



جزوه باما

دانلود جزوات، نمونه سوالات
و پروپونته‌های دانشگاهی

Jozvebama.ir



حسابرسي (2) (رشته حسابداري)

تأليف : پرويز گلستاني – امير علي خان خليلي
تهيه کننده : علي شفيع زاده

جایگاه درس :

این درس از دروس تخصصی رشته حسابداری می باشد
که بعد از گذراندن درس اصول حسابداری (1)
باید خوانده شود.

فهرست کتاب :

فصل اول: کلیات

فصل دوم : موجودیهای صندوق بانک

فصل سوم : سرمایه گذاریها در سهام ، اوراق قرضه و اسناد خزانه

فصل چهارم: حسابها و اسناد دریافتی

فصل پنجم : موجودیهای جنسی و قیمت تمام شده

فصل ششم : داراییهای ثابت

فصل هفتم : بستانکاران و سایر اقلام بدهی (حسابها و اسناد پرداختی)

فصل هشتم : دیون با کارمزد و بدهی احتمالی

فصل نهم : حقوق صاحبان سهام

فصل دهم: رسیدگی تفصیلی به اقلام درآمد و هزینه

فصل یازدهم : گزارش حسابرسی

فصل اول

کلیات : مرور مطالب اساسي مطالعه شده
در درس اصول حسابرسي 1

کتاب اصول حسابرسی 2 دنباله مباحث
کتاب اصول حسابرسی 1 می باشد.

طي آموزش این درس دانشجویان با تکنیک ها و فنون
حسابرسي بصورت منظم آشنا مي شوند.

به منظور یادآوری مطالب اصول حسابرسي 1 و
همچنين آمادگي بيشتر براي آموزش اصول حسابرسي 2
اهم مطالب مطالعه شده در كتاب اصول حسابرسي 1 در
اينجا ارائه مي شود.

خلاصه مطالب اصول حسابرسي(1)

1- جدایی مالکیت از مدیریت

ویژگی عصر حاضر را می توان بشرح زیر خلاصه نمود:

- 1- تنوع و گستردگی فعالیت های اقتصادی
- 2- پیچیدگی فعالیت های مختلف که اجرای آنها نیاز به تخصص های خاص دارد.
- 3- جدایی مالکیت از مدیریت

نمودار کلی اصل جدایی مالکیت از مدیریت
در شرکت های سهامی را می توان به
صورت زیر نشان داد.

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

2- حسابرسی داخلی :

1-2 اهداف حسابرسی داخلی عبارت است از :
الف) اطمینان از اینکه در تدوین نظامهای مالی و اجرایی
کنترل‌های مناسب و مورد نیاز در نظر گرفته شده است.

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

ج (اطمینان از اینکه عملیات شرکت در اسرع وقت و به صورت صحیح در دفاتر ثبت می گردد و اصولاً مدارك مالي قابلیت آشکار برای تهیه گزارشات مالي را دارا می باشد.

زمينه هاي همكاري حسابرس داخلي؛ حسابرس مستقل

حسابرس مستقل می تواند به اتکاء تجربیات خود حسابرس داخلی را در مورد نحوه انجام عملیات راهنمایی کند.

حسابرس داخلي با توجه به رسيدگي مستمر خود مي تواند
حسابرس مستقل را در جريان امور شرکت قرار دهد.

حسابرس مستقل مي تواند با مطالعه برنامه رسيدي
حسابرس داخلي و نتايج حاصله از اين رسيدي ها از جهت
تدوين برنامه حسابرسي استفاده نمايد و از اتلاف وقت و
دوباره كاري جلوگیری بعمل آورد.

1- اصول بنيادي حاكم بر مسئوليتهاي حرفه اي حسابرس

الف – صداقت بي طرفي و استقلال

ب – رازداري

ج – مهارت و صلاحيت

د- کار انجام شده توسط ديگران

هـ - مستند سازي

و – برنامه ريزي

ز – شواهد حسابري

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

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

- الف- استانداردهای عمومی حسابرسی
- ب – استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی
- ج – استانداردهای گزارشگری

« استاندارد های حسابرسی » با « روش های حسابرسی »
متفاوتند . روش های حسابرسی به عملیاتی اطلاق می شود
که به منظور اجرای مراحل حسابرسی باید انجام گیرد.

در حالیکه استانداردهای حسابرسی با مقیاسهای اندازه گیری
کیفیت اجرای عملیات مزبور و همچنین اهدافی که قرار
است از طریق استفاده از روشهای اعمال شده
به آنها دست یافت ، سرو کار دارد.

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

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

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

گزارش حسابرس باید شامل اظهار نظر در
مورد کلیه صورتهای مالی باشد.

« اهمیت » و « ریسک نسبی » عواملی اساسی در کاربرد کلیه استانداردهای مزبور ، بالاخص استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی و استانداردهای گزارشگری ، می باشد.

در حرفه حسابرسی مفهوم «اهمیت»
جزء لاینفک کار حسابرس تلقی می گردد.

به مجموعه ترازنامه ، صورت حساب عملکرد و سود و زیان
و صورت تغییرات در وضعیت مالی به همراه یادداشتهای
توضیحی مربوط ، صورتهای مالی اساسی تلقی می گردد.

معمولاً یادداشتهای همراه ترازنامه بعنوان بخشی از صورتهای مالی اساسی شامل موارد زیر است.

یادداشت شماره 1 خلاصه تاریخچه شرکت
یادداشت شماره 2 اهم رویه های مالی
یادداشت شماره 3 تا n تشریح ارقام مندرج در ترازنامه و
صورت عملکرد و سود و زیان (n عدد متغیر است).

یادداشت $n+1$ بدهی های احتمالی و تعهدات
یادداشت $n+2$ رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

یادداشتهای همراه صورتهای مالی به شرح زیر می باشد:

2- خلاصه اهم رويه هاي حسابداري

1-2 موجودي مواد و کالا

2-2 سرمايه گذاريها

3-2 اموال ، ماشين آلات و تجهيزات

4-2 ذخيره مزايای پايان خدمت کارکنان

5-2 تغييرات حسابداري

روش های محاسبه بهای تمام شده
به شرح زیر می باشد

اولین صادره از اولین وارده
میانگین موزون
میانگین موزون
اولین صادره از اولین وارده

اندوخته عمومي

شرکت به منظور تقویت بنیه مالی خود هر سال معادل 10 درصد سود خالص تحصیل شده را طبق XX اساسنامه به عنوان اندوخته عمومي در نظر می گیرد.

اندوخته جایگزینی ماشین آلات

شرکت برای جایگزینی ماشین آلات خط تولید به دلیل تغییر تکنولوژی و مدرنیزه کردن آن ، همه ساله مبلغ XXX ریال از سود خالص خود را به عنوان اندوخته جایگزینی ماشین آلات در نظر می گیرد.

بدهیهای احتمالی و تعهدات

بدهیهای احتمالی و تعهدات شرکت در تاریخ 29/12/1374
به شرح زیر است:

الف – تعهدات موضوع ماده 235 قانون اصلاح قسمتی از
قانون تجارت

ب – تعهدات سرمایه ای

ج – سایر بدهیهای احتمالی و تعهدات

وقایع تعدیلی : وقایعی هستند که در تاریخ ترازنامه تحقق یافته و بعد از تاریخ ترازنامه اطلاعات بیشتری راجع به آنها بدست آمده و باعث تعدیل صورتهای مالی می شود.

نمونه اي از وقايع غير تعديلې به شرح زير
مي باشد

- 1- ادغام يا جذب شركت ها و تجديد سازمان
- 2- صدور سهام يا اوراق قرضه
- 3- خريد و فروش دارائي ثابت و سرمايه گذاريها
- 4- تغيير در نرخ تسعير ارز

حسابرسی باید به گونه ای سازماندهی شود که کلیه جنبه ها
و امور واحد تا میزانی که به صورت های مالی
مربوط می شود به نحو کافی بپردازد

حسابرس باید اطمینان حاصل کند که صورت های مالی
از لحاظ کلیه جنبه های با اهمیت به نحو درست
و مناسب ارائه شده است.

فهمیدن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی مستلزم دانستن
مبانی نظری و مفاهیم اساسی حسابداری است.

مفاهيم و اصول حسابداري بر خلاف قوانين فيزيك ، شيمي
و ساير علوم طبيعي از طبيعت مايه نگرفته است.

بلکه حسابداری میثاقها / قواعد و رویه های پذیرفته شده ای
است که توسط بشر و در پاسخ به نیازهای جوامع بشری به
اطلاعات مالی بنا شده است.

شرح مختصر	مباني
اشخاصي که در تصميم گيري هاي خود از اطلاعات و گزارشهاي مالي استفاده مي کنند.	استفاده کنندگان از صورتهاي مالي

هدفهاي تهيه صورتهاي مالي :

ارائه اطلاعات مالي و اقتصادي لازم و مفيد در مورد
عملکرد و وضعيت مالي يك مؤسسه که تصميم گيري هاي
آگاهانه مالي و تجاري را براي اشخاص ذيق و ذيعلاقه و
ذينفع امکان پذير مي کند.

عناصر اصلي صورتهاي مالي به شرح زيرمي باشد:

- 1- درآمد
- 2- هزینه
- 3- سایر درآمدها
- 4- سایر هزینه ها و زیاناه
- 5- دارائیه
- 6- بدهیه
- 7- حق مالي صاحب سرمايه

فصل دوم

موجودیهایی صندوق بانک

هدف اصلی از رسیدگی‌های حسابرس به موجودیهای نقدی این است که مطمئن شود تا اولاً مانده های موجودیهای نقدی صندوق و بانک مندرج در صورتهای مالی وجود و در اختیار و تحت کنترل شرکت می باشد.

ثانياً بر اساس اصول پذیرفته نشده حسابداری
در حسابها به ثبت رسیده است.

اصولاً وجوه نقد جزو آن دسته از داراییهایی است که
بعلت دسترسی آسان ، بیشترین توجه سوء استفاده کنندگان
را به خود جلب می کند.

بعثت حجم زياد مبادلات نقدي در هر مؤسسه معمولاً
رسيدگي به اين حساب مورد توجه و دقت زياد
حسابرس واقع مي شود.

کنترل داخلی موجودیهای نقدی شامل دریافت ها و پرداختهای نقدی ، واریز آن به حساب بانکی ، صدور و امضاء چکهای بانکی ، سپرده های بانکی سرمایه گذاری وجوه مازاد بر احتیاج و حسابهای خصوصاً در مؤسسات بزرگ يك نفر نباشد.

1- ترتیبی داده شود که کلیه وصولیها رسید به پرداخت کننده وجه داده شود و رسیدهای دریافتی دارای شماره سریال و امضاء متصدی مربوط به تنخواه گردان باشد.

2- بمنظور کنترل نیز نسبت به چکهای وصولی فوراً چکها پشت نویسی نموده و شماره حساب بانکی موسسه در آن قید کرده و این امر موجب می گردد تا هرگونه تلاش جهت دستکاری چک و یا اختلاس آن جلوگیری بعمل آید.

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

روش انتخاب گردد تا دریافتهای نقدی بلافاصله در
دفاتر حسابداری به ثبت برسد.

دریافتهای نقدي

کنترل داخلی در مورد دریافتهای نقدي شامل موارد ذیل می باشد.

به صورت دوره ای کنترل جمع وجوه با متصدي ثبت دفاتر
مشتریان (بدهکاران) یکنفر نباشد.

حسابهایی که در قبال دریافت وجه بستانکار شده اند در طول سال مورد رسیدگی و مقابله قرار گیرند.

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

دریافتهای متفرقه و جزئی از قبیل اجاره بهاء ، سود سهام ،
سود و بهره بانکی و فروش ضایعات و نظایر آن باید به
نحوی کنترل شوند که قصور در دریافت به موقع آنها،
و یا عدم ثبت در دفاتر صندوق باید مورد
توجه و بررسی قرار گیرد.

تقسیم وظایف :

علاوه بر اهمیت فوق العاده تفکیک مسئولیتها ، تحویل وجوه نقد باید از طریق افراد محدود مسئولان دریافت صورت پذیرد.

تحويلدار:

- 1- دریافت وجه نقد و سند پرداخت از مشتری
- 2- تهیه رسید دریافت در سه نسخه (تحويل يك نسخه به مشتری و يك نسخه حسابداری و يك دسته برای بایگانی خود)

ثبت دریافت‌های نقدی در دفتر صندوق (یا دفتر دریافت‌های نقدی)
ارسال وجه نقد به بانک در پایان هر روز یا اول وقت روز بعد

پرداختهای نقدی

برای پرداخت های نقدی سیستم تنخواه گردان با موضوع و مبلغ معین برقرار گردد.

مسئول هر تنخواه گردان موظف باشد به صورت دوره اي
(حداثر ماهيانه) تنخواه گردان خود را واريز نمايد.

حد تنخواه هر يك از تنخواه گردانها توسط مقام مسئولی
مورد بازرسی قرار گیرد.

پرداخت بر اساس مدارك غير اصلي
(فتوكپي ، رونوشت و ...) مجاز نباشد.

آزمونهای کنترل وجوه نقد:

حسابرس می تواند با کنترل صورت حسابهای بانکی حسابهای دریافتها و پرداختهای نقدی را مورد رسیدگی قرار دهد.

سپرده های نقدی :

سپرده های نقدی نزد بانکها شامل سپرده های دیداری (از قبیل حسابجاری نزد بانکها و قرض الحسنه) و سپرده های مدت دار (از قبیل سپرده های کوتاه مدت و بلند مدت) میباشد.

مباحث مربوط به سپرده های دیداری بشرح ذیل طبقه بندی شده است:

- 1- تأیید مانده حسابهای بانکی
- 2- آزمون صورت مغایرات بانکی
- 3 – قطع تداوم صورتحسابهای بانکی

حسابرس باید فهرستی از تمام تأییدیه های ارسال شده را تهیه نماید. (ار پس از گذشت چند هفته (قبل از تهیه گزارش حسابرسی) پاسخ قسمتی یا تمامی آنها دریافت نشود، دومین درخواست تأییدیه می تواند، به بانک ارسال گردد.

دارائي هايي كه بصورت وثيقه در اختيار بانك است.

مشخصات اين قبيل دارائيها را صرفنظر از رسمي يا غير رسمي بودن ترهين آنها ، به شرح زير توضيح دهيد:

الف : اگر دارايي رسماً در رهن بانك است ، جزئيات وثيقه و تاريخ ايجاد رهن را توضيح دهيد.

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

- صرفنظر از رسمي يا غير رسمي بودن ترهين دارايي،
جزئیات تعهداتي را كه در رابطه با دارائوها به بانك داده
شده است ، قيد نماييد.

بدهیهای احتمالی :

- صورت ریز بروات و سفته های مشتری که در مورد آنها ،
با حفظ ((حق رجوع به مشتری)) ، خرید دین صورت
گرفته است.

قطع تداوم صورتحسابهای بانکی:

عدم ارسال صورتحسابهای بانکی توسط بانک به مؤسسه صاحبکار ممکن است دلایل متعدد داشته باشد.

مهمترین آن راكد شدن عملیات بانكي مربوط به حسابجاري
معین ، پایین بودن گردش عملیات بانكي در طی دوره
مالی و یا تغییرات آدرس شرکت را نام برد.

آغاز دوره را با تأییدیه دوره مالی قبل مورد مقایسه می گردید
و یا از صورت حساب بانک ماهیانه ارسالی از
طرف بانک تأیید نماید.

تاریخ پرداخت کلیه چکهای صادره مربوط به این حساب را
بررسی نموده و مشخص نماید که آیا کلیه چکها در طول
این دوره پرداخت شده اند یا خیر ؟

جمع کل ارقام چکهای صادره را محاسبه نموده و حاصل را با کل پرداختهای منعکس شده ، در صورتحساب بانکی مورد مقایسه قرار دهد و مغایرات آن را مشخص کند.

آنچه که لازم است حسابرسی در مورد حسابهای راکد بانکی یا
آندسته از حسابهای بانکی که صورتحساب توسط بانک
مربوطه ارسال شده مرود توجه قرار دهد.

حسابرسی باید شرح کارهای انجام شده در دوره مورد رسیدگی از حسابهای مربوط به موجودیهای صندوق و بانک بعد آورده را در کاربرگهای مربوطه یادداشت نماید.

کاربرگهای حسابرسي مربوط به موجودیهای
نقدی بعثت اهمیت این حسابها معمولاً مفصل و
زمان زیادی صرف تهیه آن می گردد.

آزمون محتوا:

بعثت آنکه وجوه نقد بیشتر از هر دارایی دیگر ، مورد دستبرد و یا سوء استفاده قرار می گیرد و بر راحتی پنهان می شود، لذا می توان گفت کشف آن بر راحتی صورت نمی گیرد.

فصل سوم

سرمایه گذاریها در سهام ، اوراق قرضه
و اسناد خزانه

سرمایه گذاری در اوراق بهادار:

اوراق بهادار شامل سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و سرمایه گذاریهای بلند مدت می باشد.

سرمایه گذاریهای کوتاه مدت مشتمل بر سهام شرکتها (اعم از سهام عادی و سهام ممتازه) ، اوراق قرضه شرکتها ، اوراق مشارکت سرمایه گذاری اسناد خزانه است.

اوراق قرضه ، اوراق مشارکت سرمایه گذاری و اسناد خزانه
که سررسید آنها کمتر از 12 ماه از تاریخ ترانامه باشد
بعنوان سرمایه گذاریهای کوتاه مدت تلقی می گردد.

هر يك از دو گروه سرمايه گذاري (جاري يا غير جاري)
بايد اقل قيمت تمام شده و قيمت بازار در تاريخ ترازنامه
تعيين و نشان داده مي شود.

چنانچه شرکت مورد حسابرسی بیش از 50 درصد از سهام شرکت سرمایه پذیر را در اختیار داشته باشد باید نسبت به صورتهای مالی تلفیقی اظهار نظر نماید.

اهداف حسابرس در رسیدگی به اوراق بهادار (سرمایه گذاری در سهام ، اوراق قرضه ، اوراق مشارکت سرمایه گذاری و اسناد خزانه) متعلق به شرکت متقاعد شدن او نسبت به این نوع سرمایه گذاری ها است.

بطور کلی حسابرسی سرمایه گذاریها باید شامل تجزیه و تحلیل سرمایه گذاریها ، حساب مربوط به درآمدهای سود سهام ، سود اوراق مشارکت سرمایه گذاریها ، بهره اوراق قرضه و اسناد خزانه ، سود و بهره های معوق و سود سهام دریافتی و سود حاصل از فروش این نوع اوراق بهادار (تفاوت بهای خرید و فروش) و همچنین سهام جایز مربوط به سرمایه گذاری در سهام باشد.

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

1- به تصویب مقامات مجاز شرکت مورد رسیدگی برسد

- 2- بصورت صحیح در دفاتر شرکت به ثبت رسیده باشد.
- 3- بر اساس روش اصولی قیمت گذاری شده باشد.

مسئولیت های خرید و فروش و نگاهداری اوراق بهادار باید
بطور واضح تعریف شوند و بعهده يك مدير مسئول شرکت
واگذار گردد.

هر چند تعيين خط مشي كلي و اختيارات واقعي
مربوط به معاملات اوراق بهادار معمولاً به عهده
هيئت مديره شركت مي باشد.

اداره حسابداری شرکت باید جزئیات سوابق اوراق بهادار را
نزد خود نگاهدارد. شخصی که سوابق حسابداری این نوع
اوراق را نگه می دارد، نباید به اوراق
دسترسی داشته باشد.

سهام ، اوراق قرضه و سایر اوراق بهادار از لحاظ نقدینگی
شبیه وجوه نقد است و خصوصاً سهام و اوراق بی نام به
آسانی قابل نقل و انتقال است ، لذا کنترل مؤثر نیز یکی
نسبت به این اوراق و دقت در نحوه نگهداری آن از اهمیت
زیادی برخوردار است.

اوراق بهادار و همچنین گواهینامه سهام ، باید بنام شرکت صادر گردد. کلیه این اوراق همچنین در مورد آن دسته از گواهینامه ها که بی نام هستند باید در يك جاي مطمئن مثل گاوصندوق شرکت و یا صندوق امانات بانک نگهداري گردد.

موارد زیر رویه های کنترل داخلی در ارتباط با اوراق بهادار
را نشان می دهد :

1- مجوز انجام معاملات و فعالیتهای

2- تفکیک وظایف

3- ثبت صحیح معاملات در دفاتر

4 دسترسی به داراییها

5- کنترل های حسابرسی

	شماره برنامه	برنامه حسابرسی	
	سال حسابرسی	عنوان برنامه حسابرسی	
-	دوره تناوب مورد رسیدگی	سرمایه گذاریها	
1 از 3	شماره صفحه		

هدف از رسیدگی : تعیین اینکه آیا :

الف – شواهد مستندي دال بر مالکیت سرمایه گذاري موجود است.

ب – سود و زیان در آمد ناشي از سرمایه گذاریها به نحو صحیح به حساب گرفته شده است.

ج - روش ارزیابی و ارائه سرمایه گذاریها مناسب بوده و نسبت به سال قبل استمرار یافته است.

د- مبالغ مندرج در ترازنامه کلیه سرمایه گذاریها را در بر می گیرد به نحو صحیح طبقه بندی شده و بنحو مطلوب افشاء شده است.

شرکتهای فرعی و وابسته :

- لیست سرمایه گذاری در شرکتهای فرعی را اخذ کرده و :
- الف – استمرار رویه های حسابداری در مورد اینگونه سرمایه گذاریها را مورد بررسی قرار دهید.
- ب – آخرین صورتهای مالی شرکتهای وابسته را مورد بررسی قرار دهید.

فصل چهارم

حسابها و اسناد دریافتی

در بررسی حسابها و اسناد دریافتی ، حسابرس به منظور اینکه آیا حسابهای مذکور دقیقاً بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و بر پایه مبانی پایدار تنظیم شده اند یا خیر را مورد ارزشیابی قرار می دهد.

بنابر این حسابرس سعی می کند تا صحت مبالغ ثبت شده ،
وضعیت اعتباری مشتری و نهایتاً قابلیت وصول مطالبات
از آنها اطمینان حاصل نماید.

علاوه بر آن در طول مدت بررسی، حسابرس باید تلاش کند تا مدارك مهمي در ارتباط با حسابهاي مربوطه از جمله سود ناشي از فروش کالاها و يا ارائه خدمات به دست آورد.

اطلاعاتي را كه حسابرس در طول بررسي به دست مي آورد
اغلب حاوي مطلبي راجع به ارتباطات موجود بين فروشنده
و مشتريان مؤسسه مورد رسيدگي است.

حسابهای راكد مي تواند نشانگر عدم رضایت از کالا ،
خدمات ارائه شده یا قیمتها باشد

گزارش کالاهای برگشت شده ، اظهار نظر پیرامون قیمت
کالاها و یا کیفیت آنها می تواند به عنوان سایر موارد مورد
توجه قرار گیرد.

مراحل تهیه و ثبت يك فروش اعتباري در چندین حوزه انجام مي شود
که شامل موارد زیر مي باشد :

- 1- حوزه امور اعتبارات (فروش نسیه)
- 2- بخش انبار
- 3- حوزه حمل و تحویل کالا
- 4- حوزه مربوط به تهیه صورتحساب
- 5- حوزه مربوط به حسابهای اسناد دریافتی
- 6- حسابداری فروش

حوزه امور اعتبارات :

چرخه فروش اعتباري از دريافت سفارش مشتري آغاز مي شود. جهت ارائه اعتبار به مشتريها ، نياز به يك بررسي اوليه احساس مي شود.

اگر مشطري حسابي با صاحب كار دابر نموده است ، به
منظور اطمینان از عدم فزونى اعتبار دابر شده ، سفارش
باید مورد ارزشیابی قرار گیرد.

نخستین عملکرد حوزه حمل کالا تحویل کالاها به مشتری ها
میباشد . جهت اطمینان از تحویل کالاها به مشتری مورد
نظر ، حوزه حمل کالا باید کالاها را تنها در ازای دستور
فروش ، تحویل دهد.

حوزه تهیه صورتحساب:

بر اساس نسخه هایی از سفارش مشتری ، سفارش فروش و
بارنامه ، این حوزه سه نسخه از يك صورتحساب فروش
تهیه می نماید.

حوزه حسابهای دریافتی :

پس از دریافت يك نسخه از صورتحساب فروش از بخش تهیه صورتحساب ، سند حسابداری صادر در حسابهای دریافتی در دفاتر ثبت می گردد.

بسياري از شرکتهای صورتهای را به صورت ماهانه به
مشتریهایشان ارسال می دارند . این روش نه تنها در وصل
حسابهای باز مؤثر است بلکه در آزمون صحت دفاتر ثبت
حسابهای دریافتی نیز کمک بسزایی می نماید.

اسناد دریافتی می توانند قابل انتقال باشند . بنابراین باید در
جای امنی با دسترسی محدود، از جمله گاوصندوق
مخصوص اعتبارات ، یا صندوق امانات بانک ها
نگهداری شوند.

چندین روش کنترل تعیین شده در سیستم حسابهای دریافتی به شرح زیر می باشد:

1- مجوز مبادلات فعالیتها

2- جداسازی وظایف

3- ثبت صحیح مبادلات

4- دسترسی به دارائیهها

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

هدف از آزمون کنترل در این زمینه ، این است که حسابرس
را تشخیص اجرای روشهای شرکت یاری می نماید.

يکي از بهترين راهها جهت ممانعت از ايجاد چنين مشکلاتي ،
استفاده از اسناد شماره دار بعنوان بخشي از ساختار کنترل
داخلي است.

يکي از روشهاي که مي تواند در پنهان نمودن يك محموله نادرست و يا اجتناب از تهيه صورتحساب و يا انجام روشها و مراحل مربوطه مؤثر باشد ، مکتوم داشتن اطلاعات مربوط به صورتحساب است.

بررسی و رسیدگی توالی عددی صورتحسابها و اوراق
اعتباری ، به تنهایی نمی تواند بیانگر این مسئله باشد که
کل فروشها و تخفیفهای داده شده صحیح می باشد.

آزمونهاي انجام شده توسط حسابرس به منظور تعيين جريان
صحيح اطلاعات مربوط به حسابري صورت مي گيرد.

رویه و طرز عمل يك شرکت باید طوري طراحی شود
که اطمینان حاصل شود صورتحساب کل کالاها به
مشتری ارائه شده اند.

حسابرس باید دفاتر ثبت حمل کالا را با دفاتر ثبت فروش یا
صورتحسابها مطابقت دهد.

آزمون اوراق اعتباري مربوط به كالاهاي برگشتي ،
جهت اطمینان از صدور اعتبار بر طبق سیاست
شرکت صورت مي گیرد.

به منظور تعیین صحت حسابهای حذف شده ، حسابرس
باید پشته‌واره موجود در قسمت بایگانی اعتبارات
مشتری را مورد بررسی قرار دهد.

درخواست تأییدیه اسناد دریافتی و بروات وصولی ، از
روشهای کلی پذیرفته شده حسابرسی هستند.

حسابهای دریافتنی می توانند به روش درخواست مثبت ،
درخواست منفی و یا ترکیبی از هر دو روش
مورد تأیید قرار گیرند.

زمان تأیید حسابها می تواند پایان سال و یا نزدیک پایان
سال باشد . انجام این عمل پیش از پایان سال دارای
فوایدی خواهد بود.

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

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

- 1- ارزشیابی ساختار کنترل داخلی
- 2- دانسته های حسابرس راجع به نوع مشتری
- 3- میزان مبلغ و تعداد حسابها

يك کپي از حسابهاي انتخاب شده جهت تأييد بايد ضميمه
کاربرگ حسابرس شود.

حسابرس باید جهت اطمینان از مطابقت مقادیر موجود در صورت حسابها یا تقاضانامه ها ، آنها را با دفاتر حسابداری مورد مقایسه قرار دهد.

زمانی که صورتحسابها با دفاتر حسابداری مورد مقایسه قرار
گرفتند ، حسابرس باید تا زمان تحویل به باجه پست ، آنها
را تحت کنترل داشته باشد.

زمانی که از روش تأییدیه منفی استفاده می شود تقاضای
مورد نظر غالباً ضمیمه صورتحسابهای دریافتی ماهانه
خواهد بود.

در مورد تقاضاهای تأییدیه مثبت ، حسابرس باید جهت کسب پاسخ از بدهکار تلاش فراوان بنماید.

حسابرس باید از این روش ، جهت تحقیق بخشیدن به مانده
حسابهای مشتریان که به تقاضانامه های تأییدیه مثبت پاسخ
نداده اند ، استفاده نماید.

به منظور مطابقت با اصول کلی پذیرفته شده حسابداری ،
حسابهای دریافتی باید به میزان تخمین زده شده ، در
صورتحسابهای مالی منعکس شوند.

حسابرس معمولاً وضعیت اعتبارات اعطاء شده به مشتریان
بعد از پایان سال مالی را مورد بررسی قرار می دهد تا
اطمینان حاصل نماید که آیا این اعتبارات تأثیر خاصی در
دوره مورد حسابرسی داشته اند یا خیر ؟

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

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

حسابرس باید در کاربرد خویش ، بخشی را جهت شرح
اعمال انجام شده در مورد دریافتی اختصاص دهد.

فصل پنجم

موجودیهای جنسی و قیمت تمام شده

روشهای کنترل داخلی موجودی های جنسی بستگی
به عواملی مانند بزرگی و یا کوچکی شرکت ، نوع
موجودیها ، مقدار و ارزش آنها دارد.

مدارك مقداري موجود انبار (كارتكس و صورت
موجودي ها) نمي بايست در انبار و تحت نظر
انبار دار نگهداري شود.

مدارك انبار در فواصل زماني معين (مثلاً ماهي يكبار)
مي بايست با مدارك حسابداري انبار كنترل و مغايرت
استخراج و پي گيري شود.

به منظور تعیین موجودیهای جنسی هر شرکت و تعدیل سوابق
انبار ، محاسبه ارزش موجودی ها و استخراج اثرات ریالی
کسر و اضافات موجودی های جنسی معمولاً يك برنامه
اصولي شمارش موجودی ها سازماندهی می شود.

روش شمارش دائم :

تحت این روش موجودی ها تحت يك برنامه معيني طی دوره
مالي شمارش مي شود.

روش مقطعي :

این روش معمولاً در مقاطع معین (مثلاً پایان سال مالی)
مورد استفاده قرار می گیرد که چارچوب کلی و مراحل
انجام این روش (انبارگردانی در پایان سال) در صفحات
بعد آمده است.

((جدول زمان بندي كلي مراحل شمارش موجوديها)) توسط
کميته تهيه و مبناي انجام کار هماهنگ کننده قرار مي گيرد.

بازوي اجرايي « كمېته » ، « هماهنگ كننده » خواهد بود كه
مسئول هماهنگي و اجرايي تصميمات اتخاذ شده توسط
« كمېته » و همچنين رابط « كمېته » با ساير افراد شركت
كننده در عمليات شمارش است.

اهم وظایف هماهنگ کننده به شرح زیر می باشد:

- تنظیم برنامه عملیات شمارش موجودیها
- آموزش کارکنان ذیربط
- بررسی و پی گیری مغایرات
- تهیه گزارش نتایج عملیات شمارش

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

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

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

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

گروه‌های شمارش باید با ذکر اسامی قبلاً تعیین و آموزش کافی داده شوند. لازم است به آنان تذکر داده شود تا در حین عملیات اگر به مسئله‌ای برخورد نمودند باید با هماهنگی‌کننده موجودی برداری تماس حاصل نمایند.

براي آسانتر شدن امر شمارش بايد برگه هاي شمارش در دو
نسخه تنظيم و از پيش آماده و شماره گذاري شده باشد.

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

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

مواردی که باید طی شمارش مورد توجه قرار گیرند

موجودی برداری به وسیله گروه‌های دو نفری انجام شود . يك
فرد عمل شمارش را انجام داده و فرد دیگر ضمن تأیید
شمارش آن را ثبت نماید.

چنانچه موجودیهایی بر اساس وزن ثبت می شوند،
اطمینان حاصل شود تا وسایل لازم برای توزین موجودیها
در دسترس باشد.

براي جلوگيري از دوباره شمارش شدن يا شمارش
نشدن پاره اي از موجوديها ، شمارش بايستي به شكل
اصولي انجام پذيرد.

امضاء تمام برگه هاي شمارش و هر گونه اصلاح در آنها به
وسیله هر دو گروه شمارش کننده ضروري است .

موجودیهای معیوب ، فاسد ، کم مصرف و غیر استاندارد باید
با ذکر مورد در برگه ها ثبت گردد.

اثبات وجود موجودیهای جنسی به شرح زیر می باشد:

- 1- شواهد عینی
- 2- لیست انبارگردانی
- 3- تأییدیه کالای امانی و تأییدیه موجودی نزد دیگران و تأییدیه از انباردار ، تأییدیه از مدیران

اثبات مالکیت موجودیهای جنسی به شرح زیر می باشد:

1- فاکتورهای خرید

2- قراردادهای خرید

3- تأییدیه

اثبات ارزش موجودیهای جنسی به شرح زیر می باشد:

مدارک معتبر شامل لیست انبارگردانی تراز استخراجی از
کارت‌های حسابداری انبار و کارت‌های حسابداری انبار

اثبات کامل بودن موجودیهای جنسی به شرح زیر می باشد:

1- کنترلهای داخلی مطلوب

2- مدارك حسابداری

3- اطلاعات مستقل خریدهای انجام شده طی سال توسط
تدارکات

فصل ششم

داراییهای ثابت

تحصيل داري هاي ثابت (اموال ، ماشين آلات و تجهيزات ،
اثاثه و ابزار و لوازم فني) معمولاً مستلزم مصرف وجوه
زيادي توسط مؤسسه مي باشد.

بخش عمده از مخارج و سرمایه گذاری در اموال ،
ماشین آلات و تجهیزات باید براساس کنترل
بودجه ای صورت گیرد.

خرید داراییهای ثابت باید در قبال اسناد و مدارك كافي كه حاوي بهاي تمام شده آن باشد صورت گیرد.

رویه های مورد استفاده برای انجام کنترل داخلی بر روی
هزینه های مربوط به داراییهایی که در داخل یک مؤسسه
تولید می گردد باید روشن و از قبل مشخص باشد.

در مورد داراییهایی که در داخل مؤسسه تولید می گردد باید
جزئیات مربوط به قیمت تمام شده دارایی در حساب مستقلاً
نگهداری گردد و علاوه بر هزینه های مستقیم سهم مناسبی
از سه بار هم به آن اختصاص داده شود.

رویه های کنترلی مرتبط با خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات و اثاثه و ابزار تا اندازه های مشابه رویه های کنترلی مربوط به موجودی کالا است.

بهر حال اهمیت ریالی مخارج سرمایه ای تفاوت‌هایی با
موجودیهای کالا دارد که عمده ترین آن به شرح زیر میباشد

1- خریدهای مربوط به اموال ، ماشین آلات و تجهیزات و سایر دارایی های ثابت بر مبنای کنترل بودجه ای صورت می گیرد ، و بودجه سرمایه ای معمولاً توسط هیئت مدیره شرکت قبلاً به تصویب می رسد.

بنابراین برای خرید دارایی های ثابت در مقایسه با خرید کالا
به اختیارات وسیع تری نیاز هست.

2- بر اساس تصویب هیئت مدیره یا آیین نامه معاملات شرکت نحوه خرید دارائی های ثابت مشخص می گردد.

به عبارت دیگر مدیران اجرایی در مورد دارایی های ثابت باید از رویه خاص از قبل از تعیین شده پیروی نمایند.

تأمین مالی برای خرید دارایی های ثابت اغلب از طریق
تسهیلات بانکی و یا اسناد پرداختی بلند مدت تأمین
میگردد.

رویه های کنترلی در ارتباط با اموال ، ماشین آلات و تجهیزات به شرح زیر می باشد:

- 1- تصویب معاملات و فعالیت ها
- 2- تفکیک وظایف
- 3- ثبت صحیح معاملات (کفایت مدارك مثبتة و ثبتهای صحیح)
- 4- دسترسی به دارایی ها
- 5- کنترلهای مستقل روی عملکرد

معمولاً رسیدگی به حسابهای دارایی های ثابت روی رسیدگی
آزمون تغییرات انجام شده در مانده های این حسابها در طی
دروه مورد رسیدگی متمرکز می شود.

آزمونهای حسابرسی در رابطه با افزایش در حسابهای
داراییهای ثابت در قسمت های زیرین مورد بحث قرار
گرفته است.

حسابرس همچنین باید مطمئن گردد که داراییهای مستهلك شده و یا به علت فرسودگی از رده خارج شده طبق رویه شرکت صورت گرفته .

آیا داراییهای ثابت بعلت تغییر در ماهیت عملیات شرکت
غیر قابل استفاده شده ، از سرفصل حسابی که قبلاً در آن
به ثبت رسیده خارج شده و در حساب جداگانه ای مانند
حساب ماشین آلات و تجهیزات از کار افتاده به ارزش
بازیافتنی ثبت شده اند؟

حسابرس رسیدگی به حسابهای داراییهای ثابت را با ارزیابی
کنترل‌های داخلی شروع می‌کند.

حسابرس می بایست اطمینان حاصل نماید که هزینه های جزئی تعمیراتی دارایی های ثابت به حساب هزینه جاری منظور می گردد و در عوض هزینه های تعمیرات اساسی که در برگیرنده افزایش عمر مفید دارایی های ثابت یا باعث افزایش تولید می گردد ، حساب دارایی ثابت منظور می گردد.

حسابرس معمولاً خلاصه ای از مانده های آغاز و پایان دوره
حسابهای مربوط به داراییهای ثابت و استهلاك انباشته
مربوطه و تغییرات آن طی سال مورد گزارش را از
صاحبکار اخذ می کند.

اقلام دریافتی باید به شرح ذیل توسط حسابرس ردیابی گردد:

تأیید مانده های آغاز دوره با کاربرگهای حسابرسی سال قبل
موجود در پرونده حسابرسی .

ثبت ریز اقلام اضافات دارایی های ثابت و یا کاهش در
داراییهای ثابت در کاربرگهای حسابرسی

مقایسه نرخهای استهلاك محاسبه شده در دوره مورد
رسیدگی با جدول محاسبه استهلاك ، شرح یا دوران
ضمیمه صورتهای مالی

رسیدگی به مانده های حسابهای دفتر کل مربوط به داراییهای
ثابت در پایان دوره مالی

لازم است حسابرس در يك صورت تطبيق از مغايرت‌هاي بين مانده هاي ارائه شده براي مقاصد داخلي و يا مقاصد مالياتي در رابطه با دارايي هاي ثابت ، استهلاك انباشته ، هزينه استهلاك سال جاري ، سود و زيان دارايي هاي ثابت فروش رفته يا از رده خارج شده ، را تهيه نمايد.

اثبات وجود و مالکیت دارایی های ثابت

اگر چه مشاهده يك دارایی وجود آن را در محل مؤسسه اثبات می کند، اما برای اثبات مالکیت قانونی کفایت نمی کند.

برای اثبات مالکیت قانونی یک دارایی، حسابرس باید مدارک
خرید دارایی شامل سند مالکیت، فاکتور فروش و یا
قرارداد مربوط به خرید و ساخت آن را رسیدگی کند.

مانده هاي حساب دارايي هاي ثابت (اموال، ماشين آلات و
تجهيزات) ممكن است به دلایلي همچون خريد ، فروش ،
واگذاري يا انتقال داراييها و يا ترکيبي از اين
عوامل تغيير کند.

گاهی ممکن است يك واحد تجاري افزايش مربوط به
داراییهای ثابت را در مؤسسه خود تولید کند.

هزینه های تولید این داراییها شامل مواد مستقیم ،
دستمزد مستقیم و سهم مناسب و قابل قبول از سهام کارخانه
می باشد.

اهداف حسابرسی از آزمون دارایی های ثابت احداث شده
بوسیله واحد تجاری ، مشابه اهداف رسیدگی به دارایی های
ثابت خریداری شده می باشد .

در رسیدگی به داراییهای ساخته شده در مؤسسه موارد زیر مورد توجه قرار می گیرد:

- 1- رسیدگی به فاکتورهای اقلام خریداری شده.
- 2- رسیدگی به ثبت های مربوط به هزینه های دستمزد مستقیم.
- 3- رسیدگی به تناسب و صحت سربار منظور شده به حساب دارایی.
- 4- مشاهده اقلام عمده داراییهای احداث شده طی دوره .

فروش یا واگذاری اموال ، ماشین آلات و تجهیزات

حسابرس باید رویه های مورد عمل شرکت در رابطه با هر يك از موارد ذکر شده را رسیدگی و کفایت مدارك و مستندات نسبت به کاهش های عمده را اثبات کند.

به منظور رسیدگی به دارایی های ثابت واگذار شده ،
حسابرس معمولاً از آزمونهای زیر استفاده می کند.

1- اطمینان نسبت به تصویب واگذاری دارایی توسط مراجع
ذیصلاح مؤسسه.

2- اثبات صحت فرآیند معاملات از طریق مراجعه به مدارك
مثبتة .

اگر کنترل‌های واحد تجاری برای واگذاری دارایی ناکافی باشد ، ممکن است مانده حساب دارایی های ثابت ثبت شده در دفاتر با مانده واقعی آن بعلت هیچگونه ثبتی یا دارایی واگذار شده در دفاتر صورت نگرفته باشد ،
اختلاف داشته باشد.

هزینه های اساسی دارایی های ثابت

هزینه های مشخصی که عمر مفید اموال ، ماشین آلات و تجهیزات را بالا می برند یا اینکه ظرفیت تولیدی و یا کیفیت محصولات تولیدی را افزایش می دهند را هزینه های اساسی می نامند و در واقع این هزینه ها مخارج سرمایه ای نامیده می شوند.

تغییرات در استهلاك انباشته

مانده حسابهاي استهلاك انباشته اموال ، ماشین آلات و تجهیزات بابت فروش ، معاوضه و یا انتقال نیز تغییر می کند.

حسابرس باید اطمینان حاصل نماید که استهلاك مربوط به
داراییهای واگذار شده در تاریخ واگذاری ثبت و سپس از
دفاتر حذف گردیده اند.

رویه های قابل قبول مختلفی برای محاسبه استهلاک اموال ،
ماشین آلات و تجهیزات وجود دارند.
انتخاب هر یک از رویه ها به آئین نامه داخلی مؤسسه و یا
تصمیمات مدیریت مؤسسه بستگی دارد.

حسابرس باید نسبت به منطقی بودن و کاربرد یکنواخت
روشهای محاسبه و استهلاک اطمینان حاصل نماید.

در موارد معینی جدول محاسبه و استهلاك توسط صاحبکار
تهیه و نگهداری می شود و در سالهای بعد اصلاح
می گردد. این جدول وسیله مناسبی برای محاسبه استهلاك
در نظر گرفته شده برای یکسال مالی است.

فصل هفتم

بستانکاران و سایر اقلام بدهی
(حسابها و اسناد پرداختی)

بدهیهای جاری

در فصول گذشته رسیدگی های حسابرسی داراییها (داراییهای جاری و داراییهای ثابت و سایر داراییها) شرح داده شده اند.

اگر فرض کنیم که این تمایل وجود دارد که داراییها توسط
صاحبان مؤسسه بیشتر از واقع گزارش شوند، لذا
حسابرس افشای هرگونه ارائه پیش از واقع ، آنها
را مورد توجه قرار می دهد.

حسابرس در رسیدگی به بدهی ها باید درصدد افشای هرگونه کمتر از واقع نشان دادن و یا از قلم افتادن بدهی ها باشد.

ارزشیابی صحیح بدهیهای ثبت شده برای حسابرس دشوار
نیست. اما کشف يك بدهی کمتر از واقع ارائه شده یا ثبت
نشده اغلب دشوار است.

حسابهای پرداختی و هزینه های پرداختی

حسابهای پرداختی و هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده (تحمل یافته) از اقلام بدهیهای جاری يك واحد تجاري مي باشد.

حسابهای پرداختی معمولاً زمانی که يك مؤسسه مواد اولیه ،
کالا و یا سایر اقلام مورد نیاز خود را از فروشندگان به
نسبه خریداری می نماید، ایجاد می شوند.

کنترل داخلی حسابهای پرداختی

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

آزمون هاي كنترلهاي داخلي خريد

روشهايي كه براي آزمون خريد مورد استفاده حسابرس قرار مي گيرد ، معمولاً شامل آزمون روزنامه خريد ، دفتر ثبت فاكورها و يا دفتر ثبت اسناد وارده مي باشد.

حسابرسی حسابهای پرداختی

حسابرس باید توجه خاصی را نسبت به این حسابها مبذول دارد. حسابرس باید مبالغ ثبت شده را آزمون نماید تا نسبت به ارائه مطلوب آنها اطمینان حاصل کند.

عدم ثبت کامل بدهیها ممکن است ناشی از غفلت باشد ، یا اینکه بعنوان يك تلاش آگاهانه از سوي صاحبکار و یا حسابدار مؤسسه جهت ارائه غیر واقع و یا گمراه کننده صورتهای مالی تعبیر شود که اصطلاحاً به آنها « تحریف حقایق » یا « پوشاندن ضعف ها » گویند.

تعدادی از شرکتها ممکن است به خاطر ماهیتشان تا حدی
محافظه کار باشند . در این وضعیت باید توجه داشت که
این واحدها ، بدهیهای خود را پیش از آنچه واقعیت دارد
نمایش می دهند.

رویه های مورد عمل حسابرسان برای رسیدگی به حسابهای پرداختی تجاری از طریق ارزیابی کارایی کنترلهای داخلی واحد تجاری مشخص می شود.

ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که فاکتورهای وارده
(خریدها) فوراً به نحوه صحیحی در دفاتر حسابداری ثبت
شوند.

در این حالت حسابرسی می تواند به طور موجه ای تصمیم
گیری نماید که محدوده مورد رسیدگی خود را برای ارقام
ثبت نشده کاهش دهد.

اما ممکن است حسابرس دریابد که (1) فاکتورهای خرید به طور کامل در دفاتر ثبت نشده اند ، (2) فاکتورها به طور منظم بین قسمت‌ها انتقال می‌یابند.

3- سایر رویه ها در رابطه با این فرض که بستانکاران واحد تجاری هر مقدار بدهی پرداخت نشده خود را در اسرع وقت یا با تأخیر پی گیری می کنند.

در هريك از وضعيت هاي ذكر شده ، حسابرس بايد آزمونهاي وسيعي را براي بدهيهاي ثبت نشده اجرا نمايد.

این بحث در ارتباط با رسیدگیهای حسابرسی حسابهای پرداختی تجاری است و شامل چهار بخش است

(1) تراز مانده حسابهای پرداختی ، (2) صورتحسابهای فروشندگان (3) بررسی پیرامون بدهیهای ثبت نشده و (4) رویه های تحلیلی می باشد.

تراز آزمایشی حسابهای پرداختی (تراز مانده حسابها)

حسابرس معمولاً رسیدگی به حسابهای پرداختی را با اخذ مانده حسابهای پرداختی تجاری در تاریخ ترازنامه از صاحبکار شروع می کند.

محتوای حسابهای پرداختی از يك مشتری به مشتری دیگر با
یکدیگر اختلاف دارد.

حسابرس باید صحت محاسبات مانده دفتر معین حسابهای
پرداختی را کنترل و جمع آن را با جمع حساب آن در دفتر
کل مطابقت دهد.

حسابرس همچنین باید عناصر تراز مانده حسابهای پرداختی را برای اقلامی که احتمالاً بعنوان حسابهای پرداختی تجاری طبقه بندی شده اند را مورد بررسی قرار دهد.

حسابرس باید مانده حسابهای پرداختی را که سررسید آن
گذشته است را مورد توجه قرار دهد.

اگر صرفاً تعداد کمی حسابهای عمده سررسید گذشته وجود دارند، دلیل آن ممکن است ناشی از این باشد که مشکوک بوده و جای بحث دارند.

صورتحسابهای مشتریان

رسیدگی به حسابهای پرداختی تجاری معمولاً شامل تطبیق صورتحسابهای انتخاب شده مشتریان با تراز مانده حسابهای پرداختی است.

گاهی حسابرس مستقیماً تأییدیه حسابهای پرداختی را از
فروشنندگان دریافت می کند.

وقتي که حسابرس صورتحسابهاي دريافتي از صاحبکار را
رسيدگي مي کند ، بايد احتمال دستکاري آنها توسط پرسنل
صاحبکار در نظر داشته باشد.

حسابرس باید هرگونه اختلاف قابل توجه بین مانده حسابهای پرداختی و صورتحسابهای فروشندگان را مورد توجه قرار دهد.

تحقیق و بررسی پیرامون بدهیهای ثبت نشده

یکی از بهترین امور در حسابرسی بدهیها آن است که مبالغ با اهمیت تحقق یافته ای وجود دارند که در دفاتر به ثبت نرسیده اند.

حسابرس در طول حسابرسی باید يك جدول از هرگونه
بدهیهاي ثبت نشده را تهیه و در کاربرگهاي حسابرسی درج
نماید.

رویه های تحلیلی

به عنوان روشهای کلی برای ارزیابی بدهیهای ثبت نشده ،
حسابرس می تواند رویه های تحلیلی را برای حسابهای
پرداختنی ثبت شده اجرا نماید.

مبالغ و نرخهای بهره یا سود در ارتباط با :

- 1- مانده حسابهای پرداختی سال جاری
- 2- نسبت حسابهای پرداختی به خریدها و نسبت حسابهای پرداختی به مجموع بدهیها مورد رسیدگی قرار گیرد.

هزینه های تحقق یافته (هزینه های پرداختی)

این دسته از بدهیها مربوط به طلبکارانی است که جنبه خرید کالا و یا خدمت ندارد و اغلب موارد نیز صورتحسابی برای این نوع هزینه ها از بستانکاران دریافت نمی گردد.

این نوع بدهیها بر اساس منابع اطلاعاتی موجود در واحد تجاری و در فواصل زمانی معین و خصوصاً در آخر سال مالی در حسابها ثبت می شوند.

رسیدگی به هزینه های پرداختی در دو طبقه عمده مورد
آزمون قرار می گیرد که عبارتند از :

1- آزمون معقول بودن هزینه های ثبت شده

2- تعیین اینکه آیا کلیط هزینه های تحمل شده در دفاتر به ثبت
رسیده اند.

حسابرس ممکن است نشانه هایی از وجود هزینه های پرداختی در هر مرحله از رسیدگی خود به دست آورد. برای مثال گرفتن مجوز ممکن است تعهدی را برای حق امتیاز ایجاد نماید.

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

سود و کارمزد پرداختی

سود و کارمزد پرداختی معمولاً حاصل از اسناد پرداختی ،
اوراق قرضه یا اوراق مشارکت و بالآخره نسبت به مانده
تسهيلات بانكي مي باشد.

اسناد پرداختی

اهداف حسابرس در رسیدگی به اسناد پرداختی این است که اطمینان حاصل نماید که آیا مانده این حساب به نحو مطلوبی در تاریخ ترازنامه منعکس شده است یا خیر؟

فصل هشتم

ديون با کارمزد و بدهي احتمالي

ديون با کارمزد

در اغلب موارد، هیئت مدیره اخذ بدهی و شرح کارمزد متعلقه و دوره زمانی بدهی تا زمان پرداخت را تصویب می نماید.

ضمناً هیئت مدیره باید يك بانک یا مؤسسه مالی اعتباری را
جهت صدور اوراق قرضه (اوراق مشارکت) بعنوان امین
و یا تضمین کننده را انتخاب و تصویب نماید.

يك ساختار كنترل داخلي براي تعهدات سود و كارمزد (بهره)
بايد واحد تجاري را براي داشتن وجوه نقد كافي جهت ايفاي
تعهدات خود در سررسيد ياري نمايد.

بدهی احتمالی

عبارتست از آن دسته بدهی ها که وقوع یا عدم وقوع آن بستگی به عمل و یا تصمیم گیری در آینده باشد . به زبان دیگر تحقق بدهی های احتمالی در تاریخ ترازنامه محرز نمی باشد.

چگونگی دسترسی به اطلاعات مربوط به بدهی های احتمالی

معمولاً شرکت اطلاعات مربوط به بدهی احتمالی و تعهدات خود را در یادداشت های ضمیمه صورتهای مالی افشاء میکند.

حسابرس از شرکت درخواست می نماید تا برای وکیل یا مشاور حقوقی شرکت فرم درخواست تأیید مخصوص ارسال نماید.

فصل نهم

حقوق صاحبان سهام

مبانی کنترل داخلی حقوق صاحبان سهام

1- سرمایه

موارد کنترل سرمایه بعنوان مهمترین بخش حقوق صاحبان سهم در قانون تجارت تعیین شده است.

همانطوري که در قانون تجارت تصريح شده برگه سهام شرکت مي بايست به امضاء دو نفر که به موجب مقررات اساسنامه تعيين شده باشند برسد علاوه بر اين نقل و انتقال سهام الزماً مي بايست در دفتر سهام شرکت به ثبت برسد.

حسابرسی باید با مطالعه مصوبات مجامع عمومی و صورت جلسه هیئت مدیره اطمینان حاصل نماید.

اولاً هر گونه تغییر در سرمایه در چارچوب مقررات قانون تجارت و با رعایت اساسنامه بوده و ثانیاً در موقع اقدام برای تغییر سرمایه حقوق صاحبان سهام به میزان یکنواخت مراعات شده باشد.

اندوخته و تقسیم سود

تقسیم هرگونه اندوخته صرفاً با اتکاء مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام مقدور است علاوه بر این تقسیم اندوخته قانونی ممنوع می باشد.

در صورتیکه شرکتی سود قابل تقسیم داشته باشد حداقل 10 درصد از سود ویژه سال می بایست بین صاحبان سهام تقسیم شود.

سود سهام سهامدارن حداکثر ظرف مدت 8 ماه از تاریخ
تصویب می بایست در وجه آنها پرداخت شود.

فصل دهم

رسیدگی تفصلي به اقلام درآمد و هزینه

کنترل‌های داخلی درآمد و هزینه

درآمد و هزینه مؤسسات مختلف را می‌توان تحت سرفصل‌های کلی زیر طبقه‌بندی کرد:

- 1- فروش و یا درآمد (شامل درآمد سرمایه‌گذاری، فروش، دارایی)
- 2- موارد مصرفی (خرید)
- 3- دستمزد
- 4- سربار (تولیدی و اداری)

فروش

سیستم کنترل داخلی باید به نحوی طراحی گردد تا تمامی
فروشها در دفاتر انعکاس یابد.

کلیه فروشها به بهای تصویب شده یا مناسبترین قیمت انجام شود. برای این منظور لازم است که قیمت ها از پیش توسط مقامات مسئول شرکت تعیین و تثبیت شد.

در آمد عملیاتی حاصل از فروش کالا فقط در صورت تحقق شرایط زیرشناسایی شود.

واحد فروشنده مزایا و مخاطرات مالکیت کالای مورد معامله
از فروشنده و خریدار منتقل شده باشد.

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

هزینه هایی که در ارتباط با کالای فروش رفته واقع شده یا می شود، گونه اتکاءپذیر قابل اندازه گیری است.

فروش نسبه صرفاً به مشترياني كه اعتبار آنها تأييد شده باشد
انجام پذيرد و در هر مرحله فروش حد اعتبار مشتريان
مورد بازنگري قرار گيرد.

خرید

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

انجام عملیات خرید (خصوصاً) باید توسط کسانی غیر از
درخواست کنندگان کالا و متصدیان پرداخت و ثبت اسناد
صورت گیرد و چنانچه وسعت دستگاه ایجاب کند اداره
ویژه ای مأمور این کار باشد.

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

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

حقوق و دستمزد

هدفهاي كلي كه از برقرار هر سيستم كنترل داخلي در مورد حقوق و دستمزد مورد توجه است به طور خلاصه آن است كه از موارد زير اطمينان حاصل شود.

کسانی که حقوق یا دستمزد دریافت می دارند واقعاً در استخدام
دستگاه بوده و ضمناً اسامی کلیه حقوق بگیران در لیستها
منظور می شود.

حقوق یا دستمزدی که پرداخت می شود در مقابل کار انجام شده پرداخت می گردد و یا در ازاء ایام مرخصی یا بیماری کارکنان واقعاً به آنها تعلق می گیرد.

روشهایی که برای برقراری يك سیستم کنترل داخلی مطلوب
با توجه به هدفهای کلی فوق ممکن است پیشنهاد شود و
برای همه دستگاهها لزوماً یکسان نخواهد بود و بر حسب
وسعت دستگاه و تعداد کارکنان آن و عوامل دیگری از قبیل
نحوه پرداخت دستمزدها و غیره متفاوت خواهد بود.

هر يك از كاركنان بايد از خالص حقوق يا دستمزد خود و نحوه محاسبه آن آگاه شوند . در مواردی كه حقوق و دستمزد نقداً پرداخت می شود بهتر است این اطلاعات قبل از پرداخت به كاركنان داده شود.

سربار

در ارتباط با هزینه های سربار اصول عمومی زیر را بعنوان مبانی تحقق هزینه باید در نظر گرفت :

- 1- اصل کلی ارتباط علت و معلولی
- 2- اصل کلی سرشکن کردن منطقی و سیستماتیکی هزینه ها
- 3- اصل کلی تسریع در شناخت هزینه ها

رسیدگی اثباتی در مورد هر يك از شاخص های عملیاتی

رسیدگی هر يك از سرفصلها با توجه به ماهیت ارقام از دو جهت انجام می شود.

الف- تفکیک از نظر زمانی

ب – تفکیک از نظر گروهها

تفكيك از نظر زماني همان نمودار چند ضلعي است كه روند
فعاليت هاي فروش و ... را طي زمان نشان مي دهد و
موارد عادي و غير عادي از آن استخراج مي گردد.

تفكيك از نظر گروهها كه اين موضوع ، را براي انواع
محصول نشان داد .

تا نوسانات عادي و غير عادي طي ماههاي مختلف مشخص
شود.

فصل یازدهم

گزارش حسابرسی

اهداف یادگیری

بعد از مطالعه این فصل شما قادر خواهید بود :

- 1- مفاهیم اساسی گزارش نویسی در حسابرسی را بیان کنید.
- 2- اجزا مختلف یک گزارش حسابرسی را تعیین نموده و ویژگی هر یک از این بخش ها را تشریح کنید.
- 3- ساختار اصلی انواع گزارش حسابرسی را توضیح دهید
- 4- نسبت به تدوین یک گزارش حسابرسی تحت شرایط مختلف اقدام نمایید .
- 5 - با مطالعه هر گزارش حسابرسی که توسط حسابداران مستقل تهیه شده باشد اجزا و اظهار نظر آنرا تجزیه و تحلیل نمایید .

يك گزارش حسابري داراي قسمتهاي زير است:

1-1 : عنوان گزارش

1-2 : نام شركت

1-3 : بند حدود رسيدگي

1-4 : بند هاي توضيحي (بند شرط)

1-5 : بند اظهار نظر حرفه اي

1-6 : ساير بند هاي توضيحي

1-7 : تاريخ و امضاء حسابرس

1- عنوان گزارش

عنوان گزارش حسابرسی اولین بخش هر گزارش حسابرسی است بدین معنی که گزارش حسابرسی بر روی کاغذ آرم‌دار موسسه حسابرسی تایپ و در اولین سطر آن قید می‌گردد.

2- نام شرکت

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

3- بند حدود رسیدگی

در اولین بند گزارش حسابرسی حسابرس موارد زیر را روشن می نماید :

الف : مشخصات مدارکی که مورد رسیدگی حسابرس قرار گرفته

تاکید بر مسئولیت کسانی که صورتهای مالی را ب: تهیه کرده اند (یا به مسئولیت آنها تهیه شده است)

ج : تصریح مسئولیت حسابرس در مورد مدارک رسیدگی شده

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

ه : توضیح معیار های رسیدگی

نحوه تنظیم بند اظهار نظر در گزارش حسابرسی

اساسي	با اهميت	اهميت
	ولي غير اساسي	ماهيت
مردود	مشروط	عدم توافق
	(با عبارت استثناء) مشروط با عبارت با توجه به اثرات احتمالي	محدوديت
عدم اظهار نظر		