



## حساب‌های دریافتنی: شبیه‌سازی روند حسابرسی

دکتر محمود لاری دشت بیاض<sup>۱</sup> ©

دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران

جعفر احمدپور<sup>۲</sup>

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قائنات، دانشگاه آزاد اسلامی، قائنات، ایران

(تاریخ دریافت: ۲ خرداد ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۲۰ بهمن ۱۳۹۹)

تحقیق حاضر به تحلیل حساب‌های دریافتنی از دیدگاه حسابرس و شبیه‌سازی آن پرداخته است. جامعه آماری تحقیق حاضر دو گروه از دانشجویان دوره کارشناسی و کارشناسی ارشد که درس حسابرسی را گذرانده بودند، می‌باشد که در نهایت نظرات حدود ۲۰ دانشجو در هر دو گروه کارشناسی و کارشناسی ارشد طی دوره تحصیلی سال ۱۳۹۸-۱۳۹۹ مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت. روش استفاده شده در این تحقیق، روش پیمایشی (یکی از متداول‌ترین روش‌های تحقیق کمی) از نوع کاربردی است که به این منظور پرسشنامه باز (مصاحبه) تهیه و تنظیم شده و توزیع گردیده است. در ادامه مصاحبه‌ها تحلیل گردید و با استفاده از تحلیل داده‌های کیفی (داده‌های کیفی به معنای داده‌هایی است که از پرسشنامه‌های باز استخراج می‌گردد) اطلاعات بررسی شد. شبیه‌سازی بررسی شده در پژوهش حاضر با بررسی سؤالاتی انجام گردید و می‌تواند به دانشجویان این یاری را برساند که بتوانند مفاهیمی از قبیل ۱. فرآیند تأییدیه؛ ۲. رویه‌های جایگزین برای حساب‌های دریافتنی؛ ۳. ارزیابی شواهد حسابرسی؛ ۴. تهیه کاربرگ؛ و ۵. نمونه‌گیری آماری به عنوان ابزاری برای مدیریت ریسک، را درک نمایند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، حساب‌های دریافتنی، تأییدیه‌ها، ریسک.

<sup>1</sup> m.lari@um.ac.ir

<sup>2</sup> j.ap60@yahoo.com

## مقدمه

در مؤسساتی که حساب‌های دریافتی با اهمیت می‌باشد، حسابرس مستقل معمولاً مطالبات را از طریق برقراری ارتباط مستقیم با بدهکاران مورد تأیید و اثبات قرار می‌دهد. چنانچه این کار غیرعملی یا غیرممکن باشد روش‌های جایگزین انجام می‌گیرد. حساب‌های دریافتی تجاری آن قسمت از مطالبات شرکت بوده که از طریق انجام فروش‌های نسیه و نیز اعطای اعتبار توسط شرکت ایجاد می‌گردد. با توجه به رشد کمی تولیدات شرکت‌های دولتی در سال‌های اخیر همواره مقداری از منابع شرکت‌ها در بدهکاران تجاری سرمایه‌گذاری شده و مانده این حساب ارقام قابل توجهی را در ترازنامه شرکت‌های مورد بحث تشکیل می‌دهد. از این رو حساب‌رسان این شرکت‌ها در رسیدگی‌های خود به این حساب به دنبال اثبات این امر هستند که مانده بدهکاران تجاری در تاریخ ترازنامه وجود داشته، متعلق به شرکت بوده، به خالص ارزش بازیافتنی (یعنی پس از کسر ذخیره مطالبات مشکوک الوصول) منعکس شده و نهایتاً به نحو صحیح مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری طبقه‌بندی گردیده‌اند [۱].

یکی از روش‌های ضروری و لاینفک رسیدگی به حساب‌های دریافتی تجاری، ارسال درخواست تأیید مانده از طرف حسابرس برای بدهکار و بررسی پاسخ‌های دریافتی می‌باشد. چنانچه نگاهی به گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های تحت پوشش بی‌افکنیم، در غالب موارد در پاراگراف توضیحی در ارتباط با نتایج حاصل از رسیدگی به سرفصل حساب‌های دریافتی و ارسال درخواست‌های تأییدیه را نظاره‌گر خواهیم بود که از لحاظ طبقه‌بندی پاراگراف‌ها در حسابرسی به آن‌ها «محدودیت» و «ابهام» اطلاق می‌شود. مورد اول عبارت است از عدم توانایی حسابرس در ارسال درخواست تأییدیه برای بدهکاران به علت در دسترس نبودن آدرس بدهکار و سایر محدودیت‌های تحمیل شده می‌باشد و مورد دوم که عمومیت بیشتری دارد برشمردن نتایج حاصل از ارسال درخواست‌های تأییدیه بدهکاران می‌باشد که غالباً به عدم دریافت پاسخ درخواست‌ها یا وصول درخواست‌های تأییدیه که مبالغ آن با دفاتر واحد مورد رسیدگی دارای مغایرت است، اشاره دارد. با توجه به کثرت و استمرار درج مطالب فوق‌الذکر در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها، بررسی علل ایجاد موارد محدودیت و ابهام مخصوصاً علل عدم تمایل یا عدم توانایی بدهکاران در ارائه پاسخ به تأییدیه‌های دریافتی و نیز علل ایجاد مغایرت بین رقم تأییدیه‌های ارسالی (یا رقم طبق دفاتر صاحبکار) و پاسخ‌های دریافتی و علت اصرار و استمرار اعمال روش تأییدیه از طرف حساب‌رسان این شرکت‌ها ضروری بوده و بررسی فرآیند تأییدیه‌های درخواستی از بدهکاران تجاری لازم به نظر می‌رسد.

با توجه به این موارد به نظر می‌رسد که این فرآیند در حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تحت پوشش از اثربخشی لازم برخوردار نمی‌باشد. فراندو و مولر<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، رابطه حساب‌های دریافتی و پرداختنی را با مدیریت رشد شرکت بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد در کشورهایی که معاملات نسیه در آن‌ها زیاد است، رشد شرکت از طریق آن معاملات، مدیریت می‌شود [۱۶]. کی لر<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> Ferrando & Mulier

<sup>۲</sup> Caylor

(۲۰۱۰)، نشان داد مدیران از طریق مدیریت حساب‌های دریافتی و پیش‌دریافت درآمد، میزان فروش خود را مدیریت می‌کنند تا از کاهش سودآوری اجتناب کنند [۱۱]. آزاد و قندری (۱۳۹۱) پژوهشی بین‌اجزای ارقام تعهدی و بازده سهام با تاکید بر نقش حساب‌های دریافتی انجام دادند که نتیجه تحقیق رابطه مثبتی میان اجزای سود، به ویژه جریان‌های نقدی عملیاتی و حساب‌های دریافتی به عنوان یک قلم تعهدی و بازده سهام را نشان داد [۲].

با بررسی و مطالعه مجلاتی در زمینه حسابداری، تحقیقاتی مشاهده می‌شود که پیرامون حسابرسی حساب‌های دریافتی و یا نمونه‌گیری حسابرسی تمرکز داشتند و به حسابرسی فرآیند حساب‌های دریافتی پرداختند [۵؛ ۱۲؛ ۶؛ ۱۸] و همچنین تحقیقاتی نیز بود که به‌طور خاص در مورد نمونه‌گیری حسابرسی بحث می‌کردند [۱۳؛ ۱۷]. این تحقیق بیان می‌کند چگونه شرکت‌ها از حساب‌های دریافتی به عنوان وثیقه برای گرفتن وام‌ها استفاده می‌کنند که ممکن است برای اظهار بیش از حد<sup>۱</sup> حساب‌های دریافتی انگیزه ایجاد کند. همچنین محدودیت‌های رویه‌های تأیید در تشخیص طرح‌های پیچیده مورد استفاده در اظهار بیش از حد حساب‌های دریافتی را نشان می‌دهد. علاوه بر این، این پژوهش به حساب‌های دریافتی به عنوان یک شبیه‌سازی روند حسابرسی اشاره می‌کند که ممکن است فعالیت‌های کلاهبرداری را نشان دهند. همچنین نتایج پژوهش می‌تواند به محققان و پژوهشگران در راستای تحقیقات آتی کمک نماید.

#### مبانی نظری تحقیق

دریافتی‌ها نماینده مطالبات واحد تجاری از بدهکاران است که در نتیجه فروش مواد یا ارائه خدمات به‌طور نسبی ایجاد شده است و رسمیتش از سند دریافتی کمتر است. تغییرات نسبتاً بزرگ در دریافتی‌ها می‌تواند ناشی از این باشد که شرکت فروش‌های اعتباری دارد و دریافتی‌های تحقق‌نیافته را به عنوان فروش ثبت می‌کند. در این راستا مارکوانت و ویدمن<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) دریافتند زمانی که شرکت‌ها اقدام به انتشار سهام می‌نمایند، دریافتی به میزان قابل توجهی بالا است و فقط قبل از خرید سهم توسط مدیریت پایین است. بسیاری از مفسران افزایش نامتناسب در دریافتی‌ها را به عنوان علامتی از "اخبار بد" در نظر می‌گیرند [۴].

مدیریت حساب‌های دریافتی شامل پنج مرحله ۱. چه کسی اعتبار را گسترش می‌دهد، ۲. ایجاد یک دوره پرداخت، ۳. نظارت مجموعه، ۴. ارزیابی نقدینگی از مطالبات و در نهایت ۵. وجوه دریافتی از دارندگان حساب‌های دریافتی است. هدف اصلی مدیریت سرمایه در گردش حفظ مانده مطلوب هر یک از اجزای مدیریت سرمایه در گردش است. کسب و کار موفق به شدت به توانایی مدیران مالی در مدیریت اثربخش حساب‌های دریافتی، موجودی کالا و حساب‌های پرداختی وابسته است. امروزه اگر شرکت‌ها بخواهند از مزایای جهانی شدن سرمایه برخوردار شوند و قابلیت آن را داشته باشند تا سهام خود را در

<sup>1</sup> Inflate

<sup>2</sup> Erkuvant and Wideman

بازارهای معتبر دنیا عرضه نمایند و از این طریق بتوانند سرمایه‌های کم هزینه و بلندمدتی را جذب کنند، عواملی از جمله یک برنامه منظم و مدون تحت نظام حاکمیت شرکتی ضرورت دارد [۳]. ترئول و سولان<sup>۱</sup> (۲۰۰۵)، پیشنهاد دادند مدیران می‌توانند با کاهش تعداد روزهای حساب‌های دریافتی شرکت خود، ارزش ایجاد کنند [۳]. از دیدگاه گسترده‌تر، مواردی که بر حسابرسی فرآیند حساب‌های دریافتی تمرکز داشتند شامل یادداشت‌های نقد [۵]، اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای [۱۲]، به‌کارگیری استانداردهای حسابداری مالی [۶] و آزمون سرمایه‌گذاری‌های مربوط به حساب‌های دریافتی [۱۸] می‌باشند. در حالی که بسیاری از این موارد شامل تکمیل گزارش کارهای حسابرسی می‌باشند، اما هیچ‌کدام از این موارد بر عملکرد رویه‌های تأیید حساب‌های دریافتی تمرکز نداشتند.

در ادبیات به بسیاری از جنبه‌های نمونه‌گیری حسابرسی شامل بررسی عدم وجود یکسانی در واژگان شناسی نمونه‌گیری آماری حسابرسی [۱۳]، تعیین اینکه از نظر نمونه‌گیری مشخصه به چه معنا است [۱۸؛ ۲۱]، ارائه متن مباحث نمونه‌گیری حسابرسی و ریسک نمونه‌گیری [۱۷] و استفاده از زمینه غیرحسابرسی برای توضیح مفاهیم نمونه‌گیری حسابرسی [۱۳] پرداخته شد. در حالی که دیکینز و همکاران (۲۰۱۳) در مورد جنبه‌های مشابه نمونه‌گیری حسابرسی شبیه‌سازی ما بحث می‌کنند، این نویسندگان از این مفاهیم در زمینه غیر حسابرسی استفاده می‌کنند و فقط یک سؤال ارائه می‌دهند که دانشجویان را ملزم می‌نماید توجه کنند چگونه ریسک نمونه‌گیری در فرآیند تأیید به کار می‌رود [۱۳].

### روش‌شناسی

این پژوهش از نوع تحقیقات پیمایشی است که یکی از متداول‌ترین روش‌های تحقیق کمی در تحقیقات پهنانگر بوده و به لحاظ ماهیت کاربردی و به لحاظ زمانی مقطعی می‌باشد. به بیانی دیگر روش پژوهش حاضر کیفی نیست بلکه داده‌های تحقیق به صورت کیفی بر اساس مصاحبه باز تهیه شده است. با توجه به محدودیت‌های موجود در دسترسی به جامعه آماری، دو گروه از دانشجویان دوره کارشناسی و کارشناسی ارشد که درس حسابرسی را گذرانده بودند و در نهایت نظرات حدود ۲۰ دانشجو در هر دو گروه مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت.

### ابزار جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت گردآوری مبانی نظری اطلاعات در خصوص تبیین ادبیات موضوع تحقیق از روش کتابخانه‌ای و مطالعات اسنادی استفاده شد. یکی از اصلی‌ترین روش‌های جمع‌آوری داده‌ها در تحقیق حاضر، روش کتابخانه‌ای می‌باشد. به طوری که مباحث تئوریک مورد نیاز تحقیق، از منابع مرتبط از جمله کتب، مقالات، پایان‌نامه‌ها، منابع موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی و کتابخانه‌های دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی جمع‌آوری گردید. همچنین از پرسشنامه باز (مصاحبه) برای گردآوری اطلاعات به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده شد. داده‌های مربوط به نرم‌افزار اکسل انتقال می‌یابد و با استفاده از

<sup>1</sup> Teruel and Solan

آزمون مقایسه میانگین از طریق نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۴ تحلیل گردید. در این پژوهش به بررسی موارد زیر می‌پردازیم:

- تأییدهای حساب‌های دریافتی چه هستند و چرا اهمیت دارند؟  
- اظهارات مدیریت چیست و چه اظهاراتی از طریق فرآیند تأییدیه‌های حساب‌های دریافتی مورد آزمون قرار می‌گیرند؟  
- آیا انواع مختلفی از درخواست‌های تأییدیه حساب‌های دریافتی وجود دارند؟ مزایا و معایب هر کدام چیست؟

- چگونه حساب‌سازان تصمیم می‌گیرند از حساب‌های دریافتی مشتریان تأیید بگیرند؟  
- چگونه حساب‌سازان به موقعیتی پاسخ می‌دهند که در آن مشتریان به درخواست‌های تأیید پاسخ نمی‌دهند؟ در صورتی که مشتری با اطلاعات درخواست تأیید مخالف باشد، چه می‌شود؟  
- چگونه حساب‌سازان نتایج رویه‌های تأییدشان را ارزیابی می‌کنند؟  
- چگونه حساب‌سازان در طول فرآیند تأییدیه اقدامات خود را مستند نمایند؟  
با بررسی این موارد انتظار می‌رود بتوانیم درکی از حساب‌های دریافتی فراهم آوریم که برای ادامه بخش‌های بعدی لازم است.

#### تأییدهای حساب‌های دریافتی چه هستند و چرا اهمیت دارند؟

حساب‌های دریافتی، حساب‌ها و مبالغی هستند که شرکت از مشتریان خود طلب دارد. حساب‌ساز وظیفه دارد نسبت به درستی حساب‌های دریافتی، تأییدیه‌هایی را از مشتریان درخواست کند. حساب‌های دریافتی نشان‌دهنده دارایی‌های شرکت هستند و به صورت طبیعی ابتدا به عنوان بخشی از فرآیند شناسایی درآمد ثبت می‌شوند. به همین دلیل، شرکت‌ها ممکن است انگیزه دست‌کاری این حساب‌ها را داشته باشند تا موقعیت مالی‌شان را ارتقا دهند.

درخواست‌های تأییدیه حساب‌های دریافتی از مشتریان از شواهد حسابرسی می‌باشد که به‌طور قابل توجهی توانایی حساب‌ساز برای اتکا به این اطلاعات در رابطه با تشخیص‌های مربوط به حساب‌های دریافتی مشتری را افزایش می‌دهد.

#### اظهارات مدیریت چیست و چه اظهاراتی از طریق فرآیند تأییدیه‌های حساب‌های دریافتی مورد آزمون قرار می‌گیرند؟

اظهارات مدیریت ادعایی هستند که شرکت در مورد معاملات، حساب‌های دریافتی و صورت‌های مالی به حساب‌ساز ارائه می‌دهد. در حالی که بسیاری از اظهارات مدیریت خارج از فرآیند تأیید قرار دارند، حساب‌ساز باید صحت اظهارات مدیریت را بررسی نماید. در صورتی که اظهارات مدیریت خلاف واقع مطرح شود باعث می‌گردد ریسک بالقوه حساب‌های دریافتی بیشتر گردد. ارسال درخواست تأییدیه حساب‌های دریافتی بهترین روش آزمون اظهار وجود حساب‌های دریافتی است. استانداردهای حسابرسی نیازمند تأییدیه حساب‌های دریافتی هستند مگر اینکه: ۱. موجودی کل حساب‌های دریافتی بی‌اهمیت

باشد، ۲. رویه‌های تأییدیه حساب‌های دریافتنی ناکارآمد باشند (مثل کنترل‌های خیلی ضعیفی که حساب‌ها در درخواست‌های تأییدیه حساب‌های دریافتنی احتمالاً اشتباه خواهند بود)، ۳. سایر رویه‌های کارآمد جایگزین گردد.

### آیا انواع مختلفی از درخواست‌های تأییدیه حساب‌های دریافتنی وجود دارند؟ مزایا و معایب هر کدام چیست؟

یکی از مواردی که مهم است این می‌باشد که همه درخواست‌های تأییدیه حساب‌های دریافتنی یکسان هستند یا اینکه حساب‌برسان از انواع مختلف درخواست‌های تأییدیه استفاده می‌کنند. دو نوع اولیه درخواست تأییدیه‌ها وجود دارند که حساب‌برسان می‌توانند بسته به سطح اطمینانی که می‌خواهند از آزمون تأییدیه‌ها به دست آورند از بین آن دو انتخاب کنند. اولین نوع درخواست تأییدیه‌ها که به پایین‌ترین سطح اطمینان دست می‌یابد، درخواست تأییدیه از نوع منفی است. این نوع از تأییدیه شامل حسابی است که از مشتریان شرکت‌ها طلب می‌گردد و حداقل اطمینان را ارائه می‌کند و فقط در صورتی به درخواست جواب می‌دهند که با حساب نشان داده شده در درخواست تأییدیه مخالفت داشته باشند. نوع دیگر تأییدیه، درخواست تأییدیه‌ها از نوع مثبت است که سطح بالاتری از اطمینان را ایجاد می‌کند. در درخواست تأییدیه مثبت از مشتریان شرکت‌ها خواسته می‌شود که بدون توجه به اینکه با اطلاعات موجود در درخواست تأییدیه‌ها موافق هستند یا خیر، پاسخ دهند، این متداول‌ترین نوع درخواست تأییدیه است چون به سطح بالایی از اطمینان و بیشترین درخواست‌های تأییدیه‌های بازگردانده شده دست می‌یابد.

### چگونه حساب‌برسان تصمیم می‌گیرند از حساب‌های دریافتنی مشتریان تأیید بگیرند؟

روش‌های مختلفی برای انتخاب اینکه کدام یک از مشتریان انتخاب شود و حساب‌های دریافتنی آن‌ها تأیید گردد، وجود دارد. حساب‌برسان معمولاً دو نوع روش نمونه‌گیری برای انتخاب مشتریان دارند، نمونه‌گیری قضاوتی<sup>۱</sup> و نمونه‌گیری آماری<sup>۲</sup>.

نمونه‌گیری قضاوتی که به عنوان نمونه‌گیری غیرآماری نیز شناخته می‌شود، متکی به قضاوت حساب‌برسان برای انتخاب نمونه به جای استفاده از روش آماری رسمی است. نمونه‌گیری قضاوتی به حساب‌برسان این امکان را می‌دهد که مواردی مثل اندازه نمونه را انتخاب نماید، و چگونه نتایج نمونه را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد. با توجه به نوع نمونه‌گیری قضاوتی، اطلاعات شناخته شده در مورد مشتری ممکن است باعث شود حساب‌برسان حساب‌هایی را انتخاب کنند که ریسک بالاتری دارند.

منظور از ریسک نمونه‌گیری یعنی نتایج ارائه شده توسط حساب‌برسان از نمونه با جامعه اصلی متفاوت باشد. ریسک آلفا (یا نوع اول) مربوط به فواصل اطمینان و ریسک بتا (یا نوع دوم) مربوط به آزمون فرضیه می‌شود. در ادبیات حسابرسی، ریسک رد نادرست به ریسک آلفا و ریسک پذیرش نادرست به ریسک بتا معروف می‌باشند.

<sup>1</sup> Judgmental Sampling

<sup>2</sup> Statistical Sampling

ریسک رد نادرست ریسکی است که نمونه، این نتیجه‌گیری که سوءاظهار مالی وجود دارد را در مواقعی تأیید می‌کند که واقعاً وجود ندارد. ریسک پذیرش نادرست ریسکی است که نمونه، این نتیجه‌گیری که سوءاظهار مالی وجود ندارد را مواقعی تأیید می‌کند که واقعاً وجود دارد.

ریسک رد نادرست نشان‌دهنده سوءاظهار مالی در نمونه از دیدگاه حسابرسان است اما در واقعیت درست نیست، که احتمال دارد تیم حسابرسی نمونه بزرگتری انتخاب کند و یا نظرشان را اصلاح نمایند. این نتیجه‌گیری نادرست منجر به ناکارآمدی می‌شود و ممکن است به رابطه شرکت حسابرسی و مشتری‌یانش آسیب برساند.

ریسک پذیرش نادرست حاکی از آن است که حسابرسان از نمونه‌گیری به این نتیجه می‌رسد که سوءاظهار مالی وجود ندارد اما در واقع وجود دارد. این امر می‌تواند باعث شود که حسابرسان یک نظر مشخص در مورد صورت‌های مالی را منتشر کند که حاوی سوءاظهارات مالی هست، و باعث شود سرمایه‌گذاران علیه شرکت حسابرسی دست به اقدامات قانونی بزنند.

جدول ۱- خطاهای نوع اول و دوم [منبع: ۱۵]

حسابرس نتیجه می‌گیرد حساب‌های دریافتی		شرح
بیش از حد اظهار شده‌اند	منصفانه اظهار شده‌اند	
رد نادرست ریسک آلفا یا ریسک نوع اول	نتیجه‌گیری درست	در صورتی که حساب‌های دریافتی واقعاً منصفانه اظهار شده باشند
نتیجه‌گیری درست	پذیرش نادرست ریسک بتا یا ریسک نوع دوم	در صورتی که حساب‌های دریافتی واقعاً بیش از حد اظهار شده باشند

از آنجایی که این ریسک‌ها تأثیرات منفی بر حسابرسی دارند، هر چقدر اندازه نمونه حسابرسان کوچک‌تر باشد، بیشتر احتمال دارد با هر یک از این ریسک‌ها روبرو شود. راه‌هایی برای کاهش ریسک وجود دارد، ابتدا اینکه حجم نمونه افزایش یابد، اما از سوی دیگر حجم نمونه بزرگتر باعث افزایش دستمزدها می‌گردد. چگونه حسابرسان به موقعیتی پاسخ می‌دهند که در آن مشتریان به درخواست‌های تأیید پاسخ

نمی‌دهند؟ در صورتی که مشتری با اطلاعات درخواست تأیید مخالف باشد، چه می‌شود؟

برخی مواقع مشتریان به درخواست‌های حسابرسان پاسخ نمی‌دهند، در این صورت باید به دنبال رویه‌های جایگزین بود. هنگامی که اولین تأییدیه ارسال شد و جوابی داده نشد حسابرسان می‌تواند دومین ارسال تأییدیه را انجام دهد تا حسابرسان بتواند برای آزمون وجود حساب‌های دریافتی بالاترین شواهد را به دست آورد. اما در صورتی که مشتری پاسخ به درخواست تأیید را رد کند یا اطلاعات موجود در درخواست تأیید را انکار کند، حسابرسان چه رویه‌های جایگزینی برای اجرا دارد؟ در صورتی که مشتری به نامه تأییدیه پاسخ ندهد، بهترین رویه جایگزین حسابرسان، این است که آیا این حساب پرداخت شده است یا خیر.

این رویه جایگزین به عنوان بررسی "رسید بعد پرداخت"<sup>۱</sup> شناخته می‌شود. در صورتی که حساب پرداخت شده باشد، حسابرس می‌تواند به راحتی رسید بعد پرداخت را بررسی کند و به این نتیجه برسد که این حساب باید وجود داشته باشد چون کاملاً پرداخت شده است. اما سؤال دیگر اینکه، در صورتی که مشتری هنوز موجودی حساب را پرداخت نکرده باشد، چطور باید رفتار کرد؟ تحت این شرایط، لازم است مستندات پشتیبان برای این معامله که منجر به ثبت در حساب‌های دریافتی شده، را بررسی نمود تا تأیید گردد این معامله قانونی بوده و محقق شده است.

اکثر معاملات شامل یک زنجیره حسابرسی با اسناد متداول شامل سفارشات خرید، فاکتور و فیش بارگیری می‌باشند. سفارشات خرید مدارک و شواهدی از ارتباط بین شرکت و مشتریانش ارائه می‌دهد. فاکتورها شواهدی ارائه می‌دهند که شرکت صورتحساب مشتریانش را صادر کرده است. در آخر، فیش بارگیری شواهدی ارائه می‌دهد که کالاها بارگیری شده و درآمد طبق ترازنامه و صورت سود و زیان حاصل گردیده است.

در نبود تأییدیه بازگردانده شده یا تأییدیه ناقص، حسابرس می‌تواند این اسناد پشتیبان را برای مقادیر ثبت شده در دفتر حساب‌های دریافتی را ضمانت کند، که به موجب آن مقدار ثبت شده به عنوان حساب‌های دریافتی واقعاً وجود دارد و مقدار ثبت شده صحیح است. به طور کلی، کلیه رویه‌های حسابرسی، شامل رویه‌های جایگزین در یک برنامه کاری حسابرسی خلاصه شده‌اند. نمونه‌ای از برنامه کاری حسابرسی برای رویه‌های تأییدیه در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- برنامه حسابرسی برای رویه‌های تأییدیه [منبع: ۱۵]

گزارش کار	اجرا شد		شرح
	توسط	تاریخ	
مرجع			تأیید حساب‌های دریافتی
			تعیین اندازه نمونه
			ارسال اولین درخواست تأیید
			ارسال دومین درخواست تأیید
			اجرای رویه‌های جایگزین
			بررسی رسیدهای بعد پرداخت
			تأیید موجودی حساب در فاکتور
			تأیید فاکتور با بارنامه
			تأیید بارنامه با سفارش خرید
			ارزیابی نتایج تأیید و رویه‌های جایگزین
			نتیجه‌گیری در مورد وجود حساب‌های دریافتی

<sup>1</sup> Subsequent receipt

<sup>2</sup> Vouch



**چگونه حسابرسان نتایج رویه‌های تأییدشان را ارزیابی می‌کنند؟**

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به پیش‌بینی نرخ خطا از نمونه به جامعه می‌کند تا به مقدار سوءاظهار پیش‌بینی شده برسد. این سوءاظهار پیش‌بینی شده سپس با سوءاظهار مشکل‌ساز مورد مقایسه قرار می‌گیرد تا مشخص شود نیازمند اصلاح است یا خیر.

سوءاظهار مشکل‌ساز، حداکثر خطای قابل قبول در صورت‌های مالی نشان می‌دهد که یک حسابرس می‌تواند قبل از اینکه به این نتیجه برسد که سوءاظهار مالی وجود دارد، بپذیرد. به عبارت دیگر، در صورتی که سوءاظهار محاسبه‌شده توسط حسابرس کمتر از سطح اهمیت باشد، نیازی به اصلاح نیست. با این حال، در صورتی که سوءاظهار بیشتر از سطح اهمیت باشد، مشکل‌ساز می‌باشد، حسابرس باید از مشتری بخواهد تا اصلاحاتی در ثبت انجام دهد. به‌طور کلی، حسابرسان می‌توانند شرایط قابل قبولی برای ریسک نمونه‌گیری در نظر بگیرند که به عنوان عاملی برای تعیین اندازه مناسب نمونه مورد استفاده قرار گیرد.

**چگونه حسابرسان در طول فرآیند تأییدیه اقدامات خود را مستند نمایند؟**

"در صورتی که چیزی مستند نشود، انجام نشده است." حسابرسان تمام مراحل کارشان را باید در گزارشات کاری مستند نمایند. هر گزارش کاری شامل یک مرجع است که می‌توان برای ایجاد سلسله‌ای از گزارشات در مورد مراحل صورت گرفته توسط حسابرس مورد استفاده قرار می‌گیرد تا به نتیجه برسد (جدول ۳، نمونه گزارش کار حسابرسی).

گزارش کار به تاریخی که کار انجام شد، مشتری تحت حسابرسی، حسابرسی که کار را انجام داد، نوع آزمون اجرایی، هدف از آزمون، اظهارات آزمون شده، خطای مشکل‌ساز برای حساب دریافتی، توصیفی از رویه‌های اجرا شده و نتیجه‌گیری حسابرس به عنوان نتیجه آزمون اشاره می‌کند.

**جدول ۳- نمونه گزارش کار حسابرسی [منبع: ۱۵]**

گزارش کار (کد مرجع)
نام مشتری: توسط ..... اجرا شد
چرخه معامله: تاریخ:
معامله یا حساب:
ماهیت آزمون: رویه تحلیلی، آزمون جزئیات، آزمون ترازها، آزمون کنترل‌ها هدف: هدف آزمون اظهارات: اظهارات مدیریت مورد آزمون قرار می‌گیرد. خطای مشکل‌ساز (با اهمیت): مقدار دلاری یا به صورت درصد موجودی حساب رویه: توضیح به‌اندازه کافی و مفصل در خصوص رویه اجرا شده، به حسابرسان تازه‌کار کمک می‌کند تا رویه‌های اجرا شده را پیش از حسابرسی درک کنند و همچنین باید راهنمایی در مورد نحوه اجرای این رویه در کار حسابرسی فعلی ارائه دهد. نتیجه‌گیری: ارزیابی نتایج رویه یا یک نتیجه‌گیری در مورد حساب یا معاملات

بعد از انجام قسمت قبل، حال که درک روشنی از حساب های دریافتی بدست آمد، لازم است در حسابرسی شبیه سازی صورت گیرد. در این رابطه ابتدا باید اهداف یادگیری مربوط به شبیه سازی حسابرسی بررسی و بیان شود که در ادامه به تشریح آن پرداخته می شود.

#### بررسی و تحلیل اهداف یادگیری مربوط به شبیه سازی حسابرسی

در حال حاضر اطلاعات کاملی منتشر نشده است که شامل توضیحات مفصلی از فرآیند تأیید حساب های دریافتی، نمونه گیری حسابرسی، ریسک نمونه گیری و ارزیابی نتایج نمونه گیری باشد و از اکسل برای تکرار اجرای رویه های واقعی تأیید استفاده نماید. بنابراین قرار است در این پژوهش از دانشجویان استفاده گردد تا گزارش های کاری ارائه دهند، که هم راستا با موضوعات مطرح شده باشد.

هدف کلی در این شبیه سازی، ارائه روش واقع بینانه تر برای آموزش فرآیند تأیید است. مباحث مربوط به رویه ها در حسابرسی و نمونه گیری حسابرسی برای دانشجویان دشوار است. در این راستا اهداف یادگیری از این مباحث مطرح می گردد:

- دانشجویان فرآیند یادگیری را انجام می دهند.
  - دانشجویان رویه های جایگزین برای درخواست های تأیید بازگردانده نشده را اجرا می کنند.
  - دانشجویان نمونه های ملموس از شواهد حسابرسی را مشاهده می کنند.
  - دانشجویان اندازه نمونه را برای آزمون تأیید محاسبه می کنند.
  - دانشجویان در مورد ریسک نمونه گیری بحث می کنند.
  - دانشجویان نتیجه گیری می کنند و کارشان را در کاربرگ های حسابرسی مستند می کنند.
- اهداف یادگیری این شبیه سازی در جدول ۴ خلاصه شده است.

جدول ۴- اهداف یادگیری مربوط به شبیه سازی حسابرسی [منبع: ۱۵]

ردیف	اهداف یادگیری	محل قرارگیری در شبیه سازی
۱	دانشجویان فرآیند یادگیری را انجام می دهند.	تشریح و توضیحی در مورد حسابرسی حساب های دریافتی
۲	دانشجویان رویه های جایگزین برای درخواست های تأیید بازگردانده نشده را اجرا می کنند.	ارائه نتایج حاصل از حسابرسی حساب های دریافتی
۳	دانشجویان نمونه های ملموس از شواهد حسابرسی را مشاهده می کنند.	خلاصه نتایج به دست آمده از حساب های دریافتی
۴	دانشجویان اندازه نمونه را برای آزمون تأیید محاسبه می کنند.	محاسبه اندازه نمونه
۵	دانشجویان در مورد ریسک نمونه گیری بحث می کنند.	ارزیابی نتایج
۶	دانشجویان نتیجه گیری می کنند و کارشان را در کاربرگ های حسابرسی مستند می کنند.	خلاصه آزمون

با توجه به مطالب فوق، در ادامه به بررسی شبیه‌سازی شرایط حسابرسی حساب‌های دریافتنی می‌پردازیم تا با توجه به اینکه دانشجویان در مقطع متفاوت می‌باشند آیا می‌توانند درک خود را به درستی بیان کنند. از این رو در این قسمت به شرح نظر سنجی پرداخته می‌شود.

### کارایی شبیه‌سازی و بازخورد

بعد از گردآوری نظرات دانشجویان در دو گروه دانشجویان ارشد و کارشناسی ۲۰ نفر از آن‌ها به صورت موفقیت‌آمیزی در خصوص شبیه‌سازی اظهار نظر کردند و به پرسشنامه نظرسنجی کارایی پاسخ دادند. نظرسنجی شامل سؤالات متعددی می‌شد که با یک طیف ۰ (کاملاً مخالفم) تا ۱۰۰ (کاملاً موافقم) نظرات را می‌سنجید. دانشجویانی که شبیه‌سازی را انجام دادند در سطح بالایی آن را اجرا کردند و توانستند به خروجی‌های قوی براساس اهداف یادگیری دست یابند. با توجه به اینکه در پژوهش حاضر فرضیه‌ای تعریف نشده است، هدف تحقیق در این راستا بررسی و تشریح دیدگاه دانشجویان پیرامون موارد مطرح شده می‌باشد، به همین دلیل شاخص‌های کارایی در قالب ارائه میانگین پاسخ‌ها مطرح شد و در ادامه به تشریح آمده است.

نتایج به دست آمده از این پرسشنامه را با ارائه میانگین پاسخ برای هر سؤال در جدول شماره ۵ خلاصه شده است:

جدول ۵- شاخص‌های کارایی (منبع: یافته‌های تحقیق)

پاسخگویان = ۲۰	سؤالات و درصد پاسخ‌گویی به آن
۲,۸۷	شبیه‌سازی تأیید حساب‌های دریافتنی، یک تجربه حسابرسی واقع‌گرایانه‌تری نسبت به یک کلاس معمولی ارائه داد.
۴۵,۷۵	انجام شبیه‌سازی تأیید حساب‌های دریافتنی راضی‌کننده است.
۲۵,۸۴	پروژه حساب‌های دریافتنی متن را توضیح داد و درک افراد از فرآیند تأیید حساب‌های دریافتنی را افزایش می‌دهد.
۷۵,۹۰	پروژه حساب‌های دریافتنی متن را توضیح داد و درک ما از اینکه اجرای رویه‌های جایگزین برای حساب‌های دریافتنی چیست را افزایش داد.
۲۵,۷۰	پروژه حساب‌های دریافتنی به من کمک کرد تا درک بهتری از ماهیت شواهد حسابرسی داشته باشم.
۳۵,۸۵	پروژه حساب‌های دریافتنی به تعیین رابطه بین شواهد حسابرسی و نتیجه‌گیری حسابرس با توجه به ارائه منصفانه موجودی حساب‌ها کمک کرد.
۳۵,۸۲	به خاطر پروژه حساب‌های دریافتنی من با گزارش کارهای حسابرسی بیشتر آشنا شدم.
۸۵	در صورتی که در معرض پروژه‌های بیشتری نظیر پروژه حساب‌های دریافتنی قرار گیرم، بیشتر می‌آموزم و بهتر برای حرفه حسابرسی آماده می‌شوم.

در حالتی که نظرات مثبتی از دانشجویان کسب شد، با این حال پیشنهادات و انتقاداتی متنوعی از سوی دانشجویان جمع‌آوری گردید که باعث بهبود روند شبیه‌سازی می‌گردد. هر دو گروه کارشناسی و کارشناسی ارشد نظراتی ارائه دادند. در این راستا مجدد پرسشنامه‌ای در راستای شاخص‌های بهتر کارایی شبیه‌سازی توزیع گردید. جدول شماره ۶ بازخورد دانشجویان نسبت به شبیه‌سازی از هر دو گروه را خلاصه می‌کند. این جدول دیدگاه‌های دانشجویان نسبت به اطلاعاتی که در اختیار آن‌ها قرار گرفته است قبل و بعد شبیه‌سازی در رابطه با مفاهیم اصلی موجود در این شبیه‌سازی را بیان می‌کند. همان‌طور که پیش‌بینی شد، دیدگاه‌های دانشجویان در مورد افزایش اطلاعات می‌باشد.

جدول ۶- شاخص‌های کارایی (منبع: یافته‌های تحقیق)

مقطع کارشناسی ارشد		مقطع کارشناسی		گروه‌های پرسیده شده
بعد n=6	قبل n=5	بعد n=5	قبل n=4	
۳۵٪	۴۴٪	۵۰٪	۷۵٪	تازه کار
۴۲٪	۳۲٪	۲۱٪	۱۵٪	مبتدی
۱۲٪	۱۵٪	۱۵٪	۷٪	شایسته
۱۰٪	۸٪	۱۲٪	۳٪	ماهر
۱٪	۱٪	۲٪	۰٪	خبیره
***۲/۶۷	۱/۹۸	***۲/۳۶	۱/۸۸	میانگین
۱۱/۲۱٪	۲۴/۸۱٪	۳۴٪	۵۹٪	تازه کار
۲۶/۴۱٪	۲۱/۲۵٪	۴۴/۲٪	۳۱/۲٪	مبتدی
۳۰/۵۴٪	۲۷/۶۵٪	۱۱٪	۵٪	شایسته
۲۰/۱۲٪	۱۵/۱۹٪	۲٪	۴/۸٪	ماهر
۱۱/۷۳٪	۱۱/۱٪	۸/۸٪	۰٪	خبیره
***۲/۹۴	۱/۲۶	***۲/۸۷	۱/۵۷	میانگین
۷/۲۱٪	۲۸/۵۲٪	۸/۹۲٪	۴۵/۱۲٪	تازه کار
۳۶/۶۷٪	۳۱/۱۹٪	۳۵/۴۸٪	۱۸/۷۱٪	مبتدی
۴۷/۰۶٪	۲۵/۱۱٪	۳۸/۵۸٪	۱۲/۷۲٪	شایسته
۹/۰۶٪	۶/۰۴٪	۹/۲۲٪	۱۵/۳۸٪	ماهر

سطح فعلی خودتان در درک فرآیند  
تأیید حساب‌های دریافتی را رتبه‌بندی  
کنید

سطح فعلی خودتان در درک رویه‌هایی  
که حسابرسان برای محاسبه اندازه نمونه  
استفاده می‌کنند را رتبه‌بندی کنید

سطح فعلی خودتان در درک مفهوم  
ریسک نمونه‌گیری را رتبه‌بندی کنید

مقطع کارشناسی ارشد		مقطع کارشناسی		گویه‌های پرسیده شده	
بعد n=6	قبل n=5	بعد n=5	قبل n=4		
۰٪	۹/۱۴٪	۷/۸٪	۸/۰۷٪	۲/۸۲	۱/۴۳
۵/۵۵٪	۱۵/۱۴٪	۱۱/۸۴٪	۳۹/۱۵٪	۲/۳۱	۲/۵۵
۱۹/۴۵٪	۳۶/۵۴٪	۳۰/۴۲٪	۳۸/۰۷٪	۳/۸۲	۳/۴۳
۵۲/۳۵٪	۳۸/۴۲٪	۲۰/۵۴٪	۲۱/۰۵٪	۴/۳۱	۴/۵۵
۹/۰۶٪	۵/۰۴٪	۲۶/۴٪	۰٪	۵/۸۲	۵/۴۳
۱۳/۵۹٪	۴/۸۶٪	۱۰/۸٪	۱/۷۳٪	۶/۳۱	۶/۵۵
۳/۰۵	۲/۳۳	۲/۹۵	۱/۵۵	۷/۸۲	۷/۴۳

دانشجویان با استفاده از طیف پنج‌تایی بدین شرح به سوالات پاسخ دادند: ۱= کاملاً مخالفم ۲= مخالفم ۳= نظری ندارم ۴= موافقم ۵= کاملاً موافقم

\*\* پاسخ‌ها قبل و بعد از ارزیابی که در سطح اطمینان ۱٪ (آزمون مقایسه میانگین در دو دامنه) را به ترتیب نشان می‌دهد.

جدول ۷، دیدگاه‌های دانشجویان نسبت به شبیه‌سازی و انواع موضوعات موجود در آن را سنجید. به طور کلی، دانشجویان موافق بودند که شبیه‌سازی دانش آن‌ها در مورد فرآیند تأیید حساب‌های دریافتنی را افزایش داد و شاخص‌ها برای دانشجویان کارشناسی کمی بیشتر از دانشجویان کارشناسی ارشد بود که دانش بیشتری از فرآیند تأیید حساب‌های دریافتنی قبل از شروع شبیه‌سازی داشتند. شاخص‌های کارایی امکان سنجش اثربخشی شبیه‌سازی در افزایش دانش فرآیند تأیید حساب‌های دریافتنی را می‌دهند.

#### جدول ۷- شاخص‌های کارایی (منبع: یافته‌های تحقیق)

میانگین پاسخ‌ها مقطع کارشناسی ارشد n=11	میانگین پاسخ‌ها مقطع کارشناسی n=9	گویه‌های پرسیده شده
۳/۵۵	۳/۷۸	شبیه‌سازی تأیید حساب‌های دریافتنی، یک تجربه حسابرسی واقع‌گرایانه تری نسبت به یک کلاس معمولی حسابداری ارائه داد.
۳/۷۵	۴	شبیه‌سازی واقعاً چالش برانگیز بود.

میانگین پاسخها مقطع کارشناسی ارشد n=11	میانگین پاسخها مقطع کارشناسی n=9	گویه های پرسیده شده
۳/۹۲	۴/۱۲	شبیه سازی حساب های دریافتی دانش من از فرآیند تأیید را افزایش داد.
۳/۳۵	۳/۹۸	پروژه حساب های دریافتی به تعیین رابطه بین شواهد حسابرسی و نتیجه گیری حسابرس با توجه به ارائه منصفانه موجودی حساب ها کمک کرد.
۳/۸۸	۴	بخاطر پروژه حساب های دریافتی من با گزارش کارهای حسابرسی بیشتر آشنا شدم.
۳/۷۵	۳/۷۵	شبیه سازی حساب های دریافتی درک من از مفهوم ریسک نمونه گیری را افزایش داد.
۳/۵۲	۴/۲۱	انجام شبیه سازی تأیید حساب های دریافتی راضی کننده است.
دانشجویان با استفاده از طیف پنج تایی بدین شرح به سوالات پاسخ دادند: ۱= کاملاً مخالفم =۲ مخالفم =۳ نظری ندارم =۴ موافقم =۵ کاملاً موافقم		

### بحث و نتیجه گیری

با توجه به اینکه این پژوهش به صورت تجربی و در قالب یک پرسشنامه باز و بین دو گروه از دانشجویان که در محیط دانشگاه بوده اند انجام شده است و برخی دانشجویان مخصوصاً مقطع کارشناسی دارای تجربه کاری نیستند، با این پژوهش به دنبال شبیه سازی روند حسابرسی سرفصل حسابهای دریافتی بودیم تا به نوعی بر صحت این مطلب بیافزاییم.

به عبارتی دیگر با توجه به اینکه محیط دانشگاه به صورت کاربردی، آموزشی ندارد این تحقیق می تواند در این راستا کمکی هر چند اندک داشته باشد. هرچند شاید بدون انجام پژوهش حاضر می توانستیم به این نتیجه پی ببریم اما با توجه به اینکه هر تحقیقی که انجام می شود براساس فرضیه هایی انجام می شود که محقق پاسخ را می داند و با انجام پژوهش بر صحت نتایج می افزاید، از این رو این پژوهش به صورت مصاحبه ای باز طراحی شده بود که بتوان دانشجویان را با محیطی آزمایشگاهی مورد بررسی قرار دهد. در شبیه سازی پژوهش حاضر، با بررسی سؤالاتی طرح گردید و می تواند به دانشجویان این یاری را برساند که بتوانند مفاهیمی از قبیل ۱. فرآیند تأییدیه؛ ۲. رویه های جایگزین برای حساب های دریافتی؛ ۳. ارزیابی شواهد حسابرسی؛ ۴. تهیه کار برگ؛ و ۵. نمونه گیری آماری به عنوان ابزاری برای مدیریت ریسک، را درک نمایند.

از طرفی دیگر استفاده کنندگان صورت های مالی هنگامی می توانند در تصمیم گیری های خود بر این صورت ها اتکاء کنند که اطمینان منطقی از «صحت» و «قابلیت اعتماد» آن ها کسب نمایند. برای کسب

این اطمینان حرفه حسابرسی مستقل به‌وجود آمده است. حسابرسی مستقل یعنی اعتبار دادن به صورت‌های مالی که توسط مدیریت واحد تجاری تهیه گردیده است و دارای دو مرحله اصلی می‌باشد که عبارتند از رسیدگی و سپس اظهارنظر.

حسابرس برای اظهارنظر نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی مبادرت به انجام رسیدگی می‌کند. رسیدگی یعنی جمع‌آوری شواهد و مدارک قابل اطمینان حسابرسی که اظهارات صورت‌های مالی را تأیید یا رد می‌نماید. تأییدیه‌های حساب‌های دریافتی از لحاظ تئوریک در زمره قوی‌ترین شواهد حسابرسی هستند. هدف تحقیق حاضر بررسی تحلیل حساب‌های دریافتی از دیدگاه حسابرس و شبیه‌سازی آن، همچنین تأییدیه‌های حساب‌های دریافتی می‌باشد.

به نظر می‌رسد مهمترین و اصلی‌ترین معضل در فرآیند تأییدیه‌ها در ایران عدم پاسخ دریافت‌کنندگان تأییدیه‌ها می‌باشد. علل عدم پاسخ به تأییدیه‌ها متعدد و متنوع بوده که عمدتاً در دو گروه «فقدان انگیزه» و «عدم توانایی» در ارائه پاسخ طبقه‌بندی می‌گردند. برای ایجاد انگیزه و جلب مشارکت پاسخ‌دهندگان لازم است تا اسباب برانگیختن اشخاص پاسخگو را فراهم آورد و برای غلبه بر عدم توانایی پاسخ‌دهندگان لازم است تا اطلاعات درخواستی از آن‌ها به نحوی باشد تا نهایت سهولت در ارائه پاسخ فراهم آید. همچنین در صورتی که تصمیم حسابرس به اعمال روش تأییدیه در حسابرسی حساب‌های دریافتی است، در انتخاب اقلام مورد درخواست (اندازه آزمون) روش‌های نمونه‌گیری آماری بکار برده می‌شود. البته کاربرد روش‌های آماری در انتخاب تعداد و مبلغ مانده‌ها مستلزم آشنایی حسابرس با مفاهیم و روش‌های آماری و قبول این حقیقت است که هدف اصلی از انجام روش تأییدیه‌های حساب‌های دریافتی اثبات وجود طلب، نه اثبات کامل بودن اطلاعات با ارزش طلب است.

شایان توجه است که فقط با استفاده از فن‌های نمونه‌گیری آماری در فرآیند تأییدیه‌ها امکان پیگیری تأییدیه‌های بلاجواب و اعمال روش‌های جایگزین در صورت نیاز میسر می‌گردد و لازم است تا زمان‌بندی انجام کارهای حسابرسی به نحوی صورت گیرد که در کوتاه‌ترین زمان ممکن بعد از شروع کار حسابرسی درخواست‌های تأییدیه ارسال شود تا زمان کافی برای بازگشت تأییدیه‌های ارسالی و پیگیری لازم برای تأییدیه‌های بلاجواب و یا انجام آزمون‌های جایگزین برای حسابرس باقی بماند.

#### فهرست منابع

۱. آذین فر، کاوه. قدرتی زوارم، عباس. نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). "تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۱۱. شماره ۴۴. صص ۱۵۵-۱۷۴.
۲. آزاد، عبدالله. قندری، محمدعلی. (۱۳۹۱). "بررسی رابطه‌ی بین اجزای اقلام تعهدی و بازده سهام با تاکید بر نقش حساب‌های دریافتی". مطالعات حسابداری و حسابرسی. انجمن حسابداری ایران، دوره ۱. شماره ۳. صص ۶۰-۷۱.
۳. علی اصغری، سید حسام‌علی. (۱۳۹۷). "بررسی تأثیر ساختار هیأت مدیره بر مدیریت حساب‌های دریافتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار تهران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد. رشته:

مدیریت مالی. استاد راهنما: قدرت‌الله برزگر. موسسه آموزش عالی خزر - محمودآباد. دانشکده علوم انسانی.

۴. رحمانی، علی. طه زاده، روناک. (۱۳۹۳). "تجزیه و تحلیل بنیادی حساب‌های دریافتی و پیش‌بینی بازدهی آتی". **پژوهش حسابداری**. شماره ۱۳. صص ۱-۲۲.

5. Andiola, L. M., Lambert, T. A., & Lynch, E. J. (2018). "Sprandel Inc: Electronic workpapers, audit documentation, and closing review notes in the audit of accounts receivable". **Issues in Accounting Education**, 33(2), 43-55.
6. Ashbaugh, H., & Johnstone, K. M. (2000). "Developing students' technical knowledge and professional skills: A sequence of short cases in intermediate financial accounting". **Issues in Accounting Education**, 15(1), 67-88.
7. AICPA Audit Sampling Guide Task Force. AICPA. "Audit guide: Audit sampling", 2.30. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
8. Auditing Standards Board. AU-C Section 505. "New York: American Institute of Certified Public Accountants". 2016
9. Auditing Standards Board. AU-C Section 530. "New York: American Institute of Certified Public Accountants". 2016
10. Bamber, E., & Bylinski, J. H. (1984). "Attribute sampling: A review in light of SAS No. 39". *Journal of Accounting Education*, 2(1), 83-97.
11. Caylor, R. (2010). "Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks." *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 29 PP. 82-95.
12. Aquino, J. L., & Cpproq, J. (2011). "The SEC's case against California Micro Devices: A lesson in using professional skepticism and obtaining sufficient appropriate evidence". *Issues in Accounting Education*, 26(1), 145-154.
13. Dickins, D., Fallatah, F., & Higgs, J. (2013). "The importance of sample selection: An instructional resource using US presidential elections". **Journal of Accounting Education**, 31(1), 68-83.
14. Dykxhoorn, H., & Sinning, K. (1984). "The lack of uniformity in statistical audit sampling terminology". **Journal of Accounting Education**, 2(2), 153-161.
15. Edmonds M, Miller T, Savage A. (2019). "Accounts receivable: An audit simulation". **Journal of Accounting Education**. 47. 75-92.
16. Ferrando Annalisa and Mulier Klaas. (2013). "Do firms use the trade credit channel to manage growth?". **Journal of Banking & Finance** .37 .3035-3046.
17. Gifford, R., & Howe, H. (2012). "Rosie's East End Restaurant: An experiential introduction to auditing". **Journal of Accounting Education**, 30(2), 207-219.



18. Hogan, T. J., Bierstaker, J. L., & Seltz, W. E. (2001). "Laborers local 829 health and welfare plan: Testing investments and receivables". **Issues in Accounting Education**, 16, 637–662.
19. Miller, C., & Savage, A. (2009). "Vouch and trace: A revenue recognition audit simulation". **Issues in Accounting Education**, 24(1), 93–103.
20. Monhemius, J., & Durkin, K. (2009). "Detecting circular cash flow Retrieved from". **Journal of Accountancy**, 208(6), 23–30.
21. Paul, J. (1994). "Explaining attributes-sampling concepts: A hypothesis-testing framework". **Journal of Accounting Education**, 12(1), 43–58.





## Accounts Receivable: An audit Simulation

**Mahmoud Iari DashtBayaz (PhD)<sup>1</sup>©**

Associate professor of Accounting, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

**Jafar Ahmadpour<sup>2</sup>**

Ph.D student Accounting, Department of Accounting Qaenat Branch, Islamic Azad University, Qaenat, Iran

(Received: 22 May 2020; Accepted: 8 February 2021)

The present study investigates the accounts receivable analysis from the auditor's point of view and its simulation. The statistical population of the present study is two groups of undergraduate and graduate students who have spent the audit lesson, and the opinion of about 20 students in both groups of undergraduate and graduate During the academic year 2019-2020 was analyzed. The method used in this study is a descriptive survey method

(One of the most common quantitative research methods) which has been prepared and distributed for this purpose. Then the interviews were analyzed and analyzed using qualitative

(Qualitative data means data extracted from open questionnaires) data analysis. The simulated simulation was carried out in the present study and can help students understand concepts such as (1) certification process; (2) Alternative practices for receivable; (3) Assessing the Evidence of Auditing; (4) Obtain the worksheet evidence; and (5) understand the statistical sampling as a tool for risk management.

**Keywords:** Audit, Receivable, Approvals, Risk.

<sup>1</sup> m.lari@um.ac.ir ©(Corresponding Author)

<sup>2</sup> j.ap60@yahoo.com