۶- رسیدگی به معاملات

فهرست

شماره قسمت	
۶۰۰۱	مقدمه
۶۱۰۰	شناخت دقیق سیستمها و ثبت آنها
۶۱۵۰	تشخیص کنترلها، ارزیابی وطراحی روشهای رسیدگی بدمعاملات
۶۲۰۰	ارزیابی نتایج روشهای رسیدگی به معاملات وتأثیر آنها بررسیدگی به صورتهای مالی
۶۲۵۰	ثبت کارهای انجام شده

۶۱۵۰

رسیدگی به معاملات (ادامه ۷)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی
۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

اقتصادی مورد رسیدگی ،شیوه‌های کنترل آزمون رعایت روشها حسب مورد بایستی تعدیل گردد. آزمون انتخاب شده باید درستون آزمون رعایت روشهای فرم "ارزیابی کنترلهای داخلی و روشهای رسیدگی به معاملات " ودرمقابل هریک ازکنترلهای عمده‌ای که می‌خواهیم به‌آن اتکاء کنیم ، درج شود.

میزان آزمون رعایت روشها باید به‌گونه‌ای تعیین گردد که گستردگی معقولی راطی دوره مورد رسیدگی فراهم نماید.

اگر آزمونهای رعایت روشها استثنائاتی راآشکار سازد حاکی ازاین که کنترل مورد آزمون عملا" اعمال نشده‌است ،حسابرس باید دلایل مربوط رامشخص وارزیابی کند که آیاهریک از استثنائات ، مواردی غیرتکراری بوده‌است ویاحاکی ازوجود احتمالی اشتباهاتی درسوابق حسابداری است .اگرتوضیحات دریافتی ازصاحبکار حاکی ازغیرتکراری بودن موارد استثناء باشد، حسابرس باید ازطریقی،مثلا" باانجام‌آزمونهای بیشتر، معتبربودن توضیحات مزبور راتائید نماید. اگر توضیحات دریافتی یا آزمونهای بیشتر مؤید این نکته باشدکه کنترلهای مورد آزمون درتمامی طول دوره بدرستی اعمال نشده است، آنگاه حسابرس نمی‌تواند به‌کنترل مزبوراتکاءنماید،که در این حالت ، حسابرس نمی‌تواندآزمونهای محتوارامحدودکند مگرآن که بتواندکنترل دیگری رابه عنوان جایگزین، برای اتکاءمشخص نماید. معذالک ،قبل‌ازاتکاء برکنترل جایگزین،

رسیدگی به معاملات (ادامه ۸)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی
۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

حسابرس باید آزمونهای مناسبی ازنوع آزمونهای رعایت روشها رادر موردکنترل جایگزین بعمل آورد.
درمواردی که درکنترلی نقاط ضعف مشاهده گردد، قید عبارت "مورد ندارد" درستون آزمون رعایت روشهای" فرم ارزیابی کنترلهای داخلی وروشهای رسیدگی به معاملات " کفایت خواهد نمود.

آزمونهای محتوا - معاملات

۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

دراثبات صحت وکفایت سوابق حسابداری که مبنای تهیه صورتهای مالی قرارخواهدگرفت لازم است آزمونهای محتوادر موردمعاملات انجام شود.
درشرایطی که نتایج حاصلازارزیابی کنترلهای داخلی مؤثر بوده وانجام آزمون رعایت روشهاحاکی ازاجرای کنترلها در عمل باشد جهت حصولاطمینان بیشتر ازکفایت سوابق حسابداری، آزمونهای محتوای مناسبی باحجم محدود وباتوجه به شرایط خاص هردسته ازمعاملات وبا استفاده از برنامه استاندارد رسیدگی بهمعاملات حسب مورد طراحی ودر ستون آزمونهای محتوای فرم مربوط درج میگردد. درشرایطی که نتایج حاصل ازارزیابی کنترلهای داخلی غیرمؤثر بوده ویا انجام آزمون رعایت روشها حاکی ازعدم اجرای کنترلهادرعمل باشدآزمون محتوای رسیدگی به معاملات طبق برنامهاستاندارد

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی
۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

رسیدگی که‌باتوجه‌به‌ماهیت شرکت وسیستمهای حسابداری ونقاط ضعف مشهود درکنترلهای داخلی واجرای آنها (به منظوروفق دادن روشها یاشرایط واحدتجاری)تعدیل گردیده بطورگسترده‌تر انجام می‌شود. بدیهی‌است آزمونهای محتوا درفرم مربوط درج می‌شود.

۶۲۰۰- ارزیابی نتایج روشهای رسیدگی به معاملات وتاثیر آنها بر رسیدگی به صورتهای مالی

درپایان مرحله رسیدگی به معاملات سرپرست کار بررسیهای لازم بمنظور استخراج نتایج کلی حاصله‌رابعمل‌آورده و نتایج مزبور راجهت بررسی نهائی به مدیرفنی ارائه خواهد نمود. نقاط ضعف حاصل ازرسیدگی به معاملات (مشتمل برغیرمؤثر بودن سیستم کنترلهای داخلی ، عدم‌اجرای کنترلها درعمل و نقاط ضعف شناسائی شده درانجام آزمونهای محتوا درمورد معاملات) می‌تواندبرحسب ضرورت واهمیت مبنای تهیه نامه مدیریت ضمنی قرارگیرد.

مهمتراز دوموردفوق تعیین اثرات نتایج حاصله در دامنه انجام‌آزمونهای محتوا برای رسیدگی به صورتهای مالی است که بشرح زیرقابل طبقه‌بندی است :

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

رسیدگی به معاملات (ادامه ۱۰)

۱- تأثیر ارزیابی روشهای رسیدگی به معاملات درحالتی که کنترلهای داخلی و ارزیابی آنها مؤثربوده وهمچنین اجرای آن درعمل مورد تائید قرارگرفته است .

درصورت اتکاء به‌کنترلهای داخلی وتائیدکفایت سوابق حسابداری ازطریق انجام آزمونهای محتوای معاملات ، میتوان آزمونهای محتوای رسیدگی به صورتهای مالی راهم بطور محدود انتخاب نمود.

۲- تأثیر ارزیابی روشهای رسیدگی به‌معاملات درحالتی که کنترلهای داخلی و ارزیابی آنها غیرمؤثر ویا اجرای آنها درعمل مورد تائیدقرارنگرفته‌است .

درمواردی که‌ارزیابی کنترلهای داخلی نشانگرمؤثربودن کنترلها نبوده یا آزمون رعایت روشها حاکی ازانجام کنترلهای مزبور درعمل نمی باشد ازطریق انجام آزمون محتوای معاملات (بطور گسترده) در رابطه باسوابق حسابداری به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی می‌توان به یکی ازسه صورت زیرنتیجه‌گیری کرد :

۱- روشهای حسابرسی نشان داده است که،به‌استثنای موارد جزئی ، سوابق حسابداری قابل اعتماد به‌نظرمی رسد.

رسیدگی به معاملات (ادامه ۱۱)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

۲- سوابق حسابداری به حدی غیرقابل اعتماد است که باید اقدامات گسترده‌ای جهت بهبود (یا بازسازی) آن انجام گیرد.

۳- به علت عدم دسترسی به شواهد حسابرسی مناسب، نتیجه‌گیری درخصوص قابل‌اعتماد بودن سوابق حسابداری امکان پذیرنیست.

درمورد بندهای ۲و۳ فوق لازم است مراتب به اطلاع مدیرفنی رسیده و پس ازطرح موضوع توسط مدیرفنی باعضو رابط هیئت عامل /مدیرارشد مربوط، مجوز لازم جهت ادامه رسیدگیها اخذگردد.

۶۲۵۰- ثبت کارهای انجام شده

۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

اساسا" فرم "ارزیابی کنترلهای داخلی وروشهای رسیدگی به معاملات" درارزیابی کنترلهای داخلی وتعیین روشهای رسیدگی به معاملات مورداستفاده قرارمی‌گیرد. درتهیه‌وتنظیم فرم فوق‌الذکرتوجه به‌نکات زیرضروری است :

۱- سئوالات اصلی مربوط به هرسیستم بایستی تعیین ودرقسمت بالای فرم درج شود.

۲- حیطه‌های اصلی کنترل سیستم مزبور تعیین ودرستون‌اول فرم به‌ترتیب درج گردد.

۶۲۵۰

رسیدگی به معاملات (ادامه۱۲)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی
۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

۳- با استفاده ازسیستمهای ثبت شده وباتوجه به‌شیوه‌های‌اصلی کنترل، نقاط قوت وضعف سیستمهاتشخیص ودرستون دوم‌فرم درج گردد.

۴- برنامه‌آزمونهای رعایت روشها باتوجه به‌کنترلهای داخلی درج شده درستون دوم تعیین ودرستون سوم منعکس گردد (درصورت وجود نقاط ضعف عمده،آزمونهای رعایت روشها انجام نمی‌شود).

۵- آزمونهای محتوای معاملات حسب مورد باتوجه به نتایج حاصل ازآزمونهای رعایت روشهاویانقاط ضعف عمده‌مشخص شده درستون دوم ، طراحی ودرستون چهارم ثبت گردد.

۶- باتوجه به‌نتایج حاصل از رسیدگی به معاملات و میزان تاثیرآنها در رسیدگی به صورتهای مالی ، حجم رسیدگی به اقلام صورتهای مالی تعیین ودر ستون پنجم درج گردد.

فرم "ارزیابی کنترلهای داخلی و روشهای رسیدگی به‌معاملات" بصورتی طراحی شده که می‌تواند طی سه سال مورداستفاده قرار گیرد. این فرم باید هرسال توسط سرپرست کاربه دقت بررسی شده ودرصورت لزوم بادرنظرگرفتن تغییرشرایط ، مورد تجدید نظر قرارگرفته وتوسط مدیرکنترل شود. ممکن است قبل‌از پایان دوره سه‌ساله ، تهیه یک فرم کاملا" جدید ارزیابی کنترلهای داخلی لازم باشد.

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

رسیدگی به معاملات (ادامه۱۳)

درفرم فوق ، قسمتهائی وجود داردکه اسامی هریک ازکارکنانی که درهرسال مسئول انجام برنامه بوده‌اند ونیزشماره عطف کاربرگهای فرعی انجام هرآزمون که درپرونده جاری حسابرسی قسمت سود وزیان نگهداری میشود، درآن قید می‌گردد.

درسالهای اول ودوم پس ازتکمیل فرم مزبور ،باید آن را درپرونده دائمی وفتوکپی آن را درپرونده جاری حسابرسی(به انضمام کاربرگهای فرعی مربوط) درقسمت مربوط دربخش سود و زیان بایگانی نمود. درسال سوم ، عکس این رویه صورت می‌گیرد وفتوکپی درپرونده دائمی بایگانی می‌گردد تانشان دهد که درسال بعد، باید یک فرم کاملا" جدید تهیه شود.

کاربرگهای فرعی

برای هریک ازروشهای رسیدگی هرحیطه مندرج درفرم، باید یک کاربرگ فرعی تهیه واطلاعات زیررا ارائه نمود:

- هدف و نوع آزمون (رعایت روشها یامحتوا درمورد معاملات).
- تعداد یامبلغ اقلام موردآزمون و روش مورد استفاده در انتخاب اقلام .

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

رسیدگی به معاملات

۶۰۰۱- مقدمه

دربخش سوم این دستورالعمل مراحل حسابرسی تشریح شده است. این قسمت (رسیدگی به‌معاملات) شامل بخشهای شناخت دقیق سیستمها وثبت آنها، تشخیص کنترلهاو ارزیابی آنها،طراحی وانجام آزمون رعایت روشها ،طراحی وانجام آزمون محتوادر مورد معاملات وهمچنین ارزیابی نتایج رسیدگی به معاملات وتاثیر آن بر رسیدگی به صورتهای مالی می‌باشد.

رسیدگی به معاملات عبارت ازبررسی جزئیات فعالیتهای مالی واحد تجاری مشتمل برفروش، سایردرآمدهاودریافتها،خرید، هزینه‌ها وپرداختها می‌باشدکه به‌منظورحصول‌اطمینان نسبت به مؤثر بودن کنترلهای داخلی (آزمونهای رعایت روشها) و قابلیت اعتماد به‌سوابق حسابداری (آزمونهای محتوا) انجام می‌شود.

رسیدگی به معاملات می‌تواند طی دوره (ترجیحا" درسه ماهه آخر دوره مالی - حسابرسی ضمنی) یا همزمان با رسیدگی به صورتهای مالی (ابتدا رسیدگی به معاملات وبلافاصله رسیدگی به صورتهای مالی) صورت گیرد. بهرحال اصول کار و روشهای آن به زمان انجام رسیدگی ارتباط نداشته ودرکلیه مواقع یکسان است

رسیدگی به‌معاملات ضمن حصول اطمینان‌ازاینکه‌شناخت سیستمها وثبت آنهاانجام شده ویااطلاعات مندرج درپرونده دائمی

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

رسیدگی به معاملات (ادامه ۱)

درباره سیستم کنترلهای داخلی موردعمل کامل وبه روز است باهدف زیرصورت می‌گیرد:

- ارزیابی تعیین میزان قابلیت اتکاء به سیستم کنترلهای داخلی ازطریق اجرای آزمون رعایت روشهاودرنتیجه بررسی امکان محدود ساختن میزان آزمونهای محتوادرمورد خود معاملات واقلام صورتهای مالی .

۶۱۰۰- شناخت دقیق سیستمهاوثبت آنها

به منظورارزیابی کفایت سیستم کنترلهای داخلی ، شناخت سیستم حسابداری وکنترلها ضروری است .

باتوجه به نمودارنحوه کلی حسابرسی ومراحل رسیدگی به معاملات ، اولین اقدام ،شناخت دقیق کنترلهای داخلی هرحیطه جهت ارزیابی کنترلهای داخلی می‌باشد. چنین‌اقدامی درواحدهای تجاری که برای اولین سال، مورد رسیدگی قرار می‌گیرد،شامل شناخت دقیق وثبت کامل سیستم‌است درحالیکه دردوره‌های بعدی رسیدگی،چنین نیازی وجود نداشته و فقط باید بابررسی تغییرات احتمالی ایجاد شده طی دوره مورد رسیدگی ، ثبت سیستم رابه روزوکامل نمود.

پس ازدستیابی به‌اطلاعات لازم (معمولا" ازطریق مصاحبه‌حضوری ویامطالعه دستورالعمل‌ها)، بایدآنها رابه‌صورت پیش نویس

رسیدگی به معاملات (ادامه ۲)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

یادداشت نموده وسپس بادنبال کردن یک یادوفقره ازهریک ازمعاملات عمده ، یک "آزمون شناخت سیستم " بعمل آید. بدیهی است که نتایج حاصل ازاین آزمون به‌تنهائی جزء شواهد حسابرسی محسوب نمی‌شود، لذانباید وقت زیادی راصرف این رسیدگی نمود. معمولا" لازم نیست نتایج " آزمون شناخت سیستم " بطور مشروح ثبت شود لیکن ،درپایان شرح سیستم، باید دریک یادداشت ضمیمه توضیح دادکه "آزمونهای شناخت سیستم " درموردچه نوع معاملاتی صورت گرفته وچند فقره از هریک تحت آزمون قرارگرفته است .

نحوه شرح سیستمها ممکن است بصورت نوشته یا نمودار یا ترکیبی ازاین دو باشدکه به تشخیص سرپرست کارتعیین می‌شود. برای شرح سیستم نمی‌توان روش بخصوصی راتوصیه‌نمود، لیکن لازم است که شرح سیستم واضح ، صحیح وخوانا بوده‌واز جزئیات غیرضروری و بی مورداجتناب شود. نوشته یانمودار باید آنچنان اطلاعات کافی درمورد سیستم ارائه نماید تا حسابرس بتواند کنترلهائی راکه می‌خواهد برآن اتکاءنماید، تشخیص دهد.

تصمیم‌گیری درباره استفاده یاعدم استفاده ازنمودار بستگی به پیچیدگی سیستم موردنظر دارد. بعنوان مثال اگرسیستم، ازنظرکنترل ، به استفاده گسترده ازمدارک چند نسخه‌ای متکی باشد، بهتر خواهدبودکه ازنموداراستفاده شود زیرا

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

دراینصورت ، نتیجه کارمعمولا" واضحتراز زمانی است که سیستم توسط نوشته‌هائی مفصل وپیچیده تشریح می‌گردد. علائم مورداستفاده درترسیم نمودار وقواعد حاکم‌بران درجلد دوم دستورالعمل توضیح داده شده است .

۶۱۵۰- تشخیص کنترلها،ارزیابی وطراحی روشهای رسیدگی به‌معاملات

پس ازشناخت دقیق سیستمهاوثبت آنها اقدام بعدی در رسیدگی به معاملات ، تشخیص کنترلها، ارزیابی وطراحی روشهای رسیدگی به معاملات طبق نمودار نحوه کلی حسابرسی می‌باشد.

یک سیستم کنترل داخلی عبارتست از:

تمامی سیستم کنترلها، اعم ازمالی وغیرآن که توسط مدیریت به منظورانجام فعالیتهای واحدتجاری به‌نحو منظم وکارآمد، حصول اطمینان ازپیروی ازخط مشی مدیریت ، حراست دارائیهاوتأمین هرچه بیشترسوابق کامل وصحیح ، مستقر می‌گردد.هریک ازاجزای تشکیل دهنده یک سیستم کنترل داخلی "کنترلها" یا "کنترلهای داخلی" نام دارد.

تشخیص وارزیابی کنترلهای داخلی

پس ازثبت ویابه روزکردن سیستم کنترلهای داخلی صاحبکار

رسیدگی به معاملات (ادامه ۴)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی
۵۲۰۰۷	
۵۲۰۰۵	۸۱۰۰
۵۲۰۰۷	

لازم است کنترلهای مستقردرسیستم مشخص شده وموردارزیابی قرارگیرد. برای این منظوربایستی ، ضمن موردتوجه قراردادن سئوالات اصلی کنترل ومقایسه کنترلهای مشخص شده با شیوه‌های کنترل ،کنترلهای داخلی مستقر درسیستم راارزیابی نمود. باتوجه به سیستم ثبت شده و اطلاعات مندرج در فرم "شیوه‌های کلی کنترل داخلی وآزمونهای رعایت روشها"، کنترلهاو یا نقاط ضعف عمده موجود درسیستم‌مورد ارزیابی قرارگرفته و درفرم" ارزیابی کنترلهای داخلی و روشهای رسیدگی به معاملات " درج می‌گردد، درارتباط بافرمهای مزبور اصطلاحات ذیل تشریح می گردد:

سئوالات اصلی کنترل

"سئوالات اصلی کنترل " ،برای هرسیستم تحت بررسی، تعدادی سئوالات اساسی واصلی کنترل را مطرح می‌کند که درپرتوآنها مؤثربودن سیستم کنترل داخلی ارزیابی می‌گردد. سئوالات اصلی کنترل درموردفروش وبدهکاران ، خرید،هزینه‌هاوبستانکاران، موجودی کالا وکارهای درجریان پیشرفت ، حقوق و دستمزد، موجودی بانکی ونقد درفرم "شیوه‌های کلی کنترل داخلی و آزمونهای رعایت روشها" درج شده است .

حیطه‌های اصلی کنترل

برای کمک به‌ارزیابی کنترلهای داخلی حیطه‌های‌اصلی کنترل

رسیدگی به معاملات (ادامه ۵)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

درهریک ازسیستمهامشخص شده است . مثلا" حیطه‌های اصلی کنترل درسیستم‌فروش عبارت است از :سفارش ،ارسال کالاوثبت .

شیوه‌های کنترل

شیوه‌های کنترل درحقیقت مجموعه روشهاوعوامل کنترل کننده متداول درحیطه‌های اصلی (کنترل)است .بنابراین شیوه‌های جایگزینی دیگری رانیز میتوان مورداستفاده قراردادوفقدان یک کنترل بخصوص ،الزاما" معرف نقطه ضعف در سیستم کنترلهای داخلی نمی‌باشدوبایستی درنظرداشت که‌هدف اصلی ازارزیابی سیستمهاتشخیص این امراست که چه اقدامات مناسبی دررابطه با"سئوال اصلی کنترل " بخصوص صورت میگیرد.

آزمون رعایت روشها

آزمون رعایت روشها عامل تعیین کننده اجراء یا عدم‌اجرای کنترلهای داخلی می‌باشد که کاربردآن دربخش طراحی روشهای رسیدگی به معاملات تشریح خواهدشد.

تاثیرکنترلهای داخلی درمورد رسیدگی به‌معاملات

بادرنظرگرفتن نتایج حاصل ازارزیابی انجام شده . مسیر رسیدگی به‌معاملات بسته به‌اتکاء یاعدم اتکاء به کنترلهای داخلی واحد مورد رسیدگی بنحو زیر درفرم"ارزیابی کنترلهای داخلی وروشهای رسیدگی به معاملات " مشخص خواهد کردید :

۵۲۰۰۵	۸۱۰۰

رسیدگی به معاملات (ادامه ۶)

عطف	
دستور العمل	پرونده حسابرسی

الف- رسیدگی به معاملات براساس سیستم (آزمون رعایت روشها وانجام آزمون محتوا بادامنه محدود).

ب - رسیدگی مستقیم به‌سوابق حسابداری (ازطریق انجام آزمون محتوا بادامنه گسترده).

طراحی روشهای رسیدگی به معاملات

همانگونه که دربخش سوم دستورالعمل مشخص گردیده بعد از تشخیص مؤثر بودن یاغیرمؤثر بودن کنترلها رسیدگی به معاملات شروع می‌شود. بدیهی است این اقدام بادرنظرگرفتن مسیر رسیدگی به معاملات (بشرح مندرج دربند تاثیرکنترلهای داخلی درمورد رسیدگی به معاملات)انجام می‌شود.

برای این کارازدونوع آزمون ، بشرح زیراستفاده می‌شود:

۱- آزمون رعایت روشها

۲- آزمون محتوا

آزمون رعایت روشها

آزمون مذکوربا استفاده ازفرم "شیوه‌های کلی کنترل داخلی و آزمون رعایت روشها" طراحی وانجام میگیرد. دراین فرم آزمونهای رعایت روشهائی که ممکن است درارتباط با شیوه‌های کنترل مناسب باشد پیشنهاد ودرج شده است. ۵۲۰۰۷

بدیهی است بادرنظرگرفتن شرایط ،اندازه وماهیت واحد