**فرض تایید پذیری و حسابرسی**

شایستگی حسابرس معمولا به عنوان پیش فرض است و قوانینی وجود دارند که انتخاب حسابرسان را از بین حسابداران حرفه ای ذی صلاح الزامی  می کنند . از سوی دیگر اگرچه موضوع تاییدپذری در قوانین وضوابط مربوط به گزارشگری شرکتها کمتر مورد توجه قرار گرفته اما در طول چند دهه اخیر به وسیله صاحب نظران و خط مشی گذاران حرفه ای به خوبی مطرح و حمایت شده است. آنها اطلاعات و گزارشهای مالی را به عنوان موضوع های قابل حسابرسی و احتمالا قابل گواهی (شهادت دهی)توصیف کرده اند.

 تایید پذیری را به عنوان خصوصیت کیفی اولیه صورتهای مالی ندانسته و آن را در ارتباط با خصوصیت کیفی قابل اعتماد بودن مطرح می کند:FASB

((ویژگی تایید پذیری در جهت حصول اطمینان نسبت به مربوط بودن اطلاعات یا به تصمیمات کمک نمی کند یا کمک کمتری می کند.))

**فرض تایید پذیری و شواهد حسابرسی**

بحث های انجام شده در مورد تایید پذیری اطلاعات حسابداری گزارش شده به جنبه دیگری از موضوع که بدون آن فرض تایید پذیری بی معنی است اشاره می کند. این جنبه همانا ضرورت وجود شواهد به منظور قضاوت در مورد کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده است. به طور اخص اگر فرض شود که چنین اطلاعاتی تایید پذیر هستند لزوما باید فرض شود که موضوع های قابل رسیدگی وجود دارند که می توانند در فرآیند جمع آوری شواهد مورد استفاده قرار بگیرند.

مشکل اصلی نداشتن استاندارد هایی تعریف شده و مورد قبول برای این منظور است که انجام موفقیت آمیز حسابرسی را به عنوان کنترل کیفیت استفاده از صورتهای مالی (انطباق استفاده از صورتها ی مالی با تصمیمات استفاده کنندگان) دشوار می سازد.

**ویژگی های کیفی صورتهای مالی که می توان در مورد آن ها شواهد جمع آوری کرد**

ویژگی های کیفی اصلی صورتهای مالی عبارتند از:

مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن که مشکل اصلی حسابرسی رسیدگی به این ویژگی های کیفی است چرا که حسابرسان راهنمایی های رسمی کمی برای قضاوت کردن در خصوص مربوط وقابل اتکا بودن صورتهای مالی حسابرسی شده دارند.

حسابرسان ظاهرا وظیفه دارند که در خصوص وجود معیارهای ذیل شواهد جمع آوری کنند:

**ارزش بازخورد و ارزش پیش بینی**

مربوط بودن به این معنی است که اطلاعات گزارش شده می بایست قادر باشند که انتظارات گذشته استفاده کننده از وضعیت مالی وعملکرد مالی شرکت را تایید یا اصلاح گنند و استفاده کننده را در پیش بینی وضعیت مالی وعملکرد آتی شرکت کمک کند.

**به موقع بودن**

 مربوط بودن اطلاعات گزارش شده به وسیله ویژگی به موقع بودن تحت تاثیر قرار می گیرد . به عبارتی دیگر هر چه از ویژگی به موقع بودن کاسته شود از مفید بودن اطلاعات نیز کاسته خواهد شد.

**ارائه صادقانه**

قابلیت اعتماد اطلاعات گزارش شده به این معنی است که اطلاعات گزارش شده به صورت عینی وصادقانه رویدادها و خصوصا ماهیت اقتصادی آنها را منعکس نمایند. حسابرس باید مدارک مویدی را که منعکس کننده ماهیت اقتصادی رویدادها است مشخص نماید تا بتواند در مورد این موضوع شواهد لازم را جمع آوری کند.

**دقت وعدم اطمینان**

حسابرسان با اطلاعات حسابداری تایید پذیری سروکار دارند که دقیق و قطعی نیستند ولی باید قابل اعتماد باشند.

**بی طرفی**

برای اینکه اطلاعات گزارش شده قابل اعتماد باشند حسابرس نباید به هیچ تصمیمی یا نتایج تصمیم مشخصی تمایل جانبدارانه داشته باشد.

مشکل قابل توجه حسابرسان در هر یک از حالتهای مزبور این است که آنها باید با اتکا بر دانش و تجربیات مشخص خود نسبت به هریک از ویژگی های کیفی مذکور اظهار نظر کنند.

حسابرس با کاری روبرو است که شامل جمع آوری شواهد " قضاوت و گزارش آن در مورد ویژگی های مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن است بدون اینکه استانداردی برای این فرآیند وجود داشته باشد.

 نتیجه گیری می کند که تایید پذیری اطلاعات کمک کمی یا به عبا رت FASB

 دیگر هیچ کمک به مربوط بودن آنها به تصمیم گیری نمی کند.

**شواهد حسابرسی ومدارک موید**

شواهدعموما به عنوان گواه یا وسیله ای برای بیان حقیقت به شمار می روند. در حسابرسی این نقطه نظر برای عمل تایید بکار می رود و شواهد به عنوان وسیله ای برای تایید ادعاهای مدیریت که جز لاینفک صورتهای مالی است بکار گرفته می شوند.

حسابرسان به وسیله شواهد نسبت به کیفیت گزارشگری تا حدودی اطمینان حاصل می کنند اما این اطمینان نسبی است نه قطعی.

شواهد با کمک مدارک موید که مربوط به گذشته هستند به حسابرس کمک می کنند تا ثابت کند که در گذشته چه چیزی اتفاق افتاده است.

تمایز قایل شدن بین شواهد (مبنای کلی برای گزارشگری وحسابرسی) و مدارک موید(ابزارهای مختلفی که حسابرس بر مبنای آنها به شواهد لازم برای اظهار نظر دست پیدا می کند) حائز اهمیت است.

مدارک موید مبنایی برای کمک کردن " افزلیش دانایی " عمل کردن و ساختن واقعیت ها و ادعاها در حسابرسی می باشند . ترکیب شواهد بستگی به شرایط خاص حسابرسی دارد و تاثیر آنها بر حسابرسی بستگی به مهارت ها و تجارب حسابرسان دارد.

**ویژگی های فلسفی**

ماهیت شواهدبه گونه ای است که در شرایط بسیار عمومی سه گروه شواهد طبیعی" شواهد مصنوعی (ساختگی) و استدلال منطقی قابل دسته بندی است:

شواهد طبیعی : شواهدطبیعی در اطراف ما وجود دارند ودر هر فعالیت ذهنی که انجام می دهیم به طور معمول بر آنها متکی است.شواهد طبیعی متقاعد کننده ترین شواهد موجود هستند.

شواهد مصنوعی (ساختگی): شواهد مصنوعی در جهان اطراف ما وجود ندارند و لازم است تلاش شود تا آنها به وجود بیایند.

مشاهده شواهد خواه طبیعی و خواه ساختگی فی نفسه یک هنر است . ناظرمتبحر از ناظر غیر متبحر بسیار بیشتر می بیند . آنچه را که او می بیند برایش معنای بیشتری دارد. یک دانشمند اگر می خواهد از شواهد موجود بیشترین استفاده را کند باید در مشاهده متبحر باشد. در برخی از زمینه های پژوهشی روش تجربی مناسب است و در برخی از زمینه های دیگر استفاده از آن بسیار مشکل است.

استدلال منطقی:

اغلب آنچه ما به آن باور داریم مستقیما ناشی از مشاهده طبیعی یا ساختگی نمی باشند. ایده ها اغلب به طور منطقی از حقایق مشاهده شده حاصل می شوند و برای ما درست به نظر می رسند اما برای رسیدن به حقایق مشاهده شده و نتایجی که ذهن ما آنها را تایید کند به تلاش ذهنی نیاز است.

 این سه دسته شواهد به یکسان در ذهن انسان تاثیر ندارند.

اگر برای ایجاد شواهد ساختگی به فرآیند پیچیده نیاز باشد ممکن است مورد پذیرش ذهن قرار نگیرد. آنچه را که ما نمیتوانیم درک کنیم ذهن ما رد می کند.

به نظر میرسد حسابرسی بیشتر به شواهد ساختگی مبتنی است. شواهد ساختگی مشمول ضعفهای اخلاقی و بشری خواهند بود.

مسئولیت اصلی شواهد کافی حمایت از اظهارنظر حسابرس در مورد کیفیت صورتهای مالی است.

**شواهد " حقیقت و معرفت**

به مدد شواهد و مدارک موید آگاهی های کسب شده به باور تبدیل می شوند و ما به تصدیق موضوع و یا پدیده دست می یابیم. به عبارت دیگر شواهد ومدارک موید موجب توجیه و درستی باور میگردد.

بر اساس یک معیار منطقی می توان حقیقت را به سه نوع کلی تقسیم کرد:

* حقایق مادی
* حقایق ریاضی
* حقایق انتزاعی

**1**)حقایق مادی

حقایق مادی حقایقی هستند که از طریق شواهد طبیعی بر افکار ما تاثیر می گذارند.اگر شیخاصی به طور طبیعی وجود داشته باشد و بتوان آن را به وضوح ادراک کرد ذهن نیز آن را درک می کند و با وجود آن موافقت می کند . وقتی این امر رخ می دهد ذهن اطمینان کامل به آگاهی و شناخت دارد که نه تنها می داند که می داند و دیگر جایی برای شک و تردید وجود ندارد.

**2**)حقایق ریاضی

حقایق ریاضی حقایقی هستند که ناشی از پذیرش اصول و فرضیات بدیهی ریاضی هستند.ریاضیات با امر انتزاعی سروکار دارد و ر یک عدد امر انتزاعی است. حقایق انتزاعی از نوع ریاضی به شرطی که برای درک ما ساده ومعمولی باند تا به سادگی در مورد آنها تردید نکنیم به اندازه حقایق مادی برای ذهن ما جالب وگیرا هستند.

**3**)حقایق انتزاعی

افزون بر حقایق مادی و حقایق ریاضی مجموعه ای از حقایق دیگر مطرح هستند که مانند حقایق ریاضی انتزاعی هستند . این حقایق انتزاعی تنوع وپیچیدگی زیادی دارند.حقایق انتزاعی غیر ریاضی به خاطر ماهیتشان به سختی قابل درک واذعان هستند. برای درک حقایق انتزاعی غیر ریاضی استدلال منطقی لازم است. ذهن باید حقیقت موضوع را از ترکیب انواع شواهد و مدارک موید استنباط کند.

اطمینان کامل از مسائل انتزاعی غیر ممکن است. اما ممکن است به قدری محتمل باشند که به اطمینان کامل نزدیک شویم.

**شواهد در زمینه های مختلف**

زمینه های علمی متفاوت از روش های تحقیق متفاوتی استفاده می کنند. انواع مسائل متفاوتی را برای تصمیم گیری دارند و بر انواع شواهد متفاوتی تکیه دارند.

**ماهیت شواهد**

ماهیت هر چیزی را می توان بر اساس (1) ویژگی های لازم وضروری (2) ویژ گی های متمایز کننده و یا (3)ساختار آن تعریف کرد. شواهد به عنوان یک ((واژه)) چیزی است که به برهان می انجامد و به ایجاد باور منطقی کمک می کند. باور را می توان ((داشتن نگرش در مورد یک موضوع )) تصور کرد .

ویژگی ها و ساختار شواهد کاملا تحت تاثیر هدف شواهد است.

از میان ویژگی هایی که در رشته های متفاوت با هم فرق دارند می توان موارد ذیل را نام برد:

منظور وهدف خاص زمینه علمی

بعضی از تلاش های علمی در جهت درک بهتر دنیای فیزیکی و مادی اطراف ما و بعضی در جهت درک بهتر پیشرفت انسان و رفتار اجتماعی او هستند.

موضوعی که شواهد به آن مربوط می شوند

واضح است که شواهد لازم برای حمایت از ادعای وجود یک شی فیزیکی از شواهد لازم برای حمایت از یک موضوع انتزاعی مانند طبقه بندی اقلام ترازنامه در حسابداری " متفاوت هستند.

روش جمع آوری یا توسعه

در برخی از رشته های علمی قضاوت کننده محدود به مشاهده شواهد فراهم شده است در موارد دیگر ممکن است به دنبال شواهد برود ودر بعضی دیگر ممکن است از طریق آزمایش یا شاید استدلال منطقی شواهدخود را فراهم آورد.

قواعد استفاده از شواهد

رشته های علمی تکامل یافته قواعد و استانداردهایی برای جمع آوری و ارزیابی شواهد دارند. این قواعد ممکن است آنقدر پیش پا افتاده باشند که بتوان آن را بدون توضیحی پذیرفت " یا ممکن است به صورت رسمی بیان شوند.

تاثیر زمان بر فرآیند قضاوت

در برخی از موارد شواهد را باید به دست آورد و قضاوت را در محدودیت های زمانی نسبتا مشخص انجام داد ودر موارد دیگر ی ممکن است زمان ابدا عامل با اهمیت و تعیین کننده ای نباشد.

میزان تاثیر شواهد بر ذهن قضاوت کننده

بعضی از شواهد بسیار مجاب کننده وبعضی از آنها تاثیر ناچیزی بر ذهن دریافت کننده دارند.

**قضایا و شواهد در حسابرسی**

صورتهای مالی حاوی ادعاهای مدیریت صاحبکاردر مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی واقلام تشکیل دهنده آنها است. این ادعاها شامل ادعای وجود و وقوع " مالکیت وتعهدات" ارزشیابی و تخصیص" افشا مناسب و صحت محاسبات ریاضی دارایی ها و بدهی ها وحقوق صاحبان سهام " درآمدها وهزینه ها است.

برای اهداف مورد نظر مشخص کردن قضایای مورد قضاوت و شواهد و مدارک موید مرتبط با اطلاعات مندرج در صورتهای مالی " طبقه بندی عملیاتی ادعاهای مذکور به صورت زیر مناسب به نظر می آید:

1- ادعاهای مربوط به وجود فیزیکی یا عین

* اقلام فیزیکی ارائه شده یا نشده
* اقلام غیر فیزیکی و نامشهود

2- ادعاهای مربوط به رویدادهای گذشته

3- ادعاهای مربوط به شرایط کمی

* کمیت های ساده
* مقادیر تحت تاثیر قضاوتهای ارزشگذاری

4- ادعاهای کیفی

* بیان صریح
* بیان ضمنی

5- ادعاهای صحت محاسبات ریاضی

* محاسبات ساده
* محاسبات پیچیده

 افزون بر ادعاهای مربوط به مسائل وجود فیزیکی اقلام مندرج در صورتهای مالی ادعاهای مربوط به دارایی ها  و بدهی های غیرفیزیکی یا نامشهود نیز مطرح است " مانند سرقفلی که وجود فیزیکی ندارند و به طور مستقیم قابل بررسی توسط حسابرس نیستند.

برای این اقلام امکان دسترسی مستقیم به شواهد ومدارک موید همانند اقلام فیزیکی وجود ندارد. در این گونه موارد اطمینان حسابرس کمتر است.

انواع قضایای عمومی در حسابرسی نشان می دهد که فقط بربای معدودی از ادعاهای مندرج در صورتهای مالی شواهد متقاعد کننده وجود دارند و بسیاری دیگر از مسائل و ادعاها طوری هستند که ذهن حسابرس از اعتبار ادعای مورد نظر مجاب نمی شود بلکه فقط قانع می شود. این دیگاه را می توان در جمع بندی ذیل نشان داد:

1)ادعاهای مندرج در صورتهای مالی که شواهد مجاب کننده دارند که عبارتند از:

 وجود اقلام فیزیکی و عینی " مقادیر کمیت های ساده و ادعاهای محاسبات ریاضی

 2)ادعاهای مندرج در صورتهای مالی که شواهد مجاب کننده ندارند که عبارتند از:

وجود اقلام فیزیکی که حضور ندارند " وجود اقلام غیر فیزیکی و نامشهود " عدم وجود اقلام فیزیکی و غیر فیزیکی " رخدادهای گذشته " مبالغ مربوط به قضاوت  های  ارزش گذاری " ادعاهای کیفی صریح یا ضمنی

**انواع شواهد در حسابرسی**

انواع شواهد ومدارک موید که در هنگام حسابرسی توسط حسابرسان جمع آوری می شوند و منابع تهیه آنها به صورت ذیل قابل ارائه و طبقه بندی است:

1) رسیدگی فیزیکی توسط حسارس در مورد موضوع ارائه شده در حساب ها

2) اظهارات اشخاص ثالث مستقل (شفاهی وکتبی)

3) اسناد ومدارک معتبر

 1-3) برون سازمانی (در خارج از واحد تحت حسابرسی تهیه می شوند)

2-3)درون سازمانی (در داخل واحد تحت حسابرسی تهه می شوند)

4) اظهارات کارکنان واحد تحت حسابرسی (رسمی و غیر رسمی)

5) محاسبات انجام شده توسط حسابرس

6) روشهای کنترل داخلی مطلوب

7) اقدامات بعدی واحد تحت حسابرسی ودیگران

8) ثبت های فرعی وجزئیات بدون بی نظمی ها

9)روابط متقال با داده های دیگر

 حسابرسی به طور کلی از دو عملکرد تشکیل می شود:

اولین عملکرد جمع آوری شواهد و

دومین عملکرد ارزیابی شواهد است.

 عملکرد حسابرسی یک کلیت را تشکیل می دهد . اما برای قضاوت در مورد هر قضیه ی جداگانه باید آن ها را به عنوان یک عملکرد جداگانه و به ترتیب در نظر گرفت.

**تئوری شناخت (معرفت)**

به مدد تئوري شناخت و منطق درباره شواهد آموزه هاي ذيل را مي توان مطرح کرد:

1 – باور منطقي بايد با شواهد و مدارک مؤيد ، حمايت شوند.

2 – شواهد و مدارک مؤيد ، تأثير متفاوتي بر ذهن هرفرد بررسي کننده دارند

3 – تنها چند روش اساسي براي کسب يقين و باور وجود دارد.

4 – روش هاي شناخت از نظر ماهيت و اعتبار متفاوتند ، هيچ يک از آن ها در تمام موارد کافي نيست.

5 – هر روش شناخت کاربردهاي خاصي دارد که در آن کاربرد ، مؤثرتر از روش هاي ديگر است.

شواهد و مدارک مؤيد از نظر تأثير متفاوت بر ذهن هرفرد ، از دو بعد تفاوت دارند :

- تأثير خود شواهد و مدارک مؤيد

- ميزان مهارت و تجربه هاي فردي استفاده کننده

پنج راه شناخت

«مونتاگوا» اشاره مي کند که اساساً پنج طريق براي کسب شناخت وجود دارد. وي معتقد است که عقايد و باورها را مي توان از چند طريق يا چند منبع ذيل دريافت :

1 – گواهي ديگران

2 – اشراق ،‌که تا حدودي ريشه در غرايز ،‌ احساسات و خواسته ها دارد

3 – استدلال انتزاعي

4 – تجربه حسي

5 – فعاليت عملي که نتايج موفقيت آميزي دارد

تناسب پنج راه شناخت با پنج تئوري هريک از اين منابع را مي توان به عنوان نشانه اي از يک معيار اوليه را براي تعيين حقيقت فلسفي پذيرفت و بدين ترتيب با پنج منبع و منشأ باور پنج نوع تئوري منطقي ذيل متناسب هستند :

1 – سنديت يا مرجعيت

2 – اشراق

3 – خردگرايي يا منطق گرايي

4 – تجربه گرايي

5 – عملگرايي يا پراگماتيسم

«مونتاگوا» به اين پنج طريق ، طريق ديگري اضافه مي کند که تئوري منطقي از نوع منفي را ايجاب مي کند، يعني :

6 – شک گرايي (ترديدگرايي)

سندیت یا مرجعیت

براي فرد لازم است که در مسائلي که نمي تواند شخصاً تحقيق کند ، به ديگران اطمينان و اعتماد کند ، مگر اين که دليل کافي براي اين تصور وجود داشته باشد که شاهدان فاقد صلاحيت هستند و شهادت و گواهي آن ها قابل اتکا نيست.

برداشت مذکور از سنديت يا مرجعيت ، مبناي دريافت تأييديه هاي برون سازماني و اظهارات کتبي و شفاهي است.

اشراق

اشراق شناخت کسب شده از طريق مرجعيت يا سنديت از ديگران به ما مي رسند اما شناخت و آگاهي کسب شده از طريق اشراق از درون خود ما سرچشمه مي گيرد.

اشراق به ما بصيرت مي دهد و موجب درک سريع حقيقت و  شناخت بي واسطه روابطي مي شود که نمي توانيم به روش ديگري آن ها را توجيه کنيم . اشراق آميزه اي از غريزه ، تخيل و تجربه است.

خودگرایی یا منطق گرایی

خردگرايي شامل استدلال از کليات به جزئيات است. به مدد رياضيات و کاربردهاي منطقي و با طرح فرضيات تأييد شده ، به نتيجه مي رسيم :

بدين ترتيب ، در حل يک مسئله رياضي به کمک سيستم اعداد و مفاهيم علائم رياضي اقدام مي کنيم. از رياضيات در حسابرسي استفاده زيادي مي کنيم. محاسبه مجدد توسط حسابرس ، ارزيابي مطلوبيت  سيستم کنترل هاي داخلي،

 بررسي رويه هاي دفترداري ، و انجام روش هاي تحليلي طرق خردگرايانه اي براي کسب  شواهد و مدارک مستدل و قابل اطمينان است.

تجربه گرایی

تجربه گرايي شامل شناخت و آگاهي برپايه تجربه ادراکي است. عمل گرا از راه استدلال جزء به کل به نتيجه مي رسد. او با مشاهده تعداد زيادي از موارد و يافتن نوعي الگو در آن ها ، از روي تجربه کلي و عمومي خود نتيجه گيري مي کند. تأکيد او بر مسائل خاص و عيني است. بنابراين از نتيجه گيري هاي خود ،‌اطمينان خاطر پيدا مي يابد.

حسابرسي که موجودي هاي جنسي را مشاهده فيزيکي و نظارت مي کند ،‌ و يا به کار توزيع چک هاي حقوق سرزده نظارت مي کند ،‌ شواهد تجربه گرايي کسب مي کند.

عمل گرایی یا پراگماتیسم

عمل گرايي يا پراگماتيسم ،‌ارتباط نزديکي با تجربه گرايي دارد. عمل گرا براين باور است که هر آن چه خوب عمل  مي کند ، بايد درست باشد. و هر آنچه که نمي تواند عمل کند ،‌ درست نيست. عملي بودن و قابل استفاده بودن معيارهاي حقيقت هستند. فرد عمل گرا معتقد است اصول و يا استانداردهاي حسابداري حاصل تجربه عملي  حسابداران است و محصول اشراق و  امثالهم نيست. تجربه گرايي و عمل گرايي (پراگماتيسم) وجوه اشتراک فراواني دارند. هردو متکي به تجربه هستند و هردو ابزاري براي بررسي مسائل هستند. تجربه گرايي باور را به کمک تجربه کنوني مي سنجد ، و عمل گرايي باورها را از طريق نتايج ناشي از آن ها در آينده مورد سنجش قرار مي دهد.

شک گرایی

برخي از فيلسوفان به شک گرايي (ترديد گرايي) آن چنان بها مي دهند که نمي خواهند چيزي را باور کنند. همواره اين امکان وجود دارد که حقايق ادعا شده درست باشند. مونتاگوا : عقيده دارد که ذهن انسان نمي تواند در هرزمينه پژوهشي اطمينان کامل حاصل کند لاکن اين امر منجرترديد کامل نمي شود.

ویژگی مدارک موید

  مهمترین خصوصیت مدارک موید توانایی فراهم آوردن شواهد به منظور بررسی کسفست ادعاهای حسابداری به شمار می رود. این توانایی بسیار مهم است و نیاز دارد که توسط معیارهای دیگری که حسابرسان را در عمل یاری کند تکمیل شود. اولین معیار در این ارتباط مربوط بودن است.

ویزگی قابلیت اعتماد بودن نیز به صورت مبهم یا تعریف نشده باقی مانده است.

ویژگی دیگر مدارک موید، که از معیارهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن حمایت می کنند عبارتند از:

-         قابلیت مشاهده و قابل فهم بودن

-         به موقع بودن

-         هزینه

-         کافی بودن

ماهیت مدارک موید

ماهیت مدارک موید در حسابرسی در ارتباط با داده های موجود در صورتهای مالی حسابرسی شده وتمام اطلاعات در دسترس و تایید کننده حسابرس، توضیح داده شده است. مدارک موید را می توان به دو دسته تقسیم کرد:

-         مدارکی که سریعا در دسترس بوده و حسابرسان نسبتا به راحتی می توانند به آنها دسترسی پیدا کنند وآزمون های خود را انجام دهند.

-         پاسخ ها وتوضیحات مدیران و کارکنان شرکت، ارزیابی سیستم های شرکت، تاییدیه از اشخاص ثالث و سایر رویدادهای برون سازمانی

قضاوت در مورد مدارک موید در حسابرسی

حسابرسی یک فرآیند قضاوت حرفه ای است که در آن یک سری قضایای قابل آزمون به وسیله حسابرسان ساخته شده و شواهدی که به وسیله آنها بتوان در مورد اعتبار این قضایا قضاوت کرد، از سوی حسابرس جمع آوری می شود.این قضایا در ارتباط با  مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن اطلاعات حسابداری منعکس شده در صورتهای مالی سالانه یک واحد گزارشگر می باشد.

مهارت های چند گانه حسابرس در ارتباط با شواهد به شرح زیر است:

1)  مشخص کردن قضایای حسابرسی قابل آزمون

2) شناسایی و جمع آوری مدارک موید برای آزمون کردن این قضایا

3) ارزیابی این مدارک در ارتبط با مربوط و قابل اعتماد بودن آنها

4)  قضاوت نسبت به اعتبار چنین قضایایی بر اساس ارزیابی های مذکور

آزمون قضایای حسابرسی

قضایای حسابرسی به اصلی یا مقدماتی (مربوط به رویدادها و واقعیت های اساسی) و عمومی(عمومیت های گزارشگری) قابل تفکیک است. عمومی ترین قضایای حسابرسی ارائه منصفانه (در ایران مطلوب) می باشد. صورت های مالی می توانند به نحو منصفانه ارائه شوند، بدون اینکه با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت داشته باشند و یا کنترل های داخلی اثر بخش نباشند و بالعکس.

در هر حالت، مشکل از احتمال دخالت مدیران شرکت در فرآیند گزارشگری ناشی می شود. این یکی از دلایل اصلی پیشنهاد برای آزمون قضایای حسابرسی با مدارک موید می باشد.

مفهوم ریسک حسابرسی

شالوده اصلی بسیاری از بحث های فوق در مورد فرایند حسابرسی و استفاده از مدارک موید، مفهوم ریسک حسابرسی است.

ریسک حسابرسی عبارت است از خطر عدم کشف تحریف با اهمیت در اطلاعات حسابداری مربوط به سود، جریانات نقدی ووضعیت مالی توسط حسابرسان.

 ریسک حسابرسی به سه شکل مطرح است: ریسک برنامه ریزی شده در قبل از حسابرسی(زمانی که کار به حسابرس ارجاع می شود)، ریسک مربو به گذشته که برای حسابرسان تا کامل شدن کار حسابرسی نامشخص است و ریسک براورد شده که توسط حسابرس در حین انجام حسابرسی بر اساس ارزیابی شان از شرایط شرکت شناخته می شود.

ریسک حسابرسی را همچنین می توان به سه جزء تقسیم کرد:

1)  ریسک ذاتی

2) ریسک کنترل

3)  ریسک کشف

از این دیدگاه، ریسک حسابرسی ترکیبی از ریسک هایی است که مربوط به صاحبکار و سیستم های کنترلی او وریسک های مربوط به حسابرسی می باشند.

اهمیت و حسابرس

اهمیت ، موضوعی است که با ریسک حسابرسی بسیار در ارتباط است . یعنی رسیک حسابرسی در ارتباط با احتمال عدم کشف تحریفات حسابداری با اهمیت ، بیان می شود بنابراین ، ارتباط اساسی موضوع اهمیت با حسابرسان ، زمانی که ریسک حسابرسی یک قرارداد حسابرسی را ارزیابی می کنند ، عبارت است از این که در چه نقطه ای یک تحریف احتمالی به اندازه کافی با اهمیت می شود تا بر عملیات حسابرسی و اظهارنظر آن ها اثر گذاشته باشد ؟

در کار حسابرسی دو عامل مرتبط با این موضوع وجود دارد:

اول ، ریسک کشف تحریف حسابداری توسط حسابرسان ( به دلیل عوامل مرتبط با کنترل های شرکت و سطح صلاحیت حسابرسان )

دوم ، مسئله ماهیت کمی و یا کیفی تحریف و اثر آن بر صورت های مالی حسابرسی  شده و گزارش حسابرسی. بنابراین ، اهمیت باید به عنوان موضوعی با ماهیت چند بعدی در نظر گرفته شود. اهمیت موضوعی است که هم بر حسابدار و هم بر حسابرس اثر می گذارد .

عوامل موثردرقضاوت در مورد اهمیت و ریسک حسابرسی

بنابراین ، موضوع اهمیت بر تهیه کنندگان و استفاده کنندگان گزارش های مالی  همانند حسابرس آنها ، اثر می گذارد. حسابرسي زماني که در مورد اهميت و ريسک حسابرسي قضاوت مي کند بايد عوامل زير را لحاظ نمايد :

1- ماهيت معاملات مورد رسيدگي

2- اثر نسبي اهميت

3- رسیدگی به مدارک مؤید در حسابرسی

4- آزمون حسابرسی

فرآيند حسابرسي

فرایندهای اصلی حسابرسی عبارتند از :

1- تعیین اهداف حسابرسی

2- برنامه ریزی دستورالعمل های حسابرسی برای رسیدن به اهداف حسابرسی

3- جمع آوری و ارزیابی مدارک مؤید برای اجرای برنامه حسابرسی

4- بررسی (مرور) شواهد به دست آمده از عملیات حسابرسی

5-گزارش اظهارنظر مناسب .

هریک از این مراحل در حسابرسی نیازمند برنامه ریزی ،کنترل و ثبت توسط حسابرسان میباشند

به عبارت دیگر شروع فرآیند حسابرسی باید با تعریف واضح ( آشکار ) دستورالعمل و مقاصد حسابرسی همراه باشد. به هر حال ، در تعریف حسابرسی و عملیاتی کردن آن ، حسابرسان با مسائل متعددی مواجه هستند که بر عملیات حسابرسی آن ها اثر می گذارند. این مسائل به حجم فعالیت شرکت ، دستورالعمل های کنترلی مورد استفاده صاحبکار ، فن آوری مورد استفادة شرکت برای پردازش اطلاعات مورد حسابرسی و قوانین حاکم بر گزارشگری حسابرس ، ارتباط  دارد. این مطالب در ادامه به ترتیب بحث می شود.

**اثر نسبی اهمیت**

حسابرسی معمولا ، به طور نسبی در مورد اهمیت موضوعات یا رویدادهای قابل رسیدگی قضاوت می کنند . یعنی به دلیل ماهیت معاملات ، اثر مالی موضوع مورد نظر به منظور تعیین میزان اهمیت آن بر استفاده کنندگان ، به طور کمی ، با یک معیار مشخص مقایسه می شود.

**آزمون حسابرسی**

حسابرسان ملزم هستند به منظور ارزیابی کیفیت سیستم هایی که ارقام حسابداری را برای مقاصد گزارشگری ایجاد می کنند ، در ارتباط با ماهیت و اندازه آزمون هایشان قضاوت های حرفه ای انجام دهند. در ارتباط با هر قسمت قابل حسابرسی سیستم های اطلاعاتی ، قضاوت های حسابرسان به ارزیابی قبلی آنها از ریسک حسابرسی مربوط به موضوع مورد نظر ، بستگی دارد. چنین آزمون هایی شامل روشهای مختلف حسابرسی نظیر بازرسی ، مشاهده ، پرسش ، محاسبه و مرور می باشد.

دو گروه اصلی آزمون های حسابرسان عبارتند از :

- رعایت و محتوا : آزمون رعایت عبارت است از ارزیابی نقاط قوت کنترل های تعبیه شده در فرآیند تهیة اطلاعات

و سیستم های مربوط

آزمون های محتوا  : برای ارزیابی صحت اطلاعات پردازش شده به وسیلة سیستم های مزبور طراحی شده اند.

که برای انجام آزمون های محتوا و رعایت استفاده از روش های نمونه گیری آماری توصیه شده است.

**ارزیابی کنترل های داخلی**

یک جنبة مهم از حسابرسی در حال حاضر ، ارزیابی حسابرس از کنترل های داخلی است. این کنترل ها عمدتا" اطلاعاتی را تولید  می کنند که به وسیلة آن ها مدیران شرکت را در ادارة فعالیت ها و حفاظت از منابع کمک نموده و از تعهدات مطلع می گرداند. حسابرسان بايد کنترلهاي داخلي را آزمون نمايند. اساسا" کاری که حسابرس در مورد کنترل های داخلی انجام می دهد ، ارزیابی ریسک کنترل است. یعنی ریسکی که سیستم های داخلی شرکت ، دارای کنترل کافی برای تولید اطلاعات مربوط و قابل اتکا درمورد فعالیت ها ، منابع و تعهدات شرکت ، نیست. به هر حال اگر حسابرسان به کنترل های داخلی به عنوان مبنایی برای تعیین کیفیت صورت های مالی اعتماد کنند ، باید شناخت درستی نسبت به آن به دست آورده و رعایت آنها را آزمون کنند

بنابراین حسابرسان نه تنها باید مهارت انجام قضاوت های این چنینی را داشته باشند ، بلکه باید اطلاعات کافی نسبت به فعالیت های شرکت و کنترل های مرتبط با چنین ویژگی هایی را نیز جمع آوری نمایند. این نکته ، رهنمودهای مربوط به صلاحیت مورد انتظار از حسابرس را ، که قبلا" به آن اشاره شد پررنگ تر می کند.

بررسی صورتهای مالی

بعد از انجام حسابرسی، حسابرس اظهار نظر خود را به سهامداران و سایرین گزارش می کند. در واقع حسابرس به موکلین خود یک پیام حرفه ای می دهد. محتوای گزارش حسابرس که از واژه های قانونی و فنی که ازکیفیت گزارشگری تعیین شده منتج می شوند، ارائه می شود و در نتیجه تفسیر آن برای استفاده کنندگان از گزارش اگرغیرممکن نباشد، مشکل خواهد بود.

گزارش حسابرسی

بعد از جمع آوری ، ارزیابی و مرور مدارک مؤید کافی جهت تشکیل شواهد لازم ، برای ارائه اظهارنظر نسبت به کیفیت صورت های مالی صاحبکار ، حسابرس اظهارنظر مزبوررا به سهامداران  و سایرین گزارش می کند. در انجام چنین کاری ، حسابرس در مورد کیفیت اطلاعات ارائه شده برای مقاصد تصمیم گیری و همچنین مناسب بودن صورت های مالی برای مقاصد پاسخگویی مدیریت و حاکمیت شرکتی ، به  موکلین خود یک پیام حرفه ای می دهد.

به هر حال محتوای گزارش حسابرسی به صورت واژه های قانونی و فنی که از کیفیت گزارشگری تعیین شده منتج می شوند ، ارائه می شود و در نتیجه تفسیر آن برای استفاده کنندگان ازگزارش اگر غیرممکن نباشد ، مشکل خواهد بود.

الزامات کنونی در مورد گزارش حسابرسی در انگلستان ، به وسیلة « قانون شرکت ها » (1985) و همچنین یکی از استانداردهای حسابرسی ، تعیین شده است اساسا" این شرایط ، اظهارنظر حسابرسی را فقط به صورت عبارت ارائه منصفانة عملکرد مالی و وضعیت مالی تشریح می کند. اخیرا" به این روش در رابطه با ضعف آن در رساندن ماهیت کار حسابرسی و استفاده از زبان قابل فهم ، انتقاداتی وارد شده است.

گزارش های حسابرسی مشروط

گزارش حسابرسی هر شرکت به یک اظهارنظر حسابرسی مقبول نسبت به کیفیت صورت های  مالی حسابرسی شده منتج نخواهد شد . در واقع وضعیت هایی وجود دارد که حسابرسان براساس ارزیابی هایشان از مدارک مؤید موجود

، در می یابند که باید اظهارنظرشان را مشروط کنند چنین وضعیت هایی به وسیلة استانداردگذاران با قواعد مشخصی ، با تعیین انواع مختلف شروط ، قانونمند شده است. اساسا" چیزی که این قواعد تشریح می کنند این است که اظهارنظرهای مختلف برای شرایط مختلف است.

یعنی شروط از یک دامنة با اهمیت ، اما غیراساسی تا یک دامنة اساسی ، برخوردار است و اظهارنظرها نیز از یک دامنه «به استثناء» تا مردود و عدم اظهارنظر برخوردار هستند. شروط به وسیلة بندهای توضیحی بیان می شوند و بنابراین انتظار می رود تا قدرت توضیحی گزارش حسابرسی را بهبود بخشند.

سایر گزارش های حسابرسی

همانطور که حسابرسان اظهارنظرهایشان را به سهامداران و سایر استفاده کنندگان گزارش می کنند ، قادر خواهند بود شواهدشان را به شکل های دیگری نیز گزارش کنند. اولین گزارش اختیاری ، نامه مدیریت است که در آن در ارتباط با مشکلات سازمان که توسط حسابرسان در طول کار حسابرسی مشخص شده ، توصیه های سازنده ارائه می شود.

در انگلستان چنین گزارشی در بعد وسیعی انجام می شود ، اگر چه این گزارش عمدتا" به نقاط ضعف کشف شده در کنترلهای داخلی مربوط می شود در آمریکا ، تمرکز مشخصا" بر کنترلهای  داخلی است. هرچند که گسترش چنین گزارشی به سایر زمینه ها نیز مجاز است و هدف اصلی این گزارش ها کمک به مدیریت شرکت است.

این گزارشات جایگزینی برای مسئولیت های قانونی حسابرس در مقابل گواهی در مورد کیفیت صورت های مالی سالانه نمی باشند.  حسابرس همچنین ممکن است ، مستقلا" به کمیتة حسابرسی متشکل از اعضای موظف و غیر موظف هیأت مدیرة شرکت نیز گزارش نماید.