

پیام نوریها

public channel

✅کانال پیام نوریها در سال 95 با هدف تهیه جزوات و نمونه سوالات افتتاح و از همان ابتدای تاسیس کوشیده است با تکیه بر تلاش بی وقفه ، کارگروهی و فعالیت های بدون چشمداشت کاربران متمایز خود ، قدمی کوچک در راه پیشرفت ارائه خدمات به دانشجویان این مرز و بوم بردارد.

@Payamnoria

telegram.me/Payamnoria

رایگان است و همیشه رایگان میماند



اطلاع از اخبار و دانلود جزوات و نمونه سوالات

برای ورود به کانال تلگرامی پیام نوریها کلیک کنید

" کانال و خانواده تلگرامی پیام نوریها "

با عضویت در کانال و به آرشیو زیر دسترسی پیدا کنید

✓ تمام نمونه سوالات به روز تا آخرین دوره

✓ جزوات درسی

✓ بیش از ۱۰۰ فلش کارت دروس

✓ اخبار به روز پیام نور

✓ فیلم و فایل آموشی اختصاصی

✓ انجام انتخاب واحد و حذف و اضافه

✓ پاسخگویی به سوالات دانشجویان

✓ معرفی گروه و انجمن های پیام نوری

✓ طنز و توییت دانشجویی

به یکی از بزرگترین کانال های پیام نوری بپیوندید

برای ورود به کانال تلگرامی پیام نوریها کلیک کنید

" با سلام خدمت شما دوستان گرامی "

تمام کتب موجود در کانال پیام نوریها از سراسر اینترنت که به صورت رایگان قرار گرفته است جمع آوری شده و اینک در اختیار شما دانشجویان عزیز می باشد

موفق و پیروز باشید ☺

" کانال و خوانواده تلگرامی پیام نوریها "

@Payamnoria

دانشگاه پیام نور

حسابرسی ۲

پرویز گلستانی امیرعلی خان‌خلیلی



کانال
@jozvehhesabdari

فصل اوّل

کلیات: مرور مطالب اساسی مطالعه شده در درس اصول حسابرسی ۱

کتاب اصول حسابرسی ۲ دنباله مباحث کتاب اصول حسابرسی ۱ بوده و در طی آموزش این درس دانشجویان با تکنیک‌ها و فنون حسابرسی بصورت منظم آشنا می‌شوند. به منظور یادآوری مطالب اصول حسابرسی ۱ و همچنین آمادگی بیشتر برای آموزش اصول حسابرسی ۲ اهم مطالب مطالعه شده در کتاب اصول حسابرسی ۱ که بنحوی در این کتاب دنبال خواهد شد بطور خلاصه توضیح داده می‌شود.

ارکان اصلی هر شرکت سهامی: صاحبان سهام، هیئت مدیره، حسابرس مستقل (یا بازرس)، مدیرعامل

۱ ـ جدایی مالکیت از مدیریت

ویژگی عصر حاضر را می‌توان بشرح زیر خلاصه نمود:

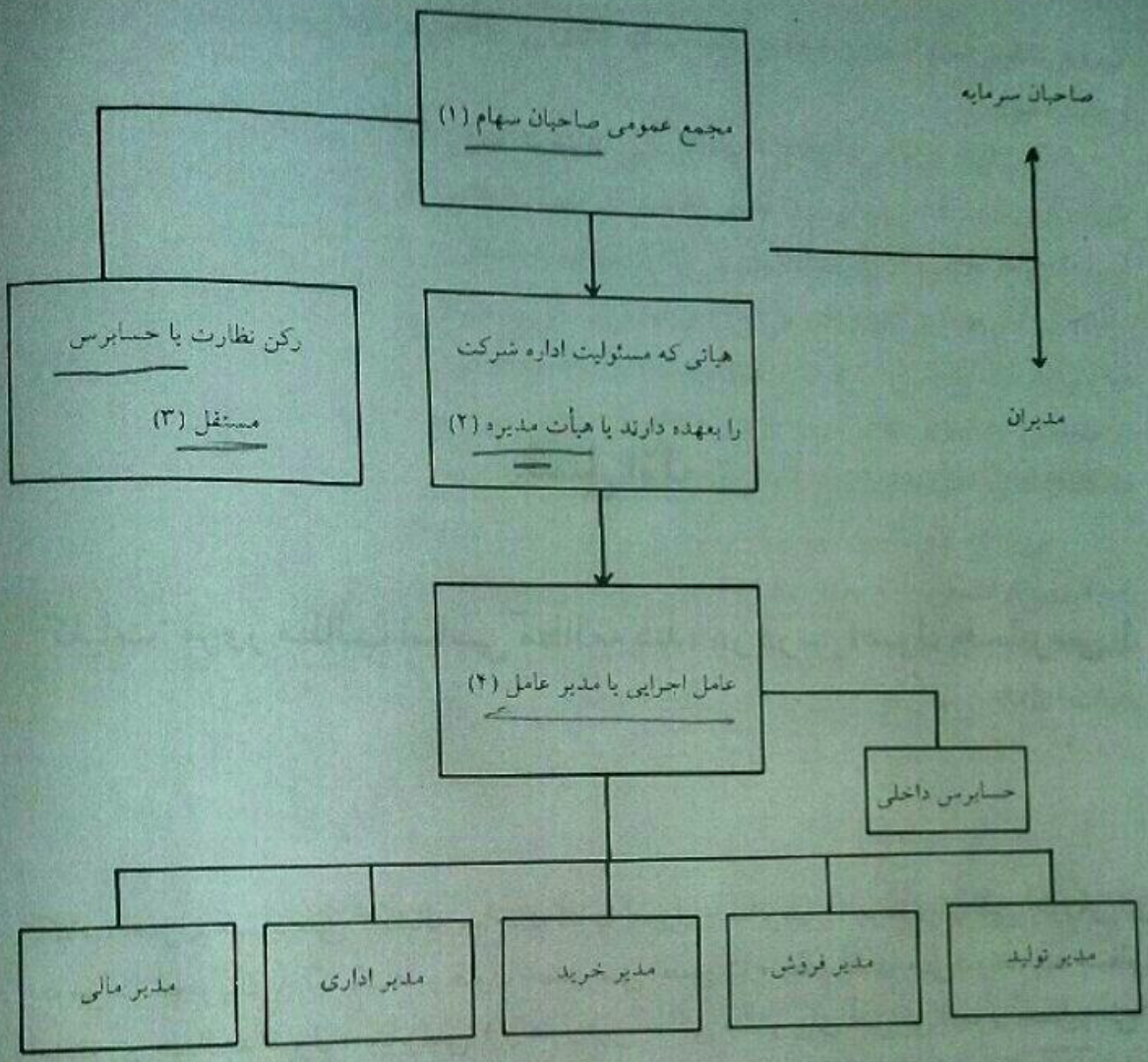
۱ـ تنوع و گستردگی فعالیت‌های اقتصادی

۲ـ پیچیدگی فعالیت‌های مختلف که اجرای آنها نیاز به تخصص‌های خاص دارد

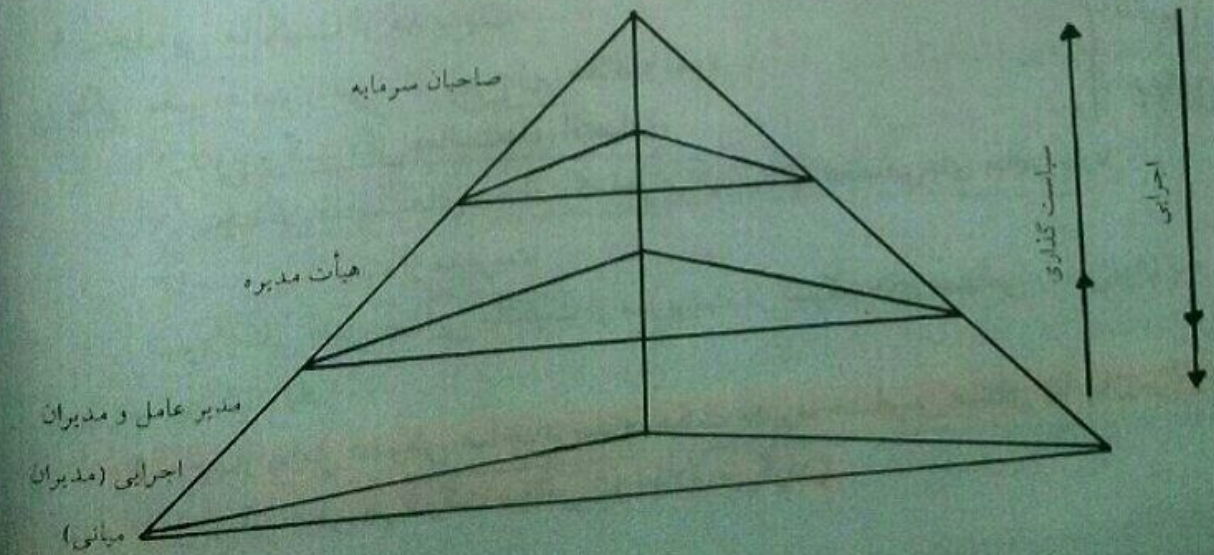
۳ـ جدایی مالکیت از مدیریت

نمودار کلی اصل جدایی مالکیت از مدیریت در شرکت‌های سهامی را می‌توان به صورت زیر نشان داد.

(به چهار عامل عمومی صاحبان سهام، هیئت مدیره، حسابرس مستقل (یا بازرس) و مدیر عامل ارکان اصلی هر شرکت سهامی نیز اطلاق می‌گردد.)



چنانچه نمودار سازمانی فوق را در قالب یک هرم سازمانی ترسیم نماییم نقش سیاست‌گذاری و اجرایی هر یک از طبقات بشرح زیر خواهد بود.



۲ـ حسابرسی داخلی

۲ـ۱ اهداف حسابرسی داخلی عبارت است از:

الف) اطمینان از اینکه در تدوین نظامهای مالی و اجرایی کنترلهای مناسب و مورد نیاز در نظر گرفته شده است.

ب) حصول اطمینان از اینکه کنترلهای در نظر گرفته شده به خوبی در عمل اجرا می‌شود.

ج) اطمینان از اینکه عملیات شرکت در اسرع وقت و به صورت صحیح در دفاتر ثبت می‌گردد و اصولاً مدارک مالی قابلیت آشکار برای تهیه گزارشات مالی را دارا می‌باشد.

۲ـ۲ زمینه‌های همکاری حسابرس داخلی؛ حسابرس مستقل

الف) حسابرس مستقل می‌تواند به اتکاء تجربیات خود حسابرس داخلی را در مورد نحوه انجام عملیات راهنمایی کند.

ب) حسابرس داخلی با توجه به رسیدگی‌های مستمر خود می‌تواند حسابرس مستقل را در جریان امور شرکت قرار دهد.

ج) حسابرس مستقل می‌تواند با مطالعه برنامه رسیدگی حسابرس داخلی و نتایج حاصله از این رسیدگی‌ها از جهت تدوین برنامه حسابرسی استفاده نماید و از اتلاف وقت و دوباره کاری جلوگیری بعمل آورد.

۳ـ حسابرسی مستقل

حسابرسی یعنی رسیدگی مستقل به گزارشهای مالی هر گونه واحد تجاری و غیر تجاری، اعم از انتفاعی یا غیر انتفاعی و صرفنظر از اندازه یا شکل حقوقی آن، به شرط آنکه هدف از رسیدگی، اظهار نظر درباره گزارشهای مالی مزبور باشد.

۳ـ۱ اصول بنیادی حاکم بر مسئولیتهای حرفه‌ای حسابرس

الف ـ صداقت بی‌طرفی و استقلال

حسابرس مستقل باید در کار حرفه‌ای خود صریح، امین و صادق باشد. حسابرس مستقل باید بی‌طرف باشد و اجازه ندهد که تعصب یا جانبداری بر بی‌طرفی وی لطمه وارد سازد. حسابرس مستقل باید همواره بی‌طرفی خود را حفظ کند و از موردی که ممکن است، طرفنظر از آثار واقعی آن، با صداقت و بی‌طرفی وی ناسازگار به نظر رسد هم واقعاً و هم ظاهراً به دور باشد.

ب ـ رازداری

حسابرس مستقل باید اطلاعاتی را که در جریان کار به دست می‌آورد محرمانه تلقی کند و از افشای آن به دیگران جز با اجازه ویژه یا بنا به وظیفه قانونی یا حرفه‌ای خودداری نماید.

ج ـ مهارت و صلاحیت

۱ ـ انجام رسیدگیها و تهیه گزارش باید با اعمال مراقبتهای تخصصی و حرفه‌ای توسط افرادی صورت گیرد که تحصیلات، تجربه و صلاحیت کافی در حسابرسی داشته باشند.

۲ ـ مهارت و صلاحیت از ویژگیهای حرفه حسابرسی مستقل است که از تلفیق تحصیلات عمومی، دانش فنی کسب شده از طریق مطالعه و گذراندن دوره‌های تحصیلی رسمی (آموزش عالی) که به امتحانات حرفه‌ای منتهی می‌شود و تجربه عملی تحت سرپرستی صحیح و مناسب به دست می‌آید. علاوه بر این، حسابرس مستقل لازم است که همواره از پیشرفتهای دانش حرفه‌ای از جمله انتشارات رسمی بین‌المللی و ملی مربوط به مسائل حسابداری و حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی آگاه باشد.

د ـ کار انجام شده توسط دیگران

۱ ـ هنگامی که حسابرس مستقل انجام کار را به همکاران خود واگذار می‌کند، یا از حاصل کارهای انجام شده توسط سایر حسابرسان مستقل یا کارشناسان استفاده می‌نماید، مسئولیت تدوین و اظهار نظر درباره گزارشهای مالی را کماکان به عهده دارد.

۲ ـ حسابرس مستقل باید کار واگذار شده به همکاران خود را به دقت هدایت، سرپرستی و بررسی کند. حسابرس مستقل باید مطمئن شود که کار انجام شده توسط سایر حسابرسان مستقل یا کارشناسان از لحاظ مقاصد وی کفایت می‌کند.

ه ـ مستندسازی

حسابرس مستقل باید موضوعهایی را که از لحاظ تأمین شواهد لازم برای انجام رسیدگی طبق اصول بنیادی حاکم بر حسابرسی با اهمیت است، مستند سازد.

و ـ برنامه‌ریزی

۱ ـ حسابرس مستقل باید کارش را چنان برنامه‌ریزی کند که بتواند عملیات حسابرسی را به نحوی کار آمد و بموقع انجام دهد. برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی باید مبتنی بر شناخت حسابرس از کار صاحبکار باشد.

۲ ـ برنامه‌ریزی حسابرس مستقل باید چنان باشد که ضمن تأمین هدفهای حسابرسی، هدفهای زیر را تأمین کند:

الف ـ کسب اطلاعات کامل درباره سیستم حسابداری، خط مشی‌های واحد تجاری و روشهای کنترل داخلی صاحبکار

ب ـ پیش‌بینی میزان اتکا بر کنترلهای داخلی

پ ـ تعیین و تدوین نوع، حدود و زمان‌بندی روشهای رسیدگی که باید انجام شود
ت ـ هماهنگ کردن کارهایی که قرار است انجام شود

۳ ـ برنامه‌های تهیه شده باید همواره در طول اجرای حسابرسی تکمیل شود و در صورت لزوم مورد تجدید نظر قرار گیرد.

ز ـ شواهد حسابرسی

۱ ـ حسابرس مستقل باید با انجام آزمونهای رعایت و محتوا شواهد کافی و قابل اطمینانی بدست آورد تا بتواند به نتایج معقولی برسد که بر اساس آن نسبت به گزارشهای مالی اظهارنظر کند.

(۲ ـ آزمونهای رعایت آزمونهایی است که برای حصول اطمینان معقول از رعایت آن دسته از کنترلهای داخلی که حسابرسی با اتکا بر آنها انجام می‌گیرد، طراحی می‌شود.)

(۳ ـ آزمونهای محتوا آزمونهایی است که به منظور کسب شواهد حاکی از کامل، صحیح و معتبر بودن ارقام و اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری، طراحی می‌شود.)

(آزمونهای محتوا بر دو نوع است:

- آزمون جزئیات فعالیتهای مالی و مانده حسابها
- تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده حسابداری شامل پی‌جویی اقلام و نوسانات غیر عادی)

ح ـ سیستم حسابداری و کنترل داخلی

۱ ـ مسئولیت استقرار و بکارگیری سیستم حسابداری مناسب و کافی که شامل کنترلهای داخلی مختلف و متناسب با اندازه و نوع کار واحد تجاری و همچنین ثبت شدن کلیه اطلاعات حسابداری که باید ثبت می‌شد، اطمینان معقول حاصل کند. وجود کنترلهای داخلی معمولاً کسب چنین اطمینانی را آسان می‌کند.

۲ ـ حسابرس مستقل باید از سیستم حسابداری و کنترلهای داخلی مربوطه شناخت کلی پیدا کند و همچنین باید رعایت آن دسته از کنترلهای داخلی را که می‌خواهد با اتکای بر آنها نوع، زمان‌بندی و حدود سایر روشهای حسابرسی را تعیین نماید، مورد مطالعه و ارزیابی قرار دهد.

۳ ـ هنگامی که حسابرس مستقل کنترلهای داخلی را قابل اتکا می‌یابد، اعمال آزمونهای محتوا توسط وی معمولاً کمتر از میزانی خواهد بود که در غیر این صورت باید انجام دهد و ممکن است در نوع و زمان بندی آزمونهای مزبور نیز تجدید نظر کند.

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی
۱) استانداردهای عمومی حسابرسی
۲) « اجرای عملیات «
۳) « گزارشگری «

۴ ـ تعریف کنترل داخلی

(کنترل داخلی یا سیستم کنترل داخلی، مجموعه روشها و تدابیری است که برای اداره امور و هدایت عملیات یک مؤسسه با هدفهای زیر اتخاذ می‌شود:

الف ـ افزایش کارآیی عملیات و ارزیابی عملکرد کلیه قسمتهای یک مؤسسه

ب ـ مراعات خط مشی‌ها، دستورالعملها و تصمیمات مدیریت در عمل

ج ـ محافظت از داراییها و جلوگیری از تقلب، سوء استفاده، استفاده نادرست و اتلاف منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه

د ـ حصول اطمینان از صحت و قابلیت اعتماد اسناد و مدارک مالی)

۵ ـ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

«استانداردهای حسابرسی» با «روشهای حسابرسی» متفاوتند. روشهای حسابرسی به عملیاتی اطلاق می‌شود که به منظور اجرای مراحل حسابرسی باید انجام گیرند. در حالیکه استانداردهای حسابرسی با مقیاسهای اندازه‌گیری کیفیت اجرای عملیات مزبور و همچنین اهدافی که قرار است از طریق استفاده از روشهای اعمال شده به آنها دست یافت، سر و کار دارد. استانداردهای حسابرسی با صلاحیت تخصصی حسابرس، قضاوت آگاهانه وی در اجرای عملیات حسابرسی و ارائه گزارش ارتباط دارد.

الف ـ استانداردهای عمومی حسابرسی

۱ ـ رسیدگی باید بوسیله فرد یا افرادی صورت گیرد که دارای تجربه تکنیکی و تخصصی بعنوان حسابرس مستقل، باشند.

۲ ـ حسابرس یا حسابرسان در اجرای کلیه مراحل حسابرسی باید استقلال فکری خود را حفظ نمایند.

۳ ـ حسابرس یا حسابرسان باید در اجرای رسیدگیها و همچنین در تنظیم گزارش حسابرسی مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای خود را مبذول دارند.)

ب ـ استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی

(۱ ـ عملیات حسابرسی باید به نحوی مناسب و کافی برنامه‌ریزی شود و بر کارکنان حسابرسی نظارت کافی اعمال گردد.)

۲ ـ نظام کنترلهای داخلی باید مورد مطالعه، بررسی و ارزیابی کافی قرار گیرد تا بتوان با توجه به نتایج حاصله، مبنای صحیحی جهت تعیین حدود رسیدگی بدست آورد.

۳ ـ مدارک کافی و قابل اطمینان باید از طریق بررسی و وارسی، مشاهده، پرسش و اخذ تأییدیه

کسب گردد، تا اساسی منطقی به منظور ارائه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی حاصل شود.

ج ـ استانداردهای گزارشگری

۱ ـ گزارش حسابرسی باید بیانگر این موضوع باشد که آیا صورتهای مالی طبق اصول مورد قبول حسابداری تهیه و ارائه شده است یا خیر.

۲ ـ گزارش حسابرسی باید بیانگر این مطلب باشد که آیا اصول مورد قبول حسابداری بطور یکنواخت و مشابه با دوره مالی قبل، رعایت شده است یا خیر.

۳ ـ چنانچه افشاء اطلاعات در صورتهای مالی، بطور کامل و کافی صورت نگرفته باشد، موضوع باید در گزارش حسابرسی تصریح شود.

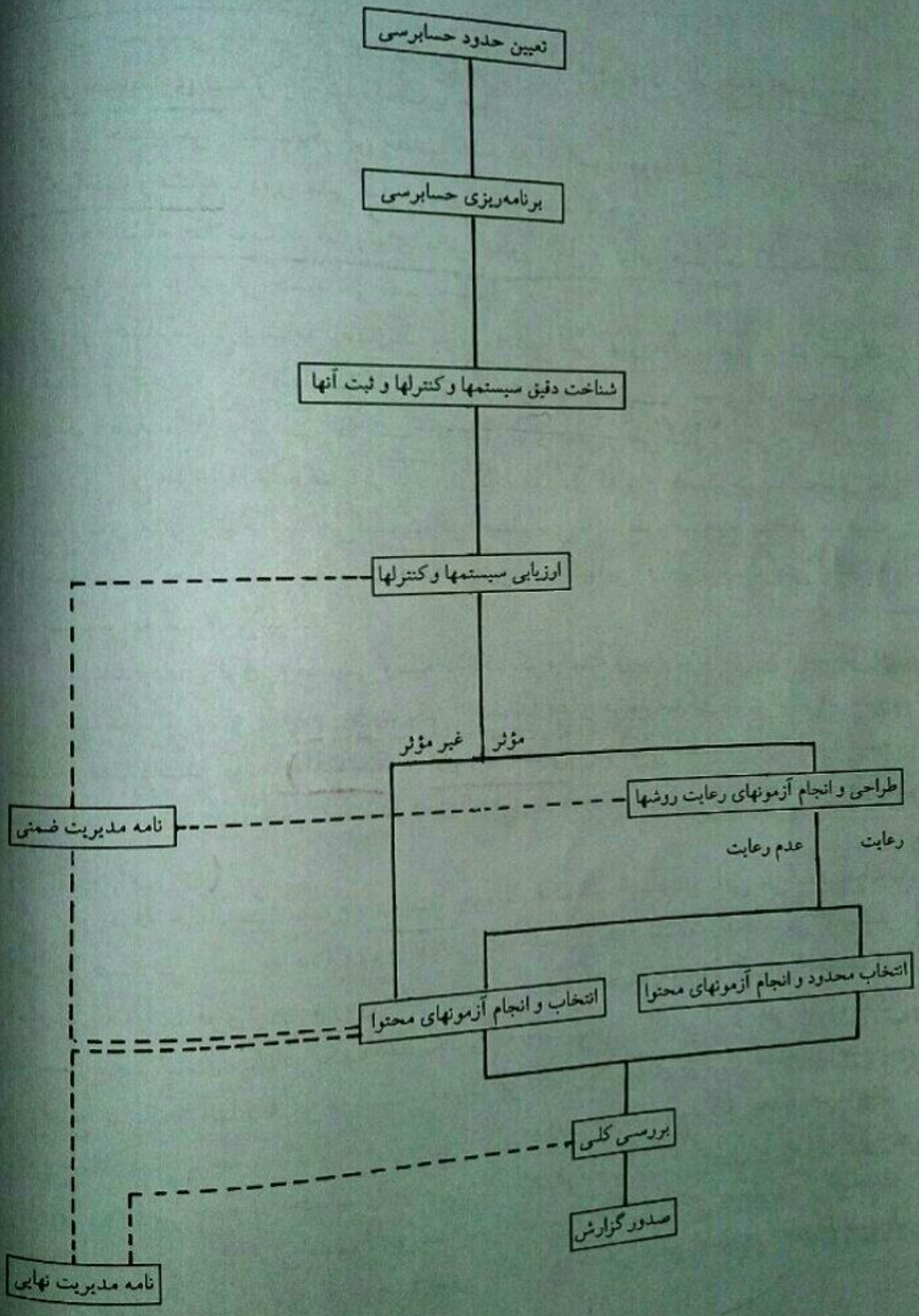
۴ ـ گزارش حسابرس باید شامل اظهارنظر در مورد کلیه صورتهای مالی باشد. در شرایطی که حسابرس قادر به ارائه اظهارنظر کلی نباشد گزارش حسابرسی باید ضمن ذکر کلیه دلایل موجود عدم امکان ارائه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی را طی عباراتی صریح بیان نماید و دلایل این امر باید مشخصاً ذکر گردد. در کلیه مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورتهای مالی ارتباط پیدا می‌کند، گزارش حسابرسی باید بطور صحیح بیانگر ماهیت رسیدگیهای انجام شده (در صورت وجود چنین رسیدگیهایی) و میزان مسئولیتی باشد که حسابرس به عهده می‌گیرد.

استانداردهای فوق به مقیاسی وسیع به یکدیگر وابسته و در ارتباط‌اند. این وابستگی به حدی است که تأثیر ناشی از عدم رعایت یکی از استانداردهای مزبور ممکن است اثراتی بر سایر استانداردها داشته باشد. («اهمیت» و «ریسک نسبی» عواملی اساسی در کاربرد کلیه استانداردهای مزبور، بالاخص استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی و استانداردهای گزارشگری، می‌باشد.)

در حرفهٔ حسابرسی مفهوم «اهمیت» جزء لاینفک کار حسابرس تلقی می‌گردد. اساس اظهارنظر حسابرس نسبت به اقلام مهم و اقلامی که احتمال وجود اشتباه با اهمیت در آنها بیشتر است باید به مراتب قوی‌تر از مواردی باشد که جزئی بوده یا احتمال وجود اشتباه با اهمیت در آنها بسیار ناچیز است. مثلاً در یک واحد تجاری که حسابهای دریافتنی آن از نظر تعداد، اندک ولی مبالغ هر یک از آنها قابل توجه است، اهمیت هر یک از حسابهای مزبور و همچنین احتمال وجود اشتباه قابل توجه در آنها، به مراتب بیشتر از موردی خواهد بود که تعداد حسابهای دریافتنی زیاد ولی جمع کل حسابهای مزبور معادل مورد اول باشد. همچنین موجودی کالا در واحدهای صنعتی و بازرگانی معمولاً از نقطه‌نظر وضعیت مالی و نتایج عملیات از اهمیت بیشتری برخوردار است، از این رو موجودیهای اینگونه واحدها ممکن است در مقام مقایسه با

استاندارد اجرای عملیات

نمودار نحوه کلی حسابرسی



مؤسسات خدمات عمومی (آب و برق و غیره که دارائیهای ثابت آنها معمولاً بیشتر قابل توجه است) نیاز به توجه بیشتر حسابرس داشته باشد. به همین ترتیب حسابهای دریافتنی نیاز به توجه بیشتری در مقام مقایسه با پیش پرداخت بیمه دارد.

به علاوه ماهیت رسیدگیهای حسابرس نیز بستگی به میزان ریسک در هر مورد دارد. مثلاً امکان وجود سوء جریان در عملیات مربوط به دریافت و پرداخت وجه نقد بیشتر از عملیات مربوط به موجودی کالا می‌باشد، بنابراین رسیدگیهایی که باید در مورد عملیات نقدی انجام گیرد ممکن است مستلزم دقت و عمق بیشتری بوده، بدون اینکه الزاماً نیاز به صرف وقت اضافی داشته باشد. همچنین مبادلات با اشخاص خارج از واحد تجاری که منافع مشترکی با واحد تجاری ندارند، معمولاً کمتر از مبادلات با واحدهای وابسته یا مدیران و کارکنان آن که دارای منافع مشترک با واحد تجاری هستند، مورد مداقه قرار می‌گیرند و بالاخره تأثیر وجود کنترلهای داخلی بر حدود رسیدگی، نمونه بارزی از نفوذ میزان ریسک در انتخاب روشهای حسابرسی می‌باشد.

باید توجه داشت که اصولاً استاندارد اجرایی عملیات حسابرسی نحوه کلی حسابرسی را مشخص می‌کند) اصول اساسی این استاندارد بشرح زیراست:

- کار باید به نحو مناسب برنامه‌ریزی، کنترل و ثبت شود.
- سیستمهای حسابداری باید به نحو دقیق شناسایی و کفایت آنها به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی ارزیابی گردد.
- چنانچه قرار باشد که به کنترلهای داخلی اتکاء شود، باید آنها را دقیقاً شناخت و مورد ارزیابی و آزمون قرار داد.
- باید شواهد حسابرسی مربوط، کافی و قابل اعتمادی که امکان نتیجه‌گیری معقولی را برای حسابرس فراهم سازد، بدست آورد.
- صورتهای مالی بایستی به نحوی مورد بررسی قرار گیرد تا همراه با نتیجه حاصل از سایر شواهد حسابرسی مبنای معقولی جهت اظهارنظر حسابرس فراهم آید.

براساس این استاندارد نحوه کلی حسابرسی را می‌توان به شکل نمودار صفحه قبل نشان داد. (خطوط ممتد، توالی عملیات و خطوط مقطع، جریان اطلاعات را نشان می‌دهد)

۶ـ صورتهای مالی اساسی

(ترازنامه ـ صورتحساب عملکرد سود و زیان ـ صورت تغییرات در وضعیت مالی)

به مجموعه ترازنامه، صورت حساب عملکرد و سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی به همراه یادداشتهای توضیحی مربوط صورتهای مالی اساسی تلقی می‌گردد. معمولاً یادداشتهای همراه ترازنامه بعنوان بخشی از صورتهای مالی اساسی شامل موارد زیر است:

- یادداشت شماره ۱ خلاصه تاریخچه شرکت

- یادداشت شماره ۲ اهم رویه‌های مالی
- یادداشت شماره ۳ تا n تشریح ارقام مندرج در ترازنامه و صورت عملکرد و سود و زیان (n عدد متغیر است)
- یادداشت ۱ + n بدهی‌های احتمالی و تعهدات
- یادداشت ۲ + n رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

برای آشنایی بیشتر دانشجویان صورتهای مالی اساسی شرکت نمونه، در صفحات بعد آمده است.

* یادداشتهای ترازنامه
  ۱. تاریخچه شرکت
  ۲. اهم رویه های مالی
  ۳. تشریح ارقام ترازنامه و صورت سود و زیان
  ۴. بدهی های احتمالی و تعهدات
  ۵. رویدادها بعد از ترازنامه

۷ـ وقایع بعد از ترازنامه

(وقایع تعدیلی: وقایعی هستند که در تاریخ ترازنامه تحقق یافته و بعد از تاریخ ترازنامه اطلاعات بیشتری راجع به آنها بدست آمده و باعث تعدیل صورتهای مالی می‌شود) مثل:

۱ـ ارزیابی دارائی ثابت که نشانگر این واقعیت باشد که ارزش دارائی بطور دائم و مستمر کاهش یافته است.

۲ـ وصول صورت‌های مالی و سایر اطلاعات از مؤسسات سرمایه‌پذیر به نحوی که نشانگر این واقعیت باشد که ارزش سرمایه‌گذاری بلند مدت بطور مستمر کاهش یافته است.

۳ـ کسب اطلاعات و مدارک بعد از تاریخ ترازنامه مبنی بر کاهش خالص ارزش بازیافتنی محصولات و موجودی‌ها

۴ـ کسب اطلاعاتی که نشانگر این واقعیت باشد که سود به حساب منظور شده در ارتباط با پیمان‌های بلند مدت بطور قابل ملاحظه‌ای نادرست بوده است.

۵ـ تجدید مذاکرات با بدهکاران در مورد بدهی آنها به شرکت و احیای امکانات وصول آنها و یا ورشکستگی بدهکاران

۶ـ اعلام پرداخت سود سهام توسط شرکتهای فرعی برای دوره مالی قبل از تاریخ ترازنامه شرکت مادر

۷ـ تغییر در نرخ مالیات بر درآمد

۸ـ مشخص شدن منافع وصولی یا قابل وصول بابت ادعاهای خسارت از شرکتهای بیمه که در تاریخ ترازنامه وضعیت آنها مشخص نبوده و در حال مذاکره بوده

۹ـ کشف اشتباهات و سوءاستفاده‌ها که نشانگر این واقعیت باشد که صورتهای مالی بنحو صحیح تهیه نشده است.

نمونه‌ای از وقایع غیر تعدیلی

۱ ـ ادغام یا جذب شرکت‌ها و تجدید سازمان

۲ ـ صدور سهام یا اوراق قرضه

۳ ـ خرید و فروش دارائی ثابت و سرمایه‌گذاریها

۴ ـ زیان وارده به دارائی‌های ثابت یا موجودیهای در اثر وقایعی مانند زلزله و سیل و آتش‌سوزی و ...

۵ ـ آغاز فعالیتهای تجاری جدید یا توسعه گسترش فعالیت تجاری موجود

۶ ـ بستن و متوقف کردن قسمت مهمی از فعالیتهای تجاری در صورتیکه این امر در تاریخ ترازنامه پیش‌بینی نشده باشد

۷ ـ کاهش در ارزش اموال و سرمایه‌گذاریها در صورتیکه بتوان ثابت کرد که کاهش مزبور بعد از تاریخ ترازنامه رخ داده است.

۸ ـ تغییر در نرخ تسعیر ارز

۹ ـ تصمیمات و اقدامات دولت نظیر ملی کردن صنایع

۱۰ ـ افزایش میزان مزایای بازنشستگی کارکنان

۸ ـ رسیدگی به صورتهای مالی

۱ ـ هدف از رسیدگی معمول به صورتهای مالی که توسط حسابرس مستقل انجام می‌گیرد عبارت است از ارائه اظهارنظر نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را طبق اصول مورد قبول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌نماید یا خیر؟ با توجه هدف فوق‌الذکر حسابرسی مستقل دو مشخصه زیر را دارا می‌باشد: مشخصه‌های حسابرسی مستقل؟

الف ـ حسابرسی باید به گونه‌ای سازماندهی شود که کلیه جنبه‌ها و امور واحد تا میزانی که به صورت‌های مالی مربوط می‌شود به نحو کافی بپردازد.

ب ـ حسابرس باید اطمینان حاصل کند که صورت‌های مالی از لحاظ کلیه جنبه‌های با اهمیت به نحو درست و مناسب ارائه شده است.

۲ ـ اهداف اساسی حسابرسی صورتهای مالی عبارتند از:

الف ـ صورتهای مالی بر اساس مدارک اولیه قابل اتکا تهیه شده و نحوه انعکاس مطالب با افشاء کامل می‌باشد.

ب ـ اثبات دارائی‌ها و بدهی‌ها

ج ـ بررسی نتایج عملکرد

۲ ـ ۱ مفهوم اثبات کردن اقلام منعکس در صورتهای مالی عبارت است از:

در مورد دارائیها و بدهیها
- اثبات وجود
- کامل بودن
- مالکیت
- ارزشیابی
- نحوه ارائه در صورتهای مالی

در مورد حسابهای اسمی (سود و زیانی)
- تحقق /تحمل
- کامل بودن
- مرتبط بودن
- اندازه‌گیری
- نحوه ارائه در صورتهای مالی

(۲ - ۲ بررسی نتایج عملکرد به مفهوم اثبات حسابهای اسمی (سود و زیانی) می‌باشند.)
در فصل بعد در مورد چگونگی رسیدگی، هر یک از سه فصلهای صورتهای مالی بحث خواهد شد.

مبانی نظری و مفاهیم اساسی حسابداری

فهمیدن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی مستلزم دانستن مبانی نظری و مفاهیم اساسی حسابداری است. مفاهیم و اصول حسابداری برخلاف قوانین فیزیک، شیمی و سایر علوم طبیعی از طبیعت مایه نگرفته است و همانند علوم ریاضی قیاس مبتنی بر فرضیات مبنا هم نیست، بلکه میثاقها/قواعد، و رویه‌های پذیرفته شده‌ای است که توسط بشر و در پاسخ به نیازهای جوامع بشری به اطلاعات مالی بنا شده، تغییر و تحول یافته و در معرض دگرگونی و تکامل است.

مبانی	شرح مختصر	مثال
استفاده کنندگان از صورتهای مالی	اشخاصی که در تصمیم‌گیریهای خود از اطلاعات و گزارشهای مالی استفاده می‌کنند	مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مراجع مالی و اقتصادی دولتی سازمان بورس اوراق بهادار
هدفهای تهیه صورتهای مالی	ارائه اطلاعات مالی و اقتصادی لازم و مفید در مورد عملکرد و وضعیت مالی یک مؤسسه که تصمیم‌گیریهای آگاهانه مالی و تجاری را برای اشخاص ذیحق و ذیعلاقه و ذینفع امکان پذیر می‌کند.	صورت سود و زیان که نتایج عملیات یک مؤسسه را طی دوره‌ای از زمان نشان می‌دهد.
ویژگیهای کیفی	خصوصیاتی است که گزارشهای مالی برای	

مبانی	شرح مختصر	مثال
اطلاعات حسابداری	تصمیم‌گیریهای معقول و منطقی باید داشته باشد:	
	۱- مربوط بودن - به معنای مؤثر بودن اطلاعات در تصمیم‌گیری است.	۱- صورت سود و زیان که شامل تمام درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده مربوط به یک دوره مالی است.
	۲- به موقع بودن - به مفهوم فراهم آوردن اطلاعات در زمان مناسب برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی است	۲- صورتهای مالی که در اسرع زمان پس از پایان دوره مالی تهیه شده باشد.
	۳- صحیح بودن - به معنای ارائه واقعیات در قالب کمیتهای قابل اندازه‌گیری با دقت کافی است.	۳- اصلاح و تعدیل حسابهای پیش‌پرداخت و پیش دریافت در پایان دوره مالی
	۴- قابل مقایسه بودن - به مفهوم اندازه‌گیری اطلاعات مالی با استفاده از اصول، روشها و تکنیکهای یکنواخت است تا گزارشهای مالی سنوات مختلف یک مؤسسه با یکدیگر و با مؤسسات مشابه قابل مقایسه باشد.	۴- طبقه‌بندی یکنواخت حسابها در صورتهای مالی
مفروضات حسابداری	۱- فرض تفکیک شخصیت - پذیرش موجودیتی متمایز برای مؤسسه جدا از مالک یا مالکان آن	۱- نگاهداری مدارک حسابداری جداگانه برای هر مؤسسه جدا از سایر مؤسسات و امور مالی مالک یا مالکان مؤسسه
	۲- فرض واحد اندازه‌گیری - پذیرش واحد پول رایج به عنوان مقیاس مشترک اندازه‌گیری معاملات و عملیات مالی	۲- اندازه‌گیری دارائیها، بدهیها، سرمایه، درآمدها و هزینه برحسب ریال در ایران

مبانی	شرح مختصر	مثال
	۳ـ فرض دوره مالی ـ تقسیم عمر یک مؤسسه به دوره‌های زمانی کوتاه	۳ـ تهیه صورتهای مالی سالانه برای یک مؤسسه
	۴ـ فرض تداوم فعالیت ـ فرض بقای یک مؤسسه و استمرار فعالیتهای آن در آینده قابل پیش‌بینی	۴ـ حسابداری یک مؤسسه با فرض ادامه فعالیتهای عادی
	۵ـ فرض تعهدی ـ روش پذیرفته شده حسابداری که براساس آن درآمدها، هزینه‌ها در دوره‌ای که تحقق می‌یابد اعم از اینکه نقداً دریافت یا پرداخت نشده باشند، شناسایی و در حسابها ثبت می‌شوند.	۵ـ پرداخت مبلغ ۹۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یکساله در مهرماه سال ۱×۱۳ کلاً جزء هزینه‌های آن سال به حساب نمی‌آید، بلکه ۴۵۰۰ ریال آن هزینه سال ۱×۱۳ و باقیمانده به عنوان دارائی در ترازنامه همان سال منعکس و در سال ۲×۱۳ به هزینه تبدیل می‌شود.
اصول حسابداری	۱ـ اصل بهای تمام شده ـ ثبت کالاها، خدمات و سایر دارائیهای تحصیل شده به قیمت نقدی خرید. بهای تمام شده یک دارئی یا یک خدمت در تاریخ خرید، مناسبترین مبنای تعیین ارزش متعارف اموال یا خدمات مورد معامله است	۱ـ ثبت اثاثیه به مبلغی که خریداری شده است مثلاً ۱۰۰۰۰ ریال
	۲ـ اصل تحقق درآمد ـ شناسایی و ثبت درآمد به محض احراز اعم از اینکه نقداً وصول شده یا نشده باشد.	۲ـ ثبت درآمد حق‌الزحمه خدمات انجام شده‌ای که ۱۰۰۰۰ ریال آن دریافت شده و ۱۰۰۰۰ ریال دیگر آن به صورت مطالبات است به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال
	۳ـ اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد ـ	۳ـ فروش ۹۰۰۰۰ ریال کالا در یک

دوره مالی ← درآمد ← مبلغ فروش
هزینه ← م ب ک ف

مبانی	شرح مختصر	مثال
	شناسایی درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های انجام شده مربوط به یک‌دوره مالی و مقابله آنها با یکدیگر و به بیان دیگر وضع هزینه‌های یک دوره از درآمد همان دوره	دوره مالی دوجنبه دارد: جنبه درآمد که معادل مبلغ فروش است و جنبه هزینه که معادل بهای تمام شده کالای فروش رفته مثلاً ۶۰۰۰۰ ریال است.
	۴- اصل اهمیت - چشم‌پوشی از اصلاح پایان دوره در مورد اقلام ناچیزی که بر صورتهای مالی تأثیر چندانی ندارد.	۴- خرید یک دستگاه مدادتراش رومیزی به مبلغ ۵۰۰۰ ریال می‌تواند در سال خرید به جای حساب دارائی مستقیماً به حساب هزینه منظور شود.

درآمد
هزینه
سایر درآمدها
سایر هزینه‌ها
صورت سود و زیان

عناصر اصلی صورتهای مالی

۱. صورت سود و زیان
۲. ترازنامه

۱- درآمد - بهای کالای فروش رفته و خدمات انجام شده برای مشتریان
۱- فروش کالا بطور نقد یا نسیه

افزایش دارائیها
کاهش بدهیها

است که به تحصیل وجه نقد، افزایش سایر دارائیها و یا کاهش بدهیهای یک مؤسسه منجر می‌شود.

۲- هزینه - بهای تمام شده کالاها و خدماتی است که به منظور کسب درآمد به فروش رسیده، مصرف یا انجام شده است و به خروج یا مصرف دارائیها و یا افزایش بدهیهای یک مؤسسه منجر می‌گردد.
۲- پرداخت حقوق کارکنان یک مؤسسه

کاهش دارائیها
افزایش بدهیها

۳- سایر درآمدها - افزایش خالص دارائیهای یک مؤسسه است که از عملیات فرعی، معاملات اتفاقی و یا
۳- فروش یک قطعه زمین به مبلغی بیش از بهای تمام شده

افزایش دارائیها

مبانی	شرح مختصر	مثال
	رویدادهای تصادفی ناشی شود.	
	۴ـ سایر هزینه‌ها و زیانها ـ کاهش خالص دارائیهای یک مؤسسه است که از عملیات فرعی، معاملات اتفاقی و یا رویدادهای تصادفی ناشی شود.	۴ـ فروش یک قطعه زمین به مبلغی کمتر از بهای تمام شده
	ترازنامه:	
	۵ـ دارائیها ـ اموال، حقوق یا سایر منابع اقتصادی متعلق به یک شخص یا یک مؤسسه است که قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی باشد.	۵ـ زمین، ساختمان، اثاثه و حق اختراع
	۶ـ بدهیها ـ دیون یا تعهداتی است که شخص یا یک مؤسسه در مقابل سایرین (مثلاً بستانکاران) دارد و از طریق پرداخت وجه نقد ساخت و تحویل کالا، ارائه خدمت یا طرق دیگر ایفا می‌شود.	۶ـ اسنادپرداختنی، بدهی مالیاتی و حقوق پرداختنی
	۷ـ حق مالی صاحب سرمایه ـ حق صاحب (یا صاحبان) مؤسسه نسبت به دارائیهای یک مؤسسه است که در هر زمان از کسر بدهیهای یک مؤسسه از کل دارائیهای آن بدست می‌آید.	۷ـ سرمایه صاحب (یا صاحبان) مؤسسه در پایان دوره مالی

فصل دوم

موجودیهای صندوق بانک

اهداف یادگیری

پس از مطالعه کامل این فصل خواهید توانست:

۱ـ اهداف حسابرس از حسابرسی موجودیهای نقدی را تشریح کنید.

۲ـ عناصراصلی کنترل جهت موجودیهای نقدی را تعیین کنید.

۳ـ چگونگی آزمون مبادلات نقدی را شرح دهید.

۴ـ روشهایی جهت حسابرسی وجوه نقد در طول مدت حسابرسی (شامل موجودیهای صندوق و سپرده‌های بانکی) را ارائه دهید.

۵ـ تهیه برنامه‌های متعدد حسابرسی که بتوانند در حسابرسی موجودیهای نقدی مورد استفاده قرار دهید.

۶ـ روشهای حسابرسی بکار گرفته شده جهت بررسی آزمونهای محتوی در ارتباط با وجوه نقد را تدوین نمایید.

هدف اصلی از رسیدگیهای حسابرس به موجودیهای نقدی این است که مطمئن شود تا اولاً مانده‌های موجودیهای نقدی صندوق و بانک مندرج در صورتهای مالی وجود داشته و در اختیار و تحت کنترل شرکت می‌باشد. ثانیاً بر اساس اصول پذیرفته نشده حسابداری در حسابها به ثبت رسیده است. اصولاً وجوه نقد جزو آن دسته از دارائیهایی است که بعلت دسترسی آسان، بیشترین توجه سوءِ استفاده کنندگان را به خود جلب می‌کند. بعلت حجم زیاد مبادلات نقدی در هر مؤسسه معمولاً رسیدگی به این حساب مورد توجه و دقت زیاد حسابرس واقع می‌شود.

کنترل داخلی موجودیهای نقدی

کنترل داخلی موجودیهای نقدی شامل دریافت‌ها و پرداختهای نقدی، واریز آن به حساب بانکی، صدور و امضاء چکهای بانکی، سپرده‌های بانکی سرمایه‌گذاری وجوه مازاد بر احتیاج و حسابهای خصوصاً در مؤسسات بزرگ یک نفر نباشد.

۱ـ ترتیبی داده شود که کلیه وصولیها رسید به پرداخت کننده وجه داده شود و رسیدهای دریافتی دارای شماره سریال و امضاءِ متصدی مربوط به تنخواه گردان باشد.

(۲ـ بمنظور کنترل نیز نسبت به چکهای وصولی فوراً چکها را پشت‌نویسی نموده و شماره حساب بانکی موسسه در آن قید کرده و این امر موجب می‌گردد تا هرگونه تلاش جهت دستکاری چک و یا اختلاس آن جلوگیری بعمل آید.)

۳ـ ضرورت دارد متصدی دریافت وجوه نقد (اعم از وصولی نقدی و چک) در آخر هر روز فهرست از وصولیها را تهیه و برای صدور سند در اختیار حسابداری یا واحد دفترداری ارسال دارد.

۴ـ روشی انتخاب گردد تا دریافتهای نقدی بلافاصله در دفاتر حسابداری به ثبت برسد.

۵ـ تا آنجا که امکان داشته باشد کلیه دریافتهای نقدی تمرکز داده شود.

دریافتهای نقدی

(کنترل داخلی در مورد دریافتهای نقدی شامل موارد ذیل است:

۶ـ توجه به اینکه متصدی دریافت وجوه با متصدی پرداخت وجوه مربوط باشد.

۷ـ ترتیبی داده شود که کلیه وصولیهای بطور روزانه به حساب بانکی واریز گردد. به این معنی با واریز روزانه وجوه دریافتی به حساب بانکی، وجوه کمتری در دسترس خواهد بود و از جانشین کردن بعدی جهت پوشاندن کسری صندوق جلوگیری خواهد شد.

۸ـ ترتیبی داده شود تا از هرگونه تأخیر در تودیع چکهای دریافتی به حساب بانکی جلوگیری بعمل آید و چکهای بتاریخ روز برای وصول بحساب بانکی منظور گردد تا در وصول مبلغ چک که یک نوع دارایی موسسه است تأخیری صورت نگیرد.

۹ـ دقت گردد تا متصدی دریافت وجوه با متصدی ثبت دفاتر مشتریان (بدهکاران) یکنفر نباشد.

۱۰ـ به صورت دوره‌ای کنترل جمع وجوه دریافت شده با دفاتر صندوق و بانک مورد مطابقت قرار گیرد.

۱۱ـ حسابهایی که در قبال دریافت وجه بستانکار شده‌اند در طول سال مورد رسیدگی و مقابله قرار گیرند.

اگر وجوه دریافتی بصورت چک بانکی بوده،نام و مشخصات پرداخت کننده (مشتری)، شماره حساب بانکی و مبالغ پرداختی مورد کنترل و توجه قرار گیرد.)

حسابداری دریافت‌های متفرقه

دریافتهای متفرقه و جزئی از قبیل اجاره بهاء، سود سهام، سود و بهره بانکی و فروش ضایعات و

نظایر آن باید به نحوی کنترل شوند که قصور در دریافت به موقع آنها، و یا عدم ثبت در دفاتر صندوق باید مورد توجه و بررسی قرار گیرد. این کنترل می‌تواند از طریق بکارگیری روشهای ایجاد حسابهای کنترلی صورت پذیرد.

تقسیم وظایف

بمنظور دست‌یابی به یک کنترل مؤثر پیرامون دریافت‌های نقدی، یک مؤسسه می‌تواند وظایف رسیدگی به امور دریافتهای نقدی را بین مسئولان مختلف از جمله مسئول دفتر حسابهای دریافتی، مسئول فروش، مسئول دفتر کل تقسیم نماید. از آنجائیکه کاربرد مشخص بطور جداگانه می‌تواند به عنوان نوعی کنترل بر امور دیگران نیز محسوب شود. این تقسیم مسئولیتها بین افراد مختلف می‌تواند میزان اشتباهات احتمالی در وجوه نقد را به حداقل کاهش دهد.

علاوه بر اهمیّت فوق‌العاده تفکیک مسئولیتها، تحویل وجوه نقد باید از طریق افراد معدود مسئولان دریافت صورت پذیرد. افرادیکه مسئول تحویل دریافتهای نقدی هستند، نه تنها هیچگونه دسترسی در مورد ثبت حسابهای دریافتی یا حسابهای فروش و درآمدها ندارند، بلکه اجازه تهیه صورت مغایریت بانکی یا انتقال مبادلات به دفتر کل را نخواهند داشت.

جدول زیر خلاصه‌ای از فعالیتهای مربوط به دریافتهای نقدی در مؤسسات نسبتاً بزرگ را نشان می‌دهد:

تحویلدار

۱) دریافت وجه نقد و سند پرداخت از مشتری

۲) تهیه رسید دریافت در سه نسخه (تحویل یک نسخه به مشتری و یک نسخه حسابداری و یک‌دسته برای بایگانی خود)

۳) ثبت دریافتهای نقدی در دفتر صندوق (یا دفتر دریافتهای نقدی)

۴) تهیه صورت ریز دریافتیهای روزانه و جمع زدن و آن جهت کنترل صحت محاسبات

۵) رسیدگی به مغایرات بطور روزانه (مغایرات بین وجوه دریافتی و ثبت‌های انجام شده در دفتر صندوق)

۶) ارسال وجه نقد به بانک در پایان هر روز یا اول وقت روز بعد

۷) بایگانی فهرست دریافتها و رسیدهای بانکی مبنی بر واریز به حساب بانک مؤسس

پرداختهای نقدی

کنترلهای داخلی در مورد پرداختهای نقدی را می‌توان بشرح ذیل خلاصه نمود:

۱- برای پرداخت‌های نقدی سیستم تنخواه گردان با موضوع و مبلغ معین برقرار گردد.

۲- پرداخت از کل تنخواه گردان (تنخواه گردانها) صرفاً در رابطه با موضوعات تعریف شده انجام پذیرد و از تنخواه گردان بعنوان صندوقی جهت پرداخت‌های اضطراری و پرسنلی (وام، مساعده و ...) استفاده گردد.

۳- مسئول هر تنخواه گردان موظف باشد به صورت دوره‌ای (حداکثر ماهیانه) تنخواه گردان خود را واریز نماید.

۴- حد تنخواه هر یک از تنخواه گردانها توسط مقام مسئولی مورد بازرسی قرار گیرد.

۵- پرداختها باید قبلاً به تصویب مقامات مسئول رسیده باشد. و در مورد خریدهای جزئی که معمولاً از طریق تنخواه گردان صورت می‌گیرد باید توجه داشت که در دست خرید، سفارش خرید، گزارش دریافت کالا و یا انجام خدمات و نسخه اصل فاکتور فروشنده ضمیمه مدارک پرداخت باشد.

۶- صورتحساب مربوط به آب، برق، تلفن و گاز باید ضمیمه دستور پرداخت گردد و دستور پرداخت‌های نقدی حتماً باید توسط مسئول مربوط گواهی و امضاء گردد.

۷- باستثناءِ هزینه‌های جزئی که از طریق تنخواه گردان صورت می‌گیرد، باید کلیه پرداختها بوسیله چک صورت گیرد.

۸- اسناد و مدارک جهت صدور چک پس از تأیید مسئول مربوطه شامل سفارش خرید، درخواست خرید، صورتحساب فروشنده یا فیش فاکتور، رسید انبار (در صورتیکه کالا قبلاً وارد انبار شده باشد) به بخش صدور چک ارسال می‌گردد.

۹- پرداخت بر اساس مدارک غیر اصلی (فتوکپی، رونوشت و ...) مجاز نباشد.

۱۰- چکها نباید در وجه حامل صادر گردد و ضرورت دارد بمنظور کنترل بیشتر و اطمینان از اینکه چک صادره توسط فروشنده کالا یا خدمات وصول می‌گردد، حتماً چک بنام ذینفع صادر گردد و آورنده چک قبل از امضاء خط خورده باشد. استفاده از ماشین چک زنی و تمهیدات دیگر موجب می‌گردد که از هرگونه دستبرد و تغییر در چک محفوظ بماند.

۱۱- بمنظور اجتناب از هر گونه سوء استفاده در نحوه صدور چک، خصوصاً در شرکتها و مؤسسات بزرگ ضروری است چکها با ید امضاء و همراه با مهر شرکت انجام شود.

۱۲- پس از اینکه چک امضاء و آماده تحویل گردید، باید توسط شخص امضاء کننده چک یا یکی از کارمندان مسئول به دریافت کننده تحویل گردد. چک مربوط هرگز نباید به کارمندانی که در فعالیتهای مربوط به مراحل تکمیلی و صدور چک دخالت دارند ارسال گردد. انجام اینکار از نظر جلوگیری از سوء استفاده ضروری است.

آزمونهای کنترل وجوه نقد

از آنجاییکه بخش عمده‌ای از مبادلات یک شرکت در ارتباط با دریافت و یا پرداختهای نقدی

است، بنابراین، بررسی مبادلات نقدی حسابرس را قادر می‌سازد که دید وسیعی نسبت به عملکرد سیستم حسابداری صاحبکار پیدا نماید.

حسابرس می‌تواند با کنترل صورتحسابهای بانکی حسابهای دریافتها و پرداختهای نقدی را مورد رسیدگی قرار دهد. بطور کلی اگر تمام دریافتها بدون کم و کاست در زمانهای معینی به بانک سپرده شود و همچنین تمام پرداختها از طریق چک صورت گیرد (غیر از پرداختهای جزئی که با استفاده از تنخواه گردان توسط صندوقدار انجام می‌گردد)، کل مبادلات نقدی شرکتها دوبار ثبت خواهند شد بطوریکه یکبار در دفاتر شرکت و یکبار در دفاتر بانک یا بعبارتی ثبت در صورتحسابهای بانکی). موجودی‌های نقدی (صندوق و تنخواه گردانها) و می‌بایست بدون اطلاع قبلی و به صورت هم زمان مورد شمارش قرار گیرد.

سپرده‌های نقدی

سپرده‌های نقدی نزد بانکها شامل سپرده‌های دیداری (از قبیل حسابجاری نزد بانکها و قرض‌الحسنه) و سپرده‌های مدت‌دار (از قبیل سپرده‌های کوتاه مدت و بلند مدت) می‌باشد. سپرده‌های مدت‌دار نمایانگر سرمایه‌گذاریهای وجه نقد بلااستفاده بوده و معمولاً به طور جداگانه در ترازنامه، بعنوان دارائیهای جاری و یا غیرجاری (شبه به نوع و مدت سرمایه‌گذاری) نشان داده می‌شود. روشهای حسابرسی جهت آزمون سپرده‌های مدت‌دار، عموماً شامل تأییدیه مانده از طریق مکاتبات مستقیم با بانک می‌باشد. سپرده‌های دیداری که بیشتر بصورت حسابجاری نزد بانکها می‌باشد حاوی بخش عمده‌ای از موجودیهای یک شرکت می‌باشد. روشهای حسابرسی مورد استفاده برای تأیید موجودیهای دیداری (حسابجاری نزد بانکها) بیشتر از طریق بررسی صورت مغایرات بانکی و همچنین تأییدیه مانده حسابها توسط بانکها صورت می‌گیرد.

مباحث مربوط به سپرده‌های دیداری بشرح ذیل طبقه‌بندی می‌گردد:

۱- تأیید مانده حسابهای بانکی
۲- آزمون صورت مغایرات بانکی
۳- قطع تداوم صورتحسابهای بانکی

تأییدیه مانده حسابهای بانکی

حسابرسان بمنظور کامل نمودن رسیدگی‌های خود به حسابهای بانکی نیاز به دریافت تأییدیه از بانک یا بانکهای طرف حساب صاحبکار دارند. بهمین منظور نمونه فرم‌های استاندارد و یکنواخت توسط موسسات حسابرسی تهیه و از طریق صاحبکار و با امضاء دارنده حسابهای بانکی به بانکهای مربوطه ارسال و درخواست می‌گردد تا بانک آن را مستقیماً به آدرس

مؤسسه حسابرسی ارسال دارد) بعبارت دیگر صاحبکار باید نسخه‌ای از درخواست تأییدیه بانکی را به هر یک از بانکهاییکه در آن سپرده حسابجاری، قرض‌الحسنه یا سپرده‌های مدت‌دار دارد و همچنین وام یا تسهیلات و یا تعهداتی نسبت به اعتبارهای اسنادی گسترش یافته و یا مبادلات دیگری در طول سال مورد رسیدگی حسابرسی دارد ارسال نماید معمولاً این نوع تأییدیه‌ها بلافاصله پس از پایان سال مالی به بانکها ارسال شوند. این نوع تائیدیه‌ها در دو نسخه تهیه و امضاء می‌گردد، سپس جهت ارسال به حسابرس بازگردانیده می‌شوند تا راساً توسط حسابرس برای بانک ارسال گردد. و چنانچه توسط شرکت ارسال شده است قبض پست سفارشی مربوط به حسابرس ارائه می‌گردد. در فرم‌های تأییدیه علاوه بر درخواست مانده حسابهای بانکی، شرکت خواهان اطلاعات اضافی خصوصاً در ارتباط با تسهیلات بانکی، تعهدات صاحبکار در ارتباط با وضعیت گشایش اعتبار و جزئیات تضمین و تعهد پرداخت بدهی اشخاص ثالث و هم‌چنین اطلاعات بیشتر در مورد سپرده‌های مدت‌دار نیز می‌شوند.

حسابرس باید فهرستی از تمام تائیدیه‌های ارسال شده را تهیه نماید. اگر پس از گذشت چند هفته (قبل‌از تهیه گزارش حسابرسی) پاسخ قسمتی یا تمامی آنها دریافت نشود، دومین درخواست تأییدیه می‌تواند، به بانک ارسال گردد.

اطلاعات دریافتی در پاسخ تأییدیه بانکی باید در کاربرگهای حسابرسی مطابقت داده شده و مغایرات آن یادداشت گردد. و اگر اطلاعات گزارش شده توسط بانک با اطلاعات موجود در شرکت و افشاء شده در صورتهای مالی مطابقت ننماید. ضرورت دارد در این مورد اطلاعات اضافی از بانک دریافت تا تأییدیه صحیح و درست از بانک بدست آورد.

علاوه براین حسابرس موظف است ضمن مطالعه پاسخ تأییدیه دریافتی هرگونه بدهی احتمالی (از جمله صدور ضمانت‌نامه یا تضمین بدهی اشخاص ثالث) عنوان شده را در کار برگ مربوط ثبت نماید و با یادداشت مربوط در ضمیمه صورتهای مالی مطابقت دهد. در هر صورت عدم پاسخگویی درخواست تأییدیه بانکی یا دریافت پاسخ مغایر با اطلاعات موجود در صورتهای مالی بعنوان محدودیت در رسیدگی تلقی خواهد گردید.

یک نمونه از فرم درخواست تأییدیه بانکی در صفحه بعد آمده است.

حسابهای بانکی

(۱) نام کامل کلیه حسابهای ریالی و ارزی با قید نوع حساب، شماره حساب و مانده (از جمله حسابهایی که مانده آنها صفر است) به تفکیک:

الف) مواردی که حساب فقط به نام مشتری است.

ب) مواردی که حساب، مشترکاً به نام مشتری و اشخاص ثالث است.

توضیح الف) چنانچه حساب، تابع محدودیتهایی باشد مراتب را قید نمایید.
ب) چنانچه حساب مشترکاً به نام مشتری و اشخاص ثالث باشد و مجوز صادره توسط مشتری شامل اینگونه حسابها نگردد، خواهشمند است جهت کسب مجوز لازم از اشخاص ثالث، به مشتری مراجعه و در صورت عدم کسب مجوز، مراتب را قید نمایید.

بسمه‌تعالیٰ

بانک .....

شعبه ..... تاریخ

شماره

موضوع : درخواست تائیدیه در رابطهٔ حسابرسی سال مالی منتهی به .....

احتراماً

بنا به درخواست حسابرسان این شرکت، موسسه حسابرسی.....

خواهشمند است دستور فرمایند اطلاعات مندرج در بند مالی ۱ تا ۱۰ پیوست را در رابطه با عملیات این شرکت تا پایان اداری روز ..... و در مورد بندهای ۲ ـ ۴ ـ ۹ و ۱۰ از تاریخ ..... لغایت تاریخ .....مستقیماً به آدرس تهران .....

..... ارسال دارند.

چنانچه بعضی از موارد در رابطهٔ با این شرکت مصداق نداشته باشد نیز موارد صراحتاً در پاسخ قید گردد.

با تشکر

مهر و امضاء مجاز شرکت

(۲) نام، شماره حساب و تاریخ بسته شدن کلیه حسابهایی که در طی دوره بسته شده است.

(۳) مبالغی را که در تاریخ فوق، از بابت اقلام زیر تعلق گرفته ولی به حساب مشتری بدهکار یا بستانکار نشده است، بطور جداگانه قید نمایید:

الف) هزینه‌هایی از قبیل حق‌الزحمه و کارمزد خدمات بانکی.

ب) درآمدهایی از قبیل سود تعلق گرفته به حسابهای سپرده سرمایه‌گذاری و جوائز نقدی

و جنسی و سایر امتیازات تعلق گرفته به حسابهای سپرده قرض‌الحسنه.

(۴) شرح مختصری در رابطه با اختیاراتی که جهت پایاپای نمودن مانده حسابهای مشتری در مقابل مانده حساب اشخاص ثالث یا در مقابل سایر حسابهای وی نزد سایر شعب آن بانک بطور کتبی به بانک تفویض گردیده است. (در صورت انجام تغییراتی طی دوره شرح تغییرات و تاریخ عملی شدن تغییرات).

(۵) جزئیات تسهیلات اعطایی (نوع عقد، مبلغ تسهیلات، مانده بدهی مشتری بابت آن، موعد بازپرداخت و سایر اطلاعات مربوط).

دارائیهایی که بصورت وثیقه در اختیار بانک است

(۶) مشخصات این قبیل دارائیها را صرفنظر از رسمی یا غیر رسمی بودن ترهین آنها، به شرح زیر توضیح دهید:

الف : اگر دارایی 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.

ب : اگر دارایی بطور غیر رسمی در وثیقه بانک است، ماهیت منافع مورد ادعای بانک نسبت به وثیقه را مشخص نمایید.

ج : صرفنظر از رسمی یا غیررسمی بودن ترهین دارایی، جزئیات تعهداتی راکه در رابطه با دارئیها به بانک داده شده است، قید نمایید.

دارائیهایی که نزد بانک قرار دارد، لکن وثیقه محسوب نمی‌گردد

(۷) مشخصات کامل سایر دارائیهای مشتری نزد بانک ازجمله برگها و اسناد سهام، اسناد مالکیت، اوراق بهادار، بروات وصولی و سایر اقلام مندرج در دفتر ثبت «دارئیهای مشتریان نزد بانک» را توضیح دهید. (اگر اوراق بهادار «با نام» باشد، لطفاً توضیح دهید به نام چه شخصی است).

بدهیهای احتمالی

(۸) کلیه بدهیهای احتمالی از قبیل:

الف : صورت ریز بروات و سفته‌های مشتری که در مورد آنها، با حفظ «حق رجوع به مشتری»، خرید دین صورت گرفته است.

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.

ج : تاریخ، نام ذینفع، مبلغ و شرح مختصری از ضمانت‌نامه‌ها و تعهدنامه‌های جبران خسارت که توسط بانک به تقاضای مشتری صادر شده است.
لطفاً «مواردی را که بانک دارای حق رجوع به مشتری و / یا شرکت مادر آن یا هر یک از شرکتهای همگروه مشتری است قید فرمایید.
د : جمع ریالی قراردادهای سلف تکمیل نشده برای خرید و فروش ارز.
هـ : صورت زیر تعهدات ارزی و ریالی در رابطه با اعتبارات اسنادی.
و : سایر بدهیهای احتمالی (لطفاً با ذکر جزئیات قید فرمایید).

سایر اطلاعات

(۹) صورت سایر بانکها، شعب آن بانک یا موسسات وابسته که طبق اطلاع آن بانک، مشتری نامبرده طی دوره با آنان ارتباط مالی برقرار نموده است.
(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.

آزمون صورت مغایرات

همانطوریکه در صفحات قبل گفته شده صورت مغایرات بانکی توسط صاحبکار (دارنده حسابهای بانکی) و معمولاً بصورت دوره‌ای (حداکثر ماهانه) تهیه می‌شود. و حسابرس نسبت به صورت مغایرات بانکی صاحبکار رسیدگی انجام می‌دهد و آزمون حسابرسی می‌تواند بشرح ذیل انتخاب گردد:

۱ـ مانده حساب بانکی طبق دفاتر شرکت و مانده طبق صورت حساب بانک با ارقام مانده مندرج در دفاتر و صورت حساب بانکی مطابقت داده می‌شود و از صحت درج آن اطمینان حاصل می‌گردد.

۲ـ عملیات ریاضی و محاسبات مندرج در صورت مغایرت بانکی با انجام محاسبه مجدد مورد نمایند قرار می‌گیرد.

۳ـ فهرست چکهای صادره که تحویل ذینفع نگردیده تهیه و کنترل شود.

۴ـ چکهای غیر معمول از قبیل چکهای صادره با ارقام بالا، چکهای صادره عهده مدیران وکارمندان ارشد و شرکتهای وابسته را یادداشت و بررسی نماید. و اطلاعات اضافی و تأییدیه از گیرندگان این نوع چکها دریافت نماید. و حسابرس باید اطمینان حاصل نماید که اینگونه چکها در رابطه با معاملات واقعی صورت پذیرفته باشد.

۵ـ از طریق پی‌گیری در دفاتر سال بعد اطمینان حاصل می‌نماییم.

۶ـ اطلاعات مربوط به سپرده‌های بانکی که در دفاتر شرکت منعکس است را با اطلاعات

دریافتی از طریق پاسخ تأییدیه ارسالی مورد مطابقت قرار داد. و هرگونه مغایرت پی‌گیری و یادداشت می‌گردد.

۷- از اینکه در برداشت وجوه هیچگونه محدودیتی وجود نداشته وجود ندارد.

۸- بررسی سایر اطلاعات مربوط به تأیید موارد مغایرات به غیر از سپرده‌های بین راهی (وجوه در راه) و چکهای وصول نشده.

قطع تداوم صورتحسابهای بانکی

(عدم ارسال صورتحسابهای بانکی توسط بانک به موسسه صاحبکار ممکن است دلایل متعدد داشته باشد. که مهمترین آن راکد شدن عملیات بانکی مربوط به حسابجاری معین، پایین بودن گردش عملیات بانکی در طی دوره مالی و یا تغییرات آدرس شرکت را نام برد) بمنظور اطلاع از وضعیت کلیه حسابهای بانکی، ضروری است تا فرم تأییدیه برای اینگونه حسابها هم به بانک مربوطه ارسال شود و زمانیکه حسابرس موفق به تهیه صورتحساب حسابهای راکد بانکی به صورت مستقیم از بانک نشود و یا پاسخ تأییدیه را از بانک دریافت ننماید، ضرورت دارد جهت اطمینان از اعتبار این حسابها، از سایر روشهای رسیدگی استفاده نماید. که این روشها می‌تواند شامل:

۱) آغاز دوره را با تأییدیه دوره مالی قبل مورد مقایسه می‌گردید و یا از صورتحساب بانک ماهیانه ارسالی از طرف بانک تأیید نماید.

۲) تاریخ پرداخت کلیه چکهای صادره مربوط به این حساب را بررسی نموده و مشخص نماید که آیا کلیه چکها در طول این دوره پرداخت شده‌اند یا خیر؟ و همچنین از تطابق تاریخ چکها با تاریخ پرداخت موجود در دفاتر ثبت پرداخت چکها، اطمینان حاصل نماید.

۳) جمع کل ارقام چکهای صادره را محاسبه نموده و حاصل را با کل پرداختهای منعکس شده، در صورتحساب بانکی مورد مقایسه قرار دهد و مغایرات آن را مشخص کند. پنهان نمودن اختلاس از طریق دستکاری فهرست چکهای دریافت نشده، با اطلاع کل مبلغ امکان‌پذیر است و این می‌تواند از طریق اختلاف در جمع این چکها و حذف چکها صورت گیرد. بهمین دلیل تاکید این گونه روشهای حسابرسی باید بیشتر روی مسئله انطباق چکهای دریافتی همراه صورتحساب راکد، با فهرست چکهای دریافت نشده باشد.

(آنچه که لازم است حسابرس در مورد حسابهای راکد بانکی یا آندسته از حسابهای بانکی که صورتحساب توسط بانک مربوطه ارسال شده مورد توجه قرار دهد را می‌توان وجود بدهیهای احتمالی افشاء نشده و وجود ارقام رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نام برد) زیرا ممکن است پرداختهای غیر معمول به مدیران و کارمندان ارشد موسسه یا دیگر اشخاص از طریق صدور چک از چنین حسابهای بانکی باشد.

یادداشت‌های حسابرسی

حسابرس باید شرح کارهای انجام شده در دوره مورد رسیدگی از حسابهای مربوط به موجودیهای صندوق و بانک بعد آورده را در کاربرگهای مربوطه یادداشت نماید. (یادداشت مذکور باید اهداف حسابرسی، کارهای انجام شده، موارد کشف شده و همچنین نظرات حسابرس در مورد صحت گزارشات مربوط به مانده‌های حسابهای بانکی را بیان نماید.) کاربرگهای حسابرسی مربوط به موجودیهای نقدی بعلت اهمیّت این حسابها معمولاً مفصل و زمان زیادی صرف تهیه آن می‌گردد. بدیهی است مدت زمان صرف شده توسط کارمندان موسسه حسابرسی برای رسیدگی به این حساب بستگی به حجم معاملات صاحبکار و مقدار حسابهای بانکی دارد. و در برنامه حسابرسی حسابهای نقدی باید به این امر توجه کامل بعمل آید.

آزمون محتوا

بعلت آنکه وجوه نقد بیشتر از هر دارایی دیگر، مورد دستبرد و یا سوء استفاده قرار می‌گیرد و براحتی پنهان می‌شود، لذا می‌توان گفت کشف آن براحتی صورت نمی‌گیرد. این خود موجب می‌شود که بررسی وجه نقد جزو یکی از مهمترین قسمتهای کار یک حسابرس قلمداد شود خلاصه‌ای از آزمونهای محتوا، اهداف حسابرسی و روشهای حسابرسی مربوطه به حسابهای بانکی بشرح ذیل است:

اهداف آزمون محتوا	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیکهای حسابرسی
اثبات وجود	۱ـ تائیدیه بانکی ۲ـ صورت حسابهای بانکی ۳ـ دسته چک ۴ـ موجودی نقدی ۵ـ تائیدیه مسئولین تنخواه گردان ۶ـ تائیدیه مدیران	۱ـ درخواست ارسال تائیدیه مستقیم ۲ـ مطالعه دقیق پاسخ تائیدیه‌ها و انطباق اطلاع دریافتی دفاتر و مدارک شرکت ۳ـ بررسی صورت حسابهای بانکی و اطمینان از تعلق حساب بانکی به شرکت ۴ـ بررسی و رؤیت دسته چک‌های بانکی ۵ـ شمارش موجودی نقدی و تهیه صورت جلسه شمارش ۶ـ اخذ تائیدیه از دارندگان تنخواه و صندوق دستی ۷ـ اخذیه تائیدیه مدیران
اثبات کامل بودن	۱ـ وجود کنترل داخلی مطلوب ۲ـ صورت حسابهای بانکی	

اهداف آزمون محتوا	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیکهای حسابرسی
	۳ـ صورت مغایرت بانکی ۴ـ تأییدیه بانکی ۵ـ مدارک حسابداری ۶ـ صورت اسناد و مدارک موجود در صندوق در پایان سال ۷ـ تطابق شماره اولین چک سفید و شماره آخرین دستور پرداخت و رسید چک در شرکت ۸ـ حضور در محل صندوق در پایان وقت اداری و نظارت بر صورت‌برداری از اسناد و وجوه با موجود در صندوق ۹ـ دفتر آماری معاملات بانکی	۱ـ اطمینان از کفایت کنترل داخلی با توجه به رسیدگی‌های انجام شده در حسابرسی ضمنی (بررسی نتایج بدست آمده از کنترلهای داخلی) ۲ـ کنترل و مطابقت اطلاعات مندرج در پاسخ تائیدیه دریافتی با اطلاعات مندرج در صورتهای مالی ۳ـ کنترل صحت صورت مغایرات بانکی ۴ـ انجام آزمایش میان‌بُر ۵ مقایسه دوره‌ای و اطلاعات دفتر آماری با دفاتر معین شرکت
اثبات مالکیت	۱ـ تأییدیه بانکی ۲ـ صورت حسابهای بانکی ۳ـ تأییدیه مدیران ۴ـ تأییدیه دارندگان تنخواه و صندوقدار	۱ـ همان تکنیک‌های مطرح شده در هدف اول (اثبات وجود)
اثبات ارزش	۱ـ تأییدیه بانکی ۲ـ صورت حساب بانکی ۳ـ تائیدیه دارندگان تنخواه و صندوقدار ۴ـ صورت مغایرات بانکی	۱ـ همان تکنیک‌های مطرح شده در هدف اول (اثبات وجود) ۲ـ پیگیری رویدادهای بعد از ترازنامه و همچنین اقلام باز صورت مغایرت بانکی
نحوه ارائه در صورتهای مالی	اصول پذیرفته شده حسابداری	تکمیل یک لیست حداقل اطلاعات افشاء شده

برنامه حسابرسی

شماره برنامه	
سال حسابرسی	
دوره تناوب مورد رسیدگی	
شماره صفحه	۱ از ۲

عنوان برنامه حسابرسی: موجودی بانک و وجوه نقد

هدف از رسیدگی:

تعیین اینکه آیا:

الف: مانده حسابهای بانک و وجوه نقد طبق دفاتر، بیانگر کلیه وجوه نقد موجود و بین راهی و موجودی بانکی است.

ب: مبالغ مندرج در ترازنامه بنحو صحیح طبقه‌بندی و افشاء شده است.

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۱	نسبت به ارسال فرمهای استاندارد تأییدیه بانکی به هر یک از بانکهایی که طی دوره، طرف معامله شرکت بوده است، اقدام نمایید.		
۲	صورت مغایرت کلیه حسابهای بانکی موجود در تاریخ ترازنامه را اخذ کرده و: الف ـ آن را از نظر محاسبات مورد رسیدگی قرار دهید. ب ـ مانده حساب بانک را با حساب معین بانکی مقایسه نمائید. ج ـ در مورد چکهای صادره و ارائه نشده به بانک: ـ ماهیت پرداختها را توضیح دهید. ـ مدارک مثبته و مجوز معاملات مربوط را بررسی و تعیین کنید آیا معاملات مزبور از نوع معاملات عادی و روزمره است یا خیر. ـ اقلام مذکور را با ثبتهای حساب بانک مقایسه کنید. د ـ تعیین نمایید که آیا سایر اقلام صورت مغایرت به نحو صحیح به حساب آمده است یا خیر؟ هـ ـ مانده صورتحساب بانک مندرج در صورت مغایرت را با صورتحساب بانک و تائیدیه بانک مقایسه نمایید.		
۳	اطلاعات مربوط به بدهیهای احتمالی را که در تأییدیه‌های بانکی قید شده است، بررسی و مورد پیگیری قرار دهید.		
۴	تعیین نمایید که آیا چکهایی وجود داشته است در تاریخ ترازنامه صادر و در حساب بانک ثبت شده ولی در آن تاریخ به ذینفع تسلیم نشده باشد.		
۵	ستون دریافت حساب بانک را برای دوره بعد از تاریخ ترازنامه		

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۶	بررسی و در خصوص اقلام غیرعادی تحقیق بعمل آورید. وجوه نقد موجود را شمارش کرده و با دفاتر صندوق تنخواه گردان و غیره مطابقت نمایید. در این مورد رعایت موارد زیر ضروری است: -کلیه وجوه نقد را بطور همزمان شمارش کنید. -کلیه شمارشهاباید در حضور مسئول مربوط انجام شود و صورتجلسه تنظیمی در این خصوص توسط مسئول مربوط امضاء شود. - در مورد تائیدیه‌های بدهکاری موقت اشخاص و پرداخت‌هایی که در مقابل دریافت چک انجام شده و مدت نامعقولی به صورت اقلام باز باقی مانده است، بررسی بعمل آورید.		

سئوالات فصل دوّم

۱-۱- مواردی اساسی روشهای کنترل داخلی مطلوب مربوط به دریافتها و پرداختهای نقدی را شرح دهید.

۲-۱- قبل از پرداخت یک صورتحساب چه کنترلهایی توسط شرکت باید صورت گیرد؟

۳-۱- در مورد پرداختها توسط چک چه اقداماتی باید صورت گیرد.

۴-۱- چرا ارسال درخواست تأییدیه کلیه حسابهای نقدی لازم و ضروری است؟

۵-۱- کنترل و بررسی منابع نقدی چگونه امکان‌پذیراست؟

۶-۱- صورتحساب بانکی شامل چه نکاتی است؟

۷-۱- چرا صورتحساب بانکی راکد را باید از بانک مطالبه نمود؟ و بنظر شما از رسیدگی به این نوع صورتحسابها چه اهدافی دارد؟

۸-۱- چرا چکهای صادر شده که تحویل ذینفع شده در پایان سال می‌بایست باطل شده تلقی گردد؟

۹-۱- هدف حسابرس از بررسی چکهای دارای مبالغ بالا و یا چکهای غیر معمول که تاریخ بعد از پایان سال مالی می‌باشد چیست؟

۱۰-۱- هدف حسابرس از آزمون دریافتهای نقدی چیست؟

۱۱-۱- روشهایی راکه بهنگام آزمون دریافتهای نقدی بکار گرفته می‌شوند را بطور خلاصه طبقه‌بندی نمایید.

۱۲-۱- طرح ساده‌ای راکه در رابطه با سوء استفاده از وجه نقد دریافتی مربوط به دریافتهای نقدی

باشد تهیه نموده به نحوی که نشان دهنده مبادلات و موارد ثبت شده در دفتر نقدی باشد.

برای هر یک از موارد ذیل، مناسبت‌ترین پاسخ را انتخاب نمایید.

نکات ضعف کنترل داخلی پیرامون موسسه‌ای که دریافتهای نقدی توسط صندوق‌دار انجام می‌شود علاوه بر دریافتهای نقدی از مشتریان

الف) دفاتر ثبت اولیه دریافتهای نقدی را آماده نماید.

ب) حسابهای دریافتی را ثبت می‌کند.

ج) اوراق سپرده بانکی را آماده می‌نماید.

د) صورت مغایرت بانکی تهیه می‌نماید.

کانال

@jozvehhesabdari

فصل سوّم

سرمایه گذاریها در سهام، اوراق قرضه و اسناد خزانه

اهداف یادگیری

پس از مطالعه این فصل قادر خواهید بود:

۱ـ اهداف حسابرس از حسابرسی سرمایه‌گذاری در سهام، اوراق قرضه و اسناد خزانه را تشریح کنید.

۲ـ عناصراصلی ساختار کنترلهای داخلی جهت سرمایه‌گذاری را تعیین کنید.

۳ـ روشهای حسابرسی مورد استفاده برای آزمون این نوع دارائیها را بنویسید.

سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار

اوراق بهادار شامل سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت و سرمایه‌گذاریهای بلند مدت می‌باشد. سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت مشتمل برسهام شرکتها (اعم از سهام عادی و سهام ممتازه)، اوراق قرضه شرکتها، اوراق مشارکت سرمایه‌گذاری اسناد خزانه است. اوراق قرضه، اوراق مشارکت سرمایه‌گذاری و اسناد خزانه که سررسید آنها کمتر از ۱۲ ماه از تاریخ ترازنامه باشد بعنوان سرمایه‌گذاریهای کوتاه مدت تلقی می‌گردد. در صورتیکه این نوع اوراق بهادار که سررسید آنها پیش از ۱۲ ماه از تاریخ ترازنامه باشد بعنوان سرمایه‌گذاریهای بلند مدت تلقی شده و در ترازنامه نیز بطور جداگانه نشان داده می‌شود. سرمایه‌گذاری در سهام شرکتها اگر به قصد خرید و فروش خریداری شده باشد جزو سرمایه‌گذاری کوتاه مدت تلقی می‌گردد.

از طرفی بر اساس بیانیه شماره ۱۲ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری عالی (امریکا)، اوراق سهام قابل خرید و فروش متعلق به یک موسسه بر مبنای جاری و غیرجاری طبقه‌بندی می‌گردد و مدیریت شرکت برحسب نوع استراتژی که دارد آنرا طبقه‌بندی می‌نماید. بدین نحو که قسمتی از سرمایه‌گذاریها در سهام شرکتها را صرفاً جهت استفاده از افزایش قیمتِ خرید و فروش سهام خصوصاً سهام شرکتهایی که در بورس اوراق بهادار مورد مطالعه قرار می‌گیرد، سرمایه‌گذاری می‌نماید و در واقع مدیریتِ شرکت طی مدت زمان کوتاهی از زمان

درصد سهام کمتر از ٪۲۰ شرکتهای سرمایه‌پذیر
« بین ٪۲۰-٪۵۰ «
« بیشتر از ٪۵۰ «

خرید این سهام، به نقد تبدیل می‌کند. لذا این نوع سرمایه‌گذاریها در طبقه‌بندی جاری منظور می‌گردد ولی (بعضی از سرمایه‌گذاریها در سهام شرکتها که صرفاً از جهت شرکت در مدیریت شرکتهای سرمایه‌پذیر و داشتن کنترل انجام می‌گیرد و هدف سرمایه‌گذار فروش این سهام در زمان کوتاه پس از خرید آن نیست و در آن صورت در طبقه سرمایه‌گذاریهای غیر جاری نشان داده می‌شود.)

هر یک از دو گروه سرمایه‌گذاری (جاری یا غیر جاری) باید اقل قیمت تمام شده و قیمت بازار در تاریخ ترازنامه تعیین و نشان داده می‌شود. البته تعیین قیمت بازار سهام در تاریخ ترازنامه شرکت سرمایه‌گذار هنگامی میسر است که سهام شرکتهای سرمایه‌پذیر در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و در فهرست نرخهای بورس درج شده باشد یا به عبارت دیگر سهام این نوع شرکتها در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار گیرد. در بیانیه شماره ۱۲ فوق‌الذکر ارزش سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه و اسناد خزانه به قیمت تمام شده در ترازنامه توصیه نموده و کاهش ارزش با توجه به قیمت بازار در مورد این نوع اوراق را پیشنهاد نمی‌نماید (یا به عبارت دیگر رقم سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه یا اوارق مشارکت و اسناد خزانه در ترازنامه باید به قیمت تمام شده نشان داده شود، مگر آنکه کاهش دائمی و ارزش بازار آن در بورس اوراق بهادار برای این نوع اوراق بوجود آید.)

اصولاً بحث در مورد اوراق سهام قابل خرید و فروش، در طبقه غیر جاری به آن دسته از شرکتهای مورد حسابرسی مربوط می‌شود که درصد سهام این شرکت در هر یک از شرکتهای سرمایه‌پذیر کمتر از ۲۰ درصد سرمایه شرکتهای سرمایه‌پذیر باشد و نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر روی مدیریت شرکت سرمایه‌پذیر نداشته باشد.

در صورتیکه شرکت مورد حسابرسی بین ۲۰ تا ۵۰ درصد از سهام شرکت سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد و قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر روی مدیریت و سیاستهای مالی و عملیاتی شرکت سرمایه‌پذیر باشد باید بعنوان یک شرکت فرعی شرکت اصلی تلقی نماید. و (چنانچه شرکت مورد حسابرسی بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد باید نسبت به صورتهای مالی تلفیقی اظهارنظر نماید.)

(اهداف حسابرس در رسیدگی به اوراق بهادار (سرمایه‌گذاری در سهام، اوراق قرضه، اوراق مشارکت سرمایه‌گذاری و اسناد خزانه) متعلق به یک شرکت متقاعد شدن او نسبت به این نوع سرمایه‌گذاری‌ها است) بدین نحو که آیا ارقام مندرج در ترازنامه مربوط به این اوراق بطور مطلوب ارائه شده؟ و آیا درآمدهای مربوط به آنها در صورتهای مالی منعکس شده؟ و آیا اوراق سرمایه‌گذاری شده در تصرف شرکت می‌باشد. و یا در جای دیگری نگاهداری می‌گردد. مبانی منظور نمودن درآمدهای حاصل از سود سرمایه‌گذاریها هنگام شناسایی درآمدها در حساب‌ها منظور گردیده و یا هنگام وصول در حسابها بعنوان درآمد ثبت می‌گردد؟ و نهایتاً رسیدگی گردد

که آیا درآمدهای مربوط به سرمایه‌گذاریها در سهام، اوراق قرضه، اوراق مشارکت و اسناد خزانه با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت دارد و بطور یکنواخت عمل شده باشد. بطور کلی حسابرسی سرمایه‌گذاریها باید شامل تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاریها، حساب مربوط به درآمدهای سود سهام، سود اوراق مشارکت سرمایه‌گذاریها، بهره اوراق قرضه و اسناد خزانه، سود و بهره‌های معوق و سود سهام دریافتنی و سود حاصل از فروش این نوع اوراق بهادار (تفاوت بهای خرید و فروش) و همچنین سهام جایز مربوط به سرمایه‌گذاری در سهام باشد.

کنترل داخلی اوراق بهادار

ساختار کنترل داخلی موثر برای معاملات اوراق بهادار باید به حسابرس اطمینان دهد که کلیه خریدها و فروشهای اوراق بهادار

(۱) به تصویب مقامات مجاز شرکت مورد رسیدگی برسد و
(۲) به صورت صحیح در دفاتر شرکت به ثبت رسیده باشد.
(۳) براساس روش اصولی قیمت‌گذاری شده باشد.)

نظر به اینکه در شرکتهایی که فعالیت اصلی آنها خرید و فروش سهام و اوراق بهادار نباشد، معمولاً تعداد معاملات اوراق بهادار بسیار کم است، لذا آزمونهای حسابرسی کنترل داخلی در این نوع شرکتها در رابطهٔ با اوراق بهادار محدود می‌باشند. موارد ذیل می‌تواند بعنوان یک رویه برای استقرار کنترل داخلی مؤثر برروی معاملات اوراق بهادار مورد توجه قرار گیرد:

✓- مسئولیت‌های خرید و فروش و نگاهداری اوراق بهادار باید بطور واضح تعریف شوند و بعهده یک مدیر مسئول شرکت واگذار گردد. (هر چند تعیین خط‌مشی کلی و اختیارات واقعی مربوط به معاملات اوراق بهادار معمولاً به عهده هیئت مدیره شرکت می‌باشد.)

✓- اداره حسابداری شرکت باید جزئیات سوابق اوراق بهادار نزد خود نگاهدارد. شخصی که سوابق حسابداری این نوع اوراق را نگه می‌دارد، نباید به اوراق دسترسی داشته باشد. منظور از جزئیات سوابق اوراق بهادار در حسابداری شرکت این است که کلیه جزئیات مربوط به خرید و فروش اوراق بهادار موجب تعداد و بهای تمام شده هر یک اوراق، درآمدهای حاصله از خرید و فروش، درآمدهای قابل تحصیل در ارتباط با سود سهام و یا بهره اوراق قرضه و سود سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت سرمایه‌گذاریها در دفاتر ثبت گردد.

✓- از آنجاییکه سهام، اوراق قرضه و سایر اوراق بهادار از لحاظ نقدینگی شبیه وجوه نقد است و خصوصاً سهام و اوراق بی‌نام به آسانی قابل نقل و انتقال است، لذا کنترل موثر نیز یکی نسبت به این اوراق و دقت در نحوه نگاهداری آن از اهمیت زیادی برخوردار است. بررسی و ارزیابی حسابرس از کنترلهای داخلی در هر یک از عملیات حسابرسی، وسعت، و حدود رسیدگی و میزان بکارگیری روشهای حسابرسی را مشخص می‌کند. بررسی کنترل داخلی نسبت

به نحوه حفاظت فیزیکی اوراق بهادار، حسابرس را قادر می‌سازد تا پیشنهاداتی در ارتباط به حفظ این نوع اوراق و جلوگیری از سوء استفاده و اختلاس در اوراق را به صاحبکار ارائه نماید.

- اوراق بهادار و همچنین گواهینامه سهام و اوراق بهادار باید بنام شرکت صادر گردد. کلیه این اوراق همچنین در مورد آن دسته از گواهینامه‌ها که بی‌نام هستند باید در یک جای مطمئن مثل گاوصندوق شرکت و یا صندوق امانات بانک نگاهداری گردد. گاهی ممکن است بعلت ماشینی بودن گردش معاملات این اوراق در صندوق امانات بانک، اداره پست و یا صندوق امانات شرکتهای کارگزاری و یا شرکتهای سپرده سهام وابسته به بورسهای اوراق بهادار نگاهداری گردد. سپرده کردن این اوراق نزد هر یک از سازمانهای ذکر شده باید توسط شخص امین و مدیر مسئولی که از طرف بالاترین مقام اجرایی انتخاب شده صورت گیرد و حسابرس لازم دارد بصورت دوره‌ای موجودیهای اوراق بهادار را از نظر تعداد اوراق شمارش و با سوابق حسابداری شرکت مورد رسیدگی مطابقت دهد و در مورد اوراقی را که در صندوق شرکت نگاهداری نمی‌گردد و در مؤسسات بشرح فوق سپرده شده نیز باید گواهی‌های سپرده را مورد رسیدگی تا وجود فیزیکی آن را احراز نماید.

شکل زیر رویه‌های کنترل داخلی در ارتباط با اوراق بهادار را نشان می‌دهد:

۱- مجوز انجام معاملات و فعالیتها

- خرید و فروش اوراق بهادار باید قبلاً به تصویب هیئت مدیره شرکت رسیده باشد

۲- تفکیک وظایف

- مجوز هیئت مدیره
- نگاهداری و محافظت توسط یک فرد مسئول
- ثبت در دفاتر حسابداری

۳- ثبت صحیح معاملات در دفاتر

- جزئیات سوابق اوراق بهادار باید نگاهداری گردد.
- سود و زیان حاصل از فروش اوراق بهادار به نحو اصولی نشان داده شود.

۴- دسترسی به دارائیها

- اوراق بهادار باید به نام شرکت باشد (در صورتیکه اوراق با نام باشد)
- اوراق بهادار باید در گاوصندوق شرکت یا توسط یک فرد یا موسسه امین نگاهداری گردد.
- دسترسی به اوراق باید با دو امضاء که توسط مدیر مسئول معرفی شده باشد امکان‌پذیر شود.

۵- کنترل‌های حسابرسی

- موجودی‌گیری با شمارش موجودیهای اوراق بهادار و مطابقت آن با دفاتر حسابداری بصورت دوره‌ای و حداقل سالی یکبار و بدون اطلاع قبلی صورت گیرد.
- ارسال تأییدیه برای شرکت‌های سرمایه‌پذیر

آزمون محتوا

دراین قسمت خلاصه‌ای از آزمون محتوا، اهداف حسابرسی و روشهای جاری سرمایه‌گذاری شرح داده می‌شود:

اهداف آزمون محتوا	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیکهای حسابرسی
۱- اثبات وجود	اوراق سهام سرمایه‌گذاری - تأییدیه سرمایه‌گذاری	اخذ تأییدیه از شرکت سرمایه‌پذیر و مطالعه مفاد تأییدیه و مطابقت مندرجات تأییدیه با دفاتر حساب مداقه اوراق سهام و مطابقت مندرجات اوراق با دفاتر حساب چنانچه تأییدیه حاصل نگردد و یا مندرجات تأئیدیه، با اطلاعات دفاتر مغایرت داشت ضمن انعکاس سریع آن به شرکت پیگیریهای لازم تا اخذ تأییدیه و رفع مغایرت بعمل آید
۲- اثبات مالکیت	اوراق سهام سرمایه‌گذاری - تأییدیه سرمایه‌گذاری	همانند تکنیک‌های مشروحه در بالا و چنانچه سهام شرکت سرمایه‌پذیر بی‌نام باشد مورد تأییدیه مصداق ندارد.
۳- اثبات کامل بودن	مدارک حسابداری - مدارک پشتیبانی - کنترل‌های داخلی مطلوب تأییدیه سرمایه‌گذاری	کنترل صحت استخراج تراز آزمایشی - در حسابهای فعال و حسابهای انتظامی - مطالعه مدارک پشتیبانی و پرونده‌ها از جمله تصمیمات متخذه توسط مجمع عمومی شرکت سرمایه‌پذیر در خصوص سود سهام و سهام جایزه بررسی نتایج ارزیابی نظام کنترلهای داخلی اخذ تأئیدیه، و مطابقت آن با دفاتر و پی‌گیری هرگونه مغایرت احتمالی

اهداف آزمون محتوا	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیکهای حسابرسی
۴. اثبات ارزش	اسناد معتبر رسمی و غیر رسمی (داخلی و خارجی)	سندرسی تغییرات طی سال مشتمل بر سندرسی سهم‌های خریداری شده طی سال چنانچه حسابرس سال قبل نبودیم و یا اینکه شرکت مورد رسیدگی تاکنون رسیدگی نشده باشد در اینصورت سندرسی اقلام درشت انتخابی از تغییرات سنوات قبل حتماً بایستی انجام شود
۵. نحوه ارائه در صورتهای مالی	طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در صورتهای مالی	تکمیل چک لیست‌های مربوطه

برنامه حسابرسی

عنوان برنامه حسابرسی: سرمایه‌گذاریها

شماره برنامه	
سال حسابرسی	
دوره تناوب مورد رسیدگی	
شماره صفحه	۱ از ۳

هدف از رسیدگی: تعیین اینکه آیا:

الف ـ شواهد مستندی دال بر مالکیت سرمایه‌گذاری موجود است.

ب ـ سود و زیان و درآمد ناشی از سرمایه‌گذاریها به نحو صحیح به حساب گرفته شده است.

ج ـ روش ارزشیابی و ارائه سرمایه‌گذاریها مناسب بوده و نسبت به سال قبل استمرار یافته است.

د ـ مبالغ مندرج در ترازنامه کلیه سرمایه‌گذاریها را در برمی‌گیرد به نحو صحیح طبقه‌بندی شده و بنحو مطلوب افشاء شده است.

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۱	صورت تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاریهارا اخذ یا تهیه نمایید و : الف ـ صحت آن را ازنظر تفکیک سرمایه‌گذاریهاو محاسبات، بصورت آزمایشی مورد رسیدگی قرار دهید. ب ـ مبالغ مندرج در آن را به سوابق حسابداری که صورت مزبور براساس آن تهیه شده است، ردیابی کنید. ج ـ مانده‌های افتتاحیه را با کار برگهای سال قبل تطبیق دهید. د ـ حسابهای مربوط رابرای دوره مورد رسیدگی، بررسی و در خصوص اقلام غیر عادی، تحقیق بعمل آورید. ه ـ نسبت به اخذ تأییدیه از اشخاص ثالث، اقدام نموده و یا مستندات سایر سرمایه‌گذاریهای مندرج در صورت مزبور را نظیر اصل اوراق سهام مورد مشاهده عینی قرار دهید.		
۲	معاملاتی راکه طی دوره انجام شده است، به شرح زیر مورد رسیدگی آزمایشی قرار دهید: الف ـ مستندات و سایر اطلاعاتی راکه ارتباط با این نوع معاملات وجود دارد، مورد رسیدگی قرار دهید. ب ـ معاملات را به مجوزهای مربوط از جمله صورتجلسات امضاء شده ردیابی نمایید.		

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
	ج ـ مبنای به حساب گرفتن سود / زیان را در مواردی که قسمتی از یک سرمایه‌گذاری به فروش می‌رسد، بررسی نمایید.		
	د ـ نحوه عمل حسابداری سهام جایزه، سهام حق نقدم و سهامی که بعنوان سود سهام دریافت می‌شود را بررسی نمایید.		
	هـ ـ سود تضمین شده و سود سهام دریافتی و تعلق گرفته را بارجوع به صورتهای مالی شرکتهای مربوط و سایر اطلاعات منتشره و مدارک مثبته مورد رسیدگی آزمایشی قرار دهید.		
۳	در مورد قیمت بورس سرمایه‌گذاریهای نرخ‌بندی شده در تاریخ ترازنامه رسیدگی بعمل آورید.		
۴	تعیین نمایید که آیا سرمایه‌گذاریهای نرخ‌بندی نشده بر مبنای معقولی ارزشیابی شده است.		
	شرکتهای فرعی و وابسته		
۵	لیست سرمایه‌گذاری در شرکتهای فرعی را اخذ کرده و:		
	الف ـ استمرار رویه‌های حسابداری در مورد اینگونه سرمایه‌گذاریها را مورد بررسی قرار دهید.		
	ب ـ آخرین صورتهای مالی شرکتهای وابسته را مورد بررسی قرار دهید.		
	سایر ملاحظات		
۶	هرگونه بدهیهای احتمالی و تعهدات سرمایه‌ای (مثلاً سرمایه مطالبه نشده) را مورد ملاحظه قرار دهید.		
۷	ملاحظه نمایید که آیا سرمایه‌گذاریها بنحو صحیح توصیف و بعنوان دارائیهای جاری یا سرمایه‌گذاریهای بلند مدت طبقه‌بندی شده است؟		
۸	برای شرکتهای سرمایه‌پذیر درخواست تأییدیه ارسال نمایید.		
۹	لزوم منظور نمودن ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاریها رامورد توجه قرار دهید.		

خلاصه نکات کلیدی

اوراق بهادار هم سرمایه‌گذاری موقت (که به عنوان دارائیهای جاری طبقه‌بندی می‌شوند) و هم سرمایه‌گذاری بلند مدت (که به عنوان دارایی غیر جاری طبقه‌بندی می‌شوند) می‌شود و کنترلهای داخلی موثر روی اوراق بهادار شامل:

(۱) تعیین مسئولیتهای خرید، فروش و نگهداری اوراق بهادار

(۲) ثبت جزئیات اوراق بهادار و درآمدهای مربوط به آنها
(۳) کنترل فیزیکی موثر روی اوراق بهادار
(۴) شمارش فیزیکی ادواری اوراق بهادار

حسابرس باید تمام اوراق موجود در صندوق را بازرسی کند و برای تمام اوراق بهاداری که توسط امین (کارگزاران سازمان بورس و یا موسسات نگهداری اوراق بهادار و بانکها) در خارج از واحد تجاری صاحبکار نگهداری می‌شوند، تأییدیه دریافت کند. اوراق بهاداری که در نزد صاحبکار نگهداری می‌شوند باید در حضور پرسنل صاحبکار بازرسی شوند. مضافاً آنکه حسابرس باید مبالغ منظور نشده اوراق بهادار را در تاریخ صورتهای مالی تحقق یافته ناشی از فروشهایی که در طی سال صورت گرفته است را آزمون کند. این رسیدگی‌ها ممکن است شامل:

(۱) رسیدگی توصیه‌ها و نظریات کارگزاران بورس اورایق بهادار برای خرید و فروش اوراق بهادار

(۲) تعیین اقل بهای تمام شده (در مجموع) یا ارزش بازار برای اوراق سهام قابل خرید و فروش.

(۳) اثبات اینکه هر گونه تقلیل تا قیمت بازار برای اوراق سهام غیرجاری صورت گرفته است.

سئوالات فصل سوّم

۱ـ چرا برای ثبت گذاری روش L. I. F. O توصیه نمی‌شود (در موقع پاسخ به نحوه انعکاس اقلام در ترازنامه نیز توجه شود)

۲ـ اهم مواردی که بعنوان کنترل داخلی سرمایه‌گذاریهای (بلند مدت و کوتاه مدت) تلقی می‌گردد را بیان کنید

۳ـ سرمایه‌گذاری بلند مدت با کلام هدف متفاوت از سرمایه‌گذاری کوتاه مدت انجام می‌شود.

۴ـ ارزش اسمی سهام شرکت عدالت هزار ریال می‌باشد این سهام در تاریخ یک هفته قبل از مجمع عمومی به ازاء هر سهم بیست و دو هزار ریال خریداری گردید. اگر سود تقسیم شد و هر سهم هفت هزار ریال باشد به نظر شما نحوه انعکاس بهای تمام شده سرمایه‌گذاری فوق به چه صورت خواهد بود.

کانال
@jozvehhesabdari

فصل چهارم

حسابها و اسناد دریافتنی (مطالبات)

اهداف یادگیری

مطالب این بخش به منظور دستیابی به یکسری اهداف انتخاب شده است. بعد از مطالعه کامل این بخش قادر خواهید بود تا:

۱) اهداف حسابرس از بررسی حسابها و اسناد دریافتنی را تشریح نمایید.

۲) عوامل اساسی و ساختار کنترل پیرامون حسابها و اسناد دریافتنی را توضیح دهید.

۳) فهرستی از روشهای حسابرسی در زمینه حسابهای دریافتنی که شامل تأییدیه حسابهای دریافتنی می‌باشد را تهیه کنید.

۴) پیرامون روشهای ارزش‌یابی حسابها و اسناد دریافتنی بحث کنید.

۵) فهرستی از سایر آزمونهای انجام شده توسط حسابرس که به منظور تعیین صحت اسناد دریافتنی فروش رفته (تنزیل شده) تهیه کنید.

۶) روشهای حسابرسی در ارتباط با حسابها و اسناد دریافتنی شرح داده شود.

در بررسی حسابها و اسناد دریافتنی، حسابرس به منظور اینکه آیا حسابهای مذکور دقیقاً بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و بر پایه مبانی پایدار تنظیم شده‌اند یا خیر را مورد ارزشیابی قرار می‌دهد. بنابراین حسابرس سعی می‌کند تا صحت مبالغ ثبت شده، وضعیت اعتباری مشتری و نهایتاً قابلیت وصول مطالبات از آنها اصمینان حاصل نماید. علاوه بر آن در طول مدت بررسی، حسابرس باید تلاش کند تا مدارک مهمی در ارتباط با حسابهای مربوطه از جمله سود ناشی از فروش کالاها و یا ارائه خدمات به دست آورد. هنگام اجرای مراحل حسابرسی حسابها و اسناد دریافتنی ممکن است یک سری مشکلات در ارتباط با مدیریت، توجه حسابرس را به خود جلب نماید. لازم به ذکر است که قابلیت دریافت مانده‌های وصول نشده از نظر حسابرسی و مدیریت مؤسسه مورد رسیدگی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اطلاعاتی را که حسابرس در طول بررسی به دست می‌آورد اغلب حاوی مطالبی راجع به

ارتباطات موجود بین فروشنده و مشتریان مؤسسه مورد رسیدگی است.

حسابهای راکد می‌تواند نشانگر عدم رضایت از کالا، خدمات ارائه شده یا قیمتها باشد. همچنین گزارش کالاهای برگشت شده، اظهارنظر پیرامون قیمت کالاها و یا کیفیت آنها می‌تواند به عنوان سایر موارد مورد توجه قرار گیرد. به عنوان مثال فرض کنید پاسخ دریافت نشده مربوط به تأییدیه‌ها، می‌تواند نشان دهنده شکایاتی از محصولات باشد. بنابراین ضرورت دارد علل شکایات مشتریان در مورد یک نوع کالا با دقت مورد بررسی قرار گیرد که این رسیدگیها می‌تواند در مورد ترکیبات کالای ساخته شده نیز باشد تا مشخص گردد که واقعاً چه عللی موجب عدم رضایت مشتریان را فراهم نموده و برای رفع آن چه تمهیداتی باید از طرف مدیریت مؤسسه مورد رسیدگی به عمل آید. لذا حسابرس این امکان را خواهد داشت تا از طریق مطالعه و بررسی حسابهای دریافتنی به نکات بااهمیت درباره نحوه کار مدیریت فروش کالا را کشف کند که این امر نه تنها کمکی در زمینه حسابرسی حسابها و اسناد دریافتنی است، بلکه در بسیاری از موارد آگاهی‌هایی به مدیریت مؤسسه مورد رسیدگی می‌دهد که خود می‌تواند عامل بهبود در زمینه مدیریت مؤسسه باشد.

کنترل داخلی حسابها و اسناد دریافتنی

مراحل تهیه و ثبت یک فروش اعتباری در چندین حوزه انجام می‌شود که شامل:

۱) حوزه امور اعتبارات (فروش نسیه)
۲) بخش انبار
۳) حوزه حمل و تحویل کالا
۴) حوزه مربوط به تهیه صورتحساب
۵) حوزه مربوط به حسابهای اسناد دریافتنی
۶) حسابداری فروش

می‌باشد. اینک نقش بعضی از حوزه‌های فوق‌الذکر در زیر توضیح داده شده است.

حوزه امور اعتبارات

چرخه فروش اعتباری از دریافت سفارش مشتری آغاز می‌شود. جهت ارائه اعتبار به مشتریها، نیاز به یک بررسی اولیه احساس می‌شود. اگر مشتری حسابی با صاحب کار دایر نموده است، به منظور اطمینان از عدم فزونی اعتبار دایر شده، سفارش باید مورد ارزشیابی قرار گیرد. در صورتی که مشتری از قبل دارای حسابی نباشد، بررسی تاریخچه‌ای از اعتبارات مشتری باید صورت گیرد و تماماً در پرونده‌ای حفظ گردد. زمانی که اعتبار مذکور به تصویب رسید، سفارش فروش آماده می‌باشد. سفارشات فروش می‌تواند به عنوان مجوز صاحب کار جهت فروش به صورت

نسیه محسوب شود. کپی‌هایی از سفارشات فروش به حوزه ارسال کالا، حوزه تهیه صورتحساب و همچنین مشتری، فرستاده می‌شود.

حوزه حمل کالا

نخستین عملکرد حوزه حمل کالا تحویل کالاها به مشتری‌ها می‌باشد. جهت اطمینان از تحویل کالاها به مشتری مورد نظر، حوزه حمل کالا باید کالاها را تنها در ازای دستور فروش، تحویل دهد. با دریافت سفارش فروش، حوزه حمل کالا می‌تواند آنها را از انبار تحویل بگیرد. جهت کنترل کلی، بخش انبار بدون ارائه سفارش فروش مجاز، نمی‌تواند کالاها را تحویل حوزه حمل کالاها بدهد. پس از تحویل کالا به حوزه حمل، بخش انبار باید دفاتر و کاردکس ثبت موجودی‌گیری مداوم خود را به روز نماید. زمانی که کالاها به قسمت حمل وارد شدند، سند حمل یا به عبارتی «بارنامه» آماده می‌باشد. بارنامه حاوی مواردی است که از طریق حوزه ارسال کالا به مشتری ارسال شده و نیز در صورت مفقود و یا ربوده شدن در طول مدت حمل، می‌تواند مورد کنترل قرار گیرد. سیاهه مربوطه و همچنین یک نسخه از بارنامه به مشتری ارسال می‌شوند. حوزه حمل کالا نیز یک نسخه از سفارش فروش و بارنامه را در اختیار خواهد داشت. این اسناد می‌توانند جهت اطمینان از مطابقت کالاهای مورد سفارش با کالاهای ارسالی، مورد بررسی قرار گیرند.

حوزه تهیه صورتحساب

براساس نسخه‌هایی از سفارش مشتری، سفارش فروش و بارنامه، این حوزه سه نسخه از یک صورتحساب فروش تهیه می‌نماید. که البته صورتحساب‌های مذکور باید بر طبق نرخ روز بوده و جهت کنترل صحت محاسباتی مورد کنترل قرار گیرند. همچنین این حوزه حسابهای فروش را در دفاتر ثبت فروش که شامل دفتر روزنامه می‌باشد، ثبت می‌نماید. نسخه‌هایی از سفارش مشتری، سفارش فروش، بارنامه و صورتحساب فروش باید به این حوزه ارائه شود. صاحب کالا می‌تواند از طریق بررسی بارنامه و همچنین صورتحساب مربوطه، اطمینان حاصل نماید که تمام کالاها، در لیست صورتحساب وارد شده‌اند.

حوزه حسابهای دریافتنی

پس از دریافت یک نسخه از صورتحساب فروش از بخش تهیه صورتحساب، سند حسابداری صادر در حسابهای دریافتنی در دفاتر ثبت می‌گردد. ثبت حسابهای دریافتنی باید به موقع و به جا صورت گیرد زیرا غالباً اطلاعات موجود در مورد ثبت تمام فروشها، از صورتحسابهای فروش شماره‌دار استفاده می‌نمایند. همان طوری که در قسمت مربوط به وصول حسابهای

دریافتنی خواهد شد، کارمندان مربوط به بخش پردازش حسابهای دریافتنی نباید در امور مربوط به پرداخت به مشتریها، تهیه صورتحساب و مراحل اعتباری و یا هرگونه فعالیتهایی در این رابطه دخالتی داشته باشند.

سایر کنترلهای پیرامون حسابهای دریافتنی

بسیاری از شرکتها صورتهایی را به صورت ماهانه به مشتریهایشان ارسال می‌دارند. این روش نه تنها در وصول حسابهای باز مؤثر است بلکه در آزمون صحت دفاتر ثبت حسابهای دریافتنی نیز کمک بسزایی می‌نماید. هرگونه اختلاف گزارش شده توسط مشتریها باید توسط شخصی که ترجیحاً هیچگونه مسئولیتی در زمینه جهت حسابهای دریافتنی‌ها ندارد، کاملاً مورد بررسی قرار گیرد. حسابهای سررسید شده باید با نهایت دقت بررسی شوند تا مراحلی را که باید به منظور وصول مبالغ مذکور طی شود، مشخص شده و تعیین شود پی‌گیری این حاملها باید توسط یکی از کارمندان یا مسئولینی که مسئولیت دیگری در ارتباط با حسابهای دریافتنی و یا رسیدهای نقدی ندارد، انجام شود. قبل از این بررسی، شخص مذکور باید مدرکی که دال بر تلاش کافی جهت وصول حسابها بوده است را مورد بررسی قرار دهد.

اسناد دریافتنی

اسناد دریافتنی می‌توانند قابل انتقال باشند. بنابراین باید در جای امنی با دسترسی محدود، از جمله گاوصندوق مخصوص اعتبارات، یا صندوق امانات بانک‌ها نگهداری شوند. همچنین یک دفتر معین نیز باید جهت اسناد دریافتنی تهیه شود. مغایرت گرفتن منظم از اسناد با دفتر معین و دفتر کل، می‌تواند وسیله مؤثری جهت کنترل محسوب شود. یک فرد مسئول باید جهت عهده‌داری مسئولیت پذیرش اسناد جدید یا جدید نمودن اسناد قدیمی، در نظر گرفته شود.

خلاصه‌ای از روشهای کنترل اسناد دریافتنی

جدول زیر چندین روش کنترل تعیین شده در سیستم حسابهای دریافتنی را نشان می‌دهد:

مجوز مبادلات و فعالیتها:	— فروش نسیه باید توسط حوزه اعتبارات به تصویب رسیده باشد.
	— کالاها بدون تهیه سفارش فروش تصویب شده، آماده نخواهند شد.
	— بدون سفارش فروش تصویب شده، سیاهه کالا از انبار خارج نخواهد شد.

جداسازی وظایف: کسانی که مجوز (حوزه اعتبارات) را صادر می‌نمایند مستقل از تحویل‌دهندگان کالا خواهند بود

— تحویل دهندگان کالا در ثبت حسابهای دریافتنی نقش نخواهند داشت.

ثبت صحیح مبادلات:

— استفاده صورتحساب فروش شماره‌دار (به صورت سریال چاپی)

— استفاده از صورتحساب ماهانه و پی‌گیری پاسخ دریافتنی

دسترسی به دارائیها:

— بدون سفارش فروش تأیید شده، نمی‌توان سیاهه کالا را تهیه کرد.

— قبل از تحویل کالاها، بارنامه آماده می‌شود.

— برای تمام محموله‌ها صورتحساب فروش تهیه می‌شود.

— تعدیل حسابها، تنها توسط کارمندی که عهده‌دار سایر مسئولیتها در زمینه بروات وصولی نیست، تصویب می‌شود.

کنترل‌های داخلی: اسناد دریافتنی و بروات وصولی

روشهایی که حسابرس در بررسی اسناد ناشی از فروشهای تجاری بکار می‌گیرد، شامل آزمونهای کنترل در آزمون تأیید اعتبار اطلاعات می‌باشد.

هدف از آزمون کنترل در این زمینه، این است که حسابرس را در تشخیص اجرای روشهای شرکت یاری می‌نماید. این روشها و مراحل، حسابرس را مطمئن می‌سازد که:

الف) کالاهای فروخته شده توسط شرکت، در اختیار مشتریهای مورد اطمینان و معتبر قرار گرفته‌اند.

ب) کالاهای فروخته شده حمل شده‌اند.

پ) صورتحساب کالاهای مذکور به نحو صحیحی آماده شده و به عنوان یک برات وصولی تجاری ثبت شده‌اند.

ت) صورتحساب ارائه شده به مشتریها با محموله مطابقت دارد.

آزمونهای شاخص اجناس و بروات وصولی تجاری مربوطه که توسط حسابرس مورد استفاده قرار می‌گیرند، شامل موارد زیر می‌باشند:

۱) توجه به توالی شماره‌های صورتحسابها و اوراق اعتباری
۲) تأیید مبلغ جمع کل اجناس و دفاتر ثبت اوراق اعتباری
۳) تطابق ارقام انتقال یافته اجناس از دفاتر ثبت اوراق اعتباری با دفتر کل
۴) بررسی صورتحسابهای فروش جهت تأیید صحت محاسباتی: میزان مبلغ ذکر شده در صورتحساب (از طریق مقایسه با دفاتر ثبت حمل) و قیمت هر واحد کالا (از طریق مقایسه با قرارداد فروش یا لیست قیمتها البته با در نظر گرفتن تخفیف‌ها)
۵) مقایسه دفاتر ثبت حمل با سفارش فروش یا صورتحسابها، جهت حصول اطمینان از اینکه تمام کالاها در لیست صورتحساب وارد شده‌اند و همچنین در نظر گرفتن توالی شماره بارنامه‌ها
۶) بررسی اوراق اعتباری جهت تأیید صحت آنها
۷) بررسی اوراق اعتباری همراه با کالاهای برگشت داده شده جهت بررسی صحت محاسبات، مقادیر برگشت داده شده (با مراجعه به دفاتر ثبت رسمی) و قیمت هر واحد کالا (با مراجعه به صورتحساب اصلی و یا دفتر ثبت قیمت فروش)
۸) مقایسه اوراق اعتباری انتقال یافته به حساب مشتری با دفاتر ثبت وجوه نقد
۹) بررسی بایگانی اعتبارات جهت تأیید حسابهای کسر شده.

اکنون اهداف هر یک از آزمونهای ذکر شده را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم:

۱) عدم موفقیت یک شرکت در پردازش و ثبت صحیح صورتحساب و اوراق اعتبار، می‌تواند نه تنها در سودآوری آن نقش منفی داشته باشد، بلکه در ارتباطات مشتریها، عملکرد مؤثر و صحت اطلاعات مربوط به امور مالی نیز مؤثر خواهد بود. یکی از بهترین راهها جهت ممانعت از ایجاد چنین مشکلاتی، استفاده از اسناد شماره‌دار بعنوان بخشی از ساختار کنترل داخلی است. توالی اعداد اسناد باید کنترل و بررسی شود. عدم انجام این کنترل، اشتباهاتی را که می‌تواند منجر به کتمان وجود اجناس و یا بالعکس شود را، پوشیده باقی بگذارد. یکی از روشهایی که می‌تواند در پنهان نمودن یک محموله نادرست و یا اجتناب از تهیه صورتحساب و یا انجام روشها و مراحل مربوطه مؤثر باشد، مکتوم داشتن اطلاعات مربوط به صورتحساب است. اگر این عمل به صورت پنهان باقی بماند، کارمندانی که امکان دستیابی به اسناد در حال وصول دارند، می‌توانند با همدستی دیگر کارمندان سوءاستفاده نمایند.

۲) بررسی و رسیدگی توالی عددی صورتحسابها و اوراق اعتباری، به تنهایی نمی‌تواند بیانگر این مسئله باشد که کل فروشها و تخفیفهای داده شده صحیح می‌باشد. حسابرس همچنین باید گامی دیگر جهت آزمودن صحت و درستی مبالغ کل دفاتر ثبت و یا دفاتر روزنامه، بردارد. جمع کل بدست آمده از این دفاتر ثبت اولیه به دلیل تاثیر آن بر روی کنترل حسابهای دریافتنی، از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد.

۳) آزمونهای انجام شده توسط حسابرس به منظور تعیین جریان صحیح اطلاعات مربوط به حسابرسی صورت گرفته و همچنین می‌تواند در پیدا نمودن اشتباهات و یا بی‌نظمی‌های حاصل از پردازش صورتحسابها و اوراق اعتباری، بسیار مؤثر باشد.

۴) انجام این آزمون، حسابرس را قادر می‌سازد تا تعیین نماید که آیا روشها و مراحل طی شده جهت ممانعت از اشتباهات دفتری در صورتحساب، مؤثر بوده است یا خیر و همچنین جهت پیدا نمودن انحرافات موجود در سیاستهای قیمت‌گذاری شرکت، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در آزمون قیمتها، ابتدا حسابرس باید قیمت واحد کالاها را با لیست قیمتها، قراردادها و یا سایر مجوزهای قیمت‌گذاری مورد مطابقت قرار دهد. عدم مطابقت صورتحسابها با قراردادهای فروش و یا لیست قیمتها می‌تواند ناشی از اشتباهات دفتری، و یا نادرستی منابع نقدی آنهم از طریق تاخیر در پرداخت و تغییر در قیمت کالاها باشد. عمل بعدی می‌تواند در شرایطی انجام‌پذیر باشد که نمایندگان فروش، مجاز به پذیرفتن پرداختهای مشتریها باشند.

۵) رویه و طرز عمل یک شرکت باید طوری طراحی شود که اطمینان حاصل شود صورتحساب کل کالاها به مشتری ارائه شده‌اند. حسابرس باید دفاتر ثبت حمل کالا را با دفاتر ثبت فروش یا صورتحسابها مطابقت دهد. توالی عددی بارنامه‌ها نیز باید مورد توجه واقع شده و جهت اطلاعات مربوط به صورتحساب در دفاتر ثبت فروش وارد شوند.

همچنین حسابرس باید این نکته را مد نظر داشته باشد که آیا صورتحسابها دقیقاً پس از حمل کالاها آماده شده‌اند یا خیر؟ تأخیر در آماده نمودن صورتحساب و ثبت کالاها به هنگام فروش می‌تواند وسعت و دامنه آزمون قطع زمانی فروش مورد نیاز در تاریخ ترازنامه را، همانطوری که در بخشهای آینده توضیح داده خواهد شد، تحت فشار قرار دهد.

۶) جهت تصحیح اشتباهات پیش آمده در زمینه حمل و یا صورتحساب کالاهای برگشت داده شده یا بروات وصولی حسابرس باید آگاه باشد که اوراق اعتباری نیز می‌توانند جهت پنهان نمودن اشتباهات و یا بی‌نظمی‌ها مورد استفاده قرار گیرند. به عنوان مثال از طریق صدور یک برگه اعتباری جعلی می‌توان ربوده شدن وجه پرداخت شده از طرف مشتری را توسط یکی از کارمندان به راحتی پنهان نمود.

فرمها و اسناد متعدد می‌توانند عامل تقویت و نیز پشتوانه اوراق اعتباری باشند. در بعضی از شرکتها، فرمهای ویژه صرفاً بدین منظور تهیه شده است. در سایر شرکتها، سند پشتوانه می‌تواند برگه‌ای حاوی اطلاعات مربوطه باشد. همچنین می‌تواند به شکل مکاتبات داخلی، نامه‌هایی از طرف مشتریها، یا گزارشهای دریافتی باشد. روشهای بایگانی این پشتوانه‌ها می‌تواند صورتهای متعددی داشته باشند. بعنوان مثال می‌تواند ضمیمه اوراق اعتباری شده و یا به ترتیب توالی عددی بایگانی شود.

نوع پشتوانه و روش بایگانی می‌تواند بر طبق شرایط تغییر کند اما این قضیه تغییری در جنبه

اساسی که اوراق اعتباری همیشه باید براساس آنها تنظیم شوند، ایجاد نمی‌نماید. مورد تصویب شده، معمولاً توسط حرف اول نام کارمند مسئول نشان داده می‌شود. حسابرس باید اوراق اعتباری را جهت تأیید و حصول اطمینان از تصویب آنها دقیقاً مورد بررسی قرار دهد. علاوه بر آن، پشتوانه‌های اساسی باید به منظور اطمینان از ارائه اختیار و قدرت کافی به اوراق اعتباری، مورد بررسی قرار گیرند.

۷) آزمون اوراق اعتباری مربوط به کالاهای برگشتی، جهت اطمینان از صدور اعتبار بر طبق سیاست شرکت صورت می‌گیرد. آزمون صحت محاسباتی، مقایسه دفاتر ثبت دریافتها (نام مشتری، تاریخ، شرح کالا و میزان کالا) بررسی مصوبه و اثبات قیمتها آزمونهایی هستند که توسط حسابرسی به منظور حصول اطمینان از اینکه آیا اعتبار کالاهای برگشتی به طرز صحیحی ارائه شده است یا خیر، صورت می‌پذیرد.

۸) این روش لازمه اثبات انتقال مبلغ از دفتر روزنامه دریافتهای نقدی به حسابهای مشتری است. هدف این آزمون تعیین این مسئله است که آیا اعتبارات موجود در دفاتر تعیین براساس ثبتهای معتبر در دفاتر ثبت اولیه می‌باشد یا خیر. در انجام این آزمون، حسابرس، حسابهایی را جهت آزمایش انتخاب نموده، سپس تاریخ و مبالغ موجود در دفاتر حسابداری مشروح نیز دفاتر ثبت را با اطلاعات موجود در اسناد پرداخت مورد مقایسه قرار داد.

۹) حذف حسابهای دریافتنی‌های تجاری در دفاتر نیز می‌تواند اتفاق بیفتد بدین نحو که ممکن است بر اثر بی‌دقتی و مسامحه‌کاری حسابدار شرکت حساب یکی از مشتریان را به عنوان حساب غیرقابل وصول در دفاتر حذف نموده وجه مشتری را نزد خود نگه دارد. به منظور تعیین صحت حسابهای حذف شده، حسابرس باید پشتوانه موجود در قسمت بایگانی اعتبارات مشتری را مورد بررسی قرار دهد. همچنین به منظور تعیین اینکه آیا تلاش کافی جهت وصول مبلغ مربوطه از مشتری صورت پذیرفته یا خیر، مکاتبات انجام شده با بدهکار بایدمورد بررسی قرار گیرد. در بسیاری از مواقع می‌توان از قسمت بایگانی اعتبارات و با بررسی مکاتبات موجود، حذف‌های صورت گرفته را مورد بررسی و تأیید قرار داد.

آزمون کنترل و روشهای کنترل مربوط به حسابهای دریافتنی

آزمون کنترل	هدف از بررسی کنترل مربوطه
۱) بررسی صورتحسابهای فروش و اوراق اعتباری	ثبت صحیح معتبر بودن مدارک
۲) تأیید جمع کل فروش و دفاتر ثبت اوراق اعتباری	ثبت صحیح صحت محاسبات

۴) پیگیری و مطابقت کالاهای انتقال یافته و دفاتر
ثبت اوراق اعتباری با دفتر کل — ثبت صحیح

۴) کنترل صورتحسابهای فروش جهت تأیید صحت محاسباتی، میزان موجود در صورتحسابها و قیمت واحد کالاها — ثبت صحیح

۵) مقایسه دفاتر ثبت مربوط به حمل کالاها با دفاتر ثبت فروش و یا صورتحسابها و همچنین بررسی توالی عددی بارنامه‌ها — ثبت صحیح

۶) بررسی اوراق اعتباری جهت تأیید

۷) بررسی اوراق اعتباری مربوط به کالاهای برگشتی — مجوز - ثبت صحیح

به منظور:
الف) صحت محاسباتی
ب) مقادیر برگشتی — مجوز - ثبت صحیح
پ) قیمت واحد کالاها

۸) بررسی بایگانی اعتبارات جهت تأیید حسابهای حذف شده غیرقابل وصول — مجوز - ثبت صحیح

تأییدیه اسناد دریافتنی و بروات وصولی

درخواست تأییدیه اسناد دریافتنی و بروات وصولی، از روشهای کلی پذیرفته شده حسابرسی هستند. کلاً در بعضی از شرایط خاص مکاتبه با بدهکاران عملاً امکان‌پذیر نیست. زمانی که عملاً راهی جهت تأیید مانده‌های دریافتنی وجود نداشته و یا وقتی که جوابی دریافت نشد، حسابرس بایدبا استفاده از سایر روشهای رسیدگی عملیات خود را انجام دهد. نمونه‌هایی از روشهای مذکور که می‌تواند توسط حسابرس مورد استفاده قرار گیرد عبارتند از: پیگیری وجوه مطالبات در سال بعد می‌باشد.

روشهای ارسال تأییدیه

حسابهای دریافتنی می‌توانند به روش درخواست مثبت، درخواست منفی و یا ترکیبی از هر دو روش مورد تأیید قرار گیرند. درخواست مثبت نوعی درخواست است که رقم بدهی مشتری در درخواست تأییدیه قید می‌گردد و از مشتری درخواست می‌گردد که اعلام کند که آیا این بدهی مورد تأیید ایشان می‌باشد یا خیر؟ و یا در صورت مغایرت، مانده صحیح و هرگونه توضیح لازم در زمینه مغایرات موجود را اعلام کند. درخواست مثبت معمولاً در موارد زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱) زمانی که با دلایل کافی ثابت شود که احتمال وجود موارد مشکوک، نادرست و یا

بی‌نظمی در حسابها بیش از حد معمول است.
۲) زمانی که روشهای نمونه‌گیری آماری متغیر مورد استفاده قرار می‌گیرد.
۳) زمانی که با دلایل کافی ثابت شود که یک درخواست تأییدیه منفی مدنظر قرار نگرفته است.)

تقاضاهای تأییدیه از نوع مثبت از طرق فرم استاندارد چاپ شده، فرم ویژه و یا نامه‌ای که در سربرگ ویژه مشتری نوشته شده باشد، ارسال می‌شوند.

در درخواست تأییدیه منفی رقم بدهی بدهکار قید نمی‌شود و غالباً حسابرس در طول مدت بررسی، هر دو تقاضای مثبت و منفی را به صورت تلفیقی به کار می‌برد. در برخی شرایط، فرم متداول تقاضاهای تأییدیه مورد تأیید سازمانهایی دولتی از جمله حوزه‌های مالیاتی قرار نمی‌گیرد زیرا تأیید مانده ارائه شده به راحتی امکان‌پذیر نخواهد بود. در چنین شرایطی یک تقاضای تأییدیه می‌تواند به نحوی تنظیم شود که نهایتاً منجر به پاسخی شود. به عنوان مثال حسابرس می‌تواند متوجه این مسئله باشد که یک بدهکار به تقاضانامه‌ای که حاوی فهرستی از جزئیات خریدها و مبالغ دریافت شده است پاسخ داده، طوری که می‌توانند به راحتی در دفاتر بدهکار ثبت شوند.

(باید توجه نمود که درخواست تأییدیه می‌بایست با امضاء و مهر شرکت ارسال شود.)

یک نمونه از فرم درخواست تأیید منفی ومثبت در صفحه بعد نشان داده شده است.

زمان تأیید

زمان تأیید حسابها می‌تواند پایان سال و یا نزدیک پایان سال باشد. انجام این عمل پیش از پایان سال دارای فوایدی خواهد بود که عبارتند از:

۱) زمان بیشتری جهت دریافت پاسخ از مشتریها در اختیار خواهد بود.
۲) از آنجایی که امکان دریافت پاسخ از تعداد بیشتری از مشتریان وجود دارد، روشهای متناوب در مورد حسابهای کمتری مورد استفاده قرار خواهد گرفت.
۳) تفاوتهای گزارش شده می‌توانند توسط حسابرس، بدون تاخیر در صدور گزارش حسابرسی بررسی شده و ارائه داده شوند.

اما اگر دفاتر حسابداری شرکت و کنترلهای انجام شده ضعیف فرض شوند، لازم است که حسابرس جهت اطمینان از درستی مانده‌های دریافتنی، در پایان سال آنها را مورد بررسی و تأیید قرار دهد.

مبادلات داخلی از تاریخ تأیید تا تاریخ ترازنامه

(اگر مراحل تأیید قبل از پایان سال انجام شود، لازم است که حسابرس مبادلات فیمابین در

حسابهای کنترل دریافتنی‌ها، بین تاریخ تأیید و تاریخ ترازنامه را مورد بررسی و مرور قرار داده به
علاوه تأیید هرگونه حساب دارای مانده‌های زیاد نیز باید مورد توجه خاصی قرار گیرد.
بررسی مبادلات داخلی، طبیعتاً شامل بررسی و تحلیل موارد ثبت شده در حساب کنترل دفاتر
کل مربوط به ماه جاری خواهد بود که عبارتند از:

الف) مطابقت موارد تجزیه و تحلیل شده با دفاتر ثبت اولیه (که به عنوان بخشی از
ازمون کنترل مورد سنجش قرار گرفته‌اند.)

ب) مرور و بررسی موارد ثبت شده در حساب کنترل دفتر کل جهت ارائه دلایل کافی و
اثبات صحت ثبت دفتری.

دامنه تأییدیه

دامنه انجام روشهای تأییدیه که حسابرس مسئول انجام آن است، ناشی از عوامل زیر است:

۱) ارزشیابی ساختار کنترل داخلی
۲) دانسته‌های حسابرس راجع به نوع مشتری
۳) میزان مبلغ و تعداد حسابها

به عنوان مثال اگر بخش قابل توجهی از کالاها به تعداد کمی از مشتریها فروخته شده
باشد، درخواست تأییدیه (از نوع مثبت) می‌توانند متوجه کل بدهکارانی از این قبیل شوند. در
مواردی که حسابرس تنها تعداد خاصی از حسابهای انتخاب شده را مورد آزمون قرار می‌دهد،
حسابهای انتخاب شده باید نمونه منتخبی از طریق روشهای نمونه‌گیری آماری و یا از طریق
تشخیص حسابرس باشند. در چنین مواردی تعداد معینی از حسابها از جمله: حسابهای دارای
مانده‌های بالاتر از حد معین، حسابهای مربوط به گذشته، حسابهای خیلی فعال یا حسابهای
راکد، حسابهای همراه با مانده‌های اعتباری، حسابهای حذف شده (سوخت شده)، حسابهایی که
برای وصول مانده بدهکاری به نمایندگیها واگذار شده‌اند و یا هرگونه حساب غیرمعمولی که
جزء حسابهای انتخاب شده اولیه نبوده‌اند نیز می‌توانند مورد تقاضای تأیید قرار گیرند.

در انتخاب نمونه، حسابرس باید اطمینان حاصل نماید که مجموع آمار حسابهایی که
نمونه مزبور از آنها انتخاب شده، کامل می‌باشد. اصولاً حسابرس باید حسابرسی حسابهای
دریافتنی را از طریق تهیه فهرست کاملی از تمام مانده حسابهای مشتری آغاز نماید.

در برخی شرایط، یک لیست دست‌نویس از مانده‌ها، یک نوار ماشین حساب و یا یک
لیست کامپیوتری از حسابها مورد استفاده قرار خواهد گرفت. در شرایطی که صاحب کار دارای
حسابهای دریافتنی متعددی بوده و همچنین از دستگاه کامپیوتر استفاده می‌نماید، می‌توان با
استفاده از اطلاعات موجود در کامپیوتر در آزمون دریافتنی‌ها و انتخاب حسابهای جداگانه،

جهت تأیید استفاده نمود.

تحت هر شرایطی، صحت محاسباتی فهرست مذکور باید مورد سنجش قرار گرفته و جمع کل باید با حساب کنترل دفتر کل مطابقت داده شود. زمانی که روشهای نمونه‌گیری آماری مورد استفاده قرار می‌گیرد، تعداد حسابهای مورد تأیید با استفاده از فرمولهای آماری تعیین می‌شوند انتخاب حسابها به صورت تصادفی با استفاده از یک جدول اعداد تصادفی و یا سایر روشهای آماری پذیرفته شده صورت می‌گیرد. یکی از روشهای متداول آماری، استفاده از نمونه‌گیری تخمینی متغیر است. تحت چنین شرایطی که نیاز به نتیجه‌گیری آماری کاملاً احساس می‌شود، حسابرس باید فقط از تقاضای تأییدیه مثبت استفاده نماید. حسابرس حسابهایی را جهت تأیید شدن، بر طبق دامنه روشهای تأییدیه مشخص شده در طرح مقدماتی حسابرسی انتخاب نموده و هرگونه تغییرات عمده موجود در ترکیب دریافتیها که از قبل در طرح مقدماتی پیش‌بینی نشده بودند را مشخص می‌نماید.

ثبت حسابهای تأیید شده

یک کپی از حسابهای انتخاب شده جهت تأیید باید ضمیمه کاربرگ حسابرس شود. اگر از درخواستهای منفی استفاده نشده است، یک نسخه در موازنه حسابهای دریافتنی متعلق به حسابرس و یا یک نسخه از نوار ماشین حساب مربوط به مانده‌های مشتری، این هدف را تامین خواهد نمود. در مورد تقاضاهای مثبت، این یادداشت می‌تواند شامل کپی تقاضانامه، یادداشتهای حسابرس از تراز آزمایش یا یک کاربرگ نشاندهنده نام مشتری، آدرس و مانده حساب باشد.

صورت حساب کنترل مشتری و درخواست تأییدیه

حسابرس باید جهت اطمینان از مطابقت مقادیر موجود در صورتحسابها یا تقاضانامه‌ها، آنها را با دفاتر حسابداری مورد مقایسه قرار دهد.

به منظور حصول اطمینان از اینکه تمام صورت حسابها یا تقاضانامه‌های ارسالی به مشتریان به مقصد رسیده و یا در صورت بازگشت به حسابرس تحویل داده می‌شود، وی (حسابرس) باید تقاضانامه‌های مذکور را توسط پاکت نامه‌هایی که آدرس حسابرس در پشت آن قید شده باشد، پست نماید.

زمانی که صورتحسابها با دفاتر حسابداری مورد مقایسه قرار گرفتند، حسابرس باید تا زمان تحویل به باجه پست، آنها را تحت کنترل داشته باشد. اگر حسابرس این کنترل را با موفقیت به انجام نرساند، هر کارمندی می‌تواند بی‌نظمی‌های موجود را با استفاده از جابه‌جایی صورتحسابها با مانده‌های نادرست، تغییرمانده‌ها جهت پنهان نمودن، دستکاری حسابها یا

ارسال صورتحسابها به آدرس‌های جعلی یا یک شریک جرم، کاملاً مخفی نگه دارد.

زمانی که از روش تأییدیه منفی استفاده می‌شود تقاضای مورد نظر غالباً ضمیمه صورتحسابهای دریافتنی ماهانه خواهد بود. (اگر شرکت صورتحساب ماهانه را آماده ننموده باشد، تقاضانامه می‌تواند در فرمهای ویژه یا کارتی که دارای سرنامه شرکت است، تنظیم شود، حسابرس باید مطمئن شود که نام، آدرس و مانده قید شده در صورتحساب با اطلاعات موجود در دفاتر ثبت حسابهای دریافتنی شرکت مطابقت می‌نماید.)

حسابرس باید از طریق نظارت شخصی، مشاهدات و آزمون، اطمینان حاصل نماید که تمام درخواست تأییدیه‌ها به طرز صحیحی آماده شده و هیچیک از آنها قبل از ارسال تغییر داده نشده‌اند. زمانی که تأییدیه‌های مثبت مورد استفاده واقع می‌شوند، کارمندان شرکت طبعاً باید کار آماده نمودن تقاضانامه‌ها را آغاز نمایند. که البته حسابرس نیز به طور همزمان تأییدیه‌ها را کنترل می‌نماید. روش آماده نمودن و ارسال تقاضانامه‌های مثبت دقیقاً مانند تأییدیه‌های منفی است، به استثنای این مورد که یک پاکت‌نامه دارای تمبر و آدرس نیز عموماً به همراه تقاضاهای مثبت ارسال می‌شود.

همان طوری که قبلاً نیز اشاره شد، تمام تأییدیه‌ها باید در پاکت‌نامه‌ای که دارای آدرس حسابرس می‌باشند، قرار داده شوند. با استفاده از این روش دریافتنیهای جعلی افشاء خواهند شد.

در مورد تقاضاهای تأییدیه مثبت، حسابرس باید جهت کسب پاسخ از بدهکار تلاش فراوان بنماید. در صورت عدم دریافت پاسخ در زمان مورد نظر، دومین تقاضا باید ارسال شوند یا اینکه قضیه به طور تلفنی پیگیری گردد.

گاهی اوقات احتمالاً صاحبکار درخواست می‌نماید که حسابهای عده خاصی از مشتریها بنا به دلایل خاصی از جمله تردید در مورد صحت آنها و یا سایر دلایل دیگر مورد تأیید قرار نگیرند. در چنین مواقعی حسابرس باید به دلایل موجود در کاربرگها توجه نموده و به منظور اطمینان از درستی مانده حسابها، از روشهای متناوب استفاده نماید.

بررسی موارد عدم تأییدیه‌های دریافتنی

به دلایل مختلفی از جمله در راه بودن کالاها و یا در راه بودن وجوه پرداختی مشتری، تخفیفهای ثبت نشده، مشاجرات و اختلافات بین فروشنده و خریدار و یا اشتباهات دفتری، می‌توانند عاملی جهت اعتراض محسوب شوند.

اما سایر اختلافات می‌توانند نشانگر حسابهای دستکاری و یا جعل شده باشند. کل موارد تأیید نشده ارسال شده باید توسط حسابرس مورد بررسی و تحقیق قرار گیرند. اگر موارد مذکور عمده نبوده و یا نشانگر ضعف جدی نباشند، حسابرس می‌تواند از یک کارفرمای مسئول

تقاضای بررسی نماید. اما حسابرس باید الزاماً تأییدیه‌های برگشتی را کنترل نموده و در مورد درستی دلایل ارائه شده در زمینه آنها کاملاً مطمئن باشد.

هرگونه تفاوت نشاندهنده عدم دریافت مبلغ پرداختی توسط بستانکار و یا کالاهای برگشتی قبل از تاریخ صورتحساب باید توسط حسابرس بررسی شود. اطلاعات و نتایج حاصل از بررسی باید ضمیمه کاربرگ شوند.

اجرای روشهای متناوب

(حسابرس باید از این روش، جهت تحقیق بخشیدن به مانده حسابهای مشتریانی که به تقاضانامه‌های تأییدیه مثبت پاسخ نداده‌اند، استفاده نماید) چنین روشهایی شامل بررسی دریافتنی‌های وصول شده بعد از تاریخ ترازنامه، از طریق بررسی چکهای عایدی یا سفارشهای پرداخت صورت می‌گیرد، بدین منظور که تعیین شود آیا پرداختهای مذکور طبق موارد موجود در تاریخ تأییدیه بکار گرفته شده‌اند یا خیر؟

سایر روشهای مورد استفاده عبارتند از

- مطابقت شماره صورتحسابها و مقادیر وصول شده با حساب معین مشتریها
- مطابقت مقادیر وصول شده با دفاتر ثبت رسیدهای نقدی و همچنین واریزی بانکی
- بررسی سفارش خرید مشتری
- دفاتر ثبت حمل مشتری
- صورتحساب فروش

طی نمودن چنین مراحلی می‌تواند پاسخی منطقی در قبال اثبات وجود بدهکاریهای ثبت شده، ارائه نماید.

روشهای تحلیلی

از طریق مقایسه آمارهای کلی مربوط به حسابهای دریافتنی با حسابهای سال قبل می‌توان ضعف بالقوه موجود در تلاشهای شرکت جهت وصول مطالبات از مشتری را که می‌تواند تاثیر شدیدی در قابلیت وصول کلی حسابهای دریافتنی داشته باشد، مورد توجه بیشتری قرار داد.

(به علاوه از این روش می‌توان جهت ارزشیابی معقول بودن حسابهای دریافتنی استفاده نمود.)

(این آمارها شامل:

۱) نسبت حسابهای دریافتنی به فروش

۲) نسبت حسابهای دریافتنی از سررسید گذشته به کل حسابهای دریافتنی

۳) تعداد متوسط فروش در یک روز در حسابهای دریافتنی)

بسمه تعالی

این تأییدیه مخصوص حسابها و اسناد دریافتنی و پرداختنی است و بایستی روی کاغذ مارکدار صاحبکار تایپ شود.

شماره: .....

تاریخ: .....

شرکت
خانم/آقای

بنا به درخواست حسابرسان این شرکت، موسسه حسابرسی، خواهشمند است مانده طلب/بدهی و مانده اسناد دریافتنی/پرداختنی خود در تاریخ.../.../۱۳... را در محلی که ذیل این نامه معین گردیده، درج نموده و پس از امضاء و مهر آن، مستقیماً به آدرس ..... ارسال فرمایید. ضمناً در صورتی که علاوه بر موارد فوق، مطالب و توضیحات دیگری در رابطه با حسابهای فیمابین وجود دارد اعلام نمایید.

(نام شرکت مورد رسیدگی)

مانده طلب/بدهی و مانده اسناد دریافتنی/پرداختنی شرکت ..... در اینجانب ..... تاریخ ..... به صورت ذیل بوده است.

	مبلغ ریال
طلب	
اسناد دریافتنی	
بدهی	
اسناد پرداختنی	
جمع	

سایر مطالب و توضیحات:

مهر و امضاء

تاریخ

بسمه تعالی

توجه: این نامه روی کاغذ مارکدار شرکت صاحبکار تایپ خواهد شد.

شماره: .....

تاریخ: .....

شرکت / موسسه.....

احتراماً

خواهشمند است بدهی خود به این شرکت در تاریخ ..... را که طبق سوابق ما و صورت ریز پیوست، مبلغ ..... ریال می‌باشد، جهت اطلاع حسابرسان ما تأیید فرمایید.

در صورت مطابقت مبلغ مزبور با سوابق حسابداری آن شرکت، لطفاً قسمت مندرج در ذیل را امضاء نموده و این نامه را در پاکت پیوست، مستقیماً به حسابرسان ما عودت دهید.

در صورت مغایرت مبلغ مزبور با سوابق حسابداری آن شرکت، لطفاً حسابرسان ما را از مبلغ مندرج در سوابق خود مطلع نموده و در صورت امکان، جزئیات اختلاف را به صورت کامل برای آنها ارسال فرمایید.

تسریع در ارسال پاسخ موجب کمال امتنان خواهد بود.

با تقدیم احترام

(نام شرکت صاحبکار)

ضمائم: صورت ریز مبلغ فوق، پاکت و تمبر جهت ارسال پاسخ به حسابرسان

مؤسسه حسابرسی

عطف نامه شماره ..... شرکت ..... بدینوسیله مطابقت بدهی اعلام شده با سوابق حسابداری این شرکت / اینجانب اعلام می‌گردد.

نام و امضاء .....

عنوان /سمت .....

بتاریخ .....

۴) حسابهای دریافتنی متوسط سالانه

۵) درصد حذف مطالبات سوخت شده به کل فروش

مقررات مربوط به حسابهای غیرقابل وصول

به منظور مطابقت با اصول کلی پذیرفته شده حسابداری، حسابهای دریافتنی باید به میزان تخمین زده شده، در صورتحسابهای مالی منعکس شوند. بنابراین حسابرس باید نه تنها از درستی اظهارات مربوط به میزان ناخالص دریافتنی‌ها اطمینان حاصل نماید، بلکه باید حسابهای غیرقابل وصولی راکه کاملاً حذف شده‌اند و مقرراتی که جهت مبالغ غیرقابل وصول بالقوه از جمله تخفیف‌ها، معافیتها وضع شده‌اند را نیز در نظر داشته باشد. در بررسی قابلیت وصول حسابهای دریافتنی و ارزشیابی صحت مانده‌ها، حسابرس باید به دفاتر حسابها و اسناد دریافتنی و سایر اطلاعات دسترسی داشته باشد.

قطع زمانی فروش

به عنوان بخشی از آزمون حسابهای دریافتنی، حسابرس جهت اطمینان از اینکه آیا فروشها در طول مدت حسابرسی (که در طی آن اسناد مربوط به کالاها و خدمات به مشتری ارسال شده‌اند) ثبت شده‌اند یا خیر، آزمونهایی را به مرحله اجرا درخواهد آورد. این آزمون یکی از مراحل حسابرسی نهایی است.

حسابرس معمولاً قطع زمانی فروش را از طریق بررسی صورتحسابها و بارنامه‌ها، چند روز قبل یا بعد از پایان سال، همچنین از طریق مطابقت این اسناد و مدارک با فروشها و دفاتر ثبت حسابهای دریافتنی، مورد آزمون قرار می‌دهد. گاهی این آزمون در تاریخ فیمابین، جهت بررسی صحت روشهای انجام شده شرکت، صورت می‌پذیرد.

بررسی اعتبارات بعدی

حسابرس معمولاً وضعیت اعتبارات اعطاء شده به مشتریان بعد از پایان سال مالی را مورد بررسی قرار می‌دهد تا اطمینان حاصل نماید که آیا این اعتبارات تاثیر خاصی در دوره مورد حسابرسی داشته‌اند یا خیر؟ که در صورت بروز چنین تاثیراتی متعاقباً اطلاحاتی نیز باید صورت پذیرد.

همچنین حسابرس باید در مورد بروز هرگونه اعتبارات اضافی احتمالی در دوره تحت حسابرسی کاملاً هوشیارانه عمل نموده و به هنگام ثبت اینگونه موارد، اصلاحاتی را نیز باید انجام دهد.

آزمون تأثیر اعتبار اطلاعات

حسابرس باید فهرست براتها، سفته‌ها و سایر مدارک دال بر مقروض بودن مشتری، تهیه نماید. وی سپس باید صحت محاسباتی فهرست مورد نظر را اثبات نموده و جمع کل را با دفتر کل

مورد مقایسه قرار دهد. براساس انجام یک آزمون، جزئیات یک برنامه باید با دفاتر ثبت مطابقت داده شوند.

این فهرست باید نشاندهنده این مطلب باشد که کدامیک از مدارک و اسناد بهادار متعلق به بدهکاران تجاری بوده و کدامیک مربوط به منابع دیگر است.

حسابرس باید عموماً تمام اسناد دریافتنی واقعی و اسناد دریافتنی شرکتهای وابسته را مورد بررسی قرار دهد.

این بررسی ترجیحاً باید در طول حسابرسی وجوه نقد و بررسی اوراق بهادار صورت پذیرد. اگر صاحبکاری دارای تعداد زیادی چک دریافتنی باشد، حسابرس باید جهت بررسی، تنها نمونه‌هایی از آنها را انتخاب نماید. اگر امکان این بررسی وجود نداشته باشد تأییدیه‌ای مربوط به این سفته‌ها، به دارنده آنها ارسال نماید.

حسابرس باید سفته‌ها را با حسابهای مربوط را مورد مطابقت قرار دهد که البته این سفته‌ها شامل سفته‌های برگشتی و یا امانی خواهند بود.

اگر روش تأییدیه مثبت مورد استفاده قرار گرفته شود، روشهای متناوب باید جهت سفته‌هایی که مشتریان مربوطه پاسخی ارائه نداده‌اند، بکار گرفته شوند.

به علاوه حسابرس باید قابلیت وصول مانده‌های دریافتنی را مورد آزمون قرار دهد. حسابرس می‌تواند دریافتنی‌ها را بر حسب زمان سررسید طبقه‌بندی نموده، منشأ و قابلیت وصول آنها را مورد بحث و بررسی قرار داده، از وجود هرگونه وجوه دریافتنی اطمینان حاصل نماید.

مواردی جهت نامه تأییدیه

(حسابرس باید از صاحبکار بخواهد که موارد مربوط به حسابها و سفته‌های دریافتنی را ضمیمه یک نامه تأییدیه نماید.)

مواردی که باید در این نامه ذکر شوند عبارتند از:

۱) میزان مبلغ حسابها و سفته‌های دریافتنی.

۲) معتبر بودن مانده‌های دریافتنی در تاریخ ترازنامه و نیز عدم ذکر هزینه‌های کالاهای حمل شده، تصویب شده و یا تحت قراردادهای خرید دوباره.

۳) محسوب شدن دریافتنی‌های غیرقابل وصول جزء هزینه و انجام بررسیهای لازم جهت اصلاحات و زیانهای وارده در وصول دریافتنی‌ها.

یادداشت حسابرس

حسابرس باید در کاربرگ خویش، بخشی را جهت شرح اعمال انجام شده در مورد دریافتنی

اختصاص دهد. این یادداشت باید به وضوح بیانگر اهداف حسابرسی، کارهای انجام شده، یافته‌های حاصل از کارهای انجام شده و نظر حسابرس درباره درستی مانده‌های دریافتنی، باشد. پیشنهادات خاص مربوط به ارزشیابی حسابرس در زمینه تخفیفهای مربوط به حسابهای مورد تردید، از مهمترین قسمتهای این یادداشت محسوب می‌شوند.

آزمون محتوا

در این قسمت خلاصه‌ای از آزمون محتوی، اهداف حسابرسی و روشهای حسابرسی مربوط به حسابها و اسناد دریافتنی ارائه شده است.

اهداف آزمون محتوی	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیک‌های حسابرسی که باید اعمال گردند
۱. اثبات وجود	قرارداد (پیش فاکتور)	از طریق سندرسی ـ اخذ قرارداد و بررسی آن
	رسید دریافت وجه	از طریق سندرسی ـ کنترل رسید دریافت وجه
	اعلامیه بانکی بانک کارگزار داخلی	از طریق سندرسی ـ کنترل اعلامیه بانکی دریافت شده
	نسخه‌ای از اعتبار اسنادی	
	تأییدیه بانکی	اخذ تأییدیه بانکی
۲. اثبات مالکیت	موارد فوق	موارد فوق
۳. اثبات ارزش	تأییدیه بانکی بابت مانده L/C	اخذ تأییدیه بانکی
	اسناد معتبر	از طریق سندرسی بررسی قرارداد و رسید دریافت وجه و اعلامیه‌های بانکی
	تأییدیه بستانکاران تجاری	اخذ تأییدیه از بستانکاران تجاری
	محاسبات حسابرس بابت نرخ متغیر ارز	محاسبات مجدد و محاسبه نرخ تسعیر ارز
	رویداد بعد از تاریخ ترازنامه	پیگیری حساب در سال مالی بعد
۴. اثبات کامل بودن	کنترلهای داخلی مطلوب	بررسی نتایج بدست آمده از کنترلهای داخلی مرتبط
	مدارک پشتیبانی	مقایسه آزمایشی مدارک مندرج در حسابداری و مدارک پشتیبانی
	پرونده موجود در قسمت تدارکات	اخذ تأییدیه از فروشندگان مواد اولیه
	تأییدیه فروشندگان مواد اولیه	تکمیل چک لیست حداقل اطلاعاتی که می‌بایست در صورتهای مالی افشاء شود.
۵. اثبات نحوه ارائه صورتهای مالی	صورتهای مالی و یادداشتهای همراه آن	

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
	اعتبارات با سایر مقامات مسئول شرکت، بررسی نمایید. ج ـ راجع به قابلیت وصول مانده‌های مورد اعتراض و مانده‌های سررسید گذشته تحقیق بعمل آورید. د ـ مطالبات لاوصول دوره‌های قبل باتوجه به تجربه بازیافت اینگونه مطالبات در دوره‌های مزبور را بررسی نمایید. ه ـ حسابهایی راکه بعد از تاریخ ترازنامه، به عنوان لاوصول، از بدهکاران حذف و هزینه شده است، بررسی نمایید. و ـ تعیین نمایید که آیا مبالغی که از بدهکاران حذف و هزینه شده، دارای مجوز صحیح بوده است.		
۶	**سایر بدهکاران و پیش پرداختهای هزینه** لیست سایر بدهکاران و پیش‌پرداختهای هزینه را اخذ یا تهیه نموده و: الف ـ صحت محاسبات را مورد رسیدگی آزمایشی قرار دهید. ب ـ اطلاعات مثبته زا در رابطه با اقلام قابل توجه، بررسی نمایید. ج ـ شرایط ایجاد بدهی و عواملی راکه به پرداخت آن منتهی خواهد شد، تعیین نمایید. د ـ برای مانده‌های قابل توجه تأییدیه درخواست گردد و در صورت وجود تفاوت، مغایرت را مشخص نمایید. ه ـ پیش پرداختهای هزینه را با سال قبل مقایسه کرده و درباره تغییرات قابل توجه تحقیق بعمل آورید.		

سئوالات حسابها و اسناد

۱ـ هدف کلی حسابرس از بررسی دریافتنی چیست؟

۲ـ فعالیتهای عمده انجام شده توسط هر یک از بخشهای مربوط به فروش را به اختصار بیان نمایید.

۳ـ روشهای حسابرسی بکار رفته توسط حسابرس در بررسی حسابهای دریافتنی را نام ببرید.

۴ـ مثالهایی از سایر روشهای موجود که توسط حسابرس (هنگامی که دریافتنی‌ها مورد تأیید قرار نگرفته‌اند) مورد استفاده واقع می‌شود را فهرست‌وار بیان نمایید.

۵ـ روشهای تأیید مثبت و منفی را شرح داده و زمان استفاده هر یک را بیان نمایید.

۶ـ در طول انجام عمل حسابرسی، چه موقع حسابهای دریافتنی باید مورد تأیید واقع شوند؟

۷- چه عواملی باعث بروز استثنائاتی در تقاضاهای تأییدیه می‌شوند؟
۸- زمانی که تأییدیه‌های مثبت بدون پاسخ باقی مانده‌اند، حسابرس باید از چه روشهای متناوبی استفاده نماید؟
۹- اگر دریافتنی حسابها و اسناد در تاریخ فیمابین تأیید شده باشند، چه روشهایی باید در پایان سال توسط حسابرس به اجرا گذاشته شود؟
۱۰- آزمون قطع زمانی معاملات چیست و چگونه به اجرا درمی‌آید؟
۱۱- روشهایی را که به عنوان نمونه در آزمون کنترل فروش و حسابهای دریافتنی تجاری مربوطه مورد استفاده قرار می‌گیرند را فهرست‌وار بیان نمایید.
۱۲- شما مشغول تنظیم حساب سالانه یک فروشگاه عمده‌فروشی اثاثیه منزل که اجناس خود را به صورت اقساط ارائه می‌نماید، می‌باشید. اکنون برنامه حسابرسی را جهت حسابهای دریافتنی قسطی تهیه نمایید.
۱۳- برای هر یک از سئوالات زیر بهترین پاسخ را انتخاب نمایید:
الف) کدامیک از پاسخهای زیر بهترین مصداق شرکتی خواهد بود که خواهان ممانعت از سوءاستفاده از وجه نقد حسابهای دریافتنی تجاری است؟
۱- جداسازی وظایف، طوری که مسئول دفتر کل هیچگونه امکان دسترسی به بسته‌های پستی دریافتی نداشته باشد.
۲- جداسازی وظایف تا حدی که هیچیک از کارمندان کوچکترین دسترسی به چکهای دریافتی از مشتریان و نیز مبالغ دریافتی از رسیدهای نقدی روزانه نداشته باشد.
۳- ارسال مستقیم مبالغ پرداختی به بانک توسط مشتری.
۴- درخواست پرداخت چکهای پرداختنی مشتریها به شرکت و واگذاری به خزانه‌دار.

ب) مورد استفاده از فرم مثبت تأییدیه دریافتنی‌ها زمانی مشخص می‌شود که:
۱- ساختار کنترل حسابهای دریافتنی مؤثر شناخته شده باشد.
۲- دلیل موجهی جهت اثبات اینکه احتمالاً تعداد قابل توجهی از حسابها مورد تردید می‌باشند.
۳- تعداد زیادی از مانده‌های خرد و ریز هنوز موجود باشند.
۴- دلیل قانع‌کننده‌ای وجود داشته باشد که بر طبق آن ثابت شود بخش عمده‌ای از تقاضاها جواب داده خواهند شد.

پ) گاهی وقتها استفاده از روشهای تأییدیه حسابهای دریافتنی برای حسابرس عملی نیست تحت چنین شرایطی، بهترین روش متناوبی که حسابرس می‌تواند بکار گیرد:
۱- بررسی دریافتهای بعد از پایان سال، خواهد بود.

۲ـ بررسی جدول زمان‌بندی حسابهای دریافتنی قید شده در تاریخ ترازنامه و یا تاریخ بعد از پایان سال مالی خواهد بود.
۳ـ تقاضای تخفیف جهت حسابهای غیرقابل وصول، از حسابرس، آنهم برابر مبلغ مانده حسابهایی که نمی‌توانند مورد تأیید قرار گیرند.
۴ـ اجرای روشهای تحلیلی حسابهای دریافتنی و فروشها براساس روش سال به سال.

ت) فرم منفی درخواست تأییدیه حسابهای دریافتنی در بیشتر موارد مفید است بجز زمانی که:
۱ـ ساختار کنترل حسابهای دریافتنی مؤثر تشخیص داده شده باشد.
۲ـ تعداد زیادی مانده‌های خرد و ریز وجود داشته باشد.
۳ـ مانده حسابهای جداگانه دارای مقادیر زیاد باشد.
۴ـ هیچیک از موارد فوق‌الذکر.

۱۴ـ شرکت وانا دارای انواع متعدد مدرک و گواهی براساس نظریه حسابرس در مورد درستی ارائه صورتحسابهای مالی است. در بین این مدارک، تأییدیه‌هایی از شخص ثالث و اطلاعات کتبی صاحبکار نیز وجود دارد.

۱۵ـ تأییدیه حسابرسی چیست؟

۱۶ـ ویژگیهایی راکه یک تأییدیه حسابرسی باید داشته باشد تا مؤسسه حسابرسی آن را به عنوان مدرکی معتبر بپذیرد، نام ببرید:

۱۷ـ اطلاعات کتبی چیست؟

۱۷ـ۱ـ اطلاعات کتبی باید شامل چه مواردی باشد؟

۱۷ـ۲ـ اطلاعات کتبی چه تاثیری روی بررسی مؤسسه حسابرسی پیرامون صورتحسابهای مالی خواهد داشت؟

۱۷ـ۳ـ در بررسی حسابهای دریافتنی که توسط حسابرس صورت می‌گیرد، تفاوتهای موجود بین تأییدیه‌های مثبت و منفی را بیان نمایید.

۱۷ـ۴ـ در تأیید حسابهای دریافتنی و تحت شرایطی که مؤسسه حسابرسی از تأییدیه استفاده می‌نماید، چه ویژگیهایی باید در حسابها وجود داشته باشند؟

۱۸ـ شما در نظر دارید که از خدمات پستی جهت تأیید مانده‌های دریافتنی حسابها استفاده نمایید. این سرویس درخواستهای تأییدیه را آماده و پست نموده، تأییدیه‌های برگشتی را از پاکتها خارج نموده و مستقیماً به شما ارائه می‌نماید.

۱۹ـ مؤسسه حسابرسی سرگرم بررسی صورتحسابهای مالی یک شرکت تولیدی است که دارای مبلغ هنگفتی حساب دریافتنی می‌باشد. وی معتقد است که حسابها به طرز صحیحی خلاصه و دسته‌بندی شده و مبالغ اختصاص یافته، دسته‌بندیهای مجدد و ارزیابیها برطبق اصول پذیرفته

شده حسابداری انجام شده‌اند. وی در نظر دارد که از تقاضاهای تاییده حسابهای دریافتنی جهت استفاده نماید.

۱۹-۱- دو نوع مختلف از تقاضاهای تأییدیه حسابهای دریافتنی را نام برده و توضیح دهید. همچنین عواملی را که در تعیین زمان استفاده از هر یک مد نظر دارید را مشخص نمایید.

۱۹-۲- فرض کنید پاسخ رضایت‌بخشی از تقاضاهای تأییدیه دریافت نموده‌اید. شرح دهید که چگونه قابلیت وصول حسابهای دریافتنی تجاری را مورد ارزیابی قرار می‌دهید؟

۲۰- شما سرگرم انجام دومین بررسی سالانه صورتحسابهای مالی شرکت (الف)، توزیع کننده تجهیزات ساختمانی هستید. فروش کالاهای این شرکت یا به صورت فروش نقدی یکجا و یا ترکیبی از پرداخت نقدی معتبر و یک یا دو چک سودآور غیرقابل تجدید ۶۰ یا ۹۰ روزه می‌باشد. پس از اولین پرداخت نقدی، حق مالکیت کالاها به مشتری واگذار می‌شود. تعدادی از چکها که نزد مشتری نگهداری می‌شوند پس از پرداخت نقدی باید تاریخ‌گذاری شوند (تاریخ روز تحویل کالا). اگر مشتری خواهان خرید کالا به صورت احتیاط است، این شرکت ترتیبی اتخاذ خواهد نمود تا مشتری مبلغ مورد نیاز را از یک بانک محلی تهیه نماید.

شما با علم به اینکه باید موقتاً محل کار خود را جهت انجام کار دیگری ترک نمایید، پس از تهیه حدود برنامه حسابرسی و ارائه آن به معاون خود، کار خارج از مؤسسه خود را جهت بررسی صورتحسابهای ۲۹ اسفندماه سال ۱×۱۳ در تاریخ اول خرداد ماه ۲×۱۳ آغاز می‌نمایید.

قبل از ترک محل کار، شما باید از میزان پیشرفت معاون خود در زمینه بررسی اسناد دریافتنی مطلع باشید. وی همچنین کاربرگی حاوی لیست اسامی مشتریان، تاریخهای مربوطه، میزان سود و مبالغ ۱۷ سند دریافتنی معوق دارای جمع کل ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را به شما ارائه می‌دهد. کاربرگ فوق شامل موارد زیر می‌باشد:

۱- ساختار کنترل داخلی بررسی شده و حصول اطمینان از درستی آن وجود دارد.

۲- مبلغ جمع کل معادل ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با دفتر کل حساب کنترل و مطابقت داده شده.

۳- لیست اسناد با دفتر فروش مطابقت داده شد.

و همچنین شما را از تقاضای تأییدیه مثبت در دست تهیه که مربوط به مبالغ کل اسناد دریافتنی معوق می‌باشد، مطلع نموده، به علاوه به اطلاع شما می‌رساند که در طول مدت بررسی اسناد دریافتنی و سود حاصل از فروش کالاها، هیچگونه عملیات حسابرسی صورت نگرفته است. در پایان سال هیچگونه حساب دریافتنی معوقی جهت فروش کالاها وجود نخواهد داشت.

۲۰-۱- روشهای حسابرسی جانبی را که معاون شما باید در حسابرسی اسناد دریافتنی‌های حاصل از فروش کالاها بکار گیرد را فهرست‌وار بیان نمایید.

۲۰-۲- قبل از ترک محل کار، شما از معاون خود خواهید خواست که تمام اسناد دریافتنی

موجود را بررسی نماید. وی در مدت کوتاهی اسناد مورد نظر را از گاوصندوق بیرون آورده و گزارش می‌نماید که اسناد موجود مربوط به سال ۱×۱۳ تنها دارای مبلغی معادل ۷۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد.

۲۱ـ مؤسسه حسابرسی سرگرم بررسی صورتحسابهای مالی سال ۲×۱۳ مؤسسه (ح) می‌باشد. قبل از تکمیل حسابرسی، موارد زیر باید حل و بسط داده شوند:

ـ هیچیک از اعمال حسابرسی در مورد تقاضاهای تأییدیه حسابهای دریافتنی مشتری که بدون پاسخ باقی مانده‌اند، انجام نشده است. همچنین هر دو نوع تأییدیه مثبت و منفی مورد انتقاد قرار گرفته است.

تقاضانامه دومی جهت بدهکارانی که به تقاضای تأییدیه اولیه پاسخ نداده‌اند، ارسال شده است.

ـ نامه تأییدیه مشتری، توسط مدیریت شرکت (ح)، کامل و امضاء نشده است. مؤسسه حسابرسی شروع به خلاصه نمودن محتویات نامه تأییدیه نموده و معتقد است که موارد زیر باید در نامه قید شوند:

مدیریت مربوطه باید در هر صورت تصدیق نماید که:

الف) تمام مبادلات مادی به نحو صحیحی در صورتحسابهای مالی منعکس شده‌اند.

ب) از بی‌نظمی‌هایی که می‌تواند تاثیر عمده‌ای در صورتحسابهای مالی، مدیریت مربوط و یا کارفرما داشته باشد، آگاه است.

ج) وقایع صورت گرفته بعد از تاریخ ترازنامه که نیاز به تطبیق با صورتحسابهای مالی یا افشاء، خواهند داشت.

د) هرگونه از مکاتبات از سوی نمایندگان تنظیم کننده امور مربوط به عدم موافقت یا نقصان در ارسال گزارشات مالی، در دسترس است.

هـ) شرکت با تمام جوانب موافقت نامه‌های قراردادی که تاثیر عمده‌ای در صورتحسابهای مالی خواهد داشت، موافقت نموده است.

و) طرحها و اهداف متعددی وجود دارند که می‌توانند در سنجش ارزشها و یا دسته‌بندی داراییها و یا بدهکاریها می‌تواند وجود داشته باشد.

ز) احتمال هر گونه ضرر و زیان از فروش کالاها می‌تواند وجود داشته باشد.

ح) احتمال هرگونه ضرر و زیان در خرید کالاها ناشی از فزونی تقاضاها یا افزایش قیمتها در بازار، می‌تواند وجود داشته باشد.

ط) هرگونه موافقت نامه‌ای جهت خریداری داراییهای از پیش فروخته شده، می‌تواند موجود باشد.

ی) امکان هرگونه تخلف و سرپیچی از قانون یا مقرراتی که تاثیرات آنها باید جهت افشاء

صورتحسابهای مالی یا به عنوان مبنایی جهت ثبت احتمال ضرر، مد نظر قرار گرفته شود، وجود خواهد داشت.

ی) هرگونه اجازه خرید سهام سرمایه، موافقت‌نامه‌ها، سهام سرمایه جهت اختیارات، اجازه خرید مجدد، اجازه خرید سهام یا سایر موارد مورد درخواست، تخصیص یافته‌اند.

الف) روشهای متناوب حسابرسی را که مؤسسه حسابرسی باید به منظور تکمیل پاسخهای دریافت نشده جهت تقاضاهای تأییدیه دریافتنی حسابهای مشتری در نظر داشته باشد نام ببرید:

ب) موارد دیگری را که انتظار می‌رود در نامه تأییدیه مدیریت شرکت (ح) ذکر شود تعیین نمایید.

۲۲ـ الف) استفاده از کُد اقتصادی باعث چه نوع کنترلهایی می‌گردد.

ب) آیا تهیه و ارسال خلاصه ماهیانه (یا سه ماهه) عملیات فروش و ارسال آن برای مقامات مالیاتی می‌تواند گام مؤثری در جهت برقرای کنترلهای داخلی قلمداد نمود.

کانال
@jozvehhesabdari

فصل پنجم

موجودیهای جنسی و قیمت تمام شده (موجودی کالا)

اهداف یادگیری

مطالب این فصل به منظور دستیابی به اهداف کنترلی موجودی‌های جنسی انتخاب شده و امید می‌رود بعد از مطالعه این فصل قادر باشید:

۱ـ مفهوم اثبات فیزیکی موجودی‌های جنسی را درک نمایید.

۲ـ با روشهای مختلف انبارگردانی و شمارش موجودی‌ها آشنا شوید.

۳ـ عناصر اصلی ساختار کنترل داخلی موجودی‌های جنسی را برشمارید.

۴ـ برنامه حسابرسی رسیدگی به سرفصل موجودی‌ها همچنین برنامه نظارت بر انبارگردانی را تدوین نمایید.

مفهوم موجودی‌های جنسی در برگیرنده مواد، کار در جریان، نظارت ساخته شده، محصولات ساخته شده، محصولات خریداری شده برای فروش، لوازم یدکی، کالای امانی، اقلام مصرفی غیرتولیدی، اقلام راکد و ضایعات است.

کنترلهای داخلی موجودی‌های جنسی

(۱ـ روشهای کنترل داخلی موجودی‌های جنسی بستگی به عواملی مانند بزرگی و یا کوچکی شرکت، نوع موجودی‌ها، مقدار و ارزش آنها دارد) ولی در هر صورت هدف‌های کلی که در طراحی هر سیستم باید مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است.

۱ـ۱ـ از موجودی‌های جنسی می‌بایست به نحو مطلوب و شایسته‌ای حفاظت شود و ورود و خروج کالا از انبارها با کسب مجوز قبلی و براساس مدارک معتبر (از جمله رسید و حواله انبار با شماره سریال چاپی) انجام شود.

۱ـ۲ـ میزان موجودی‌های جنسی باید همیشه تحت کنترل باشد به طوری که کالا و مواد

مورد احتیاج در هرحال به مقدار کافی موجود باشد بدون آنکه موجودی هریک از اقلام بیش از حد لزوم گردد.

۱-۳- مدارک انبار می‌بایست به نحوی طراحی، توزیع و نگهداری شود که تخصیص هزینه مواد به مراکز هزینه به آسانی و بادقت امکانپذیر باشد.

۱-۴- مدارک انبار باید طوری نگاهداری شود که امکان کنترل این مدارک با دفاتر مالی و صورت‌های مالی مقدور باشد.

۱-۵- موجودی‌های جنسی می‌بایست از پوشش بیمه‌ای مناسب برخوردار باشد.

۱-۶- موجودی‌های جنسی می‌بایست براساس روشهای مناسب قیمت‌گذاری گردد.

۱-۷- به کالای در جریان ساخت می‌بایست سهم مناسبی از هزینه‌های سربار اختصاص داد.

۱-۸- قیمت‌گذاری موجودی‌های جنسی می‌بایست منطبق با روشهای اعلام شده در یادداشت شماره ۲ ضمیمه صورتهای مالی انجام پذیرد و هرگونه تغییر روش با ذکر اثرات در صورتهای مالی انشاء شود.

کنترلهای مربوط به کالای ورودی در بحث کنترلهای خرید و کنترل کالای خروجی در چارچوب کنترلهای فروش آمده است در این بخش به کنترلهای مربوط به نگهداری مدارک انبار و همچنین صورت برداری از موجودی‌های جنسی بحث می‌شود.

۲- مدارک انبار

۲-۱- مدارک مقداری موجودی انبار (کارتکس و صورت موجودی‌ها) نمی‌بایست در انبار و تحت نظر انباردار نگهداری شود. بلکه اینگونه مدارک در محلی مستقل از انبار تحت نظر واحدهایی نظیر برنامه‌ریزی و کنترل مواد نگاهداری می‌شود.)

۲-۲- مدارک انبار در فواصل زمانی معین (مثلاً ماهی یکبار) می‌بایست با مدارک حسابداری انبار کنترل و مغایرات استخراج و پی‌گیری شود.

۲-۳- ورود و خروج موجودی از انبار براساس دستورات شفاهی، یادداشت و یا به صورت فرض و موقت مقدور نباشد.

۳- شمارش موجودی‌های جنسی

به منظور تعیین موجودی‌های جنسی هر شرکت و تعدیل سوابق انبار، محاسبه ارزش موجودی‌ها و استخراج اثرات ریالی کسر و اضافات موجودی‌های جنسی معمولاً یک برنامه اصولی شمارش موجودی‌ها سازماندهی می‌شود.

منظور از شمارش موجودی‌ها توزین، شمارش و اندازه‌گیری موجودی‌های جنسی

متعلق به شرکت در پایان سال مالی و یا هر زمان مناسب دیگر می‌باشد.

معمولاً برای اثبات عینی موجودی‌ها از یکی از روشهای زیر استفاده می‌نمایند.

۱-۳- روش شمارش دائم: تحت این روش موجودی‌ها تحت یک برنامه معینی طی دوره مالی شمارش می‌شود. این روش زمانی نتیجه مطلوب دارد که

اولاً: برنامه‌ریزی شمارش به نحوی انجام شود که کلیه موجودی‌ها حداقل یک بار در سال طی برنامه منظم مورد شمارش قرار گیرد.

ثانیاً: اطلاعات و سوابق انبار به روز باشد به نحوی که بتوان مغایرات احتمالی را در کوتاهترین مدت ممکن رفع نمود.

این روش دارای مزایای فراوان از جمله اثرات مطلوب روانی بر کسانی که مسئولیت نگهداری کالا را دارند، عدم نیاز به تعطیلی شرکت، رفع به موقع و سریع مغایرات دارد.

۲-۳- روش مقطعی: این روش معمولاً در مقاطع معین (مثلاً پایان سال مالی) مورد استفاده قرار می‌گیرد که چارچوب کلی و مراحل انجام این روش (انبارگردانی در پایان سال) در صفحات بعد آمده است.

۱-۲-۳- تشکیل کمیته شمارش

الف - نظر به اهمیت شمارش موجودیها و ضرورت همکاری بسیاری از واحدها در انجام عملیات مزبور حداقل یک ماه قبل از انجام عملیات شمارش، کمیته‌ای جهت برنامه‌ریزی، هدایت و ایجاد هماهنگی در شمارش موجودیها با اهداف و وظایف زیر تشکیل می‌گردد:

الف - انتخاب فردی به عنوان هماهنگ کننده جهت تنظیم برنامه شمارش موجودیها و نظارت اجرای آن

ب - تنظیم جدول زمان‌بندی کلی مراحل شمارش موجودیها

پ - بررسی و تصویب برنامه شمارش موجودیها

ت - بررسی و هدایت عملیات شمارش

ث - بررسی و تصویب نتایج عملیات شمارش

ب - اعضای کمیته شمارش را عمدتاً افرادی تشکیل می‌دهند که نسبت به نقل و انتقالات و عملیات کنترل موجودیها مسئولیت مستقیم یا ارتباط نزدیک دارند و یا اینکه برنامه انجام شمارش، تأثیر زیادی بر برنامه‌ها و تصمیمات آنان می‌گذارد. به طور کلی کمیته با ترکیبی از اعضای زیر تشکیل می‌شود:

الف - مدیرعامل

ب - مدیر مالی

پ - رئیس حسابداری

ت ـ رئیس حسابرسی داخلی (در صورت وجود)
ث ـ مدیر کارخانه یا مدیر تولید
ج ـ سرپرست انبارها
چ ـ سایر افرادی که باتوجه به تخصص یا مسئولیتشان می‌توانند عضو کمیته باشند.

پس از تعیین اعضای کمیته، مدیریت باید تشکیل کمیته، وظایف و اعضای آن را به واحدها ابلاغ نماید.

ج ـ عدم شمارش موجودیها طبق برنامه، باعث بروز مشکلاتی از قبیل وقفه در تولید، فروش و بسیاری نارساییهای دیگر خواهد شد. بنابراین ضروری است که مراحل انجام کار و زمان مناسب برای اجرای هر مرحله دقیقاً تعیین شود تا کمیته بتواند انجام شمارش را در زمانهای تعیین شده کنترل نماید. شمای کلی مراحل شمارش موجودیها و همچنین جدول زمان‌بندی کلی مراحل شمارش موجودیها در هر مرحله که دارای ستونهایی برای درج تاریخ شروع و خاتمه هر مرحله می‌باشد.

«جدول زمان‌بندی کلی مراحل شمارش موجودیها» توسط کمیته تهیه و مبنای انجام کار هماهنگ کننده قرار می‌گیرد.»

د ـ بازوی اجرایی «کمیته»، «هماهنگ کننده» خواهد بود که مسئول هماهنگی و اجرای تصمیمات اتخاذ شده توسط «کمیته» و همچنین رابط «کمیته» با سایر افراد شرکت کننده در عملیات شمارش است. هماهنگ کننده کلیه نظرات و مشکلات موجود در رابطه با انجام شمارش موجودیها را در «کمیته» مطرح و نظرخواهی می‌کند تا کار شمارش هرچه مطلوبتر انجام گیرد و به موقع پایان پذیرد. هماهنگ کننده از بین اعضای کمیته انتخاب می‌شود و باید فردی باشد که مسئولیتی در نقل و انتقال اقلام انبار نداشته باشد. ترجیحاً پیشنهاد می‌گردد که این مسئولیت به عهده رئیس حسابرسی داخلی (در صورت وجود) یا رئیس حسابداری واگذار گردد.

اهم وظایف هماهنگ کننده به شرح زیر است:

الف ـ تنظیم برنامه عملیات شمارش موجودیها
ب ـ آماده سازی فرمها، وسایل و ابزار کار شمارش
پ ـ پی‌گیری و نظارت بر تهیه مقدمات شمارش
ت ـ آموزش کارکنان ذیربط
ث ـ نظارت بر انجام عملیات شمارش موجودیها
ج ـ بررسی و پی‌گیری مغایرات
چ ـ تهیه گزارش نتایج عملیات شمارش.

پس از تنظیم و تصویب برنامه عملیات شمارش، هماهنگ‌کننده باید برنامه انجام کار را به حسابرسان مستقل ارائه دهد و امکانات لازم را جهت نظارت آنان بر عملیات شمارش فراهم نماید.

۴- پس از دریافت نسخه اولیه و دستورالعمل انبارگردانی حسابرس مستقل اطلاعات مورد لزوم خود را طی نامه رسمی از شرکت درخواست می‌نماید نمونه‌ای از نامه درخواست اطلاعات تکمیلی نشان داده شده است.

«بسمه تعالی»

شرکت / مؤسسه ·
موضوع : انبارگردانی سالانه

احتراماً

در رابطه با انبارگردانی سالانه سال منتهی به ..... خواهشمند است دستور فرمایید اطلاعات زیر را در اختیار این مؤسسه قرار دهند.

الف ـ تاریخ و زمان دقیق انبارگردانی، و نام کارکنانی که در انبارگردانی شرکت خواهند نمود.
ب ـ نقشه محل انواع مختلف موجودی‌های جنسی و کارهای در جریان پیشرفت.
ج ـ یک نسخه از دستورالعملی که در اختیار شرکت کنندگان در انبارگردانی قرار خواهد گرفت.

این مؤسسه، به محض دریافت دستورالعمل، رضایتبخش بودن دستورات را از نقطه‌نظر حسابرسی مورد بررسی قرار داده و آن شرکت / مؤسسه را از نتایج این رسیدگی مطلع خواهد نمود. به پیوست لیستی از نکات مورد نظر این مؤسسه ارسال می‌گردد تا در صورت آماده نبودن نسخه نهایی دستورالعمل، در تهیه آن مورد استفاده قرار گیرد. به عنوان جزئی از بررسیها، ممکن است لازم شود نمایندگان این مؤسسه به منظور متقاعد شدن نسبت به روشهای متخذه، قبل از انبارگردانی از انبارها و کارخانه‌های آن شرکت بازدید به عمل آورند. در صورتی که در مورد آن شرکت، نیاز به چنین بازدیدی باشد، مراتب در آینده نزدیک به اطلاع خواهد رسید.

و من ا... التوفیق
مؤسسه حسابرسی

۱-۴- حسابرس مربوطه نسخه اولیه دستورالعمل انبارگردانی شرکت را از لحاظ کفایت کنترلها مورد مطالعه قرار می‌دهد و نظرات خود را از این بابت به شرکت اعلام می‌کند.

۲-۴- علاوه بر این ممکن است حسابرس اهم نکات کنترلی اساسی مورد نظر خود را به پیوست نامه فوق به شرکت اعلام نماید تا در تدوین نسخه نهایی و دستورالعمل انبارگردانی از آنها استفاده شود.

نکات قابل توجه در تهیه دستورالعمل انبارگردانی

۱- نکاتی که باید قبل از شمارش از طرف مسئولین شرکت مورد توجه قرار گیرد

۱-۱- انتخاب شخصی مسئول به عنوان هماهنگ کننده انبارگردانی. این شخص سرپرستی عملیات شمارش را به عهده خواهد گرفت.

۱-۲- دستورالعمل تهیه شده توسط هماهنگ کننده کاملاً مورد بررسی قرار خواهد گرفت و در صورت وجود اشکال و قبل از شروع عملیات شمارش باید با مسئولین شرکت و سازمان حسابرسی تماس حاصل شود.

۱-۳- روزها و ساعات شمارش انبار باید مشخص گردد و به قسمتهای مختلف به صورت کتبی اطلاع داده شود که انبار در روزهای تعیین شده تعطیل خواهد بود، لذا لازم است جهت برآورد احتیاجات خود قبل از روزهای تعیین شده به انبار مراجعه نمایند (متذکر می‌شود، هرگاه در حین انبارگردانی بنابر ضرورت احتیاج به نقل و انتقال موجودیها باشد، بایستی کلیه نقل و انتقالات تحت نظارت حسابرسان انجام گیرد).

۱-۴- گروههای شمارش باید با ذکر اسامی قبلاً تعیین و آموزش کافی داده شوند. لازم است به آنان تذکر داده شود تا درحین عملیات اگر به مسئله‌ای برخورد نمودند باید با هماهنگ کننده موجودی برداری تماس حاصل نمایند.

۱-۵- هماهنگ کننده موجودی برداری قبلاً انبار یا انبارها را مورد بازدید قرار دهد و مطمئن گردد که:

۱-۵-۱- اقلام به شکلی چیده شده باشد تا شمارش به آسانی انجام‌پذیر باشد.

۱-۵-۲- موجودیهایی که به آسانی شناخته نمی‌شوند با کمک مسئولین انبار و نوشتن شماره صحیح یا شرح کامل، مشخص شوند.

۱-۵-۳- اقلام ناباب، اسقاط و همچنین اجناس بدون استفاده از سایر اقلام جدا شده باشند.

۱-۵-۴- برای آنکه موجودیهای امانی (اجناس دیگران نزد شرکت) در شمارش موجودیهای شرکت به حساب نیایند باید از سایر موجودیها جدا و

مشخص چیده شوند.

۱-۵- نام و سایر مشخصات اجناس به طور واضح نوشته شده و برروی قفسه اجناس یا خود اجناس نصب یا گذارده شده باشد.

۱-۶- برای آسانتر شدن امر شمارش باید برگه‌های شمارش در دو نسخه تنظیم و از پیش آماده و شماره‌گذاری شده باشد. هماهنگ کننده موجودی برداری مسئول کنترل صدور این برگه‌ها بوده و لازم است که حساب تعداد برگه‌های صادر شده (تسلیم شده) به شمارش کنندگان را نگهدارد. برای کنترل دقیق برگه‌ها لازم است برگه‌های باطل شده (به هر دلیل) همراه با برگه‌های استفاده شده به هماهنگ کننده تسلیم گردد.

۱-۷- پیش از اجرای موجودی برداری آخرین شماره مدارک ثبت گردش موجودیها مانند برگ صدور کالا، رسید کالا و غیره به هماهنگ کننده موجودی برداری گزارش گردد.

۱-۸- مشخصات و تعداد (مقدار) اجناس موجود در قسمت دریافت کالا به هماهنگ کننده موجودی برداری اطلاع داده شود تا ایجاد بدهی برای شرکت قابل کنترل باشد.

۱-۹- تسلیم گزارش اجناس موجودی در قسمت صدور کالا نیز مانند بند فوق باید به هماهنگ کننده موجودی برداری اطلاع داده شود تا اطمینان حاصل شود، برای این دسته از اجناس فاکتور صادر گردیده است یا جزو موجودیها به حساب آمده است.

۱-۱۰- برای جلوگیری از شمارش مجدد و یا شمارش نشدن قسمتی از موجودیها لازم است در مدت زمان موجودی برداری جابجایی اجناس بین قسمتهای مختلف تا آنجا که ممکن است انجام نشود.

۲- مواردی که باید طی شمارش مورد توجه قرار گیرند

۲-۱- موجودی برداری به وسیلهٔ گروههای دونفری انجام شود. یک فرد عمل شمارش را انجام داده و فرد دیگر ضمن تأیید شمارش آن را ثبت نماید. تا آنجا که امکان دارد یکی از افراد گروه دو نفری باید به گونه‌ای انتخاب گردد که با موجودیها آشنا بوده و به آسانی بتواند نوع و مشخصات موجودیها را با مشخصات ثبت شده تطبیق داده و در صورتی که مشخصات برروی اجناس نصب نشده باشد بتواند مشخصات و نوع اجناس را تشخیص دهد.

۲-۱-۱- چنانچه موجودیهایی بر اساس وزن ثبت می‌شوند، اطمینان حاصل

شود تا وسایل لازم برای توزین موجودیها در دسترس باشد.

۲-۲- ترجیحاً، موجودیها دوبار و هربار به وسیله یک گروه دو نفری متفاوت شمارش گردد.

۲-۳- برای جلوگیری از دوباره شمارش شدن یا شمارش نشدن پاره‌ای از موجودیها، شمارش بایستی به شکل اصولی انجام پذیرد مثلاً موجودیها را ردیف به ردیف (از ابتدا تا انتها) شمارش نموده و اجناس شمارش شده را با علامت گذاری مشخص نمایند.

۲-۴- امضاء تمام برگه‌های شمارش و هرگونه اصلاح در آنها به وسیله هردو گروه شمارش کننده ضروری است.

۲-۵- موجودیهای معیوب، فاسد، کم‌مصرف و غیر استاندارد باید با ذکر مورد در برگه‌ها ثبت گردد.

۲-۶- به طور نمونه باید محتویات تعدادی از موجودیهای سربسته توسط گروههای شمارش کننده مورد شمارش قرار گیرد.

۳- مواردی که باید پس از پایان موجودی برداری مورد نظر قرار گیرد

۳-۱- کلیه برگه‌های شمارش (شامل برگه‌های استفاده شده، باطل شده و استفاده نشده) برای هماهنگ کننده موجودی برداری برای کسب اطمینان از استفاده درست و بجا از تمام برگه‌های شمارش ارسال شوند.

۳-۲- چنانچه نتیجه شمارش توسط دو گروه اختلافی را نشان دهد یا نتیجه شمارش با مدارک دائمی موجودیها اختلاف داشته باشد، شمارش دوباره آنها با حضور هردو گروه شمارش کننده و حسابرسان برای مشخص نمودن عدد نهایی و درست لازم می‌باشد.

۳-۳- پس از خاتمه شمارش، چنانچه هرگونه اصلاحی در برگه‌های شمارش لازم باشد باید هرگونه اقدام با آگاهی حسابرسان و تأیید هماهنگ کننده موجودی برداری باشد.

۳-۴- باید نتیجه بدست آمده با مدارک دائمی (در صورتی که وجود داشته باشند) و حساب کنترل در دفاتر مقایسه شوند.

۳-۵- بررسی مغایرات و اصلاح مدارک پس از تأیید هماهنگ کننده موجودی برداری امکان‌پذیر خواهد بود.

۳-۶- برگه‌های شمارش و صورت جلسات باید به وسیله کلیه مسئولین (شمارش کنندگان، هماهنگ کننده موجودی برداری و حسابرس داخلی) امضاء شود.

۷-۳- یک نسخه از دو نسخه مورد استفاده باید بلافاصله برای حسابرسان ارسال شود.

۴- آزمون محتوا

نکات اساسی که برای آزمون محتوا موجودی‌های جنسی باید درنظر داشت به شرح زیر است:

موجودی‌های جنسی

اهداف و آزمون محتوی	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیک‌های حسابرسی
۱- اثبات وجود	۱- شواهد عینی ۲- لیست انبارگردانی ۳- تأییدیه کالای امانی و تأییدیه موجودی نزد دیگران و تأییدیه از انباردار، تأییدیه از مدیران	حضور در مراحل انبارگردانی و نظارت بر جریان آن و انتخاب نمونه از موجودیهای شمارش شده و انجام شمارش نمونه‌ها و تکمیل چک لیست انبارگردانی (توسط حسابرس) اخذ تأییدیه از محلی که کالاها و اجناس واحد مورد رسیدگی در آنجا قرار گرفته است. اخذ تأییدیه کالاهای امانی شرکت مورد رسیدگی، اخذ تأییدیه از انباردار مبنی بر صحت قرار گرفتن، شمارش و طبقه‌بندی موجودیها، اخذ تأییدیه از مدیران مبنی بر اینکه تمامی موجودیهای مواد شمارش شده است.
۲- اثبات مالکیت	۱- فاکتورهای خرید ۲- قراردادهای خرید ۳- تأییدیه	۱- سند رسی خریدهای به عمل آمده طی دوره و در صورت نیاز دوره‌های قبل ۲- اخذ تأییدیه در مورد کالاهای امانی نزد دیگران
۳- اثبات ارزش	۱- مدارک معتبر شامل لیست انبارگردانی تراز استخراجی از کارتهای حسابداری انبار و کارتهای حسابداری انبار	سند رسی خریدهای انجام شده، محاسبات مجدد، بدین ترتیب که با انتخاب اقلام از لیست موجودیهای جنسی کارتهای حسابداری انبار مربوطه را کنترل کامل می‌نماییم، مقایسه شرح مندرج در لیست انبارگردانی (قیمت تمام شدهٔ هر واحد کالا با نرخ خالص ارزش بازیافتنی آن) و کنترل منظور نمودن رقم صحیح در موجودیهای جنسی و با استفاده از انبارگردانی در مورد کالاهای راکد و ضایع بایستی ذخیره کاهش ارزش موجودیها کنترل گردد.

۴- اثبات کامل بودن	۱- کنترلهای داخلی مطلوب ۲- مدارک حسابداری ۳- اطلاعات مستقل خریدهای انجام شده طی سال توسط تدارکات	۱- بررسی نتایج حاصل از وجود کنترلهای داخلی مطلوب. ۲- تطبیق گردش حسابهای حسابداری انبار با حسابداری خرید مواد
۵- نحوهٔ ارائه در صورتهای مالی	۱- صورتهای مالی و یادداشت‌های همراه آن	تکمیل چک لیست حداقل اطلاعاتی که بایستی افشاء شود مانند افشاء هرگونه محدودیت در موجودیهای جنسی

برنامه حسابرسی موجودیهای جنسی و برنامه انبارگردانی به شرح زیر است:

شماره برنامه	
شماره صفحه	۱ از ۴

عنوان برنامه حسابرسی: موجودیهای جنسی

هدف از رسیدگی:

تعیین اینکه آیا:

الف: در ارزشیابی موجودیها ثبات رویه رعایت شده است.

ب: تعیین مقادیر و ارزشیابی موجودی‌ها (شامل در جریان) به طرز صحیح انجام شده است.

ج: مبالغ مندرج در ترازنامه کلیه موجودی‌ها را دربر گرفته و به نحو مناسب افشاء شده است.

د: شرکت مالک موجودی جنسی مندرج در صورتهای مالی است.

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۱	اطمینان حاصل نمایید که آیا اصول و مبناهای ارزشیابی موجودی جنسی مناسب و طبق رویه‌های افشاء شده حسابداری شرکت است و اصول مبناهای سال قبل استمرار یافته است.		
۲	معقول بودن میزان موجودیهای جنسی و کارهای در جریان پیشرفت را از طریق اطلاعات زیر، بررسی نمایید. - میزان گردش موجودی و میزان فروش و مصرف موجودی بعد از تاریخ ترازنامه. - ارقام دورهٔ قبل.		

سؤالات فصل پنجم

۱ـ هماهنگ کننده انبارگردانی کیست و چه وظایفی دارد؟

۲ـ قرار است از بین افراد زیر کمیته انبارگردانی (۵ نفر) تعیین شوند شما مناسبترین افراد با ذکر دلیل را انتخاب کنید.

مدیر تولید	مدیر مالی
مدیر تعمیرات	رئیس حسابداری
مدیر حراست	مدیر فروش
مدیر تدارکات	مدیر امور اداری
رئیس دفتر مدیرعامل	مدیرعامل

۳ـ روش شمارش دائمی موجودی‌ها تحت چه شرایطی کارایی دارد؟

۴ـ فواید استفاده از روش دائمی شمارش موجودی‌ها را بیان کنید.

۵ـ علت اصلی مغایرات انبار (از جمله کسر و اضافه انبار) را تشریح کنید.

۶ـ وظایف حسابرس در مراحل مختلف انبارگردانی را بیان کنید.

۷ـ باتوجه به نکات توصیه توسط حسابرس یک نمونه دستورالعمل انبارگردانی تنظیم نمایید.

۸ـ ساختار کلی یک کنترل داخلی مناسب برای موجودی کالا را بیان کنید.

۹ـ نکاتی که حسابرس در موقع رسیدگی به حساب کالای در جریان ساخت باید درنظر گیرد را نام ببرید.

۱۰ـ اگر شرایط لازم برای حضور حسابرس در انبارگردانی فراهم نیاید این امر چه تأثیری بر اظهار نظر حسابرس خواهد داشت؟

کانال
@jozvehhesabdari

فصل هفتم

بستانکاران و سایر اقلام بدهی (حسابها و اسناد پرداختنی)

اهداف یادگیری

مطالعهٔ موضوعات این فصل چندین هدف یادگیری را دنبال می‌کند. بعد از مطالعهٔ این فصل شما قادر خواهید بود:

۱ـ اهداف حسابرسی در رسیدگی به انواع بدهیها شامل حسابهای پرداختنی تجاری، اسناد پرداختنی، هزینه‌های معوق (هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده) را برشمارید.

۲ـ عناصر اساسی مناختار کنترل داخلی بدهیهای جاری را فهرست نمایید.

۳ـ مراحل ضروری در حسابرسی بدهیهای جاری را بیان نموده و برنامه حسابرسی مستقلی تهیه نمایید.

بدهیهای جاری

در فصول گذشته رسیدگی‌های حسابرسی داراییها (داراییهای جاری و داراییهای ثابت و سایر داراییها) شرح داده شده‌اند. اگر فرض کنیم که این تمایل وجود دارد که داراییها توسط صاحبان مؤسسه بیشتر از واقع گزارش شوند، لذا حسابرس افشای هرگونه ارائه پیش از واقع، آنها را مورد توجه قرار می‌دهد. دررابطه با بدهیهای موضوع این فصل توجه به تمایل تهیه‌کنندگان به گردانیش (صاحبکار) کمتر از واقع آنها و یا عدم ثبت بدهی‌ها می‌باشد. بنابراین حسابرس در رسیدگی به بدهیها باید درصدد افشای هرگونه کمتر از واقع نشان دادن و یا از قلم افتادن بدهی‌ها باشد. ارزشیابی صحیح بدهیهای ثبت شده برای حسابرس دشوار نیست. امّا کشف یک بدهی کمتر از واقع ارائه شده یا ثبت نشده اغلب دشوار است.

حسابهای پرداختنی و هزینه‌های پرداختنی

حسابهای پرداختنی و هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده (تحمل یافته) از اقلام بدهیهای جاری یک واحد تجاری می‌باشد. حسابهای پرداختنی معمولاً زمانی که یک مؤسسه مواد اولیه، کالا و یا سایر اقلام مورد نیاز خود را از فروشندگان به نسیه خریداری می‌نماید، ایجاد می‌شوند. امّا هزینه‌های پرداختنی حاصل از هزینه‌های معوق شامل حقوق و دستمزد تحقق یافته و پرداخت نشده، آب، برق، تلفن و گاز مصرفی مربوط به دوره مالی که تا پایان دورهٔ مالی وجه آن به سازمانهای ذیربط پرداخت نگردیده و همچنین سود و کارمزد بانکی و حق بیمه و مالیات قابل پرداخت که تا پایان دورهٔ مالی پرداخت نشده می‌باشد.

کنترل داخلی حسابهای پرداختنی

ساختار کنترل داخلی حسابهای پرداختنی با ساختار کنترل داخلی پرداختهای نقدی با ساختار کنترل داخلی خرید (طرف حسابهای پرداختنی) ارتباط مستقیم دارد.

آزمون کنترلهای داخلی خرید

روشهایی که برای آزمون خرید مورد استفاده حسابرس قرار می‌گیرد، معمولاً شامل آزمون روزنامه* خرید، دفتر ثبت فاکتورها و یا دفتر ثبت اسناد وارده می‌باشد. این آزمونها برروی معاملاتی که به وسیلهٔ حسابرس انتخاب شده‌اند را می‌توان به شرح ذیل عنوان نمود:

۱ـ مقایسه مدارک و صورتحسابهای خرید با روزنامه خرید و یا دفتر ثبت فاکتورها به عنوان بخشی از این رویه مورد استفاده حسابرس قرار می‌گیرد. همچنین حسابرس باید مستندات مربوط به تصویب پرداختها، تصویب خرید و مدارک مثبته دریافت کالا و صحت محاسبات مبالغ پرداخت شده را از آزمون نماید. اقلامی را که برای آزمون انتخاب می‌شوند، باید بیانگر یک نمونه کامل از مجموعه فعالیتهای مربوط باشد. براساس آنچه که گفته شده، حسابرس نتیجه خواهد گرفت که سیستم توزیع اسناد یا فاکتورها، طرز عمل صحیح حسابداری را برای معاملات فراهم می‌آورد. اگر این آزمون به نحو خوب و کارا انجام گیرد، حسابرس قاعدتاً باید نسبت به سیستم جاری حسابهای شرکت آگاه گردد.

توزیع اسناد هزینه و فاکتورهای فروش آزمون شده باید به دفتر روزنامه و یا با حساب خرید ردیابی گردند.

۲ـ کنترل مستندات دفتر ثبت وارده‌ها یا روزنامه و ردیابی انتقال ثبت‌ها، مستندات دفتر ثبت فاکتورهای خرید و یا روزنامه عمومی باید کنترل و ثبت‌های مربوط باید با دفاتر کل و یا

---

* دفاتر روزنامه خرید در سیستم‌های جدید جایگاه خاصی ندارد

معین ردیابی گردد، تا مشخص شود که آیا مستندات یا فاکتورها واقعاً وجود دارند و ثبت حسابها در حسابهایی که می‌بایست انجام شوند، انجام شده است.

۳ـ کنترل و مطابقت مدارک اولیه از نظر محاسبات: حسابرس باید مستندات را از نظر ارقام با هم مطابقت دهد. این رویه حسابرس را قادر می‌کند که بفهمد آیا تمامی اسناد خرید ثبت گردیده‌اند. بنابراین ممکن است به اطلاعاتی در رابطه با بدهیهای ثبت نشده دست یافت.

حسابرسی حسابهای پرداختنی

حسابرس باید توجه خاصی را نسبت به این حسابها مبذول دارد. حسابرس باید مبالغ ثبت شده را آزمون نماید تا نسبت به ارائه مطلوب آنها اطمینان حاصل کند. همچنین انجام یک بررسی کامل نسبت به مبالغ ثبت نشده ضروری است.

عدم ثبت کامل بدهیها ممکن است ناشی از غفلت باشد، یا اینکه به عنوان یک تلاش آگاهانه از سوی صاحبکار و یا حسابدار مؤسسه جهت ارائه غیرواقع و یا گمراه‌کننده صورتهای مالی تعبیر شود که اصطلاحاً به آنها «تحریف حقایق» یا «پوشاندن ضعف‌ها» گویند.

این کار ممکن است از طریق ثبت پرداختهای نقدی یا تأخیر در پایان سال مالی و یا پرداخت وامها در تاریخ ترازنامه و یا دریافت وام مجدد بعد از آن تاریخ صورت گیرد. هدف از این تحریف یا دستکاری ارائه تصویر مطلوبتری از وضعیت سودآوری مؤسسه نیست، بلکه صرفاً نشان دادن وضعیت مطلوب نسبت جاری به طور مصنوعی است.

تعدادی از شرکتها ممکن است به خاطر ماهیتشان تاحدی محافظه‌کار باشند. در این وضعیت باید توجه داشت که این واحدها، بدهیهای خود را پیش از آنچه واقعیت دارد نمایش می‌دهند.

رویه‌های مورد عمل حسابرسان برای رسیدگی به حسابهای پرداختنی تجاری از طریق ارزیابی کارآیی کنترلهای داخلی واحد تجاری مشخص می‌شود. همچنانکه مثلاً تأکید شده، ارزیابی این کنترلها برای سرتاسر دوره مورد رسیدگی حائز اهمیت زیادی می‌باشد. ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که فاکتورهای وارده (خریدها) فوراً به نحو صحیحی در دفاتر حسابداری ثبت شوند. در این حالت حسابرس می‌تواند به طور موجه‌ای تصمیم‌گیری نماید که محدوده مورد رسیدگی خود را برای اقلام ثبت نشده کاهش دهد. امّا ممکن است حسابرس دریابد که (۱) فاکتورهای خرید به طور کامل در دفاتر ثبت نشده‌اند، (۲) فاکتورها به طور منظم بین قسمتها انتقال می‌یابند، و (۳) سایر رویه‌ها در رابطه با این فرض که بستانکاران واحد تجاری هر مقدار بدهی پرداخت نشده خود را در اسرع وقت یا با تأخیر پی‌گیری می‌کنند.

در هریک از وضعیت‌های ذکر شده، حسابرس باید آزمونهای وسیعی را برای بدهیهای ثبت نشده اجرا نماید. این بحث در ارتباط با رسیدگیهای حسابرسی حسابهای پرداختنی تجاری

است و شامل چهار بخش است (۱) تراز مانده حسابهای پرداختنی، (۲) صورتحسابهای فروشندگان، (۳) بررسی پیرامون بدهیهای ثبت نشده و (۴) رویه‌های تحلیلی می‌باشد.

۱ـ تراز آزمایشی حسابهای پرداختنی (تراز مانده حسابها)

حسابرس معمولاً رسیدگی به حسابهای پرداختنی را با اخذ مانده حسابهای پرداختنی تجاری در تاریخ ترازنامه از صاحبکار شروع می‌کند. این تراز ممکن است شامل فهرستی از اقلام باز در دفتر ثبت فاکتورها، اقلام باز پرونده فاکتورهای خرید، اقلام باز حسابهای پرداختنی در دفتر کل یا اعلامیه وجه ارسالی باشد. محتوای حسابهای پرداختنی از یک مشتری به مشتری دیگر با یکدیگر اختلاف دارد. در بعضی موارد فهرست مانده‌ها، آنقدر ساده است که با ملاحظه ارقام تراز آزمایشی آشکار می‌گردد.

حسابرس باید صحت محاسبات مانده دفتر معین حسابهای پرداختنی را کنترل و جمع آن را با جمع حساب آن در دفتر کل مطابقت دهد. معمولاً حسابرس برای اقلام انتخاب شده، فاکتورها یا دیگر اسناد پشتیبان کننده را مورد بررسی قرار می‌دهد. این رویه را در رابطه با صورتحسابهای انتخاب شده مشتریان به حسابرس کمک می‌کند، تا اطمینان حاصل گردد که آیا مبالغ ثبت شده به نحو مطلوب ارائه گردیده‌اند، یا خیر؟

حسابرس همچنین باید عناصر تراز مانده حسابهای پرداختنی را برای اقلامی که احتمالاً به عنوان حسابهای پرداختنی تجاری طبقه‌بندی شده‌اند را مورد بررسی قرار دهد. (از قبیل حسابهای پرداختنی مربوط به اعضای هیئت مدیره، مدیران، مدیرعامل، سهامداران عمده، کارکنان و یا حقوق و مالیات پرداختنی). مانده‌های بدهکار حسابهای فروشندگان کالا یا مواد اولیه (در صورت بااهمیت بودن) باید مشابه حسابهای دریافتنی مورد رسیدگی قرار گیرد و درخواست تأییدیه کتبی برای این دسته از حسابها ارسال شود. چنانچه مانده‌های بدهکار (حسابهای پرداختی) بااهمیت باشند، باید از حسابهای پرداختنی خارج و به عنوان حسابهای دریافتنی تعدیل و طبقه‌بندی شوند.

حسابرس باید مانده حسابهای پرداختی را که سررسید آن گذشته است را مورد توجه قرار دهد. اگر صرفاً تعداد کمی حسابهای عمده سررسید گذشته وجود دارند، دلیل آن ممکن است ناشی از این باشد که مشکوک بوده و جای بحث دارند. حسابرس باید احتمالات مختلف را در این رابطه در نظر گیرد، و توجه داشته باشد که ممکن است مبالغ واقعی با مبالغ ثبت شده تفاوت زیادی داشته باشند. معمولاً حسابهای پرداختی سررسید گذشته دلالت بر کمبود نقدینگی دارند. اینگونه مبالغ به احتمال زیاد با مبالغ واقعی تفاوت ندارند و نیاز به رسیدگی کامل آنها وجود ندارد.

۲ـ صورتحسابهای مشتریان

رسیدگی به حسابهای پرداختنی تجاری معمولاً شامل تطبیق صورتحسابهای انتخاب شده مشتریان با تراز مانده حسابهای پرداختنی است. این کار از طریق اخذ نسخ صورتحسابهای فروش که توسط صاحبکار دریافت شده است انجام می‌شود.

گاهی حسابرس مستقیماً تأییدیه حسابهای پرداختنی را از فروشندگان دریافت می‌کند. یک نمونه از درخواست تأییدیه مانده حساب مشتریان در بحث رسیدگی به حسابهای دریافتنی آمده است.

در وضعیت‌هایی که حسابرس از وجود یک فروشنده خاص بدون اطلاع است، تأییدیه دارایی ارزش کمی است (حساب بدهی فروشنده خاص ثبت نشده باشد) و حسابرس باید مبالغ ارائه شده را در صورتحسابهای مشتریان را با مبالغ ارائه شده در تراز مانده حسابهای پرداختنی مقایسه کند. هرگونه مغایرت قابل توجه باید توسط حسابرس پی‌گیری شود.

وقتی که حسابرس صورتحسابهای دریافتی از صاحبکار را رسیدگی می‌کند، باید احتمال دستکاری آنها توسط پرسنل صاحبکار در نظر داشته باشد. به همین دلیل حسابرس ممکن است یک نسخه از صورتحسابها را مستقیماً از فروشنده بخواهد.

تطبیق اختلاف بین مبالغ ثبت شده در دفاتر و مانده صورتحساب تأیید شده توسط بستانکاران، بین مبالغ ثبت شده و مبالغ صورتحساب ممکن است مغایراتی وجود داشته باشد. این مغایرتها عموماً ناشی از اقلام ثبت شده توسط صاحبکار است که هنوز توسط فروشنده عمل نشده است مانند پرداخت و ارسال وجه از طریق بانک که تاریخ، تهیه صورتحساب تأیید به حساب فروشنده (بستانکار) واریز نشده است و یا اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجه به حساب جاری توسط بانک به فروشنده ارسال نشده است. در سایر وضعیت‌ها مغایرات ناشی از اقلامی است که توسط فروشنده ثبت گردیده است، لیکن هنوز توسط صاحبکار در دفاتر ثبت نگردیده است. در این نوع مغایرتها باید حتماً اشتباهاتی صورت گرفته باشد و این اشتباه ممکن است عمدی و یا سهوی باشد.

حسابرس باید هرگونه اختلاف قابل توجه بین مانده حسابهای پرداختنی و صورتحسابهای فروشندگان را مورد توجه قرار دهد. در بعضی موارد ممکن است از کارمندان صاحبکار خواسته شود که صورت تطبیق این دو صورت را تحت سرپرستی حسابرس تهیه کنند. البته صورتحسابهای دریافتی از مشتریان باید مستقیماً توسط حسابرس یا زیر نظر وی کنترل گردد.

مغایرات به دست آمده از «صورت تطبیق» توسط حسابرس به کمک ردیابی پرداختها در مسیری که برای ثبت آنها طی شده است، از قبیل بررسی مکاتبات به عمل آمده با فروشندگان و سایر مدارک و مستندات برای بدهیهایی که به وسیلهٔ فروشنده عمل نشده‌اند را مورد آزمون

قرار دهد.

۳ـ تحقیق و بررسی پیرامون بدهیهای ثبت نشده

یکی از بهترین امور در حسابرسی بدهیها آن است که مبالغ با اهمیت تحقق یافته‌ای وجود دارند که در دفاتر به ثبت نرسیده‌اند. بنابراین حسابرس باید قانع شود که بررسی بدهیهای ثبت نشده و یا ارقام عمده آن را افشاء می‌نماید.

حسابرس در طول حسابرسی باید یک جدول از هرگونه بدهیهای ثبت نشده را تهیه و در کاربرگهای حسابرسی درج نماید. این جدول باید دربرگیرنده نام فروشنده، تاریخ صورتحساب، تاریخ دریافت کالا یا خدمات، مبلغ و همچنین طرف حساب که باید منظور شده باشد و همچنین اثرات این اقلام در صورتهای مالی (ترازنامه و سود و زیان) باید در انتهای جدول یادداشت گردد. بررسی بدهیهای ثبت نشده توسط حسابرس معمولاً شامل مراحل زیر است:

۱ـ تطبیق صورتحسابهای مشتریان با تراز مانده حسابهای پرداختنی.

۲ـ بررسی معاملات ثبت شده بعد از تاریخ ترازنامه برای مشخص کردن اینکه آیا هرگونه رویداد بااهمیت به دوره مورد حسابرسی منظور شده است.

۳ـ رسیدگی فاکتورهای ثبت نشده برای اقلامی که باید به عنوان بدهی دوره مورد حسابرسی منظور شوند و آن به وضعیتی مربوط می‌شود که در تاریخ ترازنامه ایجاد و تعهد شده است. یا به عبارت دیگر بدهی در ترازنامه بوجود آمده است.

۴ـ رسیدگی گزارشات دریافت برای اقلام رسیده در تاریخ ترازنامه یا قبل از آن، برای اقلامی که هنوز پرداختنی صورت نگرفته یا هیچگونه بدهی ایجاد نشده است.

۵ـ سئوال از کارمندان حسابداری صاحبکار و خرید برای اطمینان از اینکه آنها از هرگونه بدهی ثبت نشده بااهمیت بی‌اطلاع هستند.

۶ـ سئوال پیرامون کالای امانی و رسیدگی به ثبت‌های مربوط تا مشخص گردد که بدهیها و هزینه‌های مرتبط در دوره‌ای که فروشها از محل موجودیهای امانی صورت گرفته‌اند ثبت شده باشند.

رویه‌های مورد اشاره صرفاً برای حسابهای پرداختنی ثبت نشده مورد استفاده قرار می‌گیرد. دامنه بررسی پیرامون کلیه بدهیهای ثبت نشده باید وسیعتر و شامل رسیدگی از کلیه منابع اطلاعاتی مانند مکاتبات و یادداشت‌های شرکت، حق‌الزحمه‌های قانونی و سایر محدوده‌های مرتبط با این حساب می‌باشد.

رویه‌های تحلیلی

به عنوان روشهای کلی برای ارزیابی بدهیهای ثبت نشده، حسابرس می‌تواند رویه‌های تحلیلی را برای حسابهای پرداختنی ثبت شده اجرا نماید. مبالغ و نرخهای بهره یا سود در ارتباط با

(۱) مانده حسابهای پرداختنی سال جاری

(۲) نسبت حسابهای پرداختنی به خریدها و نسبت حسابهای پرداختنی به مجموع بدهیها مورد رسیدگی قرار گیرد. از طریق مقایسه این مبالغ و نسبت‌ها با مبالغ و نسبت‌های مربوطه در سالهای قبل، حسابرس باید مغایرتهای اساسی ناشی از اشتباهات یا بی‌نظمی در حسابهای پرداختنی کشف نماید.

هزینه‌های تحقق یافته (هزینه‌های پرداختی)

این دسته از بدهیها مربوط به طلبکارانی است که جنبهٔ خرید کالا و یا خدمت ندارد و اغلب موارد نیز صورتحسابی برای این نوع هزینه‌ها از بستانکاران دریافت نمی‌گردد. این نوع بدهیها براساس منابع اطلاعاتی موجود در واحد تجاری و در فواصل زمانی معین و خصوصاً در آخر سال مالی در حسابها ثبت می‌شوند. مانند هزینه‌های تحمل شده و پرداخت نشده مربوط به حقوق و دستمزد، حق بیمه، مالیاتها، مزایا و پاداش کارکنان، کارانه کارکنان، اجاره محل، هزینه‌های آب، برق، تلفن و گاز، سود و کارمزد بانکی و نظایر آن را می‌توان نام برد.

رسیدگی به هزینه‌های پرداختنی در دو طبقه عمده مورد آزمون قرار می‌گیرد که عبارتند از:

۱) آزمون معقول بودن هزینه‌های ثبت شده

۲) تعیین اینکه آیا کلیهٔ هزینه‌های تحمل شده در دفاتر به ثبت رسیده‌اند.

حسابرس ممکن است نشانه‌هایی از وجود هزینه‌های پرداختنی در هر مرحله از رسیدگی خود به دست آورد. برای مثال گرفتن مجوز ممکن است تعهدی را برای حق‌الامتیاز ایجاد نماید. اسناد پرداختنی ممکن است ضرورت تعهدی را برای بهره و یا سود را برای واحد تجاری بوجود آورد. تقسیم سود و یا سهم بازنشستگی و حق بیمه سهم کارفرما ممکن است تعهدی را برای پرداخت مزایا در آینده به کارمند ایجاد نماید.

اغلب حسابرس قادر است جزئیات تعهدات ایجاد شده و ثبت شده و محاسبات آن را از صاحبکار اخذ نماید. رویه‌های مورد عمل برای آزمون هزینه‌های پرداختنی به ماهیت این نوع حسابها بستگی دارد و ممکن است شامل این رسیدگیها شود. آزمون محاسبات، رسیدگی به توافق‌نامه‌ها یا قراردادهای مهم و مقایسه مبالغ تحقق یافته با مبالغی که در تاریخ‌های قبل ایجاد شده‌اند نیز مورد توجه حسابرس قرار می‌گیرد.

در ارتباط با مالیاتهای پرداختنی به نکات زیر باید حسابرس توجه نماید:

۱ـ اخذ صورت ریز هزینه‌ها در حساب بدهی مالیات بردرآمد در دوره مورد رسیدگی شامل:

(الف) حسابرس باید میزان تعهدات مالیاتی را به حساب هزینه مربوطه منظور نماید

(ب) حسابرس باید ماهیت پرداخت و دوره‌ای را که به حساب گرفته شده‌اند را در نظر داشته باشد و چکها و یا وجوه پرداخت شده و دیگر شواهد پرداخت را باید مورد رسیدگی قرار دهد.

۲ـ کنترل اطلاعات ضروری برای تخصیص درآمد و محاسبات مالیات بردرآمد.

۳ـ رسیدگی به محاسبات ذخیره مالیات بردرآمد برای دوره مورد رسیدگی

۴ـ رسیدگی به صورت وضعیت مالیات (برگ‌های تشخیص یا قطعی مالیاتی) سال قبل

و مواردی که مورد توجه حوزه‌های مالیاتی قرار می‌گیرد از قبیل هزینه‌های قابل قبول و استهلاک باید مورد توجه حسابرس قرار گیرد. اطلاعات مرتبط با تغییرات ایجاد شده توسط مراجع مالیاتی و اثرات آن در حساب ذخیره مالیاتی باید مورد رسیدگی حسابرس قرار گیرد. حسابرس باید توجه خود را به مالیاتهای احتمالی که در حال حاضر وجود دارند ولی اثرات آن در آینده مشخص می‌شود را معطوف دارد.

حسابرس در نهایت باید قادر باشد نظرات خود را در مورد بدهی حاصل از مالیات صاحبکار اعلام دارد.

سود و کارمزد پرداختنی

سود و کارمزد پرداختنی معمولاً حاصل از اسناد پرداختنی، اوراق قرضه یا اوراق مشارکت و بالاخره نسبت به مانده تسهیلات بانکی می‌باشد. اسناد پرداختنی باتوجه به سررسید انها یک بدهی جاری یا غیرجاری باشند. اوراق قرضه پرداختنی و یا اوراق مشارکت سرمایه‌گذاری بدهیهایی هستند که سررسید آنها اغلب بیش از یک دوره مالی می‌باشد و معمولاً ۳ تا ۱۰ ساله و یا بیشتر می‌باشد. کنترلهای داخلی در ارتباط با تعهدات سود و کارمزد (بهره) تحت تأثیر سه عامل به شرح زیر می‌باشد:

(۱) اعطای اختیارات برای اخذ بدهیها از قبیل مصوبه هیئت مدیره یا مقامات مجاز واحد تجاری

(۲) پرداخت و ثبت دوره‌ای پرداختهای سود و کارمزد (بهره) نسبت به بدهیها.

(۳) گردش وجوه بلندمدت حداقل برای دوره بازپرداخت اصل و سود اوراق مشارکت (اوراق قرضه) و یا بدهیهای بلندمدت داشته باشد.

اسناد پرداختنی

(اهداف حسابرس در رسیدگی به اسناد پرداختنی این است که اطمینان حاصل نماید که آیا مانده این حساب به نحو مطلوبی در تاریخ ترازنامه منعکس شده است یا خیر؟ اطمینان از اینکه کلیه اسناد پرداختنی صادره واحد تجاری در دفاتر شرکت ثبت شده‌اند و ارقام ثبت شده با اصول پذیرفته شده حسابداری و مبانی مورد قبول تطابق داشته باشند از اهمیت بسیاری برخوردار است.)

اسناد پرداختنی

اهداف آزمون محتوی	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیک‌های حسابرسی
۱ـ اثبات وجود	۱ـ رسید اسناد تجاری موعددار صادرشده ۲ـ چنانچه مدارک کافی از طریق ردیف اول انجام نگردید رسید اخذ تأییدیه از اشخاصی که اسناد نزد آنان می‌باشد	۱ـ از طریق سندرسی اقلام تشکیل دهنده حساب اسناد پرداختنی کنترل عینی نماییم جهت صحت وجود رسیدهای اخذ شده اشخاص دارندهٔ اسناد تجاری را و چنانچه ما نتوانیم از طریق این تکنیک به نتیجه برسیم ۲ـ اخذ فهرست اسناد پرداختنی به سوق دارندهٔ با توجه به فهرست مزبور بعد از انتخاب اقلام مبادرت به ارسال فرم تأییدیه می‌نماییم
۲ـ اثبات مالکیت	۱ـ تأییدیه مشابه قسمت اثبات وجود	مشابه قسمت اثبات وجود بالا
۳ـ اثبات ارزش	۱ـ مدارک و مستندات معتبر و پشتیبانی ۲ـ محاسبات حسابرس ۳ـ رویه او پس از تاریخ ترازنامه ۴ـ تأییدیه ۵ـ مدارک حسابداری	۱ـ از طریق سندرسی اقلام تشکیل دهنده مانده حساب اسناد پرداختنی ۲ـ چنانچه اسناد پرداختنی به نقود بیگانه انجام شده باشد کنترل مجدد نرخ تسعیر ارز ۳ـ پی‌گیری حساب اسناد پرداختنی در سال مالی بعد تا تاریخ رسیدگی و کنترل صحت پرداخت و تسویه اسناد در موعدهای مقرر ۴ـ اعمال تکنیک اخذ تأییدیه ۵ـ مداقعه در مورد فهرست اسناد مزبور از نظر کنترل اسنادی که سررسید گذشته وجود نداشته باشد

۴ـ اثبات کامل بودن	۱ـ کنترلهای داخلی مطلوب ۲ـ مدارک پشتیبانی (سررسیدنامه) ۳ـ تأییدیه از وکیل حقوقی شرکت	۱ـ حصول اطمینان از ثبت کلیهٔ اوراق تعهدآور در حساب اسناد پرداختنی ۲ـ انطباق مدارک پشتیبانی با مدارک حسابداری شیفریه استخراجی از سررسیدنامه با فهرست اقلام تشکیل دهنده اسناد پرداختنی ۳ـ اخذ تأییدیه از وکیل شرکت
۵ـ نحوهٔ ارائه در صورتهای مالی	۱ـ صورتهای مالی ارائه شده همراه با یادداشتهای آن ۲ـ اصول پذیرفته شده حسابداری	تکمیل چک لیست حداقل اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی افشاء شود

آزمون محتوا

چارچوب کلی آزمون محتوا در مورد بستانکاران تجاری و اسناد پرداختنی به شرح زیر است:

حساب بستانکاران تجاری

اهداف آزمون محتوا	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیک‌های اعمال شده
۱ـ اثبات وجود	۱ـ تأییدیه از بستانکاران تجاری	۱ـ اخذ تأییدیه از بستانکاران تجاری و مطابقت مندرجات تأییدیه اخذ شده با اطلاعات موجود در حسابها، پی‌گیری مغایرات تا حصول نتیجه و توجیه مغایرات.
۲ـ اثبات مالکیت	۱ـ تأییدیه از بستانکاران تجاری ۲ـ قرارداد و فاکتور خرید و رسید ورود کالا به انبار (قبض انبار)	۱ـ تکنیکهای اعمال شده در اثبات وجود. ۲ـ سندرسی و بررسی و مطابقت اقلام تشکیل دهنده مانده حساب بستانکاران با حساب مورد رسیدگی.
۳ـ اثبات کامل بودن	۱ـ اسناد و مدارک حسابداری ۲ـ قرارداد خرید ۳ـ تأییدیه بستانکاران تجاری ۴ـ مدارک پشتیبانی مرتبط با خرید (مانند رسید انبار مواد اولیه، رسید برگ کالا) ۵ـ کنترلهای داخلی مطلوب	۱ـ کنترل دفاتر کل، معین و معین تفصیلی از جهت صحت استخراج تراز آزمایشی ـ کنترل صحت اقلام تشکیل دهنده مانده هر حساب از طریق تجزیه و تحلیل هریک از مانده‌های انتخابی حساب بستانکاران. ۲ـ در مواردی که خرید از فروشنده انحصاری و خرید تکراری و سالیانه باشد مطابقت قرارداد از نظر مقدار کالا با گردش بستانکار حساب بستانکاران تجاری

		مربوطه ضروری می‌باشد. ۳ـ همان تکنیکهای اعمال شده در اثبات وجود. ۴ـ استخراج آخرین شماره مدارک پشتیبانی مدارک حسابداری مرتبط با خرید (رسید انبار) در آخر وقت اداری سال مالی در حین انبارگردانی و استخراج آخرین شماره رسید انبار از دفاتر و مطابقت با آخرین شماره استخراجی در حین انبارگردانی، انقطاع زمانی معاملات خرید شرکت. ۵ـ بررسی نتایج ارزیابی کنترلهای داخلی خرید.
۴ـ اثبات ارزش	۱ـ تأییدیه از بستانکاران تجاری ۲ـ رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ۳ـ مدارک حسابداری	۱ـ همان تکنیکهای اثبات وجود ۲ـ پیگیری هریک از حسابهای بستانکاران تجاری در سال مالی بعد از نظر تصفیه آن این پیگیری با بررسی و کنترل رسید وجه. ۳ـ تجزیه و تحلیل مانده حساب بستانکاران و تعیین عمر هر مانده.
۵ـ نحوه ارائه در صورتهای مالی	۱ـ اصول مورد قبول حسابداری	۱ـ تکمیل چک لیست حداقل اطلاعاتی که باید افشاء گردد. (جزئیات مانده اقلام تشکیل دهنده بستانکاران و مانده بستانکاران ارزی (خارجی) افشاء شده باشد، حصه جاری بستانکاران نیز مشخص شده باشد).

یک نمونه از برنامه حسابرسی نهایی حسابها و اسناد پرداختنی در زیر آمده است:

برنامه حسابرسی

شماره برنامه	
شماره صفحه	۱ از ۴

عنوان برنامه حسابرسی حسابها و اسناد پرداختنی

هدف از رسیدگی:

تعیین اینکه آیا:

الف ـ بدهیها که در تاریخ ترازنامه موجود بوده یا در آن تاریخ، تعلق گرفته به مبلغ صحیح ثبت شده است.

ب ـ در رابطه با مبالغ مندرج در ترازنامه اصول متداول حسابداری رعایت و اقلام به نحو صحیح طبقه‌بندی و افشاء شده‌اند.

	و اظهارنامه‌های مربوطه بررسی نمایید. ج ـ مانده پایان دوره را با اظهارنامه‌های ارسالی و پرداختهای سال بعد مقایسه نمایید. د ـ اظهارنامه‌های ارسال دوره مالی را از نظر معقول بودن و به عنوان مدارک پرداخت بررسی کنید.		
	ذخیره‌ها		
۸	بجز ذخیره‌های استهلاک، مالیات و مطالبات مشکوک‌الوصول، در مورد ذخیره‌ها اقدامات زیر را انجام دهید. الف ـ جدولی را تهیه نمایید که هدف ایجاد ذخیره، مبنای محاسبه آن وجزئیات گردش ذخیره طی دوره را برای هریک از ذخیره‌ها نشان دهد. ب ـ تعیین نمایید که آیا ذخیره‌ای وجود دارد که به جهت اهمیت کافی، مستلزم افشای جداگانه‌ای در صورتهای مالی باشد.		
۹	هزینه‌های تعلق گرفته و پرداخت نشده سال جاری را با سال قبل مقایسه نموده و در مورد تغییرات قابل توجه بررسی نموده و نتایج حاصله را یاداشت کنید.		
۱۰	دفاتر سال بعد را از نظر احتمالی وجود سایر هزینه‌های تعلق گرفته و پرداخت نشده، دقیقاً مطالعه و اطلاعات و توضیحات لازم را کسب نمایید.		
	سود سهام		
۱۱	الف ـ جزئیات سود سهام را، تماماً با صورتجلسات مجمع عمومی مطابقت دهید. ب ـ رسیدگی شود که سود سهام هریک از سهامداران به نحو صحیح محاسبه، ثبت و پرداخت شود. ج ـ اطمینان حاصل کنید که در صورت عدم مراجعه سهامدار جهت دریافت سود سهام، به نحو صحیح عمل شده است.		

سئوالات فصل هفتم

۱ـ اهداف حسابرسی در رسیدگی به اسناد پرداختنی را شرح دهید.

۲ـ دو عنصر اصلی که باید در کارآیی ساختار کنترلهای داخلی بدهیها باید وجود داشته باشند کدامند؟

۳ـ منظور از اصلاح و تحریف (دستکاری) حقایق چیست؟ این کار چگونه انجام می‌شود؟ حسابرس چگونه می‌تواند آن را کشف کند؟

۴ـ سه مرحله اساسی در رسیدگی به حسابهای پرداختنی تجاری را مورد بحث قرار دهید.

۵ـ حسابرس چه رسیدگیهایی را باید در رابطه با حسابهای پرداختنی تجاری ثبت نشده انجام دهد؟

۶ـ هزینه‌های پرداختنی را تعریف کنید و مثالهایی را بیاورید.

۷ـ کدام یک از وضعیت‌های زیر، اخذ تأییدیه حسابهای پرداختنی از بستانکاران توسط حسابرس ضرورت دارد؟

۷ـ۱ـ کنترلهای داخلی حسابهای پرداختنی مناسب است و اسناد و مدارک کافی در جهت حداقل کردن خطر (ریسک)

۷ـ۲ـ انتظار می‌رود جواب تأییدیه‌ها مساعد بوده و مانده حسابهای پرداختنی بی‌اهمیت باشد.

۷ـ۳ـ صورتحسابهای فروشندگان در دسترس نیستند و کنترلهای داخلی رضایتبخش نیستند.

۷ـ۴ـ بخش عمده از مانده حسابهای پرداختنی مربوط به شرکتهای سرمایه‌پذیر می‌باشد.

۸ـ بهترین رویه حسابرسی را برای کشف بدهیهای ثبت نشده از میان رویه‌های زیر را انتخاب کنید.

۸ـ۱ـ بررسی تأییدیه‌های برگشت شده (پاسخهای رسیده) بوسیله بستانکاران که حسابهای آنها در تراز مانده حسابهای پرداختنی دارای مانده می‌باشد.

۸ـ۲ـ بررسی تناسب غیرمعقول بین مانده حسابهای پرداختنی و خریدهای ثبت شده.

۸ـ۳ـ بررسی نمونه‌ای فاکتورهای خرید برای یک دوره زمانی کوتاه قبل و بعد از پایان سال مالی جهت اطمینان از ثبت صحیح رویدادهای مربوطه

۸ـ۴ـ رسیدگی نمونه‌ای پرداختهای نقدی برای یک دوره زمانی بعد از پایان سال مالی.

۹ـ کدام یک از رویه‌های حسابرسی زیر مؤثرترین رویه برای کشف بدهیهای ثبت نشده در تاریخ ترازنامه است؟

۹ـ۱ـ اخذ تأییدیه برای مانده حسابهای پرداختنی در تاریخ ترازنامه.

۹ـ۲ـ مقایسه پرداختهای نقدی برای یک دوره زمانی بعد از تاریخ ترازنامه با مانده تراز مانده حسابهای پرداختنی در تاریخ ترازنامه.

۹ـ۳ـ رسیدگی به نسخ سفارشات خرید برای یک دوره زمانی قبل از پایان سال.

۹ـ۴ـ اخذ تأییدیه از وکیل شرکت

۱۰ـ حسابرس حق‌الزحمه‌های پرداختنی را از چه طریق اثبات می‌کند؟

۱-۱۰- آزمون فروشها
۲-۱۰- اثبات بدهیهای احتمالی
۳-۱۰- رسیدگی به پرداختهای نقدی برای یک دوره زمانی بعد از تاریخ ترازنامه
۴-۱۰- رسیدگی به حسابهای پرداختنی تجاری.

۱۱- رویه‌های حسابرسی مورد عمل را برای محرز نمودن صحت بدهی ثبت شده در جهت اهداف مالیات بر درآمد در رابطه با شرکتی که برای اولین بار حسابرسی آن را انجام می‌دهید را بنویسید. نکات مورد توجه عبارتند از
(الف) بدهی مالیاتی سالهای قبل و (ب) بدهی مالیاتی ناشی از درآمد سال جاری

۱۲- رویه‌هایی را که به کمک آن با یک حسابرسی سالیانه منظم باید بدهی‌های ثبت نشده را کشف کند نام ببرید.

۱۳- شما در حال حسابرسی یک واحد تولیدی کوچک هستید. این واحد به علت نامطلوب بودن وضعیت سرمایه در گردش وامی از بانک در مقابل صدور اسناد کوتاه مدت دریافت نموده است. بعضی از فروشندگان کالا در مقابل حسابهای پرداختنی سررسید گذشته اسناد پرداختنی صادر و ارسال نموده است. یک برنامه حسابرسی برای حسابهای پرداختنی تهیه نمایید.

۱۴- در عمل اخذ تأییدیه از حسابهای پرداختنی نسبت به حسابهای دریافتنی کمتر مرسوم است؟ دلیل آن را بنویسید.

۱۵- یک نمونه درخواست تأییدیه برای حسابها و اسناد پرداختنی تهیه نمایید.

۱۶- در ارتباط با مراحل مختلف حسابرسی سالانه معمول غیر از آنهایی که مستقیماً مورد توجه قرار گرفته‌اند در رابطه با اسناد و وثایق پرداختنی، قابلیت اثبات به حسابرس کمک می‌کند تا نسبت به ثبت صحیح همه اسناد پرداختنی در دفاتر اطمینان حاصل کند. از رویه‌های موجود در این رابطه پنج رویه را نوشته و اصلی‌ترین رویه را که به حسابرس نسبت به ثبت صحیح اسناد و وثایق پرداختنی اطمینان می‌دهد را بنویسید.

کانال
@jozvehhesabdari

فصل هشتم

دیون با کارمزد و بدهی احتمالی

اهداف یادگیری

مطالعه موضوعات این فصل چندین هدف یادگیری را دنبال می‌کند و بعد از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

۱ـ اهداف و روشهای رسیدگی به دیون با کارمزد را برشمارید.
۲ـ بدهی احتمالی و تفاوت آن با بدهی قطعی را درک نمایید.
۳ـ با مکانیزم‌های دسترسی به منابع تعیین بدهی احتمالی آشنا خواهید شد.

دیون با کارمزد

در اغلب موارد، هیئت مدیره اخذ بدهی و شرح کارمزد متعلقه و دوره زمانی بدهی تا زمان پرداخت را تصویب می‌نماید. ضمناً هیئت مدیره باید یک بانک یا مؤسسه مالی اعتباری را جهت صدور اوراق قرضه (اوراق مشارکت) بعنوان امین و یا تضمین کننده را انتخاب و تصویب نماید.

یک ساختار کنترل داخلی برای تعهدات سود و کارمزد (بهره) باید واحد تجاری را برای داشتن وجوه نقد کافی جهت ایفای تعهدات خود در سررسید یاری نماید. این کنترل دربرگیرنده بودجه‌بندی بلندمدت نقدی و اغلب شامل وجوه استهلاک بازپرداخت اوراق قرضه یا سایر راههای تخصیص وجوه برای اینگونه بدهیها می‌باشد. به عبارت دیگر واحد تجاری صورت

۱ـ اخذ صورت ریز اسناد پرداختنی از صاحبکار این صورت باید شامل جزئیات مرتبط با اسناد پرداختنی از قبیل تاریخ سررسید ـ نام گیرنده وجه ـ مبلغ سفته ـ نرخ سود و کارمزد (بهره)، وثایق، اسامی پشت‌نویس کننده (تضمین کننده) و سود کارمزد پرداخت شده باشد.

۲ـ اخذ تأییدیه مستقیم از دارنده اسناد (بستانکاران) در رابطه با اسناد پرداختنی تسویه نشده، اطلاعاتی که باید مورد تایید واقع شوند از قبیل اصل مبلغ اسناد، تاریخ سررسید، تاریخ پرداخت سود و کارمزد (بهره) نوع وثایق و اطلاعاتی پیرامون رعایت شرایط قرارداد فیمابین

صاحبکار با طلبکار.

۳ـ درخواست تأییدیه از مؤسسات بانکی و اعتباری که صاحبکار وام و یا تسهیلات دریافت نموده است و این تأییدیه باید کلیه اطلاعات در رابطه با وام و تسهیلات دریافتی را از قبیل اصل مبلغ وام، نرخ سود کارمزد، وثایق، تاریخ سررسید اصل مبلغ وام و یا سررسید سود و کارمزد (بهره) و بالاخره اطلاعاتی در رابطه با بدهیهای معوق صاحبکار در ارتباط با اصل و سود کارمزد. این تأییدیه در مورد آن دسته از وامهایی است که در قبال آن سفته یا دیگر انواع اسناد پرداختنی توسط صاحبکار امضاء و صادر نشده باشد. از قبیل دریافت تسهیلات در مقابل وثیقه ملکی همراه با قراردادهای رسمی و نظائر آن.

۴ـ مقایسه بدهیهای گزارش شده در تأییدیه‌ها با مبالغ ثبت شده در دفاتر و تهیه صورت مغایرات و رسیدگی به هر نوع مغایرات مربوطه.

۵ـ اخذ و رسیدگی به نسخ اسناد رسمی و یا قراردادهای منعقده وام توسط صاحبکار، حسابرس باید هرگونه شرایط محدودکننده که دارای اثراتی بر صورتهای مالی باشد را مورد توجه قرار دهد.

بدهی احتمالی

۱ـ بدهی احتمالی عبارت است از آن دسته از بدهی‌ها که وقوع یا عدم وقوع آن بستگی به عمل و یا تصمیم‌گیری در آینده باشد. به زبان دیگر تحقق بدهی‌های احتمالی در تاریخ ترازنامه مجرز نمی‌باشد.

باید توجه داشت در موارد آندسته از بدهی که احتمال تحقق (تحمل) آن بیشتر است در حسابهای شرکت ذخیره در نظر گرفته می‌شود و اینگونه اقلام بعنوان بدهی احتمالی محسوب نمی‌گردد. بدهی‌ها ناشی از ادعای مقامات وزارت دارایی در مورد مالیات عملکرد سالهای قبل از جمله این موارد می‌باشد.

۲ـ چگونگی دسترسی به اطلاعات مربوط به بدهی‌های احتمالی

معمولاً شرکت اطلاعات مربوط به بدهی احتمالی و تعهدات خود را در یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی افشاء می‌کند. ولی حسابرس در جریان رسیدگی خود به موارد زیر توجه خاصی دارد.

۱ـ۲ـ پاسخ تأییدیه دریافتی از بانکها را به دقت مطالعه می‌نماید و موارد مربوط به بدهی احتمالی از قبیل تعهد پرداخت بدهی اشخاص، تضمین، ضمانت‌نامه‌های صادره، اعتبار شرکت را یادداشت می‌نماید و مطمئن می‌شود که تمامی این موارد به صورت کامل در صورتهای مالی افشاء شده باشند.

(۲-۲ـ حسابرس از شرکت درخواست می‌نماید تا برای وکیل یا مشاور حقوقی شرکت فرم درخواست تأیید مخصوص ارسال نماید. در این فرم از وکیل یا مشاور خواسته شده جزئیات تمامی ادعاهایی که بر علیه یا به نفع شرکت وجود دارد تشریح گردد.)
یک نمونه از فرم درخواست تأییدیه وکیل شرکت ضمیمه می‌باشد.

تأییدیه وکیل شرکت

دفتر حقوقی /آقای
محترماً نظر به اینکه حسابرسان این شرکت، مشغول رسیدگی به حسابهای سال مالی منتهی به ..... این شرکت می‌باشند. لذا خواهشمند است در رابطه با موارد زیر اطلاعات خود را مستقیماً به آدرس ..... ارسال فرمایید.

۱ـ جزئیات دعاوی مطروحه (اعم از پرونده‌های در جریان و مختومه طی سال منتهی به .....) دیگران علیه شرکت و تعهدات احتمالی ناشی از آن و اعلام آثار مالی در صورت امکان.

۲ـ جزئیات دعاوی مطروحه (اعم از پرونده‌های در جریان و مختومه طی سال منتهی به .....) شرکت علیه دیگران و اعلام آثار مالی در صورت امکان.

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

۴ـ کلیه مبالغ پرداخت نشده بابت خدمات انجام شده توسط آن دفتر.

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

شرکت.....

۲-۳ـ علاوه بر موارد فوق (حسابرس در آخرین روزهای خاتمه عملیات حسابرسی از مدیران شرکت درخواست می‌نماید که فرم «تأییدیه مدیران» را بر روی کاغذ مارک‌دار شرکت تایپ و اطلاعات خواسته شده در آن را در اختیار حسابرسان قرار دهد.)
در فرم تأییدیه مدیران از مدیران شرکت درخواست شده که تمامی اطلاعات مربوط به بدهی‌های احتمالی را در اختیار حسابرسان قرار دهد.
یک نمونه از فرم تأییدیه مدیران در صفحه بعد نشان داده شده است. با جمعبندی اطلاعات حاصل از رسیدگی‌های فوق حسابرس می‌تواند از کفایت افشاء اطلاعات بدهی احتمالی و صحت انعکاس دیون اطمینان حاصل نماید.

بدهیهای احتمالی

۳۶ـ در تاریخ ترازنامه، شرکت هیچگونه بدهی احتمالی ندارد.

یا

۳۶ـ در قبال کلیه پیشامدهای احتمالی که به نظر هیئت مدیره با احتمال زیاد منجر به ایجاد بدهی برای شرکت خواهد شد، ذخیره کافی در صورتهای مالی منظور شده است. همچنین کلیه مواردی که ایجاد بدهی صرفاً ممکن یا محتمل است، جمعاً به حدود..... ریال بالغ می‌شود و در یادداشت توضیحی شماره ..... صورتهای مالی افشاء شده است.

از جمله مواردی که احتمال دارد به ایجاد بدهی برای شرکت منجر شود، و در تنظیم این بند لازم است توجه هیئت مدیره شرکت به آن جلب گردد، موارد زیر است

الف ـ تضمین محصولات

ب ـ دعاوی مربوط به کالاهای معیوب

ج ـ دعاوی مربوط به قراردادهایی که قیمت مشخصی در آنها قید شده است.

د ـ دعاوی مربوط به نقض قراردادها

هـ ـ سایر دعاوی مربوط به خسارات

و ـ ضمانت بدهیها و تعهدات شرکتهای فرعی، مدیران و کارکنان

ز ـ ظهرنویسی، ضمانت و کفالت

ح ـ بدهی در مورد سفته‌ها، بروات و سایر اسناد دریافتنی که با حق رجوع به شرکت فروخته شده یا در مورد آنها خرید دین صورت گرفته است.

ط ـ زیانهای احتمالی در مورد مطالبات اقساطی که با حق رجوع به شرکت به بانکها یا مؤسسات دیگری واگذار شده است.

ی ـ دعاوی قانونی و سایر مسائلی که به داوری ارجاع شده و احتمالاً به پرداختهایی منجر خواهد شد که قابل عطف به گذشته است.

تعهدات

(توجه: تعهدات سرمایه‌ای قبلاً تحت عنوان دارایی‌های ثابت ذکر شده است).

۳۷ـ به استثنای موارد زیر هیچگونه تعهد قابل توجهی مبنی بر خرید سلف مواد اولیه یا چیزهای دیگر به نرخی بیش از قیمت رایج بازار یا اضافه بر نیاز عادی شرکت وجود نداشته است.

چهارچوب کلی آزمون محتوا دیون با کارمزد عیناً مشابه بستانکاران و سایر اقلام بدهی که در فصل قبل بحث شده می‌باشد.

اهداف آزمون محتوا در مورد وامها و یا تسهیلات بانکی (دیون با کارمزد) به شرح زیر است:

اهداف آزمون محتوی	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیکهای حسابرسی که باید عمل شود
۱ـ اثبات وجود	۱ـ تأییدیه ۲ـ مدارک پشتیبانی (قرارداد وام، دفترچه اقساط) ۳ـ گزارش حسابرسی سال قبل (با در نظر گرفتن شرایط خاص)	۱ـ اخذ تأییدیه از وام دهندگان (بانک) ۳ـ اخذ قرارداد و دفترچه اقساط وام و بررسی و کنترل صحت آنها ۴ـ اخذ گزارش و صورتهای مالی سال قبل و مطابقت اطلاعات مندرج در آن با اطلاعات صورتهای مالی سال مورد رسیدگی
۱ـ اثبات مالکیت	۱ـ قرارداد وام ۲ـ تأییدیه	۱ـ موارد فوق‌الذکر در مورد اثبات مالکیت نیز اعمال می‌شود
۱ـ اثبات ارزش	۱ـ اسناد معتبر پشتیبانی (قرارداد وام، دفترچه اقساط مصوبات هیئت مدیره، اساسنامه شرکت) ۲ـ محاسبات حسابرس ۳ـ تأییدیه ۴ـ رویداد بعد از تاریخ ترازنامه	۱ـ از طریق سند رسی اقلام تشکیل‌دهندهٔ حساب وام و مطابقت همزمان آن با مدارک پشتیبانی و کنترل صحت ارزش اقساط سررسید نشده انجام گیرد. ۲ـ انجام محاسبات مجدد توسط حسابرس در مورد بهره یا سود تضمین شده، خسارت تأدیه اقساط، احتساب ذخایر متعلقه، صحت تسعیر ارز در مورد وامهای ارزی و غیره ۳ـ اخذ تأییدیه از وام دهندگان پیگیری حساب وام در سال مالی بعد تا تاریخ رسیدگی
۴ـ اثبات کامل بودن	کنترلهای داخلی مطلوب مدارک پشتیبانی	۱ـ بررسی نتایج بدست آمده از ارزیابی کنترلهای داخلی در حسابرسی ضمنی ۲ـ مطابقت مدارک پشتیبانی با مدارک حسابداری

	تأییدیه	۳ـ اخذ تأییدیه از وام دهندگان
۵ـ اثبات نحوهٔ ارائه در صورتهای مالی	۱ـ صورتهای مالی در تاریخ پایان دوره و یادداشتها و ضمائم همراه آن	تکمیل چک لیست در مورد صورتهای مالی ارائه شده
	۲ـ اصول متداول حسابداری	

برنامه حسابرسی رسیدگی بر تسهیلات مالی بلند مدت و همچنین بررسی وقایع بعد از ترازنامه ضمیمه می‌باشد.

برنامه حسابرسی

شماره برنامه	
شماره صفحه	۱ از ۳

عنوان برنامه حسابرسی: تسهیلات مالی

هدف از رسیدگی: تعیین اینکه آیا:

الف ـ مانده تسهیلات مالی دریافتی در پایان دوره و هزینه‌های مربوط به نحو صحیح در دفاتر ثبت شده است.

ب ـ طبقه‌بندی، شرح و نحوه افشای مبالغ مندرج در صورتهای مالی صحیح است

ج ـ درمورد وثائق تسهیلات مالی دریافتی افشای کافی صورت گرفته است

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۱	برای مانده پایان دوره تسهیلات مالی دریافتی، جدولی به تفکیک هریک از تسهیلات و حاوی اطلاعات زیر اخذ یا تهیه و آزمونهای (الف) تا (ز) زیر را اجرا نمایید: نام منبع تأمین‌کننده تسهیلات، تاریخ دریافت، تاریخ سررسید، تاریخ پرداخت سود تضمین شده، نرخ سود تضمین شده، مانده پایان دوره و وثائق مربوط. الف ـ مانده‌های اول دوره را با کاربرگهای دوره قبل تطبیق دهید ب ـ دقت جدول را ازنظر محاسبات و تفکیک بین تسهیلات مالی مختلف مورد رسیدگی آزمایشی قرار دهید. ج ـ مانده‌ها را با دفتر کل مطابقت نمایید. د ـ تسهیلات دریافتی جدید و بازپرداختها را به حساب بانک ردیابی کنید. هـ ـ درمورد تسهیلاتی که بازپرداخت شده‌اند، رسیدها و تأییدیه‌های بازپرداخت را بررسی نمایید. و ـ تحقیق نمایید که آیا جمع مانده تسهیلات از سقفی که اساسنامه یا سایر موافقتنامه‌ها تعیین نموده، فراتر رفته است یا خیر.		

شماره صفحه ۲ از ۲

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
	ـ افزایش یا کاهش قیمتها (از جمله اثراتی که بر خالص ارزش فروش می‌گذارد). ـ لغو سفارشات فروش. ـ وضع قوانین و مقررات جدید. ـ واگذاری شرکتهای فرعی یا دارائیهای عمده. ـ ورشکستگی مشتریان یا سایر بدهکاران عمده. ـ زیان ناشی از قراردادها.		
۸	بررسی نامه تأییدیه مدیران در رابطه با رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه		
۹	فعالیتهایی را که بطور شناخته شده، متضمن زیان است و نیز پیشامدهای احتمالی شناخته شده را، خواه ذاتی نوع فعالیت شرکت بوده یا در نتیجه تجربی قبلی حسابرسی آشکار شده باشد، بررسی نمایید.		
۱۰	صورتجلسات مجامع عمومی، هیئت مدیره و همچنین مکاتبات و یادداشتهای مربوط به اقلام مندرج در صورتجلسات مزبور را بررسی نمایید.		
۱۱	اطلاعاتی را که از منابع خارج از شرکت بدست آمده است، بررسی نمایید.		
۱۲	نحوه عمل حسابداری شرکت در مورد پیشامدهای احتمالی را مورد ملاحظه قرار دهید.		

سئوالات فصل هشتم

۱ـ چرا برای مالیات عملکرد سنوات قبل ذخیره در نظر گرفته می‌شود؟ در حالیکه ماهیتاً جزء بدهی احتمالی هستند.

۲ـ مکانیزمهای دسترسی به بدهی‌های احتمالی را بیان کنید.

۳ـ ساختار کنترل داخلی تسهیلات بانکی را بیان کنید.

۴ـ وقایع غیرتعدیلی بعد از ترازنامه چگونه در صورتهای مالی انعکاس پیدا می‌کند.

۵ـ سه مورد از بدهی احتمالی را نام ببرید.

۶ـ تعهدات ناشی از قراردادهای منعقده که از بابت آن وجهی مبادله نشده چگونه در صورتهای مالی انعکاس می‌یابد.

کانال
@jozvehhesabdari

فصل نهم

حقوق صاحبان سهام

اهداف یادگیری

مطالب این فصل به منظور دستیابی به اهداف کنترلی حقوق صاحبان سهام انتخاب شده و بعد از مطالعه این فصل امید می‌رود قادر باشید:

۱ـ ارکان کنترلی داخلی حقوق صاحبان سهام را فهرست نمایید.

۲ـ اقدامات ضروری جهت تغییر حقوق صاحبان را درک کرده و بتوانید نسبت به آنها اظهارنظر کنید.

۳ـ مبانی اثبات حقوق صاحبان سهام را طراحی کنید.

۴ـ برنامه حسابرسی رسیدگی به حسابها حقوق صاحبان سهام را بنویسید.

مبانی کنترل داخلی حقوق صاحبان سهام

۱ـ سرمایه

موارد کنترل سرمایه بعنوان مهمترین بخش حقوق صاحبان سهم در قانون تجارت تعیین شده است. بدین معنی که براساس مجموعه تدابیر در نظر گرفته شده در قانون فوق الذکر میزان سرمایه (حداقل)، تغییرات سرمایه، تبدیل اندوخته به سهام و ... صرفاً در چارچوب مقررات آن قانون مقدور می‌باشد فهرست اهم موارد کنترلی و محدویت‌های در نظر گرفته شده برای سرمایه (و اندوخته) در جدول ضمیمه آمده است توصیه می‌نماید که دانشجویان محترم با مطالعه لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷ با مفاد این مواد آشنایی بیشتری پیدا کنند.

شماره ماده	موضوع
	حداقل سرمایه شرکت سهامی
۵	حداقل سرمایه تعهدی و واریزی
۶	ورقه متعهد سهام
۱۳	تعریف سهام
۲۴	اطلاعات لازم برای درج در برگه سهام
۲۵ و ۲۶	گواهینامه موقت سهام
۲۷	حداکثر مبلغ اسمی سهام در شرکت سهام عام
۲۹	ویژگی سهام بی‌نام
۳۹	ترتیب نقل و انتقال سهام
۴۰ ـ ۴۱	تبدیل سهام
۴۳ ـ ۵۰	اندوخته قانونی
۱۴۰	از بین رفتن بیش از نصف سرمایه
۱۴۱	تغییرات سرمایه شرکت
۱۵۷ تا ۱۹۸	

(۱ ـ ۱ـ همانطوری که در قانون تجارت تصریح شده برگه سهام شرکت می‌بایست به امضاء دو نفر که به موجب مقررات اساسنامه تعیین شده باشند برسد علاوه بر این نقل و انتقال سهام الزاماً می‌بایست در دفتر سهام شرکت به ثبت برسد.)

۲ ـ ۱ـ افزایش سرمایه در شرکتهای سهامی موکول به انجام تشریفات خاصی است که بدون انجام تشریفات فوق و ثبت افزایش سرمایه عملاً افزایش سرمایه را نمی‌توان در دفاتر ثبت نمود بلکه مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه به حساب سپرده مخصوص واگذار می‌گردد و واریز کنندگان این مبالغ (طبق ضوابط قانونی و اساسنامه) تا ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکتها بعنوان بستانکاران موقتی تلقی خواهند شد.

(۳ ـ ۱ـ افزایش (و یا کاهش سرمایه) منوط به تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام می‌باشد) و فقط در موارد خاص که مجمع به هیئت مدیره تفویض اختیار کرده باشد هیئت مدیره مجاز به اقدام برای افزایش سرمایه است.

(۴ ـ ۱ـ حسابرسی باید با مطالعه مصوبات مجامع عمومی و صورت جلسه هیئت مدیره اطمینان حاصل نماید که اولاً هرگونه تغییر در سرمایه در چارچوب مقررات قانون تجارت و با رعایت اساسنامه بوده و ثانیاً در موقع اقدام برای تغییر سرمایه حقوق صاحبان سهام به میزان یکنواخت مراعات شده باشد.)

برای آشنایی بیشتر به موارد کنترلی تغییرات سرمایه و آشنایی با چک لیست‌های کنترلی یک نمونه چک‌لیست‌کنترل افزایش وکاهش سرمایه‌در صفحات پیوست آورده شده‌است.

ردیف	شماره ماده قانون	شرح	بلی	خیر	مورد ندارد	عطف به کاربرگ
۳	۲۸۱	آیا آگهی تبدیل شرکت علاوه بر روزنامه				
۴	۲۸۲،۳ و ۲۹۲	کثیرالانتشاری که آگهی‌های شرکت در آن منتشر می‌شود حداقل در یک روزنامه کثیرالانتشار دیگر نیز آگهی شده است؟ در صورت لزوم به افزایش سرمایه شرکت سهامی خاص برای تبدیل آن به سهامی عام: الف ـ آیا با رعایت مواد ۱۷۳ لغایت ۱۸۲ و ماده ۱۸۴ قانون تجارت سهام جدید برای پذیره‌نویسی عموم عرضه شده است؟ ب ـ آیا تمام سهام عرضه شده بند الف فوق تأدیه شده است؟				

۲ـ اندوخته و تقسیم سود

حسابرس می‌بایست ضمن مطالعه مصوبات مجامع عمومی و هیئت مدیره اطمینان حاصل کند که:

۱ ـ ۲ـ قبل از هرگونه تقسیم سود تمامی هزینه‌های تاسیس مستهلک گردد علاوه بر آن در تعیین سود خالص شرکت کلیه استهلاکات و ذخیره‌ها از درآمد همان سال کسر شود.

۲ ـ ۲ـ تا زمانی که اندوخته قانونی شرکت به ۱۰٪ سرمایه نرسید از سود خالص در سال پس از کسر زیان وارده در سالهای قبل ۵٪ بعنوان اندوخته قانونی منظور شود.

۳ ـ ۲ـ هرگونه تصمیم در مورد صورتهای مالی موکول به قرائت گزارش بازرس قانونی می‌باشد و بدون قرائت گزارش بازرس قانونی تصمیمات مجمع در این مورد اعتباری ندارد.

۴ ـ ۲ـ تقسیم هرگونه اندوخته صرفاً با اتکاء مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام مقدور است علاوه بر این تقسیم اندوخته قانونی ممنوع می‌باشد.

۵ ـ ۲ـ در صورتیکه شرکتی سود قابل تقسیم داشته باشد حداقل ۱۰٪ از سود ویژه سال می‌بایست بین صاحبان سهام تقسیم شود.

۶ ـ ۲ـ سود سهام سهامداران حداکثر ظرف مدت ۸ ماه از تاریخ تصویب می‌بایست در وجه آنها پرداخت شود.

آزمون محتوا

اهداف و تکنیکهای آزمون محتوا برای رسیدگی به حساب سرمایه در زیرآمده است.

اهداف آزمون محتوا	مدارک کافی و قابل اطمینان	تکنیکهای حسابرسی که می‌بایست اعمال گردد
۱ـ اثبات وجود	۱ـ فهرست سهامداران استخراجی از دفتر ثبت سهام. ۲ـ صورتجلسات مجامع عادی و فوق‌العاده (لیست حاضرین در جلسه). ۳ـ اساسنامهٔ اولیه و آخرین روزنامهٔ رسمی در مورد مبلغ سرمایه (در مورد سهام بی‌نام صادق است).	۱ـ اخذ لیست سهامداران و کنترل صحت استخراج آن. ۲ـ اخذ آخرین لیست حاضرین در جلسه و انطباق آن با لیست استخراجی از دفتر ثبت سهام. ۳ـ اخذ مدارک مربوط و کنترل آن با آخرین مانده وضعیت سرمایه.
۲ـ اثبات مالکیت ۳ـ اثبات ارزش	مشابه موارد فوق از جمع‌آوری مدارک معتبر (گواهی بانک، روزنامه رسمی و ...)	مشابه موارد فوق ۱ـ سند رسمی
۴ـ اثبات کامل بودن	۱ـ کنترل‌های داخلی مطلوب ۲ـ لیست سهامداران	۱ـ بررسی نتایج حاصل از کنترل‌های داخلی ۲ـ انطباق فهرست مزبور با تراز آزمایشی در تکمیل چک لیست
۵ـ اثبات نحوه ارائه در صورتهای مالی	۱ـ اصول مورد قبول حسابداری و صورتهای مالی	

برنامه حسابرسی نهایی آزمون محتوا برای سرمایه و اندوخته‌ها در صفحات نشان داده شده است.

برنامه حسابرسی

شماره برنامه	
شماره صفحه	۱ از ۱

عنوان برنامه حسابرسی: اندوخته‌ها

هدف از رسیدگی:
تعیین اینکه آیا:
الف ـ اندوخته‌ها براساس مبانی تعیین شده تخصیص و به نحو مناسب در ترازنامه افشاء شده‌اند.
ب ـ اقلامی که باید به اندوخته‌ها منظور شوند به حساب سود و زیان منظور نگردیده‌اند.
ج ـ سوابق مناسبی در رابطه با منابع و معارف اندوخته‌ها نگهداری شده است.

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۱	جدول گردش اندوخته‌ها در پرونده جاری را تکمیل و از تفکیک اندوخته‌های مختلف (مثلاً: حساب صرف سهام اندوخته تجدید ارزشیابی و غیره) اطمینان حاصل نمایید.		
۲	اطمینان حاصل نمایید که اقلامیکه باید به اندوخته‌ها منظور شوند به حساب سود و زیان منظور نگردیده‌اند و بالعکس.		
۳	رعایت مفاد قانونی مندرج در چک لیست بازرس قانونی و مصوبات مجامع عمومی و اساسنامه شرکت درخصوص اندوخته‌ها و تغییرات آنها را مورد بررسی قرار دهید.		
۴	جدول تاریخچه اندوخته‌ها در پرونده دائمی را به روز نمایید.		

سئوالات فصل نهم

۱ـ اهداف حسابرسی در رسیدگی به حساب حقوق صاحبان سهام را شرح دهید.

۲ـ مبانی کنترل داخلی حقوق صاحبان سهام را نام ببرید.

۳ـ بمنظور اطمینان از تغییرات در سرمایه، حسابرس باید به چه مواردی رسیدگی نماید؟

۴ـ موضوع ماده ۱۴۱ لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷ را بیان نمایید.

۶ـ برای تبدیل شرکت سهامی خاص به عام چه مواردی توسط حسابرس باید مورد رسیدگی قرار گیرد.

۷ـ هدف از رسیدگی به سرمایه شرکت مورد رسیدگی چیست؟

۸ـ هدف از رسیدگی حساب اندوخته‌ها را شرح دهید.

۹ـ نحوه رسیدگی به حساب تقسیم سود را بیان نمایید.

۱۰ـ نحوه رسیدگی به افزایش سرمایه را بیان کنید.

فصل دهم

رسیدگی تفصلی به اقلام درآمد و هزینه

اهداف یادگیری

مطالب این فصل به منظور دستیابی به اهداف کنترلی اقلام درآمد و هزینه تدوین شد. بعد از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

۱ـ مبانی کنترلی اقلام درآمد و هزینه‌ها را تشخیص دهید.

۲ـ عناصر اصلی ساختار کنترل داخلی درآمد و هزینه را تعیین نمایید.

۳ـ اهداف رسیدگی به حسابهای درآمد و هزینه را تعیین نمایید.

۴ـ برنامه حسابرسی نهایی برای هر یک از سرفصل‌های درآمد و هزینه برای هر موسسه را تنظیم کنید.

کنترلهای داخلی درآمد و هزینه

درآمد و هزینه موسسات مختلف را می‌توان تحت سرفصل‌های کلی زیر طبقه‌بندی کرد.

۱ـ فروش و یا درآمد (شامل درآمد سرمایه‌گذاری، فروش، دارایی)

۲ـ مواد مصرفی (خرید)

۳ـ دستمزد

۴ـ سربار (تولیدی و اداری)

نظام کنترل داخلی در مورد هر یک از سرفصل‌های فوق بستگی به عوامل مختلف از جمله حجم فعالیت، نوع فعالیت، گستردگی شرکت و دیگر عوامل دارد و نمی‌توان چار چوب کنترل مشخصی که در بر گیرنده، تمامی شرکتها باشد بدست آورد بعنوان مثال کنترل داخلی فروش یک کارخانه هواپیماسازی با کنترل داخلی فروش یک سوپر مارکت تفاوت‌های فراوان دارد.

از این رو هدفهای کلی مورد نظر در مورد سیستم‌های مربوط تشریح می‌گردد.

۱ـ فروش

۱ـ۱ ـ سیستم کنترل داخلی باید به نحوی طراحی گردد تا تمامی فروش‌ها در دفاتر انعکاس یابد. بدین منظور می‌بایست ترتیبی اتخاذ شود که از طریق صدور فاکتور یا صورت حساب فروش که دارای شماره سریال چاپی بوده گزارش هر فقره فروش (منفرداً یا به صورت جمع عملیات روزانه) به امور مالی گزارش شود و سپس از طریق کنترل شماره ردیف‌ها اطمینان حاصل گردد که تمامی فروشها در دفاتر انعکاس یافته است.

۱ـ۲ ـ کلیه فروشها به بهای تصویب شده یا مناسبترین قیمت انجام شود. برای این منظور لازم است که قیمت‌ها از پیش توسط مقامات مسئول شرکت تعیین و تثبیت شد. رشد یا در غیر این صورت در ضمن تصویب و امضاء هر فاکتور یا صورت حساب فروش مقام مسئولی از مناسب بودن قیمت فروش اطمینان حاصل نمایید.

۱ـ۳ ـ در آمد عملیاتی حاصل از فروش کالا فقط در صورت تحقق شرایط زیر شناسایی شود.

الف: واحد فروشنده مزایا و مخاطرات مالکیت کالای مورد معامله ازفروشنده به خریدار منتقل شده باشد.

ب: واحد مربوطه هیچگونه دخالتی در مدیریت مستمر در حدی که معمولاً همراه با مالکیت است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند.

ج: مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاءپذیر اندازه‌گیری کرد.

د: جریان منابع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد متحمل باشد.

هـ: هزینه‌هایی که در ارتباط با کالای فروش رفته واقع شده یا می‌شود، گونه اتکاءپذیر قابل اندازه‌گیری است.

۱ـ۴ ـ مدارک اولیه فروش مانند برگه دریافت سفارش، و نسخه‌های بعدی و مکمل فاکتور فروش مانند حواله خروج کالا نیز می‌بایست دارای شماره سریال چاپی باشند.

۱ـ۵ ـ فروش نسیه صرفاً به مشتریانی که اعتبار آنها تأیید شده باشد انجام پذیرد و در هر مرحله فروش حد اعتبار مشتریان مورد بازنگری قرار گیرد.

۱ـ۶ ـ تخفیفات فروش بر اساس جداول مصوب یا با تأیید مقام ارشد مسئولی انجام شود.

۱ـ۷ ـ فاکتورهای فروش می‌بایست توسط افرادی مستقل از دریافت کنندگان سفارش و هم خیلی مسئولین ثبت حساب‌های دریافتنی کنترل شود.

۱ـ۸ ـ کلیه نسخ باطل شده فاکتورهای فروش در شرکتت بایگانی گردد.

۱ـ۹ ـ فاکتورهای فروش باید قبل از تطبیق به وسیله شخص یا مقام مستقلی از لحاظ تطابق مقدار کالا با سفارش فروش و حواله انبار و تطبیق قیمت‌های بکار رفته با لیست مصوب قیمت‌ها و همچنین از لحاظ شرایط پرداخت و صحت محاسبات مورد رسیدگی و کنترل قرار گیرد.

۱۰ ـ ۱ ـ هرگونه برگشت از فروش باید بوسیله صدور برگه بستانکاری (اعلامیه بستانکار) تحت کنترل امور مالی درآید. برگه‌های بستانکاری باید دارای شماره سریال چاپی بوده و برای صدور آنها کلیه کنترلهای مربوط به صدور فاکتور فروش در نظر گرفته شود.

۲ـ خرید

۱ ـ ۲ ـ وظایف صدور دستور یا اجازه، خرید، انجام عمل خرید، دریافت کالا، پرداخت وجه مربوطه و بالاخره ثبت معاملات مربوطه باید از یکدیگر تفکیک گردیده و حتی‌المقدور توسط افراد یا ادارات جداگانه و مستقل از یکدیگر انجام شود.

۲ ـ ۲ ـ انجام عملیات خرید (خصوصاً) باید توسط کسانی غیر از درخواست کنندگان کالا و متصدیان پرداخت و ثبت اسناد صورت گیرد و چنانچه وسعت دستگاه ایجاب کند اداره ویژه‌ای مأمور این کار باشد. ایجاد یک اداره خرید در جمع‌آوری تخصصها، تمرکز و کارآمدی بیشتر در امر خرید و تحصیل بهترین شرایط خرید نقش عمده‌ای دارد و در نتیجه کنترلهای داخلی از این لحاظ تقویت می‌شود.

۳ ـ ۲ ـ صدور درخواست خرید باید متکی به دریافت «درخواست خرید کالا» باشد. مواردی ممکن است پیش آید که به علت شرایط مناسب بازار، خرید قابل توجهی بدون در نظر گرفتن احتیاجات دستگاه مناسب داشته باشد در هر صورت این نوع خریدها باید با توجه به سیاست مالی دستگاه با اجازه ارکان عالیه و تصمیم‌گیر صورت گیرد.

۴ ـ ۲ ـ درخواست خرید کالا باید از طریق انبار به عمل آید و ادارات درخواست کننده کالا می‌بایست نخست درخواست خود را به انبار تسلیم نمایند و انبار پس از اطمینان از نبود کالا اقدام به صدور درخواست خرید نماید.

۵ ـ ۲ ـ تعداد و کیفیت کالای خریداری در بدو ورود به شرکت می‌بایست مورد بازرسی قرار گیرد.

۶ ـ ۲ ـ پرداخت وجه بابت خرید کالا باید در مقابل دریافت کالا به مقدار و کیفیت سفارش انجام گیرد.

۳ـ حقوق و دستمزد

هدفهای کلی که از برقراری هر سیستم کنترل داخلی در مورد حقوق و دستمزد مورد توجه است به طور خلاصه آن است که از موارد زیر اطمینان حاصل شود:

۱ ـ ۳ ـ کسانی که حقوق یا دستمزد دریافت می‌دارند واقعاً در استخدام دستگاه بوده و ضمناً اسامی کلیه حقوق‌بگیران در لیستها منظور می‌شود.

۲ ـ ۳ ـ حقوق یا دستمزدی که پرداخت می‌شود در مقابل کار انجام شده پرداخت می‌گردد و یا

در ازاء ایام مرخصی یا بیماری کارکنان واقعاً به آنها تعلق می‌گیرد.
۳ ـ ۳ ـ نرخهای ساعتی، پارچه کاری، روزانه یا ماهانهٔ حقوق و دستمزد و همچنین هرگونه تغییر در آن مورد تصویب مقامات ذیصلاح قرار گرفته است.
۴ ـ ۳ ـ حقوق و دستمزد ناویژه (یعنی قبل از کسور) و همچنین مبلغ خالص آن بدرستی محاسبه شده است و جمع کل صورتهایی که ثبتهای حسابداری به موجب آن به عمل می‌آید صحیح است.
۵ ـ ۳ ـ کلیهٔ کسور متعلق در مورد هر یک از کارکنان به درستی محاسبه شده و به حسابهای صحیح منظور می‌شود.
۶ ـ ۳ ـ مبلغ خالص دستمزد یا حقوق به افرادی که واقعاً تعلق می‌گیرد پرداخت می‌شود و از آنها رسید (یا چیزی معادل آن) گرفته می‌شود.

روشهایی که برای برقراری یک سیستم کنترل داخلی مطلوب با توجه به هدفهای کلی فوق ممکن است پیشنهاد شود و برای همهٔ دستگاهها لزوماً یکسان نخواهد بود و برحسب وسعت دستگاه و تعداد کارکنان آن و عوامل دیگری از قبیل نحوهٔ پرداخت دستمزدها و غیره، متفاوت خواهد بود. روشهای زیر برای یک دستگاه بزرگ صنعتی که حقوق کارمندان را برحسب ماه و حقوق کارکنان را برحسب ساعات حضور پرداخت می‌کند در نظر گرفته شده است، ولی بسیاری از نکات پیشنهادی در موارد دیگر نیز عیناً مصداق داشته و قابل اعمال است.

۱ ـ به عنوان یک کنترل کلی لازم است «دایرهٔ حقوق و دستمزد» حتی‌المقدور به طور جداگانه عمل کرده و مسئولان آن مشخص باشند. در داخل این دایره لازم است وظایف کارکنان همیشه یکسان نباشد و هرچه بیشتر تغییر کند. برای مثال اگر در یک ماه به خصوص نوشتن لیست حقوق به عهدهٔ کارمند ایکس باشد، ماه بعد بهتر است این کار توسط شخص دیگری انجام گرفته و کارمند ایکس انجام یک عمل دیگری را به عهده داشته باشد.

۲ ـ برای هر یک از کارکنان باید یک پروندهٔ استخدامی نگاهداری شود و کلیهٔ احکام و مکاتبات مربوط به استخدام، میزان حقوق، ارتقاء افزایش حقوق، استعفاء یا اخراج در آن نگاهداری شود. تهیهٔ این مدارک حتماً باید به عهدهٔ کسانی غیر از تهیه کنندگان لیست حقوق و دستمزد باشد و اصل پرونده‌ها نیز باید حتی‌المقدور در قسمت دیگری غیر از حسابداری (مثلاً در قسمت کارگزینی) نگاهداری شود. معهذا باید ترتیبی داده شود که نسخه‌ای از کلیهٔ احکام و مکاتباتی که اثرات حقوقی دارد در اسرع وقت به دست دایرهٔ حقوق و دستمزد برسد. دایرهٔ مذکور بهتر است برای هر یک از کارکنان کارت ویژه‌ای نگاهداری کند که کلیهٔ این احکام به طور خلاصه در آن منعکس باشد به طوری که آخرین

وضع هر یک از کارکنان به روشنی نشان داده شده و احتیاج به رسیدگی نداشته باشد.
۳ ـ به عنوان جزئی از کنترل به خصوص در دستگاههای بزرگ، لازم است کارتهای پرسنلی جاری دایره حقوق و دستمزد هر چند وقت یک بار با پرونده‌های قسمت کارگزینی کنترل شود. این کنترل باید توسط اشخاص مستقلی صورت گیرد.
۴ ـ مقاماتی که اختیار استخدام، اخراج، انتقال، مأموریت، اعطاء افزایش حقوق یا دستمزد، مرخصی و نظایر آن را دارند باید مشخص بوده و حدود اختیارات هر یک معلوم باشد.
۵ ـ در مواردی که دستمزد براساس پارچه کاری و یا ساعت کار پرداخت می‌شود و همچنین در مورد کلیهٔ اضافه کاریها، انجام کار باید توسط مقامات مسئولی غیر از متصدیان دایره حقوق و دستمزد تصویب شود. مثلاً کارت ساعات کارگران باید توسط سرپرستان کارگاهها یا مسئولین حضور و غیاب امضاء شود و غیره.
۶ ـ کسانی که در تهیهٔ لیست حقوق و دستمزد دخالت دارند باید آن را به عنوان کاری که انجام داده‌اند امضاء کنند. مثلاً باید معلوم باشد هر لیست حقوق توسط چه شخصی تهیه شده و یا محاسبات آن توسط چه کسی کنترل شده است.
۷ ـ قبل از پرداخت، لیست حقوق و دستمزد باید توسط مقام مسئولی که از دایره حقوق و دستمزد مستقل باشد، جهت پرداخت تصویب شود.
۸ ـ مبلغ خالص حقوق و دستمزد کارکنان باید حتی المقدور مستقیماً به حساب بانکی آنها منظور شود. فقط در صورتی که افتتاح حسابهای پس‌انداز یا جاری برای کارکنان مقدور نباشد و یا آنکه نتوان حقوق و دستمزد را به وسیلهٔ چکهای انفرادی پرداخت نمود، ممکن است از پرداخت نقدی استفاده شود. در مواردی که حقوق و دستمزد مستقیماً به حساب بانکی کارکنان منظور می‌شود لیستی که به بانک ارسال می‌شود باید فقط شامل نام کارکنان، شماره حسابهای آن نزد بانک و مبلغ متعلق به هر یک باشد و به هیچ وجه نباید لیست کامل حقوق به بانک ارسال شود.
۹ ـ هر یک از کارکنان باید از خالص حقوق یا دستمزد خود و نحوهٔ محاسبه آن آگاه شوند. در مواردی که حقوق و دستمزد نقداً پرداخت می‌شود بهتر است این اطلاعات قبل از پرداخت به کارکنان داده شود.
۱۰ ـ در صورتی که حقوق و دستمزد نقداً پرداخت می‌شود، پرداخت بهتر است توسط دایرهٔ حقوق و دستمزد (نه صندوق) صورت گرفته و مبلغ دریافتنی از صندوق یا بانک عیناً معادل مبلغ کل خالص لیست حقوق باشد. حقوق هر یک از افراد باید در پاکت گذاشته شود و ترتیبات مربوط به شمارش مبلغ، اعتراضات، مطالبهٔ حقوق و دستمزد به نمایندگی از طرف شخص ذینفع، حقوق و دستمزدهای مطالبه نشده و نظایر آن کاملاً

مشخص باشد.

۱۱ ـ در صورت فوق، پرداخت باید توسط کسانی صورت گیرد که کارکنان را از نزدیک بشناسند و هرگونه حقوق و دستمزد مطالبه نشده باید به فاصلهٔ کوتاهی به صندوق یا حساب بانکی مؤسسه واریز شود. دریافت بعدی چنین مبالغ باید با اطلاع و تصویب مقام مستقلی باشد.

۴ ـ سربار

در ارتباط با هزینه‌های سربار اصول عمومی زیر را بعنوان مبانی تحقق هزینه باید در نظر گرفت.

۴ ـ ۱ ـ اصل کلی ارتباط علت و معلولی

اصولاً درآمد علت اصلی است که به تبع آن هزینه ایجاد می‌شود به عبارت دیگر تمامی هزینه‌ها می‌بایست به آحاد و درآمدها مرتبط باشد. از طرفی درآمد می‌بایست علت معلولی بنام هزینه باشد یعنی هزینه‌ها می‌بایست آنچنان سرشکن شود که سود و زیان هر قسمت در مقابل خودش قرار گیرد.

۴ ـ ۲ ـ اصل کلی سرشکن کردن منطقی و سیستماتیکی هزینه‌ها

معنی این اصل این است که سرشکن کردن هزینه‌ها می‌بایست منطقی انجام شده و به صورت سیستماتیکی اثر یکدیگر را در سنوات بعد خنثی کند پس در صورتیکه نتوان هر هزینه‌ای را به درآمد خودش اختصاص داد و نیز در صورتیکه شروط زیر در مورد وی صادق باشد باید آنها را به دوره بعد انتقال دهیم.

الف: هزینه‌هایی راکه نتوان از طریق آحاد محصول به درآمدهای بخصوصی تخصیص داد.

ب: تخصیص این هزینه‌ها به درآمدها هیچ هدف سودمندی را برآورده نکند.

ج: این هزینه‌ها مربوط به دوره‌ای باشند که درآمدهای مشخصی در آن دوره‌ها تحقق یافته باشد.

۴ ـ ۳ ـ اصل کلی تسریع در شناخت هزینه‌ها

چنانچه انتفاعی که تصور تحقق آن می‌رفت از بین برود هزینه مربوط به آن انتفاع را نیز می‌بایست بلافاصله شناسایی نمود.

۴ ـ ۴ ـ براساس نظام کنترل داخلی پرداخت هزینه‌ها می‌بایست در مقابل مدارک معتبر، اصلی و بنام شرکت انجام پذیرد و پرداخت براساس مدارک فتوکپی و غیر اصلی مجاز نباشد.

۴ ـ ۵ ـ مدارک هزینه می‌بایست از لحاظ مستندات و مجوزات کامل باشد.

۵ ـ حسابرس ضمن رسیدگی به حسابهای هزینه می‌بایست از موارد زیر اطمینان حاصل نماید.

الف: آیا تمامی معاملات شرکت تماماً در حسابها منعکس شده باشد (اثبات کامل بودن)

ب: اطمینان از اینکه معاملات شرکت بطور صحیح در حسابها منعکس شده است.

در مورد صحت معاملات حسابرس می‌بایست.

اولاً: مشاهده مدارک و مستندات دال بر انجام کنترلهای لازم

ثانیاً: انجام مجدد کنترلها توسط خود حسابرس

و در مورد اثبات کامل بودن می‌بایست اقدامات زیر را انجام دهد.

اولاً: انجام کنترلهای متقابل در مورد انتقال اطلاعات

ثانیاً: کنترل شماره سریال چاپی برای فرمهای متمرکز با انجام موارد فوق می‌توان ضعف هر یک از قسمتها را مشخص نمود و زمانی می‌توانیم اثبات کلی کنیم که رسیدگی درست انجام شده باشد.

۶. رسیدگی اثباتی در مورد هر یک از شاخص‌های عملیاتی

رسیدگی هر یک از سرفصلها با توجه به ماهیت ارقام از دو جهت انجام می‌شود.

الف: تفکیک از نظر زمانی

ب: تفکیک از نظر گروهها

تفکیک از نظر زمانی همان نمودار چند ضلعی است که روند فعالیت‌های فروش و ... را طی زمان نشان می‌دهد و موارد عادی و غیرعادی از آن استخراج می‌گردد.

تفکیک از نظر گروهها که این موضوع، را برای انواع محصول نشان داد. تا نوسانات عادی و غیر عادی طی ماههای مختلف مشخص شود.

آزمون محتوا

مفاهیم اساسی اثبات حسابهای درآمد و هزینه نسبت به دارایی و بدهیها تغییراتی بشرح زیر دارد.

دارایی و بدهی	حسابهای درآمد و هزینه
اثبات وجود	تحقق
اثبات کامل بودن	اثبات کامل بودن
اثبات مالکیت	مرتبط بودن
اثبات ارزشیابی	اندازه‌گیری
نحوه ارائه در صورتهای مالی	نحوه ارائه در صورتهای مالی

در صفحات بعد برنامه حسابرسی آزمون معاملات خرید و حقوق همچنین آزمون معاملات فروش آمده است.

شماره صفحه ۲ از ۲

ردیف	شرح عملیات (نحوه رسیدگی)	پاراف حسابرس	عطف کاربرگ
۶	رسیدگی قرار دهید. نمونه‌ای از نسخ اعلامیه‌های ارسال کالا را انتخاب کرده و: الف ـ از طریق مقایسه اعلامیه‌های ارسال کالا با فاکتورهای فروش، رسیدگی نمایید که آیا ارسال کالا، به صدور فاکتور فروش منتهی شده است. ب ـ راجع به هرگونه تأخیر غیرعادی بین تاریخ ارسال کالا تاریخ صدور فاکتور، تحقیق بعمل آورید. ج ـ در خصوص موارد «صدور فاکتور قبل از ارسال کالا» تحقیق بعمل آورید. د ـ اثرات احتمالی تأخیرهای عادی بین تاریخ ارسال کالا و ثبت فاکتورهای فروش بر روشهای انقطاع زمانی را مورد توجه قرار دهید.		
۷	تسلسل اعلامیه‌های برگشت از فروش و تخفیفات را بطور آزمایشی مورد رسیدگی قرار دهید.		
۸	نمونه‌ای از اعلامیه‌های برگشت از فروش و تخفیفات را انتخاب کرده و: الف ـ با دفتر کل فاکتورهای فروش مربوط، سوابق کالاهای دریافتی بازرسی کالا، پرونده‌های مکاتبه با مشتریان و سایر مدارک مربوط مقایسه نمایید. ب ـ اعلامیه‌های برگشت از فروش و تخفیفات و مدارک مثبته را از نظر دارا بودهن مجوز و صحت محاسبات بررسی نموده و به دفتر معین بدهکاران ردیابی نمایید. ج ـ وجوه بازپرداخت شده بابت کالاهای مرجوعی را مورد بررسی قرار دهید. د ـ اثرات احتمالی تأخیرهای عادی بین تاریخ دریافت کالای مرجوعی و درخواست خریدار مبنی بر صدور اعلامیه بستانکار و ثبت اعلامیه بستانکار بر روشهای انقطاع زمانی را مورد توجه قرار دهید.		

سئوالات فصل دهم

۱ـ کنترلهای داخلی مطلوب سیستم فروش یک سوپرمارکت که از طریق سیستم صندوق عمیات خروش خود را انجام می‌دهد را بیان کنید.

۲ـ کنترل داخلی مطلوب سیستم حقوق و دستمزد در مورد یک شرکت پیمانکاری که پرسنل آن

در کارگاههای مختلف مشغول کار هستند ولی حقوق و مزایا از طریق حسابداری مرکزی محاسبه دیگر را بیان کنید.

۳ـ به نظر شما در رسیدگی به هزینه استهلاک چه مواردی می‌بایست در نظر گرفته شود.

۴ـ قرار است جنانعالی برنامه حسابرسی رسیدگی به هزینه‌های مالی را طراحی نمایید اهداف رسیدگی و برنامه حسابرسی مربوطه را به صورت کامل بنویسید.

۵ـ قرار است جنابعالی سیستم تسهیم هزینه یک شرکت تولیدی را بررسی نمایید جزییات برنامه رسیدگی مربوط را بیان کنید.

۶ـ نکاتی که در مورد رسیدگی به مواد مصرفی (مواد صادره از انبار) می‌بایست در نظر گرفت را بنویسید.

۷ـ در موقع رسیدگی به حساب مواد خریداری از خارج از کشور چه نکاتی باید در نظر گرفته شود.

۸ـ در یک شرکت فروشنده لوازم یدکی معمولاً قطعات اصلی (مانند موتور) تفکیک شده و هر یک از قطعات فرعی (میل لنگ، رینگ و ....) آن مستقلاً به فروش می‌رسد اهم نکات کنترلی که می‌بایست بدان توجه نمود را بیان فرمایید.

کانال
@jozvehhesabdari

فصل یازدهم

گزارش حسابرسی شامل

عنوان گزارش
نام شرکت
بند حدود رسیدگی
بند توضیحی (بند شرط)
بند اظهارنظر حرفه‌ای
سایر بندهای توضیحی
تاریخ و امضاء حسابرس

اهداف یادگیری

بعد از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود:

۱ـ مفاهیم اساسی گزارش نویسی در حسابرسی را بیان کنید.

۲ـ اجزاء مختلف یک گزارش حسابرسی را تعیین نموده و ویژگی هر یک از این بخش‌ها را تشریح کنید.

۳ـ ساختار اصلی انواع گزارش حسابرسی را توضیح دهید.

۴ـ نسبت به تدوین یک گزارش حسابرسی تحت شرایط مختلف اقدام نمایید.

۵ـ با مطالعه هر گزارش حسابرسی که توسط حسابداران مستقل تهیه شده باشد اجزا و اظهار نظر آنرا تجزیه و تحلیل نمایید.

همانطوری که در استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی تشریح شده حسابرس ضمن برنامه‌ریزی دقیق بر کار پرسنل و همکاران خود نظارت کامل می‌نماید. در ضمن کنترل عملیات انجام شده توسط همکاران و مرور قسمتهای مختلف پرونده حسابرسی، سرپرست کار حسابرسی نکات حاصل از رسیدگی را در فرمهای مخصوصی یادداشت می‌نماید. مجموعه این یادداشتها، همراه مواردِ حاصل از تکمیل چک لیست‌های کنترلی بعنوان مجموعه نکات حاصل از رسیدگی توسط مدیر مسئول یا جانشین مدیر جمعبندی می‌گردد. براساس نتیاج حاصله از این مجموعه یادداشتها که تماماً متکی به مستندات موجود در پرونده حسابرسی است امر گزارشگری سازماندهی می‌شود.

یک گزارش حسابرسی دارای قسمت‌های زیر است:

۱ـ۱: عنوان گزارش

۱ـ۲: نام شرکت

۱ـ۳: بند حدود رسیدگی

۴ـ۱: بندهای توضیحی (بند شرط)
۵ـ۱: بند اظهارنظر حرفه‌ای
۶ـ۱: سایر بندهای توضیحی
۷ـ۱: تاریخ و امضاء حسابرس
ماهیت هر یک از قسمت‌های فوق بشرح زیر است:

۱ـ عنوان گزارش

(عنوان گزارش حسابرسی اولین بخش هر گزارش حسابرسی است بدین معنی که گزارش حسابرسی بر روی کاغذ آرمدار مؤسسه حسابرسی تایپ و در اولین سطر آن قید می‌گردد)
(گزارش حسابرسی مستقل خطاب به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام)

۲ـ نام شرکت

نام شرکت مورد رسیدگی (صاحبکار) در سطر دوم گزارش حسابرسی درج می‌گردد: باید توجه داشت که در گزارش حسابرسی نام کامل صاحب کار بر طبق اساسنامه قید می‌گردد و از ذکر نامهای مختصر و رایج خودداری می‌شود.

(ترکیب موارد بندهای ۱ و ۲ بشرح زیر خواهد بود.
گزارش حسابرس مستقل خطاب به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام
شرکت سهامی خاص آلفا)

(۳) بند حدود رسیدگی

در اولین بند گزارش حسابرسی، حسابرس موارد زیر را روشن می‌نماید:

الف: مشخصات مدارکی که مورد رسیدگی حسابرس قرار گرفته

ب: تأکید بر مسئولیت کسانی که صورتهای مالی را تهیه کرده‌اند (یا به مسئولیت آنها تهیه شده است)

د: تصریح مسئولیت حسابرس در مورد مدارک رسیدگی شده.

هـ: بیان مواردی که حسابرس در رسیدگی با محدودیت مواجه بوده است.

و: توضیح معیارهای رسیدگی

هر یک از موارد مندرج در بند ۳ به صورت زیر در بند حدود رسیدگی در گزارش حسابرسی انعکاس می‌یابد.

عنوان مطلب	پاسخ کلی	نحوه نگارش در بند حدود رسیدگی
مدارک مورد رسیدگی	صورتهای مالی اساسی	ترازنامه شرکت سهامی خاص آلفا در تاریخ / / صورت حساب سود و زیان به صورت سود (زیان) انباشته و صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور به همراه یادداشتهای توضیحی شماره ۱ تا ـ پیوست.
مسئول تهیه مدارک	هیئت مدیره	که توسط هیئت مدیره تهیه و تأیید شده مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است.
مسئولیت حسابرس	اظهارنظر	و مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده می‌باشد.
موارد محدودیت	اشاره به موارد محدودیتی در رسیدگی	به استثنای محدودیت‌های مندرج در بندهای و زیر که مانع از اجرای روشهای لازم طبق استانداردهای متداول حسابرسی برای دستیابی به شواهد کافی و قابل اطمینان گردیده است.
معیارهای رسیدگی	استانداردهای حسابرسی	حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای متداول حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور از جمله ایجاب می‌کند که شواهد و مدارک پشتوانه مبانی و اطلاعات ارائه شده بطور نمونه‌ای و در حدی که همراه سایر شواهد مربوط، مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد رسیدگی شود.

ترکیب موارد بند ۱ تا ۳ بالا بشرح زیر خواهد بود.

گزارش حسابرسی مستقل خطاب به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام
شرکت سهمی خاص آلفا

۱ـ ترازنامه شرکت سهامی خاص آلفا در تاریخ / /۱۳×× صورت سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته و صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور به همراه یادداشتهای توضیحی ۱ تا ـ پیوست که توسط هیئت مدیره تهیه و تأیید شد. امور حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت است و مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده می‌باشد.

۲ـ به استثنای محدودیت‌های مندرج در بندهای ـ و ـ زیر که مانع از اجرای روشهای لازم طبق استانداردهای متداول حسابرسی برای دستیابی به شواهد کافی و قابل اطمینان گردیده است، حسابرسی این سازمان براساس استانداردهای متداول حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور از جمله ایجاب می‌کند که شواهد و مدارک پشتوانه مبانی و اطلاعات ارائه شده، بطور نمونه‌ای و در حدی که همراه سایر شواهد مربوط، مبانی منقول برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد رسیدگی شود.

۴ـ بندهای توضیحی (بند شرط)

نکات حاصل از رسیدگی به صورتهای مالی هر شرکت را می‌توان تحت دو گروه اساسی زیر طبقه‌بندی کرد.

الف: موادری که حسابرس با محدودیت در رسیدگی مواجه بوده و از طریق سایر روشهای حسابرسی نیز نتوانسته است خود را قانع نماید.

گاهی ممکن است تعدادی از بدهکاران به درخواست تأییدیه ارسالی پاسخ ندهند در این حالت حسابرس نسبت به پی‌گیری پاسخ تأییدیه اقدام می‌نماید. چنانچه حسابرس به پاسخ تأییدیه دسترسی پیدا نکند و از سایر روشهای جایگزین (مانند پی‌گیری پرداخت بدهی در سال بعد) نیز نتواند بهره گیرد در آن صورت حسابرس با محدودیت مواجه خواهد بود.

محدودیت یعنی کمبود اطلاعات و مدارک در صورتی که نتوان از سایر روشها نیز استفاده کرد

محدودیت یعنی کمبود اطلاعات و مدارک در حالتی که نتوان از سایر روشها نیز بهره گرفت.

ب: مواردی که حسابرسی با شرکت در مورد کاربرد اصول حسابرسی اختلاف نظر داشته و یا شرکت یک یا چند اصل مورد قبول حسابرسی را بخوبی در عمل مراعات نکرده باشد به اینگونه موارد اصطلاحاً عدم توافق در اصول حسابداری یا عدم رعایت اصول حسابداری می‌گویند.

عدم رعایت اصول حسابداری = عدم توافق یعنی عدم رعایت اصول مورد قبول حسابرداری در تهیه صورتهای مالی

۵- بند اظهارنظر

برطبق استانداردهای گزارشگری حسابرس می‌بایست در مورد صورت‌های مالی اظهارنظر بنماید. اظهارنظر حسابرس شامل بخش‌های زیر است.

الف: صورت‌های بر طبق اصول مورد قبول

ب: که اساس آن با سال قبل یکنواخت بوده (از تمام جنبه‌های با اهمیت)

ج: بنحو مطلوب منعکس می‌نماید.

برای اینکه بتوانیم بحث اظهارنظر را جمع‌بندی کنیم می‌بایست اهمیت هر یک از بندهای توضیحی (بند شرط) را تعیین کنیم و برحسب ماهیت و اهمیت این بندها اظهارنظر مناسب را تهیه کنیم.

نحوه تنظیم بند اظهارنظر در گزارش حسابرس

پس از درج بندهای توضیحی در گزارش حسابرس، نوع اظهارنظر در مورد صورتهای مالی مورد

اهمیت / ماهیت	با اهمیت ولی غیراساسی	اساسی
عدم توافق	مشروط (با عبارت به استثناء)	مردود
محدودیت	مشروط با عبارت با توجه به اثرات احتمالی	عدم اظهارنظر

بدیهی است موارد تأکید بر مطالب خاص، در بند اظهارنظر تأثیری نداشته و مورد عطف قرار نمی‌گیرد.

رسیدگی یا در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت مجموعه موارد مطروحه در بندهای توضیحی، طبق جدول بالا تعیین میگردد:

در شرایطی که ضمن رسیدگیها، هیچ یک از انواع اشکالات فوق مشاهده نگردیده و یا موارد مشاهده شده فاقد اهمیت نسبی جهت درج در گزارش باشند، نوع اظهارنظر حسابرس، اظهارنظر مقبول (غیر مشروط) خواهد بود. در این حالت متن بند اظهارنظر بشرح مندرج در ذیل می‌باشد:

> **بنظر این مؤسسه صورتهای مالی فوق الذکر، وضعیت مالی شرکت..... در تاریخ ..... ماه .....۱۳، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور را طبق اصول متداول حسابداری، بنحو مطلوب منعکس می‌نماید.**

در شرایطی که آثار ناشی از موارد مندرج در بندهای توضیحی منفرداً یا در مجموع نسبت به صورتهای مالی دارای اهمیت بود. ولی اهمیت اساسی نباشد (عمده غیراساسی) نوع اظهار نظر مشروط و متن آن به شرح زیر است.

> **به نظر این مؤسسه به استثناء اثرات ناشی مورد بند..... و با توجه به اثرات احتمالی موارد بندهای..... این گزارش، صورت‌های مالی فوق‌الذکر و طبیعت مالی شرکت ..... در تاریخ / /××۱۳ نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور ..... طبق اصول متداول حسابداری بنحو مطلوب نشان می‌دهد.**

در شرایطی که یکی از موارد عدم توافق به تنهایی و یا تعدادی از موارد عدم توافق مجموعاً دارای اثرات اساسی بر صورتهای مالی مورد رسیدگی باشند، نوع اظهارنظر حسابرس مردود و متن آن بشرح مندرج در زیر می‌باشد:

> **بنظر این مؤسسه بدلیل اثرات اساسی مورد/موارد مندرج در بند(های) ..... این گزارش، صورتهای مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت ..... در تاریخ .....ماه .....سال .....۱۳ نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را در انطباق با اصول متداول حسابداری بنحو مطلوب منعکس نمی‌نماید.**

در شرایطی که یکی از موارد محدودیت (یا ابهام) منفرداً و یا تعدادی از آنها مجموعاً دارای

اثرات احتمالی اساسی بر صورتهای مالی مورد رسیدگی باشند برای حسابرس اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی امکان‌پذیر نموده و بدین لحاظ متن ذیل بعنوان بند اظهار نظر در گزارش درج می‌گردد.

> **بدلیل محدودیتهای اساسی مندرج در بند(های) ..... این گزارش، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فوق‌الذکر امکان‌پذیر نمی‌باشد.**

باید توجه نمود که:

الف: ممکن است در مواردی نتایج حاصل از رسیدگی بیانگر این مطلب باشد که محدودیت و عدم توافق عمده و اساسی وجود داشته باشد در این شرایط به دلیل وجود عدم توافق عمده و اساسی اظهارنظر مردود خواهد شد.

ب: در موارد خاص ممکن است یک یا چند بند توضیحی بر اجزاء مختلف صورتهای مالی اساسی (ترازنامه با صورت سود و زیان و تغییرات در وضعیت مالی) اثرات یا اهمیت‌های متفاوت داشته باشد در این صورت حسابرس اظهارنظر دوگانه خواهد نمود. بدین معنی که ممکن است مثلاً نسبت به ترازنامه اظهارنظر مقبول ولی نسبت به صورت حساب سود و زیان و صورت متغیر است اظهارنظر مشروط ارائه نماید.

ج: اگر نکات حاصل از رسیدگی دارای اهمیت‌های متفاوت باشند آن بندی که دارای اهمیت بیشتر است اظهارنظر را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد.

۶ـ سایر بندهای توضیحی

(مفاد این بندها ماهیتاً بر اظهارنظر حسابرس اثری ندارد ولی به دلیل الزامات قانونی و یا تأکید بر مطلب خاص حسابرس ذکر آنها را در گزارش ضروری تشخیص می‌دهد.) از جمله این مواردی می‌توان به ابهامات و نکات بازرسی اشاره نمود.

(۷ـ در انتهای گزارش حسابرسی تاریخ تهیه گزارش (تاریخ خاتمه کار حسابرسی) قید می‌گردد و گزارش به امضاء حسابرس می‌رسد.)

مثال:

فرض کنیم نکات حاصل از رسیدگی به حسابهای عملکرد ۱۳۷۴ شرکت نمونه بشرح زیر جمع‌بندی شده باشد:

بند الف: محدودیت

بند ب: عدم توافق

بند ج: عدم توافق

بند د: محدودیت

بند هـ: تأکید بر مطلب خاص
مطلوب است تنظیم بند حدود رسیدگی و اظهارنظر گزارش حسابرس تحت شرایط زیر:

فرض اول: تمامی بندهای فوق دارای اهمیت جزئی باشند (اظهارنظر مقبول)

بند حدود رسیدگی

۱ ـ تزارنامه شرکت نمونه در تاریخ ۷۴/۱۲/۲۸، صورت سود و زیان صورت سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد برای سال منتهی به تاریخ مزبور بهمراه یادداشتهای توضیحی ..... تا .....پیوست که توسط هیئت مدیره تهیه و تأیید شده، مورد حسابرسی اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت است و مسئولیت اینجانب اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده می‌باشد. حسابرسی اینجانب بر اساس استانداردهای متداول حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که شواهد و مدارک پشتوانه مبالغ و اطلاعات ارائه شده بطور نمونه‌ای و در حدی که همراه سایر شواهد مربوطه مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد رسیدگی شود.

بند اظهارنظر

به نظر اینجانب صورتهای مالی فوق‌الذکر، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ / /۱۳××، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را بر طبق اصول متداول حسابداری بنحو مطلوب منعکس می‌کند.

فرض دوم: تمامی بندهای فوق دارای اثرات عمده غیر اساسی باشند. (اظهارنظر مشروط)

بند حدود رسیدگی

چنانچه حسابرس در مواردی محدودیت در رسیدگی داشته باشد، بند حدود رسیدگی بصورت زیر تغییر خواهد نمود:

۱- ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ / / ۱۳××، صورت سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته و صورت گردش وجوه نقد برای سال منتهی به تاریخ مزبور بهمراه یادداشتهای توضیحی ..... تا ..... پیوست که توسط هیئت مدیره تهیه و تأیید شده مورد حسابرسی اینجانب قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت است و مسئولیت اینجانب اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده می‌باشد.

۲- به استثنای محدودیتهای مندرج در بندهای الف و د زیر که مانع از اجرای روشهای لازم طبق استانداردهای متداول حسابرسی برای دستیابی به شواهد کافی و قابل اطمینان گردیده است، حسابرسی اینجانب بر اساس استانداردهای متداول حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که شواهد و مدارک پشتوانه مبالغ و اطلاعات ارائه شده بطور نمونه‌ای و در حدی که همراه سایر شواهد مربوطه مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد رسیدگی شود.

بند اظهارنظر

به نظر اینجانب با توجه اثرات احتمالی موارد بندهای الف و د و به استثناء اثرات بندهای ب و ج این گزارش، صورت‌های مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۷۴/۱۲/۲۸، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول متداول حسابداری بنحو مطلوب نشان می‌دهد.

فرض سوم: بند الف دارای اثرات عمده و اساسی و سایر بندهای دارای اثرات عمده غیراساسی باشند (عدم اظهارنظر)

بند حدود رسیدگی: عیناً مشابه فرض دوم خواهد بود زیرا در موارد بندهای الف و د محدود عمده (اساسی و غیراساسی) داشته‌ایم.

بند اظهارنظر

به دلیل محدودیت اساسی مندرج در بند الف این گزارش، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فوق‌الذکر امکان‌پذیر نمی‌باشد.

فرض چهارم: موارد بند ب دارای اثرات عمده و اساسی ولی سایر بندها دارای اثرات عمده غیراساسی باشند (اظهارنظر مردود)
بند حدود رسیدگی: عیناً مشابه فرض دوم است چون در موارد بندهای الف و د در هر صورت دارای محدودیت عمده غیراساسی بوده‌ایم.

بند اظهارنظر

> **به نظر اینجانب به دلیل اثرات اساسی مورد بند ب این گزارش صورت‌های مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ / / ××۱۳ نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور را در انطباق با اصول متداول حسابداری بنحو مطلوب منعکس نمی‌کند.**

فرض پنجم: بند الف بر ترازنامه اثرات عمده اساسی و همین بند و سایر بندها بر صورت سود و زیان اثرات عمده و غیر اساسی داشته باشند. (اظهارنظر دوگانه)
بند حدود رسیدگی: عیناً مشابه فرض دوم زیرا در هر صورت در بندهای الف و د محدودیت داشته‌ایم (عمده اساسی و عمده غیراساسی)

بند اظهارنظر

> **به دلیل محدودیت‌های اساسی مندرج در بند الف این گزارش، اظهارنظر نسبت به ترازنامه مورخ / /××۱۳ شرکت نمونه انمکانپذیر نمی‌باشد.**
> **ولی به نظر اینجانب به استثناء اثرات ناشی از بند ب و ج و با توجه به اثرات احتمالی الف و د این گزارش صورت حساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مای برای سال منتهی به تاریخ / /××۱۳ نتایج عملیات و تغییرات شرکت را برای سال منتهی به تاریخ بالا بر طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می‌نماید.**

فرض ششم: بند ب بر ترازنامه اثرات عمده اساسی و همین بند و سایر بندها بر صورت حساب سود و زیان اثرات عمده و غیر اساسی داشته باشند. (اظهارنظر دوگانه)
بند حدود رسیدگی: عیناً مشابه فرض دوم زیرا در هر صورت محدودیت الف و د پابرجاست.

به نظر اینجانب به دلیل اثرات اساسی مورد مندرج در بند ب این گزارش، صورتهای مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ / /۱۳×× را در انطباق با اصول متداول حسابداری بنحو مطلبو منعکس نمی‌نماید.
ولی به استثناء اثرات ناشی از بند ب وج و با توجه به اثرات احتمالی موارد بندهای الف و د این گزارش صورت حساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی برای سال منتهی به تاریخ / /۱۳×× نتایج عملیات و تغییرات برای سال منتهی به تاریخ مزبور یا طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

سئوالات فصل ۱۰

۱ـ نکات زیر از پروندهٔ حسابرسی عملکرد سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۳ شرکت سهامی خاص امیر استخراج گردیده است:

الف ـ در ۲۵ فروردین سال ۱۳۷۴ شرکت دچار آتش‌سوزی گردیده و قسمتی از ساختمانهای شرکت و وسائط نقلیه از بین رفته است، خسارت وارده بر دارائیهای مزبور بالغ بر ۱۳۵ میلیون ریال برآورد گردیده است که از این بابت هیچگونه تعدیلی در حساب دارائیهای ثابت شرکت صورت نگرفته است.

ب ـ شرکت از بابت مالیات سال مالی ۱۳۷۳ مبلغ ۲۵ میلیون ریال ذخیره در حسابها منظور نموده است، لیکن بررسی انجام شده نشان می‌دهد که بدلیل وجود هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی، مالیات سال مزبور حدوداً بالغ بر ۳۷ میلیون ریال می گردد که نسبت به مابه‌التفاوت آن ذخیره در حسابها منظور نشده است.

ج ـ علیرغم پی‌گیریهای مکرر حسابرس تأییدیه مدیران تا تاریخ این نکات در اختیار حسابرس قرار نگرفته است.

د ـ کالای امانی دیگران نزد شرکت در پایان سال از بابت ۴۵ کیلو مواد دریافتی از آقای حسنی می‌باشد که به قیمت هر کیلو ۲۰۰ ریال محاسبه و به حساب طلب نامبرده منظور شده، با توجه به اینکه قیمت مواد مزبور در سال ۱۳۷۴ هر کیلو بالغ بر ۲۳۰ ریال گردیده است، تعدیلی از بابت ارزش جایگزینی مواد مزبور در حسابهای سال ۱۳۷۳ صورت نپذیرفته است.

هـ ـ صورت ریز دارائی‌های ثابت شرکت به حسابرس ارائه نشده، لذا امکان مشاهدهٔ عینی و مطابقت آنها با دفاتر امکانپذیر نگردیده است.

حالت اول : ماهیت هر یک از نکات فوق را بنویسید.
حالت دوم : اگر فرض کنیم «بند ج» دارای اثرات عمده و اساسی بر روی صورتهای مالی باشد بند حدود رسیدگی و اظهارنظر مربوطه را بنویسید.
حالت سوم : چنانچه فرض کنیم اثرات «بند ب» بر صورتحساب سود و (زیان) انباشته و صورت تغییرات در وضعیت مالی دارای اثرات عمده و اساسی و بر ترازنامه عمده و غیراساسی و سایر بندها عمده و غیراساسی باشد بند اظهارنظر مربوطه را بنویسید.
حالت چهارم : اگر «بند هـ و د» اثرات عمده و اساسی بر صورتهای مالی داشته باشد به نظر شما حسابرس چه اظهارنظری باید نسبت به صورتهای مالی بنماید.

۲ـ صورتهای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۳ شرکت امین در ۷ تیرماه ۱۳۷۴ منتشر گردیده است، لیکن بعد از تاریخ ترازنامه رویدادهائی به شرح زیر به وقوع پیوسته است، تعیین نمایید رویدادهای مزبور کدام رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است و چه نوع رویدادی است.

الف ـ انبار کالای ساخته شده در ۱۳۷۴/۲/۱۳ دچار آتش‌سوزی شده و مبلغ ۹۷ میلیون ریال خسارت وارد گردیده است، با توجه به اینکه بیمه‌نامهٔ موجودیهای مزبور ۱۳۷۴/۱/۵ اعتبار داشته از بابت کلیهٔ خسارت وارده در سال ۱۳۷۳ ذخیره در حسابها منظور شده است.

ب ـ در ۱۳۷۴/۴/۲۸ یکی از بدهکاران عمدهٔ شرکت ورشکست گردیده است، لیکن از این بابت تعدیلی در حسابهای سال ۱۳۷۳ صورت نگرفته است.

ج ـ در ۱۳۷۴/۳/۷ یکی از وسائط نقلیهٔ شرکت تصادف نموده بطوریکه دیگر قابل استفاده نبوده و شرکت به ارزش اسقاط آن را به مبلغ ۲ میلیون ریال فروخته است.

د ـ آقای امینی در پایان سال ۱۳۷۲ مبلغ ۲۵۰ میلیون ریال به شرکت بدهکار بوده و به علت عدم پرداخت ۱۵۰ میلیون ریال ذخیره در حسابها منظور شده است، لیکن با توجه به توافق انجام شده با نامبرده ایشان در اول اردیبهشت ۱۳۷۴ به شرکت مراجعه و توافق نمود بدهی خود را در پنج قسط پرداخت نماید.

۳ـ در زمان بررسی پروندهٔ عملکرد سال ۱۳۷۳ شرکت سهامی خاص مهرداد فرض تداوم فعالیت خدشه‌دار بنظر می‌رسد، اگر فرض کنیم سایر موارد حاصل از رسیدگی جزئی باشد حالات مختلف نحوهٔ اظهارنظر نسبت به این مورد را بیان کنید.

۴ـ در صورتیکه بندهای گزارش حسابرسان مستقل شرکت ایران برای سال ۱۳۷۲ بشرح زیر باشد:

بند ۱ موجودی‌های جنسی در پایان سال قابل شمارش نبوده و شرکت مانده دفتری را در حساب منظور کرده است، مضافاً موجودی‌های جنسی در پایان سال قبل نیز مورد شمارش قرار نگرفته و از جمله موارد مشروط در گزارش حسابرس سال قبل بوده است. با توجه به اینکه ارزش موجودی‌ها در ترازنامه مقایسه با سایر اقلام ترازنامه قابل ملاحظه نبوده (دارای اثرات عمده نمی‌باشد) ولیکن ارزش موجودی‌های اول و آخر سال در حساب سود و زیان قابل توجه (دارای اثرات عمده و اساسی) می‌باشد.

بند ۲ ابهام (عمده و غیراساسی)

بند ۳ عدم توافق (عمده و غیراساسی)

به نظر شما حسابرسان مستقل نسبت به صورتهای مالی سال ۱۳۷۲ شرکت ایران چه نوع اظهارنظری خواهند نمود اظهارنظر مربوطه را بنویسید.

۵ـ نکات حاصل از رسیدگی به صورتهای مالی اساسی ۱۳۷۲ شرکت سهامی خاص استقلال به شرح زیر است.

بند ۲ محدودیت

بند ۳ محدودیت

بند ۴ عدم توافق

بند ۵ محدودیت

بند ۶ تأکید به مطلب خاص

بند ۷ محدودیت

۱ ـ ۵ چنانچه فرض کنیم موارد بند ۳ دارای اثرات عمده و اساسی باشد ولی سایر بندها دارای اثرات عمده ولی غیراساسی باشند. مطلوبست بند حدود رسیدگی گزارش حسابرس سال ۱۳۷۲ شرکت استقلال

۲ ـ۵ در حالی که فرض کنیم کلیه بندهای فوق دارای اثرات عمده ولی غیراساسی بر صورتهای مالی باشد. بند اظهارنظر گزارش حسابرس سال ۱۳۷۲ شرکت استقلال را بنویسید.

۶ـ مواردی که در بندهای توصیفی گزارش حسابرس مستقل درج می‌گردد برحسب ماهیت به چند گروه تقسیم می‌شوند نام ببرید.

۷ـ حسابرسی، نکات حاصل از رسیدگی به حسابهای سال ۱۳۷۳ شرکت سهامی عدالت را بشرح زیر طبقه‌بندی کرده است:

بند ۲ ابهام

بند ۳ عدم توافق

بند ۴ ابهام

	عدم توافق
بند ۵	تأکید بر مطلب خاص
بند ۶	

چنانچه موارد بندهای فوق دارای اثرات عمده و اساسی باشد مطلوب است:

الف ـ بند حدود رسیدگی گزارش حسابرسی مربوط را بنویسید.

ب ـ به نظر شما حسابرس نسبت به صورتهای مالی سال ۱۳۷۳ چه اظهارنظری خواهد نمود. اظهارنظر مربوطه را بنویسید.

۸ـ موارد زیر از رسیدگی به حسابهای سال ۱۳۷۳ شرکت سهامی خاص آذر استخراج شده است:

	ابهام
بند ۲	عدم توافق (خلاف اصول)
بند ۳	محدودیت
بند ۴	ابهام
بند ۵	عدم توافق (خلاف اصول)
بند ۶	محدودیت
بند ۷	تأکید بر مطلب خاص
بند ۸	

مطلوب است:

فرض اول: اگر بند ۵ دارای اثرات عمده و اساسی ولی سایر بندها دارای اثرات عمده ولی غیراساسی باشد. بند حدود رسیدگی مربوط را بنویسید.

فرض دوم: در صورتیکه بندهای ۲ و ۷ دارای اثرات عمده و اساسی بر ترازنامه و سای بندها بر ترازنامه و صورت حساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی دارای اثرات عمده ولی غیراساسی باشد بند اظهارنظر مربوط را بنویسید.

۹ـ حسابرس ضمن رسیدگی به صورتهای مالی سال ۱۳۷۳ شرکت سهامی خاص مهرداد با موارد ذیل مواجه گردیده است:

الف ـ در ۲۷ فروردین ۷۴ یک دستگاه از وسائط نقلیه شرکت به ارزش ۳ میلیون ریال به سرقت رفته است. علی‌الرغم اینکه وسیله نقلیه مزبور بیمه نبوده و پی‌گیری شرکت نیز تاکنون جهت کشف آن نتیجه‌ای نداشته، لیکن ذخیره‌ای از این بابت در حسابها منظور نشده است.

ب ـ از حسابرس شرکت برای انبارگردانی در پایان سال دعوت نگردیده و لذا اثبات موجودیهای شرکت در پایان سال ممکن نگردیده و از سایر روشها نیز حسابرس متقاعد نشده است.

ج ـ صورتهای مالی با فرض تداوم فعالیت تهیه گردیده است. به علت پائین بودن

کیفیت محصولات شرکت، فروش شرکت در سال جاری کاهش قابل توجهی داشته است. با توجه به وجود زیان انباشته، تداوم فعالیت شرکت منو به تأمین منابع مالی جهت باز پرداخت بدهی‌ها و نیز بالابردن کیفیت محصولات می‌باشد.

د - در ۵ فروردین ۷۴ قسمتی از حسابداری شرکت دچار حریق گردیده است و اسناد مالکیت دارائیهای ثابت شرکت و کلیهٔ پرونده‌های سفارشات از بین رفته و لذا اثبات مالکیت دارائیهای ثابت و نیز ارزش سفارشات منعکس در صورتهای مالی ممکن نگردیده است.

توضیح دهید، هر یک از نکات فوق از لحاظ گزارشگری دارای چه ماهیتی می‌باشد.

۱۰- آیا در یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی علاوه بر تشریح اقلام مندرج در صورتهای مالی اطلاعات دیگری نیز درج می‌گردد؟ اگر پاسخ مثبت است آنها را نام ببرید.

۱۱- حسابرسی ضمن رسیدگی به حسابهای عملکرد ۱۳۷۱ شرکت آزاد نکات حاصل از رسیدگی را به شرح زیر جمع‌بندی کرده است:

الف: ۷ مورد ایرادات جزئی (بدون اهمیت نسبی).

ب: ۲ مورد تأکید بر مطلب خاص.

به نظر شما گزارش این حسابرسی دارای چند بند توضیحی خواهد بود.

۱۲- فرض تداوم فعالیت شرکتی خدشه‌دار به نظر می‌رسد، چنانچه صورتهای مالی آن شرکت مطابق سنوات قبل تهیه شده و سایر نکات حاصل از رسیدگی بدون اهمیت نسبی باشد، با توجه به مورد فوق جنابعالی بعنوان حسابرس مستقل چه اظهارنظری را توصیه می‌نماید.

۱۳- آقای ملکی که دارای تجربه تکنیکی و تخصصی کافی در امر حسابرسی میباشد، با اتکا به تجربه و تخصص خود میزان رسیدگی لازم برای هر یک از سر فصل حسابهای شرکتی را تعیین نموده و براساس آن رسیدگی‌ها را انجام داده است، به نظر شما این امر با استانداردهای حسابرسی مطابقت دارد یا خیر چرا؟

۱۴- اهداف اصلی آزمون محتوا برای رسیدگی به حساب سرمایه‌گذاریها را بیان نمایید.

۱۵- قرار است جنابعالی سرفصل دارائی‌های ثابت مشهود شرکت بتا (شامل حسابهای زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و اثاثیه اداری) را رسیدگی نمایید. برنامه رسیدگی حسابهای فوق را تنظیم کنید.

۱۶- تحت چه شرایطی روش انبارگردانی مداوم نتیجه مطلوب دارد. مزایای این روش را بنویسید.

۱۷- وقایع بعد از ترازنامه به چند گروه تقسیم میشوید آنها را تعریف کرده و برای هر یک دو مثال ذکر کنید.

۱۸- نکات حاصل از رسیدگی به صورتهای مالی عملکرد ۱۳۷۱ شرکت سهامی خاص صداقت بشرح زیر است:

۱- وکیل شرکت به تأییدیه ارسالی از طرف حسابرس پاسخ نداده است (حسابرس نتوانسته است از سایر روشها در این مورد بهره گیرد).

۲- شرکت تمامی ارزش دفتری یک فقره وسیله نقلیه سرقت شده در اسفند ماه ۱۳۷۱ (به مبلغ ۷ میلیون ریال) را به حساب هزینه منظور کرده در حالی که شرکت بیمه در اردیبهشت ماه ۱۳۷۲ از بابت این خسارت ۵ میلیون ریال در وجه شرکت پرداخت نموده است.

۳- در خرداد ماه ۱۳۷۲ انبار شرکت دچار حادثه آتش‌سوزی شده که براساس گزارش کارشناس، موجودیهای شرکت مبلغ ۲۰ میلیون ریال به ارزش فروش خسارت دیده است.

حسابرس شرکت مذکور بندهای حدود رسیدگی و اظهارنظر گزارش خود را بشرح زیر تنظیم کرده است:

بند حدود رسیدگی

ترازنامه شرکت سهامی خاص صداقت، صورت حساب سود و زیان و سود انباشته و صورت تغییرات در وضعیت مالی آن به همراه یادداشتهای توضیحی شماره تا که پیوست می‌باشد مورد رسیدگی اینجانب قرار گرفته است. رسیدگی مزبور به استثنای مورد بند ۳ ذیل براساس استانداردهای متداول حسابرسی انجام شده است.

بند اظهارنظر

به نظر اینجانب با توجه به اثرات احتمالی ناشی از بند ۳ و به استثنای اثرات ناشی از بندهای ۲ و ۱ صورتهای مالی فوق‌الذکر وضعیت مالی شرکت سهامی خاص صداقت در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۱ و نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آن در تاریخ مذکور طبق اصول

متداول حسابرسی به نحو مطلوب منعکس می‌نماید.
چنانچه موارد حاصل از رسیدگی دارای ماهیت عمده ولی غیراساسی باشند مطلوب است:
۱ـ تعیین ایرادات اصولی در گزارشگری هر یک از بندهای حدود رسیدگی و اظهارنظر.
۲ـ بازنویسی متن صحیح حدود رسیدگی و اظهارنظر گزارش فوق (اصلاح یا بازنویسی بندهای توضیحی خواسته مسئله نیست).

۱۹ـ تفاوت محدودیت در رسیدگی با ابهام حسابرس را بیان نمایید.

۲۰ـ استنباط شما از اصطلاح «کنترلهای داخلی» چیست؟

کانال
@jozvehhesabdari