انتظار داشت که سابقه صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری را نادیده بگیرد. با این حال، اعتقاد به صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، نیاز حسابرس را به حفظ نگرش تردید حرفه‌ای مرتفع نمی‌کند یا اجازه نمی‌دهد که حسابرس هنگام کسب اطمینان معقول، با شواهد حسابرسی ناکافی و یا نامناسب متقاعد شود.^۳

در پاره‌ای موارد، حسابرس ممکن است بخواهد علاوه بر تائیدیه مدیران که از اعضای هیئت مدیره اخذ می‌شود، از سایر اعضای مدیریت واحد مورد رسیدگی نیز تائیدیه‌هایی درباره موضوعاتی خاص دریافت کند؛ برای مثال، حسابرس ممکن است بخواهد تائیدیه‌ای مبنی بر رعایت کامل استانداردهای بهداشتی در تولید محصولات، از مسئول آزمایشگاه واحد مورد رسیدگی دریافت کند.^۴

همان‌طور که می‌دانید حسابرس و صاحبکار باید درباره شرایط کار توافق کنند، از این رو موافقت مدیریت با ارائه تائیدیه کتبی به حسابرس در تأیید اظهارات شفاهی به عمل آمده در جریان بررسی اجمالی و همچنین، اطلاعات تلویحی موجود در سوابق واحد تجاری بایستی در قرارداد حسابرسی درج گردد.^۵ در حسابرسی صورت‌های مالی، تائیدیه‌هایی که حسابرس باید درباره اطلاعات ارائه شده در مورد حسابرسی، از مدیریت دریافت کند (تائیدیه مدیران) در متن قرارداد حسابرسی درج خواهد شد.^۶ علاوه بر اخذ تائیدیه مدیران در هر عملیات حسابرسی، در بررسی اجمالی نیز اخذ تائیدیه مدیران به عنوان یکی از روش‌های اصلی مورد استفاده^۷ نمود پیدا می‌کند.

^۱ بندهای ۱۰ و ۱۱ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تائیدیه مدیران

^۲ طبق بند ۳۴ استاندارد حسابرسی ۵۰۰ شواهد حسابرسی

^۳ طبق استاندارد حسابرسی ۲۰۰

^۴ بند ۱۴ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تائیدیه مدیران

^۵ طبق بندهای ۱۰ و ۱۱ استاندارد حسابرسی بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری

^۶ طبق بند ۵ استاندارد حسابرسی ۲۱۰ قرارداد حسابرسی

^۷ طبق بند ۲۰ استاندارد حسابرسی ۲۴۰۰ بررسی اجمالی صورت‌های مالی

ارائه تائیدیه‌ای توسط مدیریت واحد مورد بررسی درباره اطلاعاتی که در ارتباط با بررسی اجمالی صورت‌های مالی که مورد بررسی اجمالی قرار می‌گیرد، به حسابرس در متن قرارداد بررسی اجمالی نیز درج خواهد شد. همچنین در بررسی اجمالی اطلاعات میان‌دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری نیز به عنوان بخشی از بررسی اجمالی، تائیدیه‌ای کتبی از مدیریت درباره ادعاهای وی در اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای دریافت می‌کند؛ که این موضوع در قرارداد بررسی اجمالی درج خواهد شد.

موضوع و اجزای تائیدیه مدیران

حسابرس در هر حسابرسی باید تائیدیه‌ای مناسب از مدیران دریافت کند.^۱ فرمت این تائیدیه با توجه به نوع حسابرسی (مالی، مالیاتی، بررسی اجمالی و...) تغییر خواهد کرد. تائیدیه درخواستی از مدیران می‌تواند به موضوعاتی (شامل رعایت الزامات قانونی) محدود شود که به تنهایی یا در مجموع، از نظر حسابرس با اهمیت است. حسابرس ممکن است برداشت خود را از اهمیت برخی موضوعات به آگاهی مدیران برساند. مدیریت واحد مورد رسیدگی، در جریان حسابرسی و در پاسخ به پرسش‌های مشخص حسابرس و غیر آن، مطالبی را به حسابرس اظهار می‌کند. در مواردی که چنین مطالبی درباره موضوعاتی اظهار می‌شود که نسبت به صورت‌های مالی دارای اهمیت است، حسابرس باید اقدامات زیر را انجام دهد:

- ✧ مدارک مثبت مربوط را از منابع داخل یا خارج از واحد مورد رسیدگی بدست آورد.
- ✧ منطقی بودن موارد ارائه شده و تطابق آن را با سایر شواهد حسابرسی بدست آمده، شامل سایر اظهارات مدیریت، ارزیابی کند.
- ✧ میزان آگاهی و تسلط شخص ارائه‌کننده آن اظهارات را با توجه به موقعیت و رده سازمانی وی، ارزیابی کند.^۲

تائیدیه مدیران باید خطاب به حسابرس باشد، اطلاعات مشخصی ارائه دهد و به گونه‌ای مناسب تاریخ‌گذاری و امضا شود. تائیدیه مدیران نباید به تاریخی پس از تاریخ گزارش حسابرس تاریخ‌گذاری شود. در صورت دریافت تائیدیه مدیران به تاریخی پیش از تاریخ گزارش حسابرس، بدیهی است برخی مندرجات آن باید تا تاریخ گزارش حسابرس، بهنگام شود. در مواردی خاص، تائیدیه‌های جداگانه‌ای ممکن است درباره معاملات یا رویدادهای بخصوصی (چون عرضه اوراق بهادار به عموم)، پس از تاریخ گزارش حسابرس نیز دریافت شود. در صورتی که تائیدیه مدیران در جلسه هیات‌مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیات‌مدیره مناسب است. در غیر این صورت، تائیدیه مدیران توسط **اکثریت هیات‌مدیره** امضا می‌شود.^۳

در بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری حسابرس باید درباره موارد زیر از مدیریت، تائیدیه کتبی دریافت کند:

- ▲ پذیرش مسئولیت خود درباره طراحی و برقراری کنترل‌های داخلی برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه؛
- ▲ تهیه و ارائه اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای طبق استانداردهای حسابداری؛
- ▲ پذیرش اینکه، اثر تحریف‌های اصلاح نشده شناسایی شده توسط حسابرس در جریان بررسی اجمالی، به تنهایی و در مجموع، نسبت به اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای به عنوان یک مجموعه واحد، کم اهمیت است. خلاصه‌ای از این گونه اقلام در تائیدیه مدیریت یا پیوست آن ارائه می‌شود؛

^۱ بند ۲ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تائیدیه مدیران

^۲ بندهای ۵ و ۶ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تائیدیه مدیران

^۳ بندهای ۱۲ تا ۱۴ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تائیدیه مدیران

- ▲ افشای همه واقعیت‌های عمده مرتبط با هر نوع تقلب یا موارد مشکوک به تقلب مشخص شده برای مدیریت که بتواند بر واحد تجاری اثر داشته باشد؛
 - ▲ افشای نتایج ارزیابی مدیریت از خطر اینکه اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای ممکن است در نتیجه تقلب به گونه‌ای بااهمیت تحریف شده باشد؛
 - ▲ افشای همه موارد مشخص شده عدم رعایت قطعی یا احتمالی قوانین و مقرراتی که آثار آن‌ها باید در تهیه اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای، مورد توجه قرار گیرد؛ و
 - ▲ افشای همه رویدادهای بااهمیتی که پس از تاریخ ترازنامه و تا تاریخ گزارش بررسی اجمالی روی داده و ممکن است مستلزم تعدیل اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای یا افشا در آن باشد.
- از طرف دیگر، حسابرس سایر تائیدیه‌های لازم را متناسب با موضوعات مختص نوع فعالیت یا صنعت واحد تجاری، دریافت می‌کند.^۱

در رسیدگی به اطلاعات مالی آتی، حسابرس باید درباره موارد استفاده اطلاعات مالی آتی، کامل بودن مفروضات عمده مدیریت و پذیرش مسئولیت اطلاعات مالی آتی توسط مدیریت، تائیدیه کتبی از مدیریت دریافت کند.^۲ همچنین ضمن افشای تاریخ تهیه اطلاعات مالی آتی توسط مدیریت در گزارش مربوطه، لازم به توضیح است که مدیریت باید مناسب بودن مفروضات مزبور را به این تاریخ، تایید کند، حتی اگر اطلاعات مبنای آن‌ها، طی یک دوره زمانی گردآوری شده باشد.^۳

نمونه تائیدیه مدیران

استانداردهای حسابرسی استاندارد و معیار مشخصی برای ارائه نمونه تائیدیه مدیران تعریف نکرده‌اند؛ زیرا شکل و محتوای تائیدیه مدیران از یک واحد اقتصادی به واحد دیگر فرق می‌کند. علاوه بر این، لازم به یادآوری است که حسابرس باید نسبت به محدودیت‌های کاربرد تائیدیه مدیران به عنوان شواهد حسابرسی، هشیار باشد. تائیدیه مدیران مانند کلیه تائیدیه‌های دیگر بایستی بر سربرگ واحد مورد رسیدگی نگاشته شود.

^۱ بندهای ۳۴ و ۳۵ استاندارد حسابرسی ۲۴۱۰ بررسی اجمالی اطلاعات میان‌دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری

^۲ طبق بند ۲۰ استاندارد خدمات اطمینان‌بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی ۳۴۰۰ رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

^۳ طبق بند ۲۶ استاندارد خدمات اطمینان‌بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی ۳۴۰۰ رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

نمونه تأییدیه مدیران در حسابرسی صورت‌های مالی

تاریخ...

موضوع: تأییدیه مدیران

به:... (نام حسابرس)...

اینجانبان ضمن قبول مسئولیت ارائه صحیح صورت‌های مالی... (نام شرکت)... برای سال مالی منتهی به... طبق استانداردهای حسابداری و با توجه به مقررات "لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ۱۳۴۷"، اطلاعات و مندرجات زیر را که در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی مزبور در اختیار... (نام حسابرس)... قرار گرفته است، در حد اطلاع و اعتقاد خود تأیید می‌کنیم. (مواردی که باید تأیید شود، در این قسمت می‌آید. نمونه‌هایی از این گونه موارد به شرح زیر است):

- عاری بودن صورت‌های مالی از هرگونه اشتباه و یا تحریف با اهمیت.
- انطباق صورت‌های مالی با دفاتر.
- انجام شدن کلیه معاملات و فعالیت‌های شرکت طبق قوانین و مقررات کشور و الزامات مقرر توسط مقامات ذیصلاح قانونی و رعایت کلیه قوانین و مقررات مربوط توسط مدیران شرکت، با ذکر هرگونه مورد خلاف یا نقض احتمالی قوانین و مقررات و دلایل آن (در مورد شرکت‌های دولتی بر انطباق عملیات اجرایی شرکت با اهداف و هزینه‌های مصوب - موضوع قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن نیز تصریح می‌شود).
- رویه‌های حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی و یکنواختی کاربرد رویه‌های مزبور.
- ثبت کلیه رویدادهای مالی انجام شده در دفاتر شرکت (از جمله معاملات انجام شده با بانک‌ها و سایر موسسات پولی و اعتباری).
- ارائه کلیه صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام و هیات مدیره و کمیته‌های آن (مانند کمیسیون معاملات، کمیته حسابرسی و...) تا این تاریخ به حسابرس.
- افشا و انعکاس مناسب هرگونه معاملات غیرعادی، وضعیت‌هایی با ماهیت استثنایی یا غیر مکرر و اقلام مربوط به سنوات گذشته در صورت‌های مالی.
- هرگونه رویداد واقع شده در فاصله بین تاریخ ترازنامه و تاریخ صدور تأییدیه که مستلزم تعدیل صورت‌های مالی یا افشا در صورت‌های مزبور است.
- هرگونه قصد یا برنامه‌ای که بتواند ارزش‌های ثبت شده یا طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌های منعکس در صورت‌های مالی را به گونه‌ای با اهمیت تغییر دهد.
- افشای هرگونه برنامه برای تعطیل یا تغییر خطوط تولید.
- افشای مناسب هرگونه قصد و برنامه برای ایجاد تغییرات در سرمایه یا ساختار آن.
- افشای بدهی‌های احتمالی.
- رعایت کلیه مفاد قراردادهایی که عدم رعایت آن‌ها می‌تواند اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد.
- تعهدات سرمایه‌ای (شامل قراردادهای منعقد شده و یا اشاره به مصوبات هیات مدیره یا سایر مراجع).
- فهرست و مشخصات معاملات با اشخاص وابسته و معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، شامل نام اشخاص وابسته، نوع وابستگی، شرح و مبلغ هر معامله.
- در اختیار قراردادن کلیه دفاتر و مدارک پشتیبان آن‌ها.
- تفکیک هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای.
- ثبت بودن کلیه دارایی‌های متعلق به شرکت در دفاتر و انعکاس آن‌ها در صورت‌های مالی.
- مالکیت شرکت بر کلیه دارایی‌های منعکس در ترازنامه با ذکر هرگونه محدودیت درباره آن‌ها (مانند در اختیار نبودن یا در گرو بودن).
- تعیین موجودی نقد پایان دوره مالی براساس شمارش آن.

- فهرست کلیه حساب‌های بانکی شرکت شامل هرگونه حساب بانکی به نام اشخاص حقیقی مربوط به فعالیت‌های شرکت (داخل یا خارج کشور) و نیز حساب‌های بسته شده طی دوره مالی.
- تعیین مقادیر موجودی‌های مواد و کالا از طریق سوابق و مدارک حسابداری و اثبات مقادیر مزبور از طریق شمارش مداوم موجودی‌ها یا شمارش آن‌ها به صورت حداقل یک نوبت در سال.
- هدف مدیریت از تحصیل سرمایه‌گذاری‌ها.
- به حساب دارایی منظور شدن مخارجی که انتظار می‌رود دارای منافع آتی باشد.
- خارج کردن بهای تمام‌شده و استهلاک انباشته کلیه داراییهای فروخته شده، اسقاط یا غیرقابل استفاده از حساب‌های اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات.
- مناسب بودن نرخ‌ها و روش‌های استهلاک داراییها.
- اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده نشده طی سال، شامل مدت و دلیل عدم استفاده.
- تامین ذخیره لازم برای کاهش ارزش هرگونه دارایی.
- انعکاس کلیه بدهی‌ها در دفاتر شرکت (اعم از خریدهای انجام شده و هزینه‌های تعلق گرفته).
- در تعهد شرکت بودن کلیه بدهی‌های منعکس در دفاتر و صورت‌های مالی.
- تامین ذخیره کافی برای بدهی مالیاتی شرکت.
- تامین ذخیره کافی برای زیان‌های (قطعی یا برآوردی) ناشی از عملیات شرکت تا تاریخ ترازنامه (شامل هرگونه دعوی مطرح شده علیه شرکت).
- تامین ذخیره کافی برای مزایای پایان خدمت کارکنان.
- توانایی شرکت در ایفای تعهدات جاری، حداقل طی یک سال پس از تاریخ ترازنامه.
- صدور صورتحساب فروش برای سفارش‌های اجرا شده و پیمان‌های تکمیل شده و عدم احتساب کالای فروخته شده به عنوان موجودی.
- به حساب گرفتن کامل هرگونه تخفیف یا کمیسیون دریافتی در رابطه با معاملات داخلی و خارجی در دفاتر.
- هرگونه تعهد خرید به قیمتی بیش از قیمت‌های رایج و هرگونه فروش به قیمتی کمتر از نرخ‌های رایج.
- فقدان هرگونه قراردادی خلاف مصالح شرکت.
- جمع مبلغ دریافتی اعضای هیات مدیره و مدیرعامل بابت حقوق، مزایا، حق حضور و غیره و انطباق آن با مصوبات مجمع عمومی.

مدیرعامل

عضو مالی هیات مدیره^۱

^۱ در صورتی که تاییدیه مدیران در جلسه هیات مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیات مدیره مناسب است؛ در غیر این صورت، تاییدیه مدیران توسط اکثریت هیات مدیره امضا می‌شود

نمونه تأییدیه مدیران در بررسی اجمالی اطلاعات میان دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری

تأییدیه مدیران

(به حسابرس) (تاریخ)

این تأییدیه در ارتباط با بررسی اجمالی انجام شده طبق استاندارد بررسی اجمالی ۲۴۱۰، توسط آن مؤسسه از ترازنامه شرکت... در تاریخ... و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای دوره مالی... ماهه منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشت‌های توضیحی (گزیده یادداشت‌های توضیحی)، ارائه می‌شود.

مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات مالی میان دوره‌ای طبق استانداردهای حسابداری با هیئت‌مدیره شرکت است.

هیئت‌مدیره، موارد زیر را با آگاهی و اعتقاد کامل تأیید می‌کند:

- اطلاعات مالی میان دوره‌ای یاد شده در بالا، طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه شده است.
- همه دفاتر و مستندات پشتیبان آن‌ها و همه صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام و هیئت‌مدیره تا تاریخ... در اختیار آن مؤسسه قرار گرفته است.
- هیچ معامله یا رویداد عمده‌ای وجود ندارد که به درستی در سوابق حسابداری زیربنای اطلاعات مالی میان دوره‌ای ثبت نشده باشد.
- هیچ مورد عدم رعایت واقعی یا احتمالی قوانین و مقررات وجود ندارد که بتواند بر اطلاعات مالی میان دوره‌ای، اثری با اهمیت داشته باشد.
- هیئت‌مدیره، مسئولیت طراحی و برقراری کنترل‌های داخلی را به منظور پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه می‌پذیرد.
- هیئت‌مدیره، همه حقایق مهم مربوط به تقلب‌های کشف شده یا موارد مشکوک به تقلب را که بتواند بر شرکت اثر گذارد برای آن مؤسسه افشا کرده است.
- هیئت‌مدیره، نتایج ارزیابی خود را از خطر این که اطلاعات مالی میان دوره‌ای بتواند در نتیجه تقلب، به میزان بااهمیتی گمراه‌کننده باشد، برای آن مؤسسه افشا کرده است.
- به اعتقاد هیئت‌مدیره، آثار تحریف‌های اصلاح نشده به شرح پیوست، به تنهایی و در مجموع، نسبت به اطلاعات مالی میان دوره‌ای به عنوان یک مجموعه واحد، کم اهمیت است.
- اطلاعات ارائه شده به آن مؤسسه درباره معرفی اشخاص وابسته، کامل است.
- موارد زیر به درستی ثبت و، در صورت لزوم، به طور کافی در اطلاعات مالی میان دوره‌ای افشا شده است:
- معاملات با اشخاص وابسته، شامل فروش‌ها، خریدها، وام‌ها، انتقالات، قراردادهای اجاره و مبالغ دریافتی از یا پرداختی به اشخاص وابسته.
- ضمانتنامه‌های کتبی تعهدآور برای شرکت.
- قراردادها و اختیار بازخرید دارایی‌هایی که پیشتر به فروش رفته است.
- ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها، طبق استانداردهای حسابداری مربوط ارائه و افشا شده است. مفروضات اندازه‌گیری یا افشای ارزش منصفانه، نشانگر اراده و توانایی این مدیریت به انجام اقدامات لازم از طرف شرکت است.
- هیچ برنامه یا قصدی که بتواند بر مبلغ دفتری یا طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌های منعکس در اطلاعات مالی میان دوره‌ای اثری بااهمیت داشته باشد، وجود ندارد.
- هیچ برنامه‌ای برای توقف خطوط تولید یا برنامه یا قصد دیگری که به موجودی مازاد یا ناباب شدن موجودی‌های مواد و کالا منجر شود وجود ندارد و هیچ یک از اقلام موجودی مواد و کالا به مبلغی بیش از خالص ارزش فروش آن‌ها اندازه‌گیری نشده است.
- همه دارایی‌های شرکت، متعلق به آن است و هیچ‌گونه تهرین یا محدودیت در مورد آن‌ها وجود ندارد.
- همه بدهی‌ها از جمله بدهی‌های احتمالی، به‌گونه‌ای مناسب ثبت یا افشا شده است.
- (هر گونه تأییدیه‌های بیشتر مرتبط با استانداردهای حسابداری جدید که برای اولین بار اجرا می‌شود و هر گونه تأییدیه‌های بیشتری که ضرورت آن در استانداردهای حسابرسی جدید در ارتباط با اطلاعات مالی میان دوره‌ای تعیین شده است، اضافه می‌شود).

هیئت مدیره با آگاهی و اعتقاد کامل اعلام می‌دارد که هیچ‌گونه رویدادی پس از تاریخ ترازنامه و تا تاریخ این تأییدیه رخ نداده است که مستلزم تعدیل یا افشا در اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای یاد شده در بالا باشد.

امضا (در صورتی که تأییدیه مدیریت در جلسه هیئت‌مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هیئت‌مدیره مناسب است؛ در غیر این صورت، تأییدیه مدیریت توسط اکثریت اعضای هیئت‌مدیره امضا می‌شود).

تأییدیه مدیران

(بر روی سربرگ مشتری تایپ شود)

تاریخ نامه بایستی حتماً "آخرین روز کاری درمحل مشتری و با تاریخ گزارش حسابرسی برابر باشد.
تاریخ گذاری تأییدیه مدیران حتماً با هماهنگی مدیر / شریک کار صورت گیرد.

مؤسسه حسابرسی رادین

(حسابداران رسمی)

تهران

احتراماً،

اینجانبان ضمن قبول مسئولیت ارائه صحیح صورت‌های مالی شرکت... برای سال منتهی به.. طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، اظهارات زیر را که در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی مزبور در اختیار آن مؤسسه قرار گرفته است در حد اطلاع و اعتقاد خود تأیید می‌نمائیم. این اظهارات به درخواست آن مؤسسه و به منظور تکمیل اطلاعاتی که از دفاتر و مدارک این شرکت بدست آورده اید و تأیید اطلاعاتی که شفاهاً از طرف مسئولین شرکت ارائه شده، می‌باشد.

۱- اصول و روش‌های حسابداری

- ۱-۱ اصول و روش‌های حسابداری که برای تعیین نتیجه مالی عملیات و یا وضع مالی شرکت در پایان سال نقش حساس و مهمی دارد در صورت‌های مالی ذکر شده است و با روش‌های بکار رفته در تهیه صورت‌های مالی دوره / سال قبل یکسان می‌باشد.
- ۱-۲ صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و بر اساس دفاتر تهیه گردیده و تصویر مطلوب و عادلانه‌ای از وضعیت شرکت را نشان می‌دهند.

۲- مدارک مالی و صورتجلسات

- مدارک مالی و صورتجلسات مشروحه زیر در اختیار شما قرار داده شده است:
- ۲-۱ کلیه مدارک مالی و اطلاعات مربوطه که تمام دادوستدهای مهم شرکت را بطور کامل منعکس می‌نماید.
 - ۲-۲ صورتجلسات مجامع عمومی سهامداران، هیأت مدیره و کمیسیون‌های مدیران اجرایی و یا خلاصه‌ای از اقدامات و تصمیمات آخرین جلساتی که برای آن‌ها هنوز صورتجلسه تهیه نگردیده است.

الف - صورتجلسات سهامداران

...

ب - صورتجلسات هیأت مدیره

...

پ - صورتجلسات کمیسیون‌های اجرایی

...

۳- دارائی‌ها

- ۳-۱ شرکت مالک بلاشک کلیه دارائی‌های مذکور درترازنامه می‌باشد و هیچ دارائی که باید به حساب بیاید حذف نشده است.
- ۳-۲ انتظار می‌رود که کلیه دارائی‌های جاری حداقل به مبلغ منعکس در ترازنامه قابل بازیافت باشد در غیر این صورت ذخیره لازم و کافی جهت مطالبات مشکوک‌الوصول و نیز موجودی‌های راکد، ناباب و غیر قابل فروش در حساب‌ها منظور گردیده است.

۴- دارائی‌های ثابت

- خالص ارزش دفتری دارائی‌های ثابت که در ترازنامه منعکس شده به شرح ذیل تعیین گردیده است:
- ۴-۱ کلیه هزینه‌های سرمایه‌ای به عنوان افزایش دارائیها به حساب منظور گردیده لیکن هزینه‌هایی که اساساً به حساب سود و زیان مربوط می‌گردد به این حساب‌ها منظور نگردیده است.

۴-۲- برای اینکه بتوان به ارزش تخمینی دارائی‌های ثابت در پایان عمر مفید قابل پیش بینی آن‌ها رسید، این دارائی‌ها پس از بهره برداری با نرخ‌های مناسبی مستهلک شده است.

۵- کار در جریان مربوط به قراردادهای بلند مدت

کار در جریان مربوط به قراردادهای بلند مدت به قیمت تمام شده در ترازنامه منعکس گردیده و شامل کلیه مخارجی است که تا پایان سال مورد گزارش انجام شده لکن صورت وضعیت مربوط به آن تهیه و تأیید نگردیده است. پیش بینی می شود مخارج مذکور حداقل به میزان مندرج در ترازنامه قابل بازیافت باشد.

۶- قراردادهای در دست تکمیل

ذخیره لازم و کافی بابت زیان‌هایی که ممکن است تا تکمیل و تحویل قطعی قراردادهای منعقد شده تا تاریخ ترازنامه (خواه عملیات آن شروع شده یا نشده باشد) از جمله هزینه‌های تخمینی جهت نگهداری و اصلاح، جراثیم و سایر هزینه‌هایی که تحت شرایط قرارداد قابل بازیافت نیست، در حساب‌ها منظور گردیده است.

۷- سرمایه‌گذاری‌ها

سرمایه‌گذاری‌های شرکت به قیمت تمام شده در حساب‌ها منعکس شده است و هیچگونه ذخیره‌ای مازاد بر آنچه در صورت‌های مالی منظور شده بابت کاهش ارزش این سرمایه‌گذاری‌ها لازم به نظر نمی‌رسد.

۸- موجودی بانکی

کلیه حساب‌های بانکی شرکت در داخل و خارج از کشور طی دوره مالی مورد رسیدگی اعم از فعال و راکد به شرح زیر می‌باشد:

نام بانک	شعبه	شماره حساب

۹- بدهی‌ها

۹-۱ کلیه بدهی‌های بااهمیت در تاریخ ترازنامه در صورت‌های مالی منعکس گردیده است و برای بدهی‌هایی که تحقق یافته لکن مبالغ دقیق آن مشخص نبوده، ذخیره مناسبی در حساب‌ها منعکس گردیده است.

۹-۲ در تاریخ ترازنامه کلیه بدهی‌های احتمالی شرکت در یادداشت .. صورت‌های مالی افشاء و برای آن‌ها در صورت لزوم ذخیره کافی در نظر گرفته شده است.

۱۰- تعهدات

۱۰-۱ کلیه هزینه‌های سرمایه‌ای آتی که دارای قرارداد می باشد و به تصویب رسیده ولی ذخیره‌ای برای آن‌ها در صورت‌های مالی منظور نگردیده و همچنین کلیه تضمین‌هایی که به اشخاص ثالث داده شده، بنحو مناسبی در یادداشت‌های .. و .. صورت‌های مالی ذکر گردیده است. همچنین ذخیره کافی بابت کلیه زیان‌هایی که از طریق اقدامات حقوقی یا غیر حقوقی سایر اشخاص متوجه شرکت خواهد شد در حساب‌ها منظور شده است.

۱۰-۲ در پایان سال، هیچگونه تعهدی بابت خرید مازاد بر احتیاجات معمول شرکت و یا فروش به قیمتی که موجب زیان شود و برای آن ذخیره‌ای در صورت‌های مالی منظور نگردیده باشد، وجود ندارد.

۱۱- سود و زیان

درآمدها و هزینه‌های منعکس در صورت‌حساب سود و زیان شامل کلیه درآمدها و هزینه‌های تحقق یافته در سال منتهی به... بوده و به استثناء مواردی که در صورت‌های مالی درج گردیده، نتیجه عملیات سال بطور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر عواملی که در زیر شرح داده می‌شود قرار نگرفته است:

الف - معاملاتی که جزو معاملات عادی شرکت نباشد.

ب - وضعیتی که ماهیت استثنائی و یا غیر مستمر داشته باشد.

ج - هزینه یا درآمدی که مربوط به سال قبل باشد.

د - هرگونه تغییر در روش حسابداری.

۱۲- معاملات مشمول ماده ۱۲۹ قانون تجارت و معاملات با اشخاص وابسته

۱۲-۱ معاملات زیر که مشمول ماده ۱۲۹ "قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ماه ۱۳۴۷" است تنها معاملاتی از این نوع می باشد که طی سال مورد گزارش صورت گرفته است. طبق قانون مزبور کلیه معاملات زیر از طریق اخذ رأی و بدون حق رأی هیأت مدیره و یا مدیر عامل ذینفع در معامله و به موجب صورتجلسه مربوط (فتوکپی پیوست) به تصویب هیأت مدیره رسیده است.

نام	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ ریال
.....			
.....			

۱۲-۲ اطلاعات مربوط به معاملات شرکت با اشخاص وابسته (یعنی شرکت‌های وابسته، سهامداران، مدیران، مدیران ارشد و اقوام درجه یک آنان و یا سایر اشخاصی که می‌توانند با شرکت معاملاتی غیر از جریان عادی تجاری داشته باشند) در صورت وجود در اختیار آن مؤسسه قرار داده شده و در یادداشت... همراه صورت‌های مالی به نحو کامل افشاء شده است.

۱۳- رویدادهای بعد از ترازنامه

از تاریخ ترازنامه تاکنون رویداد با اهمیتی که مستلزم اصلاح و انعکاس در متن صورت‌های مالی و یا افشا جداگانه در یادداشت‌های همراه آن باشد به وقوع نپیوسته است. کلیه رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که مستلزم اصلاح و انعکاس در متن صورت‌های مالی یا افشا جداگانه باشند در یادداشت... صورت‌های مالی به تفصیل منعکس می‌باشد.

۱۴- سایر موارد

- ۱۴-۱ کلیه معاملات خارجی و داخلی انجام شده طی دوره رسیدگی و همچنین هر گونه تخفیف دریافتی از این بابت به طور کامل و صحیح در دفاتر شرکت منعکس می‌باشد.
- ۱۴-۲ شرکت جهت تأمین فعالیت‌های مالی و تعهدات خود طی دوازده ماه آتی (از تاریخ ترازنامه) منابع نقدی کافی در اختیار خواهد داشت.
- ۱۴-۳ هیچگونه رویداد یا معاملاتی که ماهیت غیرقانونی داشته و عدم افشاء آن منجر به تصویب صورت‌های مالی گمراه کننده شود، وجود ندارد.
- ۱۴-۴ مدیر عامل و اعضا هیأت مدیره در طی سال منتهی به... هیچگونه وامی از شرکت دریافت ننموده‌اند، همچنین شرکت وام هیچ یک از مدیران شرکت را تضمین ننموده است.
- ۱۴-۵ شرکت طی سال مورد رسیدگی و تا تاریخ تهیه این تأییدیه فاقد مشاور و یا وکیل حقوقی بوده است.

با احترام

هیأت مدیره

قابل توجه سرپرست کار:

- ۱- حتماً شماره و تاریخ صورت جلسات سهامداران، هیأت مدیره و کمیسیون‌های اجرایی درج شود. (بند ۲ این تأییدیه)
- ۲- نامه تأییدیه مدیران بایستی به امضاء اکثریت اعضاء هیأت مدیره شرکت برسد و یا در صورت امضاء توسط نماینده‌ای از آن‌ها بایستی در جلسه هیأت مدیره تصویب شود.
- ۳- این تأییدیه بایستی با توجه به مقتضیات هر یک از مشتریان بروز و کلیه اطلاعات شفاهی دریافتی از مسئولین و یا موارد بااهمیت که نیاز به تأیید مجدد می باشد درج شود.

Representation confirmation – branch

Date:

TO: Radin*Dear Sirs,*

In connection with your examination of the Branch's financial statements for the year ended a copy of which is attached, we hereby confirm that, to the best of our knowledge and belief, the following statement relating to the financial statements are correct. These statements are made at your request to supplement information obtained by you from the books and records of the Branch and to confirm information given to you orally.

ACCOUNTING POLICIES AND PRINCIPLES

The accounting policies, which are material or critical in determining the result for the year of state of affairs, are set out in the financial statements.

FINANCIAL RECORDED AND MINUTES

We have made available to you:

- a) All financial records and related data, which properly record all material transactions.*
- b) All minutes of the steering committees meeting and directorate committees or summaries of actions of recent meetings for which minutes have not yet been prepared.*

ASSETS

The Branch has a satisfactory title to all assets included in the balance sheet and the list of assets evaluated by the official surveyors and no assets, which should have been included, have been omitted except offshore assets, all mortgagees or other liens outstanding against assets have been disclosed in the financial statements.

Fixed assets are depreciated at appropriate rates to reduce the assets to their estimated residual value at the end of their expected useful lives.

All current assets are expected to realize at least the amounts at which they are included in the balance sheet. In particular adequate but not excessive provisions have been made against doubtful debts and to reduce all obsolete slow moving or unusable stock to estimated not realizable value.

INVESTMENTS

We have considered the amounts at which investments are carried in the balance sheet and are satisfied that no provisions are required.

LIABILITIES

All material liabilities at the balance sheet date, except offshore liabilities, have been included in the financial statements and reasonable provision has been made for liabilities, which are know to exist, but the amount of which cannot be accurately determined.

Provision has been made where a material loss is expected to result from any litigation or claims against the Branch or for non-compliance with contractual obligations.

There are not material contingent liabilities at the balance sheet date, which have not been provided for or adequately disclosed, in the financial statements.

COMMITMENTS

All approved future capital expenditure for which no provision has been made in the financial statements has been appropriately disclosed in the financial statements.

There were no purchases or sale commitments at the year-end in excess of normal requirement or at prices, which would give rise to a loss for which no provision has been made in the financial statements. In addition no agreement has been entered into for re-purchase items previously sold.

POST BALANCE SHEET EVENTS

We are not aware of any post balance sheet events, which would affect the presentation of the financial statements.

Yours faithfully

...

Branch manager

فرم تأییدیه / اعضای هیئت مدیره

مؤسسه حسابرسی...

بدینوسیله به اطلاع می‌رساند / اینجانب... عضو هیأت مدیره / مدیرعامل شرکت... در سال... در شرکت‌های زیر دارای سهام بوده و یا به عنوان عضو هیأت مدیره فعالیت داشته‌ام.

ردیف	نام شرکت	درصد مالکیت	سهامدار / عضو هیأت مدیره

نام و نام خانوادگی

امضا

رسیدگی به تأییدیه مدیران

حسابرس باید شواهدی را گردآوری کند که نشان دهد مدیران، مسئولیت ارائه صحیح صورت‌های مالی را در انطباق با استانداردهای حسابداری، پذیرفته و صورت‌های مالی را تأیید کرده‌اند. حسابرس می‌تواند شواهد مربوط به پذیرش چنین مسئولیت و تأییدی را از طریق تأییدیه مدیران (که تأکید مجددی است بر صحت ادعاهای مدیریت درباره مندرجات صورت‌های مالی) و نسخه امضا شده صورت‌های مالی بدست آورد.^۱ در واقع تأییدیه مدیران عنوان اعلام قبولی مسئولیت صورت‌های مالی است.

^۱ بند ۳ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران

حسابرس در مواردی هم که منطقاً انتظار نمی‌رود شواهد کافی و قابل قبول دیگری وجود داشته باشد باید تأییدیه مدیران را درباره موضوعات با اهمیت صورتهای مالی، دریافت کند. اگر اظهارات شفاهی مدیران مکتوب شود، احتمال بروز سوءتفاهم بین حسابرس و مدیریت، کاهش می‌یابد. گاه تأییدیه مدیران ممکن است تنها شواهدی باشد که منطقاً می‌توان انتظار بدست آوردن آن را داشت؛ برای مثال، حسابرس قاعداً انتظار ندارد که شواهد حسابرسی دیگری جز تأییدیه مدیران را درباره قصد مدیریت از نگهداری یک سرمایه‌گذاری برای افزایش ارزش آن در بلندمدت، بدست آورد.^۱

تأییدیه مدیران نمی‌تواند و نباید جایگزین سایر شواهدی محسوب شود که حسابرس منطقاً می‌تواند انتظار بدست آوردن آن‌ها را داشته باشد؛ برای مثال، تأییدیه مدیران در مورد بهای تمام‌شده یک دارایی نمی‌تواند جایگزین مدارک تحصیل آن دارایی باشد که حسابرس بطور معمول انتظار دستیابی به آن‌ها را دارد. اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی را درباره موضوعی بدست آورد که اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد، یا ممکن است داشته باشد، و چنین شواهدی قاعداً باید وجود داشته باشد، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود، حتی اگر تأییدیه‌ای درباره آن نیز از مدیریت دریافت شده باشد.^۲

اگر یکی از اظهارات مدیریت با سایر شواهد حسابرسی **مغایر** باشد، حسابرس باید دلایل آن را بررسی و در صورت لزوم، قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی کند.^۳

از آنجا که اثر قوانین و مقررات بر صورتهای مالی می‌تواند به طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت باشد، لذا اخذ تأییدیه کتبی، شواهد حسابرسی لازم را درباره آگاهی مدیران اجرایی از موارد عدم رعایت مشخص شده یا موارد مشکوک به عدم رعایت قوانین و مقررات، که ممکن است اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، فراهم می‌آورد. با این وجود، تأییدیه کتبی، به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسب را فراهم نمی‌کند و از این رو، بر ماهیت و میزان سایر شواهد حسابرسی کسب شده توسط حسابرس، اثری ندارد.^۴

حسابرس باید درباره موارد زیر از مدیریت تأییدیه کتبی دریافت کند:

- ✧ پذیرش مسئولیت خود درباره برقراری و اجرای سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه طراحی شده است.
 - ✧ اطمینان آنان نسبت به این که آثار تحریف‌های اصلاح نشده‌ای که طی حسابرسی توسط حسابرس جمع بندی شده، به تنهایی و در مجموع، نسبت به کلیت صورتهای مالی بی اهمیت است. خلاصه‌ای از این اقلام باید در متن تأییدیه مدیران یا پیوست آن ارائه شود.
 - ✧ کلیه واقعیت‌های مهم مرتبط با هرگونه تقلب یا موارد مشکوک به تقلب شناخته شده برای مدیریت که می‌تواند بر واحد مورد رسیدگی اثر داشته باشد برای حسابرس افشا شده است.
 - ✧ نتایج برآورد خود از خطر این که صورتهای مالی ممکن است در نتیجه تقلب، به میزان با اهمیتی تحریف شده باشد برای حسابرس افشا شده است.
- علاوه بر پذیرش مسئولیت هیئت مدیره در مورد صورتهای مالی، پذیرش مسئولیت توسط آنان از کارکرد درست سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه نیز حایز اهمیت است.^۵

^۱ بندهای ۴ و ۸ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران

^۲ بند ۷ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران

^۳ بند ۹ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران

^۴ بند ۷ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران

^۵ بندهای ۴۷ و ۴۸ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی

از طرفی به دلیل ماهیت تقلب و مشکلاتی که حسابرسان در کشف تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب در صورت-های مالی با آن روبرو هستند، دریافت تأییدیه کتبی از مدیریت مبنی بر افشای موارد زیر برای حسابرس، حایز اهمیت است: ^۱ کلیه واقعیت‌های مرتبط با هرگونه تقلب یا موارد مشکوک به تقلبی را که مدیریت از آن‌ها آگاه است و ممکن است بر واحد مورد رسیدگی تأثیر داشته باشد.

^۲ نتایج برآورد مدیریت از خطر این که صورت‌های مالی ممکن است در نتیجه تقلب به گونه‌ای با اهمیت تحریف شده باشد.^۱

از آنجا که مدیریت مسئولیت تعدیل صورت‌های مالی را از بابت اصلاح تحریف‌های با اهمیت به عهده دارد، دریافت تأییدیه کتبی از مدیریت درباره بی‌اهمیت بودن تحریف‌های اصلاح نشده ناشی از تقلب یا اشتباه، به تنهایی و در مجموع، به نظر آنان، حایز اهمیت است. این گونه تأییدیه‌ها جایگزین کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی نمی‌باشد. در برخی شرایط، مدیریت ممکن است براین باور باشد که برخی تحریف‌های اصلاح نشده در صورت‌های مالی که حسابرس در طول حسابرسی جمع بندی کرده با اهمیت نیست. به این دلیل، مدیریت ممکن است بخواهد عباراتی مانند «مدیریت معتقد است که اقلام... و... از جمله مصادیق تحریف نمی‌باشد زیرا... (تشریح دلایل)...» را در تأییدیه کتبی خود اضافه کند.^۲

حسابرس ممکن است مبلغی را تعیین کند که تحریف‌های کمتر از آن، نیاز به تجمیع نداشته باشد، زیرا، حسابرس بر این باور است که تجمیع چنین اقلامی، به روشنی اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی نخواهد داشت. در چنین مواردی، حسابرس به این واقعیت توجه خواهد داشت که تعیین سطح اهمیت، مستلزم در نظر داشتن ملاحظات کیفی، همانند ملاحظات کمی است و از این رو، تحریف‌های با مبلغ نسبتاً کوچک نیز می‌تواند اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد. درج این گونه تحریف‌ها در خلاصه تحریف‌های اصلاح نشده مندرج در تأییدیه کتبی یا پیوست آن، ضرورت ندارد.^۳ به طور کلی در رسیدگی به تأییدیه مدیران بایستی موارد زیر مورد توجه قرار گیرد:

در صورت ارائه تأییدیه مدیران

- * تطبیق تاریخ تأییدیه مدیران و تاریخ صورت‌های مالی (تاریخ تأییدیه مدیران بایستی قبل از تاریخ انتشار صورت‌های مالی باشد و نمی‌تواند قبل از تاریخ تهیه صورت‌های مالی باشد).
- * تطبیق تاریخ تأییدیه مدیران و تاریخ گزارش حسابرسی (تاریخ تأییدیه مدیران بایستی مطابق با تاریخ گزارش حسابرسی (آخرین روز رسیدگی‌ها) باشد).
- * تطبیق اطلاعات مندرج در تأییدیه مدیران با صورت‌های مالی (اطلاعات مندرج در تأییدیه مدیران نباید با اطلاعات صورت‌های مالی مغایرت داشته باشد).
- * تطبیق اطلاعات مندرج در تأییدیه مدیران با گزارش فعالیت هیئت مدیره (اطلاعات مندرج در تأییدیه مدیران نباید با اطلاعات گزارش فعالیت هیئت مدیره ماده ۲۳۲ اصلاحیه سال ۱۳۴۷ قانون تجارت مغایرت داشته باشد).
- * تطبیق اطلاعات مندرج در تأییدیه مدیران با سایر شواهد حسابرسی کسب شده
- * تطبیق درج اطلاعات موضوعات مهمی که امکان کسب شواهدی به جز ادعاهای مدیریت که در تأییدیه مدیران درج شده است در خصوص آن وجود ندارد.

^۱ بند ۵۱ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی

^۲ بند ۴۹ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی

^۳ بند ۵۱ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی

* رسیدگی به سایر شواهد حسابرسی با توجه به اطلاعات مندرج در تأییدیه مدیران (برای مثال یکی از روش‌های رسیدگی به کلیه حساب‌های بانکی شرکت مطابقت کلیه حساب‌های مندرج در دفاتر با آن‌چه در تأییدیه مدیران قید شده است و اخذ تأییدیه بانک برای هر کدام از بانک‌ها و حساب‌هاست یا یکی از راه‌های اطمینان از کامل بودن صورتجلسات هیئت مدیره که در اختیار حسابرس قرار داده شده است، بررسی شماره صورتجلسات مندرج در تأییدیه مدیران می‌باشد. البته بایستی توجه کرد که این رسیدگی‌ها بایستی همزمان با در نظر داشتن سایر شواهد حسابرسی صورت پذیرد، چرا که همانطور که مشاهده شد تأییدیه مدیران یکی از کم‌اعتبارترین شواهد حسابرسی است.)

در صورت عدم ارائه تأییدیه مدیران

بررسی علل و آثار عدم ارائه تأییدیه مدیران

خودداری مدیران از ارائه تأییدیه

اگر مدیران از ارائه تأییدیه‌ای که حسابرس دریافت آن را ضروری می‌داند خودداری کنند، این امر موجب **محدودیت در دامنه رسیدگی** می‌شود و حسابرس باید نظر **مشروط یا عدم اظهار نظر** ارائه کند. در این گونه موارد، حسابرس باید اعتمادی که در جریان حسابرسی نسبت به سایر اظهارات مدیریت داشته است و هرگونه آثار احتمالی خودداری مدیریت را از ارائه تأییدیه بر گزارش حسابرس، ارزیابی کند.^۱

تأییدیه مدیران و قانون مبارزه با پولشویی و ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد

در خصوص پولشویی با توجه به قوانین موضوعه بایستی متن زیر در تأییدیه مدیران در محل مناسب درج شده و به گونه مناسبی شماره‌گذاری شود تا تأیید مدیران در خصوص پولشویی نیز لحاظ شود.

« در معاملات و فعالیت‌های انجام شده، قوانین و مقررات مربوط به مبارزه با پولشویی به طور کامل رعایت شده و هیچگونه رویداد یا معامله‌ای به منظور پولشویی صورت نپذیرفته است یا در صورت وجود هرگونه معاملات مشکوک یا مظنون به پولشویی، موارد در اسرع وقت به مرکز اطلاعات مالی شورای عالی مبارزه با پولشویی گزارش شده است. »

در خصوص سلامت اداری و مقابله با فساد با توجه به قوانین موضوعه بایستی متن زیر در تأییدیه مدیران در محل مناسب درج شده و به گونه مناسبی شماره‌گذاری شود تا تأیید مدیران در خصوص سلامت اداری و مقابله با فساد نیز لحاظ شود.

« قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد در شرکت. .. (نام شرکت) ... رعایت شده است. »

افته‌ها

افته ۲۰. تأیید صورت‌های مالی بایستی توسط اعضای وقت هیئت مدیره انجام پذیرد یا اعضای جدید؟ این موضوع به خصوص وقتی پیرامون تاریخ ترازنامه شرکت هیئت مدیره تغییر می‌کنند، مورد نظر قرار می‌گیرد.

افته ۲۱. آیا در صورتی که شواهد دیگری در خصوص موضوعی وجود نداشته باشد می‌توان با استناد به این بند و ارائه در تأییدیه مدیران از صحت و سقم آن موضوع اطمینان کسب کرد؟

افته ۲۲. تاریخ تأیید صورت‌های مالی چه تاثیری بر تاریخ تأییدیه مدیران دارد؟

^۱ بند ۱۵ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران

افته ۲۳. تاریخ تأییدیه مدیران چه تاثیری بر تاریخ گزارش حسابرسی دارد؟

افته ۲۴. آیا اعضای هیئت مدیره‌ای که صورتهای مالی را تأیید نموده‌اند، بایستی تأییدیه مدیران را هم امضا نمایند، یا اعضای جدید هیئت مدیره نیز می‌توانند این کار را انجام دهند؟ این موضوع به خصوص زمانی که حسابرسی سنوات قبل را انجام می‌دهیم یا زمانی که اعضای هیئت مدیره پیرامون تاریخ ترازنامه شرکت تغییر می‌کنند، نمود پیدا می‌کند.

افته ۲۵. تأییدیه مدیران بایستی توسط اعضای وقت هیئت مدیره انجام پذیرد یا اعضای جدید؟ این موضوع به خصوص وقتی پیرامون تاریخ ترازنامه شرکت هیئت مدیره تغییر می‌کنند، مورد نظر قرار می‌گیرد.

افته ۲۶. طبق بند ۴ استاندارد حسابرسی ۵۸۰ تأییدیه مدیران (تأییدیه مدیران به عنوان یکی از شواهد حسابرسی) داریم: «حسابرس در مواردی هم که منطقاً انتظار نمی‌رود شواهد کافی و قابل قبول دیگری وجود داشته باشد باید تأییدیه مدیران را درباره موضوعات با اهمیت صورتهای مالی، دریافت کند. اگر اظهارات شفاهی مدیران مکتوب شود، احتمال بروز سوء تفاهم بین حسابرس و مدیریت، کاهش می‌یابد. همچنین طبق بند ۸۷ همان استاندارد داریم: «تأییدیه مدیران نمی‌تواند و نباید جایگزین سایر شواهدی محسوب شود که حسابرس منطقاً می‌تواند انتظار بدست آوردن آن‌ها را داشته باشد؛ برای مثال، تأییدیه مدیران در مورد بهای تمام شده یک دارایی نمی‌تواند جایگزین مدارک تحصیل آن دارایی باشد که حسابرس بطور معمول انتظار دستیابی به آن‌ها را دارد. اگر حسابرس نتواند شواهد کافی و قابل قبولی را درباره موضوعی بدست آورد که اثر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارد، یا ممکن است داشته باشد، و چنین شواهدی قاعداً باید وجود داشته باشد، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می‌شود، حتی اگر تأییدیه‌ای درباره آن نیز از مدیریت دریافت شده باشد. گاه تأییدیه مدیران ممکن است تنها شواهدی باشد که منطقاً می‌توان انتظار بدست آوردن آن را داشت؛ برای مثال، حسابرس قاعداً انتظار ندارد که شواهد حسابرسی دیگری جز تأییدیه مدیران را درباره قصد مدیریت از نگهداری یک سرمایه‌گذاری برای افزایش ارزش آن در بلندمدت، بدست آورد. آیا در صورتی که شواهد دیگری در خصوص موضوعی وجود نداشته باشد می‌توان با استناد به این بند و ارائه در تأییدیه مدیران از صحت و سقم آن موضوع اطمینان کسب کرد؟»

سوالات چهارگزینه‌ای

۴۲- تأییدیه مدیران توسط کدام افراد نمی‌تواند امضا شود؟

- | | |
|----------------------|--------------------|
| الف. هیئت مدیره جدید | ج. هیئت مدیره قدیم |
| ب. ارکان شرکت | د. مدیران ارشد |

۴۳- کدامیک از موارد زیر از در خصوص علت اخذ تأییدیه مدیران درست می‌باشد؟

- تأییدیه مدیران زمانی اخذ می‌شود شواهد کسب شده از کیفیت پایین‌تری برخوردار باشد.
- تأییدیه مدیران زمانی اخذ می‌شود که دسترسی به سایر شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره موضوعات با اهمیت، به‌طور معقول مورد انتظار نباشد.
- تأیید پاسخهای شفاهی مدیریت به پرس و جوها مورد نظر باشد.
- همه موارد

۴۴- تائیدیه مدیران در کدامیک از انواع حسابرسی اخذ می‌شود؟

- الف. حسابرسی مالی
- ب. حسابرسی داخلی
- ج. حسابرسی مالیاتی
- د. همه انواع حسابرسی

۴۵- کدامیک از موارد زیر از در تائیدیه مدیران بررسی‌های اجمالی درج می‌گردد؟

- الف. تهیه و ارائه اطلاعات مالی طبق استانداردهای حسابداری
- ب. افشای همه واقعیت‌های عمده مرتبط با هر نوع تقلب یا موارد مشکوک به تقلب مشخص شده برای مدیریت که بتواند بر واحد تجاری اثر داشته باشد.
- ج. افشای همه موارد مشخص شده عدم رعایت قطعی یا احتمالی قوانین و مقرراتی که آثار آنها باید در تهیه اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای، مورد توجه قرار گیرد
- د. همه موارد

۴۶- کدامیک از موارد زیر از در اخذ تائیدیه مدیران هنگام رسیدگی به اطلاعات آتی بایستی مورد توجه قرار گیرد؟

- الف. موارد استفاده اطلاعات مالی آتی
- ب. پذیرش مسئولیت اطلاعات مالی آتی توسط مدیریت
- ج. کامل بودن مفروضات عمده مدیریت
- د. همه موارد

۴۷- کدامیک از موارد زیر از در خصوص تائیدیه مدیران درست است؟

- الف. استانداردهای حسابرسی، تائیدیه مدیران نمونه را تعریف نکرده‌اند
- ب. استانداردهای حسابرسی استاندارد و معیار مشخصی برای ارائه نمونه تائیدیه مدیران تعریف نکرده‌اند
- ج. شکل و محتوای تائیدیه مدیران از یک واحد اقتصادی به واحد دیگر فرق می‌کند
- د. گزینه ب و ج

۴۸- کدامیک از موارد زیر بایستی در همه انواع تائیدیه مدیران درج گردد؟

- الف. کلیه شماره حساب‌های بانکی
- ب. تعداد و شماره صورت‌جلسات هیئت مدیره
- ج. اطلاعات شفاهی ارائه شده توسط هیئت مدیره که نیاز به تائید مجدد دارد.
- د. همه موارد

۴۹- کدامیک از موارد زیر بایستی در تائیدیه مدیران در حسابرسی صورت‌های مالی درج گردد؟

- الف. کلیه شماره حساب‌های بانکی
- ب. تعداد و شماره صورت‌جلسات هیئت مدیره
- ج. اطلاعات شفاهی ارائه شده توسط هیئت مدیره که نیاز به تائید مجدد دارد.
- د. همه موارد

۵۰- کدامیک از موارد زیر نیازی نیست تأییدیه مدیران درج گردد؟

- الف. رویدادهای غیر قانونی
- ب. تعداد و شماره صورتجلسات هیئت مدیره
- ج. اطلاعات شفاهی ارائه شده توسط هیئت مدیره
- د. مفروضات صورت‌های مالی

۵۱- اخذ تأییدیه مدیران در هر نوع از حسابرسی منعکس‌کننده کدامیک از موارد زیر نمی‌باشد؟

- الف. هیئت مدیره مسئولیت صورت‌های مالی یا اطلاعات مالی آتی یا هر گزارش مربوط به موضوع حسابرسی را پذیرفته است.
- ب. کلیه اطلاعات شفاهی ارائه شده توسط هیئت مدیره تأیید شده است.
- ج. تأکید مجددی است بر صحت ادعاهای مدیریت درباره مندرجات صورت‌های مالی.
- د. کاهنده احتمال بروز سوءتفاهم بین حسابرس و مدیریت شرکت

۵۲- اگر یکی از اظهارات مدیریت با سایر شواهد حسابرسی مغایر باشد، ..

- الف. حسابرس باید دلایل آن را بررسی و در صورت لزوم، قابلیت اعتماد سایر اظهارات مدیریت را دوباره ارزیابی کند.
- ب. حسابرس باید تأییدیه مدیران اخذ کند.
- ج. تأییدیه کتبی، به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسب را فراهم می‌کند.
- د. بر ماهیت و میزان سایر شواهد حسابرسی کسب شده توسط حسابرس، اثر دارد

۵۳- کدامیک از تاریخ‌های زیر بایستی با تاریخ تأییدیه مدیران توسط حسابرس کنترل و تطبیق داده شود؟

- الف. تاریخ صورت‌های مالی.
- ب. تاریخ گزارش حسابرسی.
- ج. تاریخ انجام معاملات اشخاص وابسته
- د. گزینه الف و ب

۵۴- در صورت خودداری مدیران شرکت از ارائه تأییدیه مدیران کدام اقدام توسط حسابرس اجرا نخواهد شد؟

- الف. رسیدگی به شواهد حسابرسی از طریق سایر روش‌ها
- ب. ارائه اظهارنظر مشروط حسب مورد و اهمیت موضوع
- ج. ارائه عدم اظهارنظر حسب مورد و اهمیت موضوع
- د. محدودیت قلمداد نمودن این موضوع

فصل ششم

تائیدیه ها در گزارشات حسابرسی مستقل

پیش گفتار

همان طور که در فصل های قبل مشاهده کردید، رسیدگی به تائیدیه ها از اهمیت بسیاری برخوردار است. از این رو جامعه حسابداران رسمی نیز در بررسی کنترل کیفیت کار تکمیل شده، امتیاز قابل توجهی برای رسیدگی به تائیدیه ها قائل شده است که به شرح جدول زیر می باشد که بر اساس راهنمای تکمیل پرسشنامه کنترل کیفیت (موسسه و کار) درج گردیده است:

گروه	شرح	امتیاز کل	روش های اجرای کار و مستندسازی	امتیاز جزء
اجرای روش های حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی و انجام آزمون های محتوا (شامل آزمون جزئیات و گروه های معاملات، مانده حساب ها و موارد افشا و روش های تحلیلی) به منظور کشف تحریف های با اهمیت در سطح ادعا	تائیدیه ها (انتخاب مناسب، ارسال به موقع و جمع بندی نتایج و رسیدگی های لازم)	۸	تهیه جدول انتخاب و ارسال تائیدیه ها بر حسب سرفصل های صورت های مالی	۲
			رسیدگی های تکمیلی انجام شده از طریق سایر روش های حسابرسی و نتایج حاصله	۴
			بازبینی، تهیه نکات معوق و کفایت رفع آنها	۲
تائیدیه مدیران		۴	مستندات درخواست به موقع	۱
			ملاحظات خاص مربوط به تاریخ تائیدیه و تاریخ گزارش.	۱
			مستندات بررسی مطالب توسط سرپرست کار و مدیر مسئول کار و مدیر دوم	۲
تائیدیه مشاور حقوقی		۴	مستندات درخواست و بررسی دقیق پاسخ واصله و نتیجه گیری آن	۲
			بازبینی، تهیه نکات معوق و کفایت رفع آنها	۲

نتایج رسیدگی به تائیدیه ها عموماً در قالب مستندات تائیدکننده ادعاهای مدیریت یا بندهای تعدیل شده گزارش حسابرسی منعکس خواهد شد. همان گونه که در جدول مشاهده می شود، مستندات ارسال تائیدیه ها و انتخاب آنها نیز حائز اهمیت بوده و مستندسازی آن شرط تعلق امتیاز کنترل کیفیت مربوطه است.

بایستی توجه داشت از نظر مقاصد حسابرسی عموماً عدم وجود تائیدیه به معنای محدودیت در حسابرسی تلقی می‌شود که علت ایجاد می‌تواند متفاوت و بر اساس ممانعت‌های مدیران، خودداری شرکت‌های طرف قرارداد، عدم همکاری لازم بین شرکت‌ها، عدم با اهمیت بودن معاملات شرکت در شرکت تائیدکننده و عدم پاسخگویی وی به ایشان، وجود مغایرت با اهمیت بین شرکت‌ها و... باشد. اما از آن‌جا که هیچ یک از این دلایل و همچنین آثار ناشی از رفع آن در فقدان اطلاعات و شواهد کافی و قابل اتکا برای حسابرس مستقل قابل تشخیص و تعیین نیست، همواره عدم وجود تائیدیه محدودیت تلقی می‌شود. البته با توجه به موضوع تائیدیه برخوردهای متفاوتی با ایت موضوع خواهد شد. گاهی عدم وجود تائیدیه نه تنها محدودیت تلقی می‌شود بلکه می‌تواند منجر به ایجاد ابهام نیز بشود، مثل تائیدیه‌های خاص درخواستی در خصوص دعاوی حقوقی و تائیدیه وکیل و...

شرح باز خورد تائیدیه‌ها	انعکاس در گزارش حسابرسی	رخداد
عدم ارسال تائیدیه	محدودیت	نامشخص بودن موضوع یا مبلغ تائید نشده و علت عدم ارسال
عدم وصول تائیدیه	محدودیت	نامشخص بودن موضوع یا مبلغ تائید نشده
	ابهام	در خصوص دعاوی حقوقی و تائیدیه وکیل
وصول تائیدیه غیرقابل اتکا	محدودیت	نامشخص بودن موضوع یا مبلغ تائید شده به دلیل عدم اصالت تائیدکننده یا مخدوش بودن تائیدیه یا..
	ابهام	در خصوص دعاوی حقوقی و تائیدیه وکیل
وصول تائیدیه با مغایرت	عدم توافق	به ندرت (زمانی رخ می‌دهد که ادعای طرف مقابل با اسناد و مدارکی به جز تائیدیه قابل اثبات باشد).
	محدودیت	معمولاً (که ناشی از عدم مغایرت‌گیری بین طرفین (شرکت‌ها) است).
وصول تائیدیه با اطلاعات جدید (مازاد بر شواهد حسابرسی کسب شده قبلی)	عدم توافق	به ندرت (چرا که در صورت وجود محرز و موثق بودن آن به گونه‌ای که بتوان آثار آن را بر صورت‌های مالی به صورت متقاعدکننده تشخیص داد)
	محدودیت	معمولاً (که ناشی از عدم اطلاع‌دهی مناسب واحد مورد رسیدگی در خصوص موضوع است).

نتایج حاصل از تائیدیه‌ها ضمن مستندسازی شواهد کسب شده مشخص شده و برای تکمیل پرونده حسابرسی (در صورت عدم تعدیل) یا تعدیل گزارش در صورت لزوم که شامل گزارشگری آثار و نارسائی‌های شناسایی شده در رسیدگی به تائیدیه‌ها در این فصل مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به تائیدیه

گزارش حسابرسی بر اساس شواهد حسابرسی کسب شده (شامل محدودیت‌ها و عدم توافق‌ها) تعدیل خواهد شد. ممکن است حسابرس طبق روش‌های مختلفی به هر یک از شواهد حسابرسی (که یکی از آن‌ها می‌تواند تائیدیه باشد) دست پیدا کند، اما در صورت لزوم با توجه به موضوع مورد گزارش در نهایت برای کلیه شواهد کسب شده یک بند درج خواهد شد. روال کار بر این قرار است که با طرح موضوع و شواهد کسب شده نتیجه‌گیری مشخصی از موضوع در هر بند بیان می‌شود و در پایان با توجه به بندهای مختلف و نکات عمده به دست آمده اظهارنظر خواهد شد. شیوه اظهارنظر یا توضیحات خاص با توجه به حجم و تنوع آن در این کتاب نمی‌گنجد. در این نوشتار بخشی از بندهای گزارش حسابرسی که در آن‌ها تائیدیه به عنوان بخشی از شواهد مطرح شده ارائه و قسمت مربوطه با خط چین مشخص شده است. برخی از این بندها، بند اظهارنظر (مشروط یا عدم اظهارنظر)، برخی بند تاکید بر مطلب خاص و برخی دیگر جزو سایر بندهای توضیحی می‌توانند باشند و در این نوشتار با توجه به فقدان اطلاعات مناسب در خصوص سطح اهمیت موضوعات فوق تمایزی قائل نشده‌ایم. اما عموماً بندهایی که حالت خبری دارند و به آثار آن کم‌تر پرداخته شده است، بند تاکید بر مطلب خاص هستند که بر اساس مفاد آن بندها اظهارنظر حسابرس تغییری نداشته است.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به عدم ارسال تائیدیه

با توجه به شواهد حسابرسی کسب شده در راستای خودداری مدیریت از ارسال تائیدیه بندهای گزارش حسابرسی می‌توانند آثاری متفاوت داشته باشند، که برخی از آن‌ها به شرح زیر هستند:

✓ مانده حساب جاری شرکت نزد بانک. .. شعبه. .. (به شرح یادداشت. .. توضیحی) از سال‌ها قبل بدون تغییر در دفاتر شرکت انعکاس داشته که تا تاریخ این گزارش، اقدام موثری در خصوص مسدود یا فعال نمودن حساب جاری مزبور صورت نپذیرفته، ضمن اینکه، امکان درخواست تائیدیه برای بانک مزبور نیز، میسر نگردیده است.

✓ درخواست تائیدیه از شرکت. .. با مانده بدهی. .. میلیون ریال (موضوع یادداشت توضیحی. .. همراه صورت‌های مالی) به دلیل عدم شناسایی آدرس مربوط، امکان‌پذیر نگردیده است.

✓ تائیدیه‌های درخواستی این موسسه در خصوص سرفصل‌های حساب‌های دریافتنی و پرداختنی به دلیل عدم دسترسی به آدرس و نشانی دقیق اشخاص طرف حساب با شرکت ارسال نگردیده است. همچنین تعدادی از تائیدیه‌های ارسالی به جهت عدم شناسایی آدرس برگشت شده است. از این رو حصول اطمینان از میزان مطالبات و بدهی‌های شرکت در سال مالی مورد گزارش و تعدیلات احتمالی در خصوص آن برای این موسسه امکان‌پذیر نمی‌باشد.

✓ علی‌رغم درخواست این موسسه از ارسال تائیدیه برای کالای امانی شرکت نزد پیمانکاران خودداری شده است. با توجه به مراتب یاد شده، آثار مالی احتمالی ناشی از تائیدیه‌های ارسال نشده بر صورت‌های مالی، برای این موسس مشخص نیست.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به عدم وصول تائیدیه

با توجه به سایر شواهد حسابرسی کسب شده طی آزمون‌های جایگزین، بندهای گزارش حسابرسی می‌توانند آثاری متفاوت داشته باشند، که برخی از آن‌ها به شرح زیر هستند:

✓ مانده حساب‌های جاری شماره .. و .. نزد شعبه .. بانک .. و شعبه .. بانک .. به مبلغ .. میلیون ریال از سال - ها قبل بدون تغییر باقی مانده است. با توجه به در دسترس نبودن صورت حساب‌های بانکی مربوط و عدم دریافت پاسخ تائیدیه ارسالی به بانک‌های مزبور، اثبات صحت مانده‌ها برای این .. میسر نگردیده است.

✓ رسیدگی‌های این موسسه نشان می‌دهد که در طی سال مالی مورد گزارش چک‌های دریافتی از مشتریان بدون انعکاس در حساب‌های بانکی شرکت، مستقیماً به طرفیت اشخاص ثبت گردیده است. با توجه به ضعف شدید کنترل‌های داخلی به ویژه در دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نبود شخص مسئولی از این بابت و نیز عدم کفایت اطلاعات، اسناد و مدارک لازم و همچنین عدم دریافت پاسخ تائیدیه درخواستی از بعضی اشخاص مرتبط با موارد ذکر شده در بالا، اطمینان نسبت به ثبت و انعکاس کلیه وصولی‌ها از اشخاص، برای این موسسه امکانپذیر نگردیده است.

✓ وجوه ارزی شرکت نزد بانک‌ها، موضوع یادداشت .. پیوست صورت‌های مالی، شامل .. فقره سپرده ارزی و .. فقره حساب جاری ارزی جمعاً به مبلغ .. دلار و مبلغ .. یورو نزد بانک .. و .. می‌باشد. در خصوص حساب‌های مذکور طی سال صورت حساب بانک اخذ نگردیده و صورت مغایرت بانکی نیز تهیه نشده است. لیکن بررسی اعلامیه‌های موجود، حامی از مغایرت مانده حساب‌ها با دفاتر شرکت می‌باشد. به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم در غیاب پاسخ تائیدیه درخواستی، تعیین آثار ناشی از رفع مغایرت مذکور بر صورت‌های مالی مورد گزارش، برای این امکانپذیر نگردیده است.

✓ بر اساس پیش بینی هیأت مدیره شرکت، تامین منابع مالی جهت تکمیل و راه‌اندازی پروژه .. از طریق اخذ تسهیلات از سیستم بانکی صورت می‌پذیرد، در این زمینه، علی‌رغم درخواست تائیدیه در این خصوص، مدارک و مستنداتی دال بر موافقت سیستم بانکی مبنی بر اعطای تسهیلات مزبور به این موسسه ارائه نشده است.

✓ به دلیل عدم ارائه صورت تطبیق مصالح مصرفی طبق صورت وضعیت‌ها با موجودی‌های صادره از انبار جهت مصرف در پروژه‌ها، کنترل اقلام صادره با مصرف واقعی آن میسر نگردیده است.

✓ با توجه به یادداشت .. همراه صورت‌های مالی، هزینه‌های پروژه‌های اجرایی، شامل مبلغ .. میلیون ریال مواد و لوازم مصرفی می‌باشد که به علت اینکه شرکت فاقد کنترل‌های داخلی مناسب در رابطه با مصرف مصالح و لوازم در پروژه‌های اجرایی بوده و همچنین به علت عدم مقایسه برآورد اولیه، عدم وصول تائیدیه‌های درخواستی از تامین‌کنندگان مصالح و تهیه صورت تطبیق مصالح خریداری شده با مقادیر مصرفی در پروژه‌ها، انطباق اقلام خریداری شده در پروژه‌ها، کنترل صحت ثبت هزینه‌های پروژه‌ها، امکانپذیر نگردیده است.

✓ مستنداتی در مورد اخذ تائیدیه لازم از شورای عالی انفورماتیک مبنی بر اصالت نرم‌افزارهای مورد استفاده شرکت در اجرای مفاد ماده ۲۲ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد ملاحظه نگردیده است.

✓ طبق بخشنامه شماره .. مورخ .. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، قراردادهای مشاوره‌ای غیر همسان باید به تصویب هیات قراردادهای ناهمسان خدمات مشاوره‌ای دفتر امور فنی و تدوین معیارهای سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور برسد. در خصوص قراردادهای ذیل، تائیدیه سازمان مذکور در این خصوص و همچنین مجوز شواری اقتصاد، به این ..
ارائه نگردیده است:

طرف قرارداد	شماره قرارداد	تاریخ قرارداد	مبلغ قرارداد (میلیون ریال)

✓ شرکت مورد گزارش بر اساس .. فقره قرارداد منعقد در .. ماه *۱۳ با شرکت .. متعهد به فروش و نصب .. ظرف مدت .. سال شده است. بررسی‌های انجام شده در این خصوص حاکی از موارد زیر می‌باشد:

- علی‌رغم شرایط و مدت مندرج در قرارداد مزبور و صدور صورتحساب جهت کالاهای تحویلی و بر خلاف استانداردهای حسابداری، درآمد حاصل از فروش کالا در قالب پروژه بلندمدت شناسایی گردیده است (یادداشت .. همراه صورت مالی) به طوری که مبلغ .. میلیون ریال تفاوت ارزش صورتحساب‌های صادره و بهای تمام شده اقلام تحویلی (به ترتیب به مبالغ .. و .. میلیون ریال) تحت سر فصل کار گواهی شده و مبلغ .. میلیون ریال دریافتی نیز تحت سر فصل پیش دریافت‌ها (یادداشت .. همراه صورت‌های مالی) انعکاس یافته است.
- بابت درآمد حاصل از اجرت کار .. نصب شده تا تاریخ ترازنامه هیچگونه ثبتی در حساب‌ها به عمل نیامده، این در حالیست که انجام عملیات نصب تا تاریخ *۱۳ به مبلغ .. میلیون ریال مورد تایید کارفرما قرار گرفته است.
- ... فقره چک دریافتی از شرکت .. بنام شرکت .. به مبلغ .. میلیون ریال، دوبار به حساب پیش‌پرداخت‌ها (شرکت ..) و پیش‌دریافت‌ها (شرکت ..) منظور شده است.
- هر چند نرخ فروش .. طبق مفاد قرارداد فی مابین، شامل عوارض .. نیز بوده، لیکن به صورتحساب‌های صادره .. درصد جمعاً به مبلغ .. میلیون ریال نیز به عنوان عوارض اضافه شده، که تقبل پرداخت مبلغ مزبور توسط کارفرما محرز نشده است.

با توجه به موارد شمرده شده، علی‌رغم این امر که پاسخ تائیدیه درخواستی تا تاریخ تنظیم این گزارش واصل نشده، لیکن در صورت اعمال اصلاحات لازم بابت اشتباهات مزبور، سر فصل‌های حساب‌های دریافتنی به مبلغ .. میلیون ریال افزایش و اصلاح اشتباه دوره های قبل و سود مالی مورد گزارش و هم چنین سر فصل‌های پیش‌پرداخت‌ها، کار گواهی شده و پیش-دریافت‌ها به ترتیب به مبالغ .. و .. و .. میلیون ریال کاهش خواهد یافت. در ضمن، سرفصل‌های فروش و درآمد حاصل از ارائه خدمات و بهای تمام شده کالای فروش رفته و خدمات ارده شده در صورت سود و زیان به ترتیب به مبالغ .. و .. میلیون ریال افزایش خواهد یافت.

✓ پاسخ هیچ یک از .. فقره تائیدیه ارسالی در خصوص خریدهای خارجی دریافت نگردیده، از این رو بررسی خریدهای انجام شده محدود به بررسی اسناد و مدارک ارائه شده از سوی شرکت بوده است.

✓ مبلغ. .. میلیون ریال مربوط به صورت وضعیت تایید شده شرکت. .. در رابطه با کارکرد سال ۱۳۹۴ در حساب‌ها منظور نشده است. در این خصوص پیگیری‌های لازم جهت اخذ صورت وضعیت از پیمانکاران عمده برای بررسی میزان کارکرد و کنترل رعایت مفاد قرارداد در پاره‌ای از موارد صورت نمی‌گیرد. به طوری که شرکت. .. از تاریخ انعقاد قرارداد (سال ۱۳۹۱) تاکنون هیچ‌گونه صورت وضعیتی ارسال ننموده است. با عنایت به این موضوع و با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات کافی و عدم وصول تأییدیه‌های درخواستی از پیمانکاران، تعیین آثار مالی احتمالی ناشی از آن بر صورت‌های مالی پیوست برای این موسسه میسر نبوده است.

✓ به دلیل اعلام کتبی شرکت مبنی بر نداشتن وکیل یا مشاور حقوقی، تأییدیه مربوط درخواست نگردیده است، از این رو آثار احتمالی ناشی از دعاوی مطروحه برای این موسسه مشخص نمی‌باشد.

✓ تا تاریخ این گزارش پاسخ نامه درخواست تأییدیه از وکیل حقوقی شرکت مورد رسیدگی واصل نگردیده است. از این رو آثار مالی احتمالی ناشی از دعاوی مطروحه به نفع یا ضرر شرکت اعم از دعوی در داخل یا خارج از کشور بر صورت‌های مالی مشخص نگردیده است.

✓ همان گونه که در یادداشت. .. همراه صورت‌های مالی منعکس می‌باشد، مانده پیمان‌های در دست اجرا در پایان سال مالی مورد گزارش مبلغ. .. میلیون ریال است که بخش عمده آن، پیمان‌های مدیریت و شامل هزینه‌های انجام شده و تجهیزات خریداری شده می‌باشد، که به دلیل تکمیل نبودن آن‌ها و یا عدم اخذ تأییدیه از کارفرما، تحت سرفصل مذکور در حساب‌ها منعکس گردیده است. در این ارتباط با توجه به شرایط مندرج در قراردادهای، نحوه عمل شرکت راجع به پیمان‌های مزبور در خصوص عدم شناسایی هر گونه درآمدی نسبت به آن‌ها مغایر با استانداردهای حسابداری بوده و ضروری است که درآمدهای حاصل متناسب با درصد پیشرفت کار شناسایی و در حساب‌ها منعکس گردد. نظر به مراتب مزبور، اگرچه تعدیل حساب‌ها از این بابت ضروری می‌باشد ولی تعیین اصلاحات لازم در شرایط حاضر با توجه به عدم دریافت تأییدیه کارفرما برای این موسسه امکانپذیر نمی‌باشد.

✓ شرکت بهای ارزی اعتبارات اسنادی گشایش یافته به صورت یوزانس را در زمان پرداخت در دفاتر ثبت می‌نماید که این موضوع مغایر با استانداردهای حسابداری (تعهدی) می‌باشد. طبق استانداردهای حسابداری، تاثیر معاملات و سایر رویدادها بر دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری در زمان تحقق و بدون در نظر گرفتن زمان دریافت و یا پرداخت شناسایی، ثبت و گزارش می‌شود. با توجه به نبود اطلاعات و مدارک کافی، همچنین عدم دریافت پاسخ تأییدیه ارسالی به بانک. .. شعبه. ... تعیین تعدیل‌های مورد لزوم از این بابت و تاثیر آن بر صورت‌های مالی مورد گزارش، میسر نمی‌باشد.

✓ هزینه‌های مربوط به اعتبارات اسنادی، شامل حقوق و عوارض گمرکی، هزینه‌های حمل داخل و. ...، در هنگام پرداخت در حساب هزینه‌ها منظور می‌گردد. طبق استانداردهای حسابداری، کلیه هزینه‌های مزبور باید در زمان وقوع مشخص و به عنوان قسمتی از بهای تمام شده محموله وارداتی ثبت دفاتر گردد. به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات و مدارک کافی، همچنین عدم دریافت پاسخ تأییدیه‌های ارسالی جهت گمرکات در رابطه با ترخیص‌های نسبه، تعیین میزان بدهی شرکت بابت اعتبارات اسنادی در پایان سال مالی مورد گزارش، مقدور نبوده و تاثیر آن بر صورت‌های مالی مورد گزارش نیز مشخص نمی‌باشد.

✓ تخفیفات موردی دریافتی از فروشندگان خارجی در سال مالی مورد گزارش مبلغ .. دلار آمریکا (سال مالی قبل .. دلار آمریکا) بوده است. از جمع بدهی فروشندگان خارجی به شرح بالا، معادل مبلغ .. دلار به صورت کالا و مبلغ .. دلار نیز به صورت ماشین‌آلات تسویه گردیده است. باقیمانده، اعم از مبالغ واریز شده به حساب ارزی شرکت و موجود در حساب بدهی فروشندگان خارجی به نرخ ارز تسعیر و تفاوت به عنوان درآمد عملیاتی تلقی و به حساب سود(زیان) ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی عملیاتی (یادداشت .. همراه صورت‌های مالی) منظور شده است. با توجه به عدم امکان اعمال سایر روش‌های حسابرسی ناشی از کافی نبودن اطلاعات در دسترس و عدم دریافت تعدادی از پاسخ‌های تائیدیه‌های درخواستی از سایر فروشندگان خارجی، تمامیت اینگونه مبالغ برای این موسسه به اثبات نرسیده است.

✓ به موجب قرارداد اجاره به شرط تملیک شماره .. مورخ .. منعقد با شرکت الف، مبلغ .. میلیارد ریال بابت خرید یکدستگاه .. در حساب دارایی‌ها به ثبت رسیده که مبلغ .. میلیون ریال آن بصورت نقدی و الباقی به صورت تسهیلات بانکی با نرخ .. بوده است. در حالیکه قرارداد اجاره به شرط تملیک دیگری به شماره .. مورخ .. توسط بانک .. شعبه ..، ارائه شده که با قرارداد شرکت الف مغایر بوده و مبلغ .. میلیارد ریال از این بابت (با اقساط ماهیانه .. میلیون ریال) توسط بانک از شرکت مطالبه گردیده که پرداخت‌های شرکت بر همین اساس در حال انجام است، لیکن بدهی شرکت در رابطه با قرارداد ارائه شده توسط بانک تعدیل نشده است. با توجه به مراتب فوق و واصل نشدن تائیدیه درخواستی از شرکت الف و عدم دسترسی به اطلاعات تسهیلات فوق و توافقات احتمالی دیگر فیما بین، آثار احتمالی ناشی از موارد فوق بر صورت‌های مالی مورد گزارش مشخص نمی‌باشد.

✓ بکارگیری یک سیستم جدید رایانه‌ای در تاریخ .. منجر به بروز اشتباهات متعددی در حساب‌های دریافتی شده است و تا تاریخ این گزارش هنوز نقایص این سیستم برطرف نشده و اشتباهات نیز اصلاح نگردیده است. این موسسه نتوانسته است با استفاده از اخذ تائیدیه یا سایر روش‌های حسابرسی، حساب‌های دریافتی در تاریخ ترازنامه به مبلغ .. میلیون ریال را اثبات کند.

✓ تائیدیه‌های درخواستی در خصوص مبلغ .. میلیون ریال از مطالبات از شرکت‌های گروه (شرکت‌های ... و...) تا تاریخ تنظیم این گزارش واصل نگردیده است. با توجه به مراتب فوق و عدم تهیه صورتجلسات تطبیق حساب‌های فیما بین و همچنین سنواتی بودن مطالبات مزبور، آثار احتمالی ناشی از دریافت تائیدیه‌های فوق و قابلیت بازیافت مطالبات از شرکت‌های مذکور بر صورت‌های مالی مورد گزارش برای این موسسه مشخص نمی‌باشد.

✓ تائیدیه‌های درخواستی در خصوص کلیه حساب‌های بانکی و وکیل حقوقی تا تاریخ تنظیم این گزارش واصل نشده، مضافاً با توجه به سررسید کلیه تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها در سنوات قبل، هزینه جرائم اقساط معوق آن‌ها محاسبه و در حساب‌ها انعکاس نیافته است. با توجه به مراتب فوق و نامشخص بودن نتایج اقدامات در جریان در جهت بخشودگی جرائم مربوطه، تعیین آثار احتمالی ناشی از دریافت تائیدیه‌های مزبور و رفع مغایرت‌های یاد شده بر صورت‌های مالی مورد گزارش برای این موسسه مشخص نمی‌باشد.

✓ سرفصل موجودی مواد و کالا (یادداشت. .. توضیحی) شامل مبلغ. .. میلیون ریال مخارج انجام شده‌ای می‌باشد که با توجه به عدم ارائه مدارکی در مورد صورت ریز و ماهیت آن، قابلیت بازیافت و تخصیص آن بر سرفصل مزبور بر اساس استانداردهای حسابداری محرز نگردیده است. همچنین تائیدیه‌ای در خصوص موجودی کالای امانی، نزد دیگران (انتقالی از سنوات قبل) واصل نشده، ضمن اینکه موجودی‌های انبارهای قطعات، مواد شیمیایی و بسته‌بندی شامل اقلام فاقد گردش طی سنوات قبل به مبلغ. .. میلیون ریال و همچنین تعداد. .. قلم از موجودی‌های مواد و کالا (بصورت یک ریالی در حساب‌ها) می‌باشد که اقدامی بدین ترتیب در جهت اخذ ذخیره کاهش ارزش و بررسی کارشناسی اقلام مزبور صورت پذیرفته است. مضافاً بررسی‌های انجام شده در خصوص موجودی‌های مواد و کالا حاکی از وجود مغایرت‌هایی بین ارزش ریالی مندرج در صورت ریز اقلام مذکور با مانده‌های دفتری بوده است. با توجه به مراتب فوق، آثار احتمالی موارد یاد شده بر صورت‌های مالی مورد گزارش مشخص نمی‌باشد.

✓ طی سال مورد رسیدگی و سنوات قبل دعاوی مختلف حقوقی علیه و له شرکت با موضوعات متفاوت مطرح شده است که بخشی از دعاوی علیه شرکت منجر به توقیف بخشی از ماشین آلات، موجودی مواد و کالا، ساختمان. .. و وجوه نقد شرکت بر اساس ادعاهای وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک. .. از شرکت. .. جمعاً بمیزان. .. میلیارد شده است. همچنین دعاوی مطرح شده علیه شرکت‌های. و. .. از بابت بدهی‌های ایشان به شرکت جمعاً به مبلغ. .. میلیون ریال قطعی نشده است. با توجه به عدم صدور آرای قطعی و همچنین عدم دریافت تائیدیه وکیل شرکت تا تاریخ تنظیم این گزارش، قابلیت بازیافت مطالبات مرتبط با دعاوی انجام شده علیه اشخاص ثالث و تعهدات احتمالی ناشی از دعاوی مطروحه علیه شرکت که موجب مواجه شدن تداوم فعالیت شرکت با خطرات با اهمیتی شده است، منوط به مشخص شدن آرای قطعی مراجع قضایی ذیربط می‌باشد.

✓ اسناد تضمینی شرکت نزد دیگران موضوع یادداشت. .. توضیحی به مبلغ. .. میلیون ریال می‌باشد که مبلغ. .. میلیون ریال از اسناد فوق بدلیل اتمام قرارداد و یا پایان دوره تضمین می‌بایست به شرکت مسترد می‌گردید، لیکن تا تاریخ تنظیم این گزارش اقدام موثری در این خصوص صورت نگرفته است. مضافاً مبلغ. .. میلیون ریال سفته‌ها، مربوط به تضمین وام دریافتی شرکت. .. از بانک‌های. .. و. .. می‌باشد که بدلیل عدم بازپرداخت به موقع دیون مزبور، بانک‌های مربوطه اقدام به طرح شکایت علیه خواندگان از جمله شرکت کرده و بترتیب بخشی از اموال و موجودی کالای ساخته شده شرکت و همچنین سهام شرکت (متعلق به شرکت. ..) را توقیف نموده‌اند، ضمن اینکه بدلیل عدم ارائه تائیدیه توسط وکیل شرکت، از وضعیت مابقی تضمین‌های مشابه صورت گرفته بشرح یادداشت. .. توضیحی، اطلاعی در دست نمی‌باشد.

✓ سرفصل سایر حساب‌های دریافتنی شرکت اصلی (موضوع یادداشت. .. توضیحی) شامل مبلغ. .. میلیون ریال باقیمانده مبالغ پرداختی بابت خرید زمین از شرکت. .. به استناد مبایعه نامه تنظیمی مورخ. .. می‌باشد که بدلیل اختلافات موجود و عدم ایفای تعهدات فیما بین، علیرغم انقضای زمان پیش‌بینی شده در مبایعه نامه، پیگیری‌های شرکت درخصوص تحویل زمین مزبور و نقل و انتقال قطعی آن و یا وصول وجوه پرداختی از این بابت تاکنون به نتیجه قطعی نرسیده و لذا ذخیره‌ای معادل مبلغ یاد شده در حساب‌ها منظور گردیده است. با توجه به مراتب فوق و عدم ارائه تائیدیه مشاور حقوقی و گزارش مدیریت در خصوص اقدامات انجام شده و نتایج حاصل از آن، آثار احتمالی مربوطه مشخص نمی‌باشد. مضافاً اهمیت انجام پیگیری‌های لازم در جهت تسویه سایر مطالبات راکد شرکت به میزان حدود. .. میلیارد ریال را که در قبال آن نیز ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در حساب‌ها منظور شده را خاطر نشان می‌سازد.

✓ سرفصل موجودی مواد و کالا شامل مبلغ .. میلیارد ریال محصولات .. تولیدی در سنوات قبل می‌باشد که در این خصوص ذخیره کاهش ارزشی به مبلغ .. میلیارد ریال در حساب‌ها منظور شده است. مضافاً سرفصل فوق شامل حدود مبلغ .. میلیارد ریال .. وارداتی می‌باشد که بدلیل مشکلات محیط زیستی، ترخیص آن تا تاریخ تهیه این گزارش از گمرک امکانپذیر نگردیده و ذخیره‌ای جهت آن در صورت عدم امکان ترخیص و هزینه‌های انبارداری مربوطه در صورت ترخیص منظور نشده است. با عنایت به مراتب فوق اخذ ذخیره مناسبی از بابت موارد یاد شده در حساب‌ها ضروری است، لیکن بدلیل عدم دسترسی به اطلاعات کافی و عدم ارائه تائیدیه درخواستی از گمرک .. درخصوص امکان ترخیص کالا، میزان ذخیره مربوطه مشخص نمی‌باشد.

✓ بر اساس استانداردهای حسابرسی، لازم است مدیران شرکت تائیدیه‌ای دال بر این که اطلاعات خود را در زمینه مالکیت، بدهی‌های احتمالی، تعهدات، و سایر اطلاعات مورد لزوم در اختیار حسابرسان گذاشته‌اند، تهیه و به این موسسه ارسال نمایند. تا تاریخ تنظیم این گزارش، تائیدیه مزبور به این موسسه ارائه نشده است؛ از این رو تعیین آثار احتمالی ناشی از مورد فوق بر صورت‌های مالی مورد گزارش مشخص نمی‌باشد.

✓ طبق استانداردهای حسابرسی، مدیران شرکت موظف هستند تائیدیه‌ای دال بر ارائه کلیه اطلاعات مربوط به عملیات و حساب‌های شرکت و صورت‌های مالی، تکمیل و در اختیار حسابرسان قرار دهند. (توضیح این که صورت‌های مالی نیز فقط توسط یکی از اعضای هیئت مدیره امضا شده است). تائیدیه مزبور تا تاریخ این گزارش به این موسسه ارائه نشده است.

✓ همان طور که در یادداشت .. همراه صورت‌های مالی مندرج است، مانده حساب کار در جریان پروژه شرکت-های .. و .. در پایان سال مالی مورد گزارش بالغ بر .. میلیون ریال می‌باشد، که به علت اختلاف حساب‌های فیما بین تا تاریخ تهیه این گزارش به حیطه وصول در نیامده است. از این رو، به دلیل عدم دریافت تائیدیه‌های درخواستی از شرکت‌های مزبور آثار مالی ناشی از رفع اختلافات موجود بر صورت‌های مالی مورد گزارش، برای این موسسه مشخص نمی‌باشد.

✓ با عنایت به یادداشت .. پیوست صورت‌های مالی، سرفصل پیمان در جریان پیشرفت، شامل مبلغ .. میلیارد ریال مخارج انجام شده جهت اجرای قرارداد پروژه .. به مبلغ .. میلیارد ریال بوده که به دلیل بروز نقص فنی و تخریب پروژه مذکور در مهر ماه ۱۳۸۵ و عدم حصول توافق نهایی در خصوص تعهدات طرفین قرارداد و جرایم احتمالی، تعدیل‌های مقتضی در حساب‌ها اعمال نشده است. در رعایت استانداردهای حسابداری، اصلاح حساب‌های شرکت در این رابطه ضروری است، لیکن با توجه به عدم دریافت تائیدیه شرکت طرف قرارداد، تعیین آثار آن منوط به توافق نهایی طرفین قرارداد می‌باشد.

✓ پاسخ تائیدیه‌های ارسالی جهت بانک‌های .. شعبه .. و .. شعبه .. تا تاریخ تهیه این گزارش دریافت نگردیده است. لیکن بر اساس بررسی‌های این موسسه، میزان کسری ذخیره جریمه دیرکرد تسهیلات مزبور به مبلغ .. میلیون ریال می‌باشد که در صورت اصلاح حساب‌ها از این بابت، زیان انباشته ابتدای سال و زیان سال مالی مورد گزارش و تسهیلات مالی دریافتی به ترتیب به مبالغ .. و .. و .. میلیون ریال افزایش خواهد یافت.

✓ با توجه به یادداشت. .. توضیحی، قراردادهای مربوط به. .. فقره تسهیلات دریافتی فروش اقساطی و سلف به مبلغ. .. میلیون ریال از بانک‌های. .. و. .. شعبه‌های. .. و. .. ارائه نگردیده، افزون بر آن، به دلیل عدم دریافت پاسخ تائیدیه‌های درخواستی از بانک‌های مذکور، مبلغ تسهیلات، سود تضمین شده، سررسید اقساط، جرایم احتمالی عدم پرداخت به موقع اقساط و همچنین وثایق قراردادهای مزبور برای این موسسه مشخص نگردیده است. از این رو آثار مالی احتمالی ناشی از دستیابی به موارد مذکور و پاسخ تائیدیه‌های درخواستی در این خصوص، بر صورت‌های مالی شرکت مشخص نمی‌باشد.

✓ علی‌رغم این که عمده فعالیت شرکت کارمزدی است، لیکن روش کنترلی مناسبی در این خصوص توسط شرکت اعمال نمی‌گردد. با عنایت به این موضوع و با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات و مدارک کافی از جمله تسویه حساب مقداری مقطعی با شرکت‌های مربوطه و همچنین عدم دریافت پاسخ تائیدیه‌های درخواستی در خصوص وضعیت مواد اولیه و. .. امانی، تعیین آثار احتمالی ناشی از این مورد بر صورت‌های مالی مورد گزارش برای این موسسه میسر نشده است.

✓ سرمایه‌گذاری‌های شرکت، شامل. .. درصد سهام شرکت. .. به بهای تمام شده. .. میلیون ریال در ازای بخشی از سهام شرکت. .. به شرکت. .. می‌باشد، که بابت سود سهام سال‌های مالی ۱۳×۱ و ۱۳×۲ مبلغ. .. میلیون ریال درآمد در حساب‌ها ثبت گردیده است. با عنایت به عدم ارائه مستندات لازم در خصوص تملک سهام مذکور، عدم دریافت پاسخ تائیدیه‌های درخواستی از شرکت و عدم ثبت انتقال مالکیت در اداره ثبت شرکت‌ها، صحت انعکاس مبالغ مزبور تحت عنوان سرمایه‌گذاری‌ها، درآمد و حساب‌های دریافتنی، برای این موسسه محرز نگردیده است.

✓ اسناد و مدارک مربوط به اوراق سرمایه‌گذاری در شرکت‌های سرمایه‌پذیر مندرج در یادداشت توضیحی. .. پیوست صورت‌های مالی به منظور مطابقت با مانده‌های دفتری به طور کامل به این موسسه ارائه نگردیده، همچنین تائیدیه‌های درخواستی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر در خصوص اعلام وضعیت و نتایج سرمایه‌گذاری‌های شرکت در آن‌ها تاکنون به این موسسه واصل نگردیده است. (توضیح این که تعدادی از شرکت‌های مزبور در حال تصفیه یا راکد هستند). با عنایت به مراتب یاد شده، آثار مالی ناشی از تعدیلات احتمالی که در صورت دریافت تائیدیه‌های مزبور بر صورت‌های مالی ضرورت می‌یافت، برای این موسسه نامشخص است.

✓ طبق قرارداد شماره. .. مورخ. .. منعقد با شرکت. ..، تولید نرم‌افزار. .. به عهده شرکت مورد رسیدگی گذاشته شده و شرکت از این بابت معادل مبلغ. .. میلیون ریال از مخارج انجام شده طی سال مالی مورد گزارش و. .. میلیون ریال از مخارج سنوات قبل را به حساب دارایی‌های نامشهود (نرم‌افزار در جریان) منظور نموده است. با توجه مشخص نبودن شرایط مالکیت و امکان فروش نرم‌افزار به منظور تخصیص بهای تمام شده طبق استاندارد حسابداری دارایی‌های نامشهود و عدم وصول تائیدیه شرکت مذکور در راستای تعیین تعلق مالکیت و امکان فروش نرم‌افزار مزبور به سایر شرکت‌ها توسط واحد مورد رسیدگی، تعیین آثار مالی ناشی از تعدیلات احتمالی که در صورت دریافت تائیدیه مزبور بر صورت‌های مالی ضرورت می‌یافت، برای این موسسه نامشخص است.

✓ تائیدیه درخواستی از تعداد. .. شرکت خارجی فروشنده. .. به شرکت که طی آن اعلام اطلاعات مربوط به میزان فروش، تخفیفات احتمالی اعطایی و کمیسیون‌های احتمالی پرداختی درخواست شده بود، تاکنون دریافت نشده است. آثار مالی ناشی از هرگونه تعدیلات احتمالی که در صورت دریافت تائیدیه‌های مزبور ضرورت می‌یافت، مشخص نمی‌باشد.

✓ به جهت عدم دریافت پاسخ تأییدیه ارسال شده جهت ... مطابقت اسناد تضمینی طبق دفاتر شرکت با اسناد تضمینی نزد دارنده آن مقدور نمی‌باشد.

✓ تا تاریخ تنظیم این گزارش، مدارکی حاکی از تهیه صورت‌مغایرت با شرکت‌های گروه و رفع مغایرت‌های احتمالی به این موسسه ارائه نگردیده، ضمن این که تاکنون نیز اقدامات حقوقی موثری در خصوص پیگیری وصول مطالبات از شرکت‌های گروه و سایر اشخاص به عمل نیامده است.

✓ پاسخ تأییدیه‌های درخواستی این موسسه برای و .. کالای امانی دیگران نزد شرکت به مبلغ .. میلیون ریال و برای و .. کالای امانی شرکت نزد دیگران به مبلغ .. میلیون ریال که از آن‌ها جمعاً مقدار .. و به مبلغ .. میلیون ریال مانده انتقالی از سنوات قبل می‌باشد که تا تاریخ تنظیم این گزارش دریافت نگردیده است. همچنین بر اساس مصوبه مجمع عمومی عادی سالانه مورخ ... شرکت مکلف به پیگیری و رفع مغایرت فیما بین خود و شرکت‌های .. در مورد .. مواد اولیه امانی نزد شرکت از سنوات قبل بوده است که پیگیری‌های بعمل آمده تاکنون به نتیجه نرسیده است.

✓ خرید .. از شرکت .. به ارزش .. میلیارد ریال که بر اساس اعلامیه فروشنده مقدار .. تن جهت ساخت .. به شرکت .. ارسال و مابقی نیز به مقدار ... تن و به ارزش .. میلیون ریال نزد فروشنده باقی مانده، که به دلیل عدم ایفای کامل تعهدات شرکت مورد گزارش، از تحویل آن خودداری شده است. شایان ذکر است خریدهای مذکور نیز بدون انعقاد قرارداد صورت پذیرفته و مدارکی حاکی از میزان دریافت شده و همچنین مقدار تبدیل شده به .. در اختیار این موسسه قرار داده نشده است. با توجه به مراتب مزبور و به دلیل عدم دریافت پاسخ تأییدیه از شرکت مذکور و نیز عدم ارائه مستندات مورد لزوم در خصوص .. دریافتی، میزان .. ساخته شده، تناثر .. تحویلی، نحوه تسویه، چگونگی تامین کالای موضوع قرارداد و کارمزد ساخت، تعیین تعدیلاتی که در صورت دریافت مدارک و اطلاعات مورد لزوم بر صورت‌های مالی ضرورت می‌یافت، در شرایط حاضر برای این موسسه امکان‌پذیر نمی‌باشد.

✓ طی سال مالی مورد گزارش مبلغ .. میلیون ریال حاصل تهاتر مانده اقلام راکد حساب‌های دریافتی و پرداختی به ترتیب مبالغ .. و .. میلیون ریال به حساب سود و زیان نقل گردیده است. با توجه به عدم دریافت تأییدیه‌ای مبنی بر توافق چند جانبه شرکت‌ها طرف معامله در راستای ثبت‌های شناسایی شده و عدم ارائه مجوز و توجیه مربوط به تهاتر اقلام مزبور آثار مالی احتمالی ناشی از این رویداد بر صورت‌های مالی نامشخص است.

✓ تأییدیه درخواستی در خصوص اعلام معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه سال ۱۳۴۲ قانون تجارت، تاکنون به این موسسه واصل نشده است.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به وصول تأییدیه غیرقابل اتکا

با توجه به کسب شواهد حسابرسی اضافی مبنی بر این که تأییدیه‌های حسابرسی واصله غیر قابل اتکا می‌باشند که نمونه‌هایی از آن به شرح زیر است:

✧ در زمان وصول تأییدیه حساب‌های دریافتی و پرداختی مشاهده شود که مهر شرکت تأییدکننده در اختیار واحد مورد رسیدگی بوده است.

✧ نحوه وصول تأییدیه به حسابرس مناسب نباشد (در پاکت در بسته و مستقیماً ارسال نشود یا از طریق فاکس ارسال شود) و حسابرس نیز بر اساس سایر شواهد حسابرسی کسب شده نسبت به این موضوع نتواند اطمینان کسب نماید.

عموماً در چنین مواردی تأییدیه غیر معتبر به عنوان شواهد حسابرسی محسوب نخواهد شد (به خصوص اگر موید اطلاعات واحد مورد رسیدگی نیز باشد) و بایستی از طریق سایر شواهد حسابرس رسیدگی شود. برخی از بندهای گزارش حسابرسی ناشی از تأییدیه‌های حسابرسی واصله غیر قابل اتکا به شرح زیر هستند:

✓ در پایان سال مالی مورد گزارش، بر اساس صورت تطبیق حساب تهیه شده فیما بین شرکت تابعه .. با شرکت مورد رسیدگی، مبلغ .. میلیارد ریال به حساب طلب از شرکت اخیرالذکر منظور و معادل آن از حساب دارائی‌های ثابت (بدون در نظر گرفتن استهلاک انباشته) برگشت شده است. اگر چه طبق تأییدیه دریافتی از آن شرکت، مانده حساب‌های دو طرف مطابقت دارد، لیکن مدارک و مستندات مربوط به ثبت فوق ارائه نگردیده و در نتیجه حصول اطمینان از صحت ثبت فوق میسر نشده است. همچنین بر اساس صورتحساب‌های ارسالی شرکت، .. نرخ فروش اقلام مربوطه توسط آن شرکت در طی سال مالی بصورت علی‌الحساب بوده و تاکنون قطعی نشده است. از این رو تعیین آثار احتمالی ناشی از موارد فوق امکان پذیر نیست.

✓ مانده حساب‌های دریافتی شرکت. .. طبق تأییدیه واصله با مانده دفاتر شرکت مورد رسیدگی مطابقت دارد، در حالی که بر اساس صورت‌های مالی منتشر شده شرکت، .. علی‌رغم تطبیق سال مالی هر دو شرکت، مانده حساب‌های مذکور در ترازنامه آن شرکت به مبلغ .. میلیون ریال کمتر می‌باشد. با توجه به عدم ارائه مدارک و مستندات مربوط تعیین آثار احتمالی ناشی از موارد فوق امکان پذیر نیست.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به وصول تأییدیه دارای مغایرت

در برخی از موارد تأییدیه واصله حاوی اطلاعات و شواهدی مغایر با شواهد حسابرسی کسب شده می‌باشند، از این رو حسابرس در خصوص موضوع مورد نظر قادر به اظهار نظر نمی‌باشد. ممکن است چنین تأییدیه‌هایی آثاری بر صورت‌های مالی داشته باشد که برخی از آن‌ها به شرح زیر هستند:

✓ حساب‌های جاری شرکت در بانک‌های .. (شعبه ..)، .. (شعبه ..) و .. (شعبه ..) در طی سال‌های گذشته و سال مالی مورد گزارش همواره راکد و بدون گزارش عملیات بوده که تا تاریخ تنظیم این گزارش اقدام مقتضی در خصوص مسدود یا فعال نمودن حساب‌های مزبور به عمل نیامده است. لازم به توضیح است، پاسخ تأییدیه دریافتی از بانک‌های .. شعبه‌های .. و .. حاکی از عدم وجود هرگونه حسابی به نام شرکت می‌باشد.

✓ در تاریخ ترازنامه، آقایان .. و .. عضویتی در هیأت مدیره شرکت نداشته‌اند، ولی در تأییدیه دریافت شده، جزو صاحبان امضای مجاز حساب جاری شماره .. نزد بانک .. شعبه .. اعلام گردیده‌اند.

✓ طبق تأییدیه دریافتی از تعدادی بانک‌ها، امضای آقای... به عنوان امضای مجاز اعلام گردیده، این در حالی است که حکم ایشان به عنوان عضو هیات مدیره شرکت، لغو شده بود.

✓ علی رغم اینکه آقایان... و... از عضویت هیات مدیره شرکت خارج شده‌اند (اعضای قبلی هیئت مدیره)، لیکن طبق تأییدیه دریافتی از بانک... شعبه...، نامبردگان همچنان به عنوان دارندگان حق امضا مجاز معرفی شده‌اند.

✓ همانطوری که در یادداشت... همراه صورت‌های مالی توضیح داده شده، مبلغ... میلیون ریال بدهی ارزی تنخواه صادراتی شرکت به بانک... در ارتباط با واردات... شرکت‌های گروه در سال‌های قبل در حساب‌های پرداختی به طرفیت بدهی شرکت‌های ذینفع ثبت گردیده که در این خصوص مبلغ... میلیون ریال سهم شرکت... علی‌رغم وجود توافق قبلی، مورد تایید شرکت مزبور قرار نگرفته است. افزون بر آن، طبق تأییدیه واصله، مطالبات بانک مزبور از شرکت مورد رسیدگی بابت ارزش استفاده شده در تاریخ ترازنامه معادل... یورو اعلام گردیده که در صورت تسعیر با نرخ ارز واریزنامه‌ای، مبلغ... میلیون ریال کمتر در حساب‌ها منعکس شده است. تعیین اصلاحات قطعی از بابت موارد یاد شده، موکول به حصول توافق نهایی با بانک مزبور و شرکت‌های ذینفع می‌باشد.

✓ با توجه به مفاد یادداشت‌های... و... توضیحی، مانده سرفصل‌های پیش‌پرداخت‌ها و حساب‌های پرداختی تجاری شامل مبلغ... میلیون ریال خالص طلب شرکت... بابت خرید مواد اولیه پس از کسر تخفیفات اعطائی در سنوات قبل می‌باشد که دلیل نبود نقدینگی کافی تاکنون پرداخت نگردیده است. باتوجه به مراتب مزبور و تأییدیه دریافت شده در سنوات قبل که مانده حساب را صفر اعلام نموده، آثار احتمالی ناشی از تسویه بدهی فوق و جرائم متعلقه احتمالی در این خصوص بر صورت‌های مالی مورد گزارش برای این موسسه مشخص نمی‌باشد.

✓ بر اساس صورت‌حساب‌های دریافتی از شرکت... در رابطه با بهای... دریافتی و در نظر گرفتن اختلافات فیمابین در سنوات قبل در این رابطه و با توجه به سوابق و مستندات موجود، مغایرت‌هایی با شرکت مزبور تا پایان سال مالی مورد گزارش در حساب‌ها وجود دارد. با توجه به مراتب مزبور و عدم دسترسی به تأییدیه‌ها و اطلاعات لازم از قبیل صورت مطابقت حساب‌های فیمابین، تعیین آثار احتمالی ناشی از موارد مزبور بر صورت‌های مالی سال مالی مورد گزارش میسر نشده است.

✓ طبق مفاد یادداشت... توضیحی، مانده سرفصل سایر حساب‌های دریافتی شامل مبلغ... میلیون ریال بدهی شرکت... می‌باشد که شواهدی دال بر پیگیری انجام شده جهت وصول آن ارائه نگردیده است. مضافاً بدلیل عدم ارائه مدارکی دال بر ارتباط ثبت‌های انجام شده با این حساب و همچنین عدم تأیید آن توسط شرکت یاد شده طبق تأییدیه واصله، قابلیت وصول مبلغ فوق برای این موسسه مشخص نگردیده است.

✓ همان طور که در یادداشت‌های... و... همراه صورت‌های مالی منعکس شده است، بدهی به بانک... از بابت مبلغ... میلیون دلار آمریکا ارزش تنخواه صادراتی به همراه سود و کارمزد مربوطه، مبلغ... میلیون ریال می‌باشد. طبق تأییدیه دریافتی از بانک مذکور، بابت سود و کارمزد بانکی سال مالی مورد گزارش، مبلغ... ریال مطالبه گردیده است که هیچ گونه ثبتي از این بابت در حساب‌ها به عمل نیامده است. به علت عدم دسترسی به اسناد و مدارک کافی در خصوص چگونگی استفاده از تسهیلات ارزی مزبور، تعدیلات لازم در حساب‌ها از این بابت، برای این موسسه مشخص نمی‌باشد.

✓ خسارت دیرکرد پرداخت مطالبات بانک. .. از سال ۱۳۸۲ به بعد محاسبه و در حساب‌ها منظور نگردیده است. بدهی تائید شده توسط بانک مذکور تا پایان سال مالی ۱۳۸۴ مبلغ. .. میلیون ریال بیش از مبلغ مندرج در صورت‌های مالی می‌باشد. در غیاب تائیدیه بانک مزبور در تاریخ ترازنامه، تعیین میزان دقیق بدهی و آثار آن بر صورت‌های مالی، برای این موسسه امکانپذیر نبوده است.

✓ مانده حساب تسهیلات دریافتی در تاریخ ترازنامه به مبلغ. .. میلیون ریال (یادداشت. .. توضیحی صورت‌های مالی)، به عنوان بدهی‌های بلندمدت در صورت‌های مالی طبقه‌بندی گردیده است. طبق تائیدیه واصله بانک کل مبلغ تسهیلات دریافتی جاری بوده و با توجه به این که مدارک و مستندات دال بر توافق با بانک. .. مبنی بر تقسیط مجدد مطالبات حال شده و سررسید گذشته به این موسسه ارائه نگردیده، از این رو صحت طبقه‌بندی بالا، برای این موسسه محرز نگردیده است.

✓ تائیدیه مدیران ارائه شده به این موسسه توسط دو نفر از اعضای هیئت مدیره و به صورت مشروط تائید شده است. به علت عدم ارائه اطلاعات و مستندات مورد نیاز در این خصوص، این موسسه در این بخش با محدودیت در رسیدگی مواجه بوده که آثار ناشی از رفع آن بر صورت‌های مالی مورد گزارش، مشخص نمی‌باشد.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به وصول تائیدیه دارای شواهد و اطلاعات جدید

گاهی اوقات تائیدیه‌های واصله حاوی نکات یا اطلاعات جدیدی هستند که طی سایر شواهد حسابرسی در این خصوص آگاهی کسب نشده است و شواهد حسابرسی دیگری دال بر تعیین وضعیت آن موجود نمی‌باشد. با این تائیدیه‌ها عموماً مشابه تائیدیه‌های دارای مغایرت برخورد می‌شود. از این رو ممکن است چنین تائیدیه‌هایی آثاری بر صورت‌های مالی داشته باشد که برخی از آن‌ها به شرح زیر هستند:

✓ طبق تائیدیه واصله از اداره گمرک، ... تعداد. .. فقره از اعتبارات اسنادی به شماره‌های. .. و. .. مربوط به خرید. .. و. .. جمعاً به ارزش. .. میلیون ریال، به دلیل تاخیر در ترخیص کالای مذکور از گمرک، مشمول مقررات متروکه شدن قرار گرفته و تا تاریخ این گزارش نیز اطلاعاتی در خصوص وضعیت کالای مزبور به این. .. ارائه نشده است.

✓ موجودی نقدی شرکت شامل مانده. .. فقره حساب جاری نزد بانک. .. شعبه. .. می‌باشد که از سال‌های قبل انتقال یافته است. بر اساس تائیدیه دریافتی از بانک. .. شعبه. .. حساب جاری شرکت در آن بانک مسدود اعلام گردیده، لیکن در خصوص مسدود و یا فعال نمودن حساب جاری نزد شعبه. .. اقدام موثری صورت نگرفته است. شایان ذکر است از بابت حساب جاری مزبور. .. جلد دسته چک. .. برگی به شماره. .. الی. .. که تماماً سفید می‌باشد، در صندوق شرکت نگهداری می‌گردد.

✓ به موجب بررسی‌های انجام شده طبق تائیدیه دریافتی، دارندگان امضای مجاز حساب جاری شرکت نزد بانک. .. شعبه. نفر از کارکنان شرکت و یکی از اعضای هیات مدیره می‌باشد، که این موضوع مغایر با ماده. .. اساسنامه شرکت است. لازم به توضیح است، طبق مفاد ماده مزبور، کلیه اوراق و اسناد تعهد آور از جمله چک، سفته، برات و غیره به امضای مدیر عامل و یکی از اعضای هیات مدیره به همراه مهر شرکت معتبر است.

✓ طبق تائیدیه دریافتی از بانک. .. شعبه. .. شرکت مورد رسیدگی دارای. .. فقره حساب جاری بانکی به شماره. .. می‌باشد که مانده آن در پایان سال مورد رسیدگی مبلغ. .. میلیون ریال است، که از این بابت ثبتی در دفاتر شرکت مورد گزارش به عمل نیامده و گردش عملیات حساب مزبور نیز به این. .. ارائه نشده است.

✓ با عنایت به سود ناخالص پیمان به مبلغ .. میلیون دلار و با توجه به سایر هزینه‌های پیمان از جمله سودآور بودن پیمان را با ابهام روبرو نموده است. لازم به توضیح است، به موجب استانداردهای حسابداری در صورت زیان‌ده بودن پروژه‌های پیمانکاری (صرف نظر از رویه مورد عمل) لازم است در زمان برآورد زیان، ذخیره لازم در حساب‌ها منظور گردد. به دلیل عدم دسترسی به مدارک مورد نیاز در این خصوص و با عنایت به کارهای اضافی انجام شده در پروژه و ادعای شرکت. .. در ارتباط با دریافت مابه‌ازای کارهای اضافی مذکور طبق تائیدیه واصله، تعیین میزان ذخیره لازم مقدور نمی‌باشد.

✓ بر اساس بررسی‌های انجام شده و علی‌رغم تطبیق اصل و سود وام‌های ارزی دریافتی و طبق تائیدیه واصله از بانک مغایرت مساعدی در مورد میزان جرائم مورد ادعای بانک. .. شعبه. .. (حساب ارزی) و حساب‌های شرکت وجود دارد که ضرورت دارد اقدامات لازم در مورد تطبیق حساب‌های فیما بین و رفع مغایرت‌های یاد شده صورت پذیرد.

✓ طبق تائیدیه واصله از وکیل شرکت، دعوی شرکت علیه گمرک. .. جهت ابطال رای شماره. .. مورخ. .. کمیسیون تجدیدنظر رسیدگی به اختلافات گمرکی (دائر بر محکومیت شرکت به پرداخت مبلغ. .. میلیارد ریال مابه‌التفاوت حقوق و عوارض گمرکی کالاهای وارداتی) در شعبه. .. دیوان عدالت اداری مطرح و حکم به رد شکایت شرکت صادر و ابلاغ گردیده، که ذخیره‌ای در این خصوص در حساب‌ها منظور نگردیده است. با توجه به مراتب مزبور و عدم دسترسی به رای دیوان عدالت اداری در خصوص قطعیت مبلغ و امکان اعتراض شرکت، آثار مالی ناشی از تعدیل حساب‌ها از این بابت مشخص نمی‌باشد.

✓ در شناسایی درآمد بخش صورت‌وضعیت‌های ارسال نشده پروژه. .. (مبلغ قابل بازیافت پیمان) موضوع یادداشت توضیحی. .. همراه صورت‌های مالی، به استناد صورتجلسه مورخ. .. با نمایندگان کارفرمای مربوطه (مبنی بر تقبل ثبت سفارش و ورود. .. از شرکت. .. کشور. ..) بخش ارزی باقیمانده قرارداد با نرخ مبادله‌ای در محاسبات اعمال گردیده است که با توجه به امضاء کنندگان، نحوه تنظیم و مفاد صورتجلسه یاد شده، اعتبار و قطعیت مفاد آن منوط به تائید مسئولین ذیصلاح کارفرما و تسری توافق انجام شده نسبت به سایر تجهیزات و مخارج ارزی باقیمانده پروژه خواهد بود. مضافاً خاطرنشان می‌سازد بر اساس تائیدیه دریافتی از شرکت. .. (کارفرمای پروژه یاد شده) مبالغ ارزی صورت‌وضعیت‌های ارسالی تا تاریخ ترازنامه علی‌رغم استفاده از ارز مبادله‌ای توسط شرکت، با نرخ ارز رسمی (مرجع) توسط کارفرما تائید شده است.

✓ بموجب تائیدیه دریافتی از اداره حقوقی شرکت در تاریخ. .. مطالبی حاکی از طرح مواردی علیه شرکت در دادسرای عمومی و انقلاب. .. ناحیه. .. شهر. .. عنوان گردیده که با توجه به تاریخ دریافت تائیدیه فوق، امکان انجام بررسی‌های لازم فراهم نیامده است.

✓ تائیدیه دریافتی از واحد حقوقی شرکت، حاکی از عدم آگاهی کامل واحد مزبور از جزئیات دعاوی مطروحه می‌باشد، به طوری که موارد مندرج در تائیدیه دریافتی با اطلاعات بررسی و جمع‌آوری شده توسط این موسسه مغایرت‌های عمده‌ای را نشان می‌دهد. با توجه به این موضوع و با توجه به نبود مدارک و مستندات مورد لزوم، تعیین تعدیلات احتمالی و آثار آن بر صورت‌های مالی مورد گزارش، برای این موسسه مقدور نمی‌باشد.

✓ همان طور که در یادداشت. .. همراه صورت‌های مالی منعکس است، مبلغ. .. میلیون ریال از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت مربوط به سرمایه‌گذاری در شرکت. .. می‌باشد. سهام مزبور برای رویت ارائه نگردیده و شرکت مزبور نیز در پاسخ تائیدیه درخواستی اعلام نموده که هیچ سهمی از آن، به شرکت مورد گزارش تعلق ندارد. با توجه به موارد پیش گفته، مانده یاد شده اثبات نشده، همچنین سهام تعلق گرفته احتمالی از محل سرمایه‌گذاری‌های بالا مشخص نمی‌باشد.

✓ بر اساس شواهد و مدارک موجود و پاسخ برخی از تائیدیه‌های درخواستی، کالاهایی به عنوان امانی از اشخاص ثالث دریافت و به شعب ارسال شده که با توجه به فروش آن‌ها در شعب مذکور، تعدیلات لازم از بابت خرید قطعی آن‌ها در حساب‌ها انجام نشده است. به دلیل عدم نگهداری مدارک و مستندات کافی، آثار ریالی ناشی از انجام تعدیلات لازم در این خصوص بر صورت‌های مالی برای این موسسه مشخص نیست.

✓ بنابر اظهارنظر و گواهی مدیران، طی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه سال ۱۳۴۷ قانون تجارت، توسط شرکت صورت نگرفته است.

✓ طبق تائیدیه دریافتی از مدیران شرکت، معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه سال ۱۳۴۷ قانون تجارت در طی سال مالی مورد گزارش وجود نداشته است. لیکن با توجه به عضویت شرکت. .. و سهامدار بودن. .. و معاملاتی از قبیل موارد مطروحه در یادداشت‌های شماره. .. و. .. صورت‌های مالی، از مصادیق ماده مزبور می‌باشد که جزئیات آن در اختیار این موسسه قرار نگرفته تا نسبت به آن اظهارنظر گردد.

✓ طبق تائیدیه دریافتی از هیئت مدیره و با عنایت به یادداشت توضیحی. .. پیوست صورت‌های مالی، در سال مالی مورد گزارش مواردی حاکی از انجام معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه سال ۱۳۴۷ قانون تجارت وجود نداشته است. لیکن با توجه به بررسی‌های به عمل آمده، معاملات انجام شده با شرکت. .. شامل تخصیص هزینه به شرکت به مبلغ. .. میلیون ریال در طی سال مالی مورد رسیدگی که چگونگی تخصیص آن نیز مشخص نمی‌باشد، از مصادیق معاملات مذکور است که در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا نگردیده است.

✓ با توجه به مصرف مواد امانی دیگران نزد شرکت جهت تولید محصول، طی سال مورد رسیدگی مبلغ. .. میلیون ریال بابت مواد امانی در حساب‌ها شناسایی شده است. همچنین طی دو سال گذشته با توجه به عدم امکان واردات مواد اولیه، مبلغ. .. میلیون ریال بابت مواد امانی دریافتی از شرکت. .. در حساب‌ها منظور شده است. این موضوع در حالی است که طبق تائیدیه کالای امانی واصله از شرکت مذکور، توافق بر اساس مقدار کالا بر حسب تناثر بوده و شرکت مورد رسیدگی در نهایت ملزم به بازپرداخت یا برگشت مواد اولیه معادل. .. تن می‌باشد. با توجه به تغییرات قیمت مواد و عدم شناسایی آثار تغییرات قیمت و همچنین عدم توافق طرفین در خصوص نحوه تسویه حساب و عدم امکان واردات مواد اولیه، تعیین آثار مالی احتمالی ناشی از این رویداد بر صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی برای این موسسه امکان‌پذیر نیست.

بندهای گزارش حسابرسی مربوط به ترکیبی از تائیدیه‌ها

در برخی موارد در خصوص یک موضوع خاص ممکن است تائیدیه‌های متعددی به اشخاص یا شرکت‌های متعدد ارسال کرده باشیم که بازخوردهای متفاوتی نیز داشته‌اند. در صورت درج چنین موضوعاتی در گزارش حسابرسی عموماً طی یک بند کلیه رسیدگی‌ها و نتایج کسب شده ارائه خواهند شد که برخی از این موارد به شرح زیر هستند:

✓ همانطوری که در یادداشت .. همراه صورت‌های مالی منعکس گردیده، بدهی شرکت‌های .. و .. در پایان سال مالی مورد گزارش به ترتیب، مبالغ .. و .. میلیون ریال است. در این رابطه ثبتی از بابت آخرین صورت وضعیت‌های دریافتی از شرکت‌های مزبور (صورت وضعیت‌های موقت شماره‌های .. الی .. شرکت .. ، صورت وضعیت موقت شماره .. شرکت .. که به تایید ناظر نیز رسیده در شرکت موجود است) در حساب‌ها به عمل نیامده همچنین، کلیه صورت وضعیت‌های رسیده به شرکت نیز در اختیار این موسسه قرار نگرفته است. ضمن آنکه، شرکت .. در تائیدیه ارسالی به این .. فقط اشاره نموده که بابت تحمل هزینه‌های ناشی از تمدید ضمانت‌نامه‌های خود دارای طلب می‌باشد و تائیدیه درخواستی از شرکت .. نیز تاکنون واصل نشده است. با عنایت به مراتب مزبور و با توجه به عدم دسترسی به اطلاعات کافی، تعیین آثار مالی ناشی از انعکاس صورت وضعیت‌های دریافتی از شرکت‌های یاد شده (شامل آثار مربوط به محاسبه استهلاک ناشی از ثبت اقلام مزبور در حساب ساختمان و تاسیسات و موجودی مواد و مصالح پای کار) بر صورت‌های مالی پیوست، برای این موسسه میسر نبوده است.

✓ تا تاریخ تنظیم این گزارش، پاسخ تائیدیه‌های ارسال شده در مورد مبالغ .. ، .. و .. میلیون ریال از سرفصل‌های بانک‌ها، حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری، حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری و کالای امانی دیگران نزد شرکت واصل نگردیده، مضافاً تائیدیه‌های مربوط به طلب از و بدهی به شرکت‌های گروه به ترتیب به مبالغ .. و ... میلیون ریال و همچنین تائیدیه واحد حقوقی شرکت دریافت نشده است. همچنین طبق تائیدیه‌های واصل شده، برای حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری مبالغ .. میلیون ریال مغایرت مساعد و .. میلیون ریال مغایرت نامساعد و در رابطه با حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری مبالغ .. میلیون ریال مغایرت مساعد و .. میلیون ریال مغایرت نامساعد مشاهده شده است. با توجه به موارد یادشده، تعیین آثار احتمالی ناشی از عدم وصول تائیدیه‌های فوق و رفع مغایرات مزبور بر صورت‌های مالی امکان پذیر نمی-باشد.

✓ پاسخ تائیدیه سرمایه‌گذاری‌های سرمایه‌گذاری در شرکت‌های .. ، .. و .. تا تاریخ تنظیم این گزارش واصل نگردیده است. مضافاً تائیدیه واصله از شرکت سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه مغایرتی در خصوص تعداد سهام شرکت .. معادل .. سهم وجود دارد که مورد تجزیه و تحلیل قرار نگرفته است. با توجه به مراتب مزبور و عدم دسترسی به اطلاعات لازم، تعیین آثار احتمالی مربوطه بر صورت‌های مالی مورد گزارش امکان‌پذیر نشده است.

✓ پاسخ تائیدیه‌های ارسالی جهت بانک‌های .. و .. دریافت نشده است. هر چند مانده حساب جاری شرکت نزد بانک‌های مذکور از طریق سایر روش‌ها اثبات گردیده لیکن تعهدات و بدهی‌های احتمالی ناشی از سایر معاملات برای این موسسه مشخص نمی‌باشد. همچنین تائیدیه‌های درخواستی در خصوص موجودی کالای امانی نزد نمایندگان (با توجه به فقدان وجود انبار در شرکت) تا تاریخ این گزارش دریافت نشده است. با توجه به مراتب فوق و عدم دسترسی به اطلاعات لازم، آثار احتمالی ناشی از دریافت تائیدیه‌های مزبور بر صورت‌های مالی مورد گزارش برای این موسسه مشخص نگردیده است.

✓ پاسخ تائیدیه‌های درخواستی از اشخاص ذیربط مانده حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری و پیش‌پرداخت‌ها به مبلغ .. میلیون ریال و حساب‌ها و اسناد پرداختی به مبلغ .. میلیون ریال تا تاریخ تنظیم این گزارش واصل نگردیده است. ضمن آن که به موجب پاسخ تائیدیه‌های دریافتی از بانک .. شعبه .. مانده بدهی مشارکت مدنی مبلغ .. میلیون ریال بیش از مانده مندرج در دفاتر و بدهی شرکت از بابت اعتبارات اسنادی فاینانس مبلغ .. میلیون ریال کمتر از اقلام مندرج در دفاتر، اظهار گردیده است. به دلیل نبود اطلاعات و مستندات لازم، تعیین آثار ناشی از رفع مغایرت‌های مزبور و مغایرت‌های احتمالی تائیدیه‌های دریافت نشده بر صورت‌های مالی برای این موسسه مقدور نمی‌باشد.

✓ تائیدیه‌های درخواستی در رابطه با مبلغ .. میلیارد ریال از حساب‌های پرداختی و پیش‌دریافت‌ها و دو فقره از بانک‌های شرکت (در خصوص تسهیلات مالی دریافتی) تا تاریخ تنظیم این گزارش واصل نگردیده است. مضافاً تائیدیه‌های دریافتی در خصوص حساب‌های دریافتی و پرداختی دارای مغایرت‌های نامساعدی به مبلغ .. میلیارد ریال (عمدتاً با شرکت‌های .. و ..) می‌باشد و بر اساس تائیدیه دریافتی از بانک .. شعبه .. مغایرت‌های نامساعدی در رابطه با تعهدات و ضمانت‌نامه‌های صادره بترتیب بمبالغ .. و .. میلیارد ریال در حساب‌ها وجود دارد. ضمن اینکه در تائیدیه دریافتی از بانک .. شعبه .. با مانده بدهی دفتری بمیزان .. میلیارد ریال، اعلام گردیده شرکت فاقد بدهی مستقیم تسهیلات می‌باشد. با توجه به مراتب فوق و عدم دسترسی به اطلاعات لازم از جمله صورتجلسات تطبیق حساب‌های فیما بین، آثار احتمالی ناشی از وصول تائیدیه‌های واصل نشده و رفع مغایرات مزبور بر صورت‌های مالی مورد گزارش برای این موسسه مشخص نشده است.

✓ بر اساس دادخواست شماره .. مورخ .. مبنی بر مصادره ۸۰٪ از سهام شرکت بورسی ب متعلق به شرکت الف در ازای مطالبات از شرکت الف، واحد مورد رسیدگی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی به مبلغ .. میلیون ریال را به ارزش روز بازار با طرفیت حساب‌های دریافتی شرکت الف شناسایی نموده است. با توجه به تائیدیه دریافتی از شرکت ب هیچ سهامی متعلق به شرکت مورد رسیدگی نبوده و این شرکت اطلاعی از مراودات فیما بین دو شرکت مذکور ندارد. همچنین طبق تائیدیه دریافتی از وکیل شرکت، هرگونه نقل و انتقال سهام و تغییر سرمایه در شرکت ب ممنوع بوده و رای دادگاه به نفع شرکت در حال صدور است. رای نهایی دادگاه در این مورد صادر نگردیده است. شرکت مورد رسیدگی در پایان سال مالی، صورت‌های مالی تلفیقی با شرکت ب را تهیه نکرده است. همچنین تائیدیه شرکت الف در این خصوص واصل نشده است. از این رو، تعیین آثار ناشی از حل و فصل دعاوی حقوقی طروحه بر صورت‌های مالی مورد گزارش، موکول به رای نهایی دادگاه خواهد بود.

✓ نتیجه تأییدیه‌های درخواستی از اشخاص و شرکت‌ها به شرح زیر است:

• تا تاریخ تهیه این گزارش پاسخ تأییدیه‌های درخواستی در خصوص سرفصل‌های پیش‌پرداخت‌ها، علی‌الحساب‌ها و سپرده‌های دریافتی به ترتیب به مبلغ ... و .. و .. میلیون ریال، توسط این موسسه دریافت نشده است.

• مطابقت تأییدیه‌های واصله در ارتباط با حساب‌های مندرج در زیر با مانده‌های منعکس شده در دفاتر، حاکی از وجود مغایرت‌هایی می‌باشد که از جانب شرکت توجیه مناسبی در این خصوص ارائه نگردیده است. لازم به توضیح است که در خصوص تأییدیه‌های دریافتی، مانده حساب‌های مربوط به عملیات جاری و طرح‌های عمرانی شرکت تفکیک نگردیده و از این رو امکان تطبیق جداگانه (به تفکیک جاری و طرح) میسر نبوده است.

نام صاحب حساب	یادداشت	مبالغ به میلیون ریال		
		مانده طبق دفاتر	مانده طبق تأییدیه	مغایرت مساعد (نامساعد)

• با توجه به مطالب مذکور، حصول اطمینان نسبت به این امر که معاملات فیما بین و همچنین تعدیلات مورد نیاز در ارتباط با مانده‌های یاد شده در دفاتر شرکت به ثبت رسیده باشد، برای این موسسه امکانپذیر نگردیده است.

• تأییدیه دریافتی از وکیل (امور حقوقی) شرکت حاکی از وجود تعدادی دعاوی به نفع شرکت از جمله دادخواست مبالغه .. میلیون ریال و .. میلیون ریال به ترتیب از شرکت‌های .. و .. در ارتباط با جبران ناشی از تاخیر در اجرای قرارداد و خسارت وارده به شرکت مورد گزارش می‌باشد که تا تاریخ تهیه این گزارش منجر به نتیجه‌ای نگردیده است. با توجه به مراتب بالا تعیین آثار مالی احتمالی ناشی از این بابت موکول به اعلام نظر نهایی مقامات قضائی می‌باشد.

بندهای گزارش بازرسی مربوط به تأییدیه‌ها

گاهی اوقات ممکن است تأییدیه‌های حسابرسی یا تهیه صورت تطبیق فیما بین در تکالیف مجمع منعکس شوند و آثار ناشی از عدم اقدام منجر به نتایج در این خصوص در بند بازرسی قانونی گزارش سالی که تکالیف مجمع باید در آن انجام می‌شده است، قرار گیرند که برخی از آن‌ها به شرح زیر هستند:

✓ پیگیری‌های انجام شده در خصوص اجرای تکالیف مقرر توسط مجمع عادی مورخ .. در رابطه با اخذ تأییدیه‌های معوق و ارائه آن‌ها به حسابرس به نتیجه قطعی نرسیده است.

✓ پیگیری‌های انجام شده توسط هیئت مدیره در خصوص اجرای تکالیف مقرر توسط مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام مورخ .. در رابطه با موارد زیر به نتیجه نرسیده است:

الف. اخذ پاسخ تأییدیه‌های درخواستی از شرکت‌های .. و .. و ارائه آن‌ها به حسابرس پس از صورت تطبیق ظرف مدت ۳ ماه.

ب. تهیه صورت تطبیق فیما بین کلیه شرکت‌های گروه در هر دوره گزارشگری

ج. رفع مغایرت فیما بین با شرکت. ..

تاریخ‌گذاری دوگانه گزارش حسابرسی و تأییدیه‌ها

یکی از مواردی که در رسیدگی‌ها ممکن است با آن مواجه شویم، دریافت تأییدیه بعد از ارائه پیش‌نویس گزارش است. با توجه به تکاپوی شرکت‌ها در تهیه اطلاعات معوق و رفع محدودیت‌های حاکم بر گزارش حسابرسی، ممکن است برخی از تأییدیه‌های حسابرسی بعد از تاریخ گزارش به دست حسابرس برسد، از این رو در زمان تعدیل گزارش، فرصت کافی برای اصلاح کاربرگ‌های تأییدیه‌ها با گزارش نهایی وجود نداشته باشد. در چنین مواردی با توجه به مهلت ۶۰ روزه پس از تاریخ گزارش حسابرس، به منظور تنظیم پرونده‌های نهایی حسابرسی اقدام خواهد شد.

بایستی توجه داشته باشید گاهی تأییدیه واصله در چنین تاریخی حاوی شواهدی است که می‌تواند گزارش حسابرسی را به گونه‌ای با اهمیت یا اساسی تحت تأثیر قرار دهد و تبعات عدم ارائه تأییدیه مذکور و درج بند محدودیت در گزارش حسابرسی به مراتب برای شرکت کمتر باشد. در این گونه موارد حسابرس مستقل بایستی کلیه تأییدیه‌های واصله بعد از ارائه پیش‌نویس گزارش حسابرسی را نیز با دقت مورد رسیدگی قرار دهد و آثار آن را در گزارش حسابرسی منعکس نماید. در واقع در این حالت تأییدیه مشمول این پاراگراف از دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی خواهد شد:

گاه اتفاق می‌افتد که پس از خاتمه اجرای عملیات حسابرسی اما قبل از صدور گزارش، رویدادی واقع می‌شود که بر صورت‌های مالی به نحوی عمده اثر می‌گذارد. حسابرس مستقل مسئولیت دارد که در صورت آگاهی از وقوع چنین رویدادی، با آن به نحوی مناسب برخورد کند. یکی از روشهای برخورد با موضوع، رسیدگی به آن رویداد خاص و انعکاس این نحوه عمل از طریق تاریخ‌گذاری دوگانه توسط حسابرس است. چنانچه گزارش فعالیت هیئت مدیره یا سایر اطلاعات مشابه پس از تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی دریافت گردد، حسابرس ضمن رعایت الزامات مندرج در بخش ۷۲ استانداردهای حسابرسی با عنوان "سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حسابرسی شده"، نباید از تاریخ‌گذاری دوگانه استفاده کند مگر این که موضوع، مشمول بند ۱۱ بخش ۵۶ استانداردهای حسابرسی با عنوان "رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه" باشد.^۱ نمونه‌ای از تاریخ‌گذاری دوگانه به شرح زیر است:

۱۴ تیرماه ۱۳××

به استثنای بند... که

تاریخ آن، ۲۸ تیرماه

۱۳××

افته‌ها

افته ۲۷. فرض کنید تأییدیه کالای امانی ما نزد دیگران که نزد انبار متروکه شرکت الف نگهداری می‌شده است، ۱۰ روز بعد از تاریخ رسیدگی‌ها واصل شود که بر اساس آن با توجه به آتش‌سوزی انبار کل موجودی‌های مذکور از بین رفته است و طبق توافق فیما بین قبلی بیمه موجودی‌های مذکور به عهده واحد مورد رسیدگی بوده است. در این خصوص چه برخوردی می‌کنید؟ برای پاسخ بدین سوال به چه اطلاعات دیگری نیاز دارید؟

افته ۲۸. فرض کنید طی تأییدیه دریافتی از شرکت طرف قراردادی، شرایط قرارداد مشخص شده است که تاکنون شواهدی در خصوص شرایط جدید قرارداد توسط شرکت مورد رسیدگی به حسابرس ارائه نشده بود. در این خصوص چه اقدامی بایستی انجام شود؟

^۱ بندهای ۳۲ و ۳۳ دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

افته ۲۹. فرض کنید کالای شرکت الف به صورت امانی به شرکتی سپرده شده است و شرکت مزبور کالا را در تولید خود استفاده نموده و قرار است عین کالا به شرکت الف مسترد کند. بهای تمام شده تاریخی کالای امانی ما نزد دیگران معادل یک سوم ترازنامه شرکت می‌باشد و قیمت کالا نسبت به سنوات قبل (اولین تاریخ ارائه کالای امانی) ۲۵۰٪ تغییر نموده است. در صورت خودداری شرکت مزبور نسبت به ارائه تأییدیه چه اقدامی بایستی توسط حسابرس انجام شود؟

افته ۳۰. فرض کنید شرکت سها و سهیل هر دو شرکت‌های یک گروه هستند که شرکت سها تحت کنترل شرکت وابسته شرکت سهیل است. در هنگام تشکیل شرکت سها تعدادی مغازه به منظور پخش مویرگی محصولات از طرف شرکت سهیل به صورت بلاعوض به شرکت سها داده شده است. این مغازه‌ها بر اساس ضوابط حسابداری در سال مربوطه در شرکت سها ثبت شده اند. در سال مورد رسیدگی شرکت سهیل اقدام به باز پس گیری مغازه‌های مربوطه نموده اما دو شرکت توافقی در خصوص چگونگی انجام این امر ندارند. شرکت سهیل شرایط این امر را برای شرکت سها تعیین نکرده است اما در پیرامون تاریخ ترازنامه عملیات بازپس‌گیری مغازه‌ها انجام شده است. با سه فرض زیر این موضوع را تشریح نمائید و اقداماتی که حسابرس باید بر این اساس انجام دهد، مشخص کنید.

الف. با اهمیت بودن ارزش‌های جاری مغازه‌های مزبور و دریافت تأییدیه شرکت سهیل مبنی بر نامشخص بودن شرایط تحویل

ب. با اهمیت بودن ارزش‌های جاری مغازه‌های مزبور و عدم دریافت تأییدیه شرکت سهیل

ج. با اهمیت بودن ارزش‌های جاری مغازه‌های مزبور و دریافت تأییدیه شرکت سهیل مبنی بر عدم پرداخت هرگونه وجهی به شرکت سها با توجه به ارائه بلاعوض مغازه‌ها در ابتدا.

افته ۳۱. فرض کنید تأییدیه دریافتی از شرکت طرف قرارداد منعکس‌کننده پذیرش مانده حساب می‌باشد، اما با توجه به ورشکستگی شرکت مزبور توان پرداخت مبالغ را ندارد. در این خصوص چه اقدامی بایستی انجام شود؟

افته ۳۲. وصول تأییدیه در تاریخ بعد از اتمام رسیدگی‌ها و قبل از انتشار گزارش چه اقداماتی در پی دارد؟

افته ۳۳. در صورت عدم درخواست به موقع حسابرس مستقر در شرکت در خصوص تأییدیه مدیران، چه اقدامی بایستی انجام شود؟ آیا موضوع در گزارش حسابرسی قابل درج است؟

افته ۳۴. در صورتی که حسابرس مستقر در شرکت فراموش کند، تأییدیه‌های مربوطه را مشخص و ارسال نماید، چه رخ می‌دهد و چه اقدامی باید انجام داد؟

افته ۳۵. در صورتی که حسابرس مستقل حین اجرای کار متوجه شود که برای مثال پس از صدور ثبت‌های اصلاحی صورت‌های مالی توسط واحد مورد رسیدگی یا کسب شواهدی که تاکنون ارائه نشده بود، نسبت به موضوع یا مبالغی که با اهمیت نیز می‌باشند، تأییدیه‌ای درخواست نکرده است، چه اقدامی بایستی انجام دهد؟

افته ۳۶. تا چه اندازه می‌توان از سایر روش‌های حسابرسی به جای تأییدخواهی به منظور اثبات مانده‌ها یا گردش معاملات استفاده نمود؟

افته ۳۷. آیا ارسال تأییدیه برای اشخاص حقیقی که تنها با یک امضا انجام می‌پذیرد معتبر است؟ چه تمهیداتی در این صورت می‌توان لحاظ نمود؟ (برای مثال تطبیق امضای تأییدیه با امضای قرارداد و ..)

افته ۳۸. ملاک استفاده از روش تأییدخواهی در حسابرسی چیست؟

سوالات چهارگزینه‌ای

۵۵- در کدام یک از حالات زیر تأییدخواهی منجر به محدودیت در رسیدگی نخواهد شد؟

- الف. وصول تأییدیه غیرقابل اتکا ج. وصول تأییدیه با مغایرت مشخص
ب. عدم ارسال تأییدیه د. عدم وصول تأییدیه

۵۶- در کدام یک از حالات زیر تأییدخواهی نمی‌تواند منجر به عدم توافق شود؟

- الف. وصول تأییدیه غیرقابل اتکا ج. وصول تأییدیه با مغایرت مشخص
ب. وصول تأییدیه با اطلاعات جدید و متقاعدکننده د. هیچ‌کدام

۵۷- تأییدخواهی منجر به کدامیک از موارد زیر نخواهد شد؟

- الف. عدم توافق ج. ابهام
ب. محدودیت در رسیدگی د. هیچ‌کدام

۵۸- در کدام یک از حالات زیر تأییدخواهی نمی‌تواند منجر به عدم توافق شود؟

- الف. وصول تأییدیه با مغایرت ج. وصول تأییدیه با مغایرت مشخص
ب. وصول تأییدیه با اطلاعات جدید و متقاعدکننده د. هر سه مورد

فصل هفتم

تائیدیه‌ها در حسابرسی داخلی

پیش‌گفتار

حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی سامانه‌مند و منظم برای ارزش‌یابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی، و راهبری شرکتی ایفا کند.^۱ در اجرای حسابرسی داخلی می‌توان از روش‌های مختلف حسابرسی از جمله تائیدخواهی استفاده نمود. در این فصل منظور از تائیدخواهی، تنها تائیدخواهی برون‌سازمانی نمی‌باشد.

تائیدیه در حسابرسی داخلی

همانطور که در فصل‌های گذشته خواندیم، تائیدخواهی یکی از روش‌های حسابرسی است که بیش‌تر به منظور اثبات مانده، شرایط یا توافق خاص یا هر رویداد دیگری در حسابرسی مستقل به کار گرفته می‌شود. در حسابرسی داخلی با توجه به تاکید بر نوع، میزان و زمان‌بندی روش‌های حسابرسی مورد استفاده عموماً با توجه به ادعاهای مدیریت و ریسک‌های شناسایی شده توسط حسابرس و با عنایت به قضاوت‌های حرفه‌ای مشخص خواهند شد. مأموریت واحد حسابرسی داخلی، که با توجه به منشور فعالیت حسابرسی داخلی مصوب کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره هر شرکت تعیین می‌گردد، عموماً ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌باشد. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی را ارزیابی نموده و بهبود بخشد. حوزه عملیات واحد حسابرسی داخلی را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

- ✓ رسیدگی‌های مستمر بر اساس برنامه مدون انعطاف‌پذیر ارزیابی کنترل‌های داخلی و تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی.
- ✓ رسیدگی‌های موردی بر اساس موضوعات ارجاع شده از هیئت مدیره یا مدیرعامل، گزارشات تخلفات مشاهده شده و مواردی از این قبیل.

^۱ تعریف حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۱۳

از این رو عملیات مستمر و پویای حسابرسی داخلی عموماً معطوف به شناسایی و آزمون کنترل‌های داخلی بوده و کم‌تر اثبات مانده یا شرایط یک قرارداد یا توافقات فیما بین و سایر مواردی که طی تأییدیه‌های برون‌سازمانی درخواست می‌گردد، مورد توجه قرار می‌گیرد. البته بایستی خاطر نشان کرد که واحد حسابرسی داخلی **می‌تواند** به عنوان یکی از روش‌های حسابرسی بنا به ضرورت و نیاز طی قضاوت حرفه‌ای جهت رسیدگی یک موضوع یا رویداد خاص اقدام به درخواست تأییدیه (از اشخاص درون سازمانی یا برون سازمانی)^۱ نماید.

تأییدیه مدیران در حسابرسی داخلی (تأییدیه‌ای از جنس دیگر)

در واحد حسابرسی داخلی با نوع دیگری از فرآیند تأییدخواهی رو به رو هستیم که مستلزم آشنایی با روال اجرای عملیات حسابرسی داخلی با دو رویکرد حسابرسی داخلی مبتنی بر گزارشگری مالی و حسابرسی عملیاتی می‌باشد:

در اجرای حسابرسی داخلی با رویکرد گزارشگری مالی با شناخت ۵ چرخه عملیاتی (درآمدها و دریافت‌ها، هزینه‌ها و پرداخت‌ها، حقوق و دستمزد، دارایی‌های ثابت، موجودی کالا) و چرخه گزارشگری مالی که دربرگیرنده فرآیندهای تهیه گزارشات مالی است، اجرا خواهد شد. در این عملیات ریسک‌های مالی شامل ریسک‌های ادعاهای مدیریت (وجود و تحقق، مالکیت، ارزشیابی، کامل بودن، افشا) مورد نظر قرار گرفته و در مرحله اول دستورالعمل حسابداری که شامل فرآیندهای ثبت حساب‌ها و دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های مورد استفاده واحد مالی است، مطالعه می‌گردد. در حسابرسی عملیاتی کلیه واحدهای سازمانی و کلیه ریسک‌هایی که هر واحد سازمانی می‌تواند با آن مواجه شود، مورد نظر قرار می‌گیرد و بر اساس گام‌های زیر فرآیند حسابرسی انجام می‌پذیرد:

گام (۱) شناسایی چارت سازمانی در سطح کلان.

گام (۲) شناخت برنامه استراتژیک سازمان. که شامل اهداف سطح کلان سازمان (بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت) و ارزش‌هاست. آیا اهداف سطح کلان سازمان به اهداف عملیاتی هر بخش تقسیم شده است؟ آیا برنامه عملیاتی برای دستیابی به اهداف تعیین شده وجود دارد؟ آیا اهداف تعیین شده به هر بخش تعمیم داده شده است؟

گام (۳) شناسایی چارت سازمانی در سطح میانی. شناخت هر یک از واحدهای سازمانی در سطح کلان و تعریف دقیق کار واحد سازمانی است و تهیه نمودار کلی DFD^2 که شامل موارد زیر است:

- ✓ ساختار واحد سازمانی
- ✓ اجزا
- ✓ شرح وظایف
- ✓ ارتباطات با سایر واحدهای سازمانی
- ✓ ورودی: چه اطلاعاتی را از چه منابعی دریافت می‌نماید؟
- ✓ فرآیند اصلی: چه کاری انجام می‌دهد؟
- ✓ خروجی: چه گزارشاتی را به چه مراجعی ارائه می‌کند؟ (درون سازمانی و برون سازمانی)

گام (۴) شناخت اهداف هر واحد سازمانی و ریسک‌های مرتبط با آن. که شامل اجزای زیر است:

⌚ شناخت اهداف هر واحد سازمانی: آیا اهداف عملیاتی به اهداف عملیاتی هر دایره تعمیم داده شده‌اند؟ آیا اهداف هر بخش برنامه عملیاتی دارد؟

⌚ شناخت برنامه عملیاتی هر بخش: آیا برنامه‌های عملیاتی در راستای اهداف است؟

^۱ به گونه‌ای که در فصل‌های قبل بیان شد

^۲ **Data Flow Diagram** - نمودار مدل‌سازی فرآیند یا جریان داده

- شناخت معیارها و شاخص‌های ارزیابی عملکرد در آن بخش: چه شاخص‌هایی جهت ارزیابی عملکرد بخش مورد استفاده واقع می‌شود؟
- شناخت ریسک‌های موجود در هر واحد سازمانی
- تهیه فهرست ریسک‌های موجود در سطح کل قسمت و اولویت‌بندی آن‌ها.

گام ۵) شناخت دواير زیرمجموعه در سطح کلان (به شرح گام ۳)

- گام ۶)** شناخت هر یک از دواير یا زیرمجموعه‌ها در سطح جزء به شرح زیر:
- ورودی هر جزء: چه اطلاعاتی را از چه منابعی دریافت می‌نماید؟
 - فرآیند اصلی: چه کاری انجام می‌دهد؟ چه پردازشی انجام می‌دهد؟ آن را چگونه انجام می‌دهد؟
 - خروجی: چه گزارشاتی را به چه مراجعی ارائه می‌کند؟ (درون سازمانی و برون سازمانی)

- گام ۷)** شناسایی چارت سازمانی در سطح تفصیلی (فرآیندها).
- ❖ تهیه فهرستی از فرآیندهای در حال انجام در هر دایره (قسمت) – (پروژه انجام کار از چه فرآیندهایی تشکیل شده است؟)
 - ❖ شناسایی کنترل‌های هر فرآیند و تهیه فهرستی از کنترل‌های هر فرآیند. (عملیات بررسی، تطبیق یا مقایسه، تصویب و صدور مجوز نمایانگر وجود یک کنترل است)
 - ❖ شناسایی ریسک‌های موجود در سطح هر فرآیند.
 - ❖ تهیه فهرستی از ریسک‌های موجود در سطح فرآیند و اولویت‌بندی آن‌ها.
 - ❖ شناسایی کنترل‌های طراحی شده جهت پوشش ریسک‌های موجود

- گام ۸)** شناسایی نارسائی‌ها در مرحله طراحی. تطبیق وضعیت مطلوب کنترل‌های داخلی با استفاده از تجربه و قضاوت حرفه‌ای، پرسشنامه‌ها، برنامه‌های رسیدگی و چک‌لیست‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی در دسترس با وضعیت موجود در شرکت و شناسایی و تهیه فهرست فرآیندها و ریسک‌های فاقد کنترل و کنترل موثر مربوطه.

- گام ۹)** اجرای آزمون کنترل‌های موجود و شناسایی نارسائی‌ها در مرحله اجرا. از طریق نمونه‌گیری اجرای کنترل‌های موجود شناسایی شده هر فرآیند یا هر ریسک در واقع مورد آزمون واقع می‌شود و در صورت عدم اجرا این موضوع به عنوان یک نارسائی گزارش می‌شود.

- گام ۱۰)** شناسایی نارسائی‌ها در مرحله اثربخشی اجرا. در این مرحله کلیت فرآیندها، ریسک‌ها و کنترل‌های هر کدام به صورت تطبیقی مورد بررسی قرار می‌گیرد و نارسائی‌های ناشی از عدم اعمال کنترل در جای مناسب، دوباره-کاری‌ها و راه‌های دور زدن کنترل‌ها و درست اجرا شدن سیستم کنترل داخلی در مجموع جهت دستیابی به اهداف عملیاتی و در نهایت اهداف استراتژیک تعیین شده شناسایی خواهد شد.

- گام ۱۱)** گزارش نارسائی‌ها. نارسائی‌ها به شرح زیر گزارش خواهد شد:
- ✦ کنترل‌هایی که باید باشند، اما وجود ندارد. (مرحله طراحی)
 - ✦ کنترل‌هایی که وجود دارند، اما کافی نیستند یا اجرا نمی‌شوند. (مرحله اجرا و اثربخشی)
 - ✦ کنترل‌هایی که در جای مناسب نیستند. (مرحله اثربخشی)

گام ۱۲) برگزاری جلسات با مدیریت واحدهای سازمانی مربوطه و اعلام یافته‌ها و پیشنهادات مربوطه و نهایی کردن آن‌ها^۱

گام ۱۳) ارائه گزارش نهایی به هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی

گام ۱۴) پیگیری پیشنهادات ارائه شده قبلی مصوب هیئت مدیره^۲

تفاوت اصلی دو رویکرد توجه بر نوع ریسک‌های بالقوه است. در حسابرسی داخلی با رویکرد گزارشگری مالی عموماً ریسک‌ها معطوف به ادعاهای مدیریت بوده و محدود هستند اما در حسابرسی عملیاتی ریسک‌ها دامنه بسیار گسترده‌ای داشته و از شرکت به شرکت با توجه به نوع صنعت، محیط کنترلی و فرآیندهای کنترلی متفاوت می‌باشند. با توجه به این که شروع هر رویداد مالی در یکی از واحدهای سازمانی عملیاتی یا پشتیبانی هر شرکت رقم می‌خورد، اجرای هر دو رویکرد به صورت همزمان لازم و ملزوم یکدیگر بوده و هر کدام بدون اجرای دیگری کارایی و اثربخشی مورد نظر را ندارد. با مشاهده مراحل بالا متوجه شدیم که حسابرس داخلی ملزم است ضمن اعمال مراقبت حرفه‌ای معقول، یافته‌ها و پیشنهادات خود را با توجه به ماهیت، اهمیت و پیامدهای آن متناسب با سطوح مدیران یا کارکنان در میان بگذارد. این بدان منظور است که مسئولین امر فرصت کافی جهت بررسی و تأیید یا رد گزارش حسابرسی داخلی داشته باشند و کلیه مسئولیت‌های آن را بپذیرند. عموماً پذیرش مسئولیت‌های یافته‌ها با امضای گزارش نهایی انجام می‌شود. در واقع برای تائیدیه مدیران (چه هیئت مدیره و چه مدیران در سطوح مختلف) مدل خاص و یکسانی وجود ندارد و این تائیدیه معمولاً به شکل امضای نهایی گزارش حسابرسی داخلی انجام می‌شود. یعنی پس از نهایی شدن هر گزارش، کلیه طرفین فرایند مورد حسابرسی اعم از خود مدیر حسابرسی داخلی تا مدیریت ارشد، گزارش را باید امضا (و تأیید) نمایند. تائیدیه مدیریت ارشد بدین معنی است که وی گزارش را دیده و مطالعه کرده و کلیه مسئولیت‌های ناشی از گزارش را پذیرفته است.^۳ البته مباحثی که در اینجا بیان شد تنها بخش کوچکی از عملیات حسابرسی داخلی بوده و این عملیات معطوف به موارد ارائه شده در این نوشتار نخواهد بود.

^۱ یافته‌های حسابرسی عموماً با پذیرش سطح متناسبی از مسئولین قسمت مورد رسیدگی (مدیران یا کارکنان) نهایی می‌شوند. ممکن است قسمت مورد رسیدگی شواهدی داشته باشد که نقض‌کننده یافته‌های حسابرسی بوده که به علی در دامنه رسیدگی‌های حسابرس داخلی قرار نگرفته باشد. با برگزاری جلسات و مطرح نمودن یافته‌های حسابرسی داخلی و پیشنهادات کلیه سوء تفاهم‌ها رفع گردیده و می‌توان گزارش نهایی حسابرسی داخلی را تهیه نمود.

^۲ مراحل عنوان شده در این کتاب به صورت کاملاً محدود و تنها جهت آشنایی کلی مخاطب با فرآیند عملیاتی حسابرسی داخلی صورت گرفته است و توضیح در خصوص جزئیات نحوه انجام کار و پیگیری‌های بعدی در حوصله این کتاب نمی‌گنجد.

^۳ منبع <http://www.hesabras.org/site/%۸۲/Default.aspx>

نتیجه‌گیری تائیدیه‌ها در حسابرسی داخلی

به منظور نتیجه‌گیری در خصوص نقش تائیدیه‌ها در حسابرسی داخلی می‌توان گفت تائیدخواهی اگر چه نه به عنوان روش حسابرسی بلکه به عنوان روش پیگیری توصیه‌ها و پیامدهای آن‌ها به کرات در حسابرسی داخلی به کار می‌رود. چرا که پذیرش توصیه‌ها توسط واحد سازمانی مورد رسیدگی، مسئول انجام کار پس از آزمون اجرایی و کاربردی بودن آن مهم‌ترین قدم برای اصلاح ساختار، سیستم یا فرآیندهاست که در واقع نوعی تائید عملیات حسابرسی داخلی می‌باشد. چنانچه حسابرسی داخلی به تعداد بیش‌تری از توصیه‌های عملی و قابل اجرا دست پیدا کند، می‌توان گفت کارایی و اثربخشی بیش‌تری در ایفای مسئولیت‌های خویش داشته است. همچنین نوع برخورد با تائیدخواهی در حسابرسی نیز متفاوت می‌باشد. برای مثال ممکن است مسئول موضوع مورد رسیدگی برای مقابله با تغییر، عدم دانش یا سایر دلایل اقدامی در خصوص تائید توصیه‌های حسابرسی نکند. از این رو اگرچه توصیه حسابرسی ممکن است مناسب و قابل پیگیری باشد، اما به دلیل عدم موافقت مسئول موضوع مورد رسیدگی تائید نشود. چنین تائیدیه‌ای برای ادامه کار حسابرسی داخلی نیاز نبوده و در صورت تائید مدیریت واحد مورد رسیدگی و قابل اجرا و کاربردی بودن توصیه‌ها می‌توان در راستای اجرای آن اقدام نمود. همچنین اصول و قواعدی برای ممنوع کردن واحد حسابرسی داخلی از دسترسی به تائیدیه‌های برون سازمانی وجود ندارد و از این رو این واحد بر حسب ضرورت موضوع و قضاوت حرفه‌ای خود می‌تواند از تائیدیه‌های خاص برون سازمانی که طراحی می‌نماید، استفاده کند.

افته‌ها

افته ۳۹. مثال‌هایی از تائیدخواهی درون سازمانی در حسابرسی داخلی نام ببرید.

افته ۴۰. آیا حسابرس داخلی می‌تواند از روش تائیدخواهی برون سازمانی استفاده نماید.

افته ۴۱. اجرایی و کاربردی بودن توصیه‌های حسابرسی داخلی را چه کسی تعیین می‌نماید؟ معیارهای آن کدامند؟

افته ۴۲. آیا تائیدخواهی می‌تواند جزو آزمون‌های کنترل در حسابرسی داخلی باشد؟

سوالات چهارگزینه‌ای

۵۹- کدام یک از موارد زیر تائیدخواهی درون سازمانی توسط واحد حسابرسی داخلی محسوب نخواهد شد؟

- الف. پاسخگویی مدیران در خصوص توصیه‌های حسابرسی داخلی ج. تائید گزارش حسابرسی داخلی
ب. بررسی اجرایی بودن توصیه‌های حسابرسی داخلی د. هیچ کدام

۶۰- کدام یک از موارد زیر از شرایط توصیه‌های حسابرسی داخلی نیست؟

- الف. اجرایی و کاربردی باشد
ب. به تائید واحد سازمانی مورد رسیدگی یا مسئول مربوطه رسیده باشد.
ج. به تائید مدیریت واحد مورد رسیدگی رسیده باشد.
د. قابل پیگیری باشد.

منابع و مأخذ

۱. استانداردهای حسابرسی ایران
۲. پرسش و پاسخهای فنی سازمان حسابرسی
۳. چک لیستهای سازمان حسابرسی
۴. چک لیستهای جامعه حسابداران رسمی (موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت شاهدان)
۵. روزنامه دنیای اقتصاد
۶. دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی - سازمان حسابرسی
۷. راهنمای تکمیل پرسشنامه کنترل کیفیت (موسسه و کار) جامعه حسابداران رسمی
۸. پرسشنامه کنترل کیفیت کار تکمیل شده جامعه حسابداران رسمی
۹. بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی جلد اول. سیدرضا تقوی تکیار. انتشارات کیومرث. سال ۱۳۸۹
۱۰. بندهای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی جلد دوم. سیدرضا تقوی تکیار. انتشارات کیومرث. سال ۱۳۸۹

از همین نویسندگان

کتابهای منتشر شده

افشا در صورتهای مالی و تجدید ارائه آن
حسابداری پیمانهای بلندمدت و مخارج تامین مالی آن

کتابهای در جریان چاپ

الگوی بکر (بلوغ، کوزو، ریسک) - کاربرد مدل بلوغ قابلیت در اجرای عملیات ریسک محور حسابرسی داخلی بر مبنای چارچوب کوزو
راهنمای جامع صورت جریان وجوه نقد و مبنای کاربردی آن

برای تهیه کتاب می‌توانید با شماره تلفن ۰۹۱۲-۳۸۸۸۶۳۹ تماس حاصل نمائید.

