دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال

جزوه درسی : حسابرسی ۲

www.irhesabdaran.ir

استاد: جناب آقای محمد ولی زادگان

تهیه کننده : بهرام بابازمانی تبار

www.irhesabdaran.ir

فصل اول : مروری بر اصول حسابرسی ۱

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

لیکن صرف وجود این قوانین و استاندارد ها ضمانت اجرایی آنها را در پی نخواهد داشت . بنابراین وظیفه حسابرسی به عنوان حرفه ای که اقدام به اعتبار دهی به صورتهای مالی مذکور نموده و میزان تطابق آنها را با استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری و نیز قوانین و مقررات مربوطه بررسی نماید ضروری به نظر می رسد . خود حرفه حسابرسی برای اجرای وظایف خود نیازمند پیروی از اصول و قوانین و استاندارد هایی است که آنها را تحت قالب درس اصول حسابرسی بررسی خواهیم کرد.

اصول و ضوابط ناظر بر حرفه حسابرسی را می توان به ۳گروه اصلی تقسیم نمود.

-اصول و ضوابط ناظر بر حسابرسان(شاغلین حرفه حسابرسی)

۱- موسسات حسابرسی :

۱-شرکا	۲-مدیران فنی	۳-سرپرست ارشد	۴-سرپرست حسابرسی	۵-حسابرس ارشد	۶-حسابرس	۷-کمک حسابرس

۲-اصول و ضوابط بر عملیات حسابرسی:از مرحله پذیرش پیشنهاد کار توسط کارفرما شروع و تا مرحله قبل از تحریر گزارش حسابرسی ادامه دارد.

اصلی ترین مبحث در درس اصول حسابرسی مربوط به استاندارد ها و ضوابط ناظر بر اجرای عملیات حسابرسی می باشد .در اصول حسابرسی ۱ کلیاتی از این مبحث بحث گردید و در اصول حسابرسی ۲ نحوه اجرای عملیات حسابرسی تشریح می گردد.

انواع حسابرسی :

I. حسابرسی صورتهای مالی
II. حسابرسی رعایت
III. حسابرسی عملیاتی

انواع خطر در حسابرسی :

I. خطر ذاتی:
   i. خطر ذاتی حاصل از ماهیت صنعت
   ii. خطر ذاتی حاصل از حساب خاص
II. خطر کنترلی : ناشی ازعدم وجود و عدم کارآیی سیستم های کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی
III. خطر عدم کشف :
   i. خطر آلفا :یعنی خطا وجود داشته باشد کشف نکنیم
   ii. خطر بتا:خطا وجود نداشته باشد به اشتباه گزارش کنیم

برنامه ریزی اجرای عملیات:

مراحل برنامه ریزی:

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

مراحل پذیرش کار حسابرسی و اجرای عملیات:

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

قرارداد حسابرسی شامل موارد زیر است:

i. موضوع قرارداد
ii. دوره یا سال مالی مربوطه
iii. مدت زمان اجرای قرارداد

www.irhesabdaran.ir

iv. وظایف هیئت مدیره

v. ارائه اطلاعات مفید به حسابرس

vi. وظایف حسابرس

vii. مبلغ قرارداد (حتما"باید مبلغ ثابتی باشد)

viii. نحوه پرداخت

ix. شرایط عمومی اعلام شده از سوی جامعه حسابداران رسمی

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

حسابرسان در رسیدگی به کنترل های داخلی با ۲موضوع زیر مواجه می باشند :

۱-آیا شرکت دارای کنترل های داخلی مناسبی برای هریک از واحد های عملیاتی خود می باشد؟

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

i. آزمونهای محتوا :آزمون رویدادهای مالی مربوط به یک حساب خاص در طی دوره یا سال مورد رسیدگی و مطابقت نحوه عمل واحد مورد رسیدگی با استانداردها و اصول حسابداری و قوانین مربوطه.

آزمون محتوای هریک از سرفصل های حسابهای ترازنامه وسود و زیانی به تفصیل در حسابرسی ۲ بحث خواهد شد.

ii. سطح اهمیت در حسابرسی:یکی از اساسی ترین موضوعاتی که در حسابرسی وجود دارد موضوع اهمیت می باشد

بهترین تعریف برای اهمیت :

موضوع یا رویداد مالی یا انحراف از استانداردی مهم است که گزارشگری آن بر تصمیمات استفاده کنندگان از صورتهای مالی تاثیر گذار باشد با این حال در نظر داشته باشید که موضوع اهمیت ارتباط مستقیمی با قضاوت حرفه ای حسابرسان دارد و می تواند از شرکتی به شرکت دیگر و از حسابی به حساب دیگر متغیر باشد.

انواع گزارشات حسابرسی:

I. مقبول:انحراف با اهمیت وجود ندارد.

II. مشروط :انحراف با اهمیت ولی غیر اساسی.

III. مردود:انحراف با اهمیت و اساسی.

IV. عدم اظهار نظر:محدودیت اساسی در رسیدگی.

انواع بندهای حسابرسی :

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

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

دیدگاه های حسابرسی صورتهای مالی:حسابرسی صورتهای مالی از نظر تئوریسین های حسابرسی به ۲گروه اصلی تقسیم می شود :

i. **دیدگاه ترازنامه ای** : طرفداران این دیدگاه معتقدند با رسیدگی به حسابهای تراز نامه ای می توان حسابهای سود و زیانی را نیز اثبات نمود مانند رسیدگی به بدهکار حسابهای دریافتنی جهت اثبات حساب فروش . طرفداران این دیدگاه بر این باورند که اگر مبنای رسیدگی حسابهای سود و زیان باشد رویدادهای مالی که صرفا"بر اقلام تراز نامه تاثیر گذارند مورد رسیدگی قرار نمی گیرند مانند:وصول یک طلب

ii. **دیدگاه سود و زیانی**: طرفداران این دیدگاه بر این باورند که اصل رویدادهای مالی در حساب سود یا زیان منعکس می شود مثلا" نمی توان فرض کرد که ابتدا یک حساب دریافتنی ایجاد و سپس یک فروش انجام گرفته است واقعیت این است که انجام فروش باعث ایجاد حساب دریافتنی می گردد لذا بایستی مبنای رسیدگی حسابهای سود و زیان باشد.

اهداف حسابرسی:

I . **وجود یا رخداد** : اثبات این موضوع که دارایی ها و بدهی ها و حقوق صاحبان سهام مندرج در صورتهای مالی وجود داشته و معاملات مربوط به درآمد وهزینه رخ داده است.

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

III. **حقوق و تعهدات** : اثبات مالکیت واحد تجاری نسبت به دارایی های خود و تعهد دارایی های واحد تجاری در ایفای بدهی های خویش.

IV. **ارزشیابی یا تسهیم** : اثبات این موضوع که اقلام مندرج در صورتهای مالی به عنوان دارایی و بدهی و حقوق صاحبان سرمایه و درآمد و هزینه به شکل مناسب وبر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری و استاندارد های حسابداری مالی ارزش گذاری شده اند.

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

اهداف حسابرسی دارایی ها :

I . **اثبات وجود دارایی ها** : اولین و اساسی ترین هدف برای حسابرسی دارایی ها اثبات وجود آن دارایی است . در اثبات وجود دارایی ها بسته به نوع دارایی و ارزش آن حسابرس از روشهای مختلفی برای اثبات وجود استفاده می کند.

II. **اثبات مالکیت دارایی** : پس از اثبات وجود دارایی در این مرحله حسابرس بایستی روشهایی را انتخاب کند تا مالکیت شرکت یا واحد تجاری را بر دارایی های خود اثبات کند . براساس نوع و طبقه دارایی روشهای اثبات مالکیت متغیر خواهد بودمثل مشاهده سند مالکیت دارایی های ثابت مثل وسائط نقلیه و یا گرفتن تاییدیه بانکی در رابطه با یک حساب خاص

III. اثبات کامل بودن : در این مرحله حسابرس آزمونهای محتوایی را انجام دهد تا این اطمینان حاصل گردد که تمامی دارایی های شرکت به نحو مناسبی در دفتر ثبت گردیده اند.

IV. **ارزشیابی دارایی ها** : در این مرحله حسابرس بایستی آزمونهایی را طراحی کند تا از ارزشیابی دارایی ها بر اساس استانداردهای حسابداری و اصول پذیرفته حسابداری اطمینان معقولی بدست آورد. یکی از اساسی ترین قسمتهای حسابرسی که نیازمند بکار گیری دانش فنی حسابرس است در این مرحله نمود پیدا می کند.

V. **صحت محاسبات ریاضی** : در رسیدگی به اسناد و مدارک مربوط به دارایی ها معمولا"برخی از اطلاعات خود حاصل انجام یک سری عملیات ریاضی بر روی اطلاعات مالی دیگری می باشند حسابرس بایستی تمامی محاسبات ریاضی مربوط به دارایی ها را به شکل مناسبی کنترل نماید.

VI. **افشاءمناسب** : حسابرسان حتی پس از اثبات تمامی مراحل فوق در رابطه با یک دارایی بایستی روشهایی راکه اطمینان معقولی از افشاءمناسب آن دارایی در صورتهای مالی فراهم می کنند را به شکل مناسبی اجرا نمایند.

فصل دوم: حسابرسی موجودی های نقد و اوراق بهادار قابل داد و ستد

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

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

افزایش در وجه نقد در رویدادهایی مانند (وصول مطالبات_دریافت وجه نقد فروشهای نقدی_واریزی توسط سهامداران بابت افزایش سرمایه_دریافت تسهیلات مالی) می باشد.

کاهش در وجه نقد معمولا"به دلیل(پرداخت یک بدهی _ خرید نقدی یک دارایی _پرداخت هزینه_تسویه تسهیلات مالی_برداشت سهام داران _تقسیم سود نقدی بین آنها)خواهد بود.

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

نحوه برخورد حسابرسان در رسیدگی به حساب وجه نقد:

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

I. اثبات این امر که کنترل های داخلی مناسبی وجود داشته و به شکل مناسبی اجرا می شود. در این قسمت کنترل های داخلی مربوط به وجوه نقد از ۲ جنبه وجود کنترل داخلی و اجرای صحیح آن بررسی می شود.

II. اثبات این که مبالغ ثبت شده در حسابهای وجه نقد معتبر می باشند . در این مرحله حسابرس وجود رویداد مالی مربوط به وجه نقد و اعتبار آنرا بررسی می کند.

III. بررسی اینکه تمامی رویدادهای مرتبط با وجه نقد به شکل مناسبی در دفاتر ثبت شده اند . در این مرحله با استفاده از روشهایی مانند تهیه صورت مغایرت بانکی حسابرس اثبات خواهد کرد که تمامی رویداد های مالی در دفاتر ثبت گردیده اند.

www.irhesabdaran.ir

IV. کفایت افشای اطلاعات مربوط به وجه نقد در صورتهای مالی به همراه محدودیت های احتمالی در دسترسی به وجوه نقد توسط حسابرس بررسی خواهد شد.

در رسیدگی به وجه نقد حسابرسان با ۳ خطر بالقوه مواجه اند :

I. عدم ثبت یک یا چند رویداد مالی مربوط به وجوه نقد :

این حالت در شرایطی اتفاق می افتد که شرکت بخواهد قسمتی از معاملات خود را کتمان نماید و یا به دلیل تضاد منافع بین مدیریت و مالکیت افشای این معاملات به نفع مدیریت نباشد.

II. بیش از واقع نشان دادن وجه نقد :

برخی از شرکتها برای این که علاقه به نشان دادن وضعیت مطلوبی از خود دارند اقدام به ثبت بیش از واقع وجه نقد می نمایند این حالت احتمال دارد با ثبت چند حساب بانکی مربوط به مالکان در طبقه حسابهای شرکت و یا طبقه بندی حسابهایی مانند سپرده های بلند مدت در گروه وجوه نقد اتفاق بیافتد.

III. وجود اختلاص و دزدی :

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

i. برداشت از وجه نقد دریافتی قبل از ثبت آنها.

ii. برداشت وجه بابت کالایی که هنوز دریافت نشده است.

iii. وجود پرداخت های تکراری مثل هزینه بلیط هواپیما یکبار هنگام خرید و وبار دیگر پس از استفاده از آن.

iv. پرداخت اضافه به کارکنان یا پرداخت وام واهی به آنها.

v. پرداخت هزینه های شخصی مدیران ازمنابع شرکت.

vi. کنترل جریانات نقدی مربوط به معاملات احتمالی مدیران یا اشخاص وابسته به آنان به شرکت.

کنترل های داخلی مربوط به وجه نقد :

به دلیل درجه نقد شوندگی بسیار بالای وجوه نقد بایستی کنترل های داخلی این قسمت از اهمیت بالایی برخوردار باشند. تعداد و نوع کنترل ها بسته به نوع ماهیت و حجم عملیات واحد تجاری متفاوت خواهندبود.

در زیر یک سری کنترل های داخلی وجه نقد اشاره می شود :

I. هر رویداد دریافت یا پرداخت در تاریخ خود به شکل کامل در دفاتر ثبت شود.

II. به هیچ یک از کارکنان اجازه داده نشود تمامی مراحل مربوط به یک رویداد مالی مرتبط با وجه نقد را از ابتدا تا انتها انجام دهد.

III. برای دریافت های نقدی که توسط صندوق انجام می شود رسید دریافت وجه سریالی در حداقل ۲ نسخه تهیه گردد .

IV. برای تمامی چکهای صادره ابتدا دستور پرداختی که اطلاعاتی مانند(تاریخ صدور چک – تاریخ وصول چک – مبلغ – شرح دریافت کننده – بابت – شماره حساب بانکی – شماره چک) و همچنین اطلاعاتی که در مورد دریافت کننده چک می باشد تهیه گردد.

V. برای تمامی رویداد های مالی تا حد امکان از حساب بانکی استفاده شود.

VI. تمامی پرداختهای شرکت به غیر از پرداخت های جزیی که از محل تنخواه گردان انجام می شود با صدور چک صورت پذیرد.

VII. امضاءمجاز حسابهای بانکی حداقل مربوط به ۲ نفر از اعضای هیئت مدیره باشد که یکی از آنها بایستی حتما"مدیر عامل باشد.

VIII. در پایان هر روز کاری مانده واقعی صندوق با دفاتر مالی شرکت مطابقت داده شود.

IX. وصول وجه مطالبات حتما" از طریق واریز به حساب و یا دریافت چک روز صورت پذیرد . در واریز به حساب بانکی ملاک احتساب وجه به حساب بستانکار مشتری ارائه اصل فیش از سوی وی می باشد. در وصول از مشتریان شرکت بایستی اطلاعات مربوط به چکهای دریافتی را به شکل مدونی دردفاتر خود ثبت نماید.

www.irhesabdaran.ir

X. صورت مغایرت های بانکی به شکل منظم و در دوره های زمانی که براساس حجم فعالیت شرکت می تواند بصورت (روزانه _هفتگی_ماهانه)باشد تهیه گردد.

سیستم های کنترلی وجوه نقد :

I. **سیستم صدور فاکتور و کنترل حساب مشتریان** :

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

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

II. **سیستم کنترل داخلی تنخواه گردان** :

حساب تنخواه گردان وظیفه پرداخت هزینه های جزیی را در شرکت بر عهده دارد .

حساب تنخواه گردان معمولا"به ۲ شکل مانده ثابت یا تامین ثابت شارژ می شود . از تنخواه گردان نسبت به مبلغی که در اختیار دارد بایستی تضمین مناسبی اخذ شود.هم چنین تمامی هزینه های انجام شده توسط تنخواه گردان قبل از انجام هزینه بایستی به تایید مدیریت برسد.

هیچ گونه هزینه یا پرداختی که می توان از طریق صدور چک انجام داد نباید توسط تنخواه گردان پرداخت شود .

تنخواه گردان حق واریز به حسابهای بانکی شرکت تحت عنوان مانده تامین مالی ندارد.

در دوره های زمانی مناسب که نباید بیش از ۲ هفته باشد تنخواه گردان موظف ارائه صورتهای هزینه خود است . تمامی پرداختهای صورت گرفته در وجه تنخواه گردان باید از طریق صدور چک در وجه تنخواه گردان انجام پذیرد و صندوق حق شارژ تنخواه را ندارد.

III. **سیستم های کنترل داخلی صندوق** :

وظیفه صندوق دار در شرکتهای تولیدی و بازرگانی (وصول وجوه مربوط به فروشهای نقدی انجام شده در محل- دریافت اوراق بهادار از مشتریان – نگهداشت اوراق بهادار شرکت) نزد خود و اعمال کنترل های امنیتی مناسب برروی این ۳ فعالیت می باشد.

وصول وجه : هرگونه وصول از مشتریان توسط صندوق بایستی طی یک رسید وصول وجه با شماره سریالی انجام پذیرد. دریافت هرگونه سند بهادار مانند چک از مشتریان نیز به همین ترتیب انجام می گیرد صندوق دار موظف است وجه نقد حاصل از

فروشهای نقدی را حداکثر تا ابتدای روز کاری بعد به حساب بانکی شرکت واریز نماید همچنین چکهایی را که موعد وصول آنها فرارسیده است جهت وصول به بانک ارائه نماید از صندوق دار نیز به نسبت میانگین صندوق تضمین مناسب اخذ شود.

کاربرگ های حسابرسی وجوه نقد:

حسابرسی وجوه به ۲ قسمت آزمون کنترل های داخلی و آزمونهای محتوا تقسیم می شود. آزمون کنترل های داخلی شامل ۲ قسمت آزمون وجود و آزمون اجرای صحیح کنترل های داخلی می باشد.

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

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

برنامه رسیدگی به وجوه نقد :

برنامه رسیدگی به ۲ قسمت اصلی تقسیم می شود که فقط آزمون محتوا را بررسی خواهیم کرد.

نمونه هایی از آزمون های محتوای وجوه نقد به شرح زیر است :

I. صورت ریز مانده حساب های وجه نقد را دریافت و با مانده های مندرج در صورتهای مالی مطابقت دهیم .

II. درخواست تاییدیه بانکی را به بانک های طرف حساب شرکت ارسال نماییم . تاییدیه بانکی برای هریک از شعب بانکها ارسال شده و اطلاعاتی مانند (تعداد حسابهای بانکی _ شماره آنها _ مانده هریک از آنها در تاریخ ترازنامه _ مبلغ مسدودی هریک از حسابها در صورت وجود _ ضمانت نامه های صادره برای هر حساب در صورت وجود _ تسهیلات اعطایی به هر حساب در صورت وجود) و سایر اطلاعات مفید بانکی را شامل می شود.
ارسال تاییدیه برای تمامی حسابهای بانکی اعم از فعال یا راکد انجام می شود دلیل ای موضوع این است که حسابرس صرفا" به اتکای دفاتر شرکت نمی تواند فعال یا راکد بودن یک حساب بانکی را تشخیص دهد.

III. صورت مغایرت بانکی را به تاریخ ترازنامه از صاحب کار دریافت وبررسی نماییم.

IV. صورتحساب هریک از حسابهای بانکی را برای دوره حداقل یکماهه از تاریخ ترازنامه دریافت و رسیدگی می شود.

V. موجودی های نقد شرکت را که در صندوق نگهداری می شود در تاریخ ترازنامه شمارش کنید.

VI. انقطاع زمانی دریافتها و پرداخت ها در پایان سال مالی را رسیدگی نمایید.

VII. تمامی نقل و انتقالات با اهمیت در حسابهای بانکی در پایان سال مالی را رسیدگی کنید.

VIII. افشای مناسب اطلاعات مربوطه به موجودی های نقد در صورتهای مالی را رسیدگی کنید.

www.irhesabdaran.ir

مانند حسابرسی وجوه نقد رسیدگی به حسابهای دریافتنی نیز اهداف مشابهی را دنبال می کند .

حسابهای دریافتنی جزو دارایی های جاری در ترازنامه طبقه بندی شده و بسته به ماهیت عملیات شرکت از معاملات فروش یا کسب درآمد نشئات می گیرد و درشرکتهای تولیدی یا بازرگانی منشاء اصلی حسابهای دریافتنی معاملات مرتبط با فروش کالا و در شرکتهای خدماتی یا پیمانکاری منشاء اصلی این حسابها معاملات مرتبط با خدمات ارائه شده می باشد. بنابراین برای رسیدگی به حسابهای دریافتنی بایستی ابتدا معاملات مربوط به ایجاد این حسابها رسیدگی شوند . ذکر این نکته ضروری است که تنها منشاءایجادحسابهای دریافتنی معاملات فروش و کسب درآمد نبوده وم‌واردی مانند (اعطای وام به پرسنل _ مطلبات از محل پذیره نویسی سهام_ برداشت سهام داران یا شرکااز شرکت _ و سایر مواردی از این دست) نیز می تواند باعث ایجاد یک حساب دریافتنی شوند.

اما اسناد دریافتنی معمولا" در مقابل تسویه یک حساب دریافتنی از طرف حساب دریافت می شود همچنین فروشهای نسیه شرکت که با مبالغ با اهمیتی انجام می پذیرد از طریق دریافت اسناد صورت می گیرد .

مدت زمان سررسید این اسناد و حداکثر مبلغ آنها پیرو سیاستهای کلی شرکت خواهد بود .

اهداف رسیدگی به دریافتنی ها :

I . کفایت کنترل های داخلی مربوط به دریافتنی ها : این کنترل ها می تواند مشمول کنترل های داخلی مربوط به معاملات فروش یا کنترل های داخلی مربوط به نحوه تسویه یک دریافتنی باشد .

II. اثبات وجود دریافتنی ها در تاریخ ترازنامه و اثبات مالکیت واحد تجاری نسبت به آنها : حسابرسان بر اساس اهداف کلی حسابرسی دارایی ها مکلف به اثبات وجود و مالکیت دریافتنی ها هستند .

III. اثبات کامل بودن دریافتنی ها : اشاره به این موضوع دارد که تمامی رویداد های مالی مربوط به دریافتنی ها به شکل مناسبی در دفاتر ثبت شده اند

IV. اثبات ارزش گذاری دریافتنی ها : این قسمت که یکی از حساسترین مراحل رسیدگی به دریافتنی هاست بر این موضوع تاکید دارد که تمامی دریافتنی های مندرج در تراز نامه به شکل مناسبی ارزش گذاری شده و ارزشهای آنها با ارزش های واقعی تقریبا" برابر است .

www.irhesabdaran.ir

V. محاسبات ریاضی مربوط به دریافتنی ها به شکل مناسبی انجام پذیرفته است .

VI. افشای کامل در صورتهای مالی در رابطه با دریافتنی ها صورت گرفته است .

با توجه به این که حسابهای دریافتنی تجاری از اهمیت بالایی در گروه دریافتنی ها برخوردار هستند رسیدگی به دریافتنی ها را صرفا" به این حسابها اختصاص می دهیم .

باتوجه به اینکه گردش بدهکار یک حساب دریافتنی تجاری با معاملات فروش مرتبط است جهت اثبات کفایت کنترل های داخلی مربوط به این حساب دریافتنی بایستی کنترل های داخلی معاملات فروش را رسیدگی نماییم .

کنترل های داخلی معاملات فروش :

I. سیستم ثبت سفارش کالا :
   i. فرم ثبت سفارش .
   ii. نحوه دریافت فرم ثبت سفارش .
   iii. قیمت گذاری سفارش کالا توسط مسئول ثبت سفارش .

II. سیستم اعتبارات :
   i. اعتبار سنجی اولیه مشتریان بر اساس اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مشتری و رسیدگی انجام شده توسط واحد اعتبارات .
   ii. تخصیص اعتبار به مشتری بر اساس اطلاعات منطقی .
   iii. کنترل اعتبار مشتری در هر سفارش با سطح اعتباری وی در آن تاریخ .

III. سیستم انبار :
   i. مطابقت سفارش کالا با موجودی انبار .
   ii. خروج کالا از انبار بر اساس سفارش و صدور حواله خروج کالا
   iii. ثبت حواله خروج کالا در سیستم انبار و ارسال یک نسخه از آن برای حسابداری فروش .

IV. سیستم صدور فاکتور :
   i. صدور فاکتور فروش کالا براساس حواله خروج کالا از انبار و قیمت های مصوب فروش کالا .
   ii. ارسال فاکتور فروش به همراه کالا به سوی مشتری .

iii. ارسال فاکتور فروش به حسابداری فروش جهت ثبت در دفاتر مالی .

V. سیستم تحویل کالا :

i. دریافت اطلاعات مربوط به آدرس مشتری و برنامه ریزی برای نحوه ارسال کالا به آدرس مشتری .

ii. دریافت کالا از انبار و ارسال آن به همراه صورتحساب فروش به مشتری .

iii. دریافت مستندات مربوط به حمل و تحویل کالا و تحویل این مستندات به حسابداری مالی جهت ثبت در حساب .

VI. سیستم حسابداری فروش :

i. دریافت فرم سفارش کالا .

ii. حواله خروج کالا از انبار و فاکتور فروش کالا به مشتری .

iii. مطابقت مدارک مذکور با یکدیگر و ثبت فاکتور فروش در حساب تفصیلی آن مشتری .

کنترل های داخلی مربوط به وصول مطالبات :

معمولا" تمامی شرکتها برای وصول مطالبات خود از مشتری دارای سیستم کنترل های داخلی می باشند در چنین سیستمی مواردی مانند (حداکثر زمان تسویه یک بدهی توسط مشتری _ نحوه دریافت مطالبات _ نحوه برخورد با هریک از این موارد به تفصیل شرح می گردد.

حسابرسان در رسیدگی به سیستم وصول مطالبات به دنبال اثبات این موضوع هستند که این سیستم قابلیت ایجاد جریانات نقدی ورودی به داخل شرکت را به نحو مطلوبی دارا می باشد .

کاربرگ های حسابرسی رسیدگی به حسابهای دریافتنی :

I. کاربرگ های کنترل داخلی :

i. کاربرگ شرح سیستم کنترل های داخلی .

ii. کاربرگ شرح ایرادات سیستم کنترل های داخلی

iii. کاربرگ گردش عملیات (فلوچارت)

II. کاربرگ های مربوط به آزمون محتوا :

i. **کاربرگ آنالیز حسابهای دریافتنی** :هدف از تهیه این کاربرگ اثبات وجود و مالکیت حسابهای دریافتنی است فرم کاربرگ آنالیز حسابهای دریافتنی به شرح زیر است :

www.irhesabdaran.ir

کاربرگ آنالیز حسابهای دریافتنی شرکت الف

برای سال مالی منتهی به۲۹/۱۲/x1

شرح	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار	طرف حساب
مانده ابتدای دوره	10/000/000		تراز افتتاحیه
فروش طی دوره	1/200/000/000		فروش
برگشت چک	200/000/000		اسناد دریافتی
واریز به حساب بانکی شرکت		1/320/000/000	بانک
جمع	1/410/000/000	1/320/000/000	
مانده	90/000/000		

این کاربرگ بدین منظور تهیه می شود که حسابرس بتواند هر یک از اقلام تشکیل دهنده یک حساب دریافتنی را تفکیک کرده و رسیدگی های مربوط به هر بخش را به شکل مناسبی انجام دهد .

در زیر کاربرگ آنالیز در صورت نیاز حسابرس اقدام به افشای مواردی از معاملات خواهد کرد که به نظر وی نیاز به توضیحات بیشتری دارد همچنین پس از ارائه توضیحات در زیر کاربرگ اطلاعات مربوط به پاسخ تاییدیه دریافتنی و پیگیری سال مالی بعد نیز افشاء می شود .

انواع تاییدیه های حسابرسی :

معمولا" تاییدیه های ارسالی به اشخاص به ۲ بخش اصلی تقسیم می شود :

I. تاییدیه مثبت : در این نوع از تاییدیه که شامل ۲ بخش اصلی است ابتدا از شخص طرف حساب تقاضا می شود اطلاعات مربوط به حسابهای فی مابین خود را با شرکت به حسابرسان اعلام نماید و در قسمت دوم که توسط طرف حساب تکمیل می شود اطلاعات مربوط به حسابهای وی با شرکت اعلام می گردد .

II. تاییدیه منفی :معمولا"تاییدیه منفی در شرکتهایی که سیستم کنترل داخلی مناسبی بر روی حسابهای دریافتنی و معاملات فروش داشته و حسابهای دریافتنی آنها از تعداد زیادی از اشخاص با مانده های کم تشکیل شده باشد استفاده می نماییم .

تاییدیه منفی معمولا" به شکل زیر است :

مدیریت محترم شرکت ....

با سلام

احتراما" صورتحساب عملکرد این شرکت با شرکت الف از تاریخ ۹۰/۱/۱ الی ۹۰/۱۲/۲۹ را برای بررسی تقدیم حضور می گردد

خواهشمند است مغایرت های احتمالی را به موسسه حسابرسی.....به آدرس .....ارسال نمایید .

در صورتی که تاییدیه منفی دریافت نشود بدین معنی خواهد بود که مغایرتی بین حسابهای فی مابین وجود نداشته است ولی عدم دریافت تاییدیه مثبت در صورت با اهمیت بودن می تواند به عنوان بند شرط حسابرسی مطرح شود .

تاییدیه مثبت را معمولا" در شرایطی استفاده می کنیم که شرکت دارای کنترل های داخلی مناسبی بر روی حسابهای دریافتنی و معاملات فروش نباشد یا مانده حسابهای دریافتنی شامل تعداد محدودی از اشخاص با مانده های با اهمیت باشد پیگیری سال مالی بعد : یکی از موثرترین روشهای اثبات مانده حسابهای دریافتنی و اثبات مالکیت آن پیگیری سال مالی بعد است اگر حساب دریافتنی در سال مالی بعد وصول گردد بیانگر وجود و مالکیت آن درسال مالی قبل است .

ii. کاربرگ تجزیه سنی حسابهای دریافتنی : هدف از تهیه این کاربرگ شناسایی اقلامی از حسابهای دریافتنی است که نیاز به تعدیل دارند واحد مورد رسیدگی باید نسبت به تعدیل حسابهای دریافتنی که وصول آنها طی چندین دوره مالی انجام نگرفته است و با تردید قابل ملاحظه ای مواجه است اقدام نماید و مبلغ تعدیلات را در حساب هزینه های دوره شناسایی و درج کند .

iii. کاربرگ ارسال تاییدیه : از کاربرگ ارسال تایدیه ها به منظور استخراج مغایرت های احتمالی بین حسابهای دریافتنی مندرج در دفاتر با اشخاص طرف حساب استفاده می شود .

درصورت با اهمیت بودن مغایرت بین دفاتر و تاییدیه های دریافتی موضوع به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی درج می شود در صورت عدم دریافت تاییدیه ابتدا بایستی از روشهایی مانند پیگیری سال مالی بعد جهت اثبات مانده حسابهای دریافتنی استفاده نماییم . اگر از طریق این روشها قادر به اثبات مانده نبودیم بسته اهمیت مبلغ حسابهای دریافتنی که مانده های آنها اثبات نشده است گزارش مشروط یا عدم اظهار نظر صادر می گردد .فرم کاربرگ ارسال تاییدیه به شکل زیر است :

نام طرف حساب	مانده طبق دفاتر	تاییدیه دریافت نشده	تاییدیه دریافت شده	مغایرت
شرکت الف	90/000/000		90/000/000	0
شرکت ب	150/000/000	150/000/000		0
شرکت ج	100/000/000		80/000/000	20/000/000

iv. کاربرگ ماتریسی فروش به تفکیک مشتریان و محصولات : ازکاربرگ ماتریسی اطلاعاتی مانند جمع فروش به تفکیک هر مشتری جمع فروش هر یک از محصولات طی سال مالی میانگین فروش هر یک از کالاها و مشتریان عمده هر یک از محصولات شرکت قابل استخراج است بدیهی است در صورت مشاهده نوسانات غیر قابل توجیح

مانند فروش یکی ازمحصولات به زیر قیمت بازار به یکی از مشتریان حسابرس بایستی تمامی این موارد را مورد رسیدگی قرار دهد .

	تیر آهن	میلگرد	نبشی	ورق	جمع
شرکت الف		150/000/000	270/000/000	780/000/000	1/200/000/000
شرکت ب	300/000/000	150/000/000	540/000/000	320/000/000	1/310/000/000
شرکت ج	140/000/000		240/000/000	130/000/000	510/000/000
جمع	440/000/000	300/000/000	1/050/000/000	1/230/000/000	3/020/000/000

آزمون محتوای دریافتنی ها:

I. دریافت لیست حسابهای دریافتنی از شرکت در تاریخ ترازنامه و مطابقت آن با صورتهای مالی .

II. انتخاب نمونه ای مناسب از حسابهای دریافتنی جهت رسیدگی .

III. تهیه کاربرگ های آنالیز برای هر یک از نمونه های انتخاب شده و ارسال تاییدیه برای آنها و پیگیری سال مالی بعد .

IV. دریافت لیست اسناد دریافتنی در تاریخ ترازنامه و پیگیری وصول آنها در تاریخهای سررسید اسناد .

V. تهیه کاربرگ های ارسال تاییدیه وکاربرگ ماتریسی .

VI. رسیدگی به معاملات فروش به شکل تفصیلی.

VII. استخراج انحرافات با اهمیت در حسابهای دریافتنی و انعکاس آنها در کاربرگ های حسابرسی و گزارش حسابرس .

www.irhesabdaran.ir

فصل چهارم : موجودی های مواد وکالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

موجودی های مواد و کالا یکی از اساسی ترین دارایی های شرکتهای تولیدی و بازرگانی است زیرا فعالیت اصلی شرکت در ارتباط خرید و فروش این موجودی هاست .

موجودی های مواد و کالا از جمله حسابهایی است که هم بر ترازنامه شرکت و هم بر صورت سود و زیان تاثیر گذار است . هدف از حسابرسی موجودی های مواد و کالا اثبات (مقداری و ریالی) موجودی های مواد و کالا در پایان دوره اثبات محاسبه صحیح بهای تمام شده کالای فروش رفته می باشد . معمولا"در شرکتهای تولیدی موجودی های مواد و کالا به ۳ گروه اصلی (موجودی مواد اولیه و قطعات و لوازم یدکی _موجودی کالای در جریان ساخت _ موجودی کالای ساخته شده) تقسیم می شود .

انبار گردانی موجودی مواد و کالا :

اساسی ترین روش اثبات موجودی های مواد و کالا استفاده از روش انبار گردانی است عملیات انبارگردانی که معمولا" در پایان سال مالی اجرا می شود را می توان به ۳ مرحله اصلی تقسیم نمود .

I. مرحله قبل از شروع عملیات شمارش :
   i. انتخاب شخصی به عنوان هماهنگ کننده انبار گردانی از سوی شرکت که وظیفه کل عملیات انبار گردانی را بر عهده دارد .
   ii. تهیه دستور العمل انبار گردانی که به تایید کمیته انبار گردانی شرکت رسیده و حسابرس نیز آنرا تایید نماید .
   iii. انتخاب تیم های شمارش گر و آموزش آنها قبل از اجرای عملیات شمارش .
   iv. مرتب سازی انبارها قبل از اجرای عملیات شمارش به شکلی که کالا به نحو مناسبی در انبار چیده شوند تا به آسانی قابل شمارش باشند
   v. نصب اطلاعات صحیح موجودی ها بر روی قفسه ها .
   vi. تفکیک کامل موجودی کالای امانی دیگران نزد ما از سایر موجودی ها تا به شکل مناسبی قابل شمارش باشند .
   vii. نصب تگ های شمارش بر روی کالاها .

viii. تعیین تاریخ و ساعت آغاز عملیات انبار گردانی توسط هماهنگ کننده انبار گردانی و اعلام آن به واحد های مختلف عملیاتی شرکت .

ix. برای اجرای صحیح عملیات انبارگردانی قسمتهای مختلف انبار بایستی بین تیمهای شمارش گربر اساس روشهای اصولی تقسیم گردد .

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

i. ابزارها و لوازم مورد نیاز برای اندازه گیری موجودی هایی که نمی توان از طریق شمارش مقدارآن ها را تعیین نمود در اختیار باشند .

ii. ترجیحا" شمارش موجودی ها در ۲ مرحله و توسط گروه های مختلف انجام پذیرد .

iii. برای جلوگیری از شمارش چند باره موجودی ها روشهای گفته شده در مرحله اول به شکل مناسبی اجرا گردند .

iv. تمامی برگه های شمارش توسط مسئولین شمارش امضاء گردند .

v. موجودی های معیوب یا ناباب که در هنگام شمارش کشف می شوند به نحو مناسبی در برگه های شمارش گزارش شوند .

vi. برای اطمینان ازصحت عملیات شمارش حسابرس بایستی نمونه هایی از موجودی ها انتخاب و اقدام به شمارش آنها بصورت مستقل نمایند .

vii. در روز شمارش انبار ها هیچ گونه کالایی به انبار وارد یا از آن خارج نخواهد شد .

viii. تصویر آخرین رسید و حواله انبار قبل از اجرای عملیات شمارش توسط حسابرس دریافت خواهد شد .

III. پس از اجرای عملیات شمارش :

i. اطلاعات شمارش کالا ها مندرج در برگه های شمارش توسط شخصی که نه جزو تیم های شمارش گر و نه جزو مسئولین انبار باشد در سیستم انبار شرکت ثبت می شود .

ii. لیست اقلام مغایرت دار توسط شخص مذکور تهیه می گردد .

iii. مغایرت های موجود با نظارت مستقیم هماهنگ کننده انبار گردان مجددا" شمارش شده و اطلاعات بدست آمده از این شمارش به عنوان اطلاعات نهایی تلقی می گردد .

iv. اطلاعات شمارش دوم مجددا"در سیستم وارد شده و در صورت وجود مغایرت ها مانده های سیستم بر اساس شمارش تعدیل شده و اضافه یا کسر انبار محاسبه می گردد .

v. پس از اتمام عملیات انبار گردانی صورت جلسه انبار گردانی تنظیم و به امضاء مسئولین انبار گردانی رسیده و نسخه ای از آن به همراه لیست های شمارش در اختیار حسابرس قرار می گیرد .

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

اثبات ریالی موجودی های مواد و کالا : برای اثبات ریالی موجودی های مواد و کالا حسابرس بایستی ۲ نکته اساسی را رسیدگی نماید :

i. صحت و تطابق روش ارزشیابی انتخابی از سوی شرکت با واقعیت موجود در عملیات اجرایی .

ii. اثبات صحت اجرای روش انتخابی .

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

کنترل های داخلی موجودی های مواد و کالا :

با توجه به اینکه موجودی های مواد و کالا از اساسی ترین اقلام دارایی های شرکتها می باشد وجود کنترل های مناسب برای عملیات وحسابهای مرتبط با موجودی کالا ضروری است وجود چنین سیستم کنترلی علاوه بر ایجاد اطمینان از صحت انعکاس موجودی های مواد و کالا در تراز نامه باعث ایجاد رویه های صحیح محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز می شود در بسیاری از شرکتها اصلی ترین سیستم کنترل داخلی موجودی ها سیستم حسابداری صنعتی می باشد .

نمونه هایی از کنترل داخلی موجودی ها :

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

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

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

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

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

VI. **ارسال کالای ساخته شده به انبار محصول** : در این مرحله بر اساس رسید تحویل کالا به انبار که قبلا" توضیح داده شد انجام می شود و در نهایت کالا وارد انبار می شود .

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

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

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

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

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

www.irhesabdaran.ir

فصل پنجم : حسابرسی دارایی های ثابت مشهود

دارایی های ثابت مشهود در شرکتهای تولیدی یکی از اساسی ترین سرفصلهای دارایی ها در ترازنامه می باشد .

باتوجه به حجم انبوه سرمایه گذاری انجام شده در این گروه از دارایی ها نیاز به استقرار کنترل های داخلی مناسب دقیق کارآمد در نگهداشت آنها ضروری است . علی رقم حجم بالای سرمایه گذاری در این گروه رسیدگی به حساب دارایی های ثابت مشهود آسانتر از رسیدگی به سایر دارایی ها خواهد بود زیرا هر طبقه از دارایی های ثابت دارای مبلغ نسبتا" بالایی هستند که این موضوع باعث کوچک شدن حجم و تعداد موارد مورد رسیدگی خواهد شد و دلیل دیگر آنکه معمولا"دارایی های ثابت به ندرت از سالی به سال بعد تغییر می یابند .

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

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

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

سیستم کنترل داخلی دارایی های ثابت : هدف از پیاده سازی سیستم کنترل داخلی دارایی های ثابت کسب اطمینان معقول از بهره وری حداکثر از هر ریال سرمایه گذاری در دارایی های ثابت مشهود است .

برای رسیدن به چنین هدفی می توان کنترل های زیر را پیاده نمود :

I. **بودجه بندی دارایی های ثابت مشهود** : به منظور ایجاد سیستم مدون کنترل های داخلی واحد تجاری بایستی اقدام به تهیه بودجه ای برای دارایی های ثابت بنماید که شامل اطلاعاتی مانند (پیش بینی و کنترل خرید _ پیش بینی برکناری و فروش _ میزان هزینه برآوردی تعمیر ماشین آلات و دستگاه ها _ تاسیسات و ساختمانهای طی دوره _ پیش بینی هزینه و منفعت برآوردی دارایی های در جریان تکمیل) و مواردی از این دست باشد چنین برنامه ای بایستی مواردی از دارایی ها را که در طی سال مالی خواهند داشت افشاء نموده و در رابطه با درصد تکمیل دارایی های در جریان ساخت طی دوره اظهار نظر نماید و مقرر کند هر گونه هزینه پیش بینی نشده در بودجه حتما" به تایید هیئت مدیره شرکت برسد

II. **تهیه حساب معین جداگانه برای هر یک از طبقات دارایی ثابت** : این موضوع باعث می شود اطلاعات دقیق و کافی در رابطه با اضافات برکناری ها فروش استهلاک هزینه تعمیر و نگهداری و سایر موارد مرتبط با هر طبقه از دارایی ها براحتی در دسترس تصمیم گیرندگان قرار گیرد .

III. **وجود سیستم صدور مجوز خرید یا تحصیل دارایی ثابت :** چنین سیستمی باعث می شود از اتلاف منابع برای خرید دارایی های ثابت غیر ضروری جلوگیری به عمل آید.

مشخصا" بایستی ارتباط تنگاتنگی بین این سیستم و بودجه تعیین شده برای تحصیل دارایی های ثابت وجود داشته باشد .

IV. **وجود یک سیستم گزارش گری مربوط به انحرافات از بودجه** : برای ثمر بخشی حداکثری بودجه دارایی های ثابت وجود یک سیستم گزارش گری که انحرافات از بودجه را به موقع و به صورت دوره ای در اختیار مدیریت قرار دهد ضروری است .

V. **وجود دستور العمل تفکیک مخارج جاری از سرمایه ای** : جهت تفکیک مخارج سرمایه ای شرکتها اقدام به تهیه یک دستور العمل که اطلاعات کمی مربوط بهای تمام شده دارایی ها و هزینه انجام شده را داشته باشد می نماید مبنای تهیه این دستور العمل بدین شرح می باشد :

- «مخارجی که باعث افزایش عمر مفید یا کارآیی یک دارایی ثابت می شوند به حساب بهای تمام شده آن دارایی منظور شده و سایر مخارج که چنین ویژگی ندارند در حساب هزینه های دوره منعکس می گردد »

VI. **تدوین دستور العمل کتبی در رابطه با خرید ماشین آلات وتجهیزات** : جهت یکسان سازی رویه خرید دارایی های ثابت حتما" دستور العملی تهیه شود که خرید دارایی های ثابت را تنها از طریق واحد تدارکات و با رعایت آیین نامه معاملاتی شرکت ممکن سازد .

VII. **شمارش عینی دارایی های ثابت مشهود در دوره های زمانی خاص (اموال گردانی)** : برای کسب اطمینان از اینکه تمام دارایی های ثابت در محل خود وجود داشته باشد و در حسابها منعکس شده اند و هم چنین آشکار سازی دارایی های ثابتی که در دفاتر ثبت نشده اند بایستی عملیات اموال گردانی در دوره های زمانی خاص انجام شود (اثبات وجود + اثبات کامل بودن).

VIII. **پلاک کوبی دارایی های ثابت مشهود و تهیه صورت ریز دارایی های ثابت (برچسب اموال)** : به منظور ایجاد کنترل مناسب بر روی دارایی های شرکت بایستی تمامی دارایی های ثابت را طی عملیات پلاک کوبی شماره منحصر به فردی برای خود دریافت نموده و در سیستم اطلاعاتی شرکت با همان شماره قابل ردیابی باشند ثبت نماید .

از اطلاعات مذکور برای تهیه صورت ریز دارایی های ثابت که شامل اطلاعاتی مانند (شماره اموال _ نام و مشخصات دارایی _ محل استقرار _ تاریخ بهره برداری _ بهای تمام شده _ روش ونرخ استهلاک _ مبلغ استهلاک انباشته ابتدای دوره _ هزینه استهلاک طی دوره _ استهلاک انباشته پایان دوره _ ارزش دفتری) باشد استفاده می گردد .

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

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

نمونه هایی از کاربرگ ها به شرح زیر می باشد :

i. کاربرگ رسیدگی به اضافات دارایی های ثابت .

ii. کاربرگ رسیدگی به برکناری یا فروش دارایی ثابت .

iii. کاربرگ اثبات وجود یا مالکیت (برای این کار از صورت ریز دارایی های ثابت استفاده می نماییم).

iv. کاربرگ اصلی دارایی ثابت مشهود (مطابقت اقلام دفاتر با صورتهای مالی و افشاء مناسب دارایی های ثابت در این کاربرگ رسیدگی می شود).

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

آزمون محتوای رسیدگی به دارایی های ثابت :

I. صورت ریز تغییرات در دارایی های ثابت را دریافت و با دفاتر کل و معین مطابقت دهیم .

II. اضافات طی سال دارایی های ثابت را سندرسی نماییم .

III. برکناری و فروش دارایی های ثابت را سندرسی نماییم .

IV. جابجایی بین طبقات دارایی های ثابت را رسیدگی نماییم و دلایل آنرا جویا شویم .

V. خرید های عمده دارایی های ثابت را رسیدگی نموده ومطابقت آنها را با دستور العمل خرید و آیین نامه معاملات و بودجه دارایی های ثابت بررسی نماییم .

VI. در مورد دارایی های ثابتی که تحصیل آنها مستلزم انجام مخارج مختلف است رسیدگی تفصیلی انجام داده و مطمئن شویم تمامی مخارج قابل انتصاب به حساب دارایی ثابت منتقل شده است .

VII. هزینه های تعمیر و نگهداری دارایی های ثابت را رسیدگی کرده و از تفکیک مناسب هزینه های دوره از مخارج سرمایه ای اطمینان حاصل نماییم .

VIII. وضعیت دارایی هایی را که مورد استفاده قرار نمی گیرند بررسی کرده و دلایل آنرا جویا شویم در صورت عدم استفاده بلند مدت از این دارایی ها دلایل عدم بر کناری یا فروش را جویا شویم .

IX. محاسبات مربوط به هزینه استهلاک دارایی های ثابت را کنترل نماییم .

X. مالکیت قانونی دارایی های ثابت را اثبات نماییم این امر می تواند با مشاهده اسناد مالکیت برخی از دارایی های با اهمیت انجام شود .

XI. درآمد اجاره اموال و ماشین آلات را در صورت وجود رسیدگی کرده و افشاء کامل آن را در صورت های مالی بررسی نماییم.

XII. روشهای تحلیلی را در رابطه با دارایی های ثابت مشهود اجرا کرده ودر نهایت کفایت افشاء وچگونگی ارائه اطلاعات مربوط به دارایی های ثابت را در صورتهای مالی رسیدگی نماییم .

فصل ششم : حسابها واسناد پرداختنی

حسابها و اسناد پرداختنی را می توان ۲ گروه حسابها و اسناد پرداختنی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختنی تقسیم نمود . حسابهای پرداختنی تجاری از معاملات مربوط به خرید کالا یا دریافت خدماتی که در راستای فعالیت اصلی عملیاتی شرکت مورد استفاده قرار می گیرند ایجاد می شوند بنابراین رسیدگی به حسابها و اسناد پرداختنی تجاری باعث اثبات معاملات به خرید کالا یا دریافت خدمات خواهد شد . رویداد هایی مانند (شناسایی هزینه حقوق و دستمزد _ خرید نسیه ملزومات مصرفی یا قطعات یدکی _ ایجاد بدهی مالیاتی _ بدهی به تامین اجتماعی _ دریافت مالیات ارزش افزوده از خریداران محصولات شرکت _ صدور رای دادگاه مربوط به جریمه به اشخاص ثالث) و سایر موارد از این دست باعث ایجاد سایر حسابهای پرداختنی می شود . رسیدگی به حسابهای پرداختنی غیر تجاری نیز می تواند باعث اثبات چنین رویداد هایی که عمدتا" تحت سرفصل هزینه ها گزارش می شوند گردند .

سیستم کنترل داخلی معاملات خرید و حسابهای پرداختنی :

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

سیستم کنترل داخلی خرید مواد و کالا:

I. وجود سیستم درخواست خرید مواد و کالا :چنین سیستمی باعث می شود درخواست خرید مواد و کالا به شکل مدون وصرفا" از طریق واحد انبار انجام شود .

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

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

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

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

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

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

VII. وجود سیستم حسابداری مدون که اطلاعات مربوط به خرید کالا را به نحو مناسبی در حساب پرداختنی به فروشنده ثبت نماید .

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

IX. دریافت کالا توسط انبار براساس برگ شمارش کالا و صدور رسید تحویل کالا به انبار .

کاربرگ های حسابرسی حسابهای پرداختنی :

I. **کاربرگ آنالیز حسابهای پرداختنی** : مانند کاربرگ تهیه شده در رسیدگی به حسابهای دریافتنی در این قسمت نیز کاربرگی بنام کاربرگ آنالیز حسابهای پرداختنی برای هریک از نمونه های انتخابی تهیه می شود .

موضوع : آنالیز حسابهای پرداختنی تجاری (شرکت الف)

سال مالی منتهی به ۹۱/۱۲/۲۹

شرح	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار	طرف حساب
مانده ابتدای دوره		120/000/000	تراز افتتاحیه
خرید طی دوره		750/000/000	موجودی مواد و کالا
پرداخت طی دوره	700/000/000		نقد و بانک
برگشت از خرید	30/000/000		موجودی مواد و کالا
جمع	730/000/000	870/000/000	
مانده		140/000/000	

پاسخ تاییدیه ارسالی :

پیگیری سال مالی بعد : کاربرگ آنالیز حسابهای پرداختنی رویداد های مختلفی را که جهت اثبات مانده حساب پرداختنی باید رسیدگی نماییم را تفکیک می کند بدین ترتیب می توان نسبت به اجرای آزمونهای رسیدگی برنامه ریزی نمود هم

چنین برای اثبات مانده حسابهای پرداختنی از ارسال تاییدیه نیز استفاده می شود که می توان به شکل تاییدیه مثبت یا منفی باشد .

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

II. **کاربرگ ماتریسی حساب پرداختنی و خرید** : از کاربرگ ماتریسی حسابهای پرداختنی تجاری و خرید اطلاعاتی مانند (جمع خرید از هریک از فروشندگان به تفکیک کالاها _ مجموع مقداری و ریالی خرید هریک از کالاها _ میانگین قیمت خرید هر کالا از هر مشتری _ میانگین قیمت خرید کلی هر کالا) قابل استخراج است .

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

شرکت آلفا

موضوع : رسیدگی به خرید مواد و کالا

سال مالی منتهی به ۹۱/۱۲/۲۹

شماره و تاریخ سند	شرح سند	مبلغ خرید	مقدار	طرف حساب	کنترل های رسیدگی			
					i	ii	iii	iv
۵۶۷ ۹۱/۴/۱۲	خرید روغن فله سویا	250/000/000	2200 kg	حساب پرداختنی تجاری به شرکت گلستان	وجود دارد	وجود دارد	وجود دارد	وجود دارد

کنترل های رسیدگی :

i. وجود سفارش خرید
ii. مطابقت با آیین نامه معاملات
iii. وجود فاکتور معتبر
iv. تحویل کالا به انبار

برنامه رسیدگی به حسابهای پرداختنی : همانند رسیدگی به حسابهای دریافتنی برنامه رسیدگی به حسابهای پرداختنی به ۲ قسمت آزمون کنترل های داخلی و آزمون محتوا تقسیم می شود :

آزمون محتوای حسابهای پرداختنی به شرح زیر است :

I. تمامی کاربرگ های اشاره شده را تهیه نمایید .

II. تراز آزمایشی حسابهای پرداختنی را از شرکت دریافت و با دفاتر کل و صورتهای مالی مطابقت دهید .

III. نمونه هایی از پرداختی های با اهمیت را انتخاب رسیدگی و برای آنها تاییدیه ارسال نمایید .

IV. پرداخت های عمده ماهانه را به فروشندگان رسیدگی و اقلام خلاف ماهیت را توجیح کنید .

V. روشهای تحلیلی را در رابطه با پرداختنی ها اجرا کنید .

VI. با استفاده از روشهای زیر حسابهای پرداختنی ثبت نشده را کشف نمایید :

i. مطابقت تمامی رسید های کالا به انبار با فاکتور های خرید .

ii. برگه های پرداختی ثبت شده در معین بستانکاران بعد از تاریخ ترازنامه را بررسی نمایید تا اطمینان حاصل کنید اقلامی که بایستی به تاریخ قبل از تراز نامه ثبت شوند در آنها وجود نداشته است .

iii. مانده خلاف ماهیت را حتما" رسیدگی نمایید .

www.irhesabdaran.ir

فصل هفتم: بدهی های بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه

تعریف بدهی های بلند مدت :

به بدهی هایی گفته می شود که زمان تسویه آنها بیش از یکسال مالی بوده یا برآورد می شود این بدهی ها را می توان به ۲ گروه اصلی تقسیم نمود :

بدهی های بلند مدت بهره دار : این بدهی ها معمولا" مربوط به تسهیلات مالی بلند مدت دریافتی توسط واحد تجاری است . بسیاری از واحد های تجاری هنگام تاسیس منابع مالی کافی در اختیار ندارند بنابراین اقدام به دریافت تسهیلات از سیستم بانکی می نمایند .

تسهیلات اعطایی جهت احداث واحد های تجاری معمولا" در قالب قرارداد های مشارکت مدنی و به شکل بلند مدت اعطا می شود این قراردادهابرای ساخت یا خرید دارایی های ثابت واحد تجاری را به عنوان وثیقه قرارداد در رهن بانک قرار می دهیم.برخی از واحد های تجاری بجای دریافت تسهیلات از سیستم بانکی اقدام به انتشار اوراق قرضه یا مشارکت می نمایند . قرارداد های انتشار اوراق مشارکت علاوه بر دریافت وثایق لازم محدودیت های ویژه ای را نیز برای منتشر کننده ایجاد می نماید که می توان به ایجاد حساب وجوه استهلاکی یا وجوه بازخرید اوراق مشارکت اشاره نمود .

بدهی های بلند مدت بهره دار:

I. تسهیلات مالی
   i. مشارکت مدنی (کلا اقساطی است)
   ii. سرمایه در گردش (مورد بحث نیست)
II. اوراق مشارکت
   i. اوراق قرضه
   ii. اوراق مشارکت

- در اوراق مشارکت سود دوره ای پرداخت می شود اصل یکجا

در حسابداری اوراق مشارکت بخاطر اینکه مبلغ اصل بدهی از دوره ای به دوره دیگر قابل تغییر است و علت آن می تواند بازخرید قسمتی از اوراق قبل از سررسید باشد هزینه بهره اوراق در هر دوره پرداخت سود محاسبه و در دفاتر ثبت می شود .

- حساب پیش پرداخت بهره سنوات آتی یک حساب کاهنده بدهی می باشد .
- مالیات بردرآمد هزینه نیست بلکه نوعی تقسیم سود در شرکت است که به دولت به عنوان شریک ۲۵٪ سود تخصیص می یابد .

اهداف حسابرسی بدهی های بلند مدت بهره دار :

I. کفایت سیستم کنترل های داخلی مرتبط با بدهی بهره دار .

II. اثبات اعتبار بدهی های بهره دار (اثبات رخداد و وجود تعهدات)

III. اثبات کامل بودن بدهی های ثبت شده در دفاتر .

IV. اثبات صحت محاسبات ریاضی مرتبط با بدهی بهره دار .

V. اثبات درستی روشهای ارزشیابی بدهی بهره دار .

VI. اثبات کفایت افشاء و چگونگی ارائه اطلاعات در صورتهای مالی .

سیستم کنترل های داخلی بدهی های بهره دار : با توجه به اعمال کنترل های لازم دراخذ تسهیلات مالی از شبکه بانکی توسط بانک اعطا کننده تسهیلات در این مبحث تنها بر کنترل های داخلی انتشار اوراق مشارکت تمرکز می نماییم :

I. **تهیه گزارش مبنی بر انتشار اوراق** : یکی از اساسی ترین کنترل های داخلی در انتشار اوراق مشارکت وجود مجوز ایجاد بدهی توسط هیئت مدیره است در اغلب شرکتها بر اساس اساسنامه هر گونه استقراض مالی بایستی به تایید اعضاء هیئت مدیره برسد . در موارد نیاز به استقراض مالی معمولا" واحد مالی شرکت گزارشی از نیاز به وجوه نقد آثار برآوردی استقراض و درآمدهای آتی وضیعت مالی فعلی شرکت در مقایسه با سایر شرکتها قبل و بعد ازاستقراض و بهترین گزینه تامین مالی تهیه می نماییم .

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

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

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

IV. **تسویه نهایی اوراق** : در این مرحله منتشر کننده مبلغ کل اصل و فرع باقی مانده اوراق را به حساب امین مستقل واریز کرده و امین مستقل پس از دریافت اوراق مشارکت از دارندگان اقدام به پرداخت اصل و فرع باقی مانده به آنها نموده و اوراق مذکور را ابطال می نماید .

- هزینه کارمزد امین مستقل جزو هزینه های مالی مربوط به تامین وجه از طریق انتشار اوراق مشارکت می باشد .

برنامه حسابرسی بدهی های بهره دار : باتوجه به اینکه تعداد بدهی های بهره دار در واحد های تجاری کم بوده مبلغ هریک از آنها با اهمیت بوده و هزینه مالی مربوط به آنها جزو هزینه های اصلی مندرج درصورت سود وزیان است تمامی بدهی های مذکور در عملیات حسابرسی رسیدگی شده و ازهرگونه انتخاب نمونه اجتناب می شود .

- در رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی/ بدهی بهره دار نمونه گیری نداریم بلکه به تمام موارد رسیدگی می نماییم .

روشهای مورد اجرا در رسیدگی به تسهیلات مالی :

I. **تهیه جدول تجزیه و تحلیل بدهی بهره دار** :

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

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

II. **اخذ جدول تقسیط تسهیلات و کنترل محاسبات مربوط به تسهیلات مالی دریافتی** : در این مرحله حسابرس بایستی جدول تقسیط تسهیلات را از بانک های اعطاکننده دریافت و هزینه مالی شناسایی شده در دفاتر را با هزینه مندرج در جدول مزکور مطابقت دهد . در مورد اوراق مشارکت بایستی علاوه بر دریافت تاییدیه پرداخت سود اوراق از امین مستقل اقدام به محاسبه مجدد بهره اوراق نموده و نتیجه را با دفاتر شرکت مطابقت دهد .

III. **سندرسی مستندات مربوط به دریافت تسهیلات** : در این مرحله حسابرس بایستی اسناد و مدارک مربوط به دریافت تسهیلات را رسیدگی نموده و محل خرج منابع مالی حاصل از دریافت تسهیلات را مشخص نماید .

IV. با اجرای روشهای تحلیلی معقول بودن هزینه بهره را با مانده بدهی های بهره دار مطابقت دهد .

V. رعایت مفاد قرارداد های انتشار اوراق مشارکت را بررسی نماییم .

VI. اسناد پرداختی مربوط به پرداخت بهره یا تسویه اصل بدهی های بهره دار رسیدگی کنیم .

VII. نحوه افشاء بدهی های بهره دار در صورتهای مالی را با رویه های استاندارد مطابقت دهیم .

بدهی های بلند مدت بدون بهره : این نوع بدهی ها معمولا" شامل بدهی هایی است که مبلغ آنها بصورت برآوردی تعیین گردیده و احتمال پرداخت آنها دردوره ای کمتر از یکسال متصور نیست از جمله این بدهی ها می توان به ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان یا ذخیره مالیات اشاره نمود.

اصلی ترین روش رسیدگی به این بدهی ها کنترل محاسبات انجام شده برای برآورد آنهاست .

حقوق صاحبان سرمایه : درشرکتهای سهامی حقوق صاحبان سرمایه شامل موارد زیر می باشد :

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

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

I. **تغییرات در سرمایه اسمی** : این نوع تغییرات به ۲ گروه افزایش یا کاهش در سرمایه اسمی تقسیم می شود . براساس قوانین ایران هرگونه تغییرات در مبلغ کل سرمایه اسمی یا تعداد سهام بایستی به تایید مجمع عمومی فوق العاده شرکت رسیده ودر اداره ثبت شرکتها و روزنامه رسمی کشور ثبت شود .

II. **تغییرات در حساب سود یا زیان انباشته** : حساب مذکور با کسب سود توسط شرکت افزایش یافته و با تحمل زیان کاهش می یابد و با انجام تعدیلات سنواتی تعدیل می گردد .

نحوه برخورد حسابرسان با حقوق صاحبان سرمایه :

I. اثبات کفایت سیستم کنترل های داخلی ناظر بر حقوق صاحبان سهام .

II. اعتبار حقوق صاحبان سهام از نظر رخداد و تعهد .

III. اثبات کامل بودن حقوق صاحبان سهام مندرج در دفاتر .

IV. صحت محاسبات ریاضی مربوط به حقوق صاحبان سهام .

V. درستی ارزشیابی حقوق صاحبان سهام .

VI. کفایت افشاء در صورتهای مالی .

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

I. تعیین با نام یا بی نام بودن سهام در اساسنامه .

II. تعیین تعداد و مبلغ سهام در اساسنامه .

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

IV. تهیه دفتر ثبت نقل و انتقالات سهام که هرگونه نقل و انتقال بین سهام داران یا سهام داران خارج از سازمان در آن ثبت شود .

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

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

www.irhesabdaran.ir

فصل هشتم : رسیدگی به حسابهای سود و زیانی

براساس دیدگاه تراز نامه ای جهت اثبات حسابهای سود و زیانی رسیدگی به حسابهای ترازنامه ای مانند (حسابهای دریافتنی _ حسابهای پرداختنی _ دارایی های ثابت) و برخی دیگر از حسابها کفایت می نمایند اما با توجه به این نکته که رسیدگی به حسابهای تراز نامه ای صرفا" قسمتی از حسابهای سود و زیانی را در بر می گرفت که ارتباط مستقیمی با حسابهای تراز نامه ای داشتند نیاز به این موضوع وجود دارد که تمامیت حسابهای سود وزیانی به شکل جداگانه ای رسیدگی شود هم چنین با توجه به اهمیت حسابهای سود و زیانی برای اشخاص درون سازمانی یا برون سازمانی رسیدگی تفصیلی به این حسابها ضروری است حسابهای سود و زیانی را به ۲ طبقه اصلی درآمد ها وهزینه ها تقسیم می شود خود درآمد ها به درآمد های عملیاتی و درآمد های غیر عملیاتی تقسیم می شود هم چنین درآمد های عملیاتی را به ۲ گروه درآمد حاصل از فروش کالا یا خدمات و سایر درآمد های عملیاتی طبقه بندی می کنیم هم چنین هزینه ها را نیز به ۲ گروه اصلی هزینه های عملیاتی و هزینه های غیر عملیاتی تقسیم می نماییم .

درآمدها

I. درآمد عملیاتی
   i. درآمد حاصل از فروش کالا یاخدمات
   ii. سایر درآمد عملیاتی
II. درآمد های غیر عملیاتی

هزینه ها

I. هزینه های عملیاتی
   i. بهای تمام شده کالای فروش رفته
   ii. هزینه های اداری عمومی و تشکیلاتی
   iii. هزینه های توزیع و فروش

II. هزینه های غیر عملیاتی
III. هزینه مالی
   i. هزینه تامین مالی

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

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

I. بررسی کفایت سیستم کنترل های داخلی درآمد و هزینه .

II. اثبات وجود و تعلق درآمد ها و هزینه ها به واحد تجاری .

III. اثبات کامل بودن ثبتهای درآمد ها و هزینه ها دردفاتر تجاری .

IV. اثبات صحت محاسبات پشتوانه اقلام درآمد ها و هزینه ها .

V. اثبات ارزش گذاری صحیح درآمد ها و هزینه ها .

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

در حسابرسی اقلام سود و زیانی بر خلاف حسابرسی اقلام تراز نامه ای که در آنها هدف اصلی حسابرس اثبات مانده اقلام ترازنامه ای بود اهداف اصلی در حسابرسی سود و زیانی ها کنترل روند تغییرات هزینه ها و مطابقت آن با روند تغییرات درآمد هاست .

به عنوان مثال حسابرس می تواند با تجزیه و تحلیل هزینه برق مصرفی خط تولید اطلاعاتی در رابطه با روند تغییرات تولید طی سال مالی مورد رسیدگی بدست آورده و این تغییرات را با روند سنوات قبل مقایسه نموده و با کسب درآمد نیز مطابقت دهد .

- بنابراین در رسیدگی به حسابهای سود و زیانی اجرای روشهای تحلیلی در اولویت قرار می گیرد.

روشهای تحلیلی را می توان به ۳ گروه اصلی تقسیم نمود :

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

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

III. **تحلیل اطلاعات صنعت** : در برخی از صنایع برای هریک از هزینه ها و ارتباط آنها با درآمد ها استاندارد ویژه ای مشخص شده است .تحلیل اطلاعات مالی شرکت و مطابقت آن با استاندارد های صنعت می تواند نحوه عملکرد مدیریت در قیاس با سایر واحد های تجاری رقیب را آشکار سازد .

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

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

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

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

در حسابرسی هزینه حقوق و دستمزد علاوه بر ۶ هدف تعیین شده برای حسابرسی درآمد ها و هزینه ها حسابرس ۲ موضوع دیگر را نیز به عنوان هدف در نظر دارد که شامل :

i. اثبات رعایت شدن یا نشدن قوانین کشوری مرتبط با هزینه حقوق و دستمزد .
ii. اثبات رعایت مفاد قرار داد های منعقده با کارگر می باشد .

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

برای اینکه سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد کارآیی و بهره وری مناسبی داشته باشد کنترل هایی به شرح زیر بایستی اجرا شوند :

i. **وجود سیستم بودجه بندی برای حقوق و دستمزد** : منظور از بودجه بندی حقوق و دستمزد وجود سیستمی است که درآن اطلاعات مربوط به تعداد پرسنل ساعت کارکرد آنان و حقوق و دستمزد قابل تخصیص به هر یک از آنان برای هریک از واحد های عملیاتی شرکت از قبل تعیین شده باشد .

ii. **وجود سیستم گزینش** : شرکت بایستی دارای یک سیستم گزینش منطقی کارکنان خود باشد چنین سیستمی بایستی رویه های مناسبی را برای استخدام پرسنل مورد نیاز شرکت طراحی و اجرا نماید تا این اطمینان حاصل گردد که اشخاصی که به عنوان کارکنان شرکت انتخاب شده اند در واقعیت صلاحیت احراز سمت های خود را داشته اند .

iii. **وجود آیین نامه مربوط به استخدام کارکرد و اخراج کارکنان** : رویه های مربوط به (استخدام پرسنل _ ارزیابی کارکرد آنان اعطاء پستهای سازمانی _ تشویقات _ کارانه ها_ و نیز اجرای تنبیه یا اخراج پرسنل) بایستی به شکل مدونی در این آیین نامه ذکر گردد تا از برخورد های سلیقه ای اجتناب به عمل آید .

iv. **وجود سیستم صدور احکام کارگزینی** : برای هریک از پرسنل بایستی بر اساس (تحصیلات _ سابقه کار _ پست سازمانی _ وضعیت تاهل _ مدارک حرفه ایی) یک حکم کارگزینی منحصر به فرد به اطلاعات مربوط به (حقوق و دستمزد پایه _ بن کارگری _ حق اولاد _ خواروبار _ مسکن) و سایر اطلاعات مرتبط با حقوق و دستمزد وی در آن درج شده است صادر گردد .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ماه	تعدادنفرات	حقوق پایه	درصد تغییرات	اضاف کاری	درصد تغییرات	نوبت کاری

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

i. کنترل های داخلی تعیین شده در ارتباط با حقوق و دستمزد به نحو مناسبی اجرا گردیده اند و

ii. محاسبات مربوط به هزینه حقوق و دستمزد به شکل منطقی انجام شده است .

فصل نهم :گزارشگری

گزارش حسابرس مسقل :

I. **عنوان گزارش** : یکی از عناصر اصلی گزارش خواهد بود مشخصا در شرکتهایی که حسابرس تنها وظیفه حسابرسی صورتهای مالی را بر عهده دارد عنوان گزارش عبارت خواهد بو با گزارش حسابرس مستقل و در شرکتهایی که علاوه بر وظیفه حسابرسی وظیفه بازرس قانونی شرکت نیز با موسسه حسابرسی واگذار شده است عنوان گزارش عبارت خواهد بود با گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی .

II. **مخاطب گزارش** : گزارشات حسابرسی شرکتها معمولا مورد استفاده نهاد های بسیاری مانند بانکها سازمان امور مالیاتی سازمان بورس اوراق بهادار یا سایر اشخاص قرار می گیرد اما مخاطب اصلی این گزارش هیچ یک از نهاد های فوق نمی باشد مخاطب اصلی این گزارش حسابرسی مجمع عمومی سالیانه شرکت خواهد بود علت این موضوع این است که انتخاب حسابرس توسط این مجمع انجام می شود .

III. **بند مقدمه** : در این بند اطلاعات کلی در رابطه با گزارش صادر شده توسط حسابرس ارائه می شود مانند :عنوان صورتهای مالی که مورد رسیدگی حسابرس قرار گرفته است تاریخ پایان دوره یا سال مالی که حسابرسی مربوط به آن دوره بوده است مختصری از عملیات اجرایی توسط حسابرس برای صدور گزارش و سایر موارد در صورت لزوم .

IV. **وظایف موسسه و واحد مورد رسیدگی** :در این قسمت حسابرس وظایف خود و واحد مورد رسیدگی را به شکل کاملا شفاف از یک دیگر تفکیک می نماید .

- تفکیک شفاف وظایف باعث می گردد دامنه مسئولیت حسابرس و واحد مورد رسیدگی کاملا مشخص شده و مخاطرات آتی احتمالی دامنگیر موسسه حسابرسی نشود .

V. **مبانی اظهار نظر** ..... : تمام یافته های حسابرسی که می تواند در قالب ۲ نوع بند عدم توافقو محدودیت در دامنه رسیدگی طبقه بندی شود به تفکیک در این قسمت ذکر می گردد قبلا این موارد به عنوان بند های شرط حسابرسی معروف بودند .

VI. **بند اظهار نظر** : براساس بند های موجود در قسمت قبل و درجه اهمیت آنها حسابرس در این قسمت یکی از اظهار نظرهای (مقبول _ مشروط _ مرود _ عدم اظهار نظر) را به عنوان اظهار نظر خود نسبت به صورتهای مالی انتخاب می نماید .

VII. **بند های گزارش بازرس قانونی** : وظیفه بازرس قانونی کنترل رعایت یا عدم رعایت مفاد قانون تجارت می باشد بنابراین در عمل اجرای چنین وظیفه ای یک نوع حسابرس رعایت است . در صورتی که عملکرد واحد تجاری مورد رسیدگی با مفاد قوانین مندرج در اصلاحیه قانون تجارت مغایریت مذکور به عنوان بند های بازرس قانونی در این قسمت اشاره می شود در تحریر بند های بازرس قانونی هیچ سطح اهمیتی وجود نداشته و عدم رعایت مفاد قانونی به تفصیل ارائه می شود .

VIII. **سایرموارد** : در این قسمت مواردی که از نظر حسابرس افشاء آنها لازم است به نظر می رسد درج می شود بایستی دقت نمود که آثار مالی هیچ یک از این موارد نباید در سطحی باشد که کلیت صورتهای مالی را دچار انحراف نماید .

IX. **تاریخ گزارش** : هر گزارش حسابرسی حتما بایستی شامل تاریخ گزارش بر روی گزارش حسابرسی را می توان در چند مورد جستجو نمود یکی از این موارد تعیین دوره زمانی مسئولیت حسابرسی می باشد بدین معنی که تاریخ گزارش حسابرسی آخرین روز مسئولیت حسابرسی در قبال رویداد های پس از تاریخ تراز نامه را شامل می شود یکی دیگر از این موارد کنترل تاخر گزارش حسابرسی نسبت به تاریخ تهیه صورتهای مالی است هم چنین هیچ حسابرسی نمی تواند گزارشی به تاریخ قبل از قرار داد حسابرسی خود صادر نماید .

X. **اعتبار دهی گزارش حسابرسی** : هر گزارش حسابرسی که توسط موسسه حسابرسی مجاز صادر می شود بایستی به امضاء حداقل ۲ نفر از شرکای موسسه یا مدیران فنی رسیده باشد امضاء اول مربوط به مدیر فنی اول پروژه حسابرسی خواهد بود که مسئولیت اصلی عملیات حسابرسی را از ابتدا تا انتها بر عهده داشته است و امضاء دوم گزارش توسط مدیر دوم به عنوان یک کنترل کننده که وظیفه کنترل عملیات را بر عهده داشته انجام می پذیرد امضاء دوم باعث می گردد مدیران و شرکا نسبت به گزارش صادره مسئولیت تضامنی داشته باشند هم چنین گزارش صادره بایستی ممهور به مهر موسسه حسابرسی شود که موسسه حسابرسی نیز در قبال گزارش صادره مسئولیت تضامنی پیدا کند .

گزارش حسابرس مالیاتی : فرمت گزارش حسابرسی مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بر اساس نیاز های اطلاعاتی این سازمان تهیه می گردد مشخصا عدم رعایت فرمت ارائه شده از سوی این سازمان باعث عدم اعتبار گزارش صادره خواهد شد .

www.irhesabdaran.ir