



دانشگاه فنی و حرفه‌ای

دانشکده فنی و حرفه‌ای دخترانه مائده گرگان

اصول حسابرسی 2

استاد: روح‌اله عرب

فصل اول : مروری بر اصول حسابرسی 1

همانطور که می دانیم وظیفه تهیه صورتهای مالی بر عهده هیئت مدیره شرکت می باشد. به دلیل عدم دسترسی بسیاری از استفاده کنندگان از صورتهای مالی به منابع اطلاعاتی که در تهیه این صورتهای مالی مورد استفاده قرار می گیرند و نیز جهت جلوگیری از اعمال سلايق در تهیه صورتهای مالی استاندارد های حسابداری و اصول پذیرفته شده حسابداری و قوانین مربوط به فعالیت واحد های تجاری در هر کشور وضع گردیده اند که رعایت تمامی موارد فوق در تهیه صورتهای مالی برای واحد های تجاری الزامی می باشد. لیکن صرف وجود این قوانین و استاندارد ها ضمانت اجرایی آنها را در پی نخواهد داشت.

وظایف اصلی حسابرسان:

1- رسیدگی به صورتهای مالی: حسابرسان مستقل میزان رعایت یا عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری را در تهیه صورتهای مالی توسط صاحبکار مورد رسیدگی قرار می دهند که در انجام این رسیدگی ها از استانداردهای حسابرسی تبعیت می نماید.

2- اظهار نظر در مورد صورتهای مالی: حسابرسان مستقل بررسی می کنند که آیا صورتهای مالی ارائه شده مطابق استانداردهای حسابداری هستند یا خیر؟

بنابراین وظیفه حسابرسی به عنوان حرفه ای که اقدام به اعتبار دهی به صورتهای مالی مذکور نموده و میزان تطابق آنها را با استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری و نیز قوانین و مقررات مربوطه بررسی نماید ضروری به نظر می رسد .

انواع حسابرسی:

حسابرسی با توجه به محتوا و ماهیت آن به 5 طبقه تقسیم بندی می شود:

- 1- از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی
- 2- از نظر دلایل ارجاع کار
- 3- از نظر ماهیت رسیدگی
- 4- از نظر شیوه انجام کار
- 5- از نظر زمان انجام کار

انواع حسابرسی از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی:

- 1- حسابرسی صورتهای مالی
- 2- حسابرسی رعایت
- 3- حسابرسی عملیاتی

حسابرسی صورتهای مالی:

هدف از این نوع حسابرسی تعیین مطابقت نحوه تهیه صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری می باشد در این حسابرسی ، حسابرسان با رسیدگی و ارزیابی شواهد در صورتهای مالی نسبت به ارائه منصفانه آنها اظهار نظر می کنند. این نوع حسابرسی توسط موسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی تهیه می گردد. و استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی آن عبارتند از صاحبان سهام، سرمایه گذاران، بانکها، اعتبار دهندگان و تجزیه و تحلیل کنندگان مالی و سازمانهای دولتی

حسابرسی رعایت:

هدف از این نوع حسابرسی بررسی رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات و آئین نامه ها، بخشنامه ها و مصوبات واحد مورد رسیدگی می باشد. نمونه ای از این نوع حسابرسی رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی توسط ممیزان اداره مالیاتی و نمونه دیگر آن رسیدگی به بانکها توسط بازرسان اداره بازرسی کل در بانکها می باشد

حسابرسی عملیاتی:

عبارت است از بررسی قسمتهای خاصی از سازمان بمنظور سنجش نحوه عمل آنهاست مانند بررسی هایی که توسط حسابرسان داخلی از قسمت فروش شرکت بعمل می آید. حسابرسی عملیاتی شامل سه مؤلفه اصلی 1- اثر بخشی 2- کارایی 3- صرفه اقتصادی می باشد.

حسابرسی از نظر دلیل ارجاع کار

1- حسابرسی الزامی

2- حسابرسی اختیاری

حسابرسی الزامی: در این نوع حسابرسی واحد های تجاری اجباراً و به موجب قوانین و مقررات ملزم به انتخاب و دعوت از یک مؤسسه حسابرسی در پایان سال مالی می باشند. مثلاً به موجب قانون شرکتهای بورسی در پایان سال مالی بایستی توسط مؤسسات حسابرسی مورد تأیید بورس اوراق بهاء دار حسابرسی گردند.

حسابرسی اختیاری: در این نوع حسابرسی واحدهای تجاری در صورت تمایل صاحب یا صاحبان واحد تجاری صورتهای مالی واحد تجاری حسابرسی می شوند.

حسابرسی از نظر ماهیت رسیدگی :

1- بررسی سیستم

2- رسیدگی های اثباتی

3- رسیدگی های خاص یا ویژه

بررسی سیستم: عبارت است از رسیدگی به سیستم های کنترل داخلی مستقر در شرکت بمنظور کشف موارد عدم کنترل و اجرای صحیح کنترلها و تعیین نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی جهت گزارش نهایی .

رسیدگی های اثباتی : بمنظور اثبات تک تک اقلام مندرج در صورتهای مالی و ارائه اظهار نظر در مورد کلیات صورتهای مالی می باشد
رسیدگی های خاص (ویژه): یعنی انجام بررسی ها و رسیدگی ها در مورد مانده برخی از حسابها که بمنظور اهداف خاص انجام می گیرد بعنوان مثال رسیدگی به حسابهای دارایی های جاری و بدهی های جاری یک شرکت طبق درخواست بانک اعطاء کننده وام بمنظور تعیین توان شرکت در بازپرداخت وام

حسابرسی از نظر شیوه انجام کار:

1- مبتنی بر سندرسی: در این حسابرسی، حسابرس با بررسی همه مدارک و اسناد اولیه حسابداری ابتدا دید کلی نسبت به صورتهای مالی پیدا نموده و سپس نسبت به آنها اظهار نظر می کند

2- حسابرسی مبتنی بر ترازنامه : در این شیوه حسابرس با تجزیه و تحلیل و بررسی کلی اقلام مندرج در صورتهای مالی (ترازنامه) اقلامی را که با اهمیت تلقی می کند را جهت رسیدگی به صورت نمونه ای انتخاب نموده و نتیجه حاصل از آن را به کل صورتهای مالی تعمیم می دهد.

3- حسابرسی مبتنی بر ریسک: در این روش حسابرس واحد های اقتصادی را بررسی کرده و زمینه هایی را که موجب بیشترین ریسک، اشتباهات، تحریفات و تقلبات در صورتهای مالی می باشد را شناسایی و بخش زیادی از زمان حسابرسی را به آنها اختصاص می دهد.

حسابرسی از نظر زمان انجام کار

1- حسابرسی ضمنی (قبل از پایان سال و ضمن سال) به آن معناست که حسابرس بخشی از رسیدگی های خود را ضمن سال مالی (قبل از پایان سال مالی) انجام می دهد. در این نوع حسابرسی به عملیات حسابداری، سیستم کنترل داخلی و روشهای حسابداری نیز از لحاظ کیفیت و صحت اجراء مورد رسیدگی قرار می گیرد.

2- حسابرسی نهایی (رسیدگی به مانده حسابها و معمولاً بعد از پایان سال مالی): بعد از بستن حسابها و تهیه صورتهای مالی در پایان دوره مالی صورت می گیرد

3- حسابرسی مداوم (حضور مداوم حسابرس): در این نوع حسابرسی به دلیل حجم بالای عملیات شرکت و محدودیت زمانی حسابرس در ارائه گزارش معمولاً حسابرس در طول سال مالی شرکت حضور داشته و حسابرسی و عملیات آنرا انجام می دهد.

انواع آزمونهای حسابرسی

آزمون رعایت (کنترل های داخلی): کنترل داخلی به مجموعه کنترل هایی گفته می شود که واحد تجاری جهت اجرای عملیات واحد های مختلف خود اقدام به استقرار آنها نموده و هدف از استقرار این کنترل ها ایجاد اطمینان نسبی در خصوص این موضوع است که اشتباه یا تحریف با اهمیتی در اجرای عملیات واحد ها رخ نداده یا در صورت بروز به شکل مناسبی در زمان مناسب گزارش خواهد شد.

حسابرسان در رسیدگی به کنترل های داخلی با 2 موضوع زیر مواجه می باشند:

1- آیا شرکت دارای کنترل های داخلی مناسبی برای هر یک از واحد های عملیاتی خود می باشد؟

2- آیا کنترل های داخلی موجود به شکل مناسبی اجرا یا رعایت میشود یا خیر؟

سطح اهمیت در حسابرسی: یکی از اساسی ترین موضوعاتی که در حسابرسی وجود دارد موضوع اهمیت می باشد. موضوع یا رویداد مالی یا انحراف از استاندارد مهم است که گزارشگری آن بر تصمیمات استفاده کنندگان از صورتهای مالی تاثیرگذار باشد با این حال در نظر داشته باشید که موضوع اهمیت ارتباط مستقیمی با قضاوت حرفه ای حسابرسان دارد و می تواند از شرکتی به شرکت دیگر و از حسابی به حساب دیگر متغیر باشد.

آزمون های محتوای برنامه حسابرسی

این بخش برنامه حسابرسی که به اثبات مبالغ خاص مندرج در صورت های مالی و همچنین کفایت افشا در صورت های مالی (یعنی، آزمون های محتوا) می پردازد، معمولاً طبق سرفصل های عمده ترازنامه مانند وجوه نقد، حساب ها و اسناد دریافتی، موجودی مواد و کالاها و دارایی های ثابت، سازمان می یابد. این شیوه سازمان دهی کار که اصطلاحاً رویکرد ترازنامه ای نامیده می شود، ادامه راه کار حسابرسان در دورانی است که هدف آنان، تنها اثبات اقلام ترازنامه بود و با وجود این که امروزه حسابرسان توجه زیادی به قابلیت اتکای صورت سود و زیان دارند، اما هنوز هم رویکرد ترازنامه ای را روشی مؤثر برای سازمان دادن روش های آزمون های محتوا می دانند.

یکی از مزایای رویکرد ترازنامه ای، فراهم بودن شواهد کاملاً قابل قبولی است که عموماً برای اثبات دارایی ها و بدهی ها وجود دارد. دارایی ها معمولاً با روش های مستقیم مانند مشاهده عینی، بازرسی شواهد ایجاد شده در خارج از شرکت صاحبکار و تأییدیه و بازرسی مدارک پرداخت

بدهی پس از تسویه آن می تواند اثبات شود. از طرف دیگر نوع و ماهیت درآمد ها و هزینه ها در سیستم حسابداری دو طرفه به گونه ای است که ثبت درآمدها و هزینه ها از دو بخش تشکیل می شود؛ اول، شناسایی درآمد یا هزینه و سپس، تغییر متناظر مبلغ درآمد یا هزینه در یکی از حساب دارایی یا بدهی، بنابراین بهترین روش برای اثبات درآمد ها یا هزینه ها، اثبات تغییر در حساب دارایی یا بدهی مربوط است.

اهداف برنامه های حسابرسی

تمامی برنامه های حسابرسی به منظور دستیابی به هدفهای خاص مرتبط با اقلام عمده مندرج در صورتهای مالی طراحی می شوند. این هدف ها مستقیماً از ادعاهای منعکس در صورت های مالی صاحبکار ناشی می گردد که تحت عنوان "ادعاهای مدیریت" شناخته می شود. منظور از ادعاهای مدیریت، ادعاهایی است که مدیریت برای ارائه صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به طور ضمنی یا به روشنی درباره (1) شناسایی، (2) اندازه گیری، (3) ارائه و افشای عناصر مختلف صورت های مالی ابراز می کند. این ادعاها در ارتباط با گروه های معاملات، مانده حساب ها و ارائه و افشا بوده و شامل پنج ادعا به شرح زیر می باشد:

1- وجود یا وقوع: دارایی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه مندرج در صورت های مالی وجود دارد و معاملات و رویدادهای ثبت شده در حساب ها، رخ داده و مربوط به واحد تجاری است.

2- حقوق مالکانه و تعهدات: حقوق مرتبط با دارایی ها متعلق به واحد تجاری بوده و در کنترل آن است و بدهی ها، تعهدات واحد تجاری می باشد. به عبارت دیگر واحد تجاری نسبت به دارایی ها منعکس در صورت مالی دارای حق مالی است و نسبت به ایفای بدهی ها، متعهد می باشد.

3- کامل بودن: تمامی معاملات، دارایی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه که باید در حساب ها ثبت و در صورت های مالی منعکس می شد، ثبت و منعکس گردیده است و هیچ رویداد ثبت نشده و یا از قلم افتاده ای وجود ندارد.

4- ارزشیابی و تخصیص: دارایی ها، بدهی ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه ها طبق استانداردهای حسابداری تعیین و به مبالغ درست در صورت های مالی منعکس و هرگونه تعدیل ناشی از ارزشیابی یا تخصیص، به نحو مناسب ثبت نشده است.

5- ارائه و افشا: هر یک از اقلام مندرج در صورت های مالی، بر اساس استانداردهای حسابداری طبقه بندی و ارائه شده و تمام موارد با اهمیت به نحو مناسب افشا گردیده است.

هدف های کلی برنامه حسابرسی دارایی ها

اگر چه هدف های خاص رسیدگی به یک حساب و در نتیجه، روش های حسابرسی آن با هدف ها و روش های رسیدگی به حساب های دیگر متفاوت است، اما باید توجه داشت که همه برنامه های حسابرسی اساساً برخورد یکسانی با اثبات اقلام ترازنامه و مبالغ مرتبط در صورت سود و زیان دارند. به طور کلی، برنامه حسابرسی هر یک از گروه های دارایی شامل روش هایی است که به منظور دستیابی به اهداف کلی زیر طراحی می شود:

الف - ارزیابی سیستم کنترل داخلی:

1- کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی برای برنامه ریزی حسابرسی

2- برآورد اولیه خطر کنترل و طراحی آزمون های اثر بخشی کنترل ها

3- اجرای آزمون های اثر بخشی کنترل ها (آزمونهای کنترل و رعایت روش ها)

4- برآورد نهایی خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا

ب - اجرای آزمون های محتوا (اثبات مانده حساب ها، گروه های معاملات و موارد افشا):

- 1- اثبات وجود دارایی ها
- 2- اثبات مالکیت دارایی ها
- 3- اثبات کامل بودن دارایی ها
- 4- اثبات ارزشیابی و تخصیص دارایی ها
- 5- حصول اطمینان از صحت محاسبات ریاضی مدارک
- 6- حصول اطمینان از مناسب بوده محاسبات ریاضی مدارک

اثبات وجود دارایی ها: اثبات این موضوع که داراییها و بدهیها و حقوق صاحبان سهام مندرج در صورتهای مالی وجود داشته و معاملات مربوط به درآمد و هزینه رخ داده است.

اولین گام برای اثبات مانده حساب یک دارایی، اثبات وجود آن دارایی است. حسابرسان برای اثبات وجود داراییها معمولاً کنترلهای خود را از مدارک حسابداری به شواهد مثبت انجام می دهند. وجود دارایی هایی مانند وجوه نقد موجود در صندوق، اوراق بهادار، موجودی های مواد و کالا و دارایی های ثابت معمولاً از طریق مشاهده عینی اثبات می شود و دارایی هایی که تحت کنترل اشخاص ثالث قرار دارند، مانند موجودی نزد بانک ها و کالای امانی نزد دیگران و همچنین حساب های دریافتنی از طریق اخذ تأییدیه از اشخاص ثالث اثبات می گردند. شایان توجه است که اثبات وجود دارایی های نامشهود دشوارتر است و حسابرسان برای اثبات دارایی های نامشهود باید شواهدی گردآوری کنند که نشان دهد، اولاً مخارجی بابت دارایی صرف شده، و ثانیاً این مخارج دارای منافع اقتصادی آتی می باشد.

اثبات مالکیت دارایی ها: اثبات مالکیت واحد تجاری نسبت به دارایی های خود و تعهد دارایی های واحد تجاری در ایفای بدهی های خویش.

در اکثر موارد، روش هایی که وجود دارایی ها را اثبات می کند، مالکیت آن ها را نیز تأیید می نماید. برای مثال، دریافت تأییدیه از بانک، وجود وجوه نقد و همچنین مالکیت شرکت را نسبت به آن مشخص می کند و بازرسی اوراق بهادار هم وجود و هم مالکیت اوراق مذکور را اثبات می کند. البته این موضوع در مورد تمامی دارایی ها صادق نیست. برای مثال مشاهده عینی دارایی های ثابت، وجود دارایی ها را اثبات می کند، اما دلیلی برای اثبات مالکیت آن ها نمی باشد. برای اثبات مالکیت این گونه دارایی ها بازرسی شواهد و مدارکی چون اسناد مالکیت، فاکتورهای خرید، قبوض عوارض و مالیات یا بررسی قراردادهای مربوط به اجاره های سرمایه ای صورت می گیرد.

اثبات کامل بودن: اثبات این موضوع که دارایی ها و بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه درآمد و هزینه به شکل کامل در حسابهای شرکت ثبت شده اند.

طراحی آزمون های محتوایی که بتواند دارایی های ثبت نشده در دفاتر صاحبکار را کشف کند، دشوار است. به همین دلیل، حسابرسان جهت حصول اطمینان از کامل بودن دارایی های ثبت شده به مقدار قابل ملاحظه ای بر آزمون های رعایت روش های کنترل داخلی صاحبکار اتکا می کنند. علاوه بر این، حسابرسان برای اثبات کامل بودن دارایی ها از روش های زیر استفاده می کنند:

1- ردیابی: فرایند دنبال کردن و بررسی مدارک اولیه تهیه شده جهت حصول اطمینان از منظور شدن رویداد مورد نظر در دفاتر حسابداری است. برای مثال، حسابرسان برای کشف حساب های دریافتنی ثبت نشده، تعدادی از مدارک حمل صادر شده طی سال را انتخاب و جزئیات آن ها را به معاملات فروش ثبت شده در دفاتر ردیابی می کنند.

2- مشاهده عینی: مشاهده عینی موجودی ها یکی از آزمون های مهم برای حصول اطمینان از کامل بودن ثبت این گونه دارایی هاست. به همین دلیل، حسابرسان در طول نظارت بر شمارش موجودی ها باید مراقبت اقلامی باشند که شمارش نگردیده ولی در صورت شمارش موجودی ها جزء موجودی کالا منظور شده اند.

3- روش های تحلیلی: روش های تحلیلی برای تشخیص شرایطی که نشانه ثبت نشدن دارایی هاست به کار گرفته می شود. برای مثال، پایان بودن نسبت سود ناخالص سال جاری در مقایسه با سود سال قبل ممکن است نشان دهنده مقادیر عمده ای از موجودی های کالا باشد که در دفاتر ثبت نشده اند.

آزمون انقطاع زمانی یا میان بُر (آزمون cut off): آزمون انقطاع زمانی عبارت از تجزیه و تحلیل و بررسی معاملات طی چند روز آخر سال مورد رسیدگی و چند روز ابتدای سال بعد می باشد و هدف از انجام آن حصول اطمینان از صحت تفکیک رویدادها و شناسایی و ثبت معاملات انجام شده در دوره مربوط و اثبات کامل بودن است. در مواردی که مدارکی نظیر چک ها، رسیدهای دریافت کالا و مدارک حمل کالا دارای شماره سریال چاپی می باشد، یادداشت کردن آخرین شماره صادره طی دوره، حسابرسان را در تشخیص اعمال صحیح انقطاع معاملات یاری می رساند.

اثبات ارزش دارایی ها: اثبات این موضوع که اقلام مندرج در صورتهای مالی به عنوان دارایی و بدهی و حقوق صاحبان سرمایه و درآمد و هزینه به شکل مناسب و براساس اصول پذیرفته شده حسابداری و استاندارد های حسابداری مالی ارزش گذاری شده اند.

حسابرسان باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی دارایی ها با استانداردهای حسابداری و همچنین مناسب بودن روش ارزشیابی با شرایط موجود اطمینان حاصل نمایند. با توجه به این که بیشتر دارایی ها به بهای تمام شده ارزیابی می شوند، لذا سندرسی مدارک پرداخت یا سایر شواهد مثبت مربوط به بهای تمام شده تحصیل دارایی ها متداول ترین روش حسابداری برای اثبات ارزشیابی دارایی ها می باشد.

برای اثبات ارزشیابی دارایی هایی مانند موجودی های مواد و کالا که به حداقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش (بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش) و یا دارایی های ثابت استهلاک پذیر که به مبلغ دفتری (بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته) ارزیابی می شوند، علاوه بر اثبات مبلغ بهای تمام شده که اغلب با سندرسی انجام می شود، حسابرسان باید ارزش های جاری بازار موجودی های مواد و کالا جهت ذخیره کاهش ارزش را پی جویی نموده و مناسب بودن روش های مورد استفاده جهت استهلاک دارایی های ثابت را نیز بررسی نمایند.

صحت محاسبات ریاضی مدارک

مبلغ مندرج در صورت های مالی بابت یک دارایی معمولاً حاصل اقلام کوچک تر است. برای مثال، مبلغ منعکس در صورت های مالی بابت موجودی های مواد و کالا ممکن است شامل بهای تمام شده صدها یا هزاران قلم کالای موجود در انبار باشد. بنابراین حسابرسان قبل از رسیدگی به هر یک از اقلام مندرج در صورت های مالی باید از صحت محاسبات ریاضی مدارک زیر بنای دارایی ها و همچنین حاصل جمع آن ها اطمینان حاصل نمایند. حسابرسان برای آزمون صحت ریاضی مدارک اغلب از برنامه های عمومی حسابداری استفاده می کنند.

نحوه ارائه صورت های مالی و افشا: اثبات این موضوع که تمامی اطلاعات با اهمیت در صورتهای مالی به نحو مناسبی طبقه بندی و افشاء شده اند.

حسابرسان پس از اثبات تامین مبالغ ریالی دارایی ها باید روش هایی را اجرا کنند که از نحوه ارائه اقلام در صورت های مالی براساس استانداردهای حسابداری و همچنین افشای مناسب آن ها اطمینان حاصل نمایند. روش هایی که برای این مورد به کار می رود شامل بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، جستجو برای معاملات با اشخاص وابسته، پی جویی زیان های احتمال، بررسی صحت افشای اقلامی چون اجاره های بلند مدت، محدودیت های استفاده از وجوه نقد، دارایی های در گرو گذارده شده و ... می باشد.

انواع گزارشات حسابرسی:

- 1- مقبول: انحراف با اهمیت وجود ندارد.
- 2- مشروط: انحراف با اهمیت ولی غیر اساسی
- 3- مردود: انحراف با اهمیت و اساسی
- 4- عدم اظهار نظر: محدودیت اساسی در رسیدگی

انواع بندهای حسابرسی:

1- عدم توافق: امکان محاسبه و برآورد انحراف برای حسابرس وجود دارد.

2- محدودیت: امکان محاسبه و برآورد انحراف برای حسابرس وجود ندارد. (نمی دانیم انحرافی وجود داشته یا نه)

دیدگاه های حسابرسی صورتهای مالی: حسابرسی صورتهای مالی از نظر تئورسین های حسابرسی به 2 گروه اصلی تقسیم می شود:

- 1- **دیدگاه ترازنامه ای:** طرفداران این دیدگاه معتقدند با رسیدگی به حسابهای تراز نامه ای می توان حسابهای سود و زیانی را نیز اثبات نمود مانند رسیدگی به بدهکار حسابهای دریافتنی جهت اثبات حساب فروش. طرفداران این دیدگاه بر این باورند که اگر مبنای رسیدگی حسابهای سود و زیان باشد رویدادهای مالی که صرفاً "بر اقلام تراز نامه تاثیر گذارند مورد رسیدگی قرار نمی گیرند مانند: وصول یک طلب
- 2- **دیدگاه سود و زیانی:** طرفداران این دیدگاه بر این باورند که اصل رویدادهای مالی در حساب سود یا زیان منعکس میشود مثلاً نمی توان فرض کرد که ابتدا یک حساب دریافتنی ایجاد و سپس یک فروش انجام گرفته است واقعیت این است که انجام فروش باعث ایجاد حساب دریافتنی می گردد لذا بایستی مبنای رسیدگی حسابهای سود و زیان باشد.

فصل دوم : مراحل اجرای حسابرسی

مرحله اول: مراحل پذیرش کار حسابرسی و اجرای عملیات:

- 1- دریافت نامه درخواست حسابرسی از کارفرما
- 2- در صورتی که حسابرسی نخستین باشد عملیات خاصی انجام نخواهد گرفت ولی در صورت آنکه قبلاً توسط موسسه حسابرسی دیگری حسابرسی شده باشد با ارسال نامه به حسابرس قبلی در خصوص عدم پذیرش عملیات حسابرسی آن واحد تجاری از موسسه قبلی دلایل کار را جویا خواهیم شد. پس بنابراین کسب شناخت اولیه از فعالیت و سیستم حسابداری صاحبکار
- 3- در این مرحله هدف اصلی برآورد این موضوع است که آیا عملاً قابلیت رسیدگی دارد یا خیر؟

مرحله دوم: مراحل برنامه ریزی:

- 1- تهیه بودجه عملیات حسابرسی: بودجه عملیات حسابرسی قبل از قرارداد به شکل تقریبی محاسبه و مبنای قیمت گذاری کار حسابرسی شده است با این حال در مرحله برنامه ریزی بودجه مذکور مجدداً مورد بازبینی قرار می گیرد.
- 2- ارسال جدول زمان بندی ارائه اسناد و مدارک.
- 3- برنامه ریزی اجرای عملیات بر اساس جدول زمان بندی و بودجه تهیه شده.

مرحله سوم: قرارداد حسابرسی: قرارداد حسابرسی شامل موارد زیر است:

- 1- موضوع قرارداد.
- 2- دوره یا سال مالی مربوطه
- 3- مدت زمان اجرای قرارداد
- 4- وظایف هیئت مدیره
- 5- ارائه اطلاعات مفید به حسابرس
- 6- وظایف حسابرس
- 7- مبلغ قرارداد (حتماً باید مبلغ ثابتی باشد)
- 8- نحوه پرداخت
- 9- شرایط عمومی اعلام شده از سوی جامعه حسابداران رسمی

مرحله چهارم: بررسی دفاتر قانونی، تراز آزمایشی و اظهارنامه مالیاتی

- 1- اینکه آیا دفاتر پلمپ شده یا خیر؟ کپی صفحات پلمپ دفتر روزنامه و کُل، اولین و آخرین صفحه تحریر شده دفتر روزنامه اخذ شود.
- 2- صفحه پلمپ دفتر روزنامه و کُل سال مالی بعد کپی گرفته شود.
- 3- اظهارنامه مالیاتی سال قبل با تراز افتتاحیه سال جدید باید مطابقت داشته باشد در صورت عدم تطابق، رسیدگی صورت نمی گیرد و کار تعطیل شود.
- 4- اظهارنامه سال جاری با دفاتر سال جاری می بایست مطابقت داشته باشد. اگر اظهارنامه زودتر نوشته شده دفاتر قانونی از روی آن تحریر می گردد و اگر دفاتر زودتر تحریر شده، اظهارنامه مالیاتی از روی دفاتر نوشته می شود.

5- در صورتیکه تراز آزمایشی شرکت نهایی نشده باشد، تراز موقت اخذ می شود و صرفاً مانده هایی که نهایی شده رسیدگی می گردد.

مرحله پنجم: تشکیل پرونده جاری و دائم بر اساس سیستم عطف بندی موسسه:

نکته اول: در صورتیکه حسابرسی سال قبل توسط موسسه صورت گرفته باشد پرونده دائم وجود داشته و نیازی به تشکیل پرونده دائم نیست.

نکته دوم: تشکیل پرونده شامل تهیه زونکن، گذاشتن دیوایدر برای سرفصلها مطابق با فهرست پرونده و گذاشتن برنامه رسیدگی می باشد.

مرحله ششم: ارسال تاییدیه های حسابرسی:

1- **فرم تاییدیه بانکی:** جهت کلیه بانکهایی که شرکت در آنجا حساب داشته و یا تسهیلات اخذ نموده است.

2- **فرم تاییدیه طلب/ بدهی:** جهت اقلام عمده بدهکاران تجاری، بستانکاران تجاری، اسناد دریافتنی و پرداختنی، پیش پرداختها و پیش دریافتها

3- **فرم تاییدیه کارکنان:** جهت مانده های عمده بدهکاران کارکنان، تنخواه گردانها و صندوق و بستانکاران کارکنان

4- **فرم تاییدیه کارفرما:** برای کارفرمای پروژه ها (در شرکتهایی که فعالیتشان اخذ کارهای پیمانی از کارفرمایان می باشد)

5- **فرم تاییدیه پیمانکار:** برای پیمانکار پروژه ها (در شرکتهایی که خود شرکت کارفرمای دیگران باشد)

6- **فرم تاییدیه کالای امانی:** برای کالاهای امانی ما نزد دیگران و کالای امانی دیگران نزد ما

7- **فرم تاییدیه سرمایه گذاریها:** برای سرمایه گذاری در سهام شرکتهای

مرحله هفتم: تهیه کاربرگهای اصلی و فرعی هر سرفصل: کاربرگهای اصلی به شرح زیر تهیه می گردد:

کاربرگ اصلی سرفصل بدهیها: شامل مانده سرفصلهای حسابها و اسناد پرداختنی تجاری و غیر تجاری، پیش دریافتها، سایر حسابهای پرداختنی، سپرده های پرداختنی، ذخایر و ذخیره بازخرید خدمت سایر بدهیهای با ماهیت بستانکار بجز تسهیلات مالی و ذخیره مالیات که سرفصل جداگانه ای دارند.

کاربرگ اصلی سرفصل داراییها: شامل موجودی نقد و بانک، بانکها، صندوق و تنخواه گردانها، اسناد در جریان وصول، داراییهای ثابت و نامشهود، حسابها و اسناد دریافتنی تجاری و غیر تجاری و سایر حسابهای دریافتنی، سپرده های دریافتنی، پیش پرداختها، موجودی مواد و کالا و اعتبارات اسنادی و کالای در راه، سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و بلند مدت، جدول داراییهای ثابت و استهلاک انباشته و پیش پرداختهای سرمایه ای

کاربرگ اصلی سرفصل سود و زیان و صورت سود و زیان جامع: شامل فروش، درآمد حاصل از ارائه خدمات، برگشت از فروش و درآمد های عملیاتی، هزینه دستمزد، سربار، قیمت تمام شده، هزینه های عمومی و اداری و هزینه های مالی، سایر درآمد ها و هزینه های غیر عملیاتی، حسابها و طرف حسابهای انتظامی

نکته 1: کاربرگهای اصلی فوق در برخی از شرکتهای بطور کامل مورد نیاز نمی باشد بطور مثال در شرکتهای خدماتی کاربرگ موجودیها کاربرد ندارد و لذا گذاشتن دیوایدر، برنامه رسیدگی و تهیه کاربرگ اصلی نیازی نیست.

نکته 2: در صورتیکه قبل از پایان سال مالی شرکت باشد و یا تراز نهایی نشده باشد، لزومی به تهیه کلیه کاربرگهای اصلی نیست و اگر هم تهیه شد مانده ها باید با مداد درج گردد و پس از اخذ تراز نهایی، مانده ها با خودکار آبی درج شود.

نکته 3: کاربرد اصلی هر قسمت حتماً می بایست در کاربرد 14 ستونی تهیه شود و به شرح زیر تکمیل گردد:

ستون اول و دوم مخصوص شرح حساب، ستون سوم بابت عطف، در ستون چهارم مانده تراز اولیه (قبل از اصلاحات نهایی) درج می گردد، در ستون پنجم و ششم اقلام تعدیلات بین دو تراز در بدهکار و بستانکار درج میگردد و در ستون هفتم مانده تراز نهایی درج می شود. ستون هشتم و نهم مربوط به تغییرات طبقه بندی بوده که بسته به ماهیت حساب افزایش و کاهش آن در ستونهای مزبور درج می شود. و در ستون دهم مانده حساب طبق صورتهای مالی درج می گردد.

فصل سوم: رسیدگی به سرفصل موجودی نقد و بانک و اوراق بهادار قابل داد و ستد

وجه نقد یکی از اساسی ترین دارایی ها در واحد تجاری تلقی می شود که به دلیل وجود ریسک ذاتی بالا نیازمند اعمال کنترل های شدیدتری نسبت به سایر دارایی ها می باشد.

هم چنین به دلیل ارتباط بقیه رویداد های مالی در واحد تجاری با وجه نقد رسیدگی به این حساب برای حسابرسان از اهمیت بالایی برخوردار است. حساب وجه نقد در واحد های تجاری شامل (حسابهای جاری بانکی، سپرده های کوتاه مدت بانکی، وجه نقد موجود در صندوق) و تنخواه گردان است. بنابراین حسابهایی مانند سپرده های بلند مدت بانکی و آن قسمت از سپرده های کوتاه مدت یا حسابهای جاری که دسترسی به آنها به هردلیلی محدود شده است جزو حسابهای وجه نقد طبقه بندی نمی شوند.

افزایش در وجه نقد در رویدادهایی مانند (وصول مطالبات، دریافت وجه نقد فروشهای نقدی، واریزی توسط سهامداران بابت افزایش سرمایه، دریافت تسهیلات مالی) می باشد.

کاهش در وجه نقد معمولاً به دلیل (پرداخت یک بدهی، خرید نقدی یک دارایی، پرداخت هزینه، تسویه تسهیلات مالی، برداشت سهامداران، تقسیم سود نقدی بین آنها) خواهد بود.

یکی از اساسی ترین کنترل ها در ارتباط با وجه نقد استفاده از حسابهای بانکی برای انجام عملیات مربوط به وجه نقد می باشد.

نحوه برخورد حسابرسان در رسیدگی به حساب وجه نقد:

حسابرسان در رسیدگی به وجوه نقد اهداف زیر را دنبال می کنند:

- 1- اثبات این امر که کنترل های داخلی مناسبی وجود داشته و به شکل مناسبی اجرا می شود. در این قسمت کنترل های داخلی مربوط به وجوه نقد از 2 جنبه وجود کنترل داخلی و اجرای صحیح آن بررسی می شود.
- 2- اثبات این که مبالغ ثبت شده در حسابهای وجه نقد معتبر می باشند. در این مرحله حسابرس وجود رویداد مالی مربوط به وجه نقد و اعتبار آنرا بررسی می کند.
- 3- بررسی اینکه تمامی رویدادهای مرتبط با وجه نقد به شکل مناسبی در دفاتر ثبت شده اند. در این مرحله با استفاده از روشهایی مانند تهیه صورت مغایرت بانکی حسابرس اثبات خواهد کرد که تمامی رویداد های مالی در دفاتر ثبت گردیده اند.
- 4- کفایت افشای اطلاعات مربوط به وجه نقد در صورتهای مالی به همراه محدودیت های احتمالی در دسترسی به وجوه نقد توسط حسابرس بررسی خواهد شد.

در رسیدگی به وجه نقد حسابرسان با 3 خطر بالقوه مواجه اند:

- 1- عدم ثبت یک یا چند رویداد مالی مربوط به وجوه نقد
این حالت در شرایطی اتفاق می افتد که شرکت بخواهد قسمتی از معاملات خود را کتمان نماید و یا به دلیل تضاد منافع بین مدیریت و مالکیت افشای این معاملات به نفع مدیریت نباشد.
- 2- بیش از واقع نشان دادن وجه نقد
برخی از شرکتها برای این که علاقه به نشان دادن وضعیت مطلوبی از خود دارند اقدام به ثبت بیش از واقع وجه نقد می نمایند این حالت احتمال دارد با ثبت چند حساب بانکی مربوط به مالکان در طبقه حسابهای شرکت و یا طبقه بندی حسابهایی مانند سپرده های بلند مدت در گروه وجوه نقد اتفاق بیافتد.

3- وجود اختلاص و دزدی

هرچند وظیفه حسابرس اظهار نظر در خصوص میزان انطباق صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده و استاندارد های حسابداری است لیکن بایستی در مورد هرگونه دزدی و اختلاص و تخلف صورت گرفته در واحد تجاری که در حین رسیدگی با آن مواجه می شوند نیز اظهار نظر کنند، بنابراین حسابرس بایستی در رسیدگی های خود به موارد زیر توجه نماید:

- 1- برداشت از وجه نقد دریافتی قبل از ثبت آنها
- 2- برداشت وجه بابت کالایی که هنوز دریافت نشده است
- 3- وجود پرداخت های تکراری مثل هزینه بلیط هواپیما یکبار هنگام خرید و و بار دیگر پس از استفاده از آن
- 4- پرداخت اضافه به کارکنان یا پرداخت وام واهی به آنها
- 5- پرداخت هزینه های شخصی مدیران از منابع شرکت
- 6- کنترل جریانهای نقدی مربوط به معاملات احتمالی مدیران یا اشخاص وابسته به آنان به شرکت.

کنترل های داخلی مربوط به وجه نقد:

به دلیل درجه نقد شونگی بسیار بالای وجوه نقد بایستی کنترل های داخلی این قسمت از اهمیت بالایی برخوردار باشند. تعداد و نوع کنترل ها بسته به نوع ماهیت و حجم عملیات واحد تجاری متفاوت خواهند بود. در زیر یک سری کنترل های داخلی وجه نقد اشاره می شود:

- 1- هر رویداد دریافت یا پرداخت در تاریخ خود به شکل کامل در دفاتر ثبت شود.
- 2- به هیچ یک از کارکنان اجازه داده نشود تمامی مراحل مربوط به یک رویداد مالی مرتبط با وجه نقد را از ابتدا تا انتها انجام دهد.
- 3- برای دریافت های نقدی که توسط صندوق انجام می شود رسید دریافت وجه سریالی در حداقل 2 نسخه تهیه گردد.
- 4- برای تمامی چکهای صادره ابتدا دستور پرداختی که اطلاعاتی مانند (تاریخ صدور چک، تاریخ وصول چک، مبلغ، شرح دریافت کننده، بابت، شماره حساب بانکی، شماره چک و همچنین اطلاعاتی که در مورد دریافت کننده چک میباشد تهیه گردد.)
- 5- برای تمامی رویداد های مالی تا حد امکان از حساب بانکی استفاده شود. تمامی پرداختهای شرکت به غیر از پرداخت های جزیی که از محل تنخواه گردان انجام می شود با صدور چک صورت پذیرد.
- 6- امضاء مجاز حسابهای بانکی حداقل مربوط به 2 نفر از اعضای هیئت مدیره باشد که یکی از آنها بایستی حتماً مدیرعامل باشد.
- 7- در پایان هر روز کاری مانده واقعی صندوق با دفاتر مالی شرکت مطابقت داده شود.
- 8- وصول وجه مطالبات حتماً از طریق واریز به حساب و یا دریافت چک روز صورت پذیرد. در واریز به حساب بانکی ملاک احتساب وجه به حساب بستانکار مشتری ارائه اصل فیش از سوی وی می باشد. در وصول از مشتریان شرکت بایستی اطلاعات مربوط به چکهای دریافتی را به شکل مدونی در دفاتر خود ثبت نماید.
- 9- صورت مغایرت های بانکی به شکل منظم و در دوره های زمانی که براساس حجم فعالیت شرکت می تواند بصورت (روزانه ، هفتگی و ماهانه) باشد تهیه گردد.

سیستم های کنترلی وجوه نقد:

سیستم صدور فاکتور و کنترل حساب مشتریان

در این نوع از سیستم کنترل های داخلی برای هر یک از مشتریان یک حساب جداگانه در دفتر تفصیلی شرکت نگهداری شده و تمامی فروشهای انجام شده به آن مشتری در حساب مربوط به وی ثبت می شود.

هر گونه دریافت نقد و یا دریافت یک چک از هر مشتری در حساب مخصوص وی ثبت می گردد و برای دریافت های نقدی حتماً بایستی صرفاً یک حساب بانکی اعلام شده و هیچ دریافتی بدون ارائه فیش واریزی مشتری به حساب وی منظور نمی شود.

سیستم کنترل داخلی تنخواه گردان

حساب تنخواه گردان وظیفه پرداخت هزینه های جزیی را در شرکت بر عهده دارد. حساب تنخواه گردان معمولاً به 2 شکل مانده ثابت یا تامین ثابت شارژ می شود.

- 1- از تنخواه گردان نسبت به مبلغی که در اختیار دارد بایستی تضمین مناسبی اخذ شود. همچنین تمامی هزینه های انجام شده توسط تنخواه گردان قبل از انجام هزینه بایستی به تایید مدیریت برسد.
- 2- بررسی شود که ایجاد تنخواه براساس مجوز بوده و سقف تنخواه رعایت شده و در پایان سال نیز مانده ی تنخواه تسویه و به حسابهای بانکی واریز شده باشد.
- 3- هیچ گونه هزینه یا پرداختی که می توان از طریق صدور چک انجام داد نباید توسط تنخواه گردان پرداخت شود.
- 4- تنخواه گردان حق واریز به حسابهای بانکی شرکت تحت عنوان مانده تامین مالی ندارد.
- 5- در دوره های زمانی مناسب که نباید بیش از 2 هفته باشد تنخواه گردان موظف ارائه صورتهای هزینه خود است. تمامی پرداختهای صورت گرفته در وجه تنخواه گردان باید از طریق صدور چک در وجه تنخواه گردان انجام پذیرد و صندوق حق شارژ تنخواه را ندارد.

سیستم های کنترل داخلی صندوق

وظیفه صندوقدار در شرکتهای تولیدی و بازرگانی (وصول وجوه مربوط به فروشهای نقدی انجام شده در محل دریافت اوراق بهادار از مشتریان، نگهداشت اوراق بهادار شرکت) نزد خود و اعمال کنترل های امنیتی مناسب برروی این 3 فعالیت می باشد.

وصول وجه: هرگونه وصول از مشتریان توسط صندوق بایستی طی یک رسید وصول وجه با شماره سریالی انجام پذیرد. دریافت هرگونه سند بهادار مانند چک از مشتریان نیز به همین ترتیب انجام می گیرد صندوق دار موظف است وجه نقد حاصل از فروشهای نقدی را حداکثر تا ابتدای روز کاری بعد به حساب بانکی شرکت واریز نماید همچنین چکهایی را که موعده وصول آنها فرارسیده است جهت وصول به بانک ارائه نماید از صندوق دار نیز به نسبت میانگین صندوق تضمین مناسب اخذ شود.

کاربرگ های حسابرسی وجوه نقد:

حسابرسی وجوه به 2 قسمت آزمون کنترل های داخلی و آزمونهای محتوا تقسیم می شود. آزمون کنترل های داخلی شامل 2 قسمت آزمون وجود و آزمون اجرای صحیح کنترل های داخلی می باشد.

در آزمون های کنترل داخلی از کاربرگ های (شرح سیستم کنترل های داخلی وجوه نقد، کاربرگ رسم فلوچارت گردش عملیات مرتبط با وجه نقد، کاربرگ شرح ایرادات کنترل های داخلی وجه نقد) استفاده می کنیم.

در آزمونهای محتوا کاربرگ های مختلفی مانند (کاربرگ شمارش موجودی های صندوق، کاربرگ تاییدیه بانکی، کاربرگ اجرای آزمون انقطاع زمانی و همچنین کاربرگ های اصلی و صورت خلاصه استفاده می شود.

برنامه رسیدگی به وجوه نقد:

- 1- برنامه رسیدگی به حساب بانک
- 2- برنامه رسیدگی به حساب صندوق و تنخواه گردان

برنامه رسیدگی به حساب بانک (آزمون محتوا)

اخذ صورت مغایرت حساب بانکی که توسط شرکت تهیه شده و اخذ آخرین صورتحساب بانکی دریافت شده از بانک توسط شرکت، مطابقت آنها با یکدیگر و بررسی اقلام باز صورت مغایرت بانکی، در صورت عدم تهیه صورت مغایرت بانکی توسط شرکت، حسابرس شخصاً اقدام به تهیه صورت مغایرت بانکی به شرح زیر می نماید:

1- صورت ریز مانده های بانکها را دریافت و با دفتر کل مطابقت دهید. (هدف اثبات صحت محاسبات ریاضی)

2- درخواست تاییدیه بانکی را به منظور اثبات وجوه نقد به بانکهای طرف حساب شرکت ارسال کنید. (هدف اثبات وجود و مالکیت)

نکته 1: در تاییدیه بانکی اطلاعاتی مانند: تعداد حسابهای بانکی، شماره آنها، مانده هر یک از آنها در تاریخ ترازنامه، مبلغ مسدودی هر یک از حسابها در صورت وجود، ضمانت نامه های صادره برای هر حساب در صورت وجود، تسهیلات اعطایی به هر حساب در صورت وجود و سایر اطلاعات مفید بانکی را شامل می شود.

نکته 2: ارسال تاییدیه برای تمامی حسابهای بانکی اعم از فعال یا راکد انجام می شود دلیل ای موضوع این است که حسابرس صرفاً با اتکای دفاتر شرکت نمی تواند فعال یا راکد بودن یک حساب بانکی را تشخیص دهد.

3- صورت مغایرت بانکی را به تاریخ ترازنامه برای هر یک از حسابهای بانکی دریافت و از صحت تهیه صورت مغایرت اطمینان حاصل نمایید. و مانده های موجود در صورت مغایرت را با دفاتر و صورتحساب بانک مطابقت دهید. حسابرسان می بایست جزئیات صورت مغایرت بانکی را رسیدگی نمایند تا از درستی تهیه آن مطمئن شوند.

نکته: رسیدگی به صورت مغایرت بانکی شامل اثبات درستی محاسبات ریاضی، ردیابی مانده ها بصورت حسابهای بانکی و حسابهای بانک در دفاتر شرکت و پی جویی اقلام مغایرت (اقلام باز) می باشد. رسیدگی به صورت مغایرت بانکی توسط حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است چرا که کسری وجه نقد می تواند با حذف یک چک صادره ارائه نشده به بانک (چکهای معوق) یا با ارتکاب یک اشتباه عمدی در جمع های صورتهای مغایرت بانکی مخفی نگه داشته شود. مانده ی صورت حساب بانک با دریافت تاییدیه از بانک تایید می شود چون ممکن است صورت حساب استفاده شده در صورت مغایرت بانکی، آخرین صورت حساب همان سال بانک نباشد.

4- صورتحساب هر یک از حسابهای بانکی را برای دوره حداقل یکماهه یا عملیات چند روز کاری بعد از تاریخ ترازنامه دریافت و رسیدگی می شود

5- وجوه نقد نزد صندوق شرکت و تنخواه گردانها را در مقطع پایان سال شمارش کنید. (هدف اثبات وجود و مالکیت)

6- انقطاع زمانی دریافتها و پرداختهای نقدی را کنترل کنید (هدف اثبات کامل بودن)

انعکاس صحیح وضعیت وجوه نقد در ترازنامه مستلزم انقطاع زمانی (cut off) و پرداختهای نقدی در پایان سال است. وجوه نقد مندرج در ترازنامه می بایست تمام دریافتهای آخرین روز سال منعکس نمایند و هیچگونه دریافتی بعد از سال را در برنگیرد. چنانچه حسابرس بتواند در آخرین روز سال مالی در محل شرکت حضور یابد با شمارش وجوه نقد می تواند انقطاع عملیات نقدی صاحبکار را اثبات نمایند. همچنین جهت انجام عملیات انقطاع زمانی موجودی نقد و بانک می بایست آخرین چکهای صادره را در پایان سال یادداشت نمایند تا بتوانند چکهای صادر شده ی بعدی را به عنوان پرداختهای سال مالی بعد محسوب نمایند تا جزو پرداختهای سال جاری محسوب نگردد. آزمون انقطاع زمانی آزمودنی است که حسابرس به منظور حصول اطمینان از این موضوع که کلیه ی رویدادهای واقع شده طی دوره های مالی در همان دوره های مالی به ثبت رسیده اند انجام می شود.

7- تمامی نقل و انتقالات با اهمیت حسابهای بانکی را برای هفته ی آخر سال مورد رسیدگی و هفته ی اول سال بعد ردیابی کنید.

- 8- هر گونه چک با مبلغ غیر عادی در وجوه اشخاص وابسته را پی جویی نمایید. اینگونه چکها می بایست مورد بررسی قرار گیرد که اولاً دارای مجوز لازم بوده و به درستی در دفاتر ثبت شده اند و ثانیاً به صورت کافی در صورتهای مالی افشا شده اند.
- 9- از چگونگی ارائه و کفایت افشاء وجوه نقد در صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری اطمینان حاصل کنید.

تاییدیه مانده حسابهای بانکی

مناسب ترین روش درآزمون محتوای مربوط به حسابهای بانکی، دریافت تاییدیه مستقیم از بانک های طرف حساب واحد مورد رسیدگی می باشد. درخواست تاییدیه بانکی که در تمام کارهای حسابرسی صورت می گیرد، معمولاً برای کلیه بانکهای ارسال می شود که در طی سال مورد رسیدگی، طرف حساب بوده اند، حتی اگر حساب بانکی مربوطه در طول سال مسدود شده باشد. برای این منظور فرم های استاندارد تاییدیه بانکی توسط حسابرسان تهیه گردیده و پس از امضای آن توسط صاحبکار رأساً توسط حسابرسان (یا بنا به درخواست حسابرسان توسط صاحبکار) ارسال می شود و از بانک درخواست می گردد که پاسخ آن را مستقیماً به آدرس موسسه حسابرسی ارسال نماید.

در یک فرم استاندارد تاییدیه بانکی، اطلاعات درخواستی حسابرسان معمولاً شامل نوع حساب، شماره حساب، مانده حساب در تاریخ ترازنامه، تسهیلات اعطایی از طرف بانک، مانده بدهی مشتری بابت تسهیلات، موعد بازپرداخت تسهیلات، وضعیت وثیقه تسهیلات، سایر دارایی های مشتری نزد بانک مانند اوراق بهادار، بدهی های احتمالی بابت تضمین وام اشخاص ثالث، فهرست صاحبان امضای مجاز و ... می باشد. بنابراین دریافت تاییدیه بانکی، علاوه بر اثبات اعتبار (وجود و مالکیت) وجوه نقد، هر گونه بدهی به بانک که در دفاتر ثبت نشده است را نیز برای حسابرسان آشکار می سازد.

بررسی صورت مغایرت بانکی

حسابرسان به منظور تکمیل رسیدگی های خود در آزمون محتوای مربوط به حساب های بانکی، صورت مغایرت بانکی تهیه شده برای هر یک از حساب های بانکی را اخذ نموده و مورد بررسی قرار می دهند. رسیدگی به صورت مغایرت بانکی که توسط صاحبکار تهیه شده است، شامل اثبات صحت محاسبات ریاضی، ردیابی مانده ها به صورتحساب های بانکی و حساب های دفتر کل (معین) و پی جویی اقلام مغایرت می باشد. رسیدگی به صورت مغایرت بانکی توسط حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است، چرا که کسری وجوه نقد میتواند با حذف یک چک صادره ارائه نشده به بانک یا ارتکاب یک اشتباه عمدی در جمع های صورت مغایرت بانکی، مخفی نگه داشته شود.

حسابرسان هنگام بررسی صورت مغایرت بانکی، جهت گردآوری شواهد مربوط به مانده طبق صورتحساب بانک موارد زیر را رسیدگی می کنند:

- 1- صورتحساب بانک به تاریخ پایان سال مالی
- 2- صورتحساب مقطعی بانک- صورتحسابی است که تعداد معینی روز کاری پس از پایان سال مالی را در بر می گیرد. صورتحساب مقطعی حسابرسان را قادر می سازد تا چک های ارائه نشده به بانک و وجوه در راه مندرج در صورت مغایرت بانکی را به دقت رسیدگی کنند و این اطمینان را به حسابرسان می دهد که وجوه نقد منعکس در تراز نامه به دلیل حذف یک یا چند چک ارائه نشده به بانک بیش از واقع نشان داده نشده است.
- 3- تاییدیه بانک- از آنجا که ممکن است صورتحساب مورد استفاده برای تهیه صورت مغایرت بانکی آخرین صورتحساب همان سال نباشد، لذا حسابرسان جهت تاییدیه مانده صورتحساب بانک بایستی اقدام به دریافت تاییدیه بانک نمایند.

فصل چهارم: رسیدگی به حسابهای دریافتی و اسناد دریافتی و معاملات فروش

حساب ها و اسناد دریافتی بیانگر ادعاهای واحد تجاری علیه مشتریان، کارکنان و سایر اشخاص در قبال ارائه کالاها و خدمات یا وجه نقد می باشد. آن دسته از حساب ها و اسناد دریافتی که انتظار می رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، وصول شود، به عنوان دارایی جاری و در غیر این صورت به عنوان دارایی غیر جاری در تراز نامه طبقه بندی می شود. به طور کلی، حساب ها و اسناد دریافتی به دو گروه زیر تقسیم می شوند:

1- حساب ها و اسناد دریافتی تجاری: مطالباتی هستند که طی عملیات عادی و مستمر واحد تجاری، از طریق فروش نسبه کالاها و خدمات به مشتریان ایجاد می شوند. مانده حساب ها و اسناد دریافتی تجاری معمولاً مبلغ به نسبت هنگفتی است و باید در ترازنامه به خالص ارزش بازیافتی در گروه دارایی های جاری و به طور مجزا از سایر حساب ها و اسناد دریافتی نشان داده شود.

2- سایر حساب ها و اسناد دریافتی: مطالباتی هستند که ارتباط مستقیم با عملیات عادی و مستمر واحد تجاری ندارند، مانند مطالبات ناشی از فروش نسبه دارایی های ثابت، وام های اعطایی به مدیران و کارکنان، وام های پراختی به شرکت های عضو گروه و مطالبات از سایر موسسات و سازمان ها.

اهداف رسیدگی به دریافتی ها:

- 1- کفایت سیستم کنترل های داخلی مربوط به حسابها و اسناد دریافتی:** این کنترل ها می تواند مشمول کنترل های داخلی مربوط به معاملات فروش یا کنترل های داخلی مربوط به نحوه تسویه یک دریافتی باشد.
 - 2- اعتبار حسابها و اسناد دریافتی ثبت شده (وجود و مالکیت):** تعیین اینکه مانده پایان دوره حسابها و اسناد دریافتی بیانگر مطالبات واقعی بوده و متعلق به واحد مورد رسیدگی می باشد.
 - 3- ثبت دفاتر بودن کلیه حسابها و اسناد دریافتی (کامل بودن)** تعیین اینکه که کلیه حسابها و اسناد دریافتی متعلق به واحد مورد رسیدگی در دفاتر ثبت گردیده و در صورت های مالی منعکس شده است.
 - 4- اثبات ارزشگذاری دریافتی این قسمت** که یکی از حساسترین مراحل رسیدگی به دریافتی هاست بر این موضوع تاکید دارد که تمامی دریافتی های مندرج در تراز نامه به شکل مناسبی ارزش گذاری شده و ارزشهای آنها با ارزش های واقعی تقریباً برابر است.
 - 5- صحت محاسبات ریاضی حسابها و اسناد دریافتی:** تعیین اینکه محاسبات ریاضی مربوط به حسابها و اسناد دریافتی به شکل مناسبی انجام پذیرفته است.
 - 6- کفایت افشا و مطلوبیت ارائه حسابها و اسناد دریافتی:** تعیین اینکه حسابها و اسناد دریافتی به نحو صحیح طبقه بندی گردیده و در صورتهای مالی به نحو مناسب ارائه و افشا شده است.
- با توجه به این که حسابهای دریافتی تجاری از اهمیت بالایی در گروه دریافتی ها برخوردار هستند رسیدگی به دریافتی ها را صرفاً به این حسابها اختصاص می دهیم.
- باتوجه به اینکه گردش بدهکار یک حساب دریافتی تجاری با معاملات فروش مرتبط است جهت اثبات کفایت کنترل های داخلی مربوط به این حساب دریافتی بایستی کنترل های داخلی معاملات فروش را رسیدگی نماییم.

کنترل های داخلی معاملات فروش و حساب ها و اسناد دریافتنی

نامناسب یا ناکافی بودن کنترل های داخلی در ارتباط با معاملات فروش (نسیه) و حساب ها و اسناد دریافتنی می تواند زیان های جبران ناپذیری را به شرکت وارد نماید. برای مثال، در صورتی که کالا بدون اعلام به دایره تهیه صورتحساب برای مشتریان ارسال شود ممکن است موجب عدم صدور فاکتور فروش گردد و یا چنانچه شماره ترتیب فاکتورهای فروش کنترل نشود، برخی از آنها ممکن است مفقود شده و در نتیجه، هرگز به عنوان حساب های دریافتنی در دفاتر ثبت نگردد. برای پیشگیری از این گونه مشکلات و نارسایی ها، ضروری است که کنترل های داخلی مناسبی در مورد فروش ها برقرار گردد.

تفکیک وظایف به گونه ای که مسئولیت هر یک از موارد زیر به عهده دواير یا اشخاص مختلفی باشد، سبب تقویت کنترل های داخلی فروش ها (نسیه) می گردد:

1- کنترل سفارش مشتریان: شامل ثبت سفارش های دریافتی، بررسی اقلام و تعداد سفارش به منظور تعیین امکان تأمین آن در فاصله زمانی معقول و همچنین تهیه سفارش فروش می باشد.

2- تصویب اعتبار مشتری: دایره اعتبارات (که زیر نظر خزانه دار یا معاون مالی فعالیت میکند) قبل از هرگونه اقدام بر روی سفارش های فروش باید با بررسی و تجزیه و تحلیل صورت های مالی مشتریان، وضعیت اعتباری مشتری را تعیین کند.

3- صدور کالا از انبار: انبار صرفاً باید زمانی کالای موضوع یک سفارش را به دایره حمل و ارسال کالا تحویل دهد که سفارش فروش به تصویب دایره اعتبارات رسیده باشد.

4- حمل و ارسال کالا: دایره حمل و ارسال کالا باید در زمان بارگیری، مدارک حمل کالا (نظیر بارنامه) را تهیه نموده و آن را در دفتر ارسال کالا ثبت و نسخه ای از آن را برای دایره تهیه صورتحساب ارسال نماید. همچنین دایره حمل و ارسال کالا باید نسخه ای از مدارک حمل را به نگهبانی ارسال نماید تا هنگام خروج کالا از شرکت، توسط نگهبان درب خروجی مورد کنترل قرار گیرد تا بدین ترتیب از ثبت دفاتر بودن تمام کالاهای خروجی اطمینان حاصل گردد.

5- تهیه صورتحساب (فاکتور فروش): صورتحساب فروش باید توسط دایره ای تهیه شود که زیر نظر مدیریت فروش شرکت نباشد. این وظیفه معمولاً به عهده بخش جداگانه ای در دایره حسابداری یا خزانه داری گذارده می شود. بخش تهیه صورتحساب عهده دار وظایف

(1) کنترل شماره ترتیب مدارک حمل، (2) مقایسه مداک حمل با سفارش خرید مشتری، (3) ثبت اطلاعات مربوط از روی این مدارک در فاکتور فروش، (4) ثبت قیمت و تخفیفات مربوط از روی فهرست قیمت ها در فاکتور فروش، (5) انجام دادن محاسبات لازم و تعیین جمع مبلغ فاکتور فروش و (6) تهیه صورت خلاصه ای از صورتحساب های صادر شده، می باشد.

6- کنترل صورتحساب های فروش: صورتحساب های فروش قبل از ارسال برای مشتریان باید از لحاظ درستی قیمتها، شرایط اعتباری، هزینه ای حمل کالا، محاسبات و جمع آن ها مورد بررسی و کنترل قرار گیرند.

7- نگهداری حساب های کنترل در دفتر کل و حساب های معین بدهکاران: نسخه ای از کلیه فاکتورهای فروش باید مستقیماً به دایره حسابداری ارسال شود تا در حساب های معین و همچنین حساب های کنترل مربوط در دفاتر کل ثبت گردد.

8- صدور مجوز حذف مطالبات سوخت شده از حساب ها: مطالباتی که توسط دایره اعتبارات غیر قبل وصول تشخیص داده می شود، باید پس از تصویب توسط مدیریت واحد تجاری، حذف و به حساب جداگانه ای نقل گردد. شایان توجه است کنترل حساب هایی که حذف شده است یک ضرورت مسلم است و ارسال صورتحساب و درخواست پرداخت بدهی برای این گونه بدهکاران باید ادامه یابد، در غیر این صورت

هرگونه وصولی بعدی از این بابت می تواند توسط کارکنان شرکت برداشت شود، بدون آنکه برای پنهان کردن این سرقت، نیازی به دستکاری دفاتر و مدارک شرکت نباشد.

کنترل های داخلی اسناد دریافتنی

اعمال تفکیک وظایف در خصوص اسناد دریافتنی مستلزم انجام موارد زیر است:

- 1- عدم دسترسی مسئول نگهداری اسناد دریافتنی به وجوه نقد و مدارک عمومی حسابداری
- 2- صدور مجوز کتبی برای قبول یا تمدید اسناد دریافتنی توسط شخصی که مسئولیت نگهداری از اسناد را به عهده ندارد.
- 3- حذف اسناد دریافتنی وخواست شده با مجوز کتبی یک مقام مسئول در شرکت و بکارگیری روش های مؤثر برای پیگیری این گونه اسناد وخواست شده.

گاهی اوقات اختلاس از وجوه نقد در اثر عدم ثبت علی الحساب های دریافتی بابت بخشی از اسناد دریافتنی پنهان می ماند. روش مناسب برای کنترل این گونه دریافت ها مستلزم درج تاریخ دریافت، مبلغ دریافتی و مانده پرداخت نشده در ظهر همان سند و بستانکار کردن شخص متعهد در دفاتر می باشد. شایان توجه است که هرگونه اعلامیه بستانکار مربوط به دریافت بخشی از اسناد باید به تأیید مقامی مسئول در شرکت برسد.

برنامه حسابرسی حساب ها و اسناد دریافتنی و معاملات فروش

روش های حسابرسی زیر نشان دهنده کارهایی است که حسابرسان معمولاً در حسابرسی حساب ها و اسناد دریافتنی و معاملات فروش انجام می دهند:

بخش اول- ارزیابی سیستم کنترل های دریافتنی و فروش:

- 1- کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی دریافتنی ها و فروش
- 2- برآورد اولیه خطر کنترل و طراحی آزمون های اثر بخشی کنترل ها برای دریافتنی ها و فروش
- 3- اجرای آزمون های اثر بخشی کنترل ها به منظوری محدود کردن خطر کنترل و کاهش میزان های محتوا. نمونه ای از این آزمون ها عبارتند از:
 - الف- بررسی جنبه های عمده تعدادی از معاملات فروش
 - ب- مقایسه تعدادی از مدارک حمل و ارسال کالا با فاکتورهای فروش
 - ج- بررسی چگونگی استفاده از صدور مجوز اعلامیه های بستانکار
 - 4- برآورد نهایی خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوای دریافتنی ها و فروش

بخش دوم- اجرای آزمون های محتوای دریافتنی ها و فروش:

- 5- دریافت صورت ریز اقلام تشکیل دهنده مانده حساب ها و اسناد دریافتنی به تفکیک سرفصلهای عمده، همراه با جدول سنی حسابها و اسناد دریافتنی تجاری و صورت تجزیه و تحلیل سایر حساب ها و اسناد دریافتنی و تطبیق آن ها با دفاتر کل و معین
- 6- ارسال درخواست تأییدیه برای حساب های دریافتنی و بررسی پاسخ های دریافتی
- 7- مشاهده و بازرسی اسناد دریافتنی موجود در نزد شرکت و ارسال تأییدیه برای اسناد نزد دیگران
- 8- کنترل انقطاع زمانی معاملات فروش در پایان سال، به منظور حصول اطمینان از ثبت فروش و حساب های دریافتنی در دوره زمانی مربوط
- 9- اجرای روشهای تحلیلی برای حسابها و اسناد دریافتنی و فروش ها
- 10- تعیین کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
- 11- پی جویی حساب ها و اسناد دریافتنی از اشخاص وابسته

12- پیگیری و ردیابی وصول حساب ها و اسناد دریافتی پس از تاریخ ترازنامه (در سال مال بعد)

13- ارزیابی مطلوبیت ارائه و کفایت افشای مربوط در صورت های مالی

تأیید خواهی برون سازمانی

اساسی ترین و مؤثرترین اقدام برای اثبات مانده حساب ها و اسناد دریافتی، اخذ تأییدیه مستقیم از اشخاص طرف حساب واحد مورد رسیدگی است که معمولاً در تمام کارهای حسابرسی توسط حسابرسان صورت می گیرد. تأییدیه حساب ها و اسناد دریافتی (واصلاً تمامی تأییدیه ها) به درخواست حسابرس و توسط صاحبکار تهیه شده و پس از امضای مقامات ذیصلاح توسط حسابرس در پاکت هایی که آدرس برگشت آن، آدرس مؤسسه حسابرسی است، پُست می گردد و لذا اشخاص طرف حساب پس از تکمیل تأییدیه آن را برای حسابرس می فرستند. حسابرسان پس از دریافت تأییدیه آن را به عنوان یکی از شواهد حسابرسی تلقی نموده و برای اثبات مانده حساب مورد نظر پاسخ واصله را مورد بررسی قرار میدهند. اعتبار تأییدیه دریافتی از اشخاص طرف حساب به دو عامل زیر بستگی دارد:

1- تأییدیه باید از طرف کسی پاسخ داده شده باشد که صلاحیت پاسخگویی به آن را داشته باشد.

2- تأییدیه بدون واسطه به حسابرس رسیده باشد، به نحوی که در اصلت و درستی آن هیچ گونه تردیدی وجود نداشته باشد.

دعاهای مشمول تأیید خواهی برون سازمانی

اگرچه تأییدیه های برون سازمانی می تواند شواهدی را درباره ادعاهای مدیریت فراهم کند، اما توانایی یک تأییدیه برون سازمانی در تهیه شواهد درباره هر ادعای خاص مندرج در صورت های مالی متفاوت است. تأییدیه حساب ها و اسناد دریافتی شواهدی را در خصوص اعتبار بدهکاران (وجود و مالکیت) و درستی مانده ثبت شده حساب آنان، برای حسابرس فرام می کند، اما قابلیت وصول حساب ها و اسناد دریافتی را تضمین نمی کند. به عبارت دیگر ارزش حساب ها و اسناد دریافتی را تأیید نمی کند، زیرا ممکن است حساب های مذکور مشکوک الوصول باشند و یا سوخت شوند.

انواع تأییدیه

درخواست تأییدیه توسط حسابرس می تواند به یکی از اشکال زیر یا ترکیبی از آن ها صورت گیرد:

1- **تأییدیه مثبت:** در تأییدیه مثبت از بدهکاران درخواست می شود که موافقت یا عدم موافقت خود را با مانده مندرج در درخواست تأییدیه اعلام دارند. تأییدیه مثبت در مقایسه با تأییدیه منفی از قابلیت اتکای بیشتری برخوردار است، چراکه در صورت دریافت نکردن پاسخ تأییدیه، حسابرسان نسبت به ضرورت پی جویی بیشتر هشیار می شوند و علت عدم دریافت پاسخ را بررسی نموده و یا از طریق اعمال سایر روش ها شواهدی را جهت اعتبار و صحت مانده ها به دست می آورند. رسیدگی به وجوه نقد دریافتی از بدهکاران پس از تاریخ ترازنامه و یا رسیدگی به مدارک فروش و ارسال کالا نمونه هایی از سایر روش های حسابرسی در این گونه موارد است.

استفاده از تأییدیه مثبت در مواردی مناسب است که حساب های دریافتی از تعداد اندکی مانده های بزرگ تشکیل شده باشد و یا به دلایلی احتمال رود که تعداد زیادی از حساب ها دارای مانده های اختلاف دار می باشند و یا احتمال سوء استفاده وجود دارد. همچنین در مواردی که خطر کنترل و خطر ذاتی در سطحی بالا برآورد می شود (سیستم کنترل های داخلی ضعیف است)، استفاده از تأییدیه مثبت بهتر خواهد بود.

پاسخ به درخواست های تأییدیه مثبت، شواهد حسابرسی قابل اعتمادی را برای حسابرس فراهم می کند، اما این خطر نیز وجود دارد که پاسخ دهنده ای ممکن است بدون بررسی درستی اطلاعات، پاسخ دهد. در این گونه موارد، حسابرس می تواند با استفاده از درخواست تأییدیه مثبت

بدون مبلغ یا سایر اطاعات و درخواست از پاسخ دهنده برای درج مبلغ یا سایر اطلاعات، این خطر کاهش دهد. البته باید توجه داشت که استفاده از این نوع درخواست تأییدیه ممکن است به دلیل نیاز به صرف زمان بیشتر توسط پاسخ دهندگان به کاهش تعداد پاسخ ها بینجامد.

2- تأییدیه منفی: برخلاف تأییدیه مثبت که در آن از بدهکاران درخواست می شود که در هر صورت با اعلام موافقت نسبت به اطاعات داده شده یا با تکمیل اطلاعات درخواستی، به حسابرس پاسخ دهد، در تأییدیه منفی از بدهکاران درخواست می شود تنها در صورتی به تأییدیه پاسخ دهند که با اطلاعات ارائه شده در درخواست تأییدیه موافق نباشند. تأییدیه منفی در مقایسه با تأییدیه مثبت از قابلیت اتکای کمتری برخوردار است، چرا که دریافت نکردن پاسخ درخواست تأییدیه به معنی تایید طلب تلقی می شود، در حالی که دریافت نکردن پاسخ تأییدیه ممکن است (1) ناشی از عدم وصول تأییدیه توسط بدهکاران، (2) ناشی از سهل انگاری آنان در پاسخ دادن به تأییدیه باشد.

بنابراین امکان استنتاج از تأییدیه منفی و تعمیم آن به کل حساب های دریافتنی امکان پذیر نمی باشد و حسابرس باید اجرای سایر آزمون های محتوا را به عنوان مکمل استفاده از تأییدیه منفی مورد توجه قرار دهد.

استفاده از درخواست تأییدیه منفی در مواردی مناسب است و می تواند برای کاهش خطر حسابرسی به سطحی قابل قبول به کار رود که همه شرایط زیر وجود داشته باشد:

الف- پایین بودن سطح برآوردی خطرهای ذاتی و کنترل: سیستم کنترل داخلی حساب های دریافتنی مؤثر باشد.

ب- وجود تعداد زیادی از مانده های کوچک: تعداد بدهکاران زیاد و مانده بدهی هر یک از آن ها مبلغ قابل توجهی نباشد.

ج- مورد انتظار نبودن وجود اشتباهات به تعداد زیاد: حسابرس انتظار نداشته باشد که اشتباهات به نسبت زیادی وجود دارد.

د- نبود دلیلی برای حسابرس دال بر بی توجهی پاسخ دهندگان به این گونه درخواست ها: حسابرس بر این باور باشد که بدهکاران به احتمال زیاد به تأییدیه ها توجه می کنند.

آزمون انقطاع زمانی معاملات فروش

حسابرسان برای حصول اطمینان از این که معاملات رخ داده در تاریخ های نزدیک به تاریخ ترازنامه به دوره مربوط تخصیص داده شده است یا خیر، آزمون انقطاع زمانی (میان بر) را انجام می دهند. برای این منظور حسابرسان تعدادی از فاکتورهای فروش و برگ های ارسال کالا و اسناد حمل مربوط به چند روز آخر سال مورد رسیدگی و چند روز ابتدای سال بعد را انتخاب نموده و از ثبت صحیح آن ها در حساب های شرکت اطمینان حاصل می نمایند. به عنوان مثال، حسابرسان تعداد 10 فقره از آخرین فاکتورهای فروش صادره در سال مورد رسیدگی و اولین فاکتورهای فروش صادره در سال بعد را انتخاب نموده و ضمن مطابقت آن ها با برگ های ارسال کالا و اسناد حمل، جهت حصول اطمینان از ثبت این فاکتورها در حساب های سال مربوطه، به اسناد حسابداری شرکت ردیابی می کنند (هدف از انجام این عمل اثبات کامل بودن است). همچنین حسابرسان تعدادی از آخرین ثبت های انجام شده در حساب فروش در سال مورد رسیدگی را انتخاب نموده و از طریق مراجعه به فاکتورهای فروش و برگ های ارسال و اسناد حمل، نسبت به وقوع آن رویدادها در سال مورد رسیدگی اطمینان حاصل می نمایند (هدف از انجام این عمل اثبات وجود است).

در اثر انجام آزمون انقطاع زمانی معاملات فروش، ممکن است موارد زیر کشف شود:

1- فروش ثبت نشده پایان سال

2- باز نگهداشتن دفتر روزنامه پس از تاریخ ترازنامه و ثبت فروش های پس از آن تاریخ به عنوان فروش های سال مورد رسیدگی

3- حساب آرایبی صورت های مالی، به صورت ثبت فروش های صوری و حمل کالاهایی قبل از موعد و در تاریخ های نزدیک به پایان سال

اجرای روش های تحلیلی

حسابرسان به منظور تکمیل رسیدگی های خود در آزمون محتوای مربوط به معاملات فروش و حساب ها و اسناد دریافتی اقدام به اجرای روش های تحلیلی می نمایند. نمونه هایی از روش های تحلیلی در این ارتباط به شرح زیر است:

1- **محاسبه سود ناخالص:** با محاسبه نسبت سود ناخالص و مقایسه آن با نسبت سود ناخالص سنوات قبل، این احتمال وجود دارد که فروش و حساب های دریافتی بیشتر یا کمتر از واقع گزارش شده باشد.

2- **محاسبه دوره وصول مطالبات:** با مقایسه دوره وصول مطالبات و مانده های حساب های دریافتی راکد و سنواتی سال جاری با سنوات قبل، این احتمال وجود دارد که تعدادی حساب های دریافتی ساختگی وجود داشته باشد و یا ذخیره و هزینه مطالبات مشکوک الوصول بیشتر یا کمتر از میزان واقعی باشد.

چنانچه با روش های تحلیلی نوسانات غیر عادی کشف شوند، حسابرسان در مرحله اول از مدیریت صاحبکار پرس و جو می نمایند و در صورتی که در مورد نوسانات غیر عادی توجیه شوند باید شواهد مؤید ادعاهای مدیریت را بررسی کنند و در غیر این صورت باید رسیدگی های گسترده تری را انجام دهند.

تعیین کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

برای آن که صورتهای مالی، وضعیت مالی شرکت را به نحو مطلوب نشان دهد، حساب ها و اسناد دریافتی باید به خالص ارزش بازفتنی (یعنی مبلغی که حساب ها و اسناد دریافتی قابلیت وصول دارند) در صورت های مالی منعکس شود. از آنجا که برخی از اقلام حساب ها و اسناد دریافتی ممکن است غیر قابل وصول باشد، بررسی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول توسط حسابرسان به منظور اثبات ارزشیابی و تخصیص صحیح مانده حساب ها و اسناد دریافتی ضروری است. حسابرسان رای حصول اطمینان از کفایت برآوردهای مدیریت از ذخیره مطالبات مشکوک الوصول معمولاً اقدامات زیر را انجام می دهند:

1- بررسی جدول سنی حساب های دریافتی و مقایسه آن با جدول سنی سنوات قبل

2- پی جویی میزان اعتبار بدهکاران "بد حساب" یا با مبلغ بدهی زیاد

3- بررسی وضعیت حساب های عمده مشکوک الوصول و تعیین زیان برآوردی حساب های مشکوک الوصول

4- بررسی موارد اختلاف آشکار شده از طریق تأییدیه های دریافتی (از لحاظ مبالغ مورد اختلاف یا هرگونه نشانه دیگری از غیر قابل وصول بودن طلب)

5- محاسبه نسبت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به (1) حساب های دریافتی، (2) خالص فروش نسبه، و مقایسه آن با نسبت های مشابه سنوات قبل و پی جویی هر گونه اختلاف عمده.

پیگیری وصول حساب ها و اسناد دریافتی پس از تاریخ ترازنامه

از آنجا که تعیین قابلیت وصول مطالبات، یکی از هدفهای حسابرسان در رسیدگی به حساب ها و اسناد دریافتی است، پیگیری وضعیت حسابها و اسناد دریافتی در طول دوره بعد از تاریخ ترازنامه، از اهمیت ویژه ای برخوردار است. بهترین شواهدی که حسابرسان می توانند درباره قابلیت وصول حسابها و اسناد دریافتی کسب کنند پرداخت کامل بدهی توسط مشتریان در تاریخی پس از تاریخ ترازنامه است.

فصل پنجم: رسیدگی به موجودی مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

موجودی های مواد و کالا به دارایی هایی اطلاق می شود که به قصد فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری یا به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری و نگهداری شده و یا در فرایند تولید قرار دارد.

موجودی های مواد و کالا از جمله حسابهایی است که هم بر ترازنامه شرکت و هم بر صورت سود و زیان تاثیر گذار است. هدف از حسابرسی موجودی های مواد و کالا اثبات (مقداری و ریالی) موجودی های مواد و کالا در پایان دوره اثبات محاسبه صحیح بهای تمام شده کالای فروش رفته می باشد. معمولاً در شرکتهای تولیدی موجودی های مواد و کالا به 3 گروه اصلی (موجودی مواد اولیه و قطعات و لوازم یدکی، موجودی کالای در جریان ساخت، موجودی کالای ساخته شده) تقسیم می شود.

انبار گردانی موجودی مواد و کالا:

اساسی ترین روش اثبات موجودی های مواد و کالا استفاده از روش انبار گردانی است عملیات انبار گردانی که معمولاً در پایان سال مالی اجرا می شود را می توان به 3 مرحله اصلی تقسیم نمود.

1- مرحله قبل از شروع عملیات شمارش:

- انتخاب شخصی به عنوان هماهنگ کننده انبار گردانی از سوی شرکت که وظیفه کل عملیات انبار گردانی را بر عهده دارد.
- تهیه دستور العمل انبار گردانی که به تایید کمیته انبار گردانی شرکت رسیده و حسابرس نیز آنرا تایید نماید.
- انتخاب تیم های شمارش گر و آموزش آنها قبل از اجرای عملیات شمارش. ضمناً تیم شمارش گر از کارکنان انبار نباشند.
- مرتب سازی انبارها قبل از اجرای عملیات شمارش به شکلی که کالا به نحو مناسبی در انبار چیده شوند تا به آسانی قابل شمارش باشند.
- نصب اطلاعات صحیح موجودی ها بر روی قفسه ها.
- تفکیک کامل موجودی کالای امانی دیگران نزد ما از سایر موجودی ها تا به شکل مناسبی قابل شمارش باشند.
- نصب تگ های شمارش بر روی کالاها.
- تعیین تاریخ و ساعت آغاز عملیات انبار گردانی توسط هماهنگ کننده انبار گردانی و اعلام آن به واحد های مختلف عملیاتی شرکت
- برای اجرای صحیح عملیات انبار گردانی قسمتهای مختلف انبار بایستی بین تیمهای شمارش گ ربر اساس روشهای اصولی تقسیم گردد.

2- اجرای عملیات شمارش:

برای اطمینان از اجرای صحیح عملیات شمارش موجودی ها کنترل های زیر بایستی اجرا گردند:

- تمامی انبارها می بایست پلمپ بوده باشد و پلمپ آن در روز انبار گردانی زیر نظر حسابرس (نماینده موسسه حسابرسی) باز شود.
- ابزارها و لوازم مورد نیاز برای اندازه گیری موجودی هایی که نمی توان از طریق شمارش مقدار آن ها را تعیین نمود در اختیار باشند
- ترجیحاً شمارش موجودی ها در 2 مرحله و توسط گروه های مختلف انجام پذیرد.
- برای جلوگیری از شمارش چند باره موجودی ها روشهای گفته شده در مرحله اول به شکل مناسبی اجرا گردند.

- تمامی برگه های شمارش توسط مسئولین شمارش امضاء گردند.
- موجودی های معیوب که در هنگام شمارش کشف می شوند به نحو مناسبی در برگه های شمارش گزارش شوند.
- برای اطمینان از صحت عملیات شمارش حسابرس بایستی نمونه هایی از موجودی ها انتخاب و اقدام به شمارش آنها بصورت مستقل نمایند.
- در روز شمارش هیچ کالایی نباید تولید شود.
- در روز شمارش انبار ها هیچ گونه کالایی به انبار وارد یا از آن خارج نخواهد شد .
- تصویر آخرین رسید و حواله انبار قبل از اجرای عملیات شمارش توسط حسابرس دریافت خواهد شد.

3- پس از اجرای عملیات شمارش:

- اطلاعات شمارش کالا ها مندرج در برگه های شمارش توسط شخصی که نه جزو تیم های شمارشگر و نه جزو مسئولین انبار باشد در سیستم انبار شرکت ثبت می شود.
- لیست اقلام مغایرت دار توسط شخص مذکور تهیه می گردد.
- مغایرت های موجود با نظارت مستقیم هماهنگ کننده انبار گردان مجدداً شمارش شده و اطلاعات بدست آمده از این شمارش به عنوان اطلاعات نهایی تلقی می گردد.
- اطلاعات شمارش دوم مجدداً در سیستم وارد شده و در صورت وجود مغایرت ها مانده های سیستم بر اساس شمارش تعدیل شده و اضافه یا کسر انبار محاسبه می گردد.
- پس از اتمام عملیات انبار گردانی صورت جلسه انبار گردانی تنظیم و به امضاء مسئولین انبار گردانی رسیده و نسخه ای از آن به همراه لیستهای شمارش در اختیار حسابرس قرار می گیرد.

اثبات مقداری کالای در جریان ساخت:

با توجه به ماهیت کالای در جریان ساخت و عدم امکان شمارش آن برای اثبات مقدار کالای در جریان ساخت در پایان سال معمولاً از روشهای مهندسی و محاسبات ریاضی استفاده می شود.

اثبات ریالی موجودی های مواد و کالا: برای اثبات ریالی موجودی های مواد و کالا حسابرس بایستی 2 نکته اساسی را رسیدگی نماید:

- 1- صحت و تطابق روش ارزشیابی انتخابی از سوی شرکت با واقعیت موجود در عملیات اجرایی
- 2- اثبات صحت اجرای روش انتخابی

در رابطه با مورد اول هدف حسابرس این است که اطمینان حاصل نماید روشهای مختلف قیمتگذاری موجودی ها به نحو مناسبی با عملیات شرکت مطابقت دارد. در قسمت حسابرس برای اطمینان از اجرای صحیح روش انتخابی کالا هایی را بصورت نمونه انتخاب نموده و اقدام به محاسبه ارزش آنها بر اساس روش انتخابی شرکت می نماید.

کنترل های داخلی موجودی های مواد و کالا:

با توجه به اینکه موجودی های مواد و کالا از اساسی ترین اقلام دارایی های شرکتها می باشد وجود کنترل های مناسب برای عملیات و حسابهای مرتبط با موجودی کالا ضروری است وجود چنین سیستم کنترلی علاوه بر ایجاد اطمینان از صحت انعکاس موجودی های مواد و

کالا در تراز نامه باعث ایجاد رویه های صحیح محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز می شود در بسیاری از شرکتها اصلی ترین سیستم کنترل داخلی موجودی ها سیستم حسابداری صنعتی می باشد.

نمونه هایی از کنترل داخلی موجودی ها:

خرید مواد اولیه و ملزومات یدکی: معمولاً در شرکتهای بزرگ این موضوع توسط واحدی بنام واحد تدارکات که وظیفه اصلی آن دریافت سفارشات خرید از واحد انبار، قیمت گذاری سفارش دریافتی و مطابقت آن با ردیف بودجه ای و آیین نامه معاملات و انجام خرید است صورت می پذیرد.

تحويل کالا به انبار: پس از خرید کالا توسط واحد تدارکات کالای خریداری شده طی یک رسید تحويل کالا به انبار اطلاعاتی مانند (شماره، تاریخ، نام کالای تحویلی، تعداد کالای تحویلی، نام تحويل دهنده، نام تحويل گیرنده) در آن درج شده است به واحد انبار تحويل می شود

انبار داری مواد: در این مرحله حسابرس بایستی اطمینان معقولی در رابطه با نگهداری مناسب کالاها در انبار بدست آورد. بدین ترتیب که کالاها در شرایط خاص فیزیکی مرتبط با خود نگهداری می شوند قفسه ها به شکلی چیده شده اند که دسترسی به کالاها با کمترین آسیب به آنها امکان پذیر است و سیستم بگونه ای طراحی شده که کالاهای دارای تاریخ مصرف به روش (FIFO) مورد استفاده قرار گیرند.

خروج کالا از انبار: در این مرحله انبار دار بر اساس فرمهای درخواست کالا از انبار که توسط واحد های مختلف اقدام به صدور کالا از انبار بر اساس حواله خروج کالا می نماید.

مصرف و تولید: در این مرحله خط تولید کارخانه اقدام به مصرف کالای دریافتی از انبار بر اساس استاندارد های ساخت محصول می نماید. اساسی ترین کنترل این مرحله وجود سیستمی است که احتمال ایجاد ضایعات غیر عادی در فرآیند تولید به حداقل برسد.

ارسال کالای ساخته شده به انبار محصول: در این مرحله بر اساس رسید تحويل کالا به انبار که قبلاً توضیح داده شد انجام می شود و در نهایت کالا وارد انبار می شود.

ارسال کالا به خریدار: انواع محصول بر اساس اطلاعات دریافتی از واحد فروش اقدام به صدور حواله خروج کالا از انبار نموده و کالا خارج شده به مشتری ارسال می شود.

جدول گردش موجودی مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته:

نام موجودی		ابتدای دوره		خرید طی دوره		مصرف طی دوره		مانده پایان دوره	
	مقدار	ریال		مقدار	ریال	مقدار	ریال	مقدار	ریال

کاربرگ دیگری بنام کاربرگ بهای تمام شده کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز توسط شرکت و حسابرسان تهیه می شود.

نام موجودی	ابتدای دوره	دستمزد مستقیم	مصرف مواد اولیه	سربار تولید	موجودی در جریان ساخت ابتدا	موجودی در جریان ساخت انتها

فصل ششم : رسیدگی به دارایی های ثابت مشهود

دارایی های ثابت مشهود در شرکت های تولیدی یکی از اساسی ترین سرفصلهای دارایی ها در ترازنامه می باشد. باتوجه به حجم انبوه سرمایه گذاری انجام شده در این گروه از دارایی ها نیاز به استقرار کنترل های داخلی مناسب دقیق کارآمد در نگهداشت آنها ضروری است. علیرغم حجم بالای سرمایه گذاری در این گروه، رسیدگی به حساب دارایی های ثابت مشهود آسانتر از رسیدگی به سایر دارایی ها خواهد بود زیرا هر طبقه از دارایی های ثابت دارای مبلغ نسبتاً بالایی هستند که این موضوع باعث کوچک شدن حجم و تعداد موارد مورد رسیدگی خواهد شد و دلیل دیگر آنکه معمولاً دارایی های ثابت به ندرت از سالی به سال بعد تغییر می یابند.

دارایی های ثابت را می توان به طبقات زیر تقسیم نمود:

زمین / ساختمان / تاسیسات / ماشین آلات / وسائط نقلیه / ابزار آلات و قالبها / اثاثه و منصوبات اداری / دارایی های در جریان تکمیل / پیش پرداخت سرمایه ای

یکی از اساسی ترین تفاوتهای موجود در رسیدگی به حساب دارایی های جاری و دارایی های ثابت وجود اهمیت آزمون انقطاع زمانی است بطوریکه اجرای این آزمون در رسیدگی به دارایی های جاری از اهمیت بالایی برخوردار بوده در حالی که رسیدگی به دارایی های ثابت اهمیتی ندارد.

سیستم کنترل داخلی دارایی های ثابت: هدف از پیاده سازی سیستم کنترل داخلی داراییهای ثابت کسب اطمینان معقول از بهره وری حداکثر از هر ریال سرمایه گذاری در دارایی های ثابت مشهود است. برای رسیدن به چنین هدفی می توان کنترل های زیر را پیاده نمود:

1- **اثبات وجود:** تعیین اینکه کلیه دارایی های ثابت منعکس در تراز نامه وجود داشته باشد. مشاهده عینی (اموال گردانی) و متعلق به واحد مورد رسیدگی می باشد.

2- **اثبات مالکیت:** تعیین اینکه کلیه دارایی های ثابت منعکس در تراز نامه متعلق به واحد مورد رسیدگی باشد. برای اثبات مالکیت این گونه دارایی ها بازرسی شواهد و مدارکی چون اسناد مالکیت، پلاک کوبی یا برچسب اموال اثاثه و بررسی قراردادهای مربوط به اجاره های سرمایه ای صورت می گیرد.

پلاک کوبی دارایی های ثابت مشهود و تهیه صورت ریز دارایی های ثابت (برچسب اموال) به منظور ایجاد کنترل مناسب بر روی دارایی های شرکت بایستی تمامی دارایی های ثابت را طی عملیات پلاک کوبی شماره منحصر به فردی برای خود دریافت نموده و در سیستم اطلاعاتی شرکت با همان شماره قابل ردیابی باشند ثبت نماید. از اطلاعات مذکور برای تهیه صورت ریز دارایی های ثابت که شامل اطلاعاتی مانند شماره اموال، نام و مشخصات دارایی، محل استقرار، تاریخ بهره برداری، بهای تمام شده، روش و نرخ استهلاک، مبلغ استهلاک انباشته ابتدای دوره، هزینه استهلاک طی دوره، استهلاک انباشته پایان دوره، ارزش دفتری) باشد استفاده می گردد.

3- **دستور العمل های کتبی (آئین نامه ها):** جهت یکسان سازی رویه خرید دارایی های ثابت حتماً دستور العملی تهیه شود که خرید دارایی های ثابت را تنها از طریق واحد تدارکات و با رعایت آیین نامه معاملاتی شرکت ممکن سازد.

3-1 تحصیل دارایی های ثابت، اعم از خرید یا ساخت آن، براساس پیش بینی بودجه ای و با مجوز قبلی مدیریت صورت گیرد و هرگونه مخارج پیش بینی نشده نیز صرفاً با تصویب مدیریت انجام شود.

3-2 دستورالعمل مناسبی برای تفکیک هزینه های جاری از هزینه های سرمایه ای تدوین و به کار گرفته شود. مبنای تهیه این دستور العمل بدین شرح میباشد: مخارجی که باعث افزایش عمر مفید یا کارایی یک دارایی ثابت می شوند به حساب بهای تمام شده آن دارایی منظور شده و سایر مخارج که چنین ویژگی ندارند در حساب هزینه های دوره منعکس می گردد

4- نحوه ارائه صورت های مالی و افشا: اثبات این موضوع که تمامی اطلاعات با اهمیت در صورتهای مالی به نحو مناسبی طبقه بندی و افشاء شده اند. حسابرسان در این سرفصل می بایست تمامی دارایی هایی که خریداری یا فروخته می شود و یا در رهن بانک قرار می گیرد می بایست بصورت مناسب در صورتهای مالی افشاء شود.

5- استقرار سیستم مناسب برکناری یا فروش دارایی ثابت: چنین سیستمی بایستی دارای فرمهای مشخص با شماره سریالی چاپی بوده و دلایل بر کناری یا فروش یک دارایی تاییده مقامات مذکور را در فرمها داشته باشد.

کاربرگ های حسابرسی دارایی های ثابت:

این کاربرگ ها بر اساس اهداف رسیدگی به دارایی های ثابت که شامل (اثبات وجود، اثبات مالکیت، اثبات کامل بودن، صحت ارزش گذاری دارایی ها، صحت محاسبات ریاضی، افشاء مناسب) است طراحی می گردد.

نمونه هایی از کاربرگ ها به شرح زیر می باشد:

- 1- کاربرگ رسیدگی به اضافات دارایی های ثابت
- 2- کاربرگ رسیدگی به برکناری یا فروش دارایی ثابت
- 3- کاربرگ پوشش بیمه ای دارایی های ثابت باستثناء زمین
- 4- کاربرگ استهلاك دارایی های ثابت
- 5- کاربرگ اثبات وجود یا مالکیت (برای این کار از صورت ریز دارایی های ثابت استفاده می نمایم)
- 6- کاربرگ اصلی دارایی ثابت مشهود (مطابقت اقلام دفاتر با صورتهای مالی و افشاء مناسب دارایی های ثابت در این کاربرگ رسیدگی می شود).

حسابرسی نخستین و حسابرسی های بعدی: در صورتی که واحد تجاری برای اولین بار توسط حسابرسان مورد رسیدگی قرار می گیرد حسابرس موظف است علاوه بر رسیدگی به اضافات برکناری ها و فروش دارایی ثابت طی سال مورد رسیدگی و مانده های ابتدای دوره دارایی های ثابت را از طریق رسیدگی به معاملات مربوطه در سنوات قبل اثبات نماید. در صورتی که سنوات زیادی از آغاز فعالیت واحد تجاری گذشته باشد رسیدگی مذکور به شکل نمونه ای خواهد بود هم چنین حسابرس می تواند برای اثبات مانده ابتدای دوره دارایی های ثابت از روشهای تحلیلی نیز استفاده نماید.

آزمون محتوای رسیدگی به دارایی های ثابت:

- 1- صورت ریز تغییرات در دارایی های ثابت را دریافت و با دفاتر کل و معین مطابقت دهیم.
- 2- مانده اول دوره مشخص و بررسی شود.
- 3- اضافات طی سال دارایی های ثابت را سندرسی نماییم. (علت ایجاد گردش بدهکار)
- 4- برکناری و فروش دارایی های ثابت را سندرسی نماییم. (علت ایجاد گردش بستانکار)

- 5- جابجایی بین طبقات دارایی های ثابت را رسیدگی نماییم و دلایل آنرا جويا شويم.
- 6- خريد های عمده دارایی های ثابت را رسیدگی نموده و مطابقت آنها را با دستور العمل خريد و آيين نامه معاملات و بودجه دارایی های ثابت بررسی نماييم.
- 7- در مورد دارایی های ثابتی که تحصيل آنها مستلزم انجام مخارج مختلف است رسیدگی تفصیلي انجام داده و مطمئن شويم. تمامی مخارج قابل انتصاب به حساب دارایی ثابت منتقل شده است.
- 8- هزینه های تعميرو نگهداری دارایی های ثابت را رسیدگی کرده و از تفکیک مناسب هزینه های دوره از مخارج سرمايه ای اطمینان حاصل نماييم.
- 9- وضعیت دارایی هایی را که مورد استفاده قرار نمی گیرند بررسی کرده و دلایل آنرا جويا شويم در صورت عدم استفاده بلند مدت از این دارایی ها دلایل عدم بر کناری یا فروش را جويا شويم.
- 10- محاسبات مربوط به هزینه استهلاك دارایی های ثابت را کنترل نماييم.
- 11- مالکیت قانونی دارایی های ثابت را اثبات نماييم این امر میتواند با مشاهده اسناد مالکیت برخی از دارایی های با اهمیت انجام شود.
- 12- درآمد اجاره اموال و ماشین آلات را در صورت وجود رسیدگی کرده و افشاء کامل آن را در صورت های مالی بررسی نماييم.
- 13- روشهای تحلیلي را در رابطه با دارایی های ثابت مشهود اجرا کرده و در نهایت کفایت افشاء و چگونگی ارائه اطلاعات مربوطه به دارایی های ثابت را در صورتهای مالی رسیدگی نماييم.

آزمون استهلاك دارایی های ثابت:

هزینه استهلاك که معمولاً یک مبلغ عمده در صورت سود و زیان بسیاری از واحدهای تجاری است. برخلاف سایر هزینه ها، در طول ارزیابی سیستم کنترل داخلی مورد بازبینی قرار نمی گیرد و به همین دلیلی حسابرسان باید تاکید بیشتری بر اثبات مانده های پایان سال این حساب داشته باشند.

هدف حسابرسان از حسابرسی استهلاك، اثبات ارزش دارایی های ثابت است. حسابرسان برای دستیابی به این هدف، مبالغ و روشهای مورد استفاده را رسیدگی می کنند تا اطمینان حاصل شود که:

- 1- روش و نرخ استهلاك به کار رفته منطبق با قانون مالیات های مستقیم می باشد.
 - 2- روش و نرخ استهلاك مورد استفاده با روش و نرخ اعم شده در سال قبل یکنواخت است.
 - 3- محاسبات انجام شده با توجه به روش و نرخ مورد استفاده صحیح است.
- اقداماتی که حسابرسان به طور معمول برای اثبات هزینه استهلاك و استهلاك انباشته دارایی های ثابت انجام می دهند، بشرح زیر است:
- 1- دریافت صورت ریز استهلاك دارایی های ثابت به تفکیک سرفصل های عمده و
- الف: مطابقت نرخ های استهلاك مورد استفاده با نرخ های مندرج در ماده 151 ق م م
- ب: کنترل محاسبات مربوط به استهلاك تعدادی از اقلام دارایی ها
- ج: مطابقت مجموع هزینه استهلاك و استهلاك انباشته هر یک از سرفصل های عمده با حساب های کنترل مربوط به دفتر کل
- 2- مقایسه اقلام بستانکار حساب استهلاك و استهلاك انباشته در طی سال با اقلام بدهکار ثبت شده در حساب هزینه استهلاك مربوط
 - 3- بازبینی کاهش استهلاك انباشته بابت دارایی های کنار گذاشته شده

فصل هفتم : رسیدگی به حسابها و اسناد پرداختی

حسابها و اسناد پرداختی را می توان به 2 گروه حسابها و اسناد پرداختی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختی تقسیم نمود. حسابهای پرداختی تجاری از معاملات مربوط به خرید کالا یا دریافت خدماتی که در راستای فعالیت اصلی عملیاتی شرکت مورد استفاده قرار می گیرند ایجاد می شوند. بنابراین رسیدگی به حسابها و اسناد پرداختی تجاری باعث اثبات معاملات به خرید کالا یا دریافت خدمات خواهد شد. رویداد هایی مانند (شناسایی هزینه حقوق و دستمزد، خرید نسبه ملزومات مصرفی یا قطعات یدکی، ایجاد بدهی مالیاتی، بدهی به تامین اجتماعی، دریافت مالیات ارزش افزوده از خریداران محصولات شرکت، صدور رای دادگاه مربوط به جریمه به اشخاص ثالث) و سایر موارد از این دست باعث ایجاد سایر حسابهای پرداختی می شود. رسیدگی به حسابهای پرداختی غیر تجاری نیز می تواند باعث اثبات چنین رویداد هایی که عمدتاً تحت سرفصل هزینه ها گزارش می شوند گردند.

سیستم کنترل داخلی معاملات خرید و حسابهای پرداختی:

برای اطمینان از صحت ثبت یک حساب پرداختی بایستی رویداد های مالی ایجاد کننده آن حساب پرداختی مورد رسیدگی قرار گیرند. همچنین برای اطمینان از وجود یک سیستم کنترل داخلی مناسب در رابطه با حسابهای پرداختی بایست کنترلهای داخلی مناسبی بر روی رویداد های ایجاد کننده حسابهای پرداختی که اصلی ترین آنها معاملات خرید مواد و کالا می باشد اجرا گردد.

سیستم کنترل داخلی خرید مواد و کالا:

1- وجود سیستم درخواست خرید مواد و کالا: چنین سیستمی باعث می شود درخواست خرید مواد و کالا به شکل مدون و صرفاً از طریق واحد انبار انجام شود.

2- سیستم تدارکات: بایستی در شرکتها واحد مستقلی به نام واحد تدارکات ایجاد شود که وظیفه اصلی آن خرید مواد و کالا بر اساس آیین نامه معاملات، مصوبات هیئت مدیره شرکت و بودجه جامع شرکت باشد.

3- برای خرید اقلام مختلفی از کالا ها قبل از آغاز سال مالی بودجه جامعی تهیه گردد.

4- برای انجام خرید ها توسط واحد تدارکات و اجتناب از برخورد های سلیقه ای بایستی آیین نامه مدونی در رابطه با خرید های شرکت که در آن نحوه خرید کالا براساس اهمیت مبلغ آن تشریح گردیده است تهیه گردد.

5- تمامی سفارشات خرید مواد و کالا توسط مسئولین مربوطه تایید گردد.

6- برای جلوگیری از انباشت منابع مالی بر روی مواد و کالای خریداری شده برای هر یک از کالا ها سطح سفارش و حداکثر موجودی انبار تهیه گردد.

7- سطح سفارش به حداقل میزان موجودی کالا گفته می شود که در صورت رسیدن موجودی به آن میزان یا کمتر از آن سفارش خرید کالا صادر می گردد.

8- وجود سیستم حسابداری مدون که اطلاعات مربوط به خرید کالا را به نحو مناسبی در حساب پرداختی به فروشنده ثبت نماید.

9- دریافت فاکتور خرید از فروشنده که شامل اطلاعاتی مانند (نوع کالای خریداری شده، مقدار یا تعداد، مبلغ واحد، مبلغ کل، عوارض و مالیات، شماره و تاریخ) و اطلاعات اختصاصی خریدار و فروشنده باشد.

10- دریافت کالا توسط انبار براساس برگ شمارش کالا و صدور رسید تحویل کالا به انبار

کاربرگ های حسابرسی حسابهای پرداختی

1- کاربرگ آنالیز حسابهای پرداختی: مانند کاربرگ تهیه شده در رسیدگی به حسابهای دریافتی در این قسمت نیز کاربرگی بنام کاربرگ آنالیز حسابهای پرداختی برای هریک از نمونه های انتخابی تهیه می شود.

شرح	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار	طرف حساب
مانده ابتدای دوره		120.000.000	تراز افتتاحیه
خرید طی دوره		750.000.000	موجودی مواد و کالا
پرداخت طی دوره	700.000.000		نقد و بانک
برگشت از خرید	30.000.000		موجودی مواد و کالا
جمع	730.000.000	870.000.000	
مانده		140.000.000	

پاسخ تاییدیه ارسالی:

پیگیری سال مالی بعد: کاربرگ آنالیز حسابهای پرداختی رویداد های مختلفی را که جهت اثبات مانده حساب پرداختی باید رسیدگی نماییم را تفکیک می کند بدین ترتیب می توان نسبت به اجرای آزمونهای رسیدگی برنامه ریزی نمود همچنین برای اثبات مانده حسابهای پرداختی از ارسال تاییدیه نیز استفاده می شود که می توان به شکل تاییدیه مثبت یا منفی باشد.

شایان ذکر است که یکی از اساسی ترین کنترل های مربوط به حساب پرداختی پیگیری سال مالی بعد است تسویه حساب پرداختی در سال مالی بعد موید وجود آن در دوره مالی مورد رسیدگی است.

2- کاربرگ ماتریسی حساب پرداختی و خرید: از کاربرگ ماتریسی حسابهای پرداختی تجاری و خرید اطلاعاتی مانند جمع خرید از هریک از فروشندگان به تفکیک کالاها، مجموع مقداری و ریالی خرید هریک از کالاها، میانگین قیمت خرید هر کالا از هر مشتری، میانگین قیمت خرید کلی هر کالا، قابل استخراج است.

3- کاربرگ رسیدگی به معاملات خرید: این کاربرگ به منظور سندرسی معاملات خرید و به شکل زیر تهیه می شود.

شرکت آلفا

موضوع: رسیدگی به خرید مواد و کالا

سال منتهی به 1396/12/29

شماره سند	تاریخ سند	شرح سند	مبلغ خرید به ریال	مقدار به کیلو	طرف حساب	کنترل های رسیدگی			
						1	2	3	4
465	04/23/1396	خرید روغن فله زیتون	250.000.000	220	حساب پرداختی تجاری به شرکت گلستان	وجود دارد	وجود دارد	وجود دارد	وجود دارد

کنترل های رسیدگی:

- 1- وجود سفارش خرید
- 2- مطابقت با آیین نامه معاملات
- 3- وجود فاکتور معتبر

4- تحویل کالا به انبار

برنامه رسیدگی به حسابهای پرداختی:

همانند رسیدگی به حسابهای دریافتی برنامه رسیدگی به حسابهای پرداختی به 2 قسمت آزمون کنترل های داخلی و آزمون محتوا تقسیم می شود:

آزمون محتوای حسابهای پرداختی به شرح زیر است

- 1- تمامی کاربرگ های اشاره شده را تهیه نمائید.
- 2- تراز آزمایشی حسابهای پرداختی را از شرکت دریافت و با دفاتر کل و صورتهای مالی مطابقت دهید.
- 3- نمونه هایی از پرداختی های با اهمیت را انتخاب رسیدگی و برای آنها تاییدیه ارسال نمائید.
- 4- پرداخت های عمده ماهانه را به فروشندگان رسیدگی و اقلام خلاف ماهیت را توجیح کنید.
- 5- روشهای تحلیلی را در رابطه با پرداختی ها اجرا کنید.
- 6- با استفاده از روشهای زیر حسابهای پرداختی ثبت نشده را کشف نمائید.
- 7- مطابقت تمامی رسید های کالا به انبار با فاکتور های خرید.
- 8- برگه های پرداختی ثبت شده در معین بستانکاران بعد از تاریخ ترازنامه را بررسی نمایید تا اطمینان حاصل کنید اقلامی که بایستی به تاریخ قبل از تراز نامه ثبت شوند در آنها وجود نداشته است.
- 9- مانده خلاف ماهیت را حتماً رسیدگی نمائید.

فصل هشتم: رسیدگی به بدهی های بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه

تعریف بدهی های بلند مدت: به بدهی هایی گفته می شود که زمان تسویه آنها بیش از یکسال مالی بوده یا برآورد می شود این بدهی ها را می توان به 2 گروه اصلی تقسیم نمود:

بدهی های بلند مدت بهره دار: این بدهی ها معمولاً مربوط به تسهیلات مالی بلند مدت دریافتی توسط واحد تجاری است. بسیاری از واحد های تجاری هنگام تاسیس منابع مالی کافی در اختیار ندارند بنابراین اقدام به دریافت تسهیلات از سیستم بانکی می نمایند. تسهیلات اعطایی جهت احداث واحد های تجاری معمولاً در قالب قرارداد های مشارکت مدنی و به شکل بلند مدت اعطا می شود این قراردادها برای ساخت یا خرید دارایی های ثابت واحد تجاری را به عنوان وثیقه قرارداد در رهن بانک قرار می دهیم. برخی از واحد های تجاری بجای دریافت تسهیلات از سیستم بانکی اقدام به انتشار اوراق قرضه یا مشارکت می نمایند. قرارداد های انتشار اوراق مشارکت علاوه بر دریافت وثایق لازم محدودیت های ویژه ای را نیز برای منتشر کننده ایجاد می نماید که می توان به ایجاد حساب وجوه استهلاکی یا وجوه بازخرید اوراق مشارکت اشاره نمود.

بدهی های بلند مدت بهره دار:

- 1- تسهیلات مالی: شامل مشارکت مدنی (کلا اقساطی است) و سرمایه در گردش (مورد بحث نیست)
- 2- اوراق مشارکت: شامل اوراق قرضه و اوراق مشارکت (در اوراق مشارکت سود بصورت دوره پرداخت می شود، اصل یکجا) در حسابداری اوراق مشارکت بخاطر اینکه مبلغ اصل بدهی از دوره ای به دوره دیگر قابل تغییر است و علت آن می تواند بازخرید قسمتی از اوراق قبل از سررسید باشد هزینه بهره اوراق در هر دوره پرداخت سود محاسبه و در دفاتر ثبت می شود.
- نکته 1: حساب پیش پرداخت بهره سنوات آتی یک حساب کاهنده بدهی می باشد.
- نکته 2: مالیات بردرآمد هزینه نیست بلکه نوعی تقسیم سود در شرکت است که به دولت به عنوان شریک 25% سود تخصیص می یابد.

اهداف حسابرسی بدهی های بلند مدت بهره دار:

- 1- کفایت سیستم کنترل های داخلی مرتبط با بدهی بهره دار.
- 2- اثبات اعتبار بدهی های بهره دار (اثبات رخداد و وجود تعهدات)
- 3- اثبات کامل بودن بدهی های ثبت شده در دفاتر.
- 4- اثبات صحت محاسبات ریاضی مرتبط با بدهی بهره دار.
- 5- اثبات درستی روشهای ارزشیابی بدهی بهره دار.
- 6- اثبات کفایت افشاء و چگونگی ارائه اطلاعات در صورتهای مالی.

سیستم کنترل های داخلی بدهی های بهره دار: با توجه به اعمال کنترل های لازم در اخذ تسهیلات مالی از شبکه بانکی توسط

بانک اعطا کننده تسهیلات در این مبحث تنها بر کنترل های داخلی انتشار اوراق مشارکت تمرکز می نماییم:

- 1- تهیه گزارش مبنی بر انتشار اوراق: یکی از اساسی ترین کنترل های داخلی در انتشار اوراق مشارکت وجود مجوز ایجاد بدهی توسط هیئت مدیره است. در اغلب شرکتها بر اساس اساسنامه هر گونه استقراض مالی بایستی به تایید اعضای هیئت مدیره

برسد. در موارد نیاز به استقراض مالی معمولاً واحد مالی شرکت گزارشی از نیاز به وجوه نقد آثار برآوردی استقراض و درآمدهای آتی وضعیت مالی فعلی شرکت در مقایسه با سایر شرکتها قبل و بعد از استقراض و بهترین گزینه تامین مالی تهیه می نمایم.

2- انتخاب امین مستقل: پس از تهیه گزارش مذکور و در صورتی که تشخیص هیئت مدیره استقراض از طریق اوراق قرضه باشد بایستی اقدام به انتخاب یک بانک به عنوان مجری عملیات انتشار و فروش اوراق قرضه گردد این مسئله از طریق انتخاب امین مستقل انجام می پذیرد.

امین مستقل بانکی است که وظیفه فروش اوراق مشارکت، جمع آوری مبالغ حاصل از فروش اوراق، واریز آن به حساب بانکی شرکت، تضمین پرداخت اصل و سود علی الحساب اوراق و اخذ وثایق معتبر از صادر کننده را بر عهده دارد.

3- پرداخت بهره اوراق: در مورد پرداخت بهره برای اوراق بهادار منتشر شده که می تواند بصورت با نام یا بی نام باشد باز هم از امین مستقل استفاده می شود. شرکت در دوره های زمانی تعیین شده مبلغ بهره اوراق را به حساب امین مستقل واریز می نماید. امین مستقل با دریافت کوپن اوراق قرضه از دارندگان آن سود مربوط به هر کوپن را پس از ابطال آن به شخص پرداخت می نماید.

4- تسویه نهایی اوراق: در این مرحله منتشر کننده مبلغ کل اصل و فرع باقی مانده اوراق را به حساب امین مستقل واریز کرده و امین مستقل پس از دریافت اوراق مشارکت از دارندگان اقدام به پرداخت اصل و فرع باقی مانده به آنها نموده و اوراق مذکور را ابطال می نماید. هزینه کارمزد امین مستقل جزو هزینه های مالی مربوط به تامین وجه از طریق انتشار اوراق مشارکت می باشد

برنامه حسابرسی بدهی های بهره دار: با توجه به اینکه تعداد بدهیهای بهره دار در واحد های تجاری کم بوده مبلغ هریک از آنها با اهمیت بوده و هزینه مالی مربوط به آنها جزو هزینه های اصلی مندرج در صورت سود و زیان است تمامی بدهی های مذکور در عملیات حسابرسی رسیدگی شده و از هرگونه انتخاب نمونه اجتناب می شود. در رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی / بدهی بهره دار نمونه گیری نداریم بلکه به تمام موارد رسیدگی می نمایم.

روشهای مورد اجرا در رسیدگی به تسهیلات مالی:

1- تهیه جدول تجزیه و تحلیل بدهی بهره دار.

ردیف	شماره قرارداد	بانک اعطا کننده	نوع قرارداد	نرخ بهره موثر	مبلغ اصل دریافتی	مبلغ کل بهره	تاریخ اولین قسط

تعداد اقساط	مبلغ هر قسط	مانده ابتدا		پرداختی طی دوره		مانده پایان دوره		جرائم تاخیر	وثایق در رهن
		اصل	فرع	اصل	فرع	اصل	فرع		

2- اخذ جدول تقسیط تسهیلات و کنترل محاسبات مربوط به تسهیلات مالی دریافتی: در این مرحله حسابرس بایستی

جدول تقسیط تسهیلات را از بانک های اعطا کننده دریافت و هزینه مالی شناسایی شده در دفاتر را با هزینه مندرج در جدول

مذکور مطابقت دهد. در مورد اوراق مشارکت بایستی علاوه بر دریافت تاییدیه پرداخت سود اوراق از امین مستقل اقدام به محاسبه مجدد بهره اوراق نموده و نتیجه را با دفاتر شرکت مطابقت دهد.

- 3- **سندرسی مستندات مربوط به دریافت تسهیلات:** در این مرحله حسابرس بایستی اسناد و مدارک مربوط به دریافت تسهیلات را رسیدگی نموده و محل خرج منابع مالی حاصل از دریافت تسهیلات را مشخص نماید .
- 4- با اجرای روشهای تحلیلی معقول بودن هزینه بهره را با مانده بدهی های بهره دار مطابقت دهد.
- 5- رعایت مفاد قرارداد های انتشار اوراق مشارکت را بررسی نمائیم.
- 6- اسناد پرداختی مربوط به پرداخت بهره یا تسویه اصل بدهی های بهره دار رسیدگی کنیم.
- 7- نحوه افشاء بدهی های بهره دار در صورتهای مالی را با رویه های استاندارد مطابقت دهیم.

بدهی های بلند مدت بدون بهره: این نوع بدهی ها معمولاً شامل بدهی هایی است که مبلغ آنها بصورت برآوردی تعیین گردیده و احتمال پرداخت آنها در دوره ای کمتر از یکسال متصور نیست از جمله این بدهی ها می توان به ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان یا ذخیره مالیات اشاره نمود. اصلی ترین روش رسیدگی به این بدهی ها کنترل محاسبات انجام شده برای برآورد آنهاست.

حقوق صاحبان سرمایه: در شرکتهای سهامی حقوق صاحبان سرمایه شامل موارد زیر می باشد:

**	سرمایه (سهام ممتاز)
**	سرمایه (سهام عادی)
**	صرف سهام
**	سود و زیان انباشته
**	اندوخته ها
**	جمع

تغییرات در حساب حقوق صاحبان سهام را می توان به چند دسته به شرح زیر تقسیم نمود:

- 1- **تغییرات در سرمایه اسمی:** این نوع تغییرات به 2 گروه افزایش یا کاهش در سرمایه اسمی تقسیم می شود. بر اساس قوانین ایران هرگونه تغییرات در مبلغ کل سرمایه اسمی یا تعداد سهام بایستی به تایید مجمع عمومی فوق العاده شرکت رسیده و در اداره ثبت شرکتها و روزنامه رسمی کشور ثبت شود.
- 2- **تغییرات در حساب سود یا زیان انباشته:** حساب مذکور با کسب سود توسط شرکت افزایش یافته و با تحمل زیان کاهش می یابد و با انجام تعدیلات سنواتی تعدیل می گردد.

نحوه برخورد حسابرسان با حقوق صاحبان سرمایه:

- 1- اثبات کفایت سیستم کنترل های داخلی ناظر بر حقوق صاحبان سهام.
- 2- اعتبار حقوق صاحبان سهام از نظر رخداد و تعهد.
- 3- اثبات کامل بودن حقوق صاحبان سهام مندرج در دفاتر.
- 4- صحت محاسبات ریاضی مربوط به حقوق صاحبان سهام.

5- درستی ارزشیابی حقوق صاحبان سهام.

6- کفایت افشاء در صورتهای مالی:

سیستم کنترل های داخلی حقوق صاحبان سهام: در شرکتهای سهامی بایستی کنترل های زیر در رابطه با حقوق صاحبان سهام را اجرا نمایند.

1- تعیین با نام یا بی نام بودن سهام در اساسنامه.

2- تعیین تعداد و مبلغ سهام در اساسنامه.

3- انتشار ورقه سهم و اعطا آن به هر یک از سهام داران به نسبت درصد مالکیت.

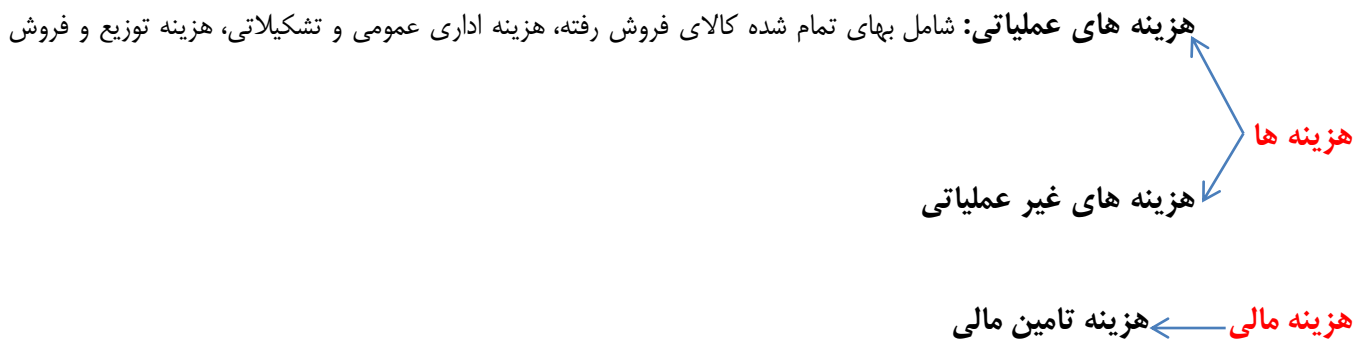
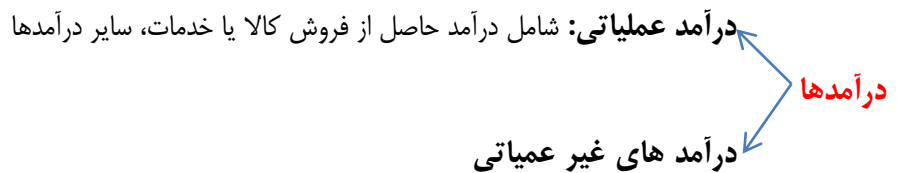
4- تهیه دفتر ثبت نقل و انتقالات سهام که هرگونه نقل و انتقال بین سهامداران یا سهامداران خارج از سازمان در آن ثبت شود.

رسیدگی به حساب حقوق صاحبان سهام: علاوه بر کنترل تغییرات در مبلغ و تعداد سهام شرکت و مطابقت آن با صورت جلسات مجمع عمومی فوق العاده و نیز کنترل ثبت تغییرات در روز نامه رسمی حسابرسان بایستی ثبت های حسابداری مربوط به افزایش یا کاهش سرمایه اسمی را رسیدگی کرده و نسبت به صحت آنان اظهار نظر نمایند.

در رابطه با حساب سود یا زیان انباشته اصلی ترین رسیدگی بر روی حساب تعدیلات سنواتی و مستندات مربوط به هر یک از تعدیلات سنواتی صورت گرفته انجام می شود.

فصل نهم : رسیدگی به حسابهای سود و زیانی

براساس دیدگاه تراز نامه ای جهت اثبات حسابهای سود و زیانی رسیدگی به حسابهای ترازنامه ای مانند (حسابهای دریافتی، حسابهای پرداختی دارایی های ثابت) و برخی دیگر از حسابها کفایت می نمایند. اما با توجه به این نکته که رسیدگی به حسابهای تراز نامه ای صرفاً قسمتی از حسابهای سود و زیانی را در بر می گرفت که ارتباط مستقیمی با حسابهای تراز نامه ای داشتند. نیاز به این موضوع وجود دارد که تمامیت حسابهای سود و زیانی به شکل جداگانه ای رسیدگی شود، هم چنین با توجه به اهمیت حسابهای سود و زیانی برای اشخاص درون سازمانی یا برون سازمانی رسیدگی تفصیلی به این حسابها ضروری است حسابهای سود و زیانی را به 2 طبقه اصلی درآمد ها و هزینه ها تقسیم می شود. درآمدها به درآمدهای عملیاتی و درآمد های غیر عملیاتی تقسیم می شود، هم چنین درآمد های عملیاتی را به 2 گروه درآمد حاصل از فروش کالا یا خدمات و سایر درآمد های عملیاتی طبقه بندی می کنیم ،همچنین هزینه ها را نیز به 2 گروه اصلی هزینه های عملیاتی و هزینه های غیر عملیاتی تقسیم می نماییم.



همانطور که مشخص است قسمت عمده ای از حسابهای درآمدی و هزینه ای در رسیدگی به حسابهای ترازنامه ای مورد رسیدگی قرار نگرفته اند. بنابراین تمامی اقلام مذکور بایستی در رسیدگی به حسابهای سود و زیانی حسابرسی شوند.

هدف از حسابرسی حسابهای سود و زیانی اثبات موارد زیر است:

- 1- بررسی کفایت سیستم کنترل های داخلی درآمد و هزینه.
- 2- اثبات وجود و تعلق درآمد ها و هزینه ها به واحد تجاری.
- 3- اثبات کامل بودن ثبتهای درآمد ها و هزینه ها دردفاتر تجاری.
- 4- اثبات صحت محاسبات پشتوانه اقلام درآمد ها و هزینه ها.
- 5- اثبات ارزش گذاری صحیح درآمد ها و هزینه ها.

6- کفایت افشاء چگونگی ارائه اطلاعات مربوط به درآمد ها و هزینه ها در صورتهای مالی.

در حسابرسی اقلام سود و زیانی بر خلاف حسابرسی اقلام ترازنامه ای که در آنها هدف اصلی حسابرس اثبات مانده اقلام ترازنامه ای بود اهداف اصلی در حسابرسی سود و زیانی ها، کنترل روند تغییرات هزینه ها و مطابقت آن با روند تغییرات درآمد هاست. به عنوان مثال حسابرس می تواند با تجزیه و تحلیل هزینه برق مصرفی خط تولید اطلاعاتی در رابطه با روند تغییرات تولید طی سال مالی مورد رسیدگی بدست آورده و این تغییرات را با روند سنوات قبل مقایسه نموده و با کسب درآمد نیز مطابقت دهد. بنابراین در رسیدگی به حسابهای سود و زیانی اجرای روشهای تحلیلی در اولویت قرار می گیرد.

روشهای تحلیلی را می توان به 3 گروه اصلی تقسیم نمود:

1- تحلیل اطلاعات مالی دوره های قبل با سال مالی مورد رسیدگی: در این روش اطلاعات مربوط به هر فصل هر یک از هزینه ها روند تغییرات در آنها و ارتباط آنها با درآمد ها از اطلاعات مالی سنوات قبل استخراج شده و با اطلاعات سال مالی مورد رسیدگی مطابقت داده می شود.

2- تحلیل اطلاعات مالی سال مورد رسیدگی با اطلاعات بودجه ای: در این روش شرکتها بایستی قبل از آغاز سال مالی مورد رسیدگی بودجه ای را برای عملکرد خود در سال مذکور تهیه کرده باشند. پس از اتمام سال مالی مورد رسیدگی اطلاعات واقعی مربوط به درآمد ها و هزینه ها با اطلاعات بودجه ای مقایسه می شود.

3- تحلیل اطلاعات صنعت: در برخی از صنایع برای هر یک از هزینه ها و ارتباط آنها با درآمد ها استاندارد ویژه ای مشخص شده است. تحلیل اطلاعات مالی شرکت و مطابقت آن با استاندارد های صنعت میتواند نحوه عملکرد مدیریت در قیاس با سایر واحد های تجاری رقیب را آشکار سازد.

- حتما بایستی به این نکته توجه داشت که صرف اجرای روشهای تحلیلی کفایت لازم را برای اثبات حسابهای سود و زیانی ندارند.
- حتما بایستی تمامی انحرافات یا نوسانات با اهمیت توسط حسابرس مورد رسیدگی قرار گیرد و دلایل آن مشخص گردد.

رسیدگی به حسابهای هزینه ها:

اگر چه رسیدگی تحلیلی به حسابهای هزینه ای دارای اهمیت ویژه ای است ولی این موضوع باعث نمی شود که حسابرسان به مستندات رسیدگی ننمایند.

مستندات هزینه ها بسته به سر فصل هزینه ها شامل (فاکتور خرید کالا یا دریافت خدمات، قرارداد تسهیلات مالی، قبوض برق و تلفن و انرژی و سایر مستندات مربوطه) باشد.

اساسی ترین موضوعی که در حسابرسی هزینه حقوق و دستمزد بایستی مورد توجه حسابرس قرار گیرد وجود یک سیستم کنترل داخلی موثر و کارآمد بر روی فعالیت های مرتبط با حقوق و دستمزد است. چنین سیستمی بایستی قابلیت جلوگیری از اشتباهات یا تقلبهای مربوط با حقوق و دستمزد را داشته و یا چنین مواردی را به نحو مطلوب کشف و گزارش نماید.

در حسابرسی هزینه حقوق و دستمزد علاوه بر 6 هدف تعیین شده برای حسابرسی درآمد ها و هزینه ها حسابرس 2 موضوع دیگر را نیز به عنوان هدف در نظر دارد که شامل:

- 1- اثبات رعایت شدن یا نشدن قوانین کشوری مرتبط با هزینه حقوق و دستمزد.
- 2- اثبات رعایت مفاد قرار دادهای منعقد با کارگر می باشد.

قوانین مرتبط با حقوق و دستمزد شامل (قانون کار، قانون تامین اجتماعی، قانون مالیاتهای مستقیم است

برای اینکه سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد کارآیی و بهره‌وری مناسبی داشته باشد کنترل‌هایی به شرح زیر بایستی اجرا شوند:

1- وجود سیستم بودجه بندی برای حقوق و دستمزد: منظور از بودجه بندی حقوق و دستمزد وجود سیستمی است که در آن اطلاعات مربوط به تعداد پرسنل ساعت کارکرد آنان و حقوق و دستمزد قابل تخصیص به هر یک از آنان برای هر یک از واحد‌های عملیاتی شرکت از قبل تعیین شده باشد.

2- وجود سیستم گزینش: شرکت بایستی دارای یک سیستم گزینش منطقی کارکنان خود باشد چنین سیستمی بایستی رویه‌های مناسبی را برای استخدام پرسنل مورد نیاز شرکت طراحی و اجرا نماید تا این اطمینان حاصل گردد که اشخاصی که به عنوان کارکنان شرکت انتخاب شده‌اند در واقعیت صلاحیت احراز سمت‌های خود را داشته‌اند

3- وجود آیین نامه مربوط به استخدام کارکرد و اخراج کارکنان: رویه‌های مربوط به (استخدام پرسنل، ارزیابی، کارکرد آنان اعطاء پست‌های سازمانی، تشویقات، کارانه‌ها و نیز اجرای تنبیه یا اخراج پرسنل) بایستی به شکل مدونی در این آیین نامه ذکر گردد تا از برخورد‌های سلیقه‌ای اجتناب به عمل آید.

4- وجود سیستم صدور احکام کارگزینی: برای هر یک از پرسنل بایستی بر اساس (تحصیلات، سابقه کار، پست سازمانی، وضعیت تاهل، مدارک حرفه‌ای) یک حکم کارگزینی منحصر به فرد به اطلاعات مربوط به (حقوق و دستمزد پایه، بن کارگری، حق اولاد، خواربار، مسکن) و سایر اطلاعات مرتبط با حقوق و دستمزد وی در آن درج شده است صادر گردد.

تغییرات در احکام کارگزینی در طی سال تنها با نظر مدیریت عالی سازمان قابل انجام بوده و در پایان هر سال مالی بعد تغییر پیدا می‌کند.

5- وجود سیستم ثبت ورود و خروج: چنین سیستمی بایستی به نحوی طراحی گردد که این اطمینان را حاصل نماید که تمامی پرسنل به شکل منظمی در ساعات تعیین شده در محل کار خود قرار می‌گیرند. در حال حاضر بهترین سیستم نرم افزار ثبت اطلاعات انگشتی است.

6- سیستم محاسبه حقوق و دستمزد (تهیه لیست): پس از اینکه کارکرد پرسنل در پایان ماه به شکل نهایی بصورت یک فایل اطلاعاتی تهیه گردید، بایستی اطلاعات مذکور توسط یک سیستم کارآمد پردازش شده و هزینه حقوق‌های هر یک از پرسنل به تفکیک و هزینه حقوق کل شرکت برای آن ماه محاسبه گردد.

چنین سیستمی بایستی قابلیت آنالیز اطلاعاتی مانند (اضافه کار، کسر کار، تعطیل کاری، ماموریت، غیبت) و سایر موارد را داشته باشد و هم چنین حقوق و دستمزد هر شخص را براساس اطلاعات دریافتی از حکم کارگزینی وی محاسبه نماید.

7- تهیه گزارشات مربوط به ارگانهای دولتی: براساس قوانین ایران شرکتها مکلفند گزارشاتی از لیست حقوق و دستمزد خود را برای هر ماه تهیه کرده و به سازمان امور مالیاتی و سازمان تامین اجتماعی ارسال نمایند.

تهیه چنین گزارشی به منزله نهایی شدن لیست تلقی شده و امکان هرگونه تغییر در لیست حقوق و دستمزد را غیر ممکن می‌سازد.

8- سیستم پرداخت حقوق و دستمزد: برای اطمینان از صحت واریز مبلغ حقوق و دستمزد هر یک از پرسنل به حساب آنها بایستی از سیستم پرداخت به حساب بانکی استفاده گردد. در چنین سیستمی هر یک از کارکنان شماره حساب منحصر به فردی مخصوص به خود در یک بانک اعلام شده از سوی شرکت را به شرکت اظهار می‌نماید. پس از تهیه لیست حقوق و دستمزد مبلغ کل حقوق پرداختی محاسبه شده و به بانک عامل جهت واریز به حساب ارسال می‌شود.

رسیدگی به حساب حقوق و دستمزد: پس از کنترل کفایت سیستم کنترل های داخلی حقوق و دستمزد نوبت به اجرای آزمونهای محتوا در رابطه با هزینه حقوق و دستمزد می رسد.

اجرای آزمون های محتوا شامل تجزیه و تحلیل روند تغییرات در حساب حقوق و دستمزد و رسیدگی به مستندات پشتیبان حقوق و دستمزد به شکل نمونه ای است. در تجزیه و تحلیل حقوق و دستمزد دلایل تغییر هزینه حقوق در ماه از سال مورد رسیدگی نسبت به ماه قبل از آن مورد رسیدگی حسابرس قرار گرفته و مطابقت روند تغییرات با سود آوری شرکت انجام می پذیرد.

برای اجرای این روش کاربرد تجزیه و تحلیل حقوق و دستمزد به شکل زیر تهیه می شود.

ماه	تعداد نفرات	حقوق پایه	درصد تغییرات	اضافه کاری	درصد تغییرات	نوبت کاری

در رسیدگی به مستندات حقوق و دستمزد مواردی مانند پرونده های استخدامی پرسنل احکام کارگزینی جداول کارکرد ماهانه لیست های حقوق و دستمزد لیست های پرداخت حقوقی بصورت نمونه ایی توسط حسابرس مورد رسیدگی قرار می گیرد تا اطمینان حاصل گردد که:

- 1- کنترل های داخلی تعیین شده در ارتباط با حقوق و دستمزد به نحو مناسبی اجرا گردیده اند و
- 2- محاسبات مربوط به هزینه حقوق و دستمزد به شکل منطقی انجام شده است.

فصل دهم: گزارش گری

گزارش حسابرس مستقل

- 1- عنوان گزارش:** یکی از عناصر اصلی گزارش خواهد بود، مشخصاً در شرکتهایی که حسابرس تنها وظیفه حسابرسی صورتهای مالی را بر عهده دارد. عنوان گزارش عبارت خواهد بود با گزارش حسابرس مستقل و در شرکتهایی که علاوه بر وظیفه حسابرسی وظیفه بازرسی قانونی شرکت نیز با موسسه حسابرسی واگذار شده است عنوان گزارش عبارت خواهد بود با گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی.
- 2- مخاطب گزارش:** گزارشات حسابرسی شرکتهای معمولاً مورد استفاده نهادهای بسیاری مانند بانکها، سازمان امور مالیاتی، سازمان بورس اوراق بهادار یا سایر اشخاص قرار می گیرد اما مخاطب اصلی این گزارش هیچ یک از نهاد های فوق نمی باشد. مخاطب اصلی این گزارش حسابرسی مجمع عمومی سالیانه شرکت خواهد بود علت این موضوع این است که انتخاب حسابرس توسط این مجمع انجام می شود.
- 3- بند مقدمه:** در این بند اطلاعات کلی در رابطه با گزارش صادر شده توسط حسابرس ارائه می شود. مانند: عنوان صورتهای مالی که مورد رسیدگی حسابرس قرار گرفته است، تاریخ پایان دوره یا سال مالی که حسابرسی مربوط به آن دوره بوده است. مختصری از عملیات اجرایی توسط حسابرس برای صدور گزارش و سایر موارد در صورت لزوم.
- 4- وظایف موسسه و واحد مورد رسیدگی:** در این قسمت حسابرس وظایف خود و واحد مورد رسیدگی را به شکل کاملاً شفاف از یک دیگر تفکیک می نماید. تفکیک شفاف وظایف باعث میگردد دامنه مسئولیت حسابرس و واحد مورد رسیدگی کاملاً مشخص شده و مخاطرات آتی احتمالی دامنگیر موسسه حسابرسی نشود.
- 5- مبانی اظهار نظر:** تمام یافته های حسابرسی که می تواند در قالب 2 نوع بند عدم توافق و محدودیت در دامنه رسیدگی طبقه بندی شود، به تفکیک در این قسمت ذکر می گردد. قبلاً این موارد به عنوان بند های شرط حسابرسی معروف بودند.
- 6- بند اظهار نظر:** براساس بند های موجود در قسمت قبل و درجه اهمیت آنها حسابرس در این قسمت یکی از اظهار نظرهای (مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهار نظر) را به عنوان اظهار نظر خود نسبت به صورتهای مالی انتخاب می نماید.
- 7- بند های گزارش بازرسی قانونی:** وظیفه بازرسی قانونی کنترل رعایت یا عدم رعایت مفاد قانون تجارت می باشد بنابراین در عمل اجرای چنین وظیفه ای یک نوع حسابرس رعایت است. در صورتی که عملکرد واحد تجاری مورد رسیدگی با مفاد قوانین مندرج در اصلاحیه قانون تجارت مغایرت مذکور به عنوان بند های بازرسی قانونی در این قسمت اشاره می شود در تحریر بند های بازرسی قانونی هیچ سطح اهمیتی وجود نداشته و عدم رعایت مفاد قانونی به تفصیل ارائه می شود.
- 8- سایر موارد:** در این قسمت مواردی که از نظر حسابرس اوضاع آنها لازم است به نظر می رسد درج می شود. بایستی دقت نمود که آثار مالی هیچ یک از این موارد نباید در سطحی باشد که کلیت صورتهای مالی را دچار انحراف نماید.
- 9- تاریخ گزارش:** هر گزارش حسابرسی حتماً بایستی شامل تاریخ گزارش بر روی گزارش حسابرسی را می توان در چد مورد جستجو نمود. یکی از این موارد تعیین دوره زمانی مسئولیت حسابرسی می باشد، بدین معنی که تاریخ گزارش حسابرسی آخرین روز مسئولیت

حسابرسی در قبال رویداد های پس از تاریخ تراز نامه را شامل می شود. یکی دیگر از این موارد کنترل تاخر گزارش حسابرسی نسبت به تاریخ تهیه صورتهای مالی است هم چنین هیچ حسابرسی نمی تواند گزارشی به تاریخ قبل از قرار داد حسابرسی خود صادر نماید.

10-اعتبار دهی گزارش حسابرسی: هر گزارش حسابرسی که توسط موسسه حسابرسی مجاز صادر می شود، بایستی به امضاء حداقل 2 نفر از شرکای موسسه یا مدیران فنی رسیده باشد. امضاء اول مربوط به مدیر فنی اول پروژه حسابرسی خواهد بود که مسئولیت اصلی عملیات حسابرسی را از ابتدا تا انتها بر عهده داشته است و امضاء دوم گزارش توسط مدیر دوم به عنوان یک کنترل کننده که وظیفه کنترل عملیات را بر عهده داشته انجام می پذیرد.

امضاء دوم باعث می گردد مدیران و شرکا نسبت به گزارش صادره مسئولیت تضامنی داشته باشند هم چنین گزارش صادره بایستی ممهور به مهر موسسه حسابرسی شود که موسسه حسابرسی نیز در قبال گزارش صادره مسئولیت تضامنی پیدا کند.

موفق و سر بلند باشید.....