

نتایج رسیدگی به نمونه ها در آزمون محتوا به شرح زیر مشخص می شود :

- ۱- نمونه هائی که به ترتیب تشریح شده در جدول راهنمای تعیین انتخاب نمونه ، انتخاب شده اند مورد رسیدگی قرار می گیرند و پس از مشخص شدن نتایج رسیدگی برای هر حساب جدولی تهیه می شود که حاوی اطلاعات زیر است :

الف (خطای تعمیم یافته

این بخش جدول شامل موارد زیر است :

- مانده پایان سال طبق دفاتر (BV)
- مبلغ مورد تأیید حسابرس (AV)
- درصد مغایرت (TP) که مساوی است با $100 \times (BV - AV) / BV$
- فاصله نمونه گیری (SI) که برابر است با BV/n (حاصل تقسیم ارزش دفتری بر تعداد اقلام نمونه)

خطای تعمیم یافته (PM) که عبارتست از حاصلضرب TP و SI (در مواردی که ارزش دفتری حساب حاوی تحریف بیشتر از فاصله نمونه گیری است ، تحریف مورد انتظار برابر است با مبلغ خطا و نه حاصلضرب (SI و TP) . جمع اقلام بند الف جدول ، خطای تعمیم یافته را مشخص می کند .

ب (اضافه حدود مجاز

قسمت دوم جدول اضافه حدود مجاز را به شرح زیر مشخص می کند .

- ۱- انحرافات (خطاها) تعمیم یافته از قسمت الف به این قسمت منتقل می شود . (به غیر از خطاهائی که ارزش دفتری آن بیشتر از فاصله نمونه گیری بوده است) .

۲- ضریب قابلیت اطمینان احتمال خطر پذیرش نادرست (RF) بر اساس جدول "عوامل قابلیت اطمینان احتمال خطر پذیرش نادرست" تعیین و در این جدول درج می شود . به عنوان مثال در صورتیکه RIA (احتمال خطر پذیرش نادرست) معادل ۵٪ باشد ، قابلیت اطمینان عبارتست از ۳ ، ۴/۷۵ ، ۶/۳۰ و ...

۳- سپس ستونهای تغییر در RF و تغییر در RF منهای عدد یک تکمیل می شود .

۴- اضافه حدود مجاز (IA) عبارتست از حاصلضرب خطای تعمیم یافته در ستون (RF-۱)

۵- جمع اضافه حدود مجاز مشخص می شود .

ج (دقت اولیه (BP) عبارتست از حاصلضرب RF و SI و در این خصوص ، RF ضریب اطمینان در خطای صفر در نظر گرفته می شود . به عنوان مثال در صورتیکه احتمال خطر پذیرش نادرست ۵٪ در نظر گرفته شود RF برابر عدد ۳ خواهد بود . (جدول عوامل قابلیت اطمینان برای خطر بیش از واقع بودن) .

د (حاصل جمع موارد الف و ب و ج حد بالای خطا UML را نشان می دهد .

راهنمای چگونگی تکمیل

جدول ارزیابی نتایج نمونه گیری آزمون محتوا (جدول ۴- G)

مثال زیر بیانگر چگونگی انتخاب نمونه ها و ارزیابی نتایج براساس روش PPS است .

اطلاعات زیر مربوط به شرکت آلفا می باشد:

احتمال خطر حسابرسی	(AR)	۵٪
احتمال خطر ذاتی	(IR)	۱۰۰٪
احتمال خطر کنترل	(CR)	۵۰٪
احتمال خطر بررسی های تحلیلی	(AP)	۱۰۰٪
تحریف قابل تحمل تخصیص یافته به حسابهای دریافتی		۱۰,۰۰۰ (میلیون ریال)
مانده حساب		۳۰۰,۰۰۰ (میلیون ریال)
اشتباه مورد انتظار		۴,۰۰۰ (میلیون ریال)

با توجه به موارد فوق احتمال خطر آزمون جزئیات (TD) معادل ۱۰٪ خواهد بود .

$$TD = \frac{AR}{IR \times CR \times AP} = \frac{5\%}{1 \times 0.5 \times 1} = 10\%$$

تعداد نمونه به شرح زیر محاسبه می شود :

$$N = \frac{\text{ضریب قابلیت اتکا} \times \text{مانده حساب}}{(\text{ضریب گستردگی} \times \text{اشتباه مورد انتظار}) - \text{اشتباه قابل تحمل}}$$

با توجه به محاسبه TD به میزان ۱۰٪ ، ضریب قابلیت اطمینان و ضریب بسط احتمال خطر پذیرش نادرست براساس جداول مربوط به ترتیب ۲/۳ و ۱/۵ خواهد بود . بنابراین تعداد نمونه به شرح زیر محاسبه می شود :

$$N = \frac{300,000 \times 2/3}{10,000 - (4,000 \times 1/5)}$$

فاصله نمونه گیری به شرح زیر محاسبه می شود :

$$\text{فاصله نمونه گیری} = \frac{\text{اندازه جامعه}}{\text{اندازه نمونه}} = \frac{300,000}{174} = 1724$$

راهنمای چگونگی تکمیل

جدول ارزیابی نتایج نمونه گیری آزمون محتوا (جدول ۴- G)

چگونگی انتخاب نمونه با توجه به روش نمونه گیری متناسب با اندازه (PPS) به شرح زیر می باشد:

حساب	مانده حساب میلیون ریال	مانده انباشته میلیون ریال	مبلغ ریالی انتخاب شده میلیون ریال
۱	۱۲۶	۱۲۶	
۲	۸۱۹	۹۴۵	۶۰۰
۳	۱,۴۱۱	۲,۳۵۶	۲۳۲۴
۴	۷۵	۲,۴۳۱	
۵	۹۲	۲,۵۲۳	
۶	۲۰۴	۲,۷۲۷	
۷	۳,۸۱۷	۶,۵۴۴	۴,۰۴۸
			۵,۷۷۲
۸	۳۱۵	۶,۸۵۹	
۹	۲۷۱	۷,۱۳۰	
۱۰	۱۰۰۰	۸,۱۳۰	۷,۴۷۹
۱۱	۴۴۸	۸,۵۷۸	
۱۲	۹۸۳	۹,۵۶۱	۹,۲۲۰
۱۳	۱۲۱	۹,۶۸۲	
۱۴	۴۰۶	۱۰,۰۸۸	
۱۵	۱,۶۵۱	۱۱,۷۳۹	۱۰,۹۴۴
۱۶	۳۳۹	۱۲,۰۷۸	
*	*	*	
*	*	*	
۱۵۰۰	۶۸۷	۳۰۰,۰۰۰	

(اولین نمونه از عددی بین ۱ تا ۱,۷۲۴ به طور تصادفی انتخاب می شود . در این مثال عدد ۶۰۰ انتخاب شده است)

نمونه گیری بعدی با اضافه کردن ۶۰۰ به ۱,۷۲۴ انتخاب شده است . نمونه ها به همین ترتیب انتخاب می شوند . بدین ترتیب ۱۷۴ حساب شامل حسابهای شماره ۲، ۳، ۷، ۱۰، ۱۲ و ۱۵ انتخاب می شوند .

راهنمای چگونگی تکمیل

جدول ارزیابی نتایج نمونه گیری آزمون محتوا (جدول ۴- G)

فرض کنید از حسابهای رسیدگی شده ، سه حساب به شرح زیر دارای مغایرت بوده است :

درصد مغایرت	اختلاف	مبلغ تائیدشده توسط حسابرس	مانده حساب طبق دفاتر	حساب
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۰%	۱۰۰	۹۰۰	۱,۰۰۰	۱۰
۵۰%	۱,۹۲۰	۱,۹۲۰	۳,۸۴۰	۵۹۸
۲۰%	۱۰۰	۴۲۰	۵۲۵	۱۱۳۹
	۲,۱۲۵			

خطای تعمیم یافته در کل حسابهای دریافتنی به شرح زیر محاسبه می شود :

خطای تعمیم یافته	فاصله نمونه گیری	درصد اختلاف	اختلاف	حساب
میلیون ریال			میلیون ریال	
$172/40$	$= 1.724$	$\times 10\%$	۱۰۰	۱۰
$1,920/100$	$= N/A$	$\times 50\%$	۱,۹۲۰	۵۹۸
$344/80$	$= 1.724$	$\times 20\%$	۱۰۰	۱۱۳۹
۲,۴۳۷/۲۰				

اضافه حدود مجاز به شرح محاسبه می شود :

اضافه حدود مجاز	ضریب قابلیت اطمینان	خطای تعمیم یافته	حساب
میلیون ریال		میلیون ریال	
$199/98$	$= (1 - 1/58) \times 0.58$	$\times 344/80$	۱۱۳۹
$75/86$	$= (1 - 1/44) \times 0.44$	$\times 172/40$	۱۰
۲۷۵/۸۴			

با توجه به محاسبات انجام شده ، حداکثر برآورد تحریف در حسابهای دریافتی به زیر می باشد :

خطای تعمیم یافته	میلیون ریال
۲،۴۳۷/۲۰	
اضافه حدود مجاز	۲۷۵/۸۴
دقت اولیه	۳،۹۸۲/۴۴
	۶،۶۹۵/۴۸

بنابراین با ۹۰٪ اطمینان خاطر (ریسک عدم کشف ۱۰٪-۱۰۰٪) می توان نتیجه گیری کرد که حداکثر انحراف در حسابهای دریافتی ۶،۶۹۵ میلیون ریال است . با توجه به اینکه انحراف قابل تحمل ۱۰،۰۰۰ میلیون ریال بوده است ، بنابراین نتیجه گرفته می شود که حسابهای دریافتی به نحو منصفانه ارائه شده است .

در صورتیکه حداکثر برآورد تحریف بیش از انحراف قابل تحمل باشد ، یکی از دو راه حل به شرح زیر را می توان انتخاب نمود :

الف) افزایش تعداد نمونه ها : در صورتیکه تعداد نمونه افزایش یابد ممکن است ، حداکثر برآورد تحریف کمتر از انحراف قابل تحمل (۱۰،۰۰۰ میلیون ریال) محاسبه شود .

ب) اصلاح حسابها : در صورت اصلاح برخی از حسابهایی که دارای تحریف هستند ، حداکثر برآورد تحریف به میزانی کمتر از اشتباه قابل تحمل کاهش خواهد یافت .