



اصول مسابرسی (۲)

گرد آوری :

محمد اسلانی

عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی وامد توپسرگان

فصل دهم :

طراحی برنامه‌های حسابرسی و اجرای آزمون‌های محتوا

مقدمه

همان‌طور که در درس حسابرسی یک موضوعات مختلفی در مورد کنترل‌های داخلی و ارزیابی آن مورد بحث قرار دادیم. مشخص گردید هدف اصلی حسابرسان از ارزیابی کنترل‌های داخلی، تعیین سطح خطر عدم کشف می‌باشد. (منظور آزمون‌های محتوا) که براساس آن حسابرسان بتوانند نوع و ماهیت، میزان و زمان بندی آزمون‌های محتوایی که در حسابرسی نهائی انجام خواهند داد را تعیین نمایند. به عبارت دیگر تعیین آزمون‌های محتوای حسابرسی، بستگی به ارزیابی حسابرس از احتمال خطر کنترل دارد. هر چه قدر سیستم کنترل داخلی شرکت ضعیف تر باشد، خطر کنترل داخلی بالاتر ارزیابی شده و جهت پائین نگهداشته شدن خطر عدم کشف، حسابرسان بایستی حجم آزمون‌های محتوا را افزایش دهند و بالعکس. اجرای آزمون‌های محتوا توسط حسابرسان، با طراحی برنامه‌های حسابرسی برای هر حساب با توجه به هدف‌های کلی حسابرسی براساس ادعاهای منعکس شده در صورت‌های مالی شروع و جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف مورد نظر، رسیدگی لازم را برای برنامه‌های تعیین شده، طراحی و اجراء می‌کنند.

ریسک حسابرسی

یعنی اینکه صورت‌های مالی موسسه و حساب‌های مربوطه حاوی اشتباه با اهمیت باشد، اما حسابرس گزارش عاری بودن این صورت‌ها از هرگونه اشتباه با اهمیت

را ارائه دهد. ریسک حسابرسی شامل سه بخش می‌باشد:

الف) ریسک ذاتی: ریسکی که در نبود کنترل داخلی متوجه حساب‌ها می‌باشد. به عنوان مثال: وجوه نقد و هزینه استهلاک بالاترین ریسک ذاتی را دارند.

ب) ریسک کنترل: خطری که به خاطر وجود حساب دارای اشتباه با اهمیت و عدم توانایی سیستم کنترل داخلی موسسه برای کنترل یا کشف اشتباه یا تقلب موجود، ایجاد می‌گردد.

ج) ریسک عدم کشف: ریسکی که اگر در حساب‌ها اشتباهی با اهمیت باشد و روش‌های حسابرسی نتواند آن را کشف نماید.

ریسک ذاتی و کنترل در اختیار حسابرس نمی‌باشد. اما ریسک عدم کشف با روش‌هایی که حسابرس اتخاذ می‌نماید، ارتباط دارد. (آزمون محتوا)

برنامه حسابرسی

فهرست تفصیلی و مشروح روش‌های رسیدگی است که باید در طول کار حسابرسی انجام شود. در مراحل اولیه برنامه‌ریزی کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی مقدماتی تهیه می‌گردد. اما این برنامه مقدماتی، بطور پیوسته با پیشرفت کار حسابرسی تعدیل می‌گردد. به عنوان مثال: نوع و ماهیت، زمان بندی و میزان روش‌های آزمون محتوا به ارزیابی حسابرس از خطر کنترل داخلی وابسته است.

بدینسان تا زمانی که ارزیابی سیستم کنترل داخلی پایان نیابد، برنامه نهایی حسابرسی نمی‌تواند تنظیم شود. این برنامه نهایی نیز در صورت تجدید نظر حسابرسان در برآوردهای اولیه از اهمیت یا خطر حسابرسی، یا کشف مشکلاتی از طریق انجام آزمون‌های محتوا باید تعدیل شود.

برنامه‌های حسابرسی شامل دو بخش می‌باشد:

بخش اول برنامه به روش‌های کسب شناخت و ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار اختصاص دارد. (رسیدگی ضمنی)

این بخش پیرامون بررسی و شناخت، چرخه‌های عمده معاملات سیستم کنترل داخلی صاحب کار می‌باشد. روش‌های رسیدگی این بخش شامل تهیه پرسش‌نامه، نمودگر یا شرح نوشته هر یک از چرخه‌های معاملات مثل چرخه تولید، فروش، خرید، حقوق و دستمزد، دارایی‌ها و تامین مالی می‌باشد. شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی و تعیین احتمال خطر کنترل، با اجرای آزمون‌های مربوطه، بخش دیگری از این مرحله می‌باشد. که در مجموع به این مرحله رویکرد سیستمی یا رویکرد مبتنی بر ریسک گفته می‌شود.

بخش دوم برنامه‌های حسابرسی مربوط به آزمون‌های محتوا می‌باشد. اثبات مبالغ خالص مندرج در صورت‌های مالی و همچنین کفایت افشاء در صورت‌های مالی. (رسیدگی نهائی) که به همین علت به آن رویکرد محتوایی گفته می‌شود. در این رویکرد بیشتر به آزمون‌های محتوا به عنوان مبنای اظهار نظر حسابرسان اتکاء می‌شود. به عبارت دیگر اهداف برنامه‌های حسابرسی اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی می‌باشد.

ادعاها (گزاره‌های) مدیریت

حسابرس، مسئول بررسی ادعاهای مدیریت و میزان انطباق آن با استانداردها و معیارها می‌باشد. ادعاها به عنوان اظهارات مدیریت درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی می‌باشند. هیات استانداردهای حسابرسی آمریکا ادعاهای صورتهای مالی را به شرح زیر اعلام می‌دارد:

۱) **وجود یا رخداد (وجود دارائی و وقوع هزینه):** کلیه دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام مندرج در صورت‌های مالی وجود دارد و معاملات ثبت شده در حساب‌ها روی داده است. دارایی‌هایی همچون وجه نقد، اوراق بهادار، موجودی مواد و کالا از طریق مشاهده اثبات می‌شوند. دارایی‌هایی که تحت مالکیت اشخاص ثالث قرار دارند، مانند: موجودی نقد نزد بانک، موجودی‌های امانی نزد دیگران و بدهی‌ها، از طریق اخذ تأییدیه اثبات می‌گردد. اثبات وجود دارایی‌های نامشهود دشوارتر است، حسابرسان باید شواهدی را جمع‌آوری کنند که نشان دهد مبالغ خرج شده، دارای منافع آتی اقتصادی خواهند بود.

۲) **کامل بودن (در رابطه با بدهی و هزینه):** اثبات اینکه تمام عناصر حسابداری (اقلام صورت‌های حسابداری) به طور کامل ثبت و منعکس شده باشد و معامله یا رویدادی ثبت نشده یا از قلم افتاده وجود نداشته باشد. روش‌های حسابرسی برای اثبات کامل بودن: ردیابی: (فرایند دنبال کردن یک معامله از یک مدرک حسابداری به مدرک بعدی، از جزء به کل) بسیاری از آزمون‌های مربوط به دارایی‌های ثبت نشده، شامل ردیابی مدارک تهیه شده در زمان تحصیل دارایی به ثبت دارایی‌ها در دفاتر حسابداری است. به عنوان مثال: حسابرسان برای کشف حساب‌های دریافتی ثبت نشده ممکن است تعدادی از مدارک حمل صادر شده طی سال را انتخاب و جزئیات آن‌ها را به معاملات فروش ثبت شده، ردیابی نمایند.

مشاهده: مشاهده دارایی‌های عینی، یکی از آزمون‌های مهم برای تشخیص کامل بودن ثبت این گونه دارایی‌هاست. حسابرسان در طول نظارت بر شمارش موجودی‌ها باید مراقب اقلامی از موجودی‌ها باشند که شمارش نشده، اما در صورت خلاصه شمارش منظور شده است. روش‌های تحلیلی: روش‌های تحلیلی نیز می‌تواند برای تشخیص شرایطی که نشانه ثبت نشدن دارایی‌هاست، به کار گرفته شود. به عنوان مثال: پایین بودن درصد سود ناخالص سال جاری در مقایسه با سال قبل، ممکن است نشانه مقادیر عمده‌ای از موجودی‌های مواد و کالا باشد، که در دفاتر ثبت نشده است.

اجرای آزمون‌های میان بر (انقطاع زمانی): حسابرسان به عنوان بخشی از حصول اطمینان از کامل بودن و همچنین وجود دارایی‌های ثبت شده، انقطاع معاملات صاحب کار را آزمون می‌کنند. صورت‌های مالی باید کلیه معاملات انجام شده تا پایان سال را نشان دهد و هیچ یک از معاملات رخ داده بعد از پایان سال را در بر نگیرد. اصطلاح انقطاع معاملات به معنای فرایندی است که، تعیین می‌کند معاملات انجام شده در تاریخ‌های نزدیک به تاریخ ترازنامه، به درستی به دوره‌های مربوط تخصیص یافته است. اثر اشتباهات انقطاع معاملات بر صورت‌های مالی، بسته به ماهیت و نوع اشتباه، متفاوت است. به عنوان مثال: اشتباه انقطاع معاملات در مورد ثبت ماشین‌آلات و تجهیزات بر ترازنامه اثر می‌گذارد و احتمالاً اثری بر صورت سود و زیان ندارد. زیرا برای دارایی‌های تحصیل شده در چند روز پیش از پایان سال مالی، استهلاکی محاسبه و ثبت نمی‌شود. از طرف دیگر، اشتباه انقطاع معاملات در مورد ثبت کالای ارسالی برای مشتریان، هم بر موجودی‌های مواد و کالا و هم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می‌گذارد. برخی از صاحبکاران ممکن است برای ارائه تصویر بهتری از وضع مالی خود دفاتر حسابداری را باز نگه

دارند تا دریافت های نقدی و درآمدهای حاصل از معاملات رخ داده در اوایل دوره بعد را جزء حساب های سال جاری منظور دارند. حسابرسان برای آزمون انقطاع معاملات، باید معاملات ثبت شده در چندین روز قبل و بعد از تاریخ ترازنامه را بررسی کنند تا از درستی ثبت این معاملات در دوره مربوط مطمئن شوند. در مواردی که مدارکی چون چک ها، گزارش های دریافت (رسیدهای انبار) و مدارک حمل کالا دارای شماره ردیف است. یادداشت کردن آخرین شماره صادر شده طی سال، حسابرسان را در تشخیص اعمال صحیح انقطاع ثبت معاملات یاری می کند. در بررسی کامل بودن، به دلیل اینکه طراحی آزمون های محتوایی که بتواند دارایی های ثبت نشده در دفاتر صاحب کار را نمایش دهد دشوار است، اتکاء حسابرسان عمدتاً بر آزمون های کنترل داخلی صاحب کار می باشد.

۳) **حقوق و تعهدات (مالکیت و تعهدات):** هر دارایی و بدهی مندرج در صورت های مالی در تاریخ ترازنامه یا متعلق به واحد مورد رسیدگی بوده و یا در تعهد آن است. مالکیت از طریق بررسی و بازرسی اسناد و مدارک و مشاهده آن اسناد اثبات می شود. روش هایی که وجود دارایی ها را اثبات می کنند، عمدتاً مالکیت آن ها را نیز اثبات می نماید. به عنوان مثال: تأییدیه وجوه نقد نزد بانک، سرمایه گذاری در اوراق بهادار، تأییدیه حساب های پرداختی و موجودی های امانی. اما در برخی موارد مشاهده دارایی و وجود آن، مالکیت آن را تأیید نمی نماید. مانند: موجودی امانی دیگران نزد ما، ماشین آلات و تجهیزات. در واقع مشاهده عینی ماشین آلات و تجهیزات وجود آن ها را ثابت می نماید، اما مالکیت آن ها را ثابت نمی کند. زیرا ممکن است ماشین آلات به جای تحصیل، با اجاره کوتاه مدت یا بلندمدت در اختیار شرکت باشد. حسابرسان برای اثبات مالکیت صاحب کار بر این گونه دارائی ها، باید شواهد و مدارکی چون قبوض عوارض، مالیات اموال، فاکتورهای خرید و اسناد مالکیت آن ها را بازرسی کنند. روش حسابرسی که عمدتاً برای اثبات وجود به کار می رود، سندرسی می باشد. (از کل به جزء) سندرسی تعیین دقت و درستی ثبت های مندرج در دفاتر از طریق رسیدگی به شواهد و مدارک مثبته اولیه. مانند: فاکتورها، رسیدهای پرداخت وجوه نقد و ... به عنوان مثال: اثبات موجودی کالا.

۴) **ارزشیابی یا تخصیص (در رابطه با دارایی ها اولویت دارد):** حسابرسان بایستی از ارزشیابی اقلام صورت های مالی طبق استانداردهای حسابداری اطمینان معقولی به دست آورد. تعیین ارزش دقیق دارایی ها نیاز به دانش جامعی از اصول پذیرفته شده حسابداری دارد. حسابرسان نه تنها باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی دارایی ها با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینان حاصل کنند، بلکه باید مناسب بودن روش ارزیابی را با شرایط موجود نیز تعیین نمایند. پس از آنکه حسابرسان از مناسب بودن روش ارزشیابی اطمینان یافتند، به اجرای روش هایی خواهند پرداخت، که درستی کاربرد روش ارزشیابی توسط صاحب کار را آزمون نماید. بیشتر دارایی ها به بهای تمام شده مورد ارزیابی قرار می گیرد. از این رو سندرسی مدارک پرداخت با سایر شواهد مثبته مربوط به بهای تمام شده تحصیل دارایی ها، یکی از متداول ترین روش های حسابرسی است. چنانچه بهای تمام شده تحصیل دارایی مشمول استهلاک باشد، حسابرسان باید معقول بودن نحوه تسهیم آن را ارزیابی و محاسبات مربوط به مبلغ مستهلاک نشده دارایی را اثبات کنند. در مورد دارایی هایی که به اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار ارزیابی می شود، پی جویی قیمت های جاری بازار و بهای تمام شده تحصیل، هر دو ضروری است. حتی ممکن است، حسابرسان برای اطمینان از نحوه محاسبه ارزش خالص بازیافتی حساب های دریافتی، اقدام به تهیه جدول تجزیه سنی بدهکاران نماید.

۵) **ارائه و افشاء (ارائه در رابطه با استانداردها و افشاء، عمدتاً معامله با اشخاص وابسته):** اقلام مندرج در صورت های مالی می بایست، طبق استانداردهای حسابداری، افشاء، طبقه بندی و ارائه شده باشد. روش های مورد استفاده برای اثبات ادعاهای مدیریت شامل؛ بررسی رویداد های بعد از تاریخ ترازنامه، شناسایی معاملات با اشخاص وابسته، بررسی صحت افشاء اقلام بلندمدت، وجوه مسدود شده، دارائی های گرو گذارده شده و ... خواهد بود.

چرا تأکید بر اثبات اقلام صورت ترازنامه وجود دارد ؟

سوالی که ممکن است مطرح شود این است که با توجه به اهمیت صورت سود و زیان، پس چرا برنامه های حسابرسی بر اثبات اقلام ترازنامه تأکید می کند ؟ در پاسخ می توان گفت که شاید این شیوه سازماندهی کار، ادامه راه کار حسابرسان در دورانی است که هدف آنها تنها اثبات اقلام ترازنامه بود اگر چه امروزه صورت سود و زیان نیز برای حسابرسان اهمیت دارد، ولی هنوز هم رویکرد ترازنامه ای را روشی موثر برای سازمان داده روش های آزمون محتوا می دانند. ز طرف دیگر نوع و ماهیت درآمدها و هزینه ها را در سیستم دو طرفه در نظر بگیرید. ثبت درآمدها یا هزینه ها از دو بخش تشکیل می شود :

❖ شناسایی درآمد یا هزینه

❖ تغییر متناظر مبلغ درآمد یا هزینه در یکی از حساب های دارایی یا بدهی.

درآمدها یا هزینه ها هیچ گونه شکل مشهودی ندارند. در نتیجه بهترین شواهد برای وجود درآمدها یا هزینه ها، تغییر قابل اثبات در حساب دارایی یا بدهی مربوط است.

یکی از مزایای رویکرد ترازنامه ای فراهم بودن شواهد کاملاً قابل قبولی است که عموماً برای اثبات داراییها 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 تاییدیه اشخاص خارج از شرکت صاحبکار و بدهی ها معمولاً با بررسی شواهد ایجاد شده در خارج از شرکت صاحبکار، تاییدیه و بازرسی مدارک پرداخت بدهی پس از تسویه آن می تواند اثبات شود.

اثبات درآمد یا هزینه ها (اقلام صورت سود و زیان) :

غیر مستقیم: حسابرسان با اثبات تغییرات بوجود آمده در حساب های دارایی و بدهی، درآمد بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه ها را اثبات می کنند.

مثال: با فروش یک دارایی بایستی بدهکار در حساب موجودی های نقد یا حساب های دریافتنی انجام گیرد. چنانچه حسابرسان متقاعد شوند که تمام وصولی های نقدی و کلیه تغییرات در حساب های دریافتنی در طول سال بطور کامل و درست در دفاتر ثبت شده است.

مستقیم: تمام شواهد حسابرسی به صورت مستقیم بدست نمی آیند. گاهی برای اثبات یک قلم عمده مندرج در ترازنامه، چندین قلم صورت سود و زیان را باید رسیدگی کرد. مثال اثبات اوراق بهادار متعلق به صاحبکار از طریق محاسبه درآمد بهره در آمد سود یا زیان حاصل از فروش اوراق بهادار صورت می گیرد.

هدف برنامه حسابرسی

هر برنامه حسابرسی بدین منظور طراحی می شود که به هدف های خاصی در ارتباط با اقلام عمده مندرج در صورت های مالی دست یابد این هدف ها مستقیماً از گزاره های منعکس در صورت های مالی صاحبکار ناشی می شود.

هدف های کلی برنامه های حسابرسی دارایی ها

همه برنامه های حسابرسی اساساً برخورد یکسانی با اثبات ترازنامه و مبالغ مرتبط در صورت سود و زیان دارد .

۱) **اثبات مانده حساب ها:** هدف اصلی حسابرسان از ارزیابی سیستم داخلی تعیین خطر کنترل مربوط به هر یک از ادعاهای عمده موجود

در صورت های مالی است . تا بتوانند نوع و میزان رسیدگی هایی را مشخص کنند که برای اثبات مانده حساب ها ضروری است.

۲) **اثبات وجود دارایی ها :** اولین گام برای اثبات مانده حساب یک دارایی، اثبات وجود آن دارایی است. وجوه نقد، اوراق بهادار و

موجودی مواد و کالا از طریق مشاهده عینی قابل اثبات است. موجودی نزد بانک و کالای امانی که در واقع کنترل اشخاص ثالث قرار

دارد؛ با دریافت تاییدیه از اشخاص می توان اثبات کرد. حساب های دریافتنی با دریافت تایید از مشتریان بابت بدهی آنان به شرکت

اثبات می گردد. دارایی های نامشهود دشوارترین حسابرسان باید شواهدی گردآوری کنند که نشان دهد مبالغی خرج شده و این مخارج

احتمالاً دارای منابع اقتصادی آتی است.

- ۳) **اثبات مالکیت دارایی ها:** روش هایی که وجود دارایی را اثبات می کند، معمولاً مالکیت دارایی را نیز تایید می نماید. تایید به موجودی نزد بانک وجود وجوه نقد و مالکیت شرکت را نسبت به آن مشخص می کند. بازرسی اوراق بهادار هم وجود و هم مالکیت اوراق مزبور را اثبات می کند چرا که نام مالک اوراق روی گواهینامه درج شده است.
- ۴) **اثبات کامل بودن:** طراحی آزمون های محتوایی که بتواند دارایی های ثبت نشده در دفاتر صاحبکار را کشف کند دشوار است. آزمون های مربوط به دارایی های ثبت نشده شامل؛ ردیابی مدارک تهیه شده در زمان تحصیل دارایی به ثبت دارایی ها در دفاتر حسابداری است. مثلاً حسابرسان برای کشف حساب های دریافتی ثبت نشده ممکن است تعدادی از مدارک حمل صادر شده طی سال را انتخاب و جزییات آنها را به معاملات فروشی ثبت شده ردیابی کنند. مشاهده دارایی های عینی یکی از آزمون های مهم برای تشخیص کامل بودن ثبت دارایی هاست. روش های تحلیلی نیز می تواند نشانه ای از کامل بودن دارایی ها ارائه نماید. به عنوان مثال پایین بودن در صد سود ناخالص سال جاری در مقایسه با سال قبل ممکن است نشانه مقادیر عمده ای از موجودی های مواد و کالا باشد که در دفاتر ثبت نشده است. اثبات انقطاع صحیح معاملات (آزمون میان بر) به معنی فرآیندی است که تعیین می کند معاملات انجام شده در تاریخ های نزدیک به تاریخ ترازنامه به درستی به دوره ای مربوط تخصیص یافته است. در این مورد صورت های مالی باید کلیه معاملات انجام شده تا پایان سال را نشان دهد یک از معاملات رخ داده بعد از پایان سال را در بر نگیرد. اشتباه انقطاع معاملات در مورد ثبت ماشین آلات و تجهیزات بر ترازنامه اثر می گذارد ولی بر صورت سود و زیان اثر ندارد. اشتباه انقطاع معاملات در مورد کالای ارسالی برای مشتریان هم بر موجودی کالا و مواد و هم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می گذارد.
- ۵) **ارزشیابی دارایی ها:** تعیین ارزشی دقیق دارایی ها به دانش جامعی از اصول پذیرفته شده حسابداری نیاز دارد حسابرسان نه تنها باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینان حاصل کنند، بلکه باید مناسب بودن روشی ارزشیابی را با ظریاط موجود نیز تعیین نمایند پس از آن که حسابرسان از مناسب بودن روش ارزشیابی اطمینان یافتند به اجرای روش ایی خواهند پرداخت که درستی کاربرد روش ارزشیابیتوسط صاحبکار را آزمون می کند. بیشتر داراییها بهای تمام شده ارزیابی می شود. از این رو سند رسی مدارک یکی از متداولترین روش های حسابرسی است. چنانچه بهای تمام شده تحصیل دارایی مشمول استهلاک باشد، حسابرسان باید معقول بودن نحوه تسهیم آن را ارزیابی و محاسبات مربوط به مبلغ مستهلک نشده دارایی را اثبات کنند.
- ۶) **صحت محاسبات ریاضی مدارک:** مبلغ منعکس در صورت های مالی بابت یک دارایی تقریباً همیشه حاصل جمع مبالغ اقلام کوچکتری است. برای مثال مبلغ منعکس در صورت های مالی بابت موجودی های مواد و کالا ممکن است شامل بهای تمام شده هزاران یا شاید صد ها هزار قلم کالای موجود انبار باشد حسابرسان قبل از رسیدگی به هریک از این اقلام باید صحت محاسبات ریاضی مدارک زیر بنای موجودی ها را آزمون کنند تا از انباشت آنها به مبلغ ممندرج در دفتر کل و در نتیجه مبلغ منعکس در صورت های مالی، اطمینان یابد حسابرسان اغلب از برنامه های عمومی حسابرسی برای آزمون صحت ریاضی مدارک استفاده می کنند.
- ۷) **نحوه ارائه در صورت های مالی و افشا:** حسابرسان حتی پس از اثبات تمام مبالغ ریالی دارایی های باید روش هایی را اجرا کنند تا مطمئن شوند که نحوه ارائه اقلام در صورت های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری و تفاسیر آنا و همچنین، با اصل کلی کفایت افشا، منطبق است. روش هایی که در این مورد بکار می رود شامل بررسی رویداد های بعد از تاریخ ترازنامه جستجو برای یافتن معاملات اشخاص وابسته پی جویی زیان های احتمالی بررسی موارد افشای اقلامی چون اجاره های بلند مدت، محدودیت های استفاده از موجودی خای نقد دارایی های گرو گذارده شده و سود حاصل از نگهداری موجودی های مواد و کالا بررسی طبقه بندی و توصیفهای بکار رفته در تمام صورت های مالی است.

مراحل برنامه حسابرسی دارایی ها

۱) ارزیابی سیستم کنترل داخلی

- ❖ شناختی از سیستم کنترل داخلی کسب کنید که برای برنامه ریزی حسابرسی کافی باشد.
- ❖ خطر کنترل را برآورد و آزمون های اضافی کنترل ها را طراحی کنید.
- ❖ آزمون های اضافی کنترل ها را اجرا کنید.
- ❖ خطر کنترل را مجدداً برآورد و آزمون های محتوا را طراحی کنید.

۲) اثبات مانده حساب ها (آزمونهای محتوا):

- ❖ وجود داراییها را اثبات کنید.
- ❖ مالکیت شرکت را بر داراییها اثبات کنید.
- ❖ از کامل بودن ثبت داراییها اطمینان یابید.
- ❖ از مناسب بودن ارزشیابی داراییها مطمئن شوید.
- ❖ از صحت محاسبات ریاضی مدارک زیر بنای حسابهای مربوط به داراییها اطمینان حاصل کنید.
- ❖ از مناسب بودن نحوه ارائه و کفایت افشای اقلام داراییها در صورتهای مالی مطمئن شوید.
- ❖ این هدفهای کلی درمورد تمام برنامه های حسابرسی داراییها بطور یکسان کاربرد دارد.

رسیدگی به مدارک عمومی (تشکیل پرونده دائم)

حسابرسان در مراحل اولیه رسیدگی، باید خود را با جنبه های مختلف فعالیت شرکت صاحب کار آشنا کنند. به عنوان مثال: حسابرسان باید شناختی از طرح سازمان، ساختار مالی شرکت، کارخانه و یا کارگاه ها، انواع تولیدات، رویه های حسابداری و روش های کنترلی صاحب کار به دست آورند. اما اطلاعات به دست آمده درباره فعالیت های داخلی شرکت صاحب کار به خودی خود کافی نیست. حسابرسان برای تفسیر و ارزیابی صحیح این گونه اطلاعات، باید محیطی را که شرکت صاحب کار در آن فعالیت می کند، بشناسند. قوانین و مقرارت، دعاوی حقوقی احتمالی، وابستگی با سایر شرکت ها و قراردادهای خرید و فروش صاحب کار تنها چند نمونه از عواملی است که می تواند بر فعالیت های داخلی شرکت صاحب کار اثر بگذارد. حسابرسان می توانند با رسیدگی به مدارک عمومی صاحبکار اطلاعات زیادی را درباره محیط کار شرکت صاحب کار و نیز فعالیت های داخلی آن به دست آورند. اصطلاح مدارک عمومی برای موارد زیر به کار می رود:

۱) مدارک غیرمالی:

شرکتنامه و اساسنامه: نخستین باری که صورت های مالی صاحب کار مورد رسیدگی قرار می گیرد، حسابرسان نسخه ای از اظهارنامه ثبت، شرکت نامه و اساس نامه شرکت را دریافت می کنند. اظهارنامه ثبت شرکت، سندی است که توسط موسسین تهیه و امضاء می شود. در اظهارنامه ثبت شرکت، معمولاً نام، موضوع، مرکز اصلی و مدت شرکت، هویت کامل و اقامتگاه موسسین شرکت، سرمایه نقدی و غیرنقدی، تعداد و نوع سهام، مبلغ اسمی هر سهم، میزان تعهد هریک از موسسین و مبلغ پرداخت شده توسط هر یک از آنان آورده می شود. شرکت نامه و اساس نامه سندی است که توسط موسسین شرکت تهیه شده و در آن اطلاعاتی درباره وضعیت شراکت و نیز نحوه مدیریت آن آورده شده است. نسخه ای از اظهارنامه ثبت، شرکت نامه و اساس نامه در پرونده دائمی نگهداری می گردد تا در مراجعه های بعدی برای حسابرسی، دسترسی به این مدارک تسهیل گردد.

قراردادهای مشارکت شرکاء: در حسابرسی شرکت های تضامنی، قرارداد مشارکت شرکاء، باید همانند شرکتنامه و اساسنامه شرکت های سهامی مورد بررسی قرار گیرد.

صورت جلسات هیأت مدیره و مجامع عمومی: صورت جلسات مجامع عمومی و هیأت مدیره، مدرکی رسمی از مذاکرات و تصمیمات اخذ شده در جلسات هیأت مدیره و مجامع عمومی شرکت است. بررسی و تصمیم گیری در مورد گزارش های مالی و فعالیت های هیأت مدیره، چگونگی و شرایط انتخاب مدیران و بازرسان شرکت، توزیع سود، حق حضور و پاداش اعضای هیأت مدیره، تفویض اختیارات به هیأت مدیره، تحصیل و

واگذاری شرکت‌های فرعی، نمونه‌ای از تصمیماتی است که در مجمع عمومی عادی صاحبان سهام گرفته می‌شود. انتخاب حسابرسان نیز بسته به نظر صاحبان سهام حاضر در مجمع دارد. همچنین افزایش یا کاهش سرمایه و چگونگی آن و انحلال پیش از موعد شرکت، منحصراً در اختیار مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام است. هیأت مدیره درباره مواردی که از طرف مجمع تفویض اختیار صورت گرفته است، می‌تواند تصمیم‌گیری نماید. صورت جلسات هیأت مدیره، معمولاً حاوی مصوباتی درباره صدور مجوز معاملات، آیین‌نامه‌های داخلی شرکت، عزل و نصب کلیه مأموران و کارکنان شرکت، گشایش و بستن حساب‌های بانکی، چگونگی وصول مطالبات و پرداخت بدهی‌های شرکت و ... می‌باشد. هیأت مدیره شرکت‌های بزرگ معمولاً با واگذاری جنبه‌های خاص عملیات به کمیته‌های مختلف، امور شرکت را اداره می‌نمایند. کمیته حسابرسی و کمیته سرمایه‌گذاری دو نمونه از کمیته‌هایی هستند که توسط هیأت مدیره مورد استفاده قرار می‌گیرند. در نخستین سال بررسی، ممکن است برخی صورت جلسات مربوط به سال‌های گذشته نیز لازم و ضروری به نظر برسد. نسخه‌ای از این صورت جلسات در پرونده دائمی نگهداری می‌گردد و در صورت لزوم، در حسابرسی‌های بعدی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

سرپرست گروه حسابرسی، نسخه‌ای از تمام صورت جلسات، از جمله صورت جلسات کمیته‌های هیأت مدیره و مجامع عمومی و فوق‌العاده صاحبان سهام را از دبیر جلسات یا دیگر مسئولین شرکت، دریافت می‌کند. نسخه‌های دریافتی باید توسط مسئولین شرکت گواهی گردد. به منظور حصول اطمینان از کامل و دقیق بودن آن‌ها، نسخ مزبور با اصل صورت جلسات تطبیق داده می‌شود.

حسابرسان چگونه مطمئن می‌شوند، کلیه صورت جلسات صاحب کار در اختیار آنان قرار گرفته است؟

اولاً: حسابرسان پرونده دائمی را برای آگاهی از انواع کمیته‌های مختلف هیأت مدیره و جداول زمان‌بندی تاریخ تشکیل جلسات عادی هر یک از کمیته‌ها بررسی می‌کنند.

ثانیاً: اولین اقدام در هر جلسه هیأت مدیره یا کمیته‌های آن، تصویب صورتجلسه مذاکرات جلسه قبل است. بدین ترتیب حسابرسان می‌توانند، آخرین صورت جلسه موجود را بررسی و تاریخ تشکیل جلسه قبلی را تعیین و بدین ترتیب تاریخ کلیه جلسات و مفاد آن‌ها را معین کنند. حسابرسان همچنین باید تأییدیه‌ای حاکی از در اختیار قرار دادن کلیه صورت جلسات از مدیریت دریافت کنند. خودداری صاحب کار از تسلیم نسخه‌ای از صورت جلسات محدودیت عمده در بررسی محسوب شده و نتیجه آن عدم اظهارنظر خواهد بود.

قراردادهای منعقد با مشتریان، فروشندگان مواد و کالا: این قراردادها، نشان دهنده میزان تعهدات و حقوق شرکت بوده و بر عملیات سالیانه شرکت تأثیرگذار می‌باشد. حسابرسان برای تفسیر قراردادهای عمده، گهگاه به کمک مهندسان، حقوق دانان و سایر کارشناسان نیاز پیدا می‌کنند. قراردادهای استخدامی روسا و کارکنان: شامل قرارداد های با اتحادیه‌های صنفی و کارگری و طرح‌های حق تقدم خرید سهام، سهام شدن کارکنان در سود، پاداش و بازنشستگی.

قوانین و مقررات دولتی موثر بر شرکت صاحب کار: تأثیر قوانین و مقررات مختلف بر صورت‌های مالی صاحب کار متفاوت است. برخی از قوانین بر صورت‌های مالی صاحب کار اثر مستقیم دارد و در هر نوبت حسابرسی به آن‌ها توجه خاص مبذول می‌گردد. به عنوان مثال: قانون مالیات‌های مستقیم که بیشتر بر مالیات بر درآمد صاحب کاران اثر می‌گذارد. مسئولیت حسابرسان نسبت به کشف موارد نقض این گونه قوانین به مراتب بیشتر از مسئولیت آنان نسبت به کشف اعمال غیرقانونی ناشی از قوانینی است که تنها بطور غیرمستقیم بر صورت‌های مالی صاحب کار اثر می‌گذارد. یک عمل غیرقانونی ممکن است نیاز به انعکاس در صورت‌های مالی داشته باشد و حتی ممکن است تداوم فعالیت شرکت صاحب کار را زیر سوال ببرد.

همانگونه که در استاندارد حسابرسی اعمال غیرقانونی صاحب کار آمده است، رسیدگی‌های منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی حسابرسان، باید به گونه‌ای طراحی و برنامه‌ریزی شود که از کشف اعمال غیرقانونی با اثر مستقیم بر صورت‌های مالی، اطمینان معقول بدست آید. در برخی از کشورها، مردم و رسانه‌های گروهی، گهگاه حسابرسان را به دلیل کشف نکردن اعمال غیرقانونی صاحب کارشان سرزنش می‌کنند. تنها اشخاص آگاه از دامنه حسابرسی می‌دانند که به دلیل ماهیت حسابرسی، نمی‌توان برای کشف تمام انواع اعمال غیرقانونی صاحب کار، بر حسابرسی اتکاء کرد. حسابرسان مستقل تحت هیچ شرایطی نباید از آن دسته از اعمال حسابرسان که می‌دانند نادرست یا غیرقانونی است، چشم‌پوشی کنند یا

آن‌ها را نادیده بگیرند. این بدان معنا نیست که حسابرسان مستقل باید این اعمال را به مقامات قانونی گزارش کنند، بلکه بدان معناست که حسابرسان مستقل نباید اجازه دهند نام موسسه آن‌ها با آن دسته از صورت‌های مالی ارتباط پیدا کند که گمراه کننده است یا اعمالی را پنهان می‌دارد که منطقاً قابل دفاع نمی‌باشد.

چنانچه حسابرسان مستقل از وجود اعمال نادرست یا اعمالی که به وضوح غیرقانونی است آگاه باشند، باید تلاش کنند، اثر یا آثار آن را بر صورت‌های مالی، تعیین کنند. انجام دادن این کار مستلزم مشورت با وکیل حقوقی یا دیگر کارشناسان است. حسابرسان همچنین باید موضوع را با مدیریت ارشد صاحب کار در میان گذارند و به کمیته حسابرسی هیأت مدیره نیز اطلاع دهند، تا اقدامات اصلاحی صورت گیرد. افشای لازم در صورت‌های مالی یا اصلاح و تعدیل آن نیز باید به عمل آید. چنانچه صاحب کار از انجام دادن اقدامات مناسب سرباز زند، حسابرسان باید رابطه خود را با صاحب کار قطع کنند. چنین عملی از طرف حسابرس نشانه روشنی است از این که نمی‌خواهند به هیچ وجه با اعمال متقلبانه و غیرقانونی مرتبط شوند.

پرونده‌های مکاتبات: پرونده‌های مکاتبات صاحب کار می‌تواند حاوی اطلاعات گران بهایی باشد. هنگام بررسی صورت جلسات، قراردادهای یا سایر پرونده‌ها می‌توان اطلاعات مناسبی درباره مکاتبات عمده نیز به دست آورد. حسابرسان باید نسخه‌ای از این مکاتبات را در اختیار داشته باشند. علاوه بر این، پرونده‌های مکاتبات صاحب کار با بانک و سایر موسسات اعتباری، وکلای حقوقی شرکت، دفاتر اسناد رسمی و دستگاه‌های دولتی نیز معمولاً توسط افراد تیم رسیدگی مطالعه و بررسی می‌شود. مکاتبات صاحب کار عموماً به عنوان مدارک موثق تلقی می‌شود. اما چنانچه تردیدی نسبت به درستی آن‌ها وجود داشته باشد، حسابرسان ممکن است تأیید محتوای مکاتبات را از نویسندگان آن‌ها درخواست کنند.

۲) مدارک مالی:

اظهاریات مالیاتی سال‌های گذشته: همواره این احتمال وجود دارد که مالیات تشخیصی مقامات مالیاتی نسبت به عملکرد سال‌های اخیر که هنوز برگ تشخیص قطعی برای آن‌ها صادر نشده است، بیش از برآورد صاحب کار از مالیات بر درآمد آن سال‌ها باشد. اظهارنامه‌های مالیاتی سال‌های گذشته و برگ‌های تشخیص صادر شده در ارتباط با آنها کمک موثری است به حسابرسان در برنامه ریزی نسبت به خدمات مشاوره مالیاتی که باید طبق مفاد موافقتنامه حسابرسی ارائه کنند.

صورت‌های مالی و گزارش‌های سالانه سال‌های گذشته: یکی از راه‌های آسان برای آشنایی با سوابق مالی و مشکلات تجاری شرکت صاحبکار، بررسی صورت‌ها و گزارش‌های مالی سال‌های گذشته شرکت و نیز صورت‌های مالی ماهانه یا سه ماهه در سال جاری است. چنانچه شرکت صاحبکار در سال‌های قبل نیز توسط حسابرسان فعلی مورد رسیدگی قرار گرفته و گزارش حسابرسی دریافت کرده است بررسی این گزارش‌ها نیز می‌تواند برای تشخیص نکات و موارد نیازمند توجه خاص حسابرسان مفید واقع شود.

گزارش‌های ارائه شده به بورس اوراق بهادار: گزارش‌های ارائه شده به بورس اوراق بهادار ساختار سرمایه، خلاصه صورت سود و زیان سه سال گذشته مشخصات شرکت‌های وابسته، شرحی از نوع فعالیت تجاری داراییها و بدهی‌های شرکت، دعاوی در شرف طرح، نام اعضای هیأت مدیره و مسئولین شرکت صاحبکار و حقوق و مزایای آنان، طرح‌های حق خرید سهام شرکت و مشخصات سهامداران اصلی شرکت از جمله اطلاعاتی است که در مدارک یاد شده در بالا یافت می‌شود.

۳) مدارک حسابداری:

دفتر کل: نقش دفتر کل، گردآوری و طبقه بندی معاملات نقل شده از دفتر روزنامه است. حسابرسان برای تشخیص این که دفتر کل به خوبی ثبت و ضبط شده است، باید آزمون‌هایی را انجام دهند، که نشان دهد:

- ✓ مانده حساب‌ها به درستی محاسبه شده است.
- ✓ اقلام ثبت شده در دفتر کل از دفتر روزنامه نقل گردیده است.
- ✓ ثبت‌های دفتر روزنامه به درستی به دفتر کل نقل شده است.

حسابرسان برای آزمون صحت ریاضی مانده حسابها باید جمع عمودی برخی یا تمام حساب ها را کنترل کنند. جمع عمودی در بین حسابرسان به معنای جمع ستون اعداد است. حسابرسان می توانند با ردیابی تعدادی از اقلام ثبت شده در دفتر کل به دفاتر روزنامه از وجود مدارک مثبت آن ثبت ها اطمینان یابند. سرانجام حسابرسان برای آزمون صحت روش های نقل اقلام باید تعدادی از اقلام دفتر روزنامه را به دفاتر کل و معین ردیابی کنند. دفتر روزنامه عمومی: دفتر روزنامه عمومی مدرکی است که تمام معاملات شرکت یا در صورت استفاده از دفاتر اختصاصی، آن گروه از معاملات که در دفاتر اختصاصی ثبت نمی شود، در آن ثبت می گردد ساده ترین شکل دفتر روزنامه عمومی، تنها دو ستون مبلغ دارد (دفتر روزنامه دو ستونی) یکی برای ثبت اقلام بدهکار و دیگری برای ثبت اقلام بستانکار. انواع دیگری از دفتر روزنامه نیز وجود دارد؛ مانند روزنامه سه ستونی، چهار ستونی یا ترکیبی. روش های زیر برای آزمون دفتر روزنامه عمومی پیشنهاد می شود:

۱. جمع ستون های دفتر روزنامه عمومی را کنترل کنید.

انجام دادن آزمون جمع عمودی دفتر روزنامه عمومی همانند روشی است که برای اثبات مانده حساب های دفتر کل آمد آزمون جمع عمودی دفتر روزنامه عمومی می تواند بطور دستی یا با استفاده از شیوه های حسابرسی به کمک کامپیوتر انجام پذیرد.

۲. تعدادی از ثبت های دفتر روزنامه عمومی را سندرسی کنید.

سندرسی ثبت دفتر روزنامه عمومی یعنی رسیدگی به مدارک اولیه و مثبت ای که مبنای ثبت قرار گرفته است. هر ثبت دفتر روزنامه عمومی باید شرحی گویا و روشن داشته باشد، اما متأسفانه عدول از این اصل فراوان دیده شده است. حسابرسان باید مطوئن شوند که اولاً شرح نوشته شده با مدارک مثبت مربوط مطابقت دارد و ثانیاً ثبت انجام شده، معامله را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به درستی نشان می دهد. مدارک مثبت ای که باید برای بررسی ثبتهای دفتر روزنامه عمومی مورد رسیدگی قرار گیرد. شامل سفارش خرید، فاکتور، گزارش دریافت (رسید انبار) قراردادهای خرید و فروش، مکاتبات، صورتحساب هیات مدیره و مجامع عمومی است. برگه (سند) های حسابداری، ابراز کنترل داخلی است و نباید به عنوان مدارک اولیه و مثبت برای ثبتهای دفتر روزنامه عمومی تلقی شوند.

۳. دفتر روزنامه عمومی را برای یافتن ثبت های غیر عادی مرور کنید.

نمونه هایی از انواع معاملات عمده ای که حسابرسان باید در حین مرور دفتر روزنامه عمومی مورد توجه قرار دهند. به شرح زیر است:

❖ **حذف اقلام دارایی از دفاتر، به ویژه حساب ها و اسناد دریافتی:** سوء استفاده کارکنان شرکت از مبالغ دریافتی از بدهکاران

و ثبت نکردن آن مبالغ می تواند با ثبت حساب های دریافتی مربوط به عنوان مطالبات سوخت شده از دفاتر حذف شود و این سوء استفاده برای همیشه پنهان بماند هر ثبت مربوط به وام های دریافتی از (وام های پرداختی به) مدیران در دفتر روزنامه عمومی مستلزم پی جویی کامل است تا از درستی معامله و وجود مجوز آن اطمینان حاصل شود.

❖ **ایجاد بدهی:** معاملاتی که به ثبت بدهی منجر می شود بجز خرید نسیه مواد و کالا یا ماشین آلات که ممکن است در دفاتر اختصاصی

ثبت شده باشد، مستلزم پی جویی است تا از وجود مجوز صحیح و کفایت مدارک مربوط اطمینان حاصل شود.

❖ **هر گونه ثبت بدهکار یا بستانکار در حساب وجوه نقد به استثنای برداشت های بانک بابت هزینه و کارمزد و**

ثبت های اصلاحی مربوط به صورت مغایرات بانک: بیشتر معاملات نقدی به خرید مواد و کالا و دیگر انواع داراییها و فروش نقدی مربوط می شود که، در صورت استفاده، در دفاتر اختصاصی ثبت شده است.

❖ **ثبت درآمد ها:** ثبتهای مربوط به درآمد های عملیاتی چنانچه در دفاتر اختصاصی صورت نگرفته باشد در دفتر روزنامه عمومی ثبت

می شود. در صورت استفاده از دفاتر اختصاصی تنها درآمد هایی در دفتر روزنامه عمومی ثبت می شود که از ماهیت غیر عادی برخوردار باشد یا به هر دلیل به گونه ای خاص با آنها برخورد شده باشد. در هر حالت حسابرسان باید صحت معاملات و درستی ثبت های مربوط را اثبات کنند.

- ❖ ثبت های بدون شرح یا با شرح ناقص که ماهیت و منظور از ثبت آنها از دفتر روزنامه عمومی مشخص نمی شود: ثبت های با شرح نارسا یا ناخوانا نشان دهنده آن است که نویسنده ثبت موضوع را در نیافته یا نخواسته است حقایق را به روشنی بیان کند. این گونه ثبت ها و ثبت های مربوط به حساب های ظاهراً بی ربط باید بطور کامل پی جویی شود.
- ❖ معاملات اشخاص وابسته: معاملات شرکت با شرکت های وابسته مدیران و مسئولین شرکت و با صاحبان سهام عمده در شرکت و فامیل نزدیک آنان معامله عادی و در شرایط حقیقی نیست و باید پی جویی شود تا از ثبت مطلوب محتوای آن ها اطمینان حاصل گردد. منطقی بودن مبلغ، هدف (تجاری) و کفایت این گونه معاملات باید توسط حسابرسان بررسی شود.

فصل یازدهم :

وجوه نقد و اوراق بهادار قابل داد و ستد

چگونگی برخورد حسابرسان با وجوه نقد و اوراق بهادار قابل داد و ستد در این فصل بحث می شود.

منابع و ماهیت وجوه نقد

وجوه نقد شامل وجوه نزد بانک ها (حساب های جاری)، وجوه موجود در صندوق و تنخواه گردان و موجودی حساب پس انداز می باشد که فروش های نقدی، وصول مطالبات و واریز افزایش سرمایه باعث افزایش این حساب ها و مخارج واحد تجاری سبب کاهش آن ها می شود. ماهیت نقدینگی این حساب ها خطر کشف نشدن سوء استفاده از آن ها را افزایش می دهد. گاهی براساس مفاد قراردادهای دریافت وام بانکی موجودی حساب بانکی نباید از مبلغ معینی کمتر شود که به آن مانده جبرانی می گویند، در دیگر موارد حساب خاصی برای نگهداری مانده جبرانی افتتاح می شود.

هدف های حسابرسان از رسیدگی به وجوه نقد

- ۱) کفایت کنترل های داخلی معاملات نقدی
 - ۲) اعتبار مبالغ ثبت شده (وجود و مالکیت)
 - ۳) ثبت دفاتر بودن تمام حساب های وجوه نقد (کامل بودن)
 - ۴) صحت محاسبات ریاضی جداول و صورت های وجوه نقد و مطابقت آن ها با حساب های دفتر کل .
 - ۵) کفایت افشاء و مطلوبیت ارائه وجوه نقد، شامل وجوه با محدودیت (مانند مانده جبرانی).
- مشکل حسابرسان نادرست بودن مبلغ وجوه نقد نیست، بلکه صرف تخلف و اثر آن بر سایر حساب ها است در نتیجه حسابرسان پرسش های اساسی زیر را مطرح می کند:

- آیا دفاتر و مدارک صاحب کار تمام معاملات نقدی رخ داده در طول سال را منعکس می کند؟
- آیا تمام پرداخت های نقدی دارای مجوز بوده و برای مقاصد تجاری صورت گرفته است؟

نمونه ای از تخلفاتی که می تواند در اثر جستجو افشاء شود، به شرح زیر است :

- ۱- برداشت از وجوه نقد دریافتی قبل از ثبت آن ها.
- ۲- پرداخت بابت مواد و کالایی که دریافت نشده است.
- ۳- پرداخت های تکراری .
- ۴- پرداخت اضافی به کارکنان یا پرداخت به کارکنان واهی.
- ۵- پرداخت بابت مخارج شخصی رؤساء یا اشخاص وابسته.

زمان لازم برای حسابرسی وجوه نقد

اگرچه مانده وجوه نقد در پایان سال ممکن است نسبتاً ناچیز باشد، اما جمع مبالغ ورودی و خروجی به حساب وجوه نقد در طول سال اغلب به مراتب بیشتر از هر حساب دیگری است، در نتیجه رسیدگی به وجوه نقد در هر کار حسابرسی از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

دلایل تأکید نسبی حسابرسان در بررسی وجوه نقد

بدهی ها، درآمدها، هزینه ها و بیشتر دیگر دارایی ها با وجوه نقد سر و کار دارند.

نقدینگی کامل آن است که بیشترین وسوسه را برای سرقت و سوء استفاده بر می انگیزد.

کشف تقلب، در صورتیکه بر مطلوبیت ارائه صورت های مالی اثر بگذارد و مبلغ تقلب با اهمیت باشد. اما در خصوص تقلبات کوچک کارکنان، حسابرسان موضوع را با مدیریت و کمیته حسابرسی هیئت مدیره در میان می گذارند، چنین کاری باعث می شود، صاحب کار نسبت به موضوع هشیار شود.

کنترل های داخلی وجوه نقد

امور مالی شرکت که معمولاً زیر نظر خزانه دار است بیشترین مسئولیت مربوط به وجوه نقد را به عهده دارد. انجام دادن امور دریافت و پرداخت وجوه نقد به بانک، امضای چک ها، سرمایه گذاری وجوه نقد مازاد بر نیاز، حفاظت از وجوه نقد، اوراق بهادار قابل داد و ستد و سایر دارایی های قابل داد و ستد از وظایف امور مالی می باشد. وظایف امور مالی برای برآورده شدن موارد زیر است:

- ۱- تمام وجوه نقدی که باید وصول می شد، در واقع دریافت شده، به دقت ثبت گردیده و به موقع به بانک واگذار شده است.
- ۲- پرداخت های نقدی تنها برای هدف های مجاز صورت گرفته و به درستی ثبت دفاتر شده است.
- ۳- موجودی وجوه نقد در حد کفایت، نه بیشتر، نه کمتر و بر اساس پیش بینی دریافت و پرداخت های مربوط به عملیات عادی نگهداری می شود.

قواعد کلی برای دستیابی به کنترل های داخلی وجوه نقد می تواند به شرح زیر باشد:

- ۱- به هیچ یک از کارکنان اجازه داده نشود که تمام امور مربوط به یک معامله را از ابتدا تا انتها به تنهایی انجام دهد.
- ۲- وجوه دریافتی را سریعاً در دفاتر ثبت کنید.
- ۳- مشتریان را ترغیب کنید که بابت وجوه پرداختی خود، رسید دریافت کنند و جمع نوارهای صندوق را به طور مرتب مشاهده و کنترل کنید.
- ۴- دریافتی های هر روز را دست نخورده به بانک بسپارید.
- ۵- تمام پرداخت های نقدی را با چک انجام دهید. به جز پرداخت های نقدی (از محل تنخواه گردان)
- ۶- صورت مغایرت بانک، همه ماهه و توسط شخصی تهیه شود، که مسئولیتی در مورد صدور چک یا حفاظت از وجوه نقد نداشته باشد.
- ۷- امور مربوط به حفاظت وجوه نقد را از امور دفتر داری آن تفکیک کنید.

سیستم کنترل داخلی دریافت های نقدی

- ۱) **فروش های نقدی:** قوی ترین کنترل برای فروش های نقدی زمانی بدست می آید که دو یا چند نفر از کارکنان (معمولاً یک فروشنده و یک صندوق دار) در هر معامله مشارکت داشته باشند، مانند: رستوران ها و سینماها و ... چنانچه بلیط های سینما یا صورت حساب رستوران ها به طور پیاپی شماره گذاری شده باشد و حساب تمام شماره ها پس داده شود این تقسیم مسئولیت عامل مؤثری در پیشگیری از تقلب خواهد بود. در بیشتر خرده فروشی ها تنها یکی از کارکنان جنس را می فروشد و کالا را تحویل مشتری داده، وجه را دریافت و معامله را ثبت می نماید، در این موارد استفاده از صندوق های نوار دار برای دریافت وجوه و سیستم های استقرار پایانه و ماشین های صورت حساب چند نسخه ای می تواند از نادرستی ها پیشگیری کند.
- ویژگی های صندوق های نوار دار در خرده فروشی ها: ۱- نمایش مبلغ فروش ۲- رسید چاپی و تحویل به مشتری ۳- انباشت جمع مبلغ فروش های روزانه بر روی نوار ماشین در جایگاه قفل دار.
- ویژگی های کنترلی ماشین های صدور صورت حساب:

بعلت اینکه صورتحساب فروش در سه نسخه تهیه می شود و دو نسخه آن از ماشین خارج و نسخه سوم در داخل محفظه قفل داری جمع آوری می شود، سبب تقویت سیستم کنترل داخلی می شود و از احتمال دست کاری نسخه مخصوص دایره فروش و اختلاس از وجوه حاصل را می کاهد.

۲) وصول مطالبات: بیشتر وصولی های کارخانجات و عمده فروشان بصورت چک مشتریان از طریق پست است، که احتمال اختلاس کاهش می یابد مگر آنکه مسئولیت دریافت چک، به حساب بانک خوابانیدن چک و ثبت آن در حساب معین اشخاص، تنها به عهده یک نفر باشد. سیستم دریافت چک از طریق پست بشرح ذیل است:

- ۱- نامه های وارد شده در دبیرخانه گشوده می شود.
- ۲- تهیه لیستی به نام لیست کنترل، توسط یکی از کارکنان جهت دریافت چک ها که در آن لیست مشخصات یا شماره حساب مشتری، شماره و مبلغ چک ثبت می شود. نسخه ای از لیست کنترل برای خزانه دار، نسخه دیگری همراه با چک های دریافتی برای صندوق دار و یک نسخه هم با نامه های همراه چک ها برای مسئول دفتر معین اشخاص ارسال می گردد.
- چه کنترل هایی مانع از این می شود که متصدی دبیرخانه از وجوه دریافتی از مشتریان اختلاس نکند، نامه همراه چک های اختلاس شده را دور نریزد و وجوه اختلاس شده را از لیست کنترل حذف نکند؟
- اولاً: چک های دریافتی از طریق پست اصولاً در وجه شرکت است.
- ثانیاً: چنانچه حساب مشتریان مربوطه بستانکار نشود، آنان با دریافت صورتحساب بعدی به شرکت اعتراض می کنند، اگر مشتریان بتوانند مدارک مثبتی را ارائه نمایند که پرداخت وجه را به شرکت اثبات نماید و چک ها نیز در لیست کنترل ثبت نشده باشد، مسئولیت اختلاس آشکارا به دوش متصدی دبیرخانه خواهد بود.

برقراری کنترل های داخلی قوی مستلزم آن است که مسئول حساب های معین اشخاص به رسیدهای وجوه نقد دسترسی نداشته باشد و در صورت امکان واحد تجاری باید هریک از مسئولیت های: ۱- تنظیم فاکتورهای فروش ۲- ثبت و ضبط حساب های معین اشخاص ۳- مطابقت دفتر معین اشخاص با دفتر کل (حساب کنترل بدهکاران) ۴- تنظیم لیست وجوه نقد ۵- حفاظت از وجوه نقد دریافتی ۶- عملیات وصول مطالبات و پیگیری مطالبات سررسید گذشته را به کارکنان مستقل از یکدیگر واگذار نماید.

سیستم کنترل داخلی پرداخت های نقدی

تمام پرداخت ها به استثنای اقلام جزئی که از تنخواه گردان پرداخت می شود باید با صدور چک انجام گیرد.

مزایای پرداخت چک:

- ۱- مزیت اصلی پرداخت با چک، رسیدی است که به شکل پشت نویسی چک هنگام وصول آن از بانک و انتقال چک به دیگران، از مشتری دریافت شود.
 - ۲- تمرکز صدور مجوز پرداخت نزد چند نفر مشخص، یعنی تنها افراد مجاز به امضای چک ها.
 - ۳- وجود مدارکی دایمی برای پرداخت ها.
 - ۴- کاهش وجوه نقد موجود در شرکت.
- در رابطه با کنترل چک ها لازم است تمام چک ها به ترتیب شماره هر سری استفاده گردد، چک های استفاده نشده و باطل شده باید با مراقبت کافی نگهداری شود تا مورد سوء استفاده قرار نگیرد، مبلغ چک باید توسط کامپیوتر یا ماشین های پرفراژ روی چک نوشته شود تا کسی نتواند مبلغ چک را تغییر دهد. یکی از راه های برقراری کنترل های داخلی قوی در مورد پرداخت های نقدی سیستم برگه ای است، در سیستم برگه ای پیش از امضاء هر چک مدارک مثبت آن بررسی می شود، مسئولیت گردآوری مدارک مثبت به عهده دایره حسابداری است و دایره حسابداری پیش از تصویب پرداخت بابت کالای خریداری شده نسخه های سفارش خرید، گزارش دریافت کالا و فاکتور خرید را گردآوری کند و پس از تطبیق و اطمینان، اقدام به تهیه برگه و سپس آن را در پرونده موقت پرداخت ها به ترتیب تاریخ پرداخت بایگانی نماید برگه و مدارک مثبت در روز پرداخت از پرونده موقت خارج و همراه چک که از هر نظر به جز امضاء تکمیل شده است به دایره خزانه داری ارسال می گردد، از آنجا که در این سیستم موضوع پرداخت پیش از صدور چک مورد بررسی و تصویب قرار می گیرد و همچنین نه دایره حسابداری و نه دایره خزانه داری هیچ یک نمی توانند بدون بررسی وجوه نقد را پرداخت کنند، که از کنترل های داخلی قوی برخوردار است.

کنترل های داخلی تنخواه گردان

کنترل های داخلی در مورد پرداخت های از محل تنخواه گردان ، در زمان ترمیم مخارج انجام شده اعمال می شود، نه در زمان هر پرداخت ناچیز، هنگامی که مسئول تنخواه گردان تقاضای وجه می کند، مدارک مربوط به هر پرداخت باید از لحاظ صحیح و کامل بودن مورد بررسی قرار گیرد و به گونه ای علامت گذاری شود که دیگر قابل استفاده مجدد نباشد. آزمون های حسابرسی تنخواه گردان نیز بر معاملات انجام شده تاکید دارد، نه بر موجودی پایان سال. وجوه تنخواه گردان ها ممکن است در یک حساب بانکی جداگانه نگهداری شود، که در این گونه موارد باید کتباً به بانک دستور داده شود که هیچ چکی را که به نام شرکت است به این حساب منظور نکند، که این کار برای پیش گیری از واریز وصولی های نقدی به تنخواه گردان است.

سیستم کنترل داخلی و کامپیوتر

پردازش کامپیوتری معاملات نقدی می تواند سیستم کنترل داخلی وجوه نقد را تقویت کند، پردازش کامپیوتری وجوه نقد دریافتی و چک های صادر شده بطور روزانه سبب می شود که کلیه مدارک مورد نیاز مانند : دفتر روزنامه دریافت های نقدی ، دفتر صدور چک ، معین اشخاص و مانده حساب وجوه نقد به روز در اختیار مدیریت قرار گیرد. علاوه بر این ها می تواند با وجود هزاران چک صادر شده و به بانک ارائه نشده صورت مغایرت بانک را با قابلیت اتکای بسیار زیاد تهیه کند.

کاربرگ های حسابرسی وجوه نقد

کاربرگ های حسابرسی وجوه نقد شامل نمودگر یا شرح نوشته، پرسش نامه کنترل داخلی در شرکت های بزرگ، خلاصه آزمون مربوط به معاملات نقدی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی وجوه نقد می باشد. سایر کاربرگ های حسابرسی وجوه نقد شامل کاربرگ اصلی، کاربرگ شمارش و موجودی صندوق، تأییدیه های بانک، صورت مغایرت بانک، صورت چک های ارائه نشده به بانک، صورت چک های پی جویی شده، پیشنهاد های ارائه شده به صاحب کار برای بهبود سیستم کنترل داخلی و نکات مربوط به نحوه صحیح ارائه وجوه نقد در تراز نامه صاحب کار است.

برنامه حسابرسی وجوه نقد

روند عمومی کارهایی را که حسابرسان برای اثبات وجوه نقد انجام می دهند، برنامه حسابرسی زیر نشان می دهد.

الف) سیستم کنترل داخلی وجوه نقد را ارزیابی کنید :

۱) شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی وجوه نقد کسب کنید :

حسابرسان در حسابرسی شرکت های کوچک می توانند براساس پرسش هایی از صاحبان و کارکنان شرکت و مشاهدات دسته اول خود ، تشریح کتبی کنترل های مورد اجرا را تهیه کنند. در شرکت های بزرگتر برای تشریح کنترل داخلی معمولاً از پرسشنامه کنترل های داخلی استفاده می نمایند که در آن موارد مربوط به پرداخت های نقدی بابت حقوق و دستمزد و سود سهام و روش های تغییر مغایرت بانک را در بر می گیرد و به گونه ای طراحی شده که در صورت وجود کنترل های رضایت بخش باید پاسخ آن ها مثبت باشد، حسابرسان پس از تهیه نمودگر یا هرگونه تشریح دیگر از سیستم کنترل داخلی باید آزمون شناخت سیستم را اجرا کنند ، اصطلاح آزمون شناخت سیستم به معنای رد یابی چند معامله در هر مرحله از سیستم است تا مشخص شود که معاملات در واقع به گونه ی معلوم شده در نمودگر اجرا می شود.

۲) خطر کنترل را برآورد و آزمون های اضافی کنترل ها را طراحی کنید :

خطر کنترل مربوط به هر سرفصل صورت های مالی ، تنها زمانی می تواند کمتر از حداقل تعیین شود که نتایج آزمون های اجرا شده نشان دهند که کنترل های مربوط ، طراحی و مدون شده است و به گونه ای مؤثر اعمال شود. حسابرسان باید مشخص کنند کدام آزمون های اضافی کنترل ها احتمالاً سبب کاستن از آزمون های محتوا خواهد شد تا در نتیجه هزینه کمتری واقع شود.

۳) آزمون های اضافی کنترل ها را اجرا کنید : نمونه ای از این کنترل ها عبارت است از :

❖ جمع های دفتر روزنامه وجوه نقد را کنترل و نقل اقلام آن را به حساب های دفاتر کل و معین ردیابی کنید، جمع های دفاتر می تواند با

استفاده از سیستم دستی یا استفاده از نرم افزارهای عمومی حسابرسی امتحان شود.

- ❖ جزئیات صورت دریافت های نقدی را با دفتر روزنامه دریافت های نقدی ، معین بدهکاری ها و فیش های واریز وجه به بانک مقایسه کنید . مقایسه ثبت های روزانه در دفتر روزنامه دریافت های نقدی با وجوه واریزی ممکن است گونه ای از تقلب را آشکار سازد، که به آن کلاه به کلاه کردن می گویند. یعنی کتمان کسری وجوه نقد از طریق تأخیر در ثبت وجوه نقد دریافتی در جایی که مأمور دریافت وجوه نقد مسئولیت ثبت دفتر معین بدهکاران را نیز به عهده دارد، کلاه کلاه کردن آسانتر از هر جای دیگر رخ می دهد .
- ❖ جزئیات تعدادی از پرداخت های نقدی ثبت شده در دفتر روزنامه پرداخت های نقدی را با معین بستانکاران ، سفارش های خرید، گزارش های دریافت کالا، فاکتورهای خرید و چک های صادر شده مقایسه کنید.

۴) خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمون های محتوا را طراحی کنیم :*

حسابرسان پس از تکمیل اجرای روش های یاد شده در بالا باید میزان خطر مربوط به هر یک از سرفصل های صورت های مالی را که به وجوه نقد وابسته است، برآورد و تعیین کنند. برآورد خطر کنترل مستلزم شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی، بسط و تحدید روش های حسابرسی و ارائه پیشنهاد های اصلاحی برای درج در گزارش بررسی کنترل های داخلی به صاحب کار است.

ب) آزمون های محتوا

۵) صورت ریز مانده های وجوه نقد را دریافت و با دفتر کل تطبیق کنید.

۶) درخواست تأییدیه بانک را به منظور اثبات وجوه نقد به بانک ها ارسال کنید.

راه کار مستقیم برای دستیابی به این هدف ، دریافت تأییدیه از بانک درباره وجوه نزد بانک ، شمارش موجودی صندوق و تهیه صورت مغایرت بین صورت حساب های ارسالی و مدارک حسابداری است. درخواست تأییدیه ها توسط صاحب کار تهیه می شود اما حسابرسان شخصاً باید آن ها را همراه با پکتی به آدرس محل کار خود برای دریافت پاسخ بانک ارسال کنند، مشخصات حساب ها، وام ها و دیگر معاملات بانکی روی درخواست استاندارد تأییدیه بانکی تحریر می شود تا کار تأیید مسئولین بانک آسان تر گردد، تأییدیه دریافتی اعتبار اطلاعات ثبت شده در مدارک حسابداری را تعیین می کند ، همچنین می تواند سبب کشف حساب ها ، وام ها یا سایر معاملات بانکی دیگری نیز بشود. یکی از بخش های مهم درخواست تأییدیه تقاضای افشای کلیه بدهی های شرکت به بانک است ، که این تقاضا باعث می شود علاوه بر تأیید وجود دارایی ها ، هرگونه بدهی به بانک که در دفاتر شرکت ثبت نشده است نیز آشکار گردد.

۷) صورت مغایرت بانک را به تاریخ ترازنامه از صاحب کار دریافت کنید و لزوم مغایرت گیری فعالیت های بانکی را برای ماه های دیگر نیز بررسی نمایید . تهیه صورت های مغایرت بانک به شکل های زیادی صورت می گیرد، شکلی که بیشتر مورد استفاده حسابرسان قرار می گیرد با مانده طبق صورت حساب بانک شروع و به مانده اصلاح نشده طبق مدارک حسابداری ختم می شود، این شکل صورت مغایرت حسابرسان را قادر می سازد که ثبت های اصلاحی مؤثر بر وجوه نقد را مستقیماً روی کاربرگ صورت مغایرت پیاده کنند.

۸) صورت حساب مقطعی بانک را که شامل عملیات حداقل ۷ روز کاری پس از تاریخ ترازنامه باشد، از بانک دریافت کنید. صورتحساب مقطعی بانک، صورتحسابی است که تعداد معینی روز کاری (معمولاً ۷ تا ۱۰ روز) پس از پایان سال مالی شرکت را در بر می گیرد. صاحبکار از بانک طرف حساب خود می خواهد که چنین صورت حسابی را تهیه و مستقیماً برای حسابرسان ارسال کند، از این صورت حساب برای آزمون صحت مغایرت حساب های بانکی صاحب کار استفاده می شود. صورتحساب مقطعی حسابرسان را قادر می سازد ، که چک های ارائه نشده به بانک و وجوه در راه مندرج در صورت مغایرت را به دقت رسیدگی کند.

۹) وجوه نقد موجود در شرکت را شمارش کنید. وجوه نقد موجود در شرکت معمولاً شامل دریافت های نقدی واریز نشده به بانک، تنخواه گردان، پول خرد و سایر وجوه نزد صندوق داران است . اقدام اولیه ای که برای اثبات وجوه نقد موجود باید صورت گیرد ، تحت کنترل گرفتن تمامی دارایی های قابل نقل و انتقال، مانند وجوه نقد، اوراق بهادار و سایر سرمایه گذاری ها، اسناد دریافتی و رسیدهای انبار مواد و کالا می باشد. جز در حالتی که تمام دارایی های قابل نقل و انتقال تحت کنترل حسابرسان قرار گیرد، امکان پنهان کاری کسری وجوه نقد از طریق نقل و انتقال بین این گونه دارایی ها برای مسئولین و کارکنان نادرست شرکت به وجود می آید. وجود

چک های شخصی مدیران ، کارکنان و یا مشتریان که به منظور راحتی آنان توسط صندوق نقد شده است، جزء موجودی وجوه نقد، امری چندان غیر عادی نیست، بدیهی است که این گونه چک ها نباید ثبت دفتر روزنامه دریافت های نقدی شده باشد، زیرا چک های مزبور تنها جایگزینی برای وجوه نقد موجود بوده است.

۱۰) انقطاع زمانی دریافت ها و پرداخت های نقدی را کنترل کنید. وجوه نقد مندرج در ترازنامه باید تمام دریافت های آخرین روز سال را منعکس کند و هیچ گونه دریافت های بعدی را در بر نگیرد، به عبارت دیگر انعکاس صحیح وضعیت وجوه نقد در ترازنامه مستلزم انقطاع کامل دریافت های نقدی و پرداخت های نقدی در پایان سال است. حسابرسان برای حصول اطمینان از انقطاع کامل پرداخت های نقدی باید شماره آخرین چک هر حساب بانکی را که در روز آخر سال صادر شده است، یادداشت کنند و در مورد ارسال یا تحویل کلیه چک های صادر شده برای بستنکاران از مدیریت شرکت پرس و جو نمایند.

۱۱) کلیه نقل و انتقالات حساب های بانکی را برای هفته آخر سال مورد رسیدگی و هفته اول سال بعد ردیابی کنند. هدف از ردیابی نقل و انتقالات بانکی، آشکار کردن مواردی است که با چک بازی موجودی وجوه نقد بیش از واقع نشان داده می شود، بسیاری از واحدهای تجاری دارای حساب بانکی نزد چند بانک می باشند و گاه مجبور می شوند که وجوهی را از یک حساب به حساب دیگر منتقل کنند. چکی که به حساب خوابیده می شود، معمولاً چند روز طول می کشد که از حساب مربوطه نقد و به حساب دیگر منظور شود، مبلغ این چک در طول مدت مزبور جزء موجودی هر دو حساب خواهد بود. چک بازی یعنی سوء استفاده از این فاصله زمانی برای پنهان داشتن کسری وجوه نقد یا تأمین نیازهای مالی بسیار کوتاه مدت. حسابرسان با مقایسه تاریخ های مندرج در کاربرگ می توانند سوء استفاده های رخ داده را تعیین کنند.

۱۲) هر گونه چک با مبلغ گزاف یا غیر عادی در وجه اشخاص وابسته را پی جویی کنید. هر چک با مبلغ کلان یا غیر عادی که در وجه مدیران، رؤسا یا کارکنان شرکت، شرکت های وابسته یا به منظور نقد شدن (یعنی در وجه حامل یا چکی که بتوان آن را مستقیماً از بانک نقد کرد و نیاز به حساب خوابانیدن نداشته باشد) صادر شده است را حسابرسان باید به دقت بررسی کنند تا مشخص شود که اینگونه چک ها، اولاً: دارای مجوز لازم بوده و به درستی ثبت دفاتر شده اند. ثانیاً: بطور کافی در صورت های مالی شرکت افشا شده است.

۱۳) چگونگی ارائه و کفایت افشای وجوه نقد را در صورت های مالی ارزیابی کنید. رقم وجوه نقد مندرج در تراز نامه باید تنها وجوهی را شامل باشد که برای عملیات جاری شرکت در دسترس می باشد. موجودی های پول خرد و تنخواه گردان با وجودی که برای استفاده های عمومی شرکت نمی باشد، معمولاً ناچیز است و جزء وجوه نقد در ترازنامه ارائه می شود. موجودی های محدودیت دار نزد بانک، مانند: وجوه مربوطه به اقساط بدهی های بلند مدت نباید جزء وجوه نقد باشد.

حساب آرای: اصطلاح حساب آرای به اعمالی گفته می شود که قبل از تاریخ ترازنامه صورت می گیرد تا وضعیت نقدینگی را بهبود بخشد. یا اعمالی که بهبود تصویر مالی شرکت را سبب گردد. حسابرسان پیش از تأیید چگونگی ارائه وجوه نقد در ترازنامه باید با استفاده قضاوت حرفه ای خود تعیین کنند که حساب آرای صاحب کارشان به ارائه گمراه کننده صورت های مالی منجر شده است یا خیر.

رسیدگی های ضمنی به وجوه نقد

مؤسسات حسابرسی کوشش می کنند روش های رسیدگی به وجوه نقد را که امکان اجرای آن پیش از پایان سال مالی وجود دارد در طول سال اجرا کنند تا از تراکم کار رسیدگی در ایام بلافاصله پس از پایان سال مالی جلوگیری شود.

اوراق بهادار قابل داد و ستد

با اهمیت ترین سرمایه گذاری ها از دیدگاه حسابرسان، سهام و اوراق قرضه است چون بیش از سایر گونه های سرمایه گذاری در شرکت ها یافت می شود و معمولاً ارزش ریالی آن ها بیش از سایر سرمایه گذاری ها است، گواهینامه های سپرده ثابت بانکی، اسناد صادر شده توسط شرکت ها، اسناد رهنی و ارزش نقدی بیمه نامه های عمر از جمله دیگر سرمایه گذاری هایی است که حسابرسان با آن روبرو می شوند.

سرمایه گذاری کوتاه مدت وجوه نقد بدون استفاده، در اوراق بهادار قابل داد و ستد، نشانه مدیریت خوب است. اینگونه سرمایه گذاری ها به منزله وجوه نقد ذخیره تلقی می شود که با وجوه ایجاد بازگشتی با نرخ ثابت، در هر زمان و به سرعت قابل نقد شدن است. شرکت ها ممکن است در زمینه اوراق بهادار قابل داد و ستد با هدف نیمه بلند مدت (نه کوتاه و نه بلند مدت) سرمایه گذاری کنند. طول مدت نگهداری اینگونه سرمایه گذاری ها را بازده جاری اوراق بهادار، وضعیت مالیاتی شرکت و نیازهای شرکت به وجوه نقد تعیین می کند. سرمایه گذاری در اوراق بهادار که به منظور کنترل یا کسب نفوذ در شرکت های وابسته انجام می شود، نباید تحت عنوان اوراق بهادار قابل داد و ستد طبقه بندی شود.

هدف های حسابرسان از رسیدگی به اوراق بهادار قابل داد و ستد

هدف های حسابرسان از رسیدگی به اوراق بهادار قابل داد و ستد به جز انطباق ارزشیابی اوراق بهادار قابل داد و ستد با روش اقل بهای تمام شده یا بازار (ارزشیابی) بقیه موارد مانند: هدف های حسابرسان به رسیدگی به وجوه نقد می باشد.

حسابرسان همزمان با حسابرسی اوراق بهادار قابل داد و ستد، حساب های درآمد بهره، سود سهام، درآمد بهره دریافتی مربوط و همچنین حساب سود و زیان حاصل از فروش اوراق بهادار را نیز رسیدگی می کنند. حسابرسان باید رسیدگی به وجوه نقد و رسیدگی به اوراق بهادار قابل داد و ستد را به طور همزمان انجام دهند تا بتوانند سوء استفاده های از نوع جایگزینی های غیر مجاز (مانند: فروش اوراق بهادار و استفاده از وجوه حاصل از آن برای پنهان داشتن کسری موجودی نقد) بین حساب ها را کشف کنند.

کنترل های داخلی اوراق بهادار قابل داد و ستد

عوامل عمده سیستم کنترل داخلی اوراق بهادار قابل داد و ستد شامل موارد زیر است:

- ۱- تفکیک وظایف صدور مجوز خرید و فروش اوراق بهادار، حفاظت از اوراق بهادار و ثبت سرمایه گذاری ها و واگذاری این مسئولیت ها به افراد مستقل.
 - ۲- وجود صورت ریز کاملی از تمام اوراق بهادار متعلق به شرکت و درآمدهای بهره و سود سهام آن ها.
 - ۳- خرید اوراق بهادار به نام شرکت.
 - ۴- بازرسی عینی اوراق بهادار بطور متناوب توسط حسابرسان داخلی یا مسئول دیگری که نسبت به صدور مجوز (خرید و فروش) نگهداری یا ثبت اوراق بهادار در دفاتر شرکت مسئولیتی نداشته باشد.
- وجود فهرستی کامل از کلیه اوراق بهادار متعلق به شرکت و اوراق بهادار امانی نزد شرکت از لحاظ سیستم رضایت بخش کنترل داخلی بسیار ضروری است. مدارک ثبت اوراق بهادار اغلب شامل کارت معین برای هر یک از آنهاست. اطلاعات مندرج در کارت معین اوراق بهادار عبارت است از: نام کامل شرکت صادر کننده، ارزش اسمی، شماره گواهینامه، تعداد سهام یا اوراق قرضه، تاریخ تحصیل، نام کارگزار بورس، بهای تمام شده و هرگونه بهره یا سود دریافتی. خرید و فروش اوراق بهادار معمولاً به یکی از مسئولین مالی شرکت واگذار می شود که وی نیز زیر نظر کمیته سرمایه گذاری هیئت مدیره به این کار می پردازد.
- حسابرسان داخلی یا یکی از مسئولین شرکت در فواصل زمانی کوتاه و به طور مرتب اوراق بهادار موجود را بازرسی، شماره سریال و دیگر مشخصات آن ها را با مدارک حسابداری مقایسه می کند و حساب های معین اوراق بهادار را با دفتر کل مطابقت می دهد، این روش مکملی است برای کنترل داخلی مربوط به تفکیک وظایف صدور مجوز، دفتر داری و حفاظت (دارایی ها).

برنامه حسابرسی اوراق بهادار

روش هایی که حسابرسان معمولاً اجرا می کنند تا به هدف های حسابرسی دست یابند در ابتدای همین فصل مربوط به وجوه نقد آمده است.

روش های حسابرسی و کاربرگ ها

کاربرگ های منعکس کننده سیستم کنترل داخلی می تواند شامل نمودگر، پرسش نامه یا شرح نوشته باشد، معاملات انتخابی از خرید و فروش اوراق بهادار در سیستم حسابداری ردیابی می شود تا اعمال شدن واقعی کنترل ها اثبات گردد. برای مثال: خرید اوراق قرضه باید مصوبه کمیته سرمایه گذاری را داشته باشد و مدارک دریافتی از کارگزار بورس باید دریافت سفارش خرید و اجرای آن را نشان دهد، دیگر مدارک مربوط

عبارت است از : صورتحساب های ماهانه کارگزار بورس ، گواهینامه سهام خریداری شده ، ثبت های دفتر معین اوراق بهادار و گزارش ماهانه خزانه دار ، حاوی تمام خرید و فروش های اوراق بهادار ، میزان اوراق بهادار موجود و درآمدهای دریافتی بابت اوراق بهادار .

گزارش کتبی معاملات ماهانه اوراق بهادار یکی از ابزارهای پر ارزش کنترل داخلی است. حسابرسان علاوه بر رسیدگی به اعلامیه ها و صورتحساب های کارگزاران بورس و حساب های وجوه نقد مربوط به معاملات انتخابی از بین خرید ها و فروش های طی سال باید معاملات مربوط به اوراق بهادار را برای دو یا سه هفته بعد از تاریخ ترازنامه نیز بررسی کنند .

فصل دوازدهم :

حساب های دریافتنی، اسناد دریافتنی و معاملات فروش

از آنجا که معاملات فروش و دریافتنی های از مشتریان به طور کامل با یکدیگر مربوط می باشد، توصیف هدف ها و روش های حسابرسی به طور یک جا مفیدتر و مفهومی تر می باشد. چرخه فروش شامل: دریافت سفارش از مشتریان، ارسال کالا و صورتحساب برای آنان، ثبت و وصول حساب های دریافتنی است. دریافتنی های از مشتریان هم حساب های دریافتنی و هم هرگونه اسناد دریافتنی است.

منشا و ماهیت حساب های دریافتنی

حساب های دریافتنی نه تنها شامل مطالبات از مشتریان، بلکه شامل انواع مختلف مطالبات دیگر، مثل: وام به مدیران، کارکنان و ... می باشد. مانده حساب ها و اسناد دریافتنی معمولاً مبلغ هنگفتی است و باید به خالص ارزش بازداشتی در ترازنامه گزارش شود. حسابرسان به چگونگی ارائه و افشای مربوط به وام های پرداختی به اعضای هیئت مدیره، مدیران اجرایی و شرکت های وابسته توجه مخصوص دارند و افشای کامل معاملات بدون ویژگی های معاملات عادی و حقیقی یک اصل اساسی در ارائه صورت های مالی است.

منشا و ماهیت اسناد دریافتنی

اسناد دریافتنی معمولاً در معاملات عمده به کار می رود. همچنین اسناد دریافتنی معمولاً مهمترین دارایی بانک ها و مؤسسات مالی است.

هدف های حسابرسان از رسیدگی به دریافتنی ها

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی دریافتنی ها
 - ۲- اعتبار دریافتنی های ثبت شده (وجود و مالکیت)
 - ۳- ثبت دفاتر بودن تمام دریافتنی ها (کامل بودن)
 - ۴- صحت محاسبات ریاضی مدارک و جداول دریافتنی و تطبیق آن ها با حساب های دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی)
 - ۵- نزدیک بودن ارزشیابی دریافتنی ها با ارزش های قابل بازیافت آن ها
 - ۶- کفایت افشا چگونگی ارائه دریافتنی ها
- حسابرسان همزمان با حسابرسی دریافتنی ها، شواهد مربوط به مبالغ ثبت شده بابت درآمد فروش و درآمد بهره مربوط به دریافتنی ها را نیز بدست می آورند.

هدف تعیین اعتبار دریافتنی های ثبت شده

- ۱- تعیین واقعی بودن مطالبات از مشتریان .
- ۲- تعیین رعایت یا عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در ایجاد دریافتنی ها.

کنترل های داخلی معاملات فروش و حساب های دریافتنی

اگر در شرکت ها کنترل بر فروش های نسبه ناکافی و یا نامناسب باشد، منجر به زیان های هنگفت می گردد. لذا برای جلوگیری از این اشتباهات باید کنترل های داخلی قوی در سیستم طراحی شود و در آن تفکیک وظایف صورت پذیرد و هر بخش کار مربوط به خود را انجام دهد و مسئولیت آن نیز به عهده همان بخش است. این کار سبب می شود که اشتباهات سهوی کشف و احتمال تقلب به حداقل برسد در یک شرکت تولیدی تفکیک وظایف در یک سیستم کنترل داخلی بشرح زیر می باشد:

تفکیک وظایف شامل :

- ۱- کنترل سفارش مشتریان
- ۲- تصویب اعتبار مشتری
- ۳- صدور کالا از انبار
- ۴- حمل و ارسال کالا
- ۵- تهیه صورتحساب
- ۶- کنترل فاکتورهای فروش
- ۷- نگهداری حساب های کنترل در دفاتر
- ۸- نگهداری حساب های معین بدهکاران
- ۹- تصویب برگشت از فروش
- ۱۰- صدور مجوز حذف مطالبات سوخت شده

کنترل سفارش مشتریان: کنترل و پردازش شامل ثبت سفارش های دریافتی، بررسی اقلام و تعداد سفارش فروش به منظور تعیین امکان تأمین فاصله زمانی معقول و تهیه سفارش فروش است.

تصویب اعتبار مشتری: دایره اعتبارات باید قبل از هرگونه اقدام روی سفارش های فروش، وضعیت اعتبار مشتری را تعیین کند و این دایره توسط مدیری اداره می شود که زیر نظر خزانه دار یا معاون مالی شرکت فعالیت می کند.

صدور کالا از انبار: انباردار زمانی موضوع سفارش را تحویل دایره حمل و ارسال کالا می دهد که به تصویب دایره اعتبارات رسیده باشد.

حمل و ارسال کالا: دایره حمل و ارسال کالا پس از دریافت کالا از انبار باید ترتیبی بدهد که کالا توسط راه آهن، هواپیما، کشتی یا کامیون برای مشتری حمل شود. مدارک حمل مانند بارنامه در زمان بارگیری کالا تهیه می شود. مدارک حمل باید دارای شماره ترتیب باشد و پس از ارسال آن ها برای دایره صورتحساب باید در دفتر ارسال کالا ثبت شود. کالا باید توسط نگهبان درب خروجی به گونه ای کنترل شود تا از ثبت دفاتر بودن تمام کالاهای خروجی از کارخانه اطمینان حاصل کند.

تهیه صورتحساب: اصطلاح صورتحساب به معنای اعلام مبلغی است که مشتری باید بابت کالا یا خدمات ارائه شده به وی، پرداخت کند. تهیه صورتحساب باید توسط دایره ای صورت پذیرد که زیر نظر مدیریت فروش نباشد و معمولاً بر عهده بخش جداگانه ای در دایره حسابداری گذارده می شود.

وظایف بخش تهیه صورتحساب عبارتند از: ۱- کنترل شماره ترتیب مدارک حمل ۲- مقایسه مدارک حمل با سفارش فروش و سفارش خرید مشتری ۳- ثبت اطلاعات مربوط از روی این مدارک در فاکتور فروش ۴- ثبت قیمت و تخفیفات ۵- انجام محاسبات لازم و تعیین جمع مبلغ فاکتور فروش ۶- تهیه صورت خلاصه از صورت حساب های صادر شده.

وصول مطالبات: دریافت های شرکت های تولیدی یا عمده فروشی ها توسط چک و نامه های همراه آن وصول می شود که چک ها را حسابدار نزد بانک برده و نامه مربوطه را به مرکز رایانه جهت ثبت می فرستد. جمع ستون حساب های دریافتی در پایان هر روز یا (فواصل زمانی دیگر) به حساب کنترل بدهکاران منتقل می شود.

کاربرگ های حسابرسی دریافتی و فروش

حسابرسان علاوه بر تهیه کاربرگ اصلی دریافتی ها و فروش کاربرگ های زیر را از صاحب کار دریافت می کنند:

جدول سنی بدهکاران: جدول سنی بدهکاران باید به طور مرتب و منظم تهیه شود تا دایره اعتبارات بتواند برای وصول آن برنامه ریزی کند، جهت

انجام این کار حساب کنترل بدهکاران در دفتر کل و حساب های معین بدهکاران از روی مدارک جداگانه و توسط چند کارمند مستقل انجام می شود تا از وجود هرگونه اشتباه مطلع شوند.

حذف مطالبات : مطالباتی که توسط دایره اعتبارات و با تأیید مدیریت غیرقابل وصول شناسایی می شوند باید از حساب ها حذف و به حساب جداگانه ای نقل شود. این حساب می تواند یک حساب انتظامی یا یکی از حساب های اصلی شرکت باشد.

حسابرسی داخلی دریافتنی ها

حسابرسان داخلی در شرکت های بزرگ هر چندگاه یک بار، ارسال صورتحساب مشتریان را خود انجام می دهند و هرگونه اختلاف حاصل را پی جویی می کنند؛ یا گزارش های حمل کالا، فاکتورها، اعلامیه های بستانکار و جدول سنی بدهکاران را کاملاً بررسی می نمایند تا از اعمال یکنواخت روش های مصوب، اطمینان یابند.

کنترل داخلی اسناد دریافتنی

۱- عدم دسترسی مسئول نگهداری اسناد دریافتنی به وجوه نقد یا اسناد و مدارک عمومی حسابداری .

۲- صدور مجوز برای قبول یا تمدید اسناد دریافتنی توسط مسئول نگهداری اسناد.

۳- حذف اسناد دریافتنی و اخذ اسناد شده با مجوز کتبی یک مقام مسئول و بکارگیری روش های مؤثری برای پیگیری این گونه اسناد و اخذ شده .

همچنین تهیه گزارش های ماهانه که معاملات اسناد دریافتنی طی ماه و جزئیات اسناد موجود در پایان ماه را نشان دهد. در بیشتر شرکت ها سبب تقویت کنترل های داخلی اسناد دریافتنی می شود.

کاربرگ حسابرسی دریافتنی ها و فروش

حسابرسان کاربرگ زیر را از صاحب کار دریافت و یا تهیه می کنند:

۱- جدول سنی بدهکاران

۲- تجزیه و تحلیل سایر حساب های دریافتنی

۳- تجزیه و تحلیل اسناد دریافتنی و بهره آن ها

۴- تجزیه و تحلیل ذخیره مطالبات و اسناد مشکوک الوصول

۵- تجزیه و تحلیل مقایسه ای معاملات فروش بر حسب ماه، محصول یا منطقه جغرافیایی، فروش پیش بینی شده با فروش واقعی.

برنامه حسابرسی دریافتنی ها و معاملات فروش

الف) سیستم کنترل داخلی دریافتنی ها و فروش را ارزیابی کنید.

۱) شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی دریافتنی ها و فروش ها بدست آورید :

حسابرسان می توانند ارزیابی سیستم کنترل داخلی دریافتنی ها و فروش ها را با شرح نوشته سیستم، ترسیم نمودگر سیستم یا با استفاده از پرسش نامه کنترل های داخلی آغاز کنند. پرسش نامه کنترل های داخلی ابزاری است برای تشخیص موارد نیازمند پی جویی، نه پرسش هایی که تنها باید آری یا خیر به آن ها پاسخ داده شود.

۲) خطر کنترل را تعیین و آزمون های اضافی کنترل ها را برای دریافتنی ها و فروش ها طراحی کنید که نتیجه آزمون ها نشان دهد که کنترل های مربوط، طراحی و به گونه ای مؤثر اعمال می شود.

۳) آزمون اضافی کنترل ها را در مورد آن دسته از کنترل ها اجرا کنید که می خواهید به منظور محدود کردن خطر کنترل و کاهش میزان آزمون های محتوا بر آن ها اتکا کنید. نمونه ایی از این کنترل ها عبارتند از :

❖ جنبه های مهم نمونه ایی از معاملات فروش را رسیدگی کنید.

❖ نمونه ایی از مدارک حمل و ارسال کالا را با فاکتور های فروش مقایسه کنید.

❖ چگونگی استفاده و صدور مجوز اعلامیه های بستانکار را بررسی کنید.

❖ تعدادی از نوارهای صندوق و برگه های فروش را روزنامه فروش مغایرت گیری کنید.

(۴) برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا

(ب) آزمون های محتوا دریافتی ها و معاملات فروش را اجرا کنید.

(۱) جدول سنی بدهکاران و صورت تجزیه و تحلیل سایر حساب های دریافتی را از صاحب کار دریافت و با دفاتر کل و معین، مغایرت گیری کنید.

(۲) صورت تجزیه و تحلیل اسناد دریافتی و بهره های مربوط را از صاحب کار دریافت کنید.

(۳) اسناد دریافتی موجود در شرکت را بازرسی و برای اسناد نزد دیگران، تأییدیه دریافت کنید.

بازرسی اسناد دریافتی باید همزمان با شمارش موجودی صندوق انجام پذیرد تا از پنهان ماندن کسری های جایگزین شده با اسناد واهی پیشگیری شود. اسناد دریافتی صاحب کاران ممکن است در زمان حسابرسی نزد دیگران باشد. نکته مهم اینکه دریافت تأییدیه از اشخاصی که اسناد نزد آنان است به عنوان جایگزینی برای بازرسی تلقی می شود. هر چند که نیاز به دریافت تأییدیه از متعهد آن اسناد را برطرف نمی کند. درخواست تأییدیه اسناد دریافتی که برای بانک و موسسات خدماتی وصول مطالبات، وثیقه داران یا سایر اشخاص ذی ربط فرستاده می شود، باید از آنان بخواهد که نام متعهد، مبلغ اسناد، نرخ بهره و تاریخ سررسید اسناد نزد آنان را نیز اعلام کنند. تأییدیه اسناد فروخته شده به بانک با تأییدیه وجوه نقد نزد بانک بدست می آید زیرا شکل استاندارد تأییدیه بانک حاوی بخش ویژه ای در این مورد است.

(۴) تأییدیه بدهکاران را دریافت کنید.

اصطلاح تأییدیه به عنوان یک مدرک تهیه شده در خارج از شرکت صاحب کار که به طور مستقیم برای حسابرسان ارسال می گردد، تعریف شده است. اساسی ترین اقدام برای اثبات حساب ها و اسناد دریافتی مکاتبه مستقیم با بدهکاران است. دریافت تأییدیه بدهکاران یکی از روش های پذیرفته شده حسابرسی است. حسابرسان مستقلی که بدون دریافت تأییدیه اظهارنظر می کنند باید بدانند که مسئولیت توجیه نظرشان به عهده خودشان است. یکی از جنبه های مهم تأییدیه حساب ها و اسناد دریافتی تعیین درستی آدرس بدهکاران است. اگر آدرس تعداد زیادی از بدهکاران به صورت صندوق پستی باشد، حسابرس باید این موضوع را کاملاً پیگیری کند. چون صندوق پستی می تواند تحت نام های واهی و توسط کارکنان بخش حساب های دریافتی که شریک تقلب در حساب های دریافتی می باشد، اجاره شده باشد. تمام درخواست های تأییدیه حساب ها و اسناد دریافتی باید در پاکت هایی پست شوند که آدرس برگشت آن، آدرس موسسه حسابرسی باشد.

انواع تأییدیه:

۱- تأییدیه مثبت: درخواست تأییدیه ای که از بدهکار می خواهد درستی مبلغ بدهی درج شده در آن را مستقیماً به حسابرسان اعلام دارد. صرف نظر از درستی یا نادرستی مبلغ مندرج در آن، مستلزم پاسخ از طرف بدهکار است. به عبارت دیگر در هر صورت باید پاسخ آن ارسال شود.

۲- تأییدیه منفی: درخواست تأییدیه ای که از بدهکار می خواهد تنها در صورت نادرست بودن مانده منعکس در صورتحساب ماهانه، به آن پاسخ دهد. به عبارت دیگر در صورت عدم قبول مبلغ تأییدیه، جواب آن ارسال می شود.

نکته: در هر دو تأییدیه مبلغ ذکر می شود و از طرف صاحب کار به کلیه بدهکاران ارسال می گردد. ولی کنترل کامل روند ارسال تأییدیه برعهده حسابرسان است. در ایران تأییدیه مورد استفاده در حال حاضر نه مثبت است و نه منفی، زیرا در ایران تأییدیه ها فاقد مبلغ می باشند.

اندازه نمونه:

استفاده از فرآیند دریافت تأییدیه در بیشتر موارد حسابرسی به دریافت تأییدیه از نمونه ای از حساب های دریافتی محدود می شود. نمونه باید عموماً به اندازه ای بزرگ باشد که بخش اعظم مبلغ ریالی مجموعه حساب های دریافتی را در برگیرد و باید همواره به گونه ای معرف جامعه حساب های دریافتی باشد، که بتوان نتایج حاصل از آن را به درستی به تمام جامعه تعمیم داد. اندازه نمونه به تناسب اهمیت حساب های دریافتی

نسبت به مجموع دارایی ها تغییر می کند. برآورد خطر کنترل توسط حسابرسان هم عامل دیگری است که باید در نظر گرفته شود. ضعف سیستم کنترل داخلی اندازه نمونه بزرگتر نسبت به وجود سیستم کنترل داخلی قوی را می طلبد.

اختلاف های مشاهده شده در پاسخ های مشتریان :

حسابرسان باید اختلاف های عمده ای را که مشتریان اعلام می دارند پیگیری و رفع نمایند. بیشتر این گونه اختلاف ها از تفاوت زمانی در ثبت وجوه دریافتی یا معاملات فروش ناشی می شود یا در اثر برداشت نادرست مشتری از تاریخی که مورد درخواست تأییدیه است، به وجود می آید.

سایر روش های رسیدگی برای درخواست های بدون پاسخ :

درصد پاسخ های مورد انتظار از درخواست های تأییدیه مثبت بسته به نوع بدهکاران بسیار متفاوت خواهد بود. حسابرس باید در صورت دریافت عدم پاسخ درخواست تأییدیه در مورد حساب ها و اسناد دریافتی با مانده عمده سایر روش های رسیدگی را در مورد آن اعمال کند.

جمع بندی فرآیند دریافت تأییدیه

بعد از دریافت کردن تمام پاسخ ها باید خلاصه ای از آن که شامل حدود و ماهیت برنامه تأییدیه و نتایج کلی بدست آمده، تهیه شود. این خلاصه یکی از اجزای بسیار مهم کاربرگ های حسابرسی است. حسابرسان پس از حل و فصل تمام اختلاف های آشکار شده از طریق تأییدیه ها ممکن است بخواهند خطر کنترل دریافتی ها را دوباره برآورد کنند. بررسی تأییدیه حساب ها و اسناد دریافتی حذف شده به عنوان غیرقابل وصول و چنانچه حساب ها و اسناد دریافتی عمده ای که در طول سال به عنوان غیرقابل وصول از دفاتر حذف شده باشد، حسابرس باید از وجود مجوز لازم برای حذف آن ها اطمینان یابد. حذف هرگونه حساب ها و اسناد دریافتی از مدیران اجرایی، سهامداران یا اعضای هیئت مدیره به خودی خود غیر منطقی است و شدیدترین پیگیری را از حسابرسان می طلبد.

۵) انقطاع معاملات فروش را در پایان سال بررسی کنید .

بازنگه داشتن دفتر روزنامه فروش پس از تاریخ ترازنامه و ثبت فروش های آن تاریخ به عنوان فروش سال مورد رسیدگی یکی از ساده ترین راه های دست کاری مدارک و دفاتر حسابداری است. حسابرسان برای حصول اطمینان از درستی انقطاع مدارک فروش اعم از سهوی یا عمدی، باید فروش های ثبت شده در چند روز قبل و بعد از ترازنامه را با نسخه ای از فاکتورهای فروش و مدارک حمل آن ها مقایسه کنند. چنانچه عملیات انبارداری، حمل کالا، تنظیم صورت حساب و دریافت کالا به طور مستقل کنترل شود. احتمال اینکه این مدارک تنظیمی توسط تمام این قسمت ها به گونه ای دست کاری شود تا حمل کالا در یک دوره مالی به عنوان فروش دوره مالی قبل منظور گردد، بسیار کم خواهد شد.

۶) روش های تحلیلی را برای حساب های دریافتی، فروش ها، اسناد دریافتی و درآمد بهره اجرا کنید .

برای تعیین منطقی بودن حساب های دریافتی، فروش، اسناد دریافتی و درآمد بهره نسبت های زیادی می توان متصور نمود. نسبت سود ناخالص، نسبت بدهکاران به خالص فروش نسبه، دوره وصول مطالبات، نسبت حساب های حذف شده به مانده حساب های دریافتی در پایان سال مورد رسیدگی، نسبت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به حساب های دریافتی، نسبت درآمد بهره به اسناد دریافتی. این نسبت ها باید با نسبت ها و روابط بدست آمده در سال های پیش و هم چنین نسبت های متوسط صنعت مقایسه می شود.

۷) کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را تعیین کنید.

اندازه گیری صحیح سود مستلزم مطابقت درآمدها با هزینه های مربوط است. برای آنکه صورت های مالی، وضعیت مالی شرکت را به طور مطلوب نشان دهد باید دریافتی ها به خالص ارزش بازمانده (یعنی ارزش دریافتی ها طبق حساب های دفتر کل منهای ذخیره کافی بابت حساب ها و اسناد دریافتی مشکوک الوصول) در صورت های مالی منعکس شود.

هرچه کار حسابرسی به پایان نزدیک تر می شود مدت زمان بیشتری از تاریخ ترازنامه می گذرد و تعداد زیادتری از حساب ها وصول می شود به این ترتیب حسابرسان در وضعیتی قرار می گیرند که نسبت به قابلیت وصول دریافتی های ترازنامه می توانند بهتر قضاوت کنند.

نکته مهم : بهترین شواهدی که حسابرسان می توانند درباره قابلیت وصول حساب ها و اسناد دریافتی کسب کنند پرداخت کامل بدهی توسط مشتریان در تاریخی پس از ترازنامه است.

حسابرسان برای حصول اطمینان از کفایت برآوردهای مدیریت از ذخیره مطالبات مشکوک الوصول می توانند اقدامات زیر را انجام دهند:

- ✓ جزییات رده بندی سنی حساب های دریافتی را با جدول سنی سال قبل مقایسه کنید.
 - ✓ میزان اعتبار بدهکاران بد حساب یا با مبلغ بدهی زیاد را پیگیری کنید.
 - ✓ موارد اختلاف آشکار شده از طریق تأییدیه ها را از لحاظ مبالغ مورد اختلاف یا هرگونه نشانه دیگری از غیر قابل وصول بودن طلب مورد بررسی قرار دهید.
 - ✓ حساب هایی که براساس روش های بالا، مشکوک الوصول هستند تشخیص داده و فهرست کنید.
 - ✓ وضعیت حساب های عمده مشکوک الوصول را با مدیر اعتبارات صاحب کار بررسی کنید.
 - ✓ نسبت هایی چون نسبت حساب دریافتی به متوسط فروش روزانه و غیره را محاسبه و با نسبت های سال قبل مقایسه کنید.
- ۸) اسناد و حساب های دریافتی از اشخاص وابسته را بطور کامل رسیدگی کنید .
- وام های پرداختی شرکت به مدیران، اعضای هیئت مدیره، سهامداران و سایر وابستگان مستلزم توجه ویژه حسابرسان است چون این نوع معاملات اشخاص وابسته معمولاً از جمله معاملات عادی و حقیقی محسوب نمی شود. حسابرسان در مورد افشای معاملاتی که مدیریت با شرکت انجام می دهد در برابر سهامداران، اعتبار دهندگان و دیگرانی که برصورت های مالی حسابرسی شده اتکا می کنند، مسئولیت دارند.
- ۹) چگونگی ارائه در صورت های مالی و کفایت افشای مربوط را ارزیابی کنید .
- حسابرس باید بین حساب ها و اسناد دریافتی و کفایت افشای موارد مربوط با اصول پذیرفته شده حسابداری تطبیق دهد و هرگونه شرایط غیرعادی مربوط به دریافتی ها در یادداشت های همراه افشا شود.
- ۱۰) درستی سیستم حسابداری صاحب کار را برای معاملاتی که به فروش و دریافتی ها منجر می شود، بررسی کنید.
- نکاتی که در بررسی سیستم حسابداری وجود دارد ، به شرح زیر می باشد :
- کالاهای ارسالی بطور امانی می تواند به اشتباه جز فروش ها ثبت شود.
 - در مورد کالاهای ارسالی برای مشتریان با حق برگشت آن ها در شرایط خاص ممکن است ذخیره ای در نظر گرفته نشود.
 - حق فرانشیزهای دریافتی می تواند به حساب دریافتی ها یا درآمد منظور شده باشد در حالیکه خدمات مربوط به آن هنوز ارائه نشده است.
 - اجاره های بلند مدتی که حسابداری آن ها به درستی باید به روش عملیاتی صورت گیرد می تواند به غلط، اجاره بلند مدت سرمایه ای تلقی شود و سبب بیش از واقع نشان دادن دریافتی ها و درآمد شود.
 - مدیریت ممکن است از روش درصد پیشرفت کار در مورد نامناسب استفاده کند یا درآمد قراردادها را به میزانی بیش از واقع نشان دهد.
 - موارد بالا نشانگر این است که حسابرسان باید حسابدارانی باشند که اصول پذیرفته شده حسابداری را به خوبی درک کنند.

حسابرسی ضمنی دریافتی ها و فروش

بسیاری از رسیدگی های مربوط به دریافتی ها و فروش می تواند یکی دو ماه قبل از تاریخ ترازنامه انجام پذیرد مانند: تصمیم به دریافت تأییدیه بدهکاران در طول حسابرسی ضمنی به جای پایان سال. در مواردی که حسابرسی ضمنی دریافتی ها و فروش انجام گرفته، کار حسابرسی نهایی می تواند به مقدار قابل ملاحظه ای کاهش یابد و تنها حسابرسی ضمنی در مواردی توجیه پذیر است که کنترل داخلی به نسبت قوی در مورد حساب های دریافتی وجود داشته باشد.

فصل سیزدهم:

موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

منشأ و ماهیت موجودی ها مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

اصطلاح موجودی های مواد و کالا در این فصل شامل: ۱. کالا آماده برای فروش اعم از موجودی کالا یک شرکت بازرگانی و کالای ساخته شده یک شرکت تولیدی ۲. کالای در جریان ساخت ۳. کالاهایی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم در تولید مصرف می شود، اعم از مواد اولیه، قطعات یدکی و لوازم مصرفی می باشد.

دلایل اهمیت موجودی های مواد و کالا

۱. موجودی های مواد و کالا معمولاً بزرگترین قلم دارایی جاری شرکت است و به آسانی می تواند دستخوش اشتباهات و تخلفات قرار گیرد.
۲. روش های گوناگون ارزشیابی موجودی های مواد و کالا توسط حرفه حسابداری به رسمیت شناخته شده است و برای ارزشیابی گروه های مختلف موجودی های مواد و کالا می توان از روش های متفاوت ارزشیابی استفاده کرد.
۳. تعیین ارزش موجودی های مواد و کالا مستقیماً بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می گذارد و تأثیر آن بر سود خالص سال، قابل چشم پوشی نیست.
۴. تعیین کیفیت، وضعیت و ارزش موجودی های مواد و کالا به مراتب پیچیده تر و دشوارتر از بیشتر سایر اقلام وضعیت مالی (ترازنامه) است. شناسایی و ارزشیابی اقلام زیادی چون سنگ های گرانب ها، قطعات پیچیده الکترونیکی و پیمان های دردست اجرا متضمن دشواری های بزرگی است.

چگونگی برخورد حسابرسان در رسیدگی به موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

هدف های حسابرسان از رسیدگی به موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تعیین موارد زیر است:

۱. کفایت سیستم کنترل داخلی موجودی های مواد و کالا.
۲. اعتبار موجودی های مواد و کالا ثبت شده (وجود و مالکیت)
۳. ثبت دفاتر بودن تمام موجودی های مواد و کالا (کامل بودن)
۴. صحت محاسبات ریاضی مدارک موجودی های مواد و کالا و جداول پشتوانه آن ها و انطباق مدارک مزبور با حساب های دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی)
۵. برابری تقریبی ارزشیابی موجودی های مواد و کالا با نتایج حاصل از قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار (lower of cost or market)
۶. کفایت افشا و چگونگی ارائه موجودی های مواد و کالا.

سیستم کنترل داخلی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

هر چه بر وجود یک سیستم داخلی مناسب برای موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تأکید شود از دیدگاه مدیریت و حسابرسان مستقل، هر دو باز کم است. سیستم کنترل داخلی قوی علاوه بر تأمین اطمینان از درستی گزارشگری مقادیر عینی موجودی ها، ابزاری است که اطلاعات دقیق و صحیحی از هزینه ها را برای تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته فراهم می آورد.

روش های کنترل داخلی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تقریباً بر تمام وظایف مربوط به تولید و فروش محصولات شرکت اثر می گذارد. خرید، دریافت کالا، انبار کردن مواد و کالا صدور کالا از انبار ساخت و ارسال کالا وظایفی عینی است که به طور مستقیم بر موجودی های مواد و کالا اثر می گذارند. سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دائمی موجودی ها، وظایف دفتر داری (موجودی های مواد و کالا) را تشکیل می دهند. از آنجا که محصول نهایی وظایف دفتر داری مورد توجه حسابرسان است، حسابرسان باید علاوه بر کسب شناخت و ارزیابی روش های مختلف کنترل داخلی و مدارک اولیه زیر بنای تهیه صورت های مالی، از سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دائمی موجودی ها نیز شناختی کافی کسب و آن ها را ارزیابی کنند.

❖ وظیفه خرید

لازمه وجود یک سیستم کنترل داخلی خوب در مورد خرید ها، وجود یک ساختار سازمانی است که امور مربوط به تحصیل مواد و خدمات را تنها به عهده ی یک دایره ی مستقل واگذار کرده باشد.

❖ وظیفه دریافت کالا

تمام کالاهای دریافتی شرکت، بدون استثناء باید توسط دایره ای دریافت شود که از دواير خرید، انبار کالا و ارسال کالا مستقل باشد.

❖ وظیفه انبار

کالای وارد شده به انبار بی درنگ بازرسی و شمارش گردد و رسید آن ها صادر می شود. سپس، دایره ی انبار، مقادیر کالای دریافتی را به دایره حسابداری اطلاع می دهد. دایره انبار با انجام دادن این وظایف، نقش بزرگی در کنترل کلی موجودی های مواد و کالا بازی می کند.

❖ وظیفه صدور کالا

دایره انبار با مسئولیتی که نسبت به کالاهای تحت کنترل خود دارد، اصرار می ورزد که در ازای هر کالای خروجی از انبار یک حواله انبار با شماره ردیف دریافت کند، که آن حواله به عنوان رسید کالا از دایره دریافت کننده آن محسوب می شود.

❖ وظیفه تولید

مسئولیت کالاها باید به عهده شخص معینی، معمولاً به عهده سرپرست یا رئیس کارخانه واگذار شود. بدین ترتیب، از لحاظ ورود مواد اولیه به کارخانه تا زمانی که کالا ساخته و به انبار کالای ساخته شده تحویل می گردد، باید شخص مسئولی آن ها را تحت کنترل داشته و نسبت به محل استقرار و چگونگی مصرف آن ها پاسخگو باشد.

❖ وظیفه حمل و ارسال کالا

حمل و ارسال کالا تنها در زمانی باید صورت گیرد که مجوز لازم برای آن دریافت شده باشد.

سیستم حسابداری صنعتی

وجود یک سیستم حسابداری صنعتی مناسب برای نگهداری حساب مصرف مواد اولیه و لوازم مصرفی، تعیین محتوا و ارزش موجودی کالای در جریان ساخت و محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده ضروری است.

سیستم ثبت ادواری موجودی ها

در روش ثبت ادواری حساب موجودی کالا در طول دوره مالی گردش ندارد و تا پایان دوره مالی، تا قبل از اصلاحات، بدون تغییریابی می ماند و سپس با انجام دو ثبت اصلاحی ابتدا مبلغ موجودی کالا در اول دوره از این حساب حذف، سپس مبلغ موجودی کالای پایان دوره در این حساب بدهکاری می شود.

سیستم ثبت دائمی موجودی ها

مدارک ثبت دائمی موجودی ها، مهمترین عنصر سیستم کنترل داخلی است. این مدارک که مواد و کالای موجود را در هر زمان نشان می دهد، اطلاعات ارزشمندی را برای خرید با قیمت های مناسب، فروش و سیاست های برنامه ریزی تولید فراهم می آورد. در روش ثبت دائمی برای ثبت رویدادهای مرتبط به موجودی کالا از حساب موجودی کالا استفاده می شود که با افزایش موجودی کالا (ناشی از خرید کالا و برگشت از فروش)

و کاهش موجودی کالا (فروش و برگشت از خرید به قیمت تمام شده) بنا به مورد بدهکار و بستانکار می شود. بنابراین حساب موجودی کالا در دفتر به طور مستمر و دائمی گردش دارد و در هر زمان مانده موجودی کالا متعلق به واحد تجاری را نشان می دهد.

کاربرگ های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

حسابرسان در جریان حسابرسی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته کاربرگ های گوناگونی را تهیه می کنند شکل این کاربرگ ها گوناگون و از یادداشت های مربوط به چگونگی شمارش موجودی ها تا تجزیه و تحلیل های تفصیلی درباره بهای تمام شده کالاهای ساخته شده و کالاهای در جریان ساخت متغیر است.

برنامه حسابرسی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

برنامه حسابرسی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته که برای یک شرکت تولیدی (صنعتی) تدوین شده است به شرح زیر است:

- الف) سیستم کنترل داخلی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید.
 ۱. شناختی از سیستم کنترل داخلی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته کسب کنید. همان گونه که پیش تر آمد، ارزیابی سیستم کنترل داخلی ممکن است مستلزم تکمیل پرسش نامه نگارش یادداشت های توصیفی یا تهیه نمودگری باشد که ساختار سازمانی و جریان مواد و مدارک را نشان دهد. در تمام این برخوردها از یک تکنیک اصلی پی جویی یعنی مصاحبه و اجرای آزمون شناخت سیستم به منظور حصول اطمینان از تشریح شدن دقیق سیستم استفاده می شود. حسابرسان در طول بررسی کنترل های داخلی مربوط به موجودی ها باید علاوه بر کسب شناخت از سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دائمی موجودی ها با روش های خرید دریافت کالا، انبار کردن کالا و صدور کالا از انبار بطور کامل آشنا شوند. حسابرسان باید موارد حفاظتی موجودی ها مواد و کالا را نیز ارزیابی کنند. هر گونه نارسایی در تسهیلات انبار، خدمات مراقبان یا جابجایی عین موجودی ها که بتوانند به خسارت های ناشی از آب و هوا، آتش سوزی، سیل یا سرقت بیانجامد باید به گونه ای مناسب به اطلاع مدیریت شرکت برسد.
 ۲. خطر کنترل را بر آورد و آزمون های اضافی کنترل ها را برای موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته طراحی کنید. خطر کنترل هر یک از ادعاهای مندرج در صورت های مالی تنها در صورتی می تواند در کمتر از حداکثر برآورد شود که نتایج آزمون های انجام شده نشان دهد کنترل های لازم طراحی شده است و به گونه ای مؤثر اجرا می شود. حسابرسان باید نسبت به این که کدام آزمون های اضافی احتمالاً سبب کاهش آزمون های محتوا می شود، تصمیم گیری کنند.
 ۳. آزمون های کنترل ها را اجرا کنید. در مورد آن دسته از کنترل های داخلی که می خواهید برای محدود کردن برآورد خطر کنترل و در نتیجه کاهش میزان آزمون های محتوا بر آن ها اتکا کنید. آزمون های کنترل مشابه آنچه را در زیر می آید، اجرا نمایید:

جنبه های عمده نمونه ای از معاملات خرید را رسیدگی کنید.

سیستم حسابداری صنعتی را آزمون کنید. حسابرسان برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحب کارانی که به امر تولید می پردازند باید شناختی از سیستم حسابداری صنعتی آن ها بدست آورند. ولی به دلیل گوناگونی فراوان شیوه های حسابداری صنعتی حتی در شرکت های تولیدی فعال در یک رشته به خصوص از صنعت، روش های حسابرسی سیستم حسابداری صنعتی باید در هر مورد متناسب با شرایط موجود آن طراحی شود. عوامل بهای تمام شده در هر سیستم حسابداری صنعتی عبارت است از: هزینه مواد مستقیم، هزینه های دستمزد مستقیم و هزینه های سربار ساخت. (کارخانه) حسابرسان سیستم حسابداری صنعتی صاحب کار را بدین منظور آزمون می کنند که از گردآوری مناسب هزینه های تخصیص به هر مرحله یا سفارش کار اطمینان یابند. حسابرسان برای دستیابی به این هدف، درستی مقادیر مواد اولیه و بهای تمام شده هر واحد آن، ساعات کار مستقیم و نرخ های (ساعتی) دستمزد و نرخ های جذب سربار و مبانی تخصیص آن را آزمون می کنند.
 ۴. خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمون های محتوا را برای موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته به منظور برنامه ریزی حسابرسی و برآورد خطر کنترل طراحی کنید. تشریح سیستم کنترل داخلی موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش

رفته و آزمون های کنترل ها، شواهد را در مورد نقاط ضعف و قوت سیستم برای حسابرسان فراهم می آورد. حسابرسان بر اساس این اطلاعات، خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمون های محتوا لازم برای موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را طراحی می کنند.

ب) آزمون های محتوای موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را اجرا کنید.

۵. صورت شمارش موجودی ها را دریافت و با دفاتر کل و معین مغایرت گیری کنید. حسابرسان نسخه ای از صورت شمارش موجودی ها را دریافت می کنند که باید با دفاتر کل و دفتر معین مربوط تطبیق و مغایرت گیری کنند. نوع صورت ها بر حسب تولیدی یا خرده فروشی بودن شرکت صاحب کار متفاوت خواهد بود. هدف حسابرسان از اجرای این روش، حصول اطمینان از مطابقت مدارک موجودی ها با آنچه که توسط سیستم حسابداری ثبت شده است، می باشد.

۶. برنامه ریزی صاحب کار را برای شمارش موجودی ها، ارزیابی کنید. صاحب کار برای برنامه ریزی شمارش موجودی ها باید عوامل زیادی را، مانند آنچه در زیر می آید مورد توجه قرار دهد.

تعیین مناسب ترین تاریخ یا تاریخ ها، توقف تولید در برخی از دوائر تولیدی، جدا سازی کالاهای ناباب و ناقص، برقراری کنترل برای شمارش موجودی ها با استفاده از برگه های شمارش، انقطاع کامل معاملات خرید و فروش و استفاده از خدمات مهندسين یا سایر کارشناسان به منظور تعیین کمیت و کیفیت برخی از کالاها و مواد

۷. بر شمارش موجودی ها نظارت و موجودی ها را به طور آزمایشی شمارش کنید. شمارش موجودی ها یا کنترل شمارش موجودی ها یا سرپرستی آن، وظیفه حسابرسان نیست؛ بلکه این وظیفه مدیریت صاحب کار است. حسابرسان بر شمارش موجودی ها نظارت می کنند تا شواهد کافی و قابل اطمینان درباره هدف های حسابرسی، یعنی اثبات وجود و کامل بودن، را گردآوری نمایند. به طور خلاصه نظارت بر شمارش موجودی ها، مبنایی را برای اظهار نظر حسابرسان نسبت به اعتبار گزاره های مدیریت درباره مقادیر موجودی ها برای حسابرسان فراهم می آورد.

۸. انقطاع زمانی معاملات خرید و فروش را در پایان سال بررسی کنید.

۹. نسخه ای از صورت های شمارش موجودی ها را دریافت، درستی محاسبات آن را آزمون و شمارش های آزمایشی خود را به آن ردیابی کنید. آزمون کردن محاسبات افقی و عمودی صورت های نهایی شمارش موجودی ها ممکن است تحریفاتی را در موجودی های مواد و کالا آشکار سازد. این آزمون در بیشتر موارد عبارت است از: جمع زدن تقریبی ستون صدگان و یا هزارگان مبالغ مندرج در صورت های مزبور بطور ذهنی. برای آزمون جمع های افقی و عمودی صورت های شمارش موجودی ها می توان از برنامه های عمومی حسابرسی نیز بهره گرفت. مطابقت دادن و مغایرت گیری شمارش موجودی ها با مدارک ثبت موجودی ها، آزمون دیگری است برای تعیین صحت محاسبات ریاضی صورت های شمارش موجودی ها، مقادیر موجودی ها و ارزش اقلام موجودی ها، هر دو، باید با مدارک ثبت موجودی های شرکت مقایسه شود. مجموع ارزش هر گروه از موجودی ها نیز باید با حساب کنترل مربوط در دفتر کل مقایسه گردد. هر گونه اختلاف عمده ای که مشاهده شود باید بطور کامل پی جویی گردد. تعداد، نوع و دلیل اختلافاتی که بدین ترتیب آشکار می شود، نقش عمده ای در ارزیابی کنترل های داخلی موجودی های مواد و کالا دارد.

۱۰. کیفیت و وضعیت موجودی ها را بررسی کنید. حسابرسان در طول نظارت بر شمارش موجودی ها باید نسبت به کیفیت و شرایط سؤال برانگیز موجودی ها نیز توجه داشته باشند. وجود غبار یا زنگ زیادی روی موجودی های مواد اولیه می تواند نشانه نابابی و کم گردشی آن ها باشد. حسابرسان باید مدارک ثبت دائمی موجودی ها را برای شناسایی اقلام کم گردش موجودی ها مورد بررسی قرار دهند. سپس، حسابرسان در طول نظارت بر شمارش موجودی ها باید این گونه اقلام کم گردش را رسیدگی کنند و مطمئن شوند که صاحب کار، در صورت لزوم، آن ها را جزء اقلام ناباب منظور کرده باشد. حسابرسان برای انجام دادن مسئولیتشان نسبت به کیفیت و وضعیت موجودی ها ممکن است به نظرات کارشناسان نیاز داشته باشد.

۱۱. مبانی و شیوه های ارزشیابی موجودی ها را ارزیابی کنید. حسابرسان مسئولیت تعیین انطباق مبانی و شیوه های ارزشیابی موجودی ها را با اصول پذیرفته شده حسابداری به عهده دارند. پی جویی ارزشیابی موجودی ها در بیشتر موارد برای یافتن پاسخ به سه پرسش زیر است: صاحب کار چه

شیوه ای را برای ارزشیابی بکار می برد؟ آیا شیوه مورد استفاده، همان شیوه به کار گرفته شده در سال قبل است؟ آیا شیوه مصوب صاحب کار، در طول دوره جاری بطور یکنواخت و دقیق اعمال شده است؟

۱۲. ارزشیابی تعدادی از موجودی ها را آزمون کنید. چگونگی آزمون کردن قیمت هایی که روی موجودی های اولیه، قطعات خریداری شده و لوازم مصرفی گذارده شده است همانند آزمون ارزشیابی کالا در موسسات تجاری می باشد. در هر دو مورد، بهای تمام شده موجودی ها چه به روش اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده، میانگین موزون متحرک یا شناسایی ویژه تعیین شده باشد با مراجعه به فاکتورهای خرید آن ها به آسانی قابل اثبات است. آزمون اقل بهای تمام شده یا بازار قاعده کلی این است که ارزش موجودی ها نباید به مبلغی بیش ازخالص ارزش بازیافتنی آن ها در صورت های مالی منعکس شود. قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار، ابزاری متداولی است برای اندازه گیری هر گونه زیان ناشی از عدم سودمندی موجودی ها.

۱۳. روش های تحلیل را اجرا کنید. اشتباهات با اهمیت در شمارش، قیمت گذاری و محاسبات مربوط به موجودی های مواد و کالا و نیز وجود موجودی های واهی و ناباب می تواند با استفاده از روش های تحلیلی طراحی شده برای تعیین معقول بودن مبالغ موجودی ها، کشف و آشکار شود. ۱۴. گرو بودن و نبودن موجودی ها را مشخص و تعهدات خرید و فروش را بررسی کنید. حسابرسان برای اثبات موجودی ها باید گرو بودن یا نبودن موجودی ها یا وجود هر گونه حقوق متعلق به دیگران را نسبت به آن ها، مشخص کنند. مدارک مربوط به تعهدات خرید آتی معمولاً به آسانی در اختیار حسابرسان قرار می گیرد؛ زیرا مدیریت شرکت به منظور کنترل روزمره وضعیت موجودی ها و جریان وجوه نقد شرکت به این گونه اطلاعات نیاز مبرم دارد. مقادیر تعهدات خرید باید در رابطه با تقاضای موجود و بالقوه آتی، با توجه به عملکرد گذشته، پس مانده سفارش های فروش انجام نشده و وضعیت موجود در این صنعت، مورد بررسی قرار گیرد. چنانچه مقادیر سفارش داده شده فراتر از این استانداردها به نظر رسد، حسابرسان باید اطلاعات کاملی را درباره این بخش از عملیات شرکت کسب کنند. تعهدات خرید ممکن است مستلزم افشاء در صورت های مالی باشد.

۱۵. چگونگی ارائه در صورت های مالی و کفایت افشای مربوط به موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید.

آزمون محتوا موجودی ها

صورت شمارش موجودی ها را دریافت و با دفاتر کل و معین مغایرت گیری کنید.

صحت محاسبات ریاضی برنامه ریزی صاحب کار را برای شمارش موجودی ها ارزیابی کنید.

بر شمارش موجودی ها نظارت کنید. انقطاع زمانی معاملات خرید و فروش را در پایان سال بررسی کنید.

نسخه ای از صورت های شمارش موجودی ها را دریافت و درستی محاسبات آن را آزمون کنید.

اعتبار (وجود مالکیت) کامل بودن کیفیت و وضعیت موجودی ها را بررسی کنید.

مبانی و شیوه های ارزشیابی موجودی ها را ارزیابی کنید.

ارزشیابی تعدادی از موجودی ها را آزمون کنید.

روش های تحلیلی را اجرا کنید.

اعتبار (وجود مالکیت)، کامل بودن، ارزشیابی گرو بودن یا نبودن موجودی ها را مشخص و تعهدات را بررسی کنید.

ارزشیابی، ارائه و کفایت افشا چگونگی ارائه در صورت های مالی و کفایت افشای مربوط به موجودی های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید.

چگونگی ارائه و کفایت افشا نکات مهم درباره چگونگی ارائه موجودی های مواد و کالا در صورت های مالی شامل موارد زیر است:

۱. تغییرات در شیوه های ارزشیابی موجودی ها باید طبق اصول پذیرفته شده حسابداری افشاء شود و آثار ریالی این تغییرات همراه با دلایل توجیهی آن ها باید گزارش گردد. در این گونه موارد، گزارش حسابرسان به دلیل نبود یکنواختی در کاربرد شیوه های ارزشیابی موجودی ها، حاوی یک بند توضیحی خواهد شد.

۲. ارائه موجودی ها در گروه بندهایی جداگانه و مناسب ، مانند مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده و غیره، مناسب است دارد.

۳. چنانچه موجودی ها مواد و کالا، کلاً یا بعضاً، در گرو باشد، چگونگی و شرایط گرو بودن باید بطور کامل افشاء شود.

۴. هرگونه ذخیره کاهش ارزش موجودی ها باید از مبلغ موجودی های مواد و کالای مربوط، کسر شود.

۵. وجود هرگونه تعهدات خرید و شرایط آن باید افشاء گردد.

مشکلات مربوط به موجودی های مواد و کالا در حسابرسی نخستین

ضرورت حضور حسابرسان و نظارت آنان بر شمارش موجودی های پایان دوره شرکت صاحب کار در تمام نشریات حسابرسی ، بسیار مورد تأکید قرار گرفته است ؛ اما ، مبلغ موجودی های ابتدای دوره مالی نیز در تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته و سود خالص سال مورد رسیدگی ، به همان اندازه اهمیت دارد. حسابرسان که برای اولین بار به حسابرسی جدیدی می پردازد، عموماً در شمارش موجودی های مواد و کالا ابتدای سال مورد رسیدگی حضور نداشته و نظارتی اعمال نکرده اند. پس اولین نکته در خور توجه ، حسابرسی شده بودن یا نبودن شرکت صاحب کار توسط حسابرسان مستقل در سال قبل است چنانچه بررسی کاربرگ های حسابرسی حسابرسان قبلی نشان دهنده رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی باشد ، حسابرسان جانشین می توانند موجودی های ابتدای دوره صاحب کار را با کمترین میزان پی جویی پذیرند. کمترین پی جویی می تواند شامل موارد زیر باشد:

۱. مطالعه و بررسی شیوه های ارزشیابی استفاده شده.

۲. بررسی مدارک موجودی ها

۳. بررسی صورت های شمارش موجودی ها که در انبار گردانی سال قبل ، از آن استفاده شده است.

۴. مقایسه گروه به گروه موجودی های ابتدا و پایان دوره.

فصل چهاردهم

اموال ماشین آلات و تجهیزات، استهلاک و تهی شدن

اصطلاح اموال و ماشین آلات و تجهیزات، تمام دارایی های مشهودی را در برمی گیرد که عمر مفید آن ها بیش از یکسال است و در عملیات شرکت مورد استفاده قرار می گیرند و به منظور فروش، تحصیل نشده است. سه گروه فرعی، اما عمده از این گونه دارایی بشرح زیر است:

(۱) زمین

(۲) ساختمان، ماشین آلات تجهیزات و تأسیسات زمین

(۳) منابع طبیعی

چگونگی برخورد حسابرسان با حسابرسی اموال، ماشین آلات و تجهیزات

هدف حسابرسان از رسیدگی به اموال، ماشین آلات و تجهیزات تعیین موارد زیر است:

(۱) کفایت سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات

(۲) اعتبار اموال، ماشین آلات و تجهیزات ثبت شده (وجود و مالکیت)

(۳) ثبت دفاتر بودن تمام اموال، ماشین آلات و تجهیزات (کامل بودن)

(۴) صحت محاسبات ریاضی مدارک اموال، ماشین آلات و تجهیزات و جداول پشتوانه آن ها و انطباق مدارک مزبور با حساب های دفتر کل

(۵) درستی ارزشیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات

(۶) کفایت افشا و چگونگی ارایه اموال، ماشین آلات و تجهیزات

تمایز حسابرسی اموال، ماشین آلات و تجهیزات با حسابرسی دارایی های جاری

سرمایه گذاری شرکت ها در اموال، ماشین آلات و تجهیزات مبالغ بالایی از ارزش مجموع دارایی های شرکت را تشکیل می دهد. اما مدت زمانی که صرف بازبینی و اثبات آن ها می شود بخش کوچکی از کل زمان برای حسابرسی را تشکیل می دهد.

(۱) هریک از اقلام اموال، ماشین آلات و تجهیزات، دارای ارزش ریالی به نسبت بالایی است و تعداد معاملات مربوط به مانده این دارایی در ترازنامه به نسبت اندک می باشد.

(۲) مانده حساب های این نوع دارایی ها از سالی به سال بعد به ندرت تغییر می کند. درحالیکه دارایی های جاری مانند حساب های دریافتنی، نقد و بانک و... در طول هر سال گردش چند باره دارند.

(۳) تمایز دیگر بین حسابرسی دارایی های ثابت و حسابرسی دارایی های جاری، اهمیت انقطاع زمانی معاملات پایان سال است و انقطاع معاملات مربوط به دارایی های جاری در پایان سال از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

هدف های سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات

هدف اصلی کنترل های داخلی مربوط به اموال، ماشین آلات و تجهیزات، کسب حداکثر بازده از هر یک ریال سرمایه گذاری شده در دارایی های ثابت است. هزینه های تعمیر و نگهداری و استهلاک این دارایی ها اقلام عمده صورت سود و زیان است.

بودجه ماشین آلات و تجهیزات

حسابرسان می توانند انتظار داشته باشند که بودجه ای را برای پیش بینی و کنترل خرید و برکناری ماشین آلات در شرکت های بزرگ ببینند. استفاده مفید از بودجه ماشین آلات و تجهیزات مستلزم وجود مدارک قابل اطمینان درباره آن ها است. شناخت کامل انواع، مقادیر و وضعیت تجهیزات موجود، مبنایی اساسی است برای پیش بینی موارد جایگزینی ماشین آلات و تجهیزات یا افزودن بر آن ها و مراجعه به گزارش های حسابرسان داخلی نیز شیوه راحتی است برای حسابرسان مستقل تا خود را با دامنه و قابلیت اتکای کنترل های بودجه ای ماشین آلات و تجهیزات آشنا سازد.

سایر تدابیر عمده کنترلی

- (۱) تهیه حساب معین جداگانه برای هر یک از اقلام اموال، ماشین آلات و تجهیزات.
- (۲) یک سیستم صدور مجوز که هرگونه تحصیل ماشین آلات و تجهیزات، اعم از خرید و اجاره بلندمدت یا ساخت را مستلزم دریافت قبلی مجوز از مدیریت ارشد کند.
- (۳) استقرار یک سیستم گزارشگری که مستلزم افشاء و تجزیه و تحلیل به موقع انحرافات مخارج مصوب و مخارج واقعی باشد.
- (۴) تدوین دستورالعمل کتبی درباره تمایز مخارج سرمایه ای و مخارج جاری.
- (۵) برقراری سیستم خرید ماشین آلات و تجهیزات که تنها از طریق دایره خرید صورت گیرد و مستلزم رعایت روش های استاندارد دریافت، بازرسی و پرداخت نیز باشد.
- (۶) شمارش عینی دارایی ها در فواصل زمانی متناوب، به منظور اثبات وجود و محل استقرار و وضعیت تمام دارایی های ثبت شده در حساب ها و آشکارسازی هرگونه دارایی ثبت نشده.
- (۷) استقرار سیستم برکناری دارایی ها، شامل دستور برکناری با شماره های پیاپی که مستلزم ذکر دلیل برکناری و تصویب مقامات ذیصلاح شرکت باشد.

کاربرگ های حسابرسی

کاربرگ اساسی اموال، ماشین آلات و تجهیزات، جدول خلاصه دارایی های ثابت است. این کاربرگ شامل مانده اول دوره، افزایش و کاهش طی دوره و مانده پایان دوره می باشد. همچنین استهلاک انباشته، روش استهلاک و ارزش دفتری نیز در آن نمایش داده می شود.

حسابرسی نخستین و حسابرسی های بعدی

در حسابرسی نخستین از یک صاحب کار جدید، مانده های ابتدای دوره می تواند با مراجعه به کاربرگ های حسابرسان قبلی اثبات شود. چنانچه صاحب کار در سال های قبل توسط حسابرسان خوش نام حسابرسی شده باشد، حسابرسان فعلی معمولاً رسیدگی های بیش از مرور تاریخچه اموال، ماشین آلات و تجهیزات را به شکلی که در حساب ها منظور شده اند، انجام نمی دهند. درحسابرسی نخستین صاحب کاری که قبلاً توسط حسابرسان مستقل حسابرسی نشده است. تجزیه و تحلیل کامل اموال، ماشین آلات و تجهیزات، بهترین نحوه برخورد می باشد. حسابرسان با بررسی دقیق تمام اقلام بدهکار و بستانکار حساب این دارایی ها از زمان تحصیل تاکنون می توانند از اعمال شدن یکنواخت روش های مناسب حسابداری برای ثبت اضافات و برکناری های این گونه دارایی ها و تأمین ذخیره استهلاک کافی برای آنها، اطمینان یابند.

برنامه حسابرسی اموال، ماشین آلات و تجهیزات

- الف- سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات را ارزیابی کنید.
- ۱- شناختی از سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات کسب کنید.
- ❖ حسابرسان برای مطالعه سیستم کنترل داخلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات از شرح نوشته، نمودگر سیستم یا پرسش نامه کنترل داخلی استفاده می کنند.

- ۲- خطر کنترل را برآورد و آزمون های اضافی کنترل را طراحی کنید.

- ❖ خطر کنترل مربوط به هر قلم صورت های مالی تنها زمانی می تواند کمتر از حداکثر برآورد شود که آزمون های به عمل آمده نشان دهنده کنترل های مربوط، طراحی شده و به گونه ایی مؤثر اعمال می شود.
- ۳- آزمون های اضافی کنترل ها را اجرا کنید.
- ❖ هدف از آزمون کنترل های داخلی دارایی های ثابت، تشخیص اعمال شدن یا نشدن کنترل های برقرار شده توسط صاحب کار بطور یکنواخت است.
- ۴- خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمون محتوا را طراحی کنید.
- ❖ آخرین اقدام حسابرسان در ارزیابی سیستم کنترل داخلی برآورد دوباره خطر کنترل بر اساس نتایج آزمون کنترل ها است. میزان آزمون های محتوا را برآوردهای نهایی حسابرسان از احتمال خطر کنترل تعیین می کند.
- ب- آزمون های محتوای مربوط به اموال، ماشین آلات و تجهیزات و درآمدها و هزینه های مربوط را اجرا کنید.
- ۵- صورت ریز تغییرات اموال، ماشین آلات و تجهیزات متعلق به صاحب کار را دریافت و با دفاتر کل و معین مغایرت گیری کنید.
- ❖ حسابرسان می توانند مانده ابتدای دوره اموال را با مراجعه به کاربرگ های سال قبل بازبینی کنند.
- ۶- اضافات طی سال اموال، ماشین آلات و تجهیزات را سندرسی کنید.
- ❖ سندرسی یکی از مهمترین آزمون های محتوای دارایی ثابت است که برآورد حسابرسان از خطر کنترل مربوط به مخارج دارایی ثابت را تعیین می کند.
- ۷- خرید های عمده دارایی ثابت را از نزدیک مشاهده و بازرسی کنید.
- ❖ این اقدام به حسابرسان کمک می کند تا شناخت خوبی را از عملیات صاحب کار حفظ کنند و همچنین ثبت های حسابداری مربوط به اضافات و برکناری ها را بهتر تفسیر نمایند.
- ۸- هزینه های تعمیر و نگهداری را تجزیه و تحلیل کنید.
- ❖ هدف اصلی حسابرسان از تجزیه و تحلیل حساب های هزینه تعمیر و نگهداری شناسایی اقلامی است که قاعدتاً باید به حساب دارایی منظور شود.
- ۹- وضعیت دارایی هایی که مورد استفاده روزمره نیست را بررسی و دلایل آن را پی جویی کنید.
- ❖ زمین و ساختمان که در عملیات صاحب کار مورد استفاده قرار نمی گیرد باید به طور کامل رسیدگی شود تا احتمال استفاده آتی از آن در عملیات شرکت مشخص گردد.
- ۱۰- ذخیره استهلاک را آزمون کنید.
- ۱۱- برکناری طی سال دارایی ها باز بینی کنید.
- ❖ هدف اصلی شناسایی مواردی است که این گونه دارایی ها بدون ثبت مناسب در اسناد و دفاتر حسابداری جایگزین شده، فروش رفته یا کنار گذاشته شده است.
- ۱۲- مالکیت قانونی اموال، ماشین آلات و تجهیزات را اثبات کنید.
- ❖ حسابرسان برای اثبات مالکیت به دنبال شواهدی چون سند مالکیت، بیمه نامه، برگه مالیات و... هستند.
- ۱۳- درآمد اجاره حاصل از اموال، ماشین آلات و تجهیزات صاحب کار را که به دیگران اجاره داده شده است بررسی کنید.
- ❖ حسابرسان هنگام رسیدگی به درآمد اجاره زمین و ساختمان بهتر است نقشه محل را تهیه یا دریافت و از محل نیز بازدید کنند.
- ۱۴- مفاد قراردادهای اجاره بلندمدت دارایی های ثابت را، اعم از اجاره داده و اجاره شده، رسیدگی کنید.
- ۱۵- روش های تحلیلی را در مورد اموال، ماشین آلات و تجهیزات اجرا کنید.

❖ روندها و نسبت های خاص مورد استفاده برای تصمیم گیری درباره منطقی بودن کلیه مبالغ ثبت شده بابت اموال بسته به نوع و ماهیت عملیات صاحب کار متفاوت خواهد شد.

۱۶- چگونگی ارایه در صورت های مالی و کفایت افشا مربوط به دارایی ثابت و درآمدها و هزینه های آن ها را ارزیابی کنید.

❖ صورت های مالی یا یادداشت های همراه آن باید مانده هر گروه عمده از دارایی های استهلاک پذیر را نشان دهد. علاوه بر این ارایه مناسب و افشای کافی اصول زیر را منعکس می کند:

- مبانی ارزشیابی دارایی ها باید به صراحت ذکر شود.
- دارایی های گرو گذاشته شده برای دریافت وام ها به روشنی مشخص می شود.
- دارایی هایی که مورد استفاده نیست باید جداگانه در ترازنامه گزارش شود.

استهلاک

بازبینی و اثبات استهلاک توسط حسابرسان تحت تأثیر دو عامل است که در مورد اغلب هزینه های دیگر کاربرد ندارد:

- هزینه استهلاک برآوردی است .
- دومین ویژگی آن این است که هزینه استهلاک بر خلاف سایر هزینه ها در ارزیابی سیستم کنترل داخلی مورد بازبینی و اثبات قرار نگرفته است.

تعیین هزینه استهلاک سالانه مستلزم دو تصمیم کاملاً دلخواه صاحب کار است :

اول : برآورد عمر مفید اقتصادی هر گروه دارایی مختلف.

دوم : انتخاب یک روش از بین روش های متعدد استهلاک که هر یک به جواب متفاوتی خواهد انجامید.

روش خط مستقیم و روش مانده نزولی بیشترین مورد استفاده را دارد و روش محاسبه مبتنی بر تعداد تولید یا ساعت کار کمترین مورد استفاده را دارد. متداولترین روش شتاب دار، روش های درصدی از مانده نزولی و مجموع سنوات است، که هزینه سال اول بیشترین مبلغ است و به تدریج و با گذشت سال ها، هزینه استهلاک کاهش می یابد.

سیستم شتابدار بازبایی بهای تمام شده

سیستم شتاب دار بازبایی بهای تمام شده، یک روش منظم استهلاک برای بهای تمام شده دارایی هاست. این سیستم سرعت مستهلک شدن را به دو طریق افزایش می دهد:

اول : تعیین دوره استهلاک که در طول آن دارایی ها باید مستهلک شود.

دوم : استفاده از این سیستم مستلزم بهره گیری از نرخ های شتابدار استهلاک مانند روش مانده نزولی است. این سیستم یک روش منظم استهلاک برای بهای تمام شده دارایی ها است.

هدف های حسابرسان از حسابرسی استهلاک

حسابرسان مبالغ و روش های استهلاک مورد استفاده را رسیدگی می کنند تا پذیرفته شده بودن روش های مورد استفاده، یکنواختی روش های مزبور، درستی و دقت محاسبات لازم تحت هر روش را تعیین نمایند.

برنامه حسابرسی هزینه استهلاک و استهلاک انباشته

تکنیک های لازم برای آزمون ذخیره استهلاک منظور شده برای سال مورد رسیدگی و تجزیه و تحلیل حساب استهلاک انباشته، پس از هر مورد برنامه حسابرسی ارایه می گردد:

۱- سیاست استهلاک شرکت را در دستورالعمل های آن یا هر دستورالعمل دیگر مدیریت شرکت بررسی کنید.

• درباره نوبت های کار اضافی یا سایر شرایط مربوط به لزوم تولید بیش از حد عادی که ممکن است، تعدیل نرخ های عادی استهلاک را سبب شود، پرس و جو کنید .

• احتمال ضرورت شناسایی نابابی ناشی از نوآوری با پیشرفت های اقتصادی را با مدیریت شرکت مطرح کنید.

- ۲- صورت تجزیه و تحلیل استهلاك انباشته مربوط به هر گروه عمده دارایی ها را از صاحب کار دریافت یا خود تهیه کنید.
- مانده های ابتدای دوره را با کاربرگ های حسابرسی سال قبل مقایسه کنید.
- از مطابقت مجموع استهلاك انباشته ثبت شده در حساب های معین دارایی های ثابت با کنترل مربوط در دفتر کل اطمینان حاصل کنید.
- ۳- ذخیره استهلاك را اثبات کنید.
- نرخ های استهلاك به کار گرفته شده در سال جاری را با نرخ های سال قبل مقایسه و هرگونه اختلاف را پی جویی کنید.
- محاسبات مربوط به استهلاك تعدادی از اقلام دارایی ها را آزمون و به حساب های معین مربوط ردیابی کنید.
- اقلام بستانکار حساب استهلاك انباشته در طی سال را با اقلام بدهکار شده در حساب های هزینه استهلاك مربوط، مقایسه کنید.
- ۴- کاهش استهلاك انباشته بابت دارایی های کنار گذاشته شده را بازیابی و اثبات کنید.
- کاهش ها را به کاربرگ تجزیه و تحلیل دارایی های کنار گذاشته شده در طول سال ردیابی کنید.
- درستی میزان استهلاك انباشته را در تاریخ برکناری دارایی ها آزمون کنید.
- ۵- آخرین گزارش تشخیص مالیات شرکت صاحب کار را از لحاظ استهلاك مورد بررسی قرار دهید.
- ۶- بررسی های تحلیلی را در مورد استهلاك اجرا کنید.
- نسبت هزینه استهلاك را به جمع دارایی های ثابت محاسبه و یا با نسبت سال قبل مقایسه کنید.
- نسبت استهلاك انباشته را به دارایی های مربوط محاسبه و با نسبت سال قبل آن مقایسه کنید.

آزمون ذخیره استهلاك

آزمون کلی ذخیره استهلاك سال مستلزم اجرای موارد زیر توسط حسابرسان می باشد:

- ۱- فهرست مانده حساب دارایی ها را در ابتدای دوره تهیه کنید.
- ۲- دارایی های کاملاً مستهلك شده را از لیست کسر کنید.
- ۳- نصف دارایی های اضافه شده در طول سال را به لیست اضافه کنید.
- ۴- نصف دارایی های کنار گذاشته شده طی سال به جز دارایی های کاملاً مستهلك شده را از لیست کسر کنید.

بازیابی و اثبات منابع طبیعی

در حسابرسی شرکت هایی که دارایی های تهی شونده مانند، ذخایر نفت و گاز، جنگل و... دارند حسابرسان از همان الگوی ارزیابی هزینه استهلاك و استهلاك انباشته پیروی می کنند. حسابرسان یکنواختی ثبت تهی شدن و انطباق آن با اصول پذیرفته شده حسابداری را تعیین می کنند و صحت ریاضی محاسبات انجام شده را توسط صاحب کار آزمون می نمایند.

بازیابی و اثبات دارایی های نامشهود

ویژگی تمام دارایی های نامشهود فقدان وجود عینی آن هاست. سرقتی، امتیاز ساخت، علایم تجاری، عمده ترین دارایی های نامشهود می باشند. از آن جایی که دارایی های نامشهود وجود عینی ندارند، ارزش آن ها به حقوق مالکانه و مزایای اقتصادی آن ها بستگی دارد. سرقتی، دارایی نامشهودی است، که مبلغ آن می تواند هنگفت، اما منافع اقتصادی آن مورد تردید باشد. حسابرسان باید منطقی بودن برنامه صاحب کار برای استهلاك دارایی های نامشهود را به عنوان بخشی از تجزیه و تحلیل دارایی های نامشهود بررسی کنند.

رسیدگی پیش از تاریخ ترازنامه به اموال، ماشین آلات و تجهیزات

بیشتر کارهای رسیدگی به اموال، ماشین آلات و تجهیزات می تواند پیش از تاریخ ترازنامه انجام شود. در حسابرسی های نخستین صاحب کاران جدید، کار وقت گیر بررسی مدارک سال های قبل به منظور تعیین مانده های حساب های دارایی های ثابت در ابتدای سال جاری باید قبل از پایان سال انجام گرفته باشد.

اطلاعات حسابرسی نشده بهای جایگزینی

بهای جایگزینی برآوردی و قیمت های تعدیل شده به خاطر تغییر سطح قیمت های بهای تمام شده اموال یکی از اطلاعات اصلی مورد درخواست بود. کمیته بورس و اوراق بهادار از شرکت های بزرگ خواسته بود که اطلاعات بهای جایگزینی را بطور جداگانه در صورت های مالی مکمل ارائه کنند. برخی از شرکت ها اطلاعات بهای جایگزینی را در سه ستون ۱- بهای تمام شده تاریخی ۲- مبالغ به ریال ثابت ۳- قیمت های جاری را در صورت سود و زیان ارائه کنند.

فصل پانزدهم

حساب های پرداختنی و سایر بدهی ها

منشاء و ماهیت حساب های پرداختنی

اصطلاح حساب های پرداختنی به بدهی های ناشی از خرید کالا و خدمات، در جریان عادی تجارت گفته می شود. که شامل، خرید نسیه کالا، مواد اولیه، دارایی های ثابت و اثاثه اداری است. بدهی های بهره دار نباید جزء حساب های پرداختنی طبقه بندی شود، بلکه باید جداگانه و تحت عنوان های اوراق قرضه، اسناد پرداختنی، وام های با وثیقه یا قراردادهای اقساطی نشان داده شود.

مهمترین مشکل حسابرسان در بررسی بدهی ها، کمتر از واقع نشان دادن یا حتی از قلم افتادگی بدهی هاست. کمتر از واقع نشان دادن بدهی ها به اندازه بیش از واقع نشان دادن دارایی ها، وضع مالی شرکت را بهتر نشان می دهد و تخلف ها را می پوشاند. کمتر از واقع نشان دادن بدهی ها معمولاً با کمتر از واقع نشان دادن هزینه ها و بیش از واقع نشان دادن سود خالص همراه است. بنابر این روش های حسابرسی بدهی ها باید به گونه ای طراحی شوند، که کامل بودن بدهی های ثبت شده را آشکار سازد. روش های کشف کمتر از واقع نشان دادن بدهی ها متفاوت از روش های حسابرسی برای کشف بیش از واقع نشان داده شدن دارایی هاست. بیش از واقع نشان دادن دارایی ها معمولاً با یک ثبت نادرست در مدارک حسابداری همراه است. برعکس کمتر از واقع نشان دادن یک بدهی عموماً با ثبت نکردن معامله ای صورت می گیرد که بدهی را به وجود آورده است. کشف یک ثبت از قلم افتاده، به مراتب مشکل تر از کشف یک ثبت جعلی می باشد. حسابرسان از مدت ها پیش تشخیص داده اند که پیچیده ترین تخلف، تقلبی است که با ثبت نکردن معاملات بوجود می آید.

هدف های رسیدگی به حساب های پرداختنی

هدف های حسابرسان از رسیدگی به حساب های پرداختنی تعیین موارد زیر است :

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی حساب های پرداختنی و چرخه خرید و پرداخت ها.
- ۲- اعتبار حساب های پرداختنی ثبت شده. (رخداد و تعهد)
- ۳- ثبت دفاتر بودن تمام حساب های پرداختنی. (کامل بودن)
- ۴- صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه حساب های پرداختنی و انطباق آن ها با حساب های دفتر کل. (صحت محاسبات ریاضی)
- ۵- درستی ارزشیابی حساب های پرداختنی.
- ۶- کفایت افشاء و چگونگی ارائه پرداختنی ها در صورت های مالی.

سیستم کنترل داخلی حساب های پرداختنی

بحث درباره سیستم کنترل داخلی حساب های پرداختنی می تواند چنان گسترش یابد که تمام چرخه خرید یا تحصیل را در برگیرد. در یک سیستم خوب و مؤثر خرید،

(الف) دایره انبار یا دایره کنترل موجودی ها، درخواست خریدی را تهیه و تصویب می کند.

(ب) درخواست خرید برای دایره خرید ارسال می شود.

(ج) نسخه ای از این درخواست خرید به ترتیب شماره در دایره تهیه کننده، بایگانی می گردد.

(د) مدارک بایگانی شده در مرحله قبل، با سفارش خرید تنظیم شده و نهایتاً گزارش دریافت کالا مطابقت داده می شود.

(ه) دایره خرید با دریافت درخواست خرید لزوم سفارش دادن مواد و کالای درخواستی را تعیین می کند.

(و) پس از کسب معجز خرید، تدارکات (دایره خرید) فروشنده مناسب را با توجه به قیمت اعلامی توسط آن ها انتخاب می کند.

ز) کنترلی که انتظار می رود حسابرسان در یک دایره حساب پرداختنی مناسب با آن روبه رو شوند، مطابقت ماهانه جزئیات حساب های پرداختنی (یا برگه های پرداختنی)، با حساب کنترل بستانکاران در دفتر کل است.

کاربرگ های حسابرسی حساب های پرداختنی

کاربرگ اصلی حساب های پرداختنی، تراز آزمایشی انواع مانده های حساب های پرداختنی به تاریخ ترازنامه و درخواست های تأییدیه بستانکاران، کاربرگ های اساسی حساب های پرداختنی می باشد. ترازهای آزمایشی مزبور اغلب به شکل گزارش های چاپی کامپیوتر است. علاوه بر این، حسابرسان می توانند فهرستی از حساب های پرداختنی ثبت نشده را که در طول رسیدگی های خود کشف کرده اند، را تهیه کنند.

برنامه حسابرسی حساب های پرداختنی

الف: سیستم کنترل های داخلی حساب های پرداختنی را ارزیابی کنید.

۱- شناختی از سیستم کنترل داخلی حساب های پرداختنی کسب کنید. یکی از راه های آشنایی با سیستم کنترل داخلی حساب های پرداختنی، استفاده از نمودگرهای تهیه شده توسط صاحب کار است. حسابرسان می توانند از پرسشنامه کنترل های داخلی نیز برای کسب اطلاعات مربوط به کنترل های داخلی حساب های پرداختنی استفاده کنند.

۲- احتمال خطر کنترل را درباره هر یک از سرفصل های عمده حساب های پرداختنی در تاریخ ترازنامه تعیین و آزمون های اضافی کنترل ها را طراحی کنید. احتمال خطر کنترل، تنها زمانی کمتر از حداکثر برآورد می شود، که کنترل های لازم را آزمون ها نشان می دهد. حسابرسان باید تعیین کنند که کدام آزمون اضافی کنترل ها احتمالاً محدود کردن آزمون ها محتوا را از لحاظ هزینه اجرا، ایجاب می کند.

۳- آزمون های اضافی کنترل ها را درباره آن دسته از کنترل داخلی اجرا کنید. حسابرسان قصد دارند برای کاهش سطح تعیین شده احتمال خطر و در نتیجه، کاهش آزمون های محتوا بر آن ها اتکاء کنند.

۴- احتمال خطر کنترل را درباره هر یک از سرفصل های عمده حساب های پرداختنی ترازنامه و بر اساس آزمون کنترل های انجام شده، دوباره برآورد و آزمون های محتوا را طراحی کنید.

ب: آزمون های محتوای معاملات و مانده های حساب های پرداختنی را اجرا کنید.

۵- تراز آزمایشی حساب های پرداختنی را به تاریخ ترازنامه از صاحب کار دریافت کنید و با دفتر کل، مغایرت گیری نمایید. یکی از هدف های این روش، اثبات مطابقت داشتن مبلغ بدهی مندرج در ترازنامه با جمع تک تک اقلامی است که در مدارک تفصیلی بدهی ها وجود دارد. هدف دیگر از اجرای آزمون فوق، فراهم آوردن نقطه شروعی است برای آزمون های محتوا.

۶- مانده های پرداختنی به بستانکاران انتخابی را با بازرسی مدارک پشتوانه آن ها، سندرسی کنید. سندرسی مانده های پرداختنی به بستانکاران انتخاب شده با مراجعه به برگه های حسابداری، فاکتور ها، سفارش های خرید و گزارش های دریافت، آزمون محتوایی است، برای اثبات اعتبار تراز آزمایشی حساب های پرداختنی که توسط صاحب کار تهیه شده است.

۷- بدهی های ثبت شده را با صورت حساب های ماهانه فروشندگان (بستانکاران) مغایرت گیری کنید. مغایرت گیری فوق به صورت ماهانه، روش جاری بسیاری از شرکت ها است. حسابرسان برای حصول اطمینان از انجام شدن مغایرت گیری می توانند صورت حساب های فروشندگان را بطور محدود مورد بررسی قرار دهند و چنانچه این کار انجام نشده باشد، حسابرسان می توانند این کار را به صورت مستقل انجام دهند. یکی از اختلافاتی که با مغایرت گیری صورت حساب های فروشندگان روشن می شود، هزینه حملی است که فاکتور آن هنوز توسط صاحب کار دریافت یا ثبت نشده است.

۸- تأییدیه حساب های پرداختنی را با مکاتبه مستقیم با فروشندگان، دریافت کنید. برای تمام فروشندگانی که در طول سال، از آن ها خرید های عمده ای شده باید درخواست تأییدیه ارسال گردد. این کار به منظور کشف بدهی های ثبت نشده صورت می گیرد و دلیل دیگر آن است که بزرگترین مخاطره در اثبات بدهی ها، وجود بدهی های ثبت نشده می باشد. در هر صورت این روش اجباری نمی باشد.

۹- روش های تحلیلی را درباره حساب های پرداختنی و حساب های مرتبط، اجرا کنید. حسابرسان برای حصول اطمینان خاطر از معقول بودن کلی حساب های پرداختنی می توانند نسبت هایی مانند نسبت بستانکاران به خرید و مجموع بدهی های جاری را محاسبه کنند و نسبت های محاسبه شده را بانسبت های سال های قبل مقایسه کنند تا روندهای نیازمند پی جویی، روشن و آشکار گردد.

۱۰- برای کشف حساب های پرداختنی ثبت نشده جستجو کنید. برای کشف حساب های پرداختنی ثبت نشده، می توانند از روش هایی مانند مغایرت گیری، تأییدیه و روش های تحلیلی استفاده کنند. حسابرسان در جستجوی حساب های پرداختنی ثبت نشده علاوه بر اقدامات یاد شده، معاملات ثبت شده پس از پایان سال مالی را نیز حسابرسی می کنند. حسابرسان همچنین باید زمینه های احتمالی را در مورد پرداختنی های ثبت نشده مورد توجه قرار دهند. مانند:

• فاکتورهای خرید بدون گزارش دریافت مواد و کالا و گزارش های دریافت مواد و کالای بدون فاکتور.

• برگه های پرداختنی ثبت شده بعد از تاریخ ترازنامه در معین بستانکاران.

• فاکتورهای دریافتی پس از تاریخ ترازنامه توسط صاحب کار.

۱۱- حساب های پرداختنی به اشخاص وابسته را جستجو کنید. پرداختی های به رؤسا، مدیران، سهامداران یا شرکت های وابسته نیاز به توجه ویژه حسابرسان دارد. زیرا، این گونه پرداختی ها از معاملات حقیقی و بی شبهه ای که بین طرفین با تضاد منافع انجام می شود، ناشی نشده اند.

۱۲- چگونگی ارائه حساب های پرداختنی را در صورت های مالی و کیفیت افشای مربوط به آن را ارزیابی کنید. ارائه صحیح حساب های پرداختنی در ترازنامه مستلزم تفکیک مبالغ پرداختنی عمده به اشخاص وابسته (مدیران، سهامداران عمده، رؤسا و کارکنان شرکت) و ارائه جدای آن ها از بستانکاران تجاری است.

رسیدگی به سایر بدهی ها

علاوه بر حساب های پرداختنی، سایر اقلامی که به عنوان بدهی های جاری طبقه بندی می گردد، عبارت است از:

۱- کسور (قانونی) حقوق و دستمزد کارکنان (مانند: مالیات های تکلیفی و بیمه سهم کارکنان): از مهم ترین نمونه های کسور حقوق و دستمزد، حق بیمه سهم کارکنان و مالیات بر درآمد است. اگر چه مقامات دولتی فرم ویژه ای را برای ثبت و ضبط این اقلام تعیین نکرده اند، اما نسبت به تهیه مدارک مربوط به مبالغ ثبت شده و مبالغ کسر شده از حقوق و دستمزد کارکنان تأکید دارند. مالیات های کسر شده از کارکنان که در تاریخ ترازنامه هنوز به وزارت دارایی پرداخت نشده، یک بدهی است که حسابرسان باید آن را بازبینی کنند. اغلب مبالغی بابت حق عضویت در اتحادیه ها، امور خیریه، طرح های بازنشستگی، بیمه عمر و حوادث، پس انداز و ... نیز از حقوق و دستمزد کارکنان کسر می شود.

۲- مالیات فروش: در بیشتر ایالات آمریکا، واحدهای تجاری باید مالیات مقرر بر فروش کالاهای خود را از خریدار وصول کنند. اینگونه مالیات ها به عنوان هزینه واحد تجاری نمی باشد و خرده فروشان تنها به عنوان عامل وصول مالیات عمل می کنند. مادامی که این مالیات های وصول شده به مقامات مالیاتی کشور تحویل نشده است، یک بدهی جاری واحد تجاری می باشد.

۳- حقوق و دستمزد مطالبه نشده: حقوق و دستمزد مطالبه نشده ماهیتاً سوء استفاده پذیر است. از این رو حسابرسان باید نسبت به کفایت سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد مطالبه نشده توجه ویژه داشته باشند. حسابرسان حساب حقوق و دستمزد مطالبه نشده را به دو منظور رسیدگی می کنند:

• مانده بستانکار این حساب معرف تمام حقوق و دستمزد مطالبه نشده در هر نوبت پرداخت است.

• اقلام بدهکار این حساب نشانه تنها پرداخت های مجاز به کارکنان، پرداخت به صندوق دولت طبق مقررات یا برگشت مبالغ به حساب وجوه نقد عمومی شرکت است.

۴- سپرده های مشتریان: بسیاری از مؤسسات خدمات عمومی و شرکت های حمل و نقل نیز ممکن است به منظور تضمین دریافت وجه صورتحساب های خود یا برگشت صحیح تجهیزات قرض داده شده به مشتریان، سپرده ای از مشتریان خود دریافت کنند. حسابرسان باید روش های پذیرش و برگشت این گونه سپرده ها را بررسی کنند و هرگونه نارسایی در سیستم کنترل داخلی مربوط را افشاء نمایند. به عنوان یک قاعده کلی،

حسابرسان معمولاً اقدام به دریافت تأییدیه مستقیم برای سپرده‌ها نمی‌کنند. اما دریافت تأییدیه در مواردی که مبالغ سپرده‌ها، عمده است یا سیستم کنترل داخلی ضعیف و نارسا می‌باشد، اقدامی مفید است.

۵- هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده: بیشتر هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده، معرف تعهدات کالا و خدمات دریافتی پیش از تاریخ ترازنامه است که در دوره بعد باید پرداخت شود. انواع هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده عبارتند از:

- ❖ عوارض و مالیات مستغلات: عوارض و مالیات‌های مستغلات از لحاظ تعدد پرداخت طی دوره اندک بوده، اما از لحاظ مبلغ عمده می‌باشند. از این رو تجزیه و تحلیل کلیه عوارض و مالیات‌های مستغلات طی سال در کاربرگ‌های حسابرسی درج می‌شود. پرداخت عوارض و مالیات‌ها باید با بازرسی برگ‌های تشخیص صادر شده توسط مقامات ذیصلاح قانونی و مدارک پرداخت مربوط، بازبینی گردد.
- ❖ حقوق و دستمزد پرداختنی: ناخالص حقوق و دستمزد پرداختنی تقریباً در تمام ترازنامه‌ها وجود دارد. درستی مبالغ ذخیره شده از لحاظ تعیین مجموع بدهی‌های شرکت و همچنین مطابقت درآمد و هزینه‌ها حائز اهمیت است. حسابران پرداخت‌های انجام شده در اولین نوبت پرداخت در دوره بعد را مورد بررسی قرار می‌دهند تا از نبود حقوق و دستمزد پرداختنی ثبت نشده در تاریخ ترازنامه اطمینان یابند.
- ❖ ذخیره طرح‌های بازنشستگی: بررسی‌های این حساب می‌تواند در پرونده دائمی نگهداری شود. قوانین مربوط باید مطالعه گردد.
- ❖ حقوق و دستمزد پرداختنی بابت ایام مرخصی: این بدهی در دو حالت زیر قابل بررسی است:
 ۱. مرخصی استحقاقی کارکنانی که در سال گذشته به هر دلیل از مرخصی استفاده نکرده‌اند.
 ۲. مرخصی‌های آینده کارکنان که بخشی از مخارج آن باید به حساب دوره جاری منظور شود تا مطابقت درآمد و هزینه‌ها به درستی صورت گیرد.

محاسبات مربوط به این بدهی باید هم از لحاظ دقت ریاضی و هم از لحاظ انطباق با سیاست‌های اعطاء مرخصی شرکت مورد بازبینی قرار گیرد.

- ❖ تضمین خدمات پس از فروش: مخارج ارائه این گونه خدمات باید در سال فروش محصولات به حساب هزینه منظور شود. در این صورت شرکت همه ساله مبلغی بر مبنای فروش سال و برآورد خدمات تعمیری یا جایگزینی سال بعد به بدهکار هزینه و بستانکار حساب بدهی منظور خواهد کرد. در صورت رخداد تعمیرات و جایگزینی، مخارج آن به حساب بدهی مزبور بدهکار خواهد شد. به طور کلی، حسابران باید مطمئن شوند که مانده بدهی مربوط به خدمات پس از فروش، رابطه‌ای معقول با فروش شرکت دارد. از لحاظ حصه جاری و حصه بلند مدت نیز به گونه‌ای مناسب تفکیک و در ترازنامه طبقه‌بندی شده باشد.

- ❖ کمیسیون‌ها و پاداش‌های پرداختنی: گام اساسی در این مورد، رجوع به مجوز کمیسیون یا پاداش است. چنانچه حجم فروش شرکت یا دیگر معیارهای عینی مبنای محاسبه کمیسیون یا پاداش باشد، حسابرس باید با اعمال ضریب (نرخ) تعیین شده در مورد مبلغ مورد استفاده به عنوان مبنای محاسبه این بدهی را بازبینی و اثبات کند.

- ❖ مالیات بر درآمدهای پرداختنی: مالیات بر درآمد (ریالی یا ارزی) شرکت، عامل با اهمیتی است در تعیین سود خالص و وضعیت مالی شرکت. حسابران بدون کسب شواهد لازم درباره محاسبه و منظور کردن صحیح مالیات بر درآمد شرکت، نمی‌توانند درباره مطلوبیت هیچ یک از صورت‌های مالی اظهار نظر کنند. صورت سود و زیان مؤسسات فردی یا شرکت‌های تضامنی، مبلغی را به عنوان مالیات بر درآمد نشان نمی‌دهند. زیرا مالیات بر سود این گونه واحدهای تجاری را صاحب مؤسسه یا شرکای شرکت باید شخصاً بپذیرند. ذخیره مالیات بر درآمد شرکت‌ها اغلب برآورد از مبلغی است که شرکت‌ها باید بپردازند. حسابران باید حساب مالیات بر درآمد پرداختنی را تجزیه و تحلیل کنند و اقلام منعکس در آن را با اظهارنامه مالیاتی مدارک پرداخت یا سایر مدارک مثبت سندرسی نمایند. مانده نهایی این حساب عبارت است از: مبلغ مالیات بر درآمد محاسبه شده منهای هر گونه مبلغ پرداختی.

- ❖ حق الزحمه‌های حرفه‌ای پرداختنی: حق الزحمه‌های مؤسسات حرفه‌ای شامل هزینه خدمات مشاوره حقوقی، حسابداری، حسابرسی و سایر کارشناسان، که خدمات مستمری را ارائه می‌کنند، اما صورتحساب حق الزحمه خود را به طور نامرتب ارسال می‌دارند، می‌شود.

بررسی حساب هزینه های حقوقی و قانونی ضروری است زیرا ممکن است حسابرسان را از وجود دعاوی علیه شرکت، اعتراض به برگ های تشخیص مالیاتی یا سایر مواردی آگاه کند که مستلزم افشاء در صورت های مالی می باشد.

مراحل اساسی حسابرسی هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده

- ۱- هرگونه قرارداد یا سایر مدارکی که بتواند مبنای مناسبی برای این گونه بدهی ها را فراهم آورد، رسیدگی کنید.
- ۲- درستی و دقت مدارک تفصیلی حسابداری مربوط به این بدهی ها را ارزیابی کنید.
- ۳- مفروضات زیر بنای محاسبات این بدهی ها را مشخص و آن ها را ارزیابی کنید.
- ۴- محاسباتی را که صاحب کار در مورد این بدهی ها انجام داده است، آزمون کنید.
- ۵- یکنواختی نحوه برخورد با این بدهی ها در ابتدا و پایان دوره مالی، تعیین کنید.
- ۶- ضرورت منظور کردن بدهی هایی که در حساب ها منظور نشده اند، را بررسی کنید. (آزمون کامل بودن بدهی ها)

چگونگی ارائه در ترازنامه

هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده (بهره، مالیات، اجاره، حقوق و دستمزد و ...) در بخش بدهی های جاری ترازنامه و گاه تحت یک سر فصل و به طور یک جا ارائه می شود. مالیات بر درآمد پرداختنی ممکن است تا آن اندازه ای با اهمیت باشد، که ارائه جداگانه آن در ترازنامه ضروری باشد. اقلام انتقالی به دوره های آتی در بستانکار حساب درآمد بابت اجاره یا بهره دریافتی که در سال بعد به حساب درآمد منظور خواهد شد، معمولاً به عنوان بدهی های جاری طبقه بندی می شود.

زمان رسیدگی به حساب های پرداختنی

رسیدگی به حساب های پرداختنی در تاریخی پیش از تاریخ ترازنامه، به شرطی مؤثر خواهد بود که صاحب کار در ثبت بدهی های با اهمیت به وجود آمده در هفته های باقی مانده از سال مورد رسیدگی، کوتاهی نکند. به همین دلیل، بسیاری از حسابرسان معتقدند که بیشتر کار رسیدگی به حساب های پرداختنی باید پس از تاریخ ترازنامه انجام شود. بدهی های جاری غیر از حساب های پرداختنی برای رسیدگی پیش از تاریخ ترازنامه مناسب تر است.

فصل شانزدهم

بدهی های بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه، زیان های احتمالی

این فصل می خواهد درخصوص بدهی های بهره دار و حقوق صاحبان سهام و هدف حسابرسان از حسابرسی آن ها و همچنین روش های چگونگی دستیابی به هدف حسابرسان صحبت کند. بیشتر منابع مالی شرکت معمولاً از طریق بدهی های بهره دار و صدور سهام سرمایه تأمین می شود. تحصیل و بازپرداخت سرمایه را چرخه تأمین مالی می گویند. این چرخه تأمین مالی شامل روش های صدور مجوز و ثبت و اجرای معاملاتی است که به اوراق قرضه و وام های بانکی و پرداخت سود مربوطه می شود.

بدهی های بهره دار

معمولاً شرکت ها وام می گیرند. شرکت هایی که از نظر وضع مالی مناسب ترند، معمولاً برابر اسناد پرداختنی وام می گیرند ولی شرکت هایی که از نظر وضع مالی در سطح پایین تری هستند جز با دادن وثیقه نمی توانند وام بگیرند. مدرک رسمی ایجاد اوراق قرضه را قرارداد انتشار اوراق قرضه می گویند. اعتبار دهندگانی که برای شرکت تأمین اعتبار می کنند یک سری محدودیت ها برای آن ها تعیین می کنند. به عنوان مثال: شرکت ها نمی توانند سود اعلام کنند مگر آنکه سرمایه آن ها از یک مبلغ معینی بیشتر باشد.

هدف حسابرسان از حسابرسی بدهی های بهره دار

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی بدهی های بهره دار
- ۲- اعتبار بدهی های بهره دار ثبت شده
- ۳- ثبت دفاتر بدهی های بهره دار
- ۴- درستی ارزشیابی بدهی های بهره دار
- ۵- چگونگی ثبت بدهی های بهره دار در دفاتر مالی

سیستم کنترل داخلی بدهی های بهره دار

مجوز هیأت مدیره اجازه ی ایجاد بدهی و سرآغاز سیستم مؤثر کنترل داخلی بدهی های بهره دار می باشد. در شرکت ها استقراض باید به تصویب هیأت مدیره برسد. مجوز هیأت مدیره بر ۳ اساس زیر می باشد:

- ۱- تعیین نوع بانک
- ۲- تعیین نوع وثیقه
- ۳- استفاده از امین

کاربرگ های حسابرسی بدهی های بهره دار

نسخه ای از قرارداد انتشار اوراق قرضه باید در پرونده دائمی حسابرسان نگه داری شود و تجزیه و تحلیل اسناد پرداختنی و صرف و کسر اوراق قرضه، در پرونده جاری یا دائمی بایگانی شود.

برنامه حسابرسی بدهی های بهره دار

این برنامه حسابرسی تمایزی بین آزمون محتوا و سیستم کنترل داخلی می باشد. حسابرسان شرح نوشته و نمودگر سیستم و پرسشنامه کنترل داخلی را تهیه و در این پرسشنامه سؤالاتی از این قبیل که آیا هیأت مدیره، بانکی را برای تأمین اعتبار مشخص کرده است؟ عنوان می شود.

روش های حسابرسی بدهی های بهره دار

- ۱- صورت تجزیه و تحلیل حساب های بدهی های بهره دار، بهره و صرف یا کسر اوراق بهادار را از صاحب کار دریافت کنید.
- ۲- نسخ (ته سوش) اسناد پرداختنی و مدارک پشتوانه آن ها را رسیدگی کنید.
- ۳- تأییدیه بدهی های بهره دار را از اعتبار دهندگان و یا اشخاص ثالث مناسب، دریافت کنید.
- ۴- مدارک پشتوانه معاملات استقراضی و بازپرداخت آن ها را سند رسی کنید.
- ۵- معقول بودن کلی بدهی های بهره دار و هزینه بهره آن ها را با روش های تحلیلی، تعیین کنید.
- ۶- محاسبات مربوط به هزینه بهره، بهره پرداختنی و استهلاک کسر یا صرف اوراق بهادار را دوباره امتحان کنید.
- ۷- رعایت شدن یا نشدن مفاد قرارداد انتشار اوراق بهادار را تعیین کنید.
- ۸- مجوز انتشار بدهی های بهره دار را با صورت جلسات هیأت مدیره ردیابی کنید.
- ۹- اسناد پرداختنی تسویه یا تمدید شده پس از تاریخ ترازنامه را بررسی کنید.
- ۱۰- برای یافتن اسناد پرداختنی در وجه اشخاص وابسته، جستجو کنید.
- ۱۱- چگونگی ارائه بدهی های بهره دار و دیگر حساب های مرتبط را در صورت های مالی و کفایت افشای مربوط به آن را ارزیابی کنید.

زمان رسیدگی بدهی های بهره دار

حسابرسان ترجیح می دهند این حساب را در پایان سال مالی مورد رسیدگی قرار دهند.

منابع و ماهیت حقوق صاحبان سرمایه

شامل سرمایه سهام و سود و زیان انباشته می باشد. سرمایه سهام با انتشار سهام زیاد می شود و سود و زیان انباشته با اعلام سود افزایش و یا پرداخت سود کاهش می یابد.

هدف حسابرسان از رسیدگی به حقوق صاحبان سهام

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی حقوق صاحبان سهام
- ۲- اعتبار حقوق ثبت شده صاحبان سرمایه
- ۳- ثبت دفاتر بودن تمامی معاملات حقوق صاحبان سرمایه
- ۴- صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه حقوق صاحبان سرمایه و انطباق آن ها با حساب های دفتر کل
- ۵- درستی ارزشیابی حقوق صاحبان سهام
- ۶- کفایت افشاء و چگونگی ارائه ی حقوق صاحبان سهام.

سیستم کنترل داخلی حقوق صاحبان سرمایه

برای استقرار یک سیستم کنترل داخلی درموردحقوق صاحبان سهام، سه عنصر اصلی زیر باید وجود داشته باشد:

- ۱- وجود مجوزهای هیأت مدیره
- ۲- تفکیک وظایف اجرایی
- ۴- حفظ و نگهداری مدارک مناسب

کنترل معاملات سرمایه توسط هیأت مدیره

تمامی تغییرات سرمایه باید رسماً به تصویب هیأت مدیره برسد. هیأت مدیره باید مقاماتی را انتخاب کنند که:

- ۱- مجازند گواهینامه سهام را امضاء کنند.
- ۲- مدارک سهام را نگهداری کنند.
- ۳- گواهی سهام استفاده نشده را در اختیار داشته باشند.
- ۴- چک های سود سهام را امضاء کنند.

دفتر گواهینامه سهام

اگر شرکت از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام استفاده نکند، هیأت مدیره معمولاً این وظایف را به مدیریت مالی شرکت واگذار می کند.

دفتر ثبت سهام

دفتر ثبت سهام، مدرک جداگانه ای برای هر سهام دار فراهم می آورد. به این شکل که تعیین تعداد سهام متعلق برای هریک از سهامداران در یک نگاه، میسر می شود. از این مدرک می توان برای تهیه لیست چک های سود سهام استفاده کرد.

سیستم کنترل داخلی سود سهام

ماهیت سیستم کنترل داخلی پرداخت سود سهام، به این بستگی دارد که شرکت برای انجام دادن این وظیفه از خدمات نماینده مستقلی جهت پرداخت سود استفاده می کند یا خود، رسماً به این کار اقدام می کند. البته از دیدگاه سیستم کنترل داخلی استفاده از نماینده مستقل به شدت توصیه می شود. زیرا احتمال تقلب در توزیع سود سهام یا بروز اشتباه در ارتباط با آن کاسته می شود.

کاربرگ های حسابرسی حقوق صاحبان سهام

حسابرسان علاوه بر تهیه کاربرگ اصلی حساب های حقوق صاحبان سهام، صورت تجزیه و تحلیل هر یک از حساب های حقوق صاحبان سهام را برای پرونده های دائمی تهیه می کنند.

برنامه حسابرسی سهام سرمایه

روش های زیر از جمله روش های متداول برای بازرسی سهام سرمایه در بسیاری از کارهای حسابرسی است:

- ۱- شناختی از سیستم کنترل داخلی مربوط به معاملات سهام سرمایه کسب کنید.
- ۲- مواد مربوط به سهام سرمایه را در شرکت نامه، اساس نامه و صورتجلسات هیأت مدیره بررسی کنید. در اولین گام حسابرسی، حسابرسان باید نسخه ای از شرکت نامه، اساس نامه و صورتجلسات هیأت مدیره و مجامع را برای ضبط در پرونده دائمی دریافت و آن ها را به دقت مطالعه کنند با این کار حسابرسان می توانند، تصمیم گیری نمایند.
- ۳- صورت تجزیه و تحلیل حساب های سرمایه را از صاحب کار دریافت کنید یا خود تهیه کنید. شامل ارزیابی ماهیت تمام تغییرات رخ داده و سند رسی اسناد و مدارک آن تغییرات است. حسابرسان باید حساب سهام خزانه را نیز تجزیه و تحلیل و تعداد سهام خزانه را مشخص کنند. در هنگام حسابرسی سهام باید صورتجلسات هیأت مدیره را بررسی کنند تا مطمئن شوند که:
 - ✓ تحصیل یا انتشار مجدد سهام خزانه با تصویب هیأت مدیره بوده
 - ✓ قیمت های خرید و یا فروش این سهام براساس آیت های تعیین شده توسط هیأت مدیره بوده است.

۴- وجوه نقد حاصل از تمام سهام منتشره شده را رسیدگی کنید. روش تجزیه و تحلیل حساب های سهام سرمایه، برای روشن شدن وضع تمام وجوه نقد حاصل از انتشار سهام و خرج کردن آن است. وجوه حاصل باید توسط بانک ردیابی شود. در مواردی ممکن است به جای وجه نقد بابت انتشار و سهام، دارایی های غیرنقدی دریافت شود. در این صورت معامله باید از همه لحاظ به دقت بررسی شود.

۵- تأییدیه نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار در انتقال سهام را برای تمام سهام در دست سهامداران دریافت کنید. درخواست تأییدیه توسط صاحب کار نوشته می شود و توسط حسابرسان تحویل پست می گردد و پاسخ هم برای حسابرسان ارسال می شود، نه صاحب کار.

۶- در مورد شرکتی که نماینده مستقل ثبت سهام یا کارگزار انتقال سهام ندارد، مدارک و حساب های سهام داران را با دفتر مغایرت گیری کنید. اگر شرکتی راساً امور ثبت و انتقال سهام را انجام می دهد حسابرسان باید از روش های رسیدگی دریافت تأییدیهایی از خارج از شرکت استفاده کنند. مانند:

➤ حساب دهی در مورد تعداد گواهینامه سهام

➤ رسیدگی به گواهینامه های باطل شده

➤ مغایرت گیری بین دفاتر ثبت سهام و گواهینامه های سهام یا دفترکل.

۷- رعایت شدن یا نشدن مفاد طرح های اختیار خرید سهام، محدودیت های تحصیلی و امتیازات ویژه سهام سرمایه را تعیین کنید. حق اختیار خرید سهام شرکت به خاطر انگیزه به روسا و کارکنان است که از سهام سرمایه تصویب شده اما منتشر نشده به آن اختصاص داده می شود.

رسیدگی به سود (زیان) انباشته و سود سهام

حساب هایی را در بر می گیرد و هر ساله تهیه و در پرونده دائمی بایگانی می شوند که دارای ۲ مرحله است:

✓ تجزیه و تحلیل سود (زیان) انباشته و هرگونه تخصیص از محل آن باید سابقه تاریخی این حساب ها را در برمی گیرد و هر ساله تهیه و

در پرونده دائمی بایگانی می شود.

✓ بررسی روش های توزیع سود سهام، چه نقدی و چه سهمی.

رسیدگی به سود سهام نقدی

تاریخ و مبلغ سود سهام تصویبی را تعیین کنید.

مبالغ پرداختی را بازبینی کنید.

مبلغ هرگونه سود سهام ممتاز عقب افتاده را تعیین کنید.

چگونگی برخورد با چک های سود سهام مطالبه نشده را بررسی کنید.

این یادداشت ها شواهدی است برای وجود مجوز پرداخت سود سهام، سودی که اعلام شده و پرداخت نشده باشد جزء بدهی ها در ترازنامه نشان داده شود.

زمان رسیدگی حقوق صاحبان سهام

در طول سال ثبت های مربوط به حساب های سهام سرمایه، صرف سهام و سود (زیان) انباشته در طول سال اندک است پس برای حسابرسان بهتر است رسیدگی به این حساب ها در یک مرحله و پس از پایان سال مالی انجام شود.

ارائه حقوق صاحبان سرمایه در صورت های مالی

اطلاعاتی که در حقوق صاحبان سهام در ترازنامه افشاء می شوند، عبارتند از:

عنوان هر سرفصل، نرخ سود سهام، در صورت مشخص بودن، تقدم پرداخت سود سهام، شرایط تبدیل و مطالبه تعهدات سهامداران، تعداد سهام تصویب شده، صادر شده و موجود در خزانه، هرگونه سود سهام عقب افتاده و سهام ذخیره برای اختیار خرید سهام یا برای تبدیل.

نکته قابل اهمیت در چگونگی ارائه سود (زیان) انباشته در ترازنامه که باید به آن توجه کرد، هر گونه محدودیتی است که برای استفاده از آن وجود دارد. مانند؛ توافقتنامه ی بانک ها، صاحبان اوراق قرضه و...

حسابرسی مؤسسات فردی و شرکت های تضامنی

متداول ترین دلیلی که واحدهای تجاری کوچک برای حسابرسی دارند، ضرورت ارائه صورت های مالی حسابرسی شده به بانک است. تا بتوانند وام و اعتبار دریافت کنند. چون بانک به خاطر تصمیم گیری درست از شرکت ها می خواهد که صورت های مالی حسابرسی شده ارائه دهند.

روش های رسیدگی به حسابهای شرکاء

یکی از مهمترین مدرک زیر بنایی شرکت های تضامنی، شرکت نامه (قرارداد مشارکت شرکا) است حسابرسان باید مطمئن شوند که توزیع سود خالص با مفاد مربوط به تقسیم سود در شرکت نامه مطابقت داشته باشد و مواقعی بعضی از شرکت ها بدون داشتن شرکت نامه مدون مشغول به فعالیت هستند. حسابرسان در این شرکت ها باید مطمئن شوند که سود شرکت، مطابق با تفاهم شرکا بین آن ها تقسیم می شود. تداخل معاملات مؤسسه با معاملات شخصی صاحب کار از بارزترین دشواری های رسیدگی به مؤسسات فردی است که حسابرسان را ناگزیر می سازد تا ارزش ویژه دارایی های صاحب مؤسسه را از سرمایه مؤسسه تفکیک کنند.

افشای بدهی و زیان های احتمالی

زیان احتمالی، زبانی است محتمل، ناشی از رویدادهای گذشته که وجود و مبلغ آن را رویدادهای آتی مشخص می کند. هسته مرکزی مفهوم زیان احتمالی، ابهام است، ابهام هم در مورد مبلغ زیان و هم نسبت به این که، در واقع، زبانی رخ داده است. بیشتر زیان های احتمالی می تواند بدهی های احتمالی خوانده شود.

مشکلات حسابرسی زیان احتمالی

- ✓ حسابرس باید وجود زیان احتمالی را ثابت کند.
- ✓ حسابرسان باید احتمال وقوع زیان را ارزیابی کنند.

شروط ثبت زیان های احتمالی در دفاتر

- ✓ اطلاعات موجود قبل از انتشار صورت های مالی محتمل بودن اینکه زبانی قبل از ترازنامه واقع شده را نشان دهد.
- ✓ مبلغ زیان بتواند به طور معقول برآورد شود.

چند نمونه زیان های احتمالی که مستلزم افشاء در صورت های مالی می باشد:

- ❖ دعاوی حقوقی: متداول ترین زیان احتمالی که در صورت های مالی دیده می شود، ناشی از دعاوی طرح شده یا در شرف طرح است. دعاوی در صورتی باید افشاء شوند که :
اولاً: طرح دعوا محتمل باشد.
ثانیاً: احتمال منطقی وقوع زیان وجود داشته باشد.
- ❖ بدهی قطعی بابت مالیات بر درآمد: اختلاف نظرهای پرداخت کننده مالیات و اداره مالیات می تواند بدهی های احتمالی به وجود آورد، که تسویه بدهی مالیاتی را سال ها به تأخیر بیندازد.
- ❖ پشت نویس اسناد و سایر گونه های ضمانت: پشت نویسی اسناد در واحدهای کوچک متداول است و همچنین هنگامی که یک شخص در چندین شرکت سهامی است.
- ❖ حساب های دریافتی فروخته یا واگذار شده با حق رجوع: در مواردی که حساب های دریافتی با حق رجوع فروخته یا واگذار می شود شرکت به خریدار تضمین وصول می دهد و مجوز مربوطه باید در صورت جلسات هیأت مدیره ملاحظه شده باشد.

- ❖ تعهدات: گونه ای دیگر از بدهی های احتمالی است. مانند؛ تعهدات خرید موجودی کالا و مواد، تعهدات فروش کالا به قیمت مشخص ویژگی خاص اینگونه از تعهدات (تعهد: قراردادی برای انجام معامله در آینده با شرایط خاص) است.
- ❖ احتمالی های مربوط به مخاطرات عمومی: احتمالی های مخاطرات عمومی معرف زیانی هستند که مربوط به آینده است. مانند: اعتصاب کارکنان یا خریداران کالا، افزایش قیمت مواد اولیه و خطر رخ دادن سوانح طبیعی. احتمالی های مربوط به مخاطرات عمومی نباید در صورت های مالی افشاء شود، چون باعث سردرگمی سرمایه گذاران می شود. وقایعی که ممکن است به زیان بیانجامد هنوز رخ نداده است.

روش های حسابرسی برای کشف زیان های احتمالی

- ۱- صورتجلسات هیأت مدیره تا تاریخ تکمیل رسیدگی ها را بررسی کنید.
- ۲- درخواست تأییدیه ای حاوی درخواست پاسخ (دعاوی طرح شده در شرف طرح زیان های احتمالی دعاوی احتمالی) را برای وکیل حقوقی ارسال کنید.
- ۳- درخواست تأییدیه استاندارد بانک را برای تمام بانک هایی ارسال کنید که صاحب کار در طول سال مورد رسیدگی، با آن بانک ها معامله داشته است. تأییدیه استاندارد اطلاعات مربوط به هرگونه بدهی احتمالی صاحب کار را از بانک درخواست می کند.
- ۴- مکاتبات با مؤسسات مالی، اعتباری را به منظور یافتن شواهدی برای وجود پشت نویسی اسناد، تضمین پرداخت بدهی دیگران یا فروش یا واگذاری حساب های دریافتی، بررسی کنید.
- ۵- تأییدیه مدیران صاحب کار را مبتنی بر ثبت دفاتر بودن و افشای تمام بدهی های شناخته شده شرکت، دریافت کنید.

فصل هفدهم

رسیدگی بیشتر به درآمد ها و هزینه ها ، تکمیل حسابرسی

نوع و ماهیت درآمد و هزینه ها

سطح درآمد شرکت ها غالباً عامل اصلی مذاکرات در مورد حقوق و دستمزد، نرخ مالیات، یارانه ها و سیاست های مالی دولت است و حسابداران با هم توافق دارند که اندازه گیری درآمد مهم ترین وظیفه حسابداری است.

احتیاط در ارزشیابی

در مورد ارزشیابی دارایی ها در صورتی که چند ارزشی باشند، حسابدار باید مبلغ کمتر را انتخاب نماید ولی در مورد بدهی ها مبلغ بیشتر باید انتخاب گردد. پس وقتی مفهوم احتیاط در مورد سود و زیان بکار گرفته شود، نتیجه آن رقم درآمد کمتر یا محتاطانه خواهد بود. صورت های مالی که وضعیت مالی را کمتر از واقع نشان می دهند، هرگز سبب اقامه دعوی علیه حسابرسان نمی شود. صورت های مالی باید وضعیت مالی را به صورت مطلوب نشان دهند، تا با ارزش باشند نه اینکه آن ها را کمتر از واقع منعکس کند. رسیدگی حسابرسان به معاملات درآمد و هزینه باید خیلی بیشتر از رسیدگی به دارایی ها و بدهی ها باشد.

هدف های حسابرسان از رسیدگی به درآمدها و هزینه ها

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی درآمدها و هزینه ها
- ۲- اعتبار درآمدها و هزینه های ثبت شده (وجود و مالکیت)
- ۳- ثبت دفاتر بودن تمام معاملات درآمد و هزینه ها (کامل بودن)
- ۴- صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه درآمدها و هزینه ها و انطباق آن ها با حساب های دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی)
- ۵- درستی ارزشیابی حساب های درآمد و هزینه
- ۶- کفایت افشا و چگونگی ارائه حساب های درآمد و هزینه ها در صورت های مالی

درآمدهای متفرقه

به درآمدهایی گفته می شود که اقلام آن به صورت ناچیز بوده و به صورت مکرر حاصل نمی شود این درآمدها یا یک بار حاصل شده و یا در فواصل غیرمتناوب به وجود می آیند. که بیشتر شرکت ها آن را ثبت نمی کنند و پس از وصول وجه نقد را بدهکار و درآمد متفرقه را بستانکار می نمایند. در صورتی ثبت اقلام متفرقه با اهمیت نیست، که مبلغ آن ناچیز باشد. به همین خاطر حسابرسان باید صورت تجزیه و تحلیل حساب درآمدهای متفرقه را از صاحب کار دریافت یا خودشان تهیه کنند. اقلامی که ممکن است بطور نادرست، درآمدهای متفرقه تلقی شده باشد عبارت است از:

- ۱- وصول حساب ها و اسناد دریافتی سوخت شده که قبلاً از دفاتر حذف شده است: این گونه وصولی ها باید به بستانکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول منظور شود.
- ۲- چک های ارائه نشده به بانک یا حقوق و دستمزد مطالبه نشده: این گونه اقلام باید به حساب بستانکاران منظور شود نه به حساب درآمدهای متفرقه.

- ۳- حاصل فروش ضایعات: باید عموماً از بهای تمام شده کالای فروش رفته کسر شود.
 - ۴- تخفیفات یا برگشت حق بیمه های پرداختی: این اقلام باید با هزینه یا حق بیمه های منقضی نشده پایای شود.
 - ۵- حاصل فروش دارایی های ثابت: از این وجوه باید برای تعیین سود یا زیان حاصل از فروش دارایی ها استفاده شود.
- حسابرسان باید برای هر یک از اقلام ذکر شده اگر با اهمیت باشند، ثبت اصلاحی پیشنهاد کنند و همچنین باید روش های تحلیلی را اجرا و نوسانات غیرعادی را پیگیری نمایند.

برنامه حسابرسی هزینه های فروش ، عمومی و اداری

آزمون های محتوای زیر برای هزینه هایی که همراه با حساب های ترازنامه بازبینی نشده است، مناسب می باشد:

- ۱- روش های تحلیلی مربوط به این حساب ها را اجرا کنید.
 - ✓ مانده مورد انتظار حساب را با توجه به کلیه جوانب ، برآورد کنید.
 - ✓ مبلغ انحراف از مانده مورد انتظار را که بدون پی جویی بیشتر قابل قبول است، تعیین کنید.
 - ✓ مانده حساب طبق دفاتر شرکت را با مانده مورد انتظار مقایسه کنید.
 - ✓ انحراف های عمده از مانده مورد انتظار را پی جویی کنید.
 - ۲- صورت تجزیه و تحلیل حساب های هزینه انتخابی را دریافت یا خودتان تهیه کنید. در این روش حسابرسان برخی حساب های هزینه را برای بازبینی بیشتر انتخاب می کنند. بنابراین باید از صاحب کار درخواست شود که صورت تجزیه و تحلیل این گونه حساب های انتخاب شده را همراه با اسناد و مدارک مربوط در اختیار حسابرسان قرار دهند تا مورد بررسی آنان واقع شود.
 - ۳- صورت تجزیه و تحلیل هزینه های اصلی موجود در اظهار نامه مالیاتی را دریافت یا خودتان تهیه کنید.
- اظهارنامه های مالیاتی همراه با جداول حقوق و مزایای مدیران، مالیات ها، سفر و پذیرایی، سهمیه ها، کمک ها، خسارت ها و همین طور هزینه های مدیران در صورت تجزیه و تحلیل حقوق مدیران آورده می شود، که حسابرسان باید آن را از صاحب کار دریافت یا خود تهیه نمایند.

حسابرسی حقوق و دستمزد

هزینه حقوق و دستمزد عمده ترین هزینه عملیاتی بسیاری از شرکت هاست بنابراین به توجه دقیق حسابرسان نیاز دارد.

هدف های حسابرسان از رسیدگی به حقوق و دستمزد

- ۱- تعیین رعایت شدن یا نشدن مقررات دولتی مربوط به بیمه های اجتماعی، بیمه بیکاری، حداقل دستمزد و ساعات کار کارگران، مالیات های تکلیفی و سایر مقررات کارمندی و کارگری توسط صاحب کار.
- ۲- تعیین رعایت شدن یا نشدن مفاد توافقنامه ها، با سندیکاهای کارگری در ارتباط با نرخ های دستمزد، حقوق و دستمزد ایام مرخصی و سایر شرایط قراردادی توسط صاحب کار.

شیوه های دستیابی به کنترل های داخلی

- ❖ کنترل های بودجه ای برمخارج نیروی کار: کنترل مخارج نیروی کار به معنای پرهیز از ضایعات و کسب حداکثر محصول تولیدی بابت هر ریال خرج نیروی کار است.
- ❖ گزارش به دستگاه های دولتی: یکی از کنترل های داخلی با اهمیت در مورد حقوق و دستمزد، ضرورت تهیه و ارائه گزارش هایی به دستگاه های دولتی است که عایدات و مالیات کسر شده را برای کلیه کارکنان نشان دهد که در پیشگیری از رخ دادن تقلب و کشف آن، ابزار مؤثری است.

❖ **تفکیک وظایف:** تقسیم کار حقوق و دستمزد بین چندین دایره شرکت، با اهمیت ترین کنترل داخلی حقوق و دستمزد است. چنانچه هریک از وظایف توسط دایره جداگانه ای از شرکت انجام شود، سیستم کنترل داخلی تقویت می گردد. ترکیب و تلفیق این وظایف در یک دایره یا زیر نظر تنها یک فرد راه را برای تقلب های حقوق و دستمزد می گشاید.

وظیفه استخدام: اولین گام عمده در راه برقراری یک سیستم قوی کنترل داخلی را دایره کارگزینی و به هنگام استخدام هریک از کارکنان بر می دارد. نرخ مصوب حقوق و دستمزد باید در مدارک مربوط درج شود. استخدام شونده نیز باید مجوز کسر هرگونه کسور مربوط را امضا کند. این مدارک باید در کارگزینی نگهداری شود و اعلامیه ای حاوی استخدام فرد جدید، نرخ دستمزد و کسورحقوق و دستمزد، باید به دایره حقوق و دستمزد ارسال گردد. استخدام فرد و نرخ مصوب دستمزد، باید برای رئیس دایره ای فرستاده شود که وی قرار است در آن کار کند. دایره حقوق و دستمزد تحت هیچ شرایطی اجازه ندارد و نباید نام کسی را بدون دریافت نسخه رسمی اعلامیه دایره کارگزینی، به لیست حقوق و دستمزد اضافه کند. هر زمان که نرخ دستمزد یکی از کارکنان تغییر نماید، نرخ جدید دستمزد وی در مدارک مربوطه نزد دایره کارگزینی درج می شود با خاتمه خدمت هر یک از کارکنان، دایره کارگزینی اعلامیه خاتمه خدمت وی را به دایره حقوق و دستمزد می فرستد.

ثبت اوقات کار: وظیفه ثبت اوقات کار، تعیین ساعاتی (یا تعداد محصولاتی) را شامل می شود، که باید بابت آن دستمزد پرداخت شود. استفاده از دستگاه های الکترونیکی ثبت اوقات کار، دربرقراری کنترل های داخلی مناسب بر حقوق و دستمزد کمک بسیار مؤثری است. مقایسه مرتب گزارش های متصدیان ثبت اوقات کار یا سرپرستان با کارت های ساعت ثبت اوقات کار که ورود و خروج کارکنان در آن ثبت شده است، سبب تقویت سیستم کنترل داخلی می شود.

تهیه (لیست) حقوق و دستمزد: دایره حقوق و دستمزد، مسئول محاسبه مبالغ قابل پرداخت به کارکنان و تهیه کلیه مدارک مربوط است. حاصل کار دایره حقوق و دستمزد می تواند تهیه موارد زیر در نظر گرفته شود:

۱- چک های حقوق و دستمزد

۲- فیش حقوق و دستمزد

۳- ثبت روزنامه حقوق و دستمزد

۴- معین حساب کارکنان

۵- صورت تسهیم (سرشکن کردن) حقوق و دستمزد

۶- ارسال گزارش های ماهانه، سه ماهه یا سالانه عایدات و مالیات کسر شده از کارکنان به دستگاه های ذی ربط دولتی.

توزیع چک های حقوق و دستمزد یا پاکت های وجوه نقد بین کارکنان:

توزیع چک ها یا وجوه نقد حقوق و دستمزد، وظیفه متصدی پرداخت است. در صورت پرداخت نقدی حقوق و دستمزد، نسخه ای از لیست حقوق و دستمزد توسط دایره حقوق و دستمزد در اختیار متصدی پرداخت قرار می گیرد تا وی را در پاکت گذاری وجوه حقوق و دستمزد یاری رساند. در صورت پرداخت به وسیله چک، چک ها می تواند در دایره حقوق و دستمزد تهیه و آماده گردد و برای امضاء، به صاحبانامضای مجاز داده شود. چک های امضا شده یا پاکت های حاوی وجوه نقد حقوق و دستمزد تحت هیچ شرایطی نباید به دایره حقوق و دستمزد برگشت داده شود. بیشتر شرکت هایی که حقوق و دستمزد را با چک می پردازند از یک حساب مخصوص بانکی برای این کار استفاده می کنند. دایره حسابداری، براساس خلاصه حقوق و دستمزد که دایره حقوق و دستمزد تهیه کرده است، یک برگه (سند) برای تمام مبلغ حقوق و دستمزد هفتگی (پانزده روزه یا ماهانه) تهیه می کند. این برگه برای مدیریت مالی شرکت فرستاده می شود تا وی یک چک به مبلغ کل حقوق و دستمزد از حساب (عمومی) بانک صادر کند. این چک به حساب مخصوص حقوق و دستمزد نزد بانک خوابانده می شود و چک های حقوق و دستمزد کارکنان از این حساب بانکی صادر می گردد. در مواردی که حقوق و دستمزد به صورت نقد پرداخت می شود، حقوق و دستمزد مطالبه نشده باید به یک حساب مخصوص نزد بانک واریز و در یک حساب بدهی ویژه ثبت گردد.

تشریح سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد

پرسش های متداولی که حسابرسان باید برای تکمیل پرسش نامه کنترل های داخلی، تهیه نمودگر سیستم یا سایر راه های تشریح سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد به عمل آورند، عبارت است از:

- ✎ آیا حساب بانکی ویژه ای برای حقوق و دستمزد وجود دارد؟
- ✎ آیا فعالیت های ثبت اوقات کار، گردآوری اطلاعات حقوق و دستمزد، امضای چک های حقوق و دستمزد و توزیع چک های مربوط توسط دوایر یا افراد جداگانه ای انجام می شود؟
- ✎ آیا تمام عملیات مربوط به تهیه حقوق و دستمزد، پیش از توزیع چک ها مورد بازبینی مستقل قرار می گیرد؟
- ✎ آیا گزارش کارکرد کارکنان توسط سرپرستان تأیید می شود؟
- ✎ آیا صورت مغایرت حساب بانکی حقوق و دستمزد هر ماه توسط کسی تهیه می گردد که وظیفه دیگری در مورد حقوق و دستمزد ندارد؟
- ✎ آیا صورت مغایرت حقوق و دستمزد بطور ماهانه تهیه می شود؟
- ✎ آیا لیست های حقوق و دستمزد هر ماه توسط مقامی غیر از تهیه کننده آن، تهیه می گردد؟

برنامه حسابرسی حقوق و دستمزد

روش های حسابرسی زیر معرف کاری است که عموماً به منظور تشخیص درستی پرداخت های حقوق و دستمزد، پاداش و کمیسیون انجام می گیرد:

- ۱- شناختی از سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد کسب کنید.
- ۲- آزمون های روش های کنترل را در مورد معاملات حقوق و دستمزد دوره های انتخابی اجرا کنید. آزمون های مزبور باید شامل روش های خاص زیر باشد:
 - ✎ ردیابی نام و نرخ های حقوق و دستمزد به مدارک نگهداری شده در دایره کارگزینی
 - ✎ ردیابی ساعات کارکرد مندرج در لیست حقوق و دستمزد به کارت های ثبت اوقات کار و گزارش های کارکرد تأیید شده توسط سرپرستان
 - ✎ مبنای کسور از حقوق و دستمزد را تعیین و با مجوز کارکنان مقایسه کنید.
 - ✎ جمع های عمودی و افقی را آزمون کنید.
 - ✎ جمع حقوق و دستمزد را با جمع چک های مربوط مقایسه کنید.
 - ✎ جمع حقوق و دستمزد را با جمع بهای تمام شده نیروی کار طبق مدارک حسابداری صنعتی مقایسه کنید.
 - ✎ چنانچه دستمزد به صورت نقد پرداخت می شود، رسیدهای دریافتی از کارکنان با لیست حقوق و دستمزد مقایسه شود.
 - ✎ در صورت پرداخت دستمزد یا چک، ته سوش چک ها را با لیست حقوق و دستمزد مقایسه کنید.
 - ✎ پرداخت های بعدی حقوق و دستمزد مطالبه نشده را بررسی کنید. در آن بررسی، رسیدهای دریافتی از کارکنان را با مدارک حقوق و دستمزد، نرخ های دستمزد و گزارش های کارکرد کارکنان مقایسه نمایید.
- ۳- بر چگونگی استفاده از ساعت های وقت نگار به هنگام ورود کارکنان، نظارت و کارت های ثبت اوقات کار استفاده نشده را پی جویی کنید.
- ۴- برنامه ریزی برای نظارت سرزده بر توزیع چک های حقوق و دستمزد و کنترل مدارک حقوق و دستمزد و چک کردن تمام کارکنان نامبرده شده در لیست.

- ۵- بیشتر نبودن حقوق و دستمزد سال را از تعداد دوره های پرداخت هفتگی یا ماهانه و تأیید شدن کلیه لیست های حقوق و دستمزد را بطور مناسب، تعیین کنید.
- ۶- صورت خلاصه پرداخت های به روسا و مدیران شرکت را دریافت یا تهیه کنید و آن را به قراردادهای، صورتجلسات هیأت مدیره یا سایر مجوزهای مربوط را ردیابی نمایید.
- ۷- پی جویی هرگونه نوسان غیرعادی در حقوق و دستمزد، کمیسیون های پرداختی و غیره.
- ۸- محاسبات مربوط به مبالغ اکتسابی کارکنان طبق طرح های مشارکت در سود را آزمون کنید.
- ۹- کمیسیون های اکتسابی کارکنان را با رسیدگی به قراردادهای و دیگر مدارک مثبته، آزمون کنید.
- ۱۰- پرداخت های بابت بازنشستگی را با مراجعه به طرح مصوب و دیگر مدارک پشتوانه، آزمون کنید.

گزارشگری توسط شرکت های با فعالیت های نامتجانس

در سال های اخیر شرکت هایی با عملیات متفاوت در کنترل یک واحد قرار گرفته اند و مجتمع های بزرگ را به وجود آورده اند. اصلاح مجتمع معمولاً برای ترکیب تعداد زیادی شرکت به کار می رود اما شرکت هایی نیز هستند که در اثر گسترش فعالیت های غیرمرتبط به همان اندازه از نامتجانسی دست یافته اند. پس بهتر است برای گزارشگری و رسیدگی به این نوع شرکت ها از واژه شرکت ها با فعالیت نامتجانس استفاده شود. در مورد این شرکت ها باید بررسی شود که آیا صورت سود و زیان سنتی مطلوب است یا خیر؟

از آنجا که تحلیل گران مالی به سختی می توانند متوجه شوند که شرکت مورد نظرشان به کدام رشته مربوط است، یک تجزیه و تحلیل با ارزش از صورت سود و زیان مستلزم افشای میزان سود دهی چندین قسمت گوناگون می باشد. بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۲۱، اطلاعات مربوط به قسمت های تجاری مقرر می دارد که حسابرسان باید روش های زیر را درباره اطلاعات مربوط به قسمت های واحد تجاری اجرا کنند:

- ۱- ارزیابی منطقی بودن شیوه های مدیریت برای گردآوری اطلاعات.
- ۲- تعیین کافی بودن اطلاعات ارائه شده با استفاده از روش های تحلیلی و آزمون منطقی بودن آن.
- ۳- ارزیابی منطقی بودن شیوه های سرشکن کردن هزینه ها به قسمت های مختلف.

رسیدگی به صورت گردش وجوه نقد

صورت گردش وجوه نقد از روی سایر صورت های مالی و تجزیه و تحلیل افزایش ها و کاهش های مربوط به مانده های حساب های خاص تهیه می شود. تمامی دریافت ها و پرداخت ها برحسب عملیات باید گروه بندی شوند و در صورت گردش وجوه نقد ارائه شوند. هدف کفایت افشا و ارائه آن بسیار با اهمیت است که این مبلغ باید با مبالغ منعکس در ترازنامه مطابقت داشته باشند و اطمینان از اینکه صورت گردش وجوه نقد برای تمام سال ها ارائه می شود، باید برای حسابرس حاصل شود.

روش های حسابرسی پایان دوره

روش های حسابرسی که باید در پایان دوره یا نزدیک به آن اجرا گردد، عبارت است از:

- ✓ دریافت تأییدیه وکیل حقوقی: تأییدیه وکیل حقوقی صاحب کار باید نزدیک به پایان اجرای عملیات کسب شود، هدف از ارسال درخواست تأییدیه وکیل حقوقی، کسب اطلاعات مربوط به دعاوی طرح شده و دعاوی در شرف طرح بر علیه صاحب کار است.
- ✓ دریافت تأییدیه مدیران: هدف از دریافت تأییدیه مدیران این است که مسئولین اصلی صاحب کار، بطور کتبی اعلام دارند که مسئول اصلی مطلوبیت ارائه صورت های مالی با آنان می باشد. از آنجا که صورت های مالی باید کلیه رویدادهای با اهمیت پس از تاریخ ترازنامه را منعکس کند، تأییدیه مدیران باید به تاریخ آخرین روز اجرای عملیات تاریخ گذاری شود.

- ✓ اجراء روش های لازم برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه: این روش ها شامل بررسی صورتجلسات مجامع و هیأت مدیره، پرس و جو از مسئولین شرکت و بررسی صورت های مالی و مدارک حسابداری میان دوره ای است.
- ✓ انجام بررسی کلی با استفاده از روش های تحلیلی: روش های تحلیلی باید در مرحله برنامه ریزی و همچنین برای مقاصد بررسی کلی، در پایان اجرای عملیات اجرا شود.
- ✓ تکمیل جستجو برای بدهی های ثبت نشده: جستجو برای بدهی های ثبت نشده شامل روش هایی است که در آخرین روز اجرای عملیات اجرا می شود.
- ✓ بررسی و مرور کاربرگ های حسابرسی: (بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۲۲) برنامه ریزی و سرپرستی مقرر می دارد که کار انجام شده توسط هر یک از همکاران باید بررسی شود تا مشخص گردد که به گونه ای مناسب و کافی اجرا شده است و یکنواختی نتایج حاصل با نتیجه گیری هایی که قرار است در گزارش حسابرسان ارائه گردد، ارزیابی شود.
- ✓ بررسی موارد افشاء در صورت های مالی: افزایش استانداردهای حسابرسی در سال های اخیر، ارزیابی کفایت افشاء در صورت های مالی را برای حسابرسان دشوار کرده است. بدینسان بیشتر مؤسسات حسابرسی اقدام به تهیه چک لیست موارد افشاء کرده اند که در آن، تمام موارد افشای مورد درخواست هیأت استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون اوراق بهادار و بورس آورده شده است. حسابرسان این چک لیست را به عنوان بخشی از کار بررسی صورت های مالی، تکمیل می کنند.

ارزیابی یافته های حسابرسی

حسابرسان برای آنکه بتوانند نظر مقبول اظهار کنند، باید به این نتیجه برسند که خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت های مالی در یک سطح پایین قرار دارد. بنابراین برای ارزیابی یافته های حسابرسی، حسابرسان باید هم عوامل کمی و هم عوامل کیفی را برای برآورد نهایی از اهمیت و خطر حسابرسی، مورد توجه قرار دهند.

اشتباهات موجود در صورت های مالی: حسابرسان در طول رسیدگی های خود برای اشتباهات با اهمیتی که در صورت های مالی کشف می کنند، ثبت های اصلاحی پیشنهاد می نمایند. هرگونه اشتباه با اهمیتی که حسابرسان کشف می کنند، باید اصلاح شود. در غیر این صورت، حسابرسان نمی توانند درباره صورت های مالی مزبور نظر مقبول اظهار دارند اشتباهات بی اهمیت که توسط صاحب کار اصلاح نشده نیز باید مورد بررسی حسابرسان قرار گیرد، زیرا مجموع این اشتباهات و ارائه آن در صورت های مالی سبب با اهمیت شدن آن ها می شود.

اشتباهات احتمالی در صورت های مالی: پاره ای از روش های حسابرسی برآوردی از اشتباهاتی را که ممکن است در یک حساب یا مانده مندرج در صورت های مالی وجود داشته باشد، برای حسابرسان فراهم می آورند. در مواردی که از نمونه گیری در حسابرسی استفاده می شود، به این گونه اشتباهات احتمالی، خطای تعمیم یافته گویند. با جمع کردن اشتباهات احتمالی و اشتباهات شناخته شده ای که اصلاح نشده است، حسابرسان دیگر در وضعیتی نخواهند بود که درباره صورت های مالی نظر مقبول ارائه نمایند.

گزارش به کمیته حسابرسی

- بیانیه های استانداردهای حسابرسی شماره ۶۰ و ۶۱ حسابرسان را ملزم می کند که برخی مطالب را به اشخاص گزارش نمایند که وظیفه نظارت کلی بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت، عموماً کمیته حسابرسی شرکت را به عهده دارند.
- صورت های مالی حسابرسی شده، معمولاً همراه سه نوع گزارش ارائه می شود:
- (۱) گزارش های سالانه به سهامداران
 - (۲) گزارش های به کمیسیون اوراق بهادار و بورس
 - (۳) گزارش های مالی که توسط حسابرسان ارائه می گردد.

فصل هجدهم

گزارش حسابرسی

مقدمه

مهمترین و با ارزش ترین خدمت حسابرسان گزارش مستقل و کارشناسانه آنها در باره مطلوبیت صورتهای مالی است. در این گزارش حسابرسان صورتهای مالی را مورد بررسی قرار می دهند حسابرسان با بررسی صورتهای مالی باید یک اظهار نظر صریح و کتبی که با استفاده از شواهد به دست آمده است ارائه کنند.

گزارش استاندارد حسابرسی

الف- بیان این مطلب که رسیدگی های حسابرسی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده است.
ب- اظهار این نظر که صورتهای مالی صاحبکار طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است.

صورتهای مالی افشا

حسابرسان زمانی می توانند گزارش خود را ارائه بدهند که مراحل حسابرسی به پایان رسیده باشد و اصلاحات لازم توسط صاحبکار انجام شده باشد و به تصویب مدیریت رسیده باشد. صورتهای مالی مورد گزارش حسابرسان عبارت اند از:

الف-ترازنامه

ب- صورت سود زیان

ج- صورت سود زیان جامع

د- صورت جریان وجه نقد

یادداشت های توضیحی برای این است که اطلاعات کافی درباره اقلام ارائه شده در صورت های مالی برای استفاده، استفاده کنندگان ارائه شده باشد. موارد افشا در یادداشت های توضیحی:

۱- مبانی اندازه گیری و رویه ها

۲- اطلاعات تکمیلی در مورد اقلام ارائه شده در صورت های مالی

۳- بدهی های احتمالی و تعهدات

۴- ارائه اطلاعات مهم برای تصمیم گیری استفاده کنندگان

اهداف گزارش حسابرسی

۱- اظهار نظر در مورد صورتهای مالی با استفاده از شواهد کسب شده

۲- اظهار نظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی همراه با توصیف مبنای آن

اجزای گزارش حسابرسی استاندارد

۱- عنوان

۲- مخاطب

۳- مقدمه

۴- مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

۵- مسئولیت حسابرسان

۶- اظهار نظر حسابرس

۷- امضای حسابرس

۸- تاریخ گزارش

۹- نشانی حسابرس

✓ **عنوان:** عنوان گزارش حسابرس مستقل خود را از انواع گزارش های که ملزم به رعایت آیین حرفه ای نیستند جدا می کند که نشان استقلال حسابرس است. عنوان "حسابرس و بازرس قانونی" در مواردی وجود دارد که حسابرس هم کار حسابرسی را انجام می دهد و هم بازرس قانونی شرکت است.

✓ **مخاطب:** مخاطب گزارش میتواند هر شخص حقیقی یا حقوقی باشد که حسابرس را برای انجام عملیات حسابرسی دعوت نموده است. مخاطب حسابرس عموماً مجمع عمومی صاحبان سهام است.

✓ **مقدمه:** در بند مقدمه موارد زیر می آید:

❖ نام واحد مورد رسیدگی

❖ عناوین صورتهای مالی اساسی

❖ تایخ و دوره های صورتهای مالی

❖ یادداشت های توضیحی

بند مقدمه به شکل زیر است:

"صورتهای مالی شرکت سجاد شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۱ و صورتهای سود زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشت های توضیحی ۱ تا ... توسط این موسسه حسابرسی شده است."

✓ **مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورتهای مالی:** در واحدهای تجاری هیأت مدیره و ارکان مشابه مسئولیت تهیه صورتهای مالی را طبق استاندارد های حسابداری و برای مقاصد گزارش گری عمومی بر عهده دارند. بند مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورتهای مالی به شکل زیر است:

"مسئولیت تهیه صورتهای مالی یاد شده طبق استاندارد های حسابداری، با هیأت مدیره است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترل های داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه ای که این صورتهای عاری از تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب باشد."

✓ **مسئولیت حسابرس:**

۱- اظهار نظر در صورتهای مالی طبق استاندارد های حسابرسی است و بدین وسیله مسئولیت حسابرس از هیأت مدیره جدا می شود.

۲- گزارش حسابرس باید بیان کننده رعایت آیین حرفه ای باشد و اطمینان دهد که برای جلوگیری از تحریف با اهمیت برنامه ریزی کرده است.

۳- حسابرسی شامل روش های برای کسب شواهد حسابداری درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است.

۴- روش حسابرسی به قضاوت حسابرس در مورد خطر تحریف صورتهای مالی است و باید با به کار بردن کنترل داخلی مناسب روش حسابرسی مناسب را برگزیند.

۵- ارزیابی اصول و رویه های حسابداری استفاده شده در صورتهای مالی

۶- ارزیابی برآوردهای به عمل آمده توسط هیأت مدیره

۷- ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی

۸- تصریح این مطلب که آیا شاهد کسب شده برای اظهار نظر کافیت یا نه

انواع گزارش های حسابرسی

۱- گزارش تعدیل نشده:

الف- نظر مقبول (موافق)

۲- گزارش تعدیل شده:

ب- نظر مشروط

ج- نظر مردود (مخالف)

د- عدم اظهار نظر

الف) نظر مقبول

نظر مقبول در مواقعی صادر می شود که حسابرسی به این نتیجه برسد که صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده اند و محدودیت رفع نشده ای در دامنه رسیدگی ها وجود نداشته باشد.

اهمیت

هر زمان نقص های با اهمیت در صورت های مالی صاحبکار وجود داشته باشد، حسابرسان باید گزارش خود را مشروط کنند و تنها در صورتی می توان گزارش مقبول ارائه کرد که نواقص موجود در صورتهای مالی بی اهمیت باشد اصطلاح با اهمیت متوان چنین تعریف شود: "آنقدر مهم که بر تصمیمات استفاده کنندگان منطقی صورتهای مالی اثر بگذارد".

افزودن عبارت توضیحی به اظهار نظر مقبول (موافق)

افزودن یک عبارت توضیحی یک ایراد تلقی نمی شود زیرا از مسئولیت حسابرسان نسبت به صورتهای مالی نمی کاهد. این عبارت توضیحی شامل تاکید بر یک مطلب خاص در سایر بندهای توضیحی است.

اتکا بر کار سایر حسابرسان

ممکن است حسابرسی اصلی برای کار حسابرسی به کار سایر حسابرسان اتکا شود. این حالت بیشتر در مورد شرکت هایی صادق است که از صورتهای مالی تلفیقی استفاده می کنند و ممکن است حسابرسی شرکت فرعی توسط موسسات حسابرسی دیگر انجام شود یا اینکه توسط شعب دیگر این موسسه حسابرسی انجام شود. حسابرسی اصلی می تواند در نگارش اظهار نظر خود:

۱- اشاره ای به کار سایر موسسات حسابرسان نکنند؛ در مورد حسابرسی اصلی تمام مسئولیت کار حسابرسی را بر عهده می گیرند.

۲- به کار سایر حسابرسان اشاره شود؛ در این حالت مسئولیت بین موسسات حسابرسی تقسیم می شود.

۳- گزارش خود را مشروط کنند؛ حسابرسی اصلی مجبور نیست به کار سایر حسابرسان اتکا کند و می تواند کار سایر حسابرسان را بررسی کند و در صورتی که با مخالفت صاحبکار روبرو شوند می توانند گزارش خود را به دلیل محدودیت در دامنه رسیدگی مشروط کنند.

ابهام

وقتی ما نمی دانیم یک رویداد احتمالی اثر با اهمیت بر صورتهای مالی دارد یا نه یعنی ابهام وجود دارد و باید یک بند توضیحی به منظور وجود داشتن ابهام به گزارش خود اضافه کنیم چنانچه مدیریت برای یک رویداد احتمالی که قابل برآورد و منطقی باشد ذخیره گرفته نشود حسابرسی میتواند گزارش خود را مشروط یا حتی مردود کند.

مواردی که باعث اضافه شدن یک بند توضیحی به گزارش حسابرسی می شود.

۱- ابهام در تداوم فعالیت:

اگر حسابرسان با بررسی صورتهای مالی به این نتیجه برسند که شرکت نمیتواند به فعالیت خود تداوم ببخشد حسابرسان باید پس بند اظهار نظر یک بند دیگر اضافه کنند و دلایل اینکه شرکت نمی تواند فعالیت خود را در آینده تداوم ببخشد را ذکر نماید.

۲- عدم یکنواختی در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری:

تغییر در اصول حسابداری حتی اگر باموفقیت انجام شود باعث تعدیل گزارش حسابرسان می شود. تغییر از یک اصل پذیرفته شده به یک اصل پذیرفته شده دیگر باعث مشروط شدن گزارش نمی شود. اما رفتن به یک اصل پذیرفته نشده حسابداری باعث گزارش مشروط یا مردود خواهد شد. ۳- تاکید بر یک موضوع خاص:

حسابرسان ممکن است به دلیل اینکه بخواهد یک موضوع خاص مثل معامله با اشخاص وابسته در گزارش خود بیاورند یک بند قبل یا بعد از بند اظهار نظر اضافه کنند.

۴- انحراف موجه از اصول حسابداری:

در موارد نادری ممکن است شرکت ها برای ارائه مطلوبتر صورتهای مالی از اصول پذیرفته شده حسابداری منحرف شوند حسابرسان باید با اضافه کردن یک بند توضیحی قبل یا بعد بند اظهار نظر، انحراف به وجود آمده را اشاره کنند.

ب) نظر مشروط

یک اظهار نظر مثبت است و بیانگر این است که صورتهای مالی در مجموع گمراه کننده نیست. گزارش مشروط زمانی صادر می شود که صورتهای مالی انحراف با اهمیتی از اصول پذیرفته حسابداری داشته یا محدودیتهای برای اجرای روش های رسیدگی حسابرسان به وجود آمده است. مسائل موجود هر چند که با اهمیت نباشد نباید مطلوبیت صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهند. اظهار نظر مشروط مسئولیت حسابرسان را محدود می کند. نظر مشروط بیانگر این است که به استثنای نقص های موجود در صورتهای مالی و محدودیت در دامنه رسیدگی، صورتهای مالی به نحو مطلوب ارائه شده است. در اظهار نظر مشروط حسابرسان یک بند توضیحی پس از بند دامنه رسیدگی به گزارش حسابرسانی اضافه می شود و در آن دلایل شرطی را ذکر نماید. تعیین مشروط بودن یا نبودن به قضاوت حرفه ای حسابرسان بستگی دارد. در گزارش مشروط باید کلمه با "استثنای" ذکر شود.

۱- شرط در رابطه با اصول حسابداری:

ممکن است حسابرسان با اصول استفاده شده موافق نباشند و گزارش را مشروط کنند یا با افشا را رعایت نکرده باشد که باعث مشروط شدن می شود.

۲- محدودیت در دامنه رسیدگی:

محدودیت در دامنه رسیدگی موقعی به وجود می آید که حسابرسان نتوانند برنامه حسابرسی خود طبق روال عادی اجرا کنند و محدودیت های توسط صاحبکار به وجود بیاید که میتوان منجر به صدور گزارش مشروط یا مردود شود. اگر اثر با اهمیت بر صورتهای مالی بگذارد یا محدودیت از سوی صاحبکار باشد گزارش مردود خواهد بود. دو یا چند شرط:

در برخی از موارد ممکن است که گزارش به دو یا چند دلیل مشروط شود. مثلاً هم محدودیت در دامنه رسیدگی باش و هم پیروی نکردن از اصول حسابداری. در این حالت اگر بر مطلوبیت صورتهای مالی اثر بگذارد یا حسابرسان نتوانند به یک اظهار نظر کلی برسند گزارش مشروط یا عدم اظهار نظر می نامید.

ج) نظر مردود (مخالف)

این یک نظر منفی و بیان کننده این است که صورتهای مالی به نحو مطلوب ارائه نشده است. حسابرسان هنگامی نظر مخالف ارائه میکند که نقص های صورتهای مالی گمراه کننده باشد و علت نظر مخلف باید در بندهای توضیحی شرح داده شوند. زمانی که نقص های صورتهای مالی چنان با عمده باشد که ارائه مشروط نامناسب گردد، حسابرسان باید نظر مردود اظهار کنند. تمایز بین یک مسئله که که آیا مطلوبیت صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار می دهد یا نه به قضاوت حرفه ای حسابرسان بستگی دارد. اگر حسابرسان به این به این نتیجه برسند که صورتهای مالی وضعیت مالی، عملکرد مالی و گزارش وجه نقد طبق اصول حسابداری نباشد گزارش مردود می شود و باید شواهد خود را برای مردود شمردن گزارش بیاورد. اگر اظهار

نظر مشروط به حد کافی هشدار دهنده نباشد باید گزارش مردود ارائه کند. در گزارش مردود حسابرس باید دلایل اظهار نظر مردود و اثار اصلی اظهار نظر مردود را بر وضعیت مالی و عملیات صاحبکار پس از بند اظهار نظر بیاورد.

د) عدم اظهار نظر

حسابرسان به دلیل وجود محدودیت های قابل ملاحظه در دامنه رسیدگی قادر به اظهار نظر در باره مطلوبیت صورتهای مالی نیستند عدم اظهار نظر نه نظر منفی و نه نظر مثبت است و تنها بدان معناست که حسابرس مبنای کافی برای اظهار نظر ندارند. عدم اظهار نظر، اظهار بی نظری است. در هر کار حسابرسی عدم اظهار نظر در مواردی لازم می شود که محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی وجود داشته باشد یا شرط دیگری مانع از رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی توسط حسابرسان گردد. عدم اظهار نظر جایگزین نظر مشروط نیست. عدم اظهار نظر در موقعی صادر می شود که حسابرس اطلاعات کافی برای رسیدن به نظر قطعی ندارد وقتی حسابرس به این نتیجه رسیده باشد که باید گزارش مردود اعلام کند نباید گزارش مشروط اعلام کند.

❖ تحمیل محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی:

اگر محدودیت در رسیدگی شدید باشد حسابرس باید بجای گزارش مشروط، گزارش عدم اظهار نظر بدهد. بند اظهار نظر این گزارش با گزارش های دیگر کاملاً متفاوت است چون حسابرس نظری نمی دهد و تنها بیان می کند که نظری ندارد.

❖ تحمیل محدودیت توسط صاحب کار:

استانداردهای حرفه ای مقرر می دارد اگر محدودیت ها توسط صاحبکار باشد حسابرس باید گزارش عدم اظهار نظر ارائه کند. چون گزارش عدم اظهار نظر فایده ای برای صاحبکار ندارد و فقط باعث تحمیل هزینه حسابرسی می شود صاحبکار سعی میکند با حسابرس همکاری کند و مانع گزارش عدم اظهار نظر شود.

❖ عدم اظهار نظر بخاطر ابهام:

در صورت وجود ابهام با اهمیت به دلیل کافی نبودن افشا در صورتهای مالی حسابرس هم می تواند گزارش مشروط ارائه کند و گزارش عدم اظهار نظر.

اظهار نظر متفاوت در باره هر یک از صورتهای مالی

حسابرسان می توانند درباره هر یک از صورتهای مالی مانند ترازنامه، صورت سود زیاد نظر موافق، مخالف یا عدم اظهار نظر و یا مشروط ارائه کنند.

نمونه گزارش حسابرسی مقبول

گزارش حسابرسان مستقل

به مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت نمونه

ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ و صورت سود زیان و سودوزیان جامع وجوه نقد ان برای سال مالی منتهی به تاریخ مذکور، همراه با یادداشت های توضیحی یک تا ... پیوست، مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مذکور بر اساس حسابرسی انجام شد است. حسابرسی این موسسه بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مذکور ایجاب میکند که این موسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول به دست آید. حسابرسی از جمله رسیدگی نمونه ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول و رویه ها حسابداری استفاده شده و برآورد عمده بعمل آمده توسط هیات مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این موسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنای معقولی برای اظهار نظر فراهم میکند.

به نظر این موسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه را در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مذکور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد.

۲۳ خرداد ۹۲ موسسه حسابرسی میزان