

فصل اول:

برنامه حسابرسی

فهرستی تفصیلی و مشروح از روش‌های رسیدگی بوده که بایستی طی کار حسابرسی انجام شود. در مراحل اول برنامه‌ریزی، یک برنامه حسابرسی مقدماتی تهیه شده که با پیشرفت کارهای حسابرسی پیوسته تعدیل می‌گردد. با پایان یافتن ارزیابی سیستم کنترل داخلی، برنامه نهایی حسابرسی تنظیم شده که این برنامه نهایی نیز با توجه به تغییر در برآوردهای حسابرسان از اهمیت و خطر حسابرسی یا مشکلاتی که از طریق آزمون‌های محتوا کشف می‌گردد تعدیل می‌گردد. برنامه حسابرسی به دو بخش تقسیم می‌شود:

۱- سیستم کنترل داخلی: به روش‌های کسب شناخت و ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار می‌پردازند. در این بخش از برنامه، چرخه‌های عمده معاملات مثل چرخه فروش، خرید، تولید، حقوق و دستمزد و ... مدنظر قرار گرفته می‌شود. روش‌های رسیدگی در این بخش عمدتاً تهیه نمودگر هر یک از چرخه‌ها و آزمون‌های کنترل می‌باشد به این رویکرد، رویکرد سیستمی گفته می‌شود.

۲- آزمون‌های محتوا: این بخش از برنامه حسابرسی به اثبات مبالغ خالص مندرج در صورت‌های مالی و نیز کفایت افشا در صورت‌های مالی می‌پردازد و معمولاً این برنامه حول اقلام عمده ترازنامه سازمان می‌یابد به این رویکرد، رویکرد محتوایی گفته می‌شود.

سؤال: چرا برنامه حسابرسی حول اقلام ترازنامه سازمان می‌یابد؟

الف- تمام رویدادهای مالی نهایتاً به یکی از اقلام ترازنامه تبدیل می‌شود.

ب- اثبات مستقیم هر یک از اقلام ترازنامه، اثبات غیرمستقیم یکی از اقلام سود و زیان است.

هزینه xxx حساب دریافتنی xxx (ترازنامه)

بانک xxx (ترازنامه) فروش xxx

قیمت تمام شده کالای فروش رفته xxx

موجودی کالا xxx (ترازنامه)

ج- امکان مشاهده فیزیکی اکثر اقلام ترازنامه وجود دارد.

د- امکان کشف شواهد برون سازمانی برای اکثر اقلام ترازنامه وجود دارد.

شواهد از نظر اعتبار و میزان اتکاء > درون سازمانی ← اعتبار آن ضعیف است چون توسط صاحبکار تهیه می‌شود.
برون سازمانی ← با اعتبار است چون توسط اشخاص ثالث تهیه می‌شود.
مثل تأییدیه برای اقلام ترازنامه.

ه- امکان انجام آزمون بسیار با اهمیت انقطاع زمانی (میان‌بر، cut off) برای اکثر اقلام ترازنامه وجود دارد.

آزمون انقطاع زمانی:

برش زمان یا قطع کردن زمان در تاریخ ترازنامه به نحوی که رویدادهای مالی سال مورد رسیدگی به سال مالی بعد و یا رویدادهای سال مالی بعد به سال مورد رسیدگی تداخل ایجاد نکند. هدف اصلی، حصول اطمینان از رعایت اصل تطابق می باشد.

۱۰ روز	۸۸/۱۲/۲۹	۱۰ روز
	۸۹/۱/۱۰	۸۸/۱۲/۲۰
اولین چک ۱۲۸		آخرین چک ۱۲۷
اولین فاکتور فروش ۹۲		آخرین فاکتور فروش ۹۱
اولین رسید انبار ۱۰۳		آخرین رسید انبار ۱۰۲

گزاره‌های مدیریت (ادعاهای مدیریت)

هرگونه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی که مورد تأیید مدیریت باشد، گزاره‌های مدیریت گویند. هدف کلی برنامه حسابرسی اثبات این ادعاها است:

۱- وجود یا وقوع: دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه مندرج در صورتهای مالی واقعاً وجود دارند و معاملاتی که در حسابها می‌شوند، روی داده است.

۲- مالکیت (تعهدات): یعنی اینکه صاحبکار نسبت به دارایی‌های منعکس در صورتهای مالی حق مالی داشته و متعهد به ایفای بدهی‌ها باشد.

۳- کامل بودن: دارایی‌ها، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه که بایستی در صورتهای مالی منعکس شوند تماماً در صورتهای مالی ارائه شدند و از قلم افتادگی وجود ندارد.

۴- افشای کافی و مناسب: تمام موارد با اهمیت در صورتهای مالی منعکس شده و حسابها طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در صورتهای مالی طبقه‌بندی و منعکس شده‌اند.

۵- ارزش‌گذاری: مبلغ اقلام منعکس در صورتهای مالی، یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام، سرمایه و ... طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تعیین شده‌اند.

۶- محاسبات ریاضی: مدارک زیربنای حسابها صحیح است.

اثبات وجود دارایی‌ها:

وجود دارایی‌هایی همچون وجه نقد، اوراق بهادار و موجودی‌های مواد و کالا از طریق مشاهدات عینی اثبات می‌گردد و دارایی‌هایی که تحت کنترل اشخاص ثالث وجود دارد مثل موجودی نزد بانک، کالای امانی نزد دیگران و حسابهای دریافتی از طریق اخذ تأییدیه اثبات می‌گردد.

اثبات مالکیت و (تعهدات):

اثبات مالکیت و تعهدات شرکت از طریق بررسی و بازرسی اسناد و مدارک و مشاهده عینی اثبات می‌شوند. روش‌هایی که وجود دارایی را اثبات می‌کنند معمولاً مالکیت دارایی‌ها را نیز تأیید می‌کند. مثل تأییدیه موجودی بانک که وجود وجوه نقد و مالکیت شرکت نسبت به آن را مشخص می‌کند و یا بررسی اوراق بهادار (مشاهده) وجود و مالکیت اوراق بهادار را اثبات می‌کند. چرا که نام مالک روی اوراق بهادار درج شده است. اما در بعضی از موارد مشاهده یک دارایی وجود آن را اثبات نموده اما دلیلی بر اثبات مالکیت آن نمی‌باشد. مثل ماشین‌آلات اجاره شده و کالای امانی دیگران نزد ما

اثبات کامل بودن:

یعنی ثبت در حسابهای شرکت و مربوط بودن به همان سال که از طریق ردیابی معاملات (trace)، مشاهده، روش‌های تحلیلی و اجرایی آزمون انقطاع زمانی صورت می‌گیرد. مثلاً مشاهده عینی موجودی‌هایی که شمارش نشده‌اند ولی جزء موجودی کالا منظور شده باشند. پایین بودن نسبت سود ناخالص نسبت به سال قبل (روش تحلیلی) نشان دهنده عدم ثبت مقادیر موجودی در دفاتر باشد. علاوه بر این حساب‌برسان جهت حصول اطمینان از کامل بودن به مقدار قابل ملاحظه‌ای به آزمون‌های کنترل داخلی صاحبکار تکیه می‌کند.

اثبات افشای کافی و مناسب:

روش مورد استفاده جهت اطمینان از صحت طبقه‌بندی و کفایت افشا شامل بررسی رویدادها بعد از تاریخ ترازنامه، بررسی جهت شناسایی معاملات با اشخاص وابسته، بررسی صحت افشای اقلام بلندمدت، وجوه مسدود شده و دارایی‌های گرو گذارده شده.

اثبات ارزش گذاری و صحت محاسبات ریاضی:

حساب‌برسان بایستی از ارزشیابی اقلام صورتهای مالی طبق استانداردهای حساب‌برسان بایستی از ارزشیابی اقلام صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری اطمینان حاصل نمایند. مثلاً شناسایی موجودی کالا به اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش، حسابهای دریافتنی به خالص ارزش بازیافتنی و دارایی به ارزش دفتری. حساب‌برسان همچنین قبل از رسیدگی به هر یک از اقلام مندرج در صورتهای مالی بایستی از صحت محاسبات ریاضی مدارک آن اطمینان یابند. هر مبلغ مندرج در صورتهای مالی بابت یک دارایی تقریباً همیشه حاصل جمع مبالغ اقلام کوچکتری است. مثلاً موجودی کالای منعکس در صورتهای مالی ممکن است جمع هزاران قلم کالا باشد.

نکته: هدف‌های کلی که در بالا توصیف شدند (منظور هدف کلی از برنامه حساب‌برسی که اثبات ادعاهای مدیریت است) در مورد انواع گوناگون دارایی‌ها کاربرد دارد. برای رسیدن به هدف‌های خاص حساب‌برسی هر دارایی باید روش‌های حساب‌برسی مربوط به آن طراحی شود. هدف‌های خاص

حسابرسی بر حسب نوع دارایی و استانداردهای حسابداری حاکم بر ارزشیابی و نحوه ارائه آن تغییر می‌کند. مثلاً هدف‌های خاص رسیدگی به حسابهای دریافتی و وجه نقد متفاوت است.

رسیدگی به مدارک عمومی

حسابرس در مراحل اولیه رسیدگی خود بایستی با جنبه‌های مختلف شرکت آشنا شود. حسابرس می‌تواند با رسیدگی به مدارک عمومی صاحبکار اطلاعات زیادی درباره محیط کار شرکت صاحبکار و نیز فعالیت‌های داخلی آن به دست آورد. مدارک عمومی شامل موارد زیر است:

الف- مدارک غیرمالی: این مدارک ظاهری غیر مالی دارند اما درونشان اطلاعات مالی وجود دارد این مدارک شامل موارد زیر هستند:

- ۱- اساسنامه و شرکتنامه
- ۲- صورتجلسات هیئت مدیره و مجمع
- ۳- قراردادهای منعقد شده شامل سرمایه‌گذاری، خرید و فروش و پیمانکاری
- ۴- آئین‌نامه‌های عملیاتی، معاملاتی، اداری، استخدامی و قوانین و مقررات دولتی
- ۵- پرونده‌های مکاتباتی و دفتر اندیکاتور

نکته ۱- نمونه‌ای از تصمیماتی که در مجمع گرفته می‌شود:

- ۱- تصمیم‌گیری در مورد گزارشات مالی و فعالیت‌های هیئت مدیره
- ۲- چگونگی و شرایط انتخاب مدیران و بازرسان
- ۳- توزیع سود
- ۴- حق حضور و پاداش اعضای هیئت مدیره
- ۵- تفویض اختیار به هیئت مدیره

نکته ۲- نمونه‌ای از تصمیمات مجمع عمومی فوق‌العاده:

- ۱- تغییر در مواد اساسنامه
- ۲- افزایش یا کاهش سرمایه
- ۳- انحلال پیش از موعد

نکته ۳- نمونه‌ای از تصمیمات هیئت مدیره:

- ۱- صدور مجوز معاملات
- ۲- آئین‌نامه داخلی شرکت
- ۳- تعیین امضاهای مجاز
- ۴- اقامه دعوی علیه اشخاص ثالث
- ۵- افتتاح حسابهای بانکی
- ۶- عزل و نصب کارکنان

۷- تصمیم‌گیری در مورد چگونگی وصول مطالبات و پرداخت‌های بدهی

۸- انعقاد قرارداد

۹- تعیین روش‌های حسابداری

۱۰- پیشنهاد میزان و چگونگی تقسیم سود

۱۱- پیشنهاد اصلاح اساسنامه

۱۲- پیشنهاد اندوخته اختیاری

نکته ۴- مصوبه‌های عمده‌ای چون اعلام سود سهام و مجوز اخذ وام ثبت شده در صورتجلسات معمولاً به اقداماتی می‌انجامد که مستلزم ثبت در دفاتر حسابداری هستند.

نکته ۵- چگونه می‌توان از در اختیار گرفتن تمام صورتجلسات اطمینان یافت؟

۱- در پرونده دائمی حسابرسی در مورد تاریخ تشکیل جلسات و کمیته‌های مختلف هیئت مدیره اطلاعاتی ثبت شده است.

۲- اولین اقدام در هر جلسه هیئت مدیره معمولاً تصویب صورتجلسه قبل است.

۳- حسابرس از مدیریت تأییدیه‌ای مبنی بر در اختیار گرفتن کلیه صورتجلسات دریافت می‌کنند.

نکته ۶- قوانین و مقرراتی که حسابرس باید آشنایی داشته باشد:

۱- قوانین و مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی (ماده ۲۷۵ تا ۲۸۱ قانون مالیاتی)

قانون مالیات‌های مستقیم
قانون تجارت
قانون بیمه
قانون معاملات اموال
} ۲- قوانین تجاری

۳- قوانین حاکم بر مؤسسه صاحبکار

نکته ۷- چرا حسابرس بایستی از قوانین آگاهی داشته باشد؟

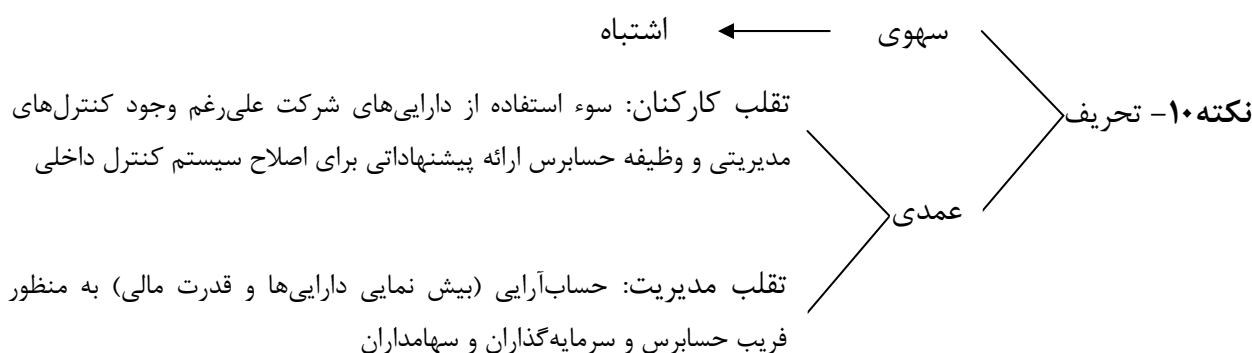
تخطی از برخی قوانین آثار مستقیمی بر صورتهای مالی خواهد داشت لذا حسابرسان بایستی توجهی خاص به آن مبذول دارند.

نکته ۸- استانداردهای حسابرسی در مورد اعمال غیرقانونی صاحبکار چه می‌گویند؟ (استاندارد شماره ۲۵)

حسابرسی باید به گونه‌ای طراحی و برنامه‌ریزی شود که از کشف اعمال غیرقانونی با اثر مستقیم بر صورتهای مالی اطمینان معقول به دست آید. حسابرس تحت هیچ شرایطی نبایستی از آن دسته از اعمال صاحبکار که می‌داند غیرقانونی است چشم‌پوشی کند. این بدین معنی نیست که باید اعمال غیرقانونی را به مقامات ذیربط گزارش دهد. بلکه نبایستی اجازه دهد نام مؤسسه حسابرسی با صورتهای مالی آن صاحبکار ارتباط داشته باشد. در این حالت حسابرس می‌بایستی اثر اعمال

غیرقانونی را بر صورت‌های مالی تعیین نماید و سپس به وکیل حقوقی و کمیته حسابرسی اطلاع داده تا اصلاح صورت پذیرد. اگر اصلاح نشد حسابرس مکلف است آن را در گزارش درج کند و اگر مدیریت به حسابرس فشار آورد حسابرس بایستی استعفا دهد.

نکته ۹- استاندارد حسابرسی در مورد اشتباه و تقلب صاحبکار چه می‌گوید؟ (استاندارد شماره ۲۴) حسابرسی برای کشف تقلب و اشتباه برنامه‌ریزی نمی‌شود اما حسابرس بایستی حسابرسی را چنان طراحی و برنامه‌ریزی کند که از نبود تحریف یا اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول به دست آورد.

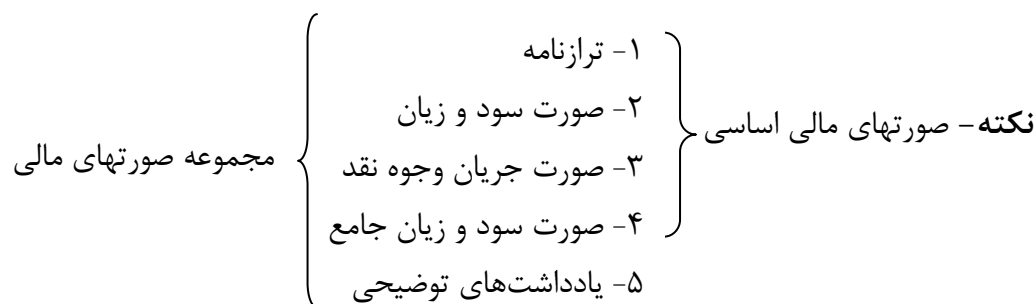


ب- مدارک مالی: که شامل موارد زیر است:

۱- اظهارنامه مالیاتی و برگه‌های تشخیص و قطعی مالیات مربوط به سنوات قبل و معافیت‌های مالیاتی

۲- صورتهای مالی و گزارشات حسابرسان مستقل مربوط به سنوات قبل

۳- گزارشات حسابرسی مالیاتی، حسابرس داخلی و گزارشات ارسالی به بورس اوراق بهادار



ج- مدارک حسابداری:

بررسی و آزمون مدارک حسابداری صاحبکار: حسابرسان در ابتدای رسیدگی‌های خود بایستی کنترل‌های داخلی و سیستم حسابداری صاحبکار را بررسی و کیفیت مدارک و دفاتر حسابداری آن را تعیین کند. آزمون مدارک حسابداری صحت ریاضی مدارک را مشخص کرده و از تأمین طرف‌های ثبت و طبقه‌بندی معاملات توسط دفاتر روزنامه و کل اطمینان می‌دهد. میزان آزمون مدارک حسابداری صاحبکار توسط حسابرس به دو عامل بستگی دارد:

- شکل ظاهری و عمومی مدارک
- تعداد وقوع و اهمیت اشتباهات کشف شده

۱- دفتر کل: نقش دفتر کل طبقه‌بندی معاملات انتقال یافته از دفتر روزنامه است. حساب‌برسان برای تشخیص اینکه دفتر کل به خوبی ثبت و ضبط شده است بایستی آزمون‌هایی را انجام داده تا اطمینان حاصل نماید که:

- مانده حسابها به درستی محاسبه شده است: حساب‌برسان برای آزمون صحت ریاضی مانده حسابها بایستی جمع عمودی برخی یا تمامی حسابها را کنترل کند.

- اقلام ثبت شده در دفتر کل از دفتر روزنامه نقل شده است: با ردیابی تعدادی از اقلام ثبت شده در دفتر کل به دفتر روزنامه از وجود مدارک مثبت آن اطمینان یافته این ردیابی می‌تواند معاملات

بدون مدارک مثبت و احتمالاً بی‌اعتبار را مشخص کند. دفتر کل ←^{ردیابی} دفتر روزنامه

- ثبتهای دفتر روزنامه به دفتر کل منتقل شده است: جهت اطمینان ثبت تمامی معاملات در دفتر کل بایستی با ردیابی تعدادی از معاملات و ثبتهای دفتر روزنامه به دفتر کل انجام گیرد.

دفتر کل →^{ردیابی} دفتر روزنامه

۲- دفتر روزنامه: حساب‌برسان بایستی آزمون‌هایی را اجرا کنند تا اطمینان پیدا کرده که ثبتهای دفتر روزنامه بر معاملات مبتنی است و معاملات مزبور به درستی در دفتر ثبت شده‌اند. معمولاً روش‌های زیر برای آزمون دفتر روزنامه صورت می‌گیرد:

- جمع ستون‌های دفتر روزنامه عمومی را کنترل کنیم.

- تعدادی از ثبتهای دفتر روزنامه را سنجش کنید.

نکته - سنجش یعنی رسیدگی به اسناد و مدارک اولیه و مثبت‌های که مبنای ثبت قرار گرفته‌اند. مثلاً برای ثبت خرید موجودی کالا بایستی مجوز خرید، درخواست خرید، سفارش خرید، فاکتور خرید و برگه رسید انبار ضمیمه اسناد باشد.

- دفتر روزنامه عمومی را برای یافتن ثبتهای غیرعادی مرور کنید.

- از بررسی و تأیید تمام ثبتهای دفتر روزنامه پس از ثبت شدن در دفاتر توسط فرد مسئول مثل مدیر مالی اطمینان یابید.

فصل دوم:

حسابرسی وجوه نقد:

پنج قدم برای حسابرسی اقلام صورت‌های مالی از جمله وجه نقد بایستی برداشته شود.

قدم اول - ماهیت و اهمیت وجه نقد

ماهیت: وجه نقد معمولاً شامل وجوه نزد بانک‌ها (حساب جاری ریالی و ارزی)، وجوه موجود در صندوق، تنخواه‌گردانها و حساب‌های پس‌انداز می‌باشد.

اهمیت:

- ۱- مطلوبیت همگانی دارد در نتیجه ریسک ذاتی بالایی دارد.
- ۲- تمام رویدادهای مالی نهایتاً، یا نقداً دریافت می‌شوند یا نقداً پرداخت می‌شوند.
- ۳- یکی از با اهمیت‌ترین اقلام ترازنامه است. (دارایی جاری)
- ۴- به سهولت به دارایی‌های دیگر تبدیل می‌شود یا برای پرداخت بدهی‌ها و هزینه‌ها مصرف می‌شود.
- ۵- آن قدر اهمیت دارد که از سال ۱۹۸۸ صورت جریان وجوه نقد تهیه می‌شود.

قدم دوم - کنترل‌های داخلی وجه نقد

به طور کلی کنترل داخلی وجه نقد باید به شرح زیر باشد:

- ۱- رویداد مالی وجه نقد از ابتدا تا انتها دست یک نفر نباشد. (امور حفاظت وجه نقد از دفترداری آن جدا باشد)
- ۲- تمام دریافت‌ها دست نخورده به حساب بانکی واریز شود.
- ۳- دریافت‌های نقدی از پرداخت‌های نقدی جدا یا تفکیک شده باشد.
- ۴- پرداخت‌ها طی چک انجام شود و پرداخت‌های جزئی از طریق تنخواه‌گردان انجام شود.
- ۵- امضاهای مجاز چک‌ها حداقل توسط دو نفر با مهر شرکت باشد.
- ۶- تهیه‌کننده صورت مغایرت بانکی شخصی باشد که کار صدور چک و حسابداری وجه نقد را به عهده نداشته باشد.
- ۷- مدارک شماره سریال چاپی داشته باشد.
- ۸- وجوه دریافتی را بلافاصله در دفاتر ثبت کنید.

کنترل‌های داخلی وجه نقد به طور اخص:

- ۱- کنترل‌های داخلی دریافت‌های نقدی
(الف) دریافت‌های نقدی از طریق صدور فیش نقدی (فاکتور فروش نقدی) باشد.
(ب) دریافت‌های نقدی از طریق پایانه‌های کامپیوتری باشد. (برای خرده‌فروشان مثل فروشگاه‌های اتکا)
(ج) دریافت‌های نقدی از طریق صندوق‌های مکانیکی (صندوق پستی، صندوق پستی ویژه) «در مورد وصول مطالبات»

۲- کنترل‌های داخلی پرداخت‌های نقدی

الف) تمام پرداخت‌ها به استثنای اقلام جزئی که از طریق تنخواه‌گردان پرداخت می‌شود باید با صدور چک صورت گیرد.

ب) استفاده از سیستم برگه‌ای: در این سیستم قبل از اینکه چکی امضا شود مدارک مثبت آن بررسی و از وجود مجوز صحیح برای پرداخت، اطمینان حاصل می‌گردد مسئولیت گردآوری مدارک مثبت به عهده دایره حسابداری است.

قدم سوم - اهداف کلی حسابرسی وجه نقد

- ۱- کلیه وجوه نقد منعکس در صورت‌های مالی در تاریخ ترازنامه موجود بوده است. (هدف، اثبات وجود)
- ۲- مالکیت واحد مورد رسیدگی بر کلیه وجوه نقد به استناد اسناد و مدارک محرز بوده و هرگونه محدودیت در استفاده از موجودی نقد در صورت‌های مالی افشا شده باشد. (هدف، اثبات مالکیت و افشا)
- ۳- ارزش وجوه نقد متعلق به واحد مورد رسیدگی در تاریخ ترازنامه، متکی به اسناد و مدارک مثبت و بر طبق استانداردهای حسابداری منعکس گردیده باشد. (هدف، اثبات ارزشیابی)
- ۴- تمام حسابهای وجوه نقد در دفاتر ثبت شده باشد. (هدف، اثبات کامل بودن)
- ۵- صحت محاسبات ریاضی جداول و صورت‌های وجوه نقد و مطابقت آنها با حسابهای دفتر کل (هدف، اثبات صحت محاسبات ریاضی)
- ۶- سیستم کنترل داخلی وجوه نقد از کفایت لازم برخوردار باشد.

قدم چهارم - برنامه حسابرسی وجه نقد

- الف) سیستم کنترل‌های داخلی را ارزیابی کنید:
- ۱- شناختی از سیستم کنترل‌های داخلی کسب کنید
- پرسش‌نامه کنترل‌های داخلی
نمودار گردش عملیات
شرح سیستم
آزمون رعایت (شناخت سیستم)

نکته - آزمون رعایت (شناخت سیستم) به معنای ردیابی چند معامله در هر مرحله از سیستم است تا مشخص شود که معاملات همان گونه که در نمودگر مشخص شده اجرا می‌شود یا نه؟

۲- ریسک کنترل را ارزیابی نموده و آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را طراحی کنید.

۳- آزمون‌های اضافی کنترل را برای آن گروه از کنترل‌ها که می‌خواهید به آنها اتکا کنید و آزمون‌های محتوایی را کاهش دهید اجرا کنید:

- جمع دفتر روزنامه صندوق را به دفتر کل، معین و اسناد حسابداری ردیابی کنید.
- جزئیات صورت دریافت‌های نقدی را با دفتر روزنامه دریافت‌های نقدی، نقل به حسابهای دریافتی و فیش‌های واریز وجه به بانک را مقایسه کنید تا اطمینان یابید تمام وجوه واریزی طی روز به طور دست نخورده به حساب‌های بانکی شرکت واریز شده و «کلاه به کلاه کردن» حسابها اتفاق نیفتاده است.

نکته - کلاه به کلاه کردن یعنی کتمان کردن کسری وجوه نقد از طریق ثبت کردن وجوه نقد دریافتی با تأخیر

<u>تاریخ</u>	<u>دریافتی از</u>	<u>منظور شده به حساب</u>	<u>مبلغ</u>
۸۸/۸/۱	آقای الف	-	۱۰۰,۰۰۰
۸۸/۸/۳	آقای ب	آقای الف	۱۰۰,۰۰۰

- تعدادی از پرداخت‌های نقدی عمده را رسیدگی کنید به عبارتی پرداخت‌های عمده ثبت شده در دفتر روزنامه پرداخت‌های نقدی را با معین حسابهای پرداختنی (بستانکاران)، سفارش خرید، گزارش دریافت کالا، فاکتور خرید و چکهای صادر شده مقایسه کنید.

۴- خطر کنترل را دوباره برآورد کرده و حجم، زمان بندی و نوع آزمون‌های محتوایی را طراحی کنید.

ب) آزمون‌های محتوایی یا اثبات مانده‌ها

۱- صورت ریز مانده‌های وجه نقد را دریافت و با دفتر کل مطابقت دهید. (هدف، اثبات صحت محاسبات ریاضی)

۲- درخواست تأییدیه بانک را به منظور اثبات وجوه نقد به بانکها ارسال کنید. (هدف، اثبات وجود و مالکیت)

نکته ۱- تأییدیه مانده حسابهای بانکی: حسابرسان برای تکمیل نمودن رسیدگی خود به حسابهای بانکی، از بانکهای طرف حساب صاحبکار تأییدیه اخذ می‌نمایند. بدین منظور نمونه فرم‌های استانداردی توسط مؤسسات حسابرسی تهیه شده و از طریق صاحبکار (یا دارنده امضاهای مجاز) به بانکهای مربوطه ارسال شده و درخواست می‌شود تا بانک آن را مستقیماً به آدرس مؤسسه حسابرسی ارسال دارد. به عبارت دیگر صاحبکار بایستی نسخه‌ای از درخواست تأییدیه بانکی را به هر یک از بانکهایی که در آن سپرده حساب جاری، قرض‌الحسنه یا سپرده‌های مدت‌دار دارد و همچنین وام یا تسهیلات و یا تعهداتی نسبت به اعتبارهای اسنادی گشایش یافته دارد، ارسال نماید. معمولاً این نوع تأییدیه‌ها بلافاصله پس از پایان سال مالی به بانکها ارسال می‌شوند. تأییدیه بانکی ممکن است به صورت درخواست مجوز ارائه اطلاعات توسط صاحبکار باشد که حسابرس براساس مجوز رأساً نسبت به ارسال مستقیم تأییدیه اقدام می‌نماید و یا خود تأییدیه بنا به درخواست حسابرس توسط صاحبکار ارسال می‌شود و قبض پست سفارشی به حسابرس ارائه می‌گردد. در فرم‌های تأییدیه علاوه بر درخواست مانده حسابهای بانکی، شرکت خواهان اطلاعات اضافی زیر است:

- دارندگان امضاهای مجاز

- تعداد حسابهای افتتاح شده و مسدود شده

- وام و اعتبار دریافتی هر مانده، تعداد اقساط، نرخ بهره و وثایق مربوط به آن

- هرگونه اجازه پایاپای کردن حساب جاری
- ضمانت نامه‌های صادر شده له و علیه شرکت و وثایق مربوط به آنها
- حسابهای ارزی موجود نزد بانک و نحوه برداشت و مانده آنها
- اعتبارات اسنادی گشایش شده، واریز شده یا نشده
- و ...

نکته ۲- حسابرس بایستی فهرستی از تمام تأییدیه‌های ارسال شده را تهیه نماید اگر پس از گذشت چند هفته (قبل از تهیه گزارش حسابرسی) پاسخ قسمتی یا تمامی آنها دریافت نشود، دومین درخواست تأییدیه می‌تواند به بانک ارسال گردد (البته تأییدیه مثبت).

نکته ۳- اطلاعات دریافتی در پاسخ تأییدیه بانکی باید در کاربرگ‌های حسابرسی مطابقت داده شود و مغایرت آن یادداشت گردد و اگر اطلاعات گزارش شده توسط بانک با اطلاعات موجود در شرکت و افشا شده در صورتهای مالی مطابقت ننماید ضرورت دارد دلایل مغایرت را بررسی نماید. علاوه بر این حسابرس موظف است ضمن مطالعه پاسخ تأییدیه دریافتی هرگونه بدهی احتمالی (از جمله صدور ضمانت‌نامه یا تضمین بدهی اشخاص ثالث) عنوان شده رادر کاربرگ مربوطه ثبت نماید و یا یادداشت مربوط در ضمیمه صورتهای مالی مطابقت دهد. در هر صورت عدم پاسخگویی درخواست تأییدیه بانکی یا دریافت پاسخ مغایر با اطلاعات موجود، در صورتهای مالی به عنوان محدودیت در رسیدگی تلقی خواهد شد و حسابرس موضوع محدودیت را در گزارش خود مطرح خواهد نمود.

۳- صورت مغایرت بانک را به تاریخ ترازنامه برای هر یک از حسابهای بانکی دریافت و از صحت تهیه صورت مغایرت اطمینان حاصل نموده و مانده‌های موجود در صورت مغایرت را با دفاتر و صورتحساب بانک مطابقت دهید.

صورت مغایرت چهار ستونی:

<u>مانده پایانی</u>	<u>برداشت طی ماه</u>	<u>واریزی طی ماه</u>	<u>مانده ابتدای ماه</u>	<u>شرح</u>
---------------------	----------------------	----------------------	-------------------------	------------

مانده طبق صورتحساب بانک

± چکهای معوق

± چکهای برگشتی

± اشتباهات ثبتي

± وجوه بين راهی

± کارمزدهای بانکی

حسابرسان بایستی از درستی تهیه صورت مغایرت بانکی توسط صاحبکار مطمئن شوند. رسیدگی به صورت مغایرت بانک شامل اثبات صحت محاسبات ریاضی، ردیابی مانده‌ها به صورتحساب‌های بانکی و حسابهای دفتر معین و پی‌گیری اقلام مغایرت (اقلام باز) می‌باشد. رسیدگی به صورت مغایرت توسط حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است چرا که کسری وجوه نقد می‌تواند با حذف یک چک صادر شده اما ارائه نشده به بانک (چک معوق) یا با ارتکاب یک اشتباه عمدی در جمع‌های صورت مغایرت بانک، مخفی نگه داشته شود.

نکته- مانده صورتحساب بانک بایستی با دریافت تأییدیه از بانک تأیید شود چون ممکن است صورتحساب استفاده شده در صورت مغایرت بانکی، آخرین صورتحساب همان سال بانک نباشد.

۴- صورتحساب قطعی بانک که شامل عملیات چند روز کاری پس از تاریخ ترازنامه باشد را از بانک دریافت کنید.

صورتحساب قطعی بانک صورتحسابی است که تعداد معین روز کاری (حداقل هفت روز) پس از پایان سال مالی شرکت را در بر می‌گیرد از این صورتحساب برای اثبات آزمون صحت مغایرت حسابهای بانکی و ردیابی اقلام باز صورت مغایرت بانکی در سال بعد (از بابت وصول یا پرداخت) صاحبکار استفاده می‌شود. صورتحساب قطعی حسابرسان را قادر می‌سازد که چکهای ارائه نشده به بانک و وجوه در راه مندرج در صورت مغایرت را به دقت رسیدگی کنند. صورتحساب قطعی بانک این اطمینان را به حسابرسان می‌دهد که وجوه نقد منعکس در ترازنامه به دلیل حذف یک یا چند چک ارائه نشده به بانک بیش از واقع نشان داده نشده است.

۵- وجوه نقد موجود در شرکت (شامل دریافت‌های نقدی واریز نشده به بانک، تنخواه‌گردان، پول خرد و سایر وجوه نزد صندوقداران) را همراه با اوراق بهادار به صورت سرزده شمارش کنید یا بر شمارش نظارت کنید. (اثبات وجود، مالکیت و کامل بودن)

۶- آزمون انقطاع زمانی را انجام دهید. (اثبات کامل بودن)
وجوه نقد مندرج در ترازنامه باید تمام دریافت‌های آخرین روز سال را منعکس کند و هیچ گونه دریافتی بعد از سال را در بر نگیرد چنانچه حسابرسان بتوانند در آخرین روز سال مالی (در زمان انبارگردانی) در محل شرکت حضور یابند با شمارش وجوه نقد می‌توانند انقطاع عملیات نقدی صاحبکار را اثبات نمایند. همچنین جهت انجام عملیات انقطاع زمانی بایستی شماره آخرین چکهای صادره در پایان سال را یادداشت نمایند تا بتوانند چکهای صادر شده بعدی را به عنوان پرداختهای سال مالی بعد محسوب نمایند تا جزء پرداختهای سال جاری محسوب نگردد.

۷- کلیه نقل و انتقالات حسابهای بانکی (بین صندوق) را برای هفته آخر سال مورد رسیدگی و هفته اول سال بعد ردیابی کنید.

هدف از ردیابی نقل و انتقالات بانکی، آشکار کردن مواردی است که با «چک بازی» موجودی وجه نقد بیش از واقع نشان داده شود. برخی از واحدهای تجاری دارای حسابهای بانکی متعددی می‌باشند و گاه مجبور می‌شوند وجوهی را از یک حساب به حساب دیگر منتقل کنند. چکی که به حساب خوابانده می‌شود معمولاً چند روز طول می‌کشد تا از حساب مربوط نقد و به حساب دیگر منظور شود. مبلغ این چک در طول مدت مزبور ممکن است جزء موجودی هر دو حساب منظور شود. چک بازی یعنی سوء استفاده از این فاصله زمانی برای پنهان داشتن کسری وجوه نقد یا تأمین مالی کوتاه مدت (البته بسیار کوتاه مدت). حساب‌برسان با تهیه صورتی از نقل و انتقالات بانکی در طول چند روز قبل و بعد از تاریخ ترازنامه، این گونه سوء استفاده‌ها را کشف می‌کنند.

۸- هر گونه چک با مبلغ غیر عادی در وجه اشخاص وابسته را تماماً رسیدگی کنید.

اشخاص وابسته، اشخاصی هستند که نفوذ قابل ملاحظه در شرکت دارند و می‌توانند معاملات را تحت نفوذ خودشان قرار دهند به نحوی که شکل و محتوای معاملات شبیه هم نباشند. این گونه چکها بایستی مورد بررسی قرار گیرند که اولاً دارای مجوز لازم بوده و به درستی در دفاتر ثبت شده‌اند و ثانیاً به طور کافی در صورتهای مالی افشا شده‌اند.

۹- از چگونگی ارائه و کفایت افشای وجوه نقد در صورتهای مالی براساس استانداردهای حسابداری اطمینان حاصل کنید.

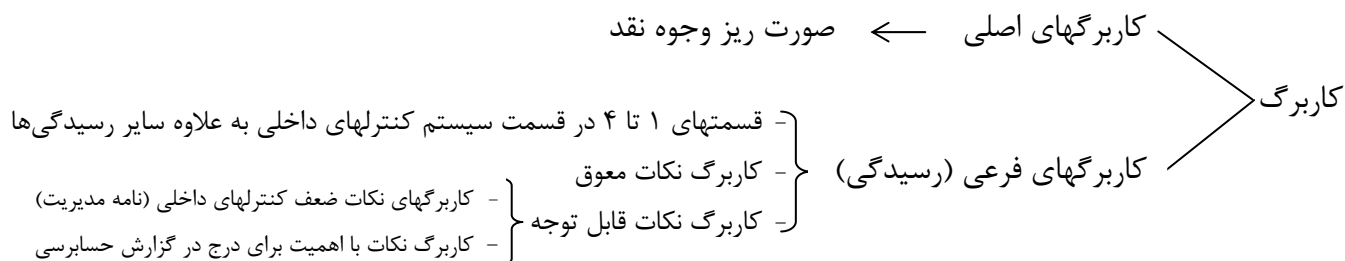
وجوه نقد مندرج در ترازنامه بایستی تنها وجوهی را شامل گردد که برای عملیات جاری شرکت در دسترس باشد و بتوان در هر لحظه استفاده نمود. لذا وجوه محدودیت‌دار را که شرکت نمی‌تواند استفاده نماید بایستی از سر فصل خارج و تحت سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی نمود. (مانند وجوه مسدود شده حسابهای بانکی) حساب‌برسان همچنین بایستی از «حساب‌آرایی یا ظاهرسازی» حسابها اطمینان حاصل نمایند. حساب‌آرایی به اعمالی گفته می‌شود که قبل از تاریخ ترازنامه صورت می‌گیرد تا وضعیت نقدینگی شرکت تصویر بهتری را ارائه نماید (مثلاً واریز وام دریافت شده توسط مدیران قبل از پایان سال و دریافت مجدد آن در سال مالی بعد). در هر صورت حساب‌برسان بایستی به این نتیجه برسند که آیا حساب‌آرایی شرکت باعث گمراهی استفاده‌کنندگان گردیده یا خیر.

۱۰- کنترل شود که مانده حسابهای ارزی بر مبنای صحیح تسعیر ارز گردیده است. (نحوه تسعیر ارز در یادداشت مهم رویه‌های حسابداری جداگانه بایستی افشا شده باشد) و سود و زیان حاصل از تسعیر ارز در حسابها شناسایی شده باشد. (کامل بودن و افشا)

۱۱- کنترل شود که تضمین کافی و مناسب از تنخواه‌گردان‌ها و صندوقدار شرکت اخذ شده باشد و اسناد تضمینی نیز بایستی در حسابهای آماری (انتظامی) شرکت ثبت شده باشد.

۱۲- بررسی شود که ایجاد تنخواه براساس مجوز بوده و سقف تنخواه رعایت شده و در پایان سال نیز مانده تنخواه تسویه و به حسابهای بانکی واریز شده باشد.

قدم پنجم- کاربرگهای حسابرسی وجه نقد



اوراق بهادار سریع المعامله

قدم اول- ماهیت و اهمیت

اوراق بهادار سریع المعامله شامل سهام، اوراق قرضه، گواهینامههای سپرده ثابت بانکی، اسناد رهنی و دیگر اوراق بهاداری هستند که به سرعت به وجه نقد تبدیل می شوند. این گونه سرمایه گذاریها به منزله وجوه نقد ذخیره تلقی می شوند و از آنجا که ماهیتی سیال دارند، امکان سوء استفاده از آنها نیز زیاد است.

قدم دوم- کنترل های داخلی

- ۱- تفکیک وظایف صدور مجوز خرید و فروش اوراق بهادار، حفاظت از اوراق بهادار و ثبت سرمایه گذاریها و واگذاری این مسئولیتها به افراد مستقل
- ۲- وجود صورت ریز کاملی از تمامی اوراق بهادار متعلق به شرکت و درآمدهای بهره و سود سهام
- ۳- خرید اوراق بهادار به نام شرکت
- ۴- بازرسی عینی اوراق بهادار به طور متناوب توسط حسابرسان داخلی یا مسئول دیگر

قدم سوم- اهداف حسابرسی

- ۱- کلیه سرمایه گذاریها متعلق به شرکت بوده و در تاریخ ترازنامه به نحو مناسبی طبقه بندی و افشا شده باشد. (مالکیت وجود افشا)
- ۲- ثبت تمام سرمایه گذاریهای (اوراق بهادار) در دفاتر. (کامل بودن)
- ۳- ارزش سرمایه گذاریها براساس استانداردهای حسابداری تعیین و در صورتهای مالی انعکاس یافته و کلیه اطلاعات در مورد آنها افشا شده باشد. (ارزشیابی و افشا) ← مهمترین مورد، اثبات ارزش است.
- ۴- صحت محاسبات ریاضی مدارک و جداول مربوط به اوراق بهادار قابل دادوستد و مطابقت آنها با حسابهای دفتر کل. (صحت محاسبات ریاضی)
- ۵- کفایت سیستم کنترل داخلی اوراق بهادار قابل دادوستد. (تمامی موارد)

قدم چهارم - برنامه حسابرسی

الف) بخش سیستم کنترل‌های داخلی را ارزیابی کنید:

- ۱- از سیستم کنترل داخلی اوراق بهادار شناخت کسب کنید.
- ۲- ریسک کنترل را برآورد کرده و آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را طراحی کنید.
- ۳- آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را برای آن گروه از کنترل‌ها که می‌خواهید به آنها اتکا کنید و آزمون‌های محتوایی را کاهش دهید، اجرا کنید:
- کارت معین اوراق بهادار را نمونه‌ای رسیدگی کنید به عبارتی خرید و فروش اوراق بهادار را در سیستم حسابداری پیگیری کنید.
- گزارش بازدید (مشاهده) در مواردی که توسط حسابرسان داخلی انجام می‌شود را کنترل کنید.
- بهای تمام شده اوراق بهادار را به صورت نمونه‌ای آزمون کنید.
- ۴- ریسک کنترل را مجدداً برآورد نموده و آزمون‌های محتوا را برای اوراق بهادار طراحی کنید.

ب) آزمون‌های محتوایی یا اثبات مانده‌ها

- ۱- صورت ریز اوراق بهادار را دریافت کرده و با دفاتر تطبیق دهید و اطلاعات شامل نام شرکت، نوع سهام، تعداد سهام، ارزش اسمی هر سهم، درصد پرداخت شده تعداد کل سهام و قیمت تمام شده و ارزش بازار سرمایه‌گذاری در تاریخ ترازنامه را ثبت کنید.
- ۲- در صورت امکان در تاریخ رسیدگی اوراق سهام را مشاهده عینی نماید اگر در تاریخ رسیدگی اوراق فروخته شده باشند مستندات فروش را بررسی کنید.
- ۳- در مورد سهام موجود نزد اشخاص ثالث با دریافت تأییدیه از وجود و مالکیت آن اطمینان یابید.
- ۴- اطمینان یابید که در خصوص سهام وثیقه نزد دیگران، افشای کافی در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی انجام شده باشد.
- ۵- کنترل شود که خرید و فروش اوراق بهادار دارای مجوز هیأت مدیره باشد.
- ۶- مکاتبات با شرکتهای سرمایه‌پذیر را به منظور اطلاع از سود سهام یا سود سهمی که توسط مجمع تصویب شده، بررسی کنید.
- ۷- بررسی و کنترل نماید که محاسبات مربوط به فروش اوراق بهادار به درستی انجام گرفته و افشا شده است.
- ۸- ارزش بازار را در پایان سال به لحاظ منظور نمودن ذخیره کاهش ارزش کنترل کنید.
- ۹- سود تعلق گرفته به اوراق بهادار را رسیدگی نمایید.
- ۱۰- گردش حساب اوراق بهادار را رسیدگی کنید.

کاربرگ گردش حساب اوراق بهادار

شرح	عطف	مانده اول سال	افزایش طی سال	کاهش طی سال	مانده آخر سال
سهام الف		۱۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
		↓ خرید	↓ واگذاری		
		← نمونه‌ای رسیدگی می‌شود.			

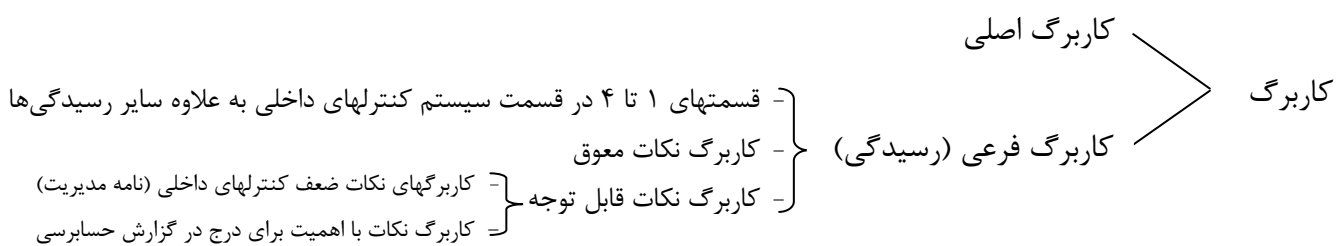
۱۱- روش‌های تحلیلی را انجام دهید:

روش‌های تحلیلی از با اهمیت‌ترین آزمون‌های حسابرسی است که با استفاده از آن در تمام حسابرسی‌ها توصیه می‌شود. روش‌های تحلیلی در سه مرحله برنامه‌ریزی اجرای عملیات و بررسی کلی (تجزیه و تحلیل) به کار می‌رود. روش‌های تحلیلی یعنی مقایسه بین نسبت‌های دو یا چند سال، روندها بین دو یا چند سال، مقایسه اقلام واقعی با معیاری مثل بودجه، استانداردها و ... و مشخص نمودن نقاط کلیدی

تجزیه و تحلیل نسبت‌ها	←	ارتباط بین اقلام ترازنامه
تجزیه و تحلیل روندها	←	ارتباط بین اقلام سود و زیان

۱۲- در مورد سرمایه‌گذاری‌های ثبت شده به روش ارزش ویژه باید درباره صحت ثبت اولیه آنها در دفاتر اطمینان یابید و شواهد مربوط به مبالغ درآمد بعدی این گونه سرمایه‌گذاری‌ها و هرگونه تعدیلی در حساب سرمایه‌گذاری‌ها را بررسی کنید.

قدم پنجم - کاربرگ‌های حسابرسی



فصل سوم:

حسابهای دریافتنی و معاملات فروش

قدم اول - ماهیت و اهمیت

حسابها و اسناد دریافتنی مبالغ عمده‌ای از دارایی‌های جاری را در ترازنامه شامل شده و از آنجا که معمولاً طرف حساب فروش، که یکی از اقلام با اهمیت صورت سود و زیان است، لذا از اهمیت خاصی برخوردار است.

حسابها و اسناد دریافتنی > تجاری: در روال عادی فعالیت اقتصادی ایجاد می‌شود مثل مطالبات ناشی از فروش نسبه
غیر تجاری: در روال عادی فعالیت واحد تجاری نیست (وام به مدیران و کارکنان، وام به شرکتهای فرعی، مطالبات از مؤسسات و سازمان‌های دیگر و ...)

قدم دوم - کنترل‌های داخلی

الف) کنترل‌های داخلی حسابهای دریافتنی

کنترل‌های داخلی ضعیف در معاملات فروش و حسابهای دریافتنی می‌تواند ضررهای جبران‌ناپذیری را به شرکت تحمیل نماید. مثلاً کالا می‌تواند برای مشتریانی حمل شود که اعتبار آنان مورد تأیید نباشد. کالا ممکن است بدون اعلام به دایره تهیه صورت‌حساب، برای مشتریان ارسال گردد، در نتیجه فاکتور فروش نیز تهیه نشود. فاکتورهای فروش ممکن است دارای اشتباهاتی در قیمت‌گذاری و مقادیر باشند و چنانچه شماره ترتیب شماره چاپی فاکتورهای فروش کنترل نشود، برخی از آنها ممکن است گم شود و در حسابها ثبت نگردد. کالاهای حمل شده ممکن است فاکتور نشده باشند و یا فاکتور شده‌ها حمل نشده باشند. برای پیشگیری از این گونه مشکلات برقراری کنترل‌های داخلی قوی در مورد فروشهای نسبه ضرورت دارد. تفکیک وظایف به گونه‌ای که مسئولیت هر یک از موارد (۱) تهیه سفارش فروش (۲) تصویب اعتبار مشتری (۳) صدور کالا از انبار (۴) حمل و ارسال کالا (۵) تهیه صورت‌حساب (۶) کنترل فاکتورهای فروش (۷) نگهداری حسابهای کنترل در دفاتر (۸) نگهداری حسابهای معین بدهکاران (۹) تصویب برگشت از فروش و تخفیفات (۱۰) صدور مجوز حذف مطالبات سوخت شده از حسابها، به عهده دواير و يا اشخاص مختلف باشد، سبب تقویت کنترل‌های داخلی فروشهای نسبه خواهد شد.

ب) کنترل‌های داخلی اسناد دریافتنی

- ۱- تفکیک وظایف: مسئول نگهداری از اسناد دریافتنی به وجه نقد و مدارک عمومی حسابداری دسترسی نداشته باشد.
- ۲- مجوز دریافت و تغییر سررسید (تمدید) اسناد دریافتنی در اختیار فرد مسئولی باشد.
- ۳- حذف اسناد دریافتنی و اخواست شده با مجوز کتبی فرد مسئولی باشد.

- ۴- حسابرس داخلی به طور سرزده اسناد را کنترل و با مدارک مطابقت داده و نیز برای متعهدین آن اسناد تأییدیه ارسال دارد.
- ۵- بهتر است اسناد دریافتی ظهر نویسی شده (تاریخ دریافت، مبلغ دریافت شده، مانده پرداخت نشده) و به نام شرکت باشد.

قدم سوم- اهداف حسابرسی حسابهای دریافتنی

- ۱- کلیه مطالبات به استناد اسناد و مدارک مثبت کافی محرز بوده و مانده‌های پایان دوره بیانگر مطالبات واقعی ثبت شده می‌باشد. (وجود و کاملیت یا کامل بودن)
- ۲- کلیه مطالبات متعلق به واحد مورد رسیدگی بوده و به نحو مناسبی در صورتهای مالی طبقه‌بندی و افشا گردیده باشد. (مالکیت و افشا)
- ۳- ارزش مطالبات براساس استانداردهای حسابداری (خالص ارزش بازیاقتنی) در ترازنامه ارائه شده باشد. (ارزش‌گذاری) ← مهمترین هدف
- ۴- تمام دریافتنی‌ها که در دفاتر ثبت شده‌اند با جداول دریافتنی‌ها مطابقت داشته و به درستی محاسبه گردیده باشد. (محاسبات ریاضی)

قدم چهارم- برنامه حسابرسی

الف) بخش سیستم کنترل‌های داخلی

- ۱- کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی
- ۲- ریسک کنترل را برآورد کرده و آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را طراحی نمایید.
- ۳- آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را برای آن گروه از کنترل‌ها که می‌خواهید به آنها تکیه کنید اجرا کنید:
- تعدادی از معاملات عمده فروش نسبه را رسیدگی کنید.
- تعدادی از مدارک حمل و ارسال کالا را با فاکتورهای فروش مقایسه نمایید.
- تعدادی از برگشتی‌های فروش و اعلامیه‌های بستانکار مربوطه را رسیدگی نموده و از چگونگی استفاده و صدور مجوز اعلامیه‌های بستانکار اطمینان حاصل نمایید.
- تعدادی از فاکتورهای فروش نقدی را با نوار صندوق و روزنامه فروش مطابقت دهید.
- ۴- ریسک کنترل را مجدداً برآورد نموده و آزمون‌های محتوایی را طراحی نمایید.

ب) بخش آزمون‌های محتوایی

- ۱- جدول سنی بدهکاران را همراه با صورت ریز حسابهای دریافتنی از صاحبکار دریافت و با دفاتر کل و معین مطابقت دهید. جدول سنی بدهکاران باید به طور مرتب و منظم تهیه شود تا دایره اعتبارات بتواند با استفاده از آن برنامه وصول مطالبات خود را اجرا کند. این جدول عمر بدهکاران و برآورد زیانهای احتمالی (مطالبات مشکوک‌الوصول) را نشان می‌دهد.

۲- اسناد دریافتنی موجود نزد شرکت را بازرسی و مشاهده نموده و برای متعهدان آن اسناد، تأییدیه ارسال نمایید.

۳- نسبت به حسابهای دریافتنی تأییدیه ارسال و پاسخ آنها را دریافت نمایید.
ارسال تأییدیه جهت بدهکاران مؤثرترین نوع شواهد جهت اثبات حسابها و اسناد دریافتنی می‌باشد و به دو منظور صورت می‌گیرد:

- اثبات وجود دارایی

- حصول اطمینان از عدم کلاه به کلاه کردن یا هرگونه سوء استفاده از دریافتنی‌ها در تاریخ ترازنامه این روش صحت مانده ثبت شده حساب بدهکاران را مشخص می‌نماید اما قابل وصول بودن مانده حسابها با وجود مطالبات ثبت نشده را تضمین نمی‌کند. درخواست تأییدیه توسط حسابرسان با مجوز مدیریت صاحبکار صورت می‌گیرد و پاسخهای درخواستی بایستی مستقیماً به حسابرسان ارسال شود. تأییدیه به دو صورت انجام می‌شود:

- تأییدیه مثبت: در این تأییدیه از بدهکاران خواسته می‌شود که «موافقت یا عدم موافقت خود را با مانده مندرج در درخواست تأییدیه، اعلام دارند» این تأییدیه می‌تواند به صورت با مانده یا بی‌مانده درخواست شود.

- تأییدیه منفی: در این تأییدیه بدهکاران بایستی «تنها در صورت عدم تأییدیه مانده بدهی ثبت شده آنان، پاسخ تأییدیه را ارسال دارند» در صورت قبول مانده نیازی به ارسال پاسخ نمی‌باشد. تأییدیه مثبت نسبت به تأییدیه منفی از قابلیت اتکا و قابلیت اطمینان بیشتری برخوردار است چرا که در صورت دریافت نکردن پاسخ تأییدیه‌ها، حسابرسان می‌توانند نسبت به ضرورت پی‌جویی بیشتر هوشیار باشند و علت عدم دریافت پاسخ را بررسی کنند و یا از طریق اعمال سایر روش‌ها شواهدی را جهت اعتبار و صحت مانده‌ها به دست آورند در حالیکه در تأییدیه منفی، دریافت نکردن پاسخ به معنی تأیید طلب تلقی می‌شود در حالیکه دریافت نکردن تأییدیه ممکن است: (۱) ناشی از عدم رسیدن تأییدیه به بدهکاران و (۲) ناشی از سهل‌انگاری آنان در پاسخ به تأییدیه‌ها باشد. لذا این عوامل باعث می‌شوند که حسابرسان به این نوع تأییدیه اتکای کافی ننمایند.

استفاده از تأییدیه مثبت در مواردی که حسابهای دریافتنی از تعداد اندکی مانده‌های بزرگ تشکیل شده باشد و یا به دلایلی احتمال می‌رود که تعداد زیادی از حسابها، دارای مانده‌های اختلاف‌داری باشند و یا احتمال سوء استفاده وجود دارد مناسب است و «موقعی که خطر کنترل یا خطر ذاتی در سطح بالا برآورد می‌شود، استفاده از تأییدیه مثبت بهتر خواهد بود» زیرا عدم دریافت پاسخ بابت درخواست‌های تأییدیه منفی می‌تواند به دلایلی غیر از تأییدیه مانده ثبت شده بدهی باشد بنابراین انتخاب تأییدیه مثبت یا منفی با توجه به شرایط موجود، شامل برآورد حسابرس از خطر ذاتی و کنترل صورت می‌گیرد.

موقعی که سیستم کنترل داخلی صاحبکار قوی باشد یا به عبارت دیگر خطر ذاتی و کنترل در حد پایین برآورد می‌شود استفاده از تأییدیه منفی مفید خواهد بود چرا که اگر دریافت پاسخ بنا به دلایل دیگری، غیر از تأیید مانده باشد، سیستم کنترل‌های داخلی جلوی اشتباهات را گرفته و صحت

مانده‌ها می‌توانند بدون دریافت تأییدیه نیز اثبات شوند. ارسال این تأییدیه‌ها (منفی) موقعی که تعداد زیادی مانده‌های کوچک وجود دارد مناسب خواهد بود. حسابرسان می‌توانند ترکیبی از هر دو تأییدیه را نیز استفاده کنند. در مواردی که از تأییدیه مثبت استفاده می‌شود، حسابرس معمولاً برای بدهکارانی که طی دوره تعیین شده پاسخ ندهند، درخواست دوم و سوم را ارسال می‌کند. لذا هزینه تأییدیه مثبت از هزینه درخواست تأییدیه منفی بیشتر است از این رو می‌توان در تأییدیه منفی با تعداد بیشتری از مشتریان مکاتبه نمود.

در صورتی که در طی سال، حسابها و اسناد دریافتنی به دلیل غیرقابل وصول بودن، حذف شده باشند حسابرسان بایستی از وجود مجوز لازم برای حذف آنها اطمینان یابند. حسابرسان با محاسبه نسبت مطالبات حذف شده به فروش نسبه، هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول اقلام حذف شده غیرمنطقی را آشکار می‌سازند.

۴- روش انقطاع زمانی پایان سال را برای حصول اطمینان از اینکه فروش و بدهکاران طی دوره مالی ثبت شده‌اند مورد رسیدگی آزمایشی قرار دهید. (کامل بودن)

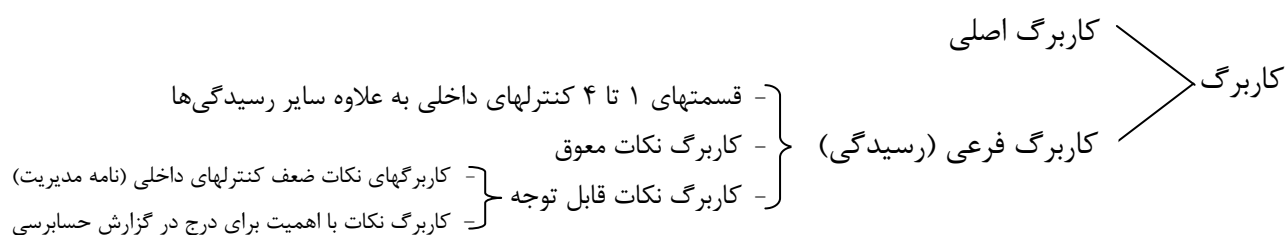
حسابرسان برای حصول اطمینان از ثبت تمامی فروشها در حسابهای همان سال، فروشهای ثبت شده در چند روز قبل و بعد از تاریخ ترازنامه را با نسخه‌ای از فاکتورهای فروش و مدارک حمل آنها مقایسه می‌کنند. اثربخشی این آزمون به میزان تفکیک‌پذیری وظایف حمل، ارسال، دریافت کالا و تنظیم صورتحساب فروش بستگی دارد. گاه برای حساب‌آرایی صورتهای مالی (بیشتر نشان دادن فروش) فروشهای واهی (حمل کالاهایی قبل از موعد و در تاریخهای نزدیک به پایان سال) در پایان سال در دفاتر ثبت می‌شوند. این کالاهای ممکن است بدون اطلاع مشتریان حمل شوند و یا اصلاً حمل نشوند و تنها در حسابها ثبت شوند ولی در سال مالی بعد برگشت داده شوند. حسابرسان برای پیشگیری از این گونه دستکاریها باید تمام برگشت از فروشهای عمده پس از تاریخ ترازنامه را که بر حسابهای دریافتنی سال مورد رسیدگی اثر می‌گذارند، به دقت بررسی کنند در این گونه موارد ثبتهای اصلاحی برای تصحیح رقم فروش سال مورد رسیدگی از طرف حسابرسان پیشنهاد می‌گردد. ارسال تأییدیه می‌تواند چنین فروشهای واهی را که به طرفیت حسابهای دریافتنی ثبت شده‌اند آشکار سازد.

۵- روشهای تحلیلی را برای حسابهای دریافتنی، فروشها، اسناد دریافتنی و درآمد بهره اسناد اجرا کنید. حسابرسان با محاسبه نسبت سود ناخالص، دوره وصول مطالبات، نسبت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به حسابهای دریافتنی، درآمد بهره به اسناد دریافتنی و سایر نسبتها و روابط مالی پی به منطقی بودن حسابهای دریافتنی، فروش، اسناد دریافتنی و درآمد بهره در سال مورد رسیدگی می‌برند.

۶- درآمد بهره اسناد دریافتنی و بهره‌های دریافتنی را به طور مستقل محاسبه نمایید.

- ۷- با توجه به سیاستها و روشهای اعتباری فروش شرکت و قدمت مانده‌های مندرج در جدول سنی بدهکاران، کفایت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول را مورد بررسی قرار دهید. (ارزشیابی)
- ۸- دریافتنی‌های گرو گذارده شده را تعیین کنید و از کفایت افشای آن مطمئن گردید. (نحوه ارائه و افشا)
- پرس و جو از مدیریت صاحبکار و اخذ تأییدیه از بانک، شواهد مربوط به گرو بردن حسابها و اسناد دریافتنی را فراهم می‌کند.
- ۹- از نحوه ارائه و چگونگی افشای حسابهای دریافتنی، فروش، درآمد در صورتهای مالی اطمینان حاصل نماید.
- ۱۰- درستی سیستم حسابداری صاحبکار را برای معاملاتی که به فروش و دریافتنی‌ها منجر می‌شود را بررسی کنید. (تمامی اهداف)
- ۱۱- حسابهای دریافتنی را در سال مالی بعد مورد رسیدگی قرار داده و از وصول به موقع این گونه طلبها مطمئن شوید.
- ۱۲- صحت محاسبات فاکتور فروش و حواله انبار را با توجه به مدارک مربوطه نظیر لیست قیمتها کنترل کنید.
- ۱۳- صحت ثبت مبلغ فاکتورهای فروش در حسابهای بدهکاران و فروش و همچنین صحت ثبت مقادیر کالای فروخته شده را در کارت انبار و کارت حسابداری انبار کنترل کنید.
- ۱۴- کالای برگشتی و تخفیفات اعطایی به مشتریان را بررسی کرده و از صحت آنان اطمینان حاصل کنید.

قدم پنجم - کاربرگ‌های حسابرسی



فصل چهارم:

موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

قدم اول: ماهیت و اهمیت

تعریف: موجودی جنسی بخش با اهمیتی از دارایی‌های جاری یک مؤسسه است که در روال عادی فعالیت آن مؤسسه به منظور:

- | | | |
|----------|---|--|
| صنعتی | { | ۱- تولید نگهداری می‌شود (موجودی مواد اولیه) |
| | | ۲- در جریان تولید است (موجودی کالای در جریان ساخت) |
| | | ۳- ساخته شده است (موجودی کالای ساخته شده) |
| بازرگانی | { | ۴- آماده برای فروش است |

- ۱- کالای امانی دیگران نزد ما، موجودی جنسی ما نیست.
در مورد موجودی جنسی نقطه انتقال مالکیت مهم است:
۲- کالای امانی ما نزد دیگران، موجودی جنسی ما است.

اهمیت موجودی جنسی:

- معمولاً موجودی‌های جنسی بزرگترین و با اهمیت‌ترین دارایی‌های جاری شرکت است که به آسانی دستخوش اشتباهات و تخلفات می‌گردد.
- روش‌های متعدد ارزش‌گذاری بر آن وجود دارد. (fifo، میانگین، شناسایی ویژه)
- ارزش‌گذاری آن مستقیماً بر بهای تمام شده کالای فروش رفته و به تبع آن بر سود خالص اثر می‌گذارد.
- تعیین کمیت و کیفیت آن کار ساده‌ای نیست. (مثلاً سنگهای گرانبها، قطعات پیچیده الکترونیکی و ...)

قدم دوم: کنترل داخلی

سیستم کنترل داخلی قوی علاوه بر تأمین اطمینان از درستی گزارشگری مقادیر عینی موجودی‌ها، ابزاری است که اطلاعات دقیق و صحیحی از هزینه‌ها را برای تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته فراهم می‌آورد. روش‌های کنترل داخلی موجودی‌های مواد کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تقریباً بر تمام وظایف مربوط به تولید و فروش محصولات شرکت اثر می‌گذارد. سیستم کنترل داخلی با تفکیک وظایف خرید، دریافت کالا، انبار کردن مواد و کالا، صدور کالا از انبار، ساخت (تولید) و ارسال کالا تقویت می‌شود. «وجود سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دائمی موجودی‌ها نیز از عناصر اصلی کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشند که وظایف دفترداری موجودی‌های مواد و کالا را انجام می‌دهد.

نکته- تفکیک مسئولیت دواير عملیاتی به شرح زیر باعث استقرار کنترل‌های داخلی مطلوب می‌گردد:

۱- جهت استقرار یک سیستم کنترل داخلی مطلوب در مورد خریدها، تفکیک بودن وظایف خرید، دریافت و ثبت مواد و کالا ضروری می‌باشد. سفارش‌های خرید باید روی فرم‌های با شماره ردیف تنظیم و نسخه‌ای از آن برای دایره حسابداری و نسخه‌ای برای دایره دریافت فرستاده شود. نسخه ویژه دریافت کالا نباید مقادیر کالای سفارش داده شده را داشته باشد تا احتمال شمارش مستقل کالای دریافتی توسط کارکنان دایره دریافت کالا افزایش یابد.

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

۳- کالای وارده به انبار پس از شمارش و بازرسی، رسید انبار شود. دایره انبار با امضای رسید انبار، مسئولیت خود را می‌پذیرد و با اعلام مقادیر واقعی کالای انبار شده به دایره حسابداری، کار دایره دریافت کالا را تأیید می‌کند.

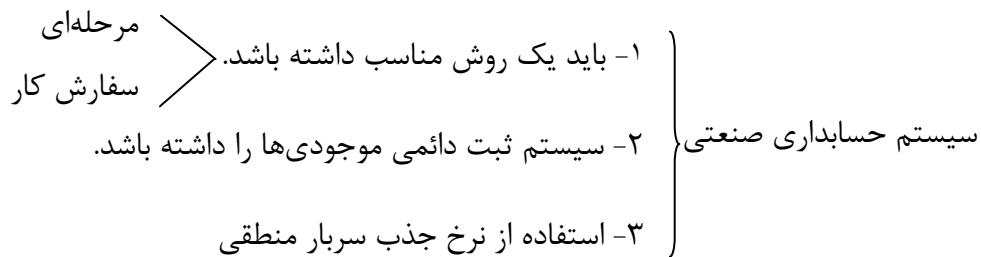
۴- دایره انبار جهت خروج کالا از انبار، حواله انبار با شماره ردیف را در مقابل برگ درخواست مواد، دستور تولید یا سفارش فروش کالا، صادر می‌کند و کالاها را، در مقابل اخذ رسید از تحویل‌گیرنده کالا، تحویل می‌دهد.

۵- قسمت تولید به مسئولیت شخص معینی بایستی از زمانی که مواد اولیه وارد خط تولید می‌شود تا زمانی که کالا ساخته شده و به انبار محصول ارسال شود، جریان امور مربوط به تولید و ضایعات را تحت کنترل قرار دهد و جوابگوی موقعیت و وضعیت موجودی‌ها باشد.

۶- حمل و ارسال کالا بایستی براساس مجوز باشد که از طرف دایره اعتبارات (فروش) صادر می‌گردد.

نکته ۲- سیستم حسابداری صنعتی:

سیستم حسابداری صنعتی جزئی جدایی‌ناپذیر از سیستم کنترل داخلی موجودی‌های مواد و کالاست. سیستم‌های حسابداری صنعتی برای اعمال مؤثر کنترل‌های داخلی از طریق ردیابی چگونگی اجرای رهنمودهای مدیریت در کارخانه، تأمین اطلاعات قابل اطمینان در مورد موجودی‌ها و حفاظت از دارایی‌های شرکت طراحی می‌شوند. سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها از عناصر اصلی سیستم کنترل داخلی می‌باشد که از سرقت و ضایع شدن موجودی‌ها جلوگیری می‌کند. برقراری سیستم حسابداری صنعتی در ارزیابی صحیح بهای تمام شده کالای تولید شده (شامل موجودی‌ها و بهای تمام شده کالای فروش رفته) شرکت را یاری خواهد کرد. لذا وجود چنین سیستمی، هدف ارزشیابی را در موجودی‌ها تأمین می‌کند. نبود سیستم حسابداری صنعتی از طرف حسابرس موجب انحراف از استانداردهای حسابداری تلقی گردیده و در صورتی که حسابرس نتواند آثار مالی ناشی از نبود سیستم حسابداری صنعتی را که بهای تمام شده موجودی‌ها و کالای فروش رفته را تعیین نماید با محدودیت در رسیدگی روبه‌رو خواهد شد و برحسب مبلغ اهمیت می‌تواند اظهارنظرهای مشروط، عدم اظهارنظر بر صورتهای مالی ارائه دهد.



قدم سوم: اهداف کلی حسابرسی موجودی‌های جنسی

- ۱- استانداردهای حسابداری که در ارزشیابی موجودی‌های جنسی مورد استفاده قرار گرفته، قابل قبول بوده و در اعمال آن، ثبات رویه رعایت شده باشد. (ارزشیابی و افشاء)
 - ۲- مقادیر کلیه موجودی کالا متعلق به شرکت بوده و در تاریخ ترازنامه به نحو مناسبی مورد شمارش قرار گرفته و ارقام راکد، ناباب، کم مصرف، خسارت دیده و بلااستفاده به نحو مطلوب مشخص شده باشد و برحسب اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه ارائه شده باشد. (مالکیت، وجود، ارزشیابی)
 - ۳- مالکیت بر موجودی‌ها براساس اسناد و مدارک مثبت محرز باشد. (مالکیت)
 - ۴- مبالغ مندرج در ترازنامه، کلیه موجودی‌ها را در بر گرفته و به نحو مناسبی طبقه‌بندی و افشاء شده باشد. (کامل بودن، افشاء)
 - ۵- سیستم کنترل داخلی موجودی‌های مواد و کالا از کفایت لازم برخوردار باشد. (تمامی موارد)
- نکته -** مهمترین هدف ارزشیابی است.

قدم چهارم: برنامه رسیدگی

الف) بخش سیستم کنترل‌های داخلی

- ۱- از سیستم کنترل داخلی موجودی مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته شناخت کسب نماید.
- ۲- خطر کنترل را برآورد نموده و آزمون‌های اضافی کنترل را طراحی نماید.
- ۳- آزمون‌های اضافی کنترل را اجرا نماید:
- تعدادی از معاملات عمده خرید را رسیدگی نماید.
- سیستم حسابداری صنعتی را ارزیابی کنید.
- ۴- خطر کنترل را مجدداً برآورد نموده و آزمون‌های محتوایی را طراحی کنید.

ب) بخش آزمون‌های محتوایی

نکته - رسیدگی به حساب موجودی مواد و کالا در دومرحله صورت می‌گیرد:

- A- مقدار موجودی‌ها (اثبات مقدار): مقدار موجودی‌ها در پایان سال مالی از طریق انبارگردانی به وسیله شمارش، توزین، اندازه‌گیری حجم و اعمال سایر روش‌ها تعیین می‌گردد و سپس با استفاده از مدارک موجود و روش قیمت‌گذاری ارزیابی می‌گردند.

B- ارزش موجودی‌ها (اثبات ارزش): اساس ارزیابی موجودی‌ها بر دو نکته استوار است که می‌بایستی در حسابرسی نهایی در نظر قرار گیرد:

- ثبات روبه در روش‌های قیمت‌گذاری موجودی‌ها
- اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

و اما آزمون‌های محتوایی:

۱- صورت ریز موجودی‌ها به صورت مقداری و ریالی (صورت گردش موجودی‌های کالا) را به تفکیک مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده با گردش موجودی اول دوره، خرید طی دوره، فروش یا مصرف و موجودی پایان دوره اخذ نموده و با دفاتر کل و معین و سایر اطلاعات مقداری و ریالی موجود در شرکت مقایسه کنید. (صحت محاسبات ریاضی)

۲- بر انبارگردانی و شمارش موجودی‌ها نظارت نموده و موجودی‌ها را به طور آزمایشی، شمارش کنید و دستورالعمل انبارگردانی تهیه شده توسط صاحبکار را، از نظر کامل و مناسب بودن، بررسی نمایید. (وجود، مالکیت و کامل بودن)

نکته- مسئولیت تهیه دستورالعمل انبارگردانی به «عهده مدیریت صاحبکار» است و حسابرسان آن را بررسی می‌کنند تا از کفایت آن اطمینان یافته و چنانچه دستورالعمل مزبور کافی و مناسب باشد مسئولیت حسابرسان در طول شمارش، بیشتر به حصول اطمینان از اجرای صحیح و دقیق دستورالعمل‌های مزبور منحصر می‌شود. شمارش موجودی‌ها یا کنترل شمارش موجودی‌ها و سرپرستی آن وظیفه مدیریت صاحبکار می‌باشد. حسابرسان بر شمارش موجودی‌ها نظارت می‌کنند تا شواهد کافی و قابل اطمینانی را درباره اثبات «وجود و کامل بودن» فراهم نمایند. حسابرسان با شمارش موجودی‌ها اهداف زیر را دنبال می‌نمایند:

- اثبات وجود مقادیر موجودی‌ها
- تمام موجودی‌های متعلق به صاحبکار در شمارش منظور شده باشد.
- کالاهای ناباب، آسیب دیده جزء موجودی‌های سالم منظور نشده باشند و کلیه موجودی‌های از رده خارج شده مشخص شده باشند.
- از اینکه هیچ کالایی دو بار شمارش نشده باشد اطمینان حاصل نماید.
- از اینکه کالاهای فاقد وجود خارجی، جزء موجودی کالا منظور نشده باشند اطمینان یابند.
- اطمینان از اجرای انبارگردانی در موعد مقرر طبق دستورالعمل انبارگردانی کسب نمایند.
- آخرین مدارک دریافت و تحویل کالا (رسید و حواله انبار) را جهت اجرای آزمون انقطاع زمانی در حسابرسی نهایی را جمع‌آوری کنند.
- کالاهای امانی دیگران نزد ما را از طریق مشاهده عینی، مشخص نمایند و کالای امانی ما نزد دیگران را از طریق پرس و جو و ارسال تأییدیه کالای امانی، مشخص نمایند.

۳- آزمون انقطاع زمانی را در مورد معاملات خرید و فروش (آخرین رسید و حواله انبارها) اعمال نموده و نتایج حاصله را بررسی نمایند. (کامل بودن)

نکته- حسابرسان چگونه می‌توانند ثبت دفاتر بودن بدهی‌های ناشی از خریدهای مربوط به کالاهای موجود را تعیین کنند؟

حسابرسان تعدادی از فاکتورهای خرید و رسیدهای دریافت کالای مربوط به چند روز قبل و چند روز بعد از تاریخ شمارش موجودی‌ها به طور آزمایشی مورد رسیدگی قرار می‌دهند. هر یک از فاکتورهای خرید بایستی دارای گزارش دریافت باشد، چنانچه فاکتور خریدی که در اواخر اسفند (آخر سال مالی) ثبت دفاتر شده است گزارش دریافتی به تاریخ اسفند داشته باشد، کالای مربوط به آن باید موجود بوده و در شمارش موجودی‌ها نیز منظور شده باشد. از طرف دیگر اگر گزارش دریافت مزبور به تاریخ فروردین ماه باشد، کالای مربوط به آن در شمارش موجودی‌های پایان اسفند منظور نشده باشد.

مکمل فروش مقایسه فاکتورهای خرید با گزارش‌های دریافت کالا، رسیدگی به مدارک دایره دریافت و ارسال کالا است. حسابرسان در مورد هر محموله کالای دریافتی در تاریخ‌های نزدیک به پایان سال مالی باید از ثبت شدن فاکتورهای خرید مربوط در همان دوره مالی اطمینان پیدا کنند. منظور نشدن یک محموله کالای بین راه در موجودی پایان سال به شرطی بر صورتهای مالی بی اثر است که بدهی مربوط به آن نیز در دوره بعد در دفاتر ثبت شود. به عبارت دیگر نکته اصلی درباره انقطاع دقیق خریدها، ضرورت ثبت هر دو طرف یک معامله خرید، در یک دوره مالی است. هنگامی که محموله‌ای جزء موجودی پایان شرکت خریدار منظور می‌شود ثبت روزنامه لازم برای بدهکار کردن «موجودی‌های مواد و کالا» و بستنکار کردن «حسابهای پرداختنی» باید صورت گیرد. چنانچه محموله مزبور جزء موجودی‌های پایان سال شرکت خریدار منظور نشود، فاکتور خرید آن نیز نباید تا دوره مالی بعد، در دفاتر شرکت ثبت گردد. بدیهی است که ثبتهای اصلاحی لازم بابت انقطاع خریدها بایستی توسط کارکنان شرکت صاحبکار انجام شود، وظیفه حسابرسان باید بررسی انقطاع معاملات و حصول اطمینان از انجام شدن ثبتهای اصلاحی لازم باشد.

۴- روش‌های تحلیلی را در مورد موجودی‌ها اجرا کنید. (مثلاً نسبت قیمت تمام شده کالای ساخته شده به فروش و ...) با انجام روش‌های تحلیلی می‌توان کالاهای کم گردش را شناسایی کرد. (اثبات کامل بودن، ارزشیابی، وجود و مالکیت)

۵- صحت ارزیابی موجودی پایان دوره را با روش‌ها و ارزیابی موجودی‌ها طبق استانداردهای حسابداری و استمرار اصول مبناهای ارزیابی سال قبل را مطابقت دهید. (ارزشیابی، ثبات رویه)

۶- اطمینان یابید که موجودی‌های امانی دیگران نزد شرکت جزء موجودی‌های صاحبکار منظور نگردد و از بابت موجودی کالای امانی ما نزد دیگران نیز تأییدیه دریافت گردد.

۷- در مورد موجودی مواد خام و قطعات خریداری شده، بهای تمام شده را به صورت نمونه‌ای با فاکتورها، لیست قیمت‌ها و قراردادهای مقایسه نمایید.

۸- در مورد کالای در جریان ساخت و ساخته شده، بهای تمام شده هر واحد را از نظر نرخ‌های مواد، دستمزد و سربار بررسی نموده و بهای تمام شده هر واحد را با فاکتورهای خرید، هزینه دستمزد، و تخصیص سربار ردیابی و از صحت آنها اطمینان حاصل نمایید.

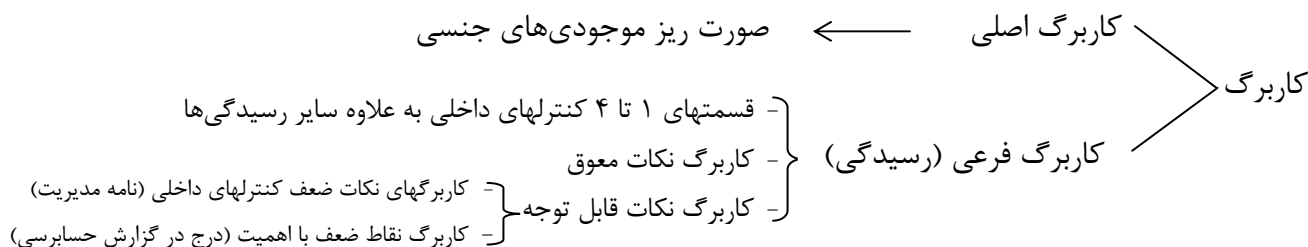
۹- از وجود و عدم وجود هزینه‌های جذب نشده در تولید اطمینان حاصل نموده و کنترل‌های لازم را در خصوص محاسبات هزینه‌های جذب نشده در تولید با توجه به ظرفیت قابل دسترس ردیابی نمایید.

۱۰- تحقیق نمایید که آیا در موارد لازم ذخیره کافی جهت کاهش ارزش موجودی‌ها به خالص ارزش فروش، تأمین شده و در حسابها شناسایی شده است. (ارزشیابی)

۱۱- چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید. (چگونگی ارائه و کفایت افشاء)
کفایت افشاء ← وثیقه بودن موجودی‌ها و کالای امانی

۱۲- معاملات با اشخاص وابسته را تماماً رسیدگی کنید.

قدم پنجم - کاربرگ‌های حسابرسی



موجودی مواد و کالا و حسابرسی نخستین

حسابرسانی که برای اولین بار به حسابرسی صاحبکار جدیدی می‌پردازند عموماً در شمارش موجودی‌های مواد و کالای ابتدای سال حضور نداشته و نظارتی نیز اعمال نکرده‌اند. با توجه به این مطلب که موجودی ابتدای دوره نیز در تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته و در نتیجه سود خالص اثرگذار است این سؤال پیش می‌آید که در این حالت: «حسابرسان باید چه روش‌هایی را دنبال نموده تا شواهدی دال بر ارائه مطلوب موجودی ابتدای دوره به دست آورند؟»

نکته ۱- اگر شرکت صاحبکار قبلاً حسابرسی شده باشد بایستی:

۱- صورتهای شمارش موجودی‌ها که در انبارگردانی سال قبل از آن استفاده می‌شده را بررسی کند.

- ۲- مدارک موجودی‌ها (رسید و حواله انبار، فاکتور، گزارش دریافت و ...) را بررسی کنند.
- ۳- با حسابرس قبلی تماس گرفته و شواهدی برای تأییدیه مانده ابتدای دوره موجودی مواد و کالا کسب نمایند.

نکته ۲- اگر شرکت صاحبکار قبلاً حسابرسی نشده یا حسابرسی شده اما رضایت بخش نبوده:

- ۱- صورتهای شمارش موجودی‌ها که در انبارگردانی سال قبل از آن استفاده می‌شده را بررسی کند.
- ۲- مدارک موجودی‌ها (رسید و حواله انبار، فاکتور، گزارش دریافت و ...) را بررسی کنند.
- ۳- با حسابرس قبلی تماس گرفته و شواهدی برای تأییدیه مانده ابتدای دوره موجودی مواد و کالا کسب نمایند.
- ۴- با سرپرست انبارگردانی شرکت که مسئول نظارت بر انبارگردانی سال قبل بوده است مصاحبه کنید.
- ۵- از مدیریت تأییدیه اخذ نمایند.
- ۶- تعداد زیادی از اقلام موجودی‌ها را از برگه‌های شمارش به صورت شمارش نهایی ردیابی کنید.

در برخی موارد که حسابرس تردید زیادی نسبت به صحت و اعتبار مبلغ موجودی‌های ابتدای دوره دارد ممکن است اظهارنظر دوگانه بدهد. مثلاً برای ترازنامه مقبول و برای صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد اظهارنظر مشروط ارائه دهد.

فصل پنجم:

دارایی‌های ثابت مشهود (اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات)

قدم اول: ماهیت و اهمیت

دارایی‌های ثابت بخش با اهمیتی از دارایی‌های یک شرکت است که در روال عادی آن شرکت به منظور:

- فروش نگهداری نمی‌شود.
- انتظار انتفاع از آن بیش از یک دوره مالی است.
- دارای عمر مفیدی بیش از یک سال است.

معمولاً هر یک از اقلام ماشین‌آلات و تجهیزات دارای ارزش ریالی بالایی بوده و تعداد معاملات مربوط به این دارایی‌ها اندک بوده و گاهاً نیز به ندرت نسبت به سنوات قبل تغییر می‌یابند و یا تغییرات آنها کم‌گرددش می‌باشد. مانند زمین و ساختمان که به ندرت نسبت به سنوات قبل تغییر دارند. لذا حساب‌برسان برای رسیدگی و اثبات مانده چنین حساب‌هایی برخلاف رسیدگی به دارایی جاری، زمان کمتری را صرف نموده و عمدتاً از کاربرگ‌های تجزیه و تحلیل استفاده می‌کنند. تمایز دیگر بین حساب‌رسی دارایی‌های ثابت و حساب‌رسی دارایی‌های جاری این است که آزمون انقطاع زمانی که آزمون بسیار با اهمیتی در رسیدگی به دارایی‌های جاری بود، در رسیدگی به دارایی‌های ثابت بدان اندازه اهمیت ندارد.

قدم دوم: کنترل داخلی

با اِعمال و استقرار کنترل‌های ذیل، سیستم کنترل داخلی صاحبکار در خصوص دارایی‌های ثابت مشهود تقویت می‌شود:

- ۱- تحصیل ماشین‌آلات و تجهیزات اعم از ساخت و خرید براساس پیش‌بینی بودجه‌ای و صدور مجوز صورت گیرد و هرگونه مخارج پیش‌بینی نشده با تصویب مدیریت انجام شود.
- ۲- تهیه حساب معین جداگانه برای هر یک از اقلام دارایی و استفاده از کارت یا دفتر اموال و پلاک کوبی دارایی‌های ثابت.
- ۳- دویین دستورالعمل مدون برای مخارج سرمایه‌ای و جاری و نحوه تفکیک مخارج فوق.
- ۴- شمارش عینی دارایی‌ها در فواصل زمانی متناوب به منظور اثبات وجود و محل استقرار و وضعیت تمام دارایی‌های ثابت شده در حسابها و آشکارسازی وجود هرگونه دارایی ثبت نشده.
- ۵- استقرار سیستم برکناری دارایی‌ها (دستور برکناری با شماره‌های پیاپی با ذکر دلایل برکناری و تصویب مقامات ذیصلاح.

قدم سوم: اهداف رسیدگی

- ۱- دارایی‌های ثابت مندرج در ترازنامه در مالکیت شرکت مورد رسیدگی بوده باشد. (مالکیت و وجود)

۲- کلیه دارایی‌های ثابت (اعم از خریداری شده یا ایجاد شده توسط شرکت) بر حسب بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی در حسابها ثبت شده و تفکیک هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای به نحو صحیح انجام گرفته باشد. (کامل بودن، ارزشیابی)

۳- کاهش طی دوره دارایی‌های ثابت و سود و زیان مربوطه به نحو صحیح ثبت و افشاء شده باشد. (افشاء و محاسبات ریاضی)

۴- میزان استهلاک معقول بوده و مبنای محاسبه آن استمرار داشته باشد. (ارزشیابی و افشاء)

۵- ارقام مندرج در صورتهای مالی به نحو صحیح طبقه‌بندی و افشاء شده است.

۶- کفایت سیستم کنترل داخلی دارایی‌های ثابت.

نکته - هدف ارزشیابی دارای بیشترین اهمیت است.

قدم چهارم: برنامه رسیدگی

الف) بخش سیستم کنترل‌های داخلی

۱- از سیستم کنترل داخلی شناخت کسب نماید.

۲- ریسک کنترل را برآورد نموده و آزمون‌های اضافی کنترل را طراحی نمایید.

۳- آزمون‌های اضافی کنترل را اجرا کنید:

- مجوز تحصیل یا برکناری دارایی‌های ثابت را رسیدگی کنید.

- دستورالعمل هزینه‌های سرمایه‌ای را با برخی از هزینه‌ها تطبیق دهید.

- برخی از دارایی‌ها را مشاهده نموده و با کارت معین مربوطه تطبیق دهید.

۴- ریسک کنترل را مجدداً برآورد نموده و آزمون‌های محتوایی را طراحی کنید.

ب) بخش آزمون‌های محتوایی

۱- اخذ ریز هر کدام از سر فصل‌های تشکیل دهنده دارایی‌های ثابت و مطابقت آن با دفاتر کل و معین براساس بهای تمام استهلاک انباشته (شامل مانده اول دوره، اضافات طی دوره، کاهش طی دوره و مانده پایان دوره) و ارزش دفتری.

۲- اضافات طی دوره دارایی‌های ثابت را از لحاظ داشتن اسناد و مدارک مثبت خرید و ایجاد دارایی، سندرسی کنید.

سندرسی اضافات طی سال حسابهای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات یکی از مهمترین آزمون‌های محتوایی دارایی‌های ثابت است. میزان این سندرسی به برآورد حسابرسان از خطر کنترل داخلی بستگی دارد. در فرآیند سندرسی، کاربرگی برای تجزیه و تحلیل حسابهای کنترل دارایی ثابت در دفتر کل تهیه می‌شود که ردیابی اقلام ثبت شده در این حسابها را به دفاتر روزنامه و مدارک اولیه، مانند قراردادهای، اسناد مالکیت، دستورهای خرید، صورتحسابها و مدارک پرداخت وجوه نقد و مجوزهای مدیریت نشان می‌دهد، علاوه بر این:

- هرگونه ثبت بدهکار در دارایی‌های ثابت که مربوط به تحصیل دارایی‌های ثابت نباشد را به طور کامل پیگیری کنید.
 - تمام مواردی که بهای تمام شده واقعی تحصیل به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از مبالغ تصویب شده است را پی‌جویی کنید و از تصویب این گونه مخارج اضافی توسط مدیریت (یا مقامات مسئول) اطمینان یابید.
 - افزایش دارایی‌های ثابت در جریان تکمیل را سندرسی کنید.
 - درایی‌های ثابت تحصیل شده به روش «جاره‌های سرمایه‌ای» را بررسی نمایند که کل بهای تمام شده آن به حساب دارایی و اقساط پرداخت نشده مربوط (تعهدات پرداختنی) در حسابهای بدهی منظور شده باشند.
- ۳- دارایی‌های ثابت مشهود و همچنین خریدهای عمده آنها را مورد مشاهده عینی قرار دهید و از ثبت آنها در دفتر یا کارت اموال اطمینان حاصل کنید.
- حسابرسان با مشاهده عینی دارایی‌ها و انجام اقدامات کنترلی می‌توانند از ثبت دفاتر بودن دارایی‌ها و همچنین از وجود آنها اطمینان حاصل نمایند. حسابرسان با ردیابی دارایی‌های مشاهده شده به دفاتر و اسناد حسابداری از شواهدی حاکی از ثبت دفاتر بودن دارایی‌ها فراهم می‌آورند و همچنین با ردیابی اقلام منعکس در معین دارایی‌ها به عین آنها، ثابت می‌کنند که دارایی‌های منعکس در حسابها واقعاً وجود دارند و مورد استفاده قرار می‌گیرند.
- ۴- هزینه‌های تعمیر و نگهداری را بررسی و تجزیه و تحلیل کنید و از انعکاس هزینه‌های سرمایه‌ای در بهای تمام شده دارایی و هزینه‌های جاری در سر فصل هزینه‌ها و تعمیر نگهداری اطمینان حاصل نمایید.
- هدف اصلی حسابرسان از تجزیه و تحلیل حسابهای هزینه‌های تعمیر و نگهداری، شناسایی اقلامی از هزینه است که قاعدتاً بایستی به حساب بهای تمام شده دارایی منظور می‌شدند ولی اشتباهاً در سر فصل هزینه‌های جاری تعمیر و نگهداری ثبت شده است.
- ۵- در مورد دارایی‌های ثابتی که فعلاً مورد استفاده نبوده و یا اسقاط شده پرس و جو و دلایل عدم استفاده آن بررسی شود.
- اگر عدم استفاده از دارایی ثابت موقتی بوده باشد نیازی به تجربه طبقه‌بندی ندارد و استهلاک نیز می‌تواند محاسبه شود و بر عکس اگر ارزش دارایی ثابت از رده خارج شده باید به ارزش برآوردی قابل بازیافت کاهش یافته و از طبقه دارایی‌های ثابت نیز حذف شود.
- ۶- دارایی‌های برکنار شده طی سال را مورد بازبینی قرار دهید.
- هدف از اجرای این روش شناسایی دارایی‌هایی هستند که بدون ثبت در دفاتر و خارج نمودن آنها از حسابها و دفاتر مالی، از رده خارج یا کنار گذاشته شده، فروش رفته، یا جایگزین شده‌اند. یکی از راه‌های پیشگیری از برکناری دارایی‌های ثابت بدون آنکه ثبت و از حسابها خارج شود، برقراری

سیاستی است که طبق آن، هیچ یک از دارایی‌های کارخانه نباید کنار گذاشته شود مگر اینکه اجازه آن قبلاً و با استفاده از دستور کارهای با شماره ردیف چاپی، گرفته شده باشد. برای این منظور حساب‌برسان موارد ذیل را در نظر می‌گیرند:

- برای کشف دارایی‌های کنار گذاشته شده از مدیریت و مسئولین شرکت (مدیر کارخانه) پرس و جو می‌کنند.

- کاهش در پوشش بیمه‌ای دارایی‌های ثابت را رسیدگی می‌کنند.

- درآمدهای متفرقه شرکت را که ممکن است ناشی از فروش دارایی‌ها باشد را مورد بررسی قرار می‌دهند.

- وضعیت فیزیکی دارایی‌های برکنار شده را مشاهده می‌کنند.

- اگر اطلاع یافتید هر یک از محصولات شرکت دیگر تولید نمی‌شود، در مورد ماشین‌آلات سازنده آن محصول پی‌جویی می‌کنند.

۷- اسناد مالکیت قانونی دارایی‌های ثابت را بررسی و مشاهده نمایید و یک نسخه از کپی آنها را در پرونده دائمی بایگانی نمایید.

بازرسی و مشاهده اسناد مالکیت و بررسی برخی از مدارک صاحبکار، شواهدی را برای اثبات مالکیت دارایی‌ها فراهم می‌آورد. حساب‌برسان برای اثبات مالکیت دارایی‌ها شواهدی چون سند مالکیت، بیمه نامه‌ها، برگه‌های تشخیص مالیات بر مستغلات در رسید پرداختها را بررسی می‌کنند.

۸- درآمد اجاره دارایی‌های ثابتی که به دیگران اجاره داده شده است را بررسی نمایید و مفاد قراردادهای مزبور را رسیدگی کنید.

۹- روش‌های تحلیلی را در مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات اجرا کنید. (کامل بودن، ارزشیابی)

- نسبت بهای تمام شده به تعداد تولیدات آن دارایی ثابت

- نسبت هزینه استهلاک به بهای تمام شده هر دارایی

- مقایسه هزینه‌های تعمیر و نگهداری، مقایسه خریدها و مقایسه دارایی‌های برکنار شده امسال با سال قبل

۱۰- دقت شود که اقلام مربوط به پیش پرداختهای سرمایه‌ای بابت خرید دارایی ثابت در سر فصل فوق طبقه بندی شده باشند.

۱۱- در مورد دارایی‌های ثابت ساخته شده توسط شرکت نسبت به تخصیص صحیح هزینه‌های مواد، دستمزد و سربار ساخت به دارایی مربوطه اطمینان حاصل شود.

۱۲- از روش انعکاس بهره (هزینه مالی) به حساب دارایی در جریان تکمیل اطمینان حاصل شود و کنترل گردد در مواقعی که دارایی در جریان تکمیل متوقف گردیده یا تکمیل شده، بهره به حساب دارایی منظور نگردد.

۱۳- چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به داراییهای ثابت و درآمدها و هزینههای آنها را ارزیابی کنید.

- حقوق دیگران بر داراییهای ثابت افشاء شود.

- گرو بودن (وثیقه بودن) داراییهای ثابت باید افشاء شود.

- داراییهای ثابت کاملاً مستهلک شده باید جداگانه افشاء شوند.

۱۴- استهلاک انباشته را از لحاظ صحت محاسبه، استمرار رویه سنوات قبل مورد آزمون قرار دهید.

استهلاک بیشترین رابطه را با هدف حسابرسی «ارزشیابی» دارد. حسابرسان برای دستیابی به این

هدف، مبالغ و روشهای استهلاک مورد استفاده را رسیدگی کنند تا:

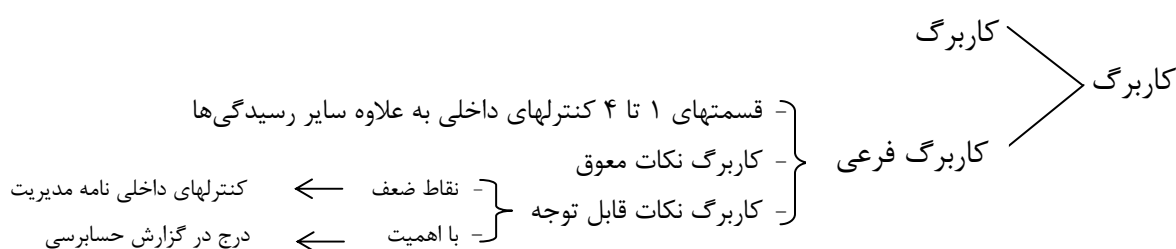
- پذیرفته شده بودن روشهای مورد استفاده

- یکنواختی کاربرد روشها

- درستی و دقت محاسبات لازم هر روش را تعیین کنید.

۱۵- معاملات با اشخاص وابسته را تماماً رسیدگی کنید.

قدم پنجم- کاربرگهای حسابرسی



داراییهای نامشهود:

ویژگی تمام داراییهای نامشهود فقدان وجود عینی آنها است لذا داراییهای فوق نمی‌توانند در داراییهای جاری طبقه بندی شوند و غیر پولی می‌باشند مانند سرقفلی، علائم تجاری، امتیاز ساخت، حق الامتیاز و موقعی که دارایی نامشهودی تحصیل می‌شود حسابرسان باید به دنبال کسب شواهدی قطعی درباره واقعی بودن دارایی ایجاد شده باشند رسیدگی حسابرسان با تجزیه و تحلیل این گونه داراییها شروع می‌شود. اقلام بدهکار این حسابها باید به شواهد و مدارک پرداخت و همچنین شواهد کتبی مربوط به حقوق مالکانه و مزایای تحصیل شده، ردیابی شوند و اقلام بستانکار نیز باید با برنامه‌های شرکت برای استهلاک آنها و حذف آنها مطابقت داده شود.

نکته- معمولاً به دلیل کم گردش بودن داراییهای ثابت در طول دوره‌های مالی، بیشتر رسیدگیهای مربوط به داراییهای ثابت می‌تواند پیش از تاریخ ترازنامه (در حسابرسی ضمنی) انجام گیرد.

فصل ششم:

حسابهای پرداختی و سایر بدهی‌ها

قدم اول: ماهیت و اهمیت

اصطلاح حسابهای پرداختی به بدهی‌های ناشی از خرید کالا و خدمات در جریان عادی تجارت گفته می‌شود. معاملات متداول ایجاد کننده حسابهای پرداختی شامل خرید نسبه کالا، مواد اولیه، دارایی‌های ثابت و اثاثه اداری است. خدماتی چون خدمات حسابداری و تبلیغاتی و تعمیراتی و ... نیز منجر به ایجاد حسابهای پرداختی می‌گردند.

تقریباً کلیه دعاوی علیه حسابرسان، براساس عدم کشف بیش از واقع ارائه شدن درآمد (سود) توسط حسابرسان، اقامه می‌شوند. نگرانی اصلی حسابرسان در حسابرسی بدهی‌ها، کمتر از واقع نشان داده شدن، یا حتی از قلم افتادگی، بدهی‌ها است. کمتر از واقع نشان دادن بدهی‌ها به همان اندازه بیش از واقع نشان دادن دارایی‌ها، وضع مال شرکت را بهتر نشان می‌دهد و تخلف‌ها را می‌پوشاند. علاوه بر این «کمتر از واقع نشان دادن بدهی‌ها معمولاً با کمتر از واقع نشان دادن هزینه‌ها و بیش از واقع نشان دادن سود خالص همراه است». برای مثال تأخیر در ثبت صورتحساب هزینه‌های عملیاتی آخرین ماه سال مالی تا اولین ماه سال بعد، درآمدها را بیش از واقع و بدهی‌ها را کمتر از واقع نشان می‌دهد. بنابراین روش‌های حسابرسی بدهی‌ها باید به گونه‌ای طراحی شوند که کامل بودن بدهی‌های ثبت شده را آشکار سازند. «از لحاظ حسابرسان دشوارترین تخلف از لحاظ کشف کردن، تقلبی است که با ثبت نکردن معاملات به وجود آید.»

نکته - از آنجاییکه حسابهای پرداختی عمدتاً طرف مقابل خرید کالا و موجودی‌ها می‌باشند لذا این حساب در حسابرسی نهایی معمولاً یکجا و توسط یک نفر مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

قدم دوم: کنترل داخلی

۱- تفکیک وظایف دواير مختلف به گونه‌ای که:

- دایره انبار درخواست خرید را تنظیم نموده و پس از کسب مجوزهای لازم در اختیار دایره خرید قرار گیرد.

- دایره خرید، سفارش خرید را تنظیم نماید و برای هر یک از دواير انبار، دریافت کالا و حسابهای پرداختی نسخه‌ای را ارسال نماید. (نسخه‌ای که برای دایره دریافت ارسال می‌گردد فاقد مقادیر باشد تا شمارش توسط آن دایره صورت پذیرد)

- دایره دریافت مستقل از دایره خرید بوده و پس از دریافت کالا آن را شمارش نموده و با نسخه سفارش خرید دریافتی از واحد خرید مطابقت داده و صورت مجلس تحویل را تنظیم نماید.

- دایره انبار پس از ورود کالا به انبار، رسید انبار صادر نموده و برای دایره حسابداری مالی و دایره حسابهای پرداختی نسخه‌ای از رسید انبار را ارسال دارد.

۲- مطابقت ماهانه جزئیات حسابهای پرداختی با حساب کنترل بستانکاران دفتر کل

۳- مطابقت ماهانه صورتحسابهای فروشندگان با دفتر معین بستانکاران

قدم سوم: اهداف رسیدگی

- ۱- بدهی‌هایی که در تاریخ ترازنامه موجود بوده یا در آن تاریخ تعلق گرفته به مبلغ صحیح ثبت شده است. (وجود و تعهد)
- ۲- در رابطه با مبالغ مندرج در ترازنامه، استانداردهای حسابداری رعایت و اقلام به نحو صحیح طبقه بندی و افشاء شده‌اند. (کفایت افشاء)
- ۳- کلیه بدهی‌های ثبت شده براساس اسناد و مدارک مثبت بوده و مصرف بدهی‌های واقعی شرکت می‌باشند. (کامل بودن) ← مهمترین هدف
- ۴- محاسبات ریاضی جداول پشتوانه حسابهای پرداختنی صحیح بوده و با دفاتر کل مطابقت داشته باشند. (صحت محاسبات ریاضی)
- ۵- ارزشیابی ذخایر مربوط به بدهی‌ها به درستی صورت پذیرفته باشد. (ارزشیابی)
- ۶- چرخه خرید و پرداختها و حسابهای پرداختنی از کفایت لازم برخوردار باشد.

قدم چهارم: برنامه رسیدگی

الف) بخش سیستمی

- ۱- از سیستم کنترل داخلی شناخت لازم را کسب کنید.
- ۲- ریسک کنترل را برآورد نموده و آزمون‌های اضافی کنترل را طراحی نمایید.
- ۳- آزمون‌های اضافی کنترل را اجرا نمایید:
- نمونه‌ای از معاملات عمده خرید را رسیدگی نمایید.
- ثبتهای معین حسابهای پرداختنی را نمونه‌ای به مدارک ردیابی کنید.
- مغایرت‌گیری ماهانه حساب فروشندگان را نمونه‌ای کنترل کنید.
- ۴- ریسک کنترل را مجدداً برآورد نموده و آزمون‌های محتوایی را طراحی نمایید.

ب) بخش آزمون‌های محتوایی

- ۱- صورت ریز حسابهای پرداختنی را به تاریخ ترازنامه از صاحبکار دریافت و با دفتر کل و معین مطابقت دهید.
- ۲- نمونه‌ای از مانده حسابهای پرداختنی را سندرسی کنید.
- ۳- بدهی‌های ثبت شده را با صورتحسابهای ماهانه فروشندگان مطابقت و مغایرت‌گیری نمایید. (برای پایان سال)
- ۴- آزمون‌های انقطاع زمانی در پایان سال را برای اطمینان یافتن از اینکه خریدها و بستانکاران در دوره مالی مربوطه ثبت شده‌اند، مورد رسیدگی قرار دهید.

۵- نسبت به حسابهای پرداختنی تأییدیه ارسال نمایید و مبلغ پاسخ و مغایرت احتمالی را مورد بررسی قرار دهید.

دریافت تأییدیه حسابهای پرداختنی همانند تأییدیه بدهکاران روشی اجباری نیست چرا که بزرگترین مخاطره در اثبات بدهی‌ها «وجود بدهی‌های ثبت نشده می‌باشد». تأییدیه حسابهای پرداختنی ثبت شده، بود و نبود حسابهای پرداختنی ثبت شده را اثبات نمی‌کند اما ارسال تأییدیه برای بستانکاران با مانده صفر در تاریخ ترازنامه، به منظور کشف بدهی‌های ثبت نشده، مناسب می‌باشد. از طرفی حسابرسان در محل صاحبکار شواهدی (مثل فاکتورهای خرید و صورتحسابهای ماهانه) را می‌یابند که در خارج واحد مورد رسیدگی تهیه شده است و حسابهای پرداختنی ثبت شده را اثبات می‌نمایند.

۶- روش‌های تحلیلی را در مورد حسابهای پرداختنی انجام دهید.

<u>بستانکاران</u>	<u>بستانکاران</u>	<u>بستانکاران</u>
موجودی پایانی	جمع بدهی‌های جاری	خرید

۷- برای کشف بدهی‌های ثبت نشده پیگیری‌های لازم را به عمل آورید. (کامل بودن)

علت ثبت نشدن بدهی‌ها }
تقلب }
صورت مجلس دریافت و رسید انبار بدون فاکتور ← فاکتور فروشنده نرسیده باشد
فاکتور بدون صورت مجلس و رسید انبار

سه روش حسابرسی شامل مغایرت گیری ماهانه، تأییدیه‌ها و روش‌های تحلیلی می‌تواند بدهی‌های ثبت نشده را شناسایی نمایند. علاوه بر موارد یاد شده آزمون انقطاع زمانی و کنترل پرداخت به بستانکاران پس از سال مالی می‌تواند حسابرسان را در این راستا یاری نماید. نمونه‌های زیر از جمله مواردی هستند که می‌توانند به عنوان بدهی‌های ثبت نشده شناسایی شوند:

- سپرده‌های مشتریان که به بستانکار حسابهای دریافتی منظور شده‌اند.
- تعهدات تسویه نشده بابت اوراق بهادار خریداری شده.
- حق المشاوره و بدهی به پیمانکاران که تا پایان سال صورتحسابی از آنان دریافت نشده است.
- حق بیمه و مالیات‌هایی که پرداخت نشده‌اند.
- هزینه‌های تحقق یافته‌ای که پرداخت نشده‌اند. (مثل قبوض آب و برق و ...)

۸- حسابهای پرداختنی به اشخاص وابسته را تماماً رسیدگی کنید.

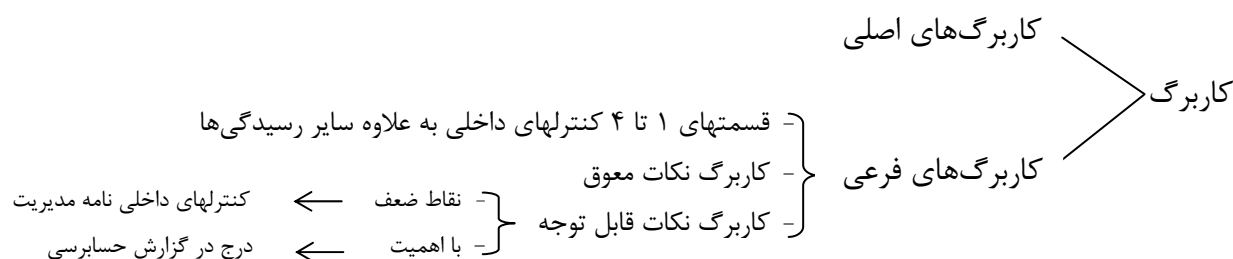
باید توجه داشت که این پرداختنی‌ها ممکن است به خرید و موجودی‌های مواد و کالا و یا سایر دارایی‌های مربوط باشد که چگونگی ارزشیابی آنها زیر سؤال است. تمام پرداختنی‌های عمده به اشخاص وابسته باید افشاء شوند.

۹- اطمینان حاصل نمایید که بدهی‌های ارزی در تاریخ ترازنامه به نحو صحیح تسعیر ارز و در صورتهای مالی افشاء شده باشند.

۱۰- چگونگی ارائه حسابهای پرداختی را در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به آن را ارزیابی کنید.

طبقه‌بندی حسابهای پرداختی به تجاری و غیرتجاری، تغییر طبقه‌بندی حسابهای پرداختی با مانده بدهکار به حسابهای دریافتی و ...

قدم پنجم- کاربرگ‌های حسابرسی



سایر بدهی‌ها:

سایر اقلامی که به عنوان بدهی‌های جاری طبقه بندی می‌گردند عبارتند از:

- ۱- کسورات قانونی (مایات، بیمه و ...)
 - ۲- مالیات یا عوارض فروش
 - ۳- حقوق و دستمزد معوق (مطالبه نشده)
 - ۴- سپرده‌های دریافتی از مشتریان
 - ۵- هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده ← در این مورد اثبات ارزش با اهمیت است.
- هزینه‌های عمومی پرداخت نشده (آب، برق، گاز و ...)
 - هزینه بهره پرداخت نشده
 - حق الزحمه‌های حرفه‌ای پرداخت نشده
 - سنوات خدمت کارکنان
 - گارانتی (خدمات پس از فروش تضمین شده)

حقوق و دستمزد مطالبه نشده:

حقوق و دستمزد مطالبه نشده ماهیتاً سوء استفاده پذیر است. چکهای مطالبه نشده نایستی بیش از چند روز در قسمت حقوق و دستمزد باقی بماند. چنانچه چکهای مطالبه نشده به موقع به یک حساب بانکی ویژه واگذار شود کنترل‌های داخلی تقویت می‌گردد.

هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده:

بیشتر هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده معرف تعهدات کالا و خدمات دریافتی پیش از تاریخ ترازنامه است که در دوره بعد بایستی پرداخت شود (مثل بهره پرداختنی، مالیات بر درآمد، هزینه‌های حسابرسی و ...) ولی خیلی از هزینه‌ها مربوط به برآوردهای مدیریت می‌باشد که بایستی در سال مالی بعد پرداخت گردد (مثل پاداش، هزینه‌های آب، برق و ...) این برآوردها ممکن است توسط مدیریت دستخوش تحریف گردد خصوصاً موقعی که مدیریت برای بیشتر نشان دادن سود تحت فشار است لذا این قبیل هزینه‌ها را در صورتهای مالی شناسایی نمی‌کند. در حسابرسی هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده بایستی به موارد ذیل توجه نمود:

- ۱- هرگونه قرارداد یا سایر مدارکی را که بتواند مبنای مناسبی برای این گونه بدهی‌ها فراهم کند، رسیدگی کنید.
- ۲- درستی و دقت مدارک حسابداری و مبنای محاسبات این بدهی‌ها را آزمون کنید.
- ۳- یکنواختی برخورد با این بدهی‌ها را در ابتدا و پایان دوره مالی، تعیین و مورد بررسی قرار دهید.
- ۴- ضرورت منظور کردن بدهی‌هایی را که در حسابها منظور نشده است، بررسی کنید. (کامل بودن بدهی‌ها)

فصل هفتم:

بدهی‌های بلند مدت:

قدم اول: ماهیت و اهمیت

بدهی‌های بلند مدت و بهره‌دار عمدتاً شامل تسهیلات مالی دریافتی شرکت از منابع بانکی و غیر بانکی، اوراق قرضه و اسناد پرداختی بلند مدت است.

معاملات مربوط به بدهی‌های بلند مدت و بهره‌دار از لحاظ تعداد کم ولی از لحاظ مبلغ عمده می‌باشند لذا حساب‌رسان معمولاً تک‌تک معاملات را رسیدگی و اثبات می‌نمایند (رسیدگی صددرصد). باید توجه داشت که کمتر از واقع نشان دادن بدهی‌های بهره‌دار نیز همانند حسابهای پرداختی به عنوان یک شکل عمده و احتمالی حسابرسی تلقی می‌شود بنابراین بایستی بیشتر اصول مربوط به حسابهای پرداختی که درباره بدهی‌های بهره‌دار نیز کاربرد دارد، را مد نظر قرار داد.

قدم دوم: کنترل داخلی

کنترل‌های داخلی مطلوب برای بدهی‌های بلند مدت و بهره‌دار شامل موارد زیر است:

- ۱- اجازه ایجاد بدهی (مجوز) در اختیار هیأت مدیره باشد و هیأت مدیره پس از تصویب مواردی چون، نوع بانک، نوع وثیقه، رعایت اساسنامه و ... چنین مجوزی را صادر نماید.
- ۲- استفاده از امین مستقل برای صدور بدهی (ایجاد بدهی): در مورد انتشار اوراق بهادار و برای شرکتهای بزرگ (این مستقل یک مؤسسه مالی و اعتباری بزرگ می‌باشد که مسئول حفاظت از منابع اعتباردهندگان بوده، به بررسی رعایت مفاد قرارداد انتشار اوراق بهادار پرداخته و امور مربوط به نگهداری سوابق صاحبان اوراق بهادار و توزیع سود اوراق بهادار را انجام می‌دهد).
- ۳- پرداخت بهره اوراق بهادار از طریق یک چک صورت پذیرفته و توزیع آن به امین مستقل واگذار شود.

قدم سوم: اهداف رسیدگی

- ۱- مجوز ایجاد بدهی و دریافت تسهیلات براساس مصوبات و اسناد و مدارک مثبت صورت گرفته باشد. (وجود)
- ۲- تمام بدهی‌های بلند مدت و بهره‌دار در دفاتر ثبت شده باشند. (کامل بودن)
- ۳- محاسبه ریاضی مربوط به جداول پشتوانه بدهی‌های بهره‌دار به درستی صورت پذیرفته و با دفاتر مطابقت داشته باشند. (محاسبات ریاضی)
- ۴- بدهی‌های بهره‌دار به درستی ارزشیابی شده باشند. (ارزش‌گذاری) ← مهمترین هدف
- ۵- در رابطه با مبالغ مندرج در ترازنامه، استانداردهای حسابداری رعایت و اقلام به نحو صحیح طبقه‌بندی و افشا شده باشند خصوصاً در مورد وثایق تسهیلات مالی افشای کافی صورت گرفته باشد. (کفایت افشا)

قدم چهارم: برنامه رسیدگی

معاملات مربوط به بدهی‌های بلند مدت و بهره‌دار از لحاظ مبلغ هنگفت ولی از لحاظ مقدار، کم می‌باشند لذا حساب‌برسان معمولاً تک‌تک معاملات را رسیدگی و اثبات می‌نمایند از این‌رو آزمون کنترلها در این گونه معاملات صورت نمی‌گیرد و یا از طریق آزمونهای «دو منظوره» صورت می‌گیرند.

* آزمونهای دو منظوره یعنی اجرای همزمان آزمون کنترلها و محتوا

آزمونهای محتوایی:

۱- صورت تجزیه و تحلیل ریز بدهی‌های بلند مدت شامل صرف و کسر آنها را دریافت نموده و با دفاتر تطبیق دهید.

۲- کنترلهای داخلی اعمال شده بر بدهی‌های بلند مدت را ارزیابی کنید.

۳- نسخ (ته سوش) بدهی‌های بلند مدت و مدارک پشتوانه آنها را رسیدگی نمایید. توجه داشته باشید که اصل نسخ (مثل قرارداد رهن و اسناد تضمین) در اختیار اعتباردهنده است ولی بایستی مطمئن شد که صاحبکار نیز نسخه‌ای از آنها را دارد.

۴- از اعتباردهندگان و امین مستقل (در صورت وجود) تأییدیه دریافت نماید. حساب‌برسان با دریافت تأییدیه مستقیم از وام دهندگان می‌توانند وجود و مبلغ بدهی‌های رهنی پرداخت نشده را نیز اثبات کنند و با دریافت تأییدیه از امین مستقل می‌توانند به اطلاعاتی چون نرخ بهره، تاریخ سررسید، تاریخ صدور، اوراق پرداخت شده و باقیمانده پی ببرند.

۵- مدارک پشتوانه مربوط به دریافت وام و چند نمونه از اسناد مربوط به بازپرداخت آنها را سندرسی کنید و ضمن رسیدگی به اسناد پرداخت شده بایستی چگونگی فک رهن از وثیقه مربوط (آزاد شدن وثیقه از رهن) را ردیابی کنند.

۶- با اجرای روش‌های تحلیلی از معقول بودن کلی بدهی‌های بهره‌دار و هزینه بهره آنها اطمینان حاصل کنید.

اجرای روش‌های تحلیلی و محاسبه نسبت هزینه بهره ثبت شده به اصل مبلغ بدهی تسهیلات مالی و تعیین هم راستا بودن آن مؤثرترین راه برای اثبات معقول بودن کلی بدهی‌های بهره‌دار است.

۷- هزینه بهره، بهره پرداختنی و استهلاک کسر (صرف) اوراق بهادار را از لحاظ صحت محاسبات ریاضی آزمون نماید. همچنین چکهای صادر شده بابت هزینه بهره بایستی با مدارک وجوه نقد و هرگونه هزینه بهره پرداخت نشده بایستی با حساب بدهی مربوطه ردیابی شود.

۸- قرارداد دریافت وام (انتشار اوراق بهادار) را دریافت نموده از رعایت شدن مفاد آن اطمینان حاصل نماید (حسابرس) نسخه‌ای از قراردادهای مذکور در پرونده دائمی نگهداری می‌شود. این قراردادها بایستی از لحاظ مبلغ اسمی، تاریخ‌های پرداخت بهره، تاریخ سررسید، اموال گرو گذارده شده، شرایط تبدیل اوراق

و هرگونه محدودیت اعمال شده بر شرکت مورد رسیدگی قرار گیرد چنانچه مفاد قرارداد رعایت نشده باشد حسابرسان بایستی موارد تخطی را هم به صاحبکار و هم به وکیل حقوقی شرکت اطلاع دهند در صورت‌های مالی و احتمالاً در گزارش حسابرسی درباره گستره تخطی، توضیحی داده می‌شود.

۹- با بررسی صورتجلسات هیأت مدیره از صدور مجوز برای انتشار بدهی‌های بهره‌دار اطمینان حاصل کنید. واریز اقساط وام‌ها را در سال مالی بعد پی‌گیری نمایید و از تداوم پرداخت آن اطمینان حاصل نمایید.

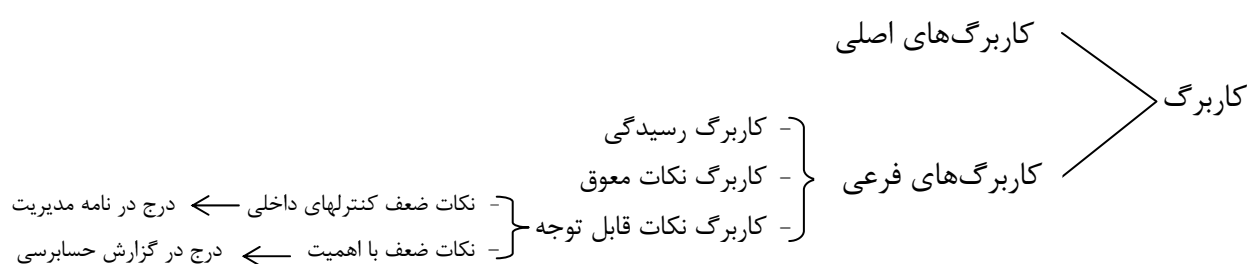
۱۱- در صورتی که پرداخت اقساط وام و تسهیلات دریافتی به تعویق افتاده است بررسی نمایید که نسبت به جرائم دیرکرد ذخیره کافی در حسابها منظور شده است.

۱۲- از افشای هرگونه بدهی بلند مدت به اشخاص وابسته اطمینان حاصل نمایید.

۱۳- کفایت افشاء و چگونگی ارائه بدهی‌های بهره‌دار و حسابهای مرتبط در صورت‌های مالی را ارزیابی کنید:

- طبقه بندی بدهی‌ها برحسب نوع بدهی
- عطف متقابل بدهی‌های با وثیقه و دارایی گرو گذارده شده مربوطه
- تفکیک حصه جاری بدهی‌های بلند مدت و ارائه در گروه بدهی‌های جاری

قدم پنجم - کاربرگ‌های حسابرسی



نکته- تجزیه و تحلیل حسابهای بدهی‌های بهره‌دار و هزینه بهره آنها در بیشتر حسابرسی‌ها به علت تعداد کم معاملات ثبت شده در آنها به زمان کمتری نیاز داشته و معمولاً پس از پایان سال مالی صورت می‌پذیرد.

حقوق صاحبان سرمایه:

قدم اول: ماهیت و اهمیت

حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای سهامی شامل حسابهای سرمایه (عادی و ممتاز) و سود و زیان انباشته است. ثبتهای حساب حقوق صاحبان سرمایه عموماً از لحاظ تعدادی کم اما از لحاظ مبلغی با اهمیت است. حساب سرمایه در اکثر موارد در طی سال تغییر نمی‌کند اما ممکن است چند ثبت در حساب سود و زیان انباشته اعمال شده باشد.

قدم دوم: کنترل داخلی

- برای استقرار سیستم کنترل داخلی قوی در مورد حقوق صاحبان سهام باید به موارد زیر توجه نمود:
- ۱- وجود مجوزهای مناسب هیأت مدیره برای معاملات سهام سرمایه، برای نمونه:
 - تعیین تعداد سهام قابل انتشار و قیمت هر سهم
 - تعیین شرایط فروش اقساطی سهام
 - ارزش گذاری هرگونه دارایی به جز وجه نقد که قرار است از طریق فروش سهام تحصیل شود.
 - انتشار سود سهمی و تصمیم گیری در مورد سود سهام (در ایران مورد اول و انتشار سود سهمی در اختیار مجمع فوق العاده و مورد دوم (سود سهام) در اختیار مجمع عمومی است در مورد دوم هیأت مدیره فقط پیشنهاد می‌دهد).
 - ۲- تفکیک وظایف اجرایی این معاملات (به ویژه استفاده از نمایندگان مستقل برای ثبت و انتقال سهام و پرداخت سود سهام). استفاده از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام (کارگزاری)، خطر تقلب و اشتباهات سهوی را کاهش می‌دهد.
 - ۳- حفظ و نگهداری مدارک مناسب و کافی (دفتر گواهینامه سهام، دفتر ثبت سهام)
دفتر گواهینامه سهام اطلاعات تمام سهامداران را نگهداری می‌کند و به شکل دفتر و با ته سوش (مثل دسته چک) تهیه می‌شود دفتر ثبت سهام مدارک جداگانه‌ای را برای هر سهامدار فراهم می‌کند.

قدم سوم: اهداف رسیدگی

- ۱- سرمایه و تغییرات آن به نحو صحیح ثبت و در صورتهای مالی افشاء شده باشد.
- ۲- تغییرات سرمایه با مصوبات مربوطه (مجمع عمومی و هیأت مدیره) مطابقت می‌نماید.
- ۳- شرکت تمام مقررات قانون تجارت و اساسنامه خود را در رابطه با تغییرات سرمایه، سود سهام و اندوخته‌ها رعایت نموده باشد. ← مهمترین هدف بازرسی قانونی
- ۴- اندوخته‌ها و سود سهام براساس مبانی تعیین شده تخصیص و به نحو مناسب در صورتهای مالی افشاء شده باشند. ← مهمترین هدف حسابرس

قدم چهارم: برنامه رسیدگی

رسیدگی به سهام سرمایه اساساً شامل آزمونهای محتوایی است چرا که هرگونه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه باید قبلاً به طور رسمی توسط هیأت مدیره به تصویب رسیده باشد. از طرفی آزمونهای محتوایی مربوط به بازبینی هر قلم ثبت شده در حساب حقوق صاحبان سهام نیز بایستی شامل ردیابی آن به مجوز مربوطه در صورتجلسات هیأت مدیره مجامع (عادی و فوق العاده) باشد. با این وجود حسابرسان بایستی شناختی از روش‌های اجرایی صاحبکار برای تصویب، اجرا و ثبت معاملات سهام سرمایه به دست آورند.

آزمونهای محتوایی:

- ۱- چنانچه تغییراتی در سرمایه، اندوخته‌ها و سود سهام صورت گرفته باشد، صورت خلاصه تغییرات را تهیه و با صورتجلسات مجامع عمومی، هیأت مدیره و یا مدارک دیگر مطابقت دهید.

- ۲- اطمینان حاصل نمایید که سرمایه ثبت شده با اساسنامه شرکت مطابقت دارد.
- ۳- ثبت انتقالات سهام را به صورت نمونه‌ای کنترل نموده و صورتجلسات و اساسنامه را در رابطه با مجوز و مصوبه لازم بررسی کنید.
- ۴- جدول میزان مالکیت سهامداران را تهیه کرده و یا اخذ نموده و آنرا با دفاتر ثبت سهام مقایسه نمایید.
- ۵- از نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام برای تمام سهام در دست سهامداران، تأییدیه دریافت نمایید.
- ۶- رعایت مفاد قانون تجارت و اساسنامه را در خصوص تغییرات سرمایه و اندوخته‌ها مورد بررسی قرار داده و عدم رعایت آنها را در خصوص شرکتهای سهامی در گزارش بازرسی قانونی ذکر نمایید. اهم مفاد مذکور عبارتند از:
- ماده ۳ قانون تجارت: تعداد سهامداران شرکت سهامی خاص ۳ نفر و سهامی عام ۵ نفر می‌باشد.
 - ماده ۵ قانون تجارت: حداقل سرمایه شرکت سهامی عام ۵ میلیون و خاص یک میلیون ریال می‌باشد.
 - ماده ۲۵ قانون تجارت: اوراق سهام بایستی متحدالشکل و چاپی و با شماره ترتیبی بوده و به امضاء حداقل ۲ نفر رسیده باشد (طبق اساسنامه).
 - ماده ۲۷ قانون تجارت: تا زمانی که سهام صادر نشده، شرکت گواهینامه موقت سهم باید به سهامداران بدهد.
 - ماده ۲۹ قانون تجارت: مبلغ اسمی هر سهم در شرکت سهامی عام حداکثر ده هزار ریال باشد.
 - ماده ۳۳ قانون تجارت: مبلغ پرداخت نشده هر سهم شرکت باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه پرداخت گردد.
 - ماده ۴۰ قانون تجارت: انتقال سهام بایستی در دفتر ثبت سهام صورت بگیرد.
 - ماده ۱۱۴ قانون تجارت: مدیران بایستی دارای سهام وثیقه نزد صندوق باشند.
 - ماده ۱۴۱ قانون تجارت: اگر بر اثر زیانهای وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود هیأت مدیره باید مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را جهت تصمیم گیری درباره انحلال یا بقاء شرکت دعوت نماید.
- ۷- اگر شرکت نماینده مستقل ثبت سهام و یا کارگزار انتقال سهام نداشته باشد، مدارک سهامداران را با دفتر کل مطابقت دهید.
- ۸- اطمینان حاصل نمایید که اقلامی که باید به اندوخته‌ها منظور شوند به حساب سود و زیان منظور نگردیده باشند و بالعکس.
- ۹- لیست سهامداران را دریافت نموده و بررسی کنید آیا سود سهامداران به نحو مناسب محاسبه، ثبت و پرداخت شده است.

۱۰- اجازه و تصویب پرداخت سود سهام را با مصوبات کنترل نموده و سود سهام پرداخت شده را با برگ سهام صادره و رسید پرداخت مطابقت دهید.

۱۱- رعایت یا عدم رعایت مفاد طرحهای اختیار خرید سهام، محدودیت‌های تحمیل شده و امتیازات ویژه (مثل حق تبدیل اوراق قرضه به سهام) را تعیین نمایید.

نکته- تعداد ارقام ثبت شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه اندک است لذا معمولاً رسیدگی به این حساب در یک مرحله و پس از پایان سال مالی انجام می‌شود.

افشای بدهی‌ها و زیانهای احتمالی:

زیانهای احتمالی زیانی است محتمل، ناشی از رویدادهای گذشته که وجود و مبلغ آن را رویدادهای آتی مشخص خواهد نمود. مفهوم زیان احتمالی با **ابهام** رو به رو است. ابهام هم در مورد مبلغ زیان و هم در مورد احتمال وقوع زیان. این ابهام با رخ دادن یا ندادن برخی از رویدادها در آینده روشن می‌شود. بیشتر زیانهای احتمالی نمی‌تواند بدهی احتمالی خوانده شود.

شناخت یا افشای بدهی‌های احتمالی:

- ۱- هرگاه ایجاد بدهی یا کاهش دارایی در اثر رویدادهای آتی «محتمل» باشد:
 - الف- چنانچه میزان بدهی احتمالی یا کاهش احتمالی دارایی در تاریخ تصویب صورتهای مالی توسط مدیریت به گونه‌ای **اتکاپذیر** قابل اندازه‌گیری باشد، بایستی ذخیره لازم از این بابت در صورتهای مالی منظور شود. مثل ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
 - ب- در صورت عدم امکان اندازه‌گیری بدهی احتمالی یا کاهش احتمالی دارایی به گونه‌ای **اتکاپذیر**، موضوع بایستی در یادداشتهای توضیحی افشا شود. مثل **دعوی حقوقی**
- ۲- چنانچه ایجاد بدهی یا کاهش دارایی در اثر رویدادهای آتی «ممکن» باشد این گونه تغییرات نباید در صورتهای مالی شناسایی شود بلکه مستلزم افشاء در یادداشتهای توضیحی است.
- ۳- چنانچه احتمال وقوع تغییرات «بعید» باشد نیازی به افشاء هم نیست.
- ۴- تعهداتی که انتظار نمی‌رود منجر به انتقال منافع اقتصادی گردد باید در یادداشتهای توضیحی افشاء شوند مثل ضمانت نامه‌ها و چکهای تضمینی ارائه شده.

انواع بدهی‌های احتمالی:

- ۱- **دعای حقوقی:** شاید متداولترین زیان یا بدهی احتمالی که در صورتهای مالی افشاء می‌شود زیان ناشی از دعای مطروحه یا در شرف طرح باشد. که با دریافت تأییدیه از وکیل حقوقی شرکت چنین بدهی‌های احتمالی کشف می‌شوند.
- ۲- **تعیین بدهی قطعی مالیات بر درآمد:** معمولاً با صدور برگهای تشخیص و قطعی مالیاتی میزان بدهی مالیاتی که محتمل است و در دفاتر منعکس نمی‌باشد را افشاء می‌کند این بدهی نیز معمولاً با ابهام رو به رو است چون ممکن است با اعتراض شرکت کاهش یابد.

۳- پشت نویسی اسناد و سایر ضمانت نامه‌ها: پشت نویسی اسناد دیگران به ندرت در دفاتر ثبت می‌شوند، حسابرسان جهت شناسایی این گونه بدهی‌های احتمالی به پرس و جو و بررسی صورتجلسات هیأت مدیره می‌پردازند.

۴- حسابهای دریافتی فروخته شده یا واگذار شده با حق رجوع

۵- تعهدات قراردادی انجام معامله در آینده (مانند تعهد فروش کالا، ساخت و نسب ماشین‌آلات و تعهد خرید موجودی کالا)

روش‌های حسابرسی و شناسایی بدهی‌های احتمالی:

معمولاً بدهی‌های احتمالی با اجرای یکی از روش‌های زیر شناسایی می‌شوند:

- ۱- بررسی صورتجلسات هیأت مدیره تا تاریخ تکمیل رسیدگی‌ها، جهت شناسایی انواع بدهی‌ها و زیانهای احتمالی بحث شده در صورتجلسات
- ۲- دریافت تأییدیه از وکیل حقوقی شرکت از بابت دعاوی حقوقی بر له و علیه شرکت
- ۳- دریافت تأییدیه از بانکهای طرف معامله شرکت
- ۴- مکاتبه و دریافت تأییدیه از مؤسسات مالی و اعتباری طرف معامله به منظور یافتن شواهدی در مورد پشت نویسی اسناد دیگران و ...
- ۵- دریافت تأییدیه مدیران مبنی بر ثبت دفاتر بودن و افشای تمام بدهی‌ها در صورتهای مالی

مطالعه آزاد:

حسابرسی ذخیره مالیات بر درآمد

الف- اهداف رسیدگی:

- ۱- ذخایر مالیاتی منظور شده در حسابها، در پایان سال مالی طبق مقررات مربوطه کافی باشد.
- ۲- مالیات طبق مقررات مربوطه محاسبه و طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در حسابها منظور شده باشد.
- ۳- طبقه بندی مبالغ مندرج در صورتهای مالی به نحو صحیح بوده و شرح آنها کافی باشد.

ب- برنامه رسیدگی:

- ۱- جدول گردش حساب مالیات را تهیه یا اخذ نموده و صحت محاسبات را مورد رسیدگی قرار دهید.
- ۲- پرداختهای طی دوره جاری را پس از تطبیق با فیشهای پرداختی با نسخ برگ تشخیص و قطعی مالیات یا اظهار نامه مالیاتی نیز مطابقت دهید.
- ۳- صحت محاسبات مالیات عملکرد دوره از نظر قابلیت قبول هزینه‌های عمده و قوانین و مقررات مالیاتی، مورد رسیدگی قرار دهید.

۴- برگه‌های تشخیص و قطعی مالیات دریافتی در طی سال و سال مالی بعد (در دوره بعد از تاریخ ترازنامه) را مورد بررسی قرار داده و از کفایت ذخیره مالیاتی اطمینان حاصل نمایید و مدارک مربوطه را در پرونده دائمی بایگانی نمایید.

نکته- از آنجایی که تعیین میزان مالیات بر درآمد شرکتها از طرف ممیزان مالیاتی صورت می‌پذیرد معمولاً حسابرسان جهت تعیین کفایت میزان ذخیره مالیات بر درآمد شرکت، با ابهام رو به رو می‌باشند و در گزارش خود با ذخیره مالیات به صورت ابهام با اهمیت و غیر اساسی برخورد می‌کنند مگر این که ذخیره مالیاتی طبق برگ تشخیص و قطعی مشخص و محتمل باشد که در صورت عدم شناسایی ذخیره مالیات در حسابها به صورت عدم توافق برخورد خواهند کرد یا تعیین میزان کسر ذخیره مالیات به دلیل عدم دسترسی به اسناد و مدارک مشخص نگردد در این حالت با موضوع مالیات به صورت محدودیت در رسیدگی برخورد نموده و بند شرط گزارش حسابرس خواهد شد.

حسابرسی ذخیره مالیات بر درآمد:

الف- اهداف رسیدگی:

- ۱- احتساب ذخیره بر پایه‌های منطقی و مستند و متکی به مدارک مثبت کافی استوار باشد.
- ۲- روش محاسبه نسبت به دوره مالی قبل یکسان بوده و در اعمال آن ثبات رویه رعایت شده باشد.
- ۳- در رابطه با مبالغ مندرج در ترازنامه، استانداردهای حسابداری رعایت و اقلام به نحو صحیح طبقه‌بندی و افشاء شده باشد.

ب- برنامه رسیدگی:

- ۱- روش مربوط به ذخیره مزایای پایان خدمت را بررسی نموده و چنانچه روش حسابداری غیر منطقی به نظر می‌رسد دلایل خود را در نکات قابل توجه برای تصمیم‌گیری درج نمایید.
- ۲- کافی بودن ذخیره را بررسی نموده و محاسبات مربوط به آن را کنترل نمایید.
- ۳- اگر طی سال، پرداختی به کارکنان صورت گرفته باشد نحوه عمل شرکت را در خصوص به هزینه گرفتن برگشت از ذخیره بررسی نمایید.
- ۴- ضوابط مربوط به سرمایه‌گذاری سپرده مزایای پایان خدمت بررسی شود.

فصل هشتم:

رسیدگی بیشتر به درآمدها و هزینه‌ها، تکمیل حسابرسی

حسابرسی درآمدها:

الف- اهداف رسیدگی:

۱- تعیین اینکه آیا سیستم حسابداری از نظر ثبت فروش، بدهکاران، سایر درآمدها و دریافتها قابل اتکا است.

۲- فروش، بدهکاران، سایر درآمدها و دریافتها به نحو صحیح تفکیک، طبقه بندی و افشاء شده باشد.

ب- برنامه رسیدگی:

نحوه رسیدگی حسابرسان به درآمدها، عمدتاً در سرفصل حسابهای دریافتنی و فروش بحث شده است. به عبارت دیگر حسابرسان بیشتر حسابهای درآمد را به طور همزمان با حسابرسی یک دارایی یا بدهی مرتبط، بررسی و بازبینی می‌کنند.

فهرست زیر درآمدهایی را نشان می‌دهد که در سایر سرفصلها مورد رسیدگی قرار می‌گیرند:

نوع درآمد رسیدگی شده

سرفصل ترازنامه

۱- فروش	۱- حسابهای دریافتنی
۲- بهره و سود تسهیلات اعطایی	۲- اسناد دریافتنی
۳- سود سهام و سود حاصل از فروش اوراق بهادار	۳- اوراق بهادار و سایر سرمایه گذاریها
۴- اجاره، سود حاصل از فروش داراییها	۴- دارایی ثابت مشهود
۵- درآمد حق الامتیاز	۵- داراییهای نامشهود

حسابرسان عمدتاً درآمدها را با اجرای روشهای تحلیلی و پی جویی نوسانات غیر عادی مورد بررسی قرار می‌دهند و از این طریق مبالغ با اهمیتی از درآمدهای ثبت نشده یا اشتباهات عمده در طبقه‌بندی درآمدها را کشف می‌کنند. در بررسی درآمدها، حسابرسان درآمدهای متفرقه را مورد توجه قرار می‌دهند همان طوری که می‌دانید درآمدهای متفرقه، درآمدهای ناچیزی هستند که تنها یک بار تحصیل می‌شوند و یا احتمالاً در فواصل زمانی نامتناوب وصول می‌شوند. اغلب شرکتها این درآمدها را در زمان وصول ثبت می‌نمایند. حسابرسان بایستی به این نکته توجه کنند که حسابداران شرکت مبلغ عمده‌ای از درآمد را به عنوان درآمدهای متفرقه طبقه‌بندی نکرده باشند اقلام ذیل از جمله مواردی است که ممکن است اشتبهاً به عنوان درآمدهای متفرقه طبقه‌بندی گردند:

۱- وصول حسابها و اسناد دریافتنی سوخت شده که قبلاً از دفاتر حذف شده‌اند. این گونه وصولیها بایستی به بستانکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول منظور شود.

- ۲- حذف چکهای ارائه نشده به بانک یا حقوق و دستمزد مطالبه شده (از دفاتر). این گونه ارقام بایستی به حساب بستانکاران منظور شود نه به حساب درآمدهای متفرقه.
- ۳- درآمد فروش ضایعات عادی: حاصل فروش این گونه ضایعات معمولاً از بهای تمام شده کالای فروش رفته کسر می‌گردد.
- ۴- تخفیفات با برگشت حق بیمه‌های پرداختی. این ارقام باید با هزینه یا حق بیمه‌های منقضی نشده پایاپای شود.
- ۵- حاصل فروش دارایی‌های ثابت. این وجوه بایستی به عنوان «سود و زیان ناشی از فروش دارایی‌های ثابت» منظور شود.

حسابرسی هزینه‌ها:

نحوه و اهداف رسیدگی حساب‌برسان به هزینه‌ها، عمدتاً در سرفصل مربوط به خرید و بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی‌ها مورد بحث قرار گرفته است. در این مبحث برنامه رسیدگی سایر هزینه‌ها (فروش، عمومی و اداری) مورد بحث قرار می‌گیرد به عبارت دیگر بیشتر حسابهای هزینه را حساب‌برسان همزمان با حسابرسی یک دارایی یا بدهی مرتبط، مورد بررسی قرار می‌دهند. فهرست زیر هزینه‌هایی را نشان می‌دهد که در سایر سرفصلهای ترازنامه مورد رسیدگی حساب‌برسان قرار می‌گیرد.

نوع درآمد رسیدگی شده	سرفصل ترازنامه
۱- هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۱- حسابها و اسناد دریافتنی
۲- خرید و بهای تمام شده کالای فروش رفته	۲- موجودی‌های مواد و کالا
۳- استهلاک و تعمیر و نگهداری و تهی شدن	۳- دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود
۴- انواع هزینه‌ها مثل اجاره، آگهی، بیمه	۴- پیش پرداختهای هزینه و هزینه‌های انتقالی به دوره‌های آتی
۵- حق الزحمه‌ها، کمیسیون، مشاوره و سایر	۵- بدهی‌های ثابت و پرداخت نشده (ذخایر)
۶- هزینه‌های مالی و جرائم دیرکرد	۶- تسهیلات مالی دریافتی

برنامه رسیدگی به هزینه‌های اداری عمومی و توزیع و فروش:

- ۱- جدولی تهیه یا اخذ شود که در آن مبلغ مربوط به هر نوع سرفصل هزینه را در سال جاری و ارقام مشابه سال قبل را نشان دهد تغییرات فاحش را مورد رسیدگی قرار داده و علت آن را جویا شوید.
- ۲- روش‌های تحلیلی مربوط به این حسابها را اجرا کنید. برای این منظور:
- مبلغ مورد انتظار هزینه را با توجه به تمام جوانب، برآورد کنید.
 - هرگونه انحراف قابل قبول را مشخص کنید.
 - هزینه واقعی مربوطه مندرج در صورتهای مالی را با برآورد خود مقایسه کنید.
 - انحرافات عمده از مانده مورد انتظار را رسیدگی کنید.

- ۳- جدولی تهیه نمایید که هزینه‌های انجام شده با بودجه مصوب مقایسه شده و درصد و مبلغ افزایش (کاهش) نسبت به بودجه مشخص گردد، علت نوسانات فاحش را بررسی کنید.
- ۴- صورت ریز هزینه‌های مندرج در اظهار نامه مالیاتی را دریافت و با دفاتر تطبیق دهید.
- ۵- دقت شود که آیین نامه معاملات شرکت در مورد انجام هزینه رعایت شده باشد.
- ۶- بررسی شود که هزینه‌های انجام شده در سرفصلهای مناسب خود به ثبت رسیده باشد.
- ۷- از تفکیک صحیح هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای اطمینان یابید.
- ۸- در مورد هزینه بیمه موارد زیر را کنترل نمایید:
- صورتی از کلیه بیمه نامه‌ها را تهیه نموده، این لیست بایستی حاوی اطلاعات و مشخصات کافی از جمله، مدت، نرخ مبلغ و ... باشد.
 - هزینه بیمه پرداخت شده و نیز خسارت دریافت شده را با مدارک مربوطه تطبیق نمایید.
 - مبلغ پیش پرداخت را برای هر بیمه نامه محاسبه و صحت آنرا تحقیق نمایید.
 - هزینه بیمه دوره مالی مورد گزارش را رسیدگی و نسبت به صحت و کفایت آن اطمینان حاصل نمایید.
- ۹- در مورد هزینه اجاره موارد زیر را بررسی کنید:
- لیستی از اطلاعات و مشخصات مربوط به اجاره ماهانه را تهیه و یا اخذ نمایید.
 - با توجه به لیست تهیه شده فوق میزان اجاره دوره مالی را محاسبه و آن را با مانده هزینه اجاره و پیش پرداخت اجاره مقایسه کنید.
 - صحت تفکیک هزینه اجاره و پیش پرداخت مربوطه را تحقیق نمایید.
 - پرداختهای انجام شده را با مدارک و قبوض مربوطه و نیز طرف حساب آن (تنخواه، بانک و یا صندوق) کنترل نمایید.
 - اطمینان حاصل نمایید که مالیات مکسوره از اجاره پرداختی به نحو صحیح محاسبه و در حسابها منظور شده باشد.
- ۱۰- در خصوص هزینه‌های مالی موارد زیر را مورد بررسی قرار دهید:
- کنترل محاسبات پرداختهای انجام شده و مطابقت با مفاد قرارداد.
 - رسیدگی به اعلامیه‌های بانکی و بررسی نحوه انعکاس و افشاء صحیح آن در صورتهای مالی
- ۱۱- در خصوص سایر هزینه‌ها اقدام عمده را به طور نمونه‌ای سندرسی کنید.

حسابرسی حقوق و دستمزد:

معمولاً هزینه حقوق و دستمزد، عمده‌ترین هزینه عملیاتی بسیاری از شرکتها است و لذا از این بابت مورد توجه حسابرسان می‌باشد. انجام مواردی چون، (۱) تفکیک وظایف حقوق و دستمزد (۲) استفاده از کامپیوتر با کنترلهای داخلی مناسب جهت تهیه و تنظیم حقوق و دستمزد (۳) ارسال لیستهای حقوق و دستمزد به

دستگاه‌های ذیربط چون وزارت دارایی و سازمان تأمین اجتماعی، باعث تقویت سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد خواهد شد.

نکته ۱- وظایف حقوق و دستمزد شامل وظایف استخدام، ثبت کارکرد پرسنل، تهیه لیست حقوق و دستمزد و سایر مدارک مربوطه و توزیع و پرداخت حقوق و مزایا بین کارکنان می‌باشد که بایستی به طور مجزا و مستقل از هم توسط دوایر مختلف و مستقل انجام شود.

نکته ۲- حساب‌برسان در رسیدگی به حساب هزینه حقوق و دستمزد، اهداف ذیل را علاوه بر اهداف کلی رسیدگی به هزینه‌ها دنبال می‌نمایند:

الف- حصول اطمینان از رعایت مفاد قانونی مربوط به بیمه اجتماعی، بیمه بیکاری، حداقل دستمزد، مالیاتهای تکلیفی و سایر مقررات کارمندی و کارگری
ب- حصول اطمینان از رعایت شدن مفاد موافقت نامه‌های کارگری (ماده ۴۷ قانون کار)

موارد ذیل در حسابرسی حقوق و دستمزد قابل توجه حساب‌برسان می‌باشد:

۱- تقلب‌های حقوق و دستمزد می‌تواند از طریق منظر کردن کارکنان واهی در لیست حقوق و دستمزد، پرداخت اضافی به کارکنان و منظور کردن مستعفی در لیست صورت گیرد.

۲- دایره حقوق و دستمزد تحت هیچ شرایطی اجازه ندارد و نباید نام کسی را بدون دریافت نسخه رسمی اعلامیه دایره کارگزینی به لیست حقوق و دستمزد اضافه کند.

۳- دایره حقوق و دستمزد، مسئول محاسبه مبالغ قابل پرداخت به کارکنان و تهیه کلیه مدارک مربوط است و تحت هیچ شرایطی نباید وظایف مربوط به ثبت کارکرد پرسنل، استخدام یا توزیع حقوق و دستمزد (چکها) را انجام دهد.

۴- توزیع چکها یا وجوه نقد حقوق و دستمزد، وظیفه متصدی پرداخت است. چکهای امضا شده یا پاکتهای حاوی وجوه نقد تحت هیچ شرایطی نباید به دایره حقوق و دستمزد برگشت داده شود.

۵- حقوق و دستمزد مطالبه نشده نبایستی نزد متصدی پرداخت باقی بماند، مبالغ مذکور بایستی به یک حساب مخصوص نزد بانک واریز و در یک حساب بدهی ویژه تحت عنوان دستمزد مطالبه نشده ثبت گردد.

هدف حساب‌برسان از نظارت به توزیع چکها یا وجوه نقد بین کارکنان در یکی از روزهای معمول پرداخت حقوق و دستمزد، حصول اطمینان از این است که تمام اسامی مندرج در لیست حقوق و دستمزد شرکت، واقعاً نام کسانی است که در استخدام شرکت می‌باشند.

برنامه رسیدگی به حقوق و دستمزد:

۱- قبل از هر چیز از سیستم کنترل داخلی حقوق و دستمزد شناخت کسب نمایید.

۲- حداقل ۲ الی ۳ ماه لیست حقوق و دستمزد را انتخاب و اسامی چند نفر را استخراج و یا پرونده پرسنلی آنها را از نظر تاریخ استخدام، نرخ حقوق و دستمزد و ... مقایسه نمایید.

۳- در مورد تعدادی از کارکنان، اوقات کار ثبت شده را با کارت حضور و غیاب مقایسه و کنترل نمایید.

۴- مبنای محاسبات کسورات قانونی (بیمه و مالیات) و سایر کسورات (وام، مساعده و ...) و محاسبات مربوط را کنترل نمایید.

۵- محاسبات دستمزد را کنترل نمایید.

۶- جمع کل ستون خالص دستمزد را با مبلغ دستمزد در دفاتر شرکت و طرف حساب آن (بانک، تنخواه و صندوق) مقابله کنید.

۷- در صورت پرداخت نقدی دستمزد، تعدادی از رسیدهای دریافت شده را با لیست دستمزد مقایسه نمایید.

۸- صورت خلاصه پرداختهای به رؤسا و مدیران شرکت را دریافت و یا تهیه نموده و آن را با قراردادهای صورتجلسات هیأت مدیره، و یا سایر مجوزهای مربوطه ردیابی کنید.

۹- تسهیم حقوق و دستمزد به مراکز هزینه تولیدی و غیرتولیدی را کنترل کنید.

حسابرسی گردش وجوه نقد و سایر مراحل تکمیلی حسابرسی نهایی

حسابرسی صورت گردش وجوه نقد:

صورت گردش وجوه نقد یکی از صورتهای مالی اساسی می باشد که عمدتاً از روی سایر صورتهای مالی و تجزیه و تحلیل افزایشها و کاهشهای مربوط به ماندههای حسابهای خاص (عمدتاً حسابهای مربوط به معاملات غیرنقدی فی ما بین گروه و شرکتهای تابعه) تهیه می شود.

طبق استانداردهای حسابداری ایران صورت گردش وجوه نقد به دو روش مستقیم و غیرمستقیم و در پنج طبقه تهیه و گزارش می گردد. استانداردهای مذکور کاربرد روش مستقیم را الزامی نمی داند ولی در صورتی که تهیه صورت گردش وجوه نقد به روش مستقیم دارای فزونی منافع بر مخارج باشد استفاده از روش مستقیم توصیه می گردد.

مبالغ منظور شده در صورت گردش وجوه نقد در کنار رسیدگی به حسابهای ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته و جامع، حسابرسی می گردد. لذا نیازی به اجرای آزمونهای محتوای گسترده نمی باشد. حسابرسان بایستی مبالغ مندرج در صورت گردش وجوه نقد را با ماندههای منعکس در سایر صورتهای مالی و مبالغ ثبت شده در کاربرگهای حسابرسی ردیابی کنند. از آنجایی که دریافتها و پرداختهای نقدی در صورت گردش وجوه نقد برحسب (۱) فعالیتهای عملیاتی (۲) بازده سرمایه گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی (۳) مالیات بر درآمد (۴) فعالیتهای سرمایه گذاری و (۵) فعالیتهای تأمین مالی ارائه می شوند.

هدف حسابرسان در رسیدگی به صورت گردش وجوه نقد عمدتاً، «اثبات ادعای نحوه افشاء و ارائه اقلام در صورت گردش وجوه نقد» می‌باشد.

سایر مراحل تکمیل حسابرسی نهایی:

نظر حسابرسان درباره صورتهای مالی صاحبکار بر کلیه شواهدی مبتنی است که تا آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی گردآوری می‌شود و همچنین مبتنی بر هرگونه اطلاعاتی است که پس از آن تاریخ به دست می‌آورند. برای اینکه برخی از روشهای حسابرسی توصیف شده در قبل اثر بخش باشند نباید پیش از پایان اجرای عملیات اجرا شوند. این روش‌ها، تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌ها در آخرین روز اجرای عملیات یا نزدیک به آن انجام می‌گیرد و برای تعیین نوع و ماهیت و محتوای اظهارنظر حسابرسان، اهمیت دارند. روش‌هایی که باید در پایان دوره اجرای عملیات حسابرسی یا نزدیک به آن اجرا شود عبارتند از:

۱- دریافت تأییدیه وکیل حقوقی صاحبکار: به منظور کسب اطلاعاتی در مورد دعاوی مطروحه یا در شرف طرح. حسابرسان برای ارزیابی چگونگی ارائه بدهی‌های احتمالی در صورتهای مالی از برآورد وکیل حقوقی از نتایج احتمالی دعاوی کمک می‌گیرند.

۲- دریافت تأییدیه مدیران: برای یادآوری مسئولیت مدیریت در تهیه صورتهای مالی. لازم به ذکر است که تأییدیه مدیران بایستی به تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی تاریخ‌گذاری شود.

۳- بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه

۴- بررسی کلی صورتهای مالی از لحاظ نحوه افشاء و ارائه

۵- بررسی تحلیلی صورتهای مالی (تجزیه و تحلیل روندها و نسبتها)

۶- بررسی تداوم فعالیت شرکت

۷- جستجوی برای بدهی‌های ثبت نشده

۸- بررسی و تکمیل چک لیستهای حسابرسی و بازرسی قانونی

فصل نهم:

گزارش حسابرسان

«نوشتن گزارش حسابرسان آخرین مرحله تکمیل یک رسیدگی» است. محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن حسابرسان نسبت به صورتهای مالی صاحبکار اظهارنظر می‌کنند. هدف این فصل، ارائه استانداردها و راهنمایی‌های لازم درباره شکل و محتوای گزارشی است که حسابرس مستقل براساس حسابرسی صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی صادر می‌نماید. حسابرس باید نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کشف شده را به عنوان مبنای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی، از لحاظ تهیه، طبق استانداردهای حسابداری مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد. گزارش حسابرس باید حاوی اظهارنظر صریح و کتبی حسابرس درباره صورتهای مالی، به عنوان یک مجموعه واحد باشد.

اجزای اصلی گزارش حسابرس مستقل

اجزای اصلی گزارش حسابرس و ترتیب معمول آن به شرح زیر است:

- الف- عنوان
- ب- مخاطب
- پ- بند مقدمه
- ت- بند دامنه رسیدگی
- ث- بند اظهارنظر
- ج- تاریخ گزارش
- چ- نام و امضای حسابرس
- ح- نشانی حسابرس

عنوان و مخاطب گزارش

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در قالب یک گزارش واحد توسط مؤسسه حسابرسی ارائه می‌شود و عنوان و مخاطب آن به شرح زیر است:

گزارش حسابرسان مستقل و بازرس قانونی
به مجمع عادی
شرکت (نام واحد مورد گزارش طبق اساسنامه)

* در موارد ضروری و یا بنا به درخواست واحدهای مورد رسیدگی می‌توان گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی را به صورت جداگانه تهیه و تنظیم نمود با تأکید بر اینکه در چنین مواردی اتکا بازرس قانونی به رسیدگی و حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل، بایستی در گزارش بازرس قانونی تصریح شود.

بدیهی است که عبارت بازرسی قانونی هنگامی درج می‌شود که مؤسسه حسابرسی، در اجرای مفاد قوانین موضوعه به عنوان بازرسی انتخاب شده باشد. موقعی که حسابرس طبق قوانین تجارت ایران به این سمت انتخاب می‌شود، موارد مربوط به عدم رعایت قانون تجارت مفاد اساسنامه، سایر قوانین جاری کشور همچنین عدم رعایت صرفه و صلاح شرکت را، به عنوان گزارش بازرسی قانونی بعد از گزارش حسابرس مستقل ارائه می‌نماید. مخاطب گزارش حسابرس باید طبق قرارداد حسابرسی و الزامات قانونی، به گونه‌ای مناسب مشخص شود. معمولاً مخاطب گزارش کسی یا مرجعی است که حسابرس و یا بازرسی قانونی را انتخاب کرده باشد.

گزارش مقبول حسابرسی (گزارش استاندارد)

نمونه گزارش مقبول حسابرسی به شرح زیر است:

بند مقدمه	<p>۱- ترازنامه شرکت (نام شرکت طبق اساسنامه) در تاریخ ماه ۱۳XX و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی / دوره مالی ماهه و روزه منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشت‌های توضیحی یک تا پیوست که توسط هیأت مدیره تهیه و تأیید شده مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیأت مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است.</p>
بند دامنه رسیدگی	<p>۲- حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای <u>حسابرسی</u> انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف یا اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است، حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای به عمل آمده عمده توسط هیأت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌کند.</p>
بند اظهار نظر	<p>۳- به نظر این مؤسسه، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ماه ۱۳XX و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی / دوره مالی ماهه و روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای <u>حسابداری</u>، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.</p>

ترتیب درج مطالب در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی

ترتیب درج مطالب در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی به شرح زیر است:

الف- بند مقدمه

ب- بند دامنه رسیدگی

ج- بندهای توضیحی (ایرادات قابل درج در گزارش حسابرس مستقل)

د- بند اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

ه- بندهای تأکید بر مطلب خاص

- و- موارد عدم رعایت مفاد قانون تجارت
- ز- موارد عدم رعایت مفاد قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات مربوطه
- ح- موارد عدم رعایت مفاد اساسنامه واحد مورد رسیدگی
- ط- موارد عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی
- ی- موارد سوء استفاده و سوء جریان (مشروط بر آنکه در بندهای فوق مطرح نشده باشد)
- ک- مواردی که اظهار نظر نسبت به آنها در قوانین تصریح شده است نظیر اظهار نظر در مورد :
 - گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب، موضوع تبصره‌های قوانین بودجه کل کشور
 - معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکتهای سهامی)
 - مندرجات گزارش هیأت مدیره موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکتهای سهامی)

بند مقدمه:

موضوعاتی که در این بند مد نظر قرار می‌گیرد به ترتیب عبارتند از:

الف- مشخص کردن صورتهای مالی و تاریخ دوره‌ای که صورتهای مالی برای آن تهیه شده است.

ب- مشخص کردن مسئولیت هیأت مدیره واحد مورد رسیدگی و مسئولیت مؤسسه حسابرسی

بند دامنه رسیدگی (توصیف نوع و ماهیت حسابرسی)

در مواردی که در انجام رسیدگی محدودیت وجود ندارد، بند دامنه رسیدگی طبق بند دوم نمونه گزارش مقبول حسابرسی درج می‌شود اما در صورت وجود محدودیت در رسیدگی، بند دامنه رسیدگی به شرح ذیل تغییر می‌یابد:

به استثنای محدودیت(های) مندرج در بند(های) ... زیر، حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیأت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می‌کند.

بند دامنه رسیدگی گزارش حسابرسی در برگیرنده مطالب زیر است:

- ۱- حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.
- ۲- حسابرسی به منظور حصول اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی برنامه‌ریزی و اجرا شده است.
- ۳- حسابرسی براساس رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات افشاء شده در صورتهای مالی، انجام شده است.

۴- ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده در تهیه صورتهای مالی و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی

۵- ارزیابی برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیأت مدیره در تهیه صورتهای مالی

۶- حسابرسی مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌آورد.

بندهای توضیحی

بندهای توضیحی که بعد از بند دامنه رسیدگی اما قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس مستقل درج می‌شود، حسب مورد به سه گروه به شرح زیر تفکیک می‌گردد:

الف- موارد انحراف از استانداردهای حسابداری (عدم توافق بین حسابرس و صاحبکار در مورد اعمال استانداردها و افشای اطلاعات)

ب- موارد محدودیت در دامنه رسیدگی

ج- موارد ابهام اساسی

در کلیه موارد الف، ب و ج، دلایل اصلی و در صورت امکان آثار مالی موضوع باید در بند توضیحی به روشنی توصیف و تشریح شود.

* نحوه درج بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی بدین صورت است که ابتدا آن گروه از بندهای توضیحی که موضوع آنها به سرفصل‌های متعددی در صورتهای مالی ارتباط دارد، درج و سپس سایر بندهای توضیحی به ترتیب سرفصل‌های مندرج در صورتهای مالی ارائه می‌شود.

بند اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

پس از بندهای توضیحی، بند اظهارنظر درج می‌شود. نوع اظهارنظر در مورد صورتهای مالی مورد رسیدگی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مطروحه در بندهای توضیحی، به صورت یکی از اظهارنظرهای حسابرسی صادر خواهد شد.

بند اظهارنظر حسابرسی بایستی در برگیرنده مطالب زیر باشد:

۱- گزارش حسابرس باید حاوی نظر صریح حسابرس در این باره باشد که آیا صورتهای مالی از تمام

جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر.

۲- عبارت از «تمام جنبه‌های با اهمیت» در بند اظهارنظر بر این موضوع توجه دارد که حسابرسی تنها به موضوعاتی توجه دارد که از لحاظ صورتهای مالی با اهمیت باشد.

۳- مبنا و معیار حسابرسی برای سنجش مطلوبیت صورتهای مالی، «استانداردهای حسابداری» است، که بایستی به صورت صریح در بند اظهارنظر درج شود.

انواع اظهارنظر حسابرسان

۱- اظهارنظر مقبول (unqualified opinion): اظهارنظر مقبول در مواردی اظهار می‌شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، وضعیت مالی، نتایج عملیات، و تغییرات در

وضعیت مالی را از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد. اظهارنظر مقبول، یک اظهارنظر مثبت می‌باشد و معمولاً از سه پاراگراف (بند مقدمه، حدود رسیدگی و اظهارنظر) تشکیل می‌شود اما در برخی موارد حسابرسان با اضافه نمودن بندهای توضیحی، بعد از بند اظهارنظر می‌توانند نظر مقبول صادر نمایند این پاراگراف‌های توضیحی باعث تعدیل گزارش استاندارد حسابرسی (از سه پاراگراف به چند پاراگراف) می‌گردد اما در اظهارنظر حسابرس تأثیری نمی‌گذارد. این بندهای توضیحی به صورت «تأکید بر مطلب خاص» توجه استفاده‌کنندگان را به شرایطی با اهمیت جلب می‌کند و عمدتاً شامل موارد زیر است:

۱- ابهام با اهمیت

۲- ابهام با اهمیت در مورد تداوم فعالیت

۳- تأکید بر مطلب خاص

۴- اتکا بر کار سایر حسابرسان

۵- عدم یکنواختی در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری و یا انحراف موجه از اصول فوق

نکته- در صورتی که یافته‌های حسابرس و یا پاراگراف‌های توضیحی در برگیرنده هر یک از حالات زیر به صورت با اهمیت و یا اساسی باشد گزارش حسابرس غیر مقبول (مشروط، عدم اظهارنظر، مردود) صادر خواهد شد:

الف- انحراف از استانداردهای حسابداری

ب- محدودیت در دامنه رسیدگی

ج- ابهام اساسی

۲- اظهارنظر مشروط (qualified opinion): در مواردی که انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در رسیدگی در مجموع و یا به تنهایی دارای اثر با اهمیت و غیر اساسی بر صورتهای مالی باشد گزارش حسابرس به صورت مشروط خواهد بود. گزارش مشروط یک نوع اظهارنظر مقبول است اما به استثناء مواردی که در پاراگراف‌های توضیحی بنا به دلایل فوق، ذکر گردیده و در بند اظهارنظر نیز استثناء شده باشد. موارد ذکر شده مطلوبیت کلی صورتهای مالی را تحت الشعاع خود قرار نمی‌دهد (غیراساسی).

* انحراف از استانداردهای حسابداری: یعنی زمانی که واحد مورد رسیدگی الزامات حسابداری را رعایت ننماید. (یعنی عدم توافق بین حسابرس و صاحبکار در خصوص رعایت شدن و نشدن استانداردهای حسابداری و نحوه ارائه و افشاء در صورتهای مالی)

* محدودیت در دامنه رسیدگی: محدودیت در دامنه رسیدگی، هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرس نتواند از طریق اعمال روش‌های حسابرسی لازم به شواهد کافی و قابل قبول برای اظهارنظر دست یابد. این محدودیت ممکن است:

الف- توسط صاحبکار تحمیل شود (مانند عدم ارائه صورتجلسات هیأت مدیره، مجامع عمومی، و یا عدم ارسال تأییدیه‌ها)

ب- وضعیت‌های موجود آن را ایجاد کند (مانند انتخاب حسابرس در زمانی صورت گیرد که وی نتواند بر شمارش موجودی‌ها نظارت کند)

* در صورت وجود محدودیت در دامنه رسیدگی طبق موارد پیش گفته، بندهای توضیحی محدودیت، هم در بند دامنه رسیدگی و هم در بند اظهارنظر اشاره می‌شود.

۳- اظهارنظر مردود، منفی یا رد (Adverse opinion): موقعی که انحراف از استانداردهای حسابداری دارای اثر اساسی باشد و مطلوبیت کلی صورتهای مالی را مخدوش کند گزارش حسابرس به صورت مردود (منفی) صادر خواهد شد.

۴- عدم اظهارنظر (Disclaimer of opinion): این گزارش موقعی صادر می‌شود که محدودیت در رسیدگی یا ابهام و یا هر دو با هم دارای اثرات اساسی نسبت به صورتهای مالی باشد و آثار آن چنان با اهمیت و فراگیر باشد که حسابرس نتواند نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر کند. از آنجایی که در این گزارش، حسابرس اظهارنظر بیان نمی‌دارد لذا بند اظهارنظر حسابرس در این گزارش با عبارت «به نظر این مؤسسه» شروع نمی‌گردد.

ابهام:

ابهام عبارت است از موضوعی که نتیجه آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد مورد رسیدگی بستگی دارد و ممکن است بر صورتهای مالی، اثر گذارد مانند دعوی حقوقی علیه شرکت که نتیجه دعوی توسط دادگاه تعیین خواهد شد. اگر ابهام ایجاد شده دارای اثر با اهمیت ولی غیر اساسی باشد موضوع ابهام به صورت یک بند توضیحی بعد از بند اظهارنظر درج می‌شود و در بند اظهارنظر به آن اشاره‌ای نمی‌شود. در صورت عدم افشای کافی، با این موضوع به عنوان عدم رعایت استانداردهای حسابداری برخورد می‌شود و در مواردی که حسابرس قادر به جمع آوری شواهد کافی در رابطه با اهمیت ابهام یا نحوه افشای آن در صورتهای مالی نباشد، این گونه موارد محدودیت در دامنه رسیدگی تلقی می‌شود.

اساسی	با اهمیت ولی غیر اساسی	بی‌اهمیت	میزان اهمیت ماهیت موضوع
مردود	مشروط با عبارت «به استثنای اثر/ آثار ...»	مقبول	انحراف از استانداردهای حسابداری
عدم اظهارنظر	مشروط با عبارت «به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بند(های) ... ضرورت می‌یافت»	مقبول	محدودیت در دامنه رسیدگی
عدم اظهارنظر	مقبول	مقبول	ابهام (غیر از تداوم فعالیت)

* چنانچه آثار ناشی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی به تنهایی یا در مجموع بر صورتهای مالی با اهمیت بوده اما اساسی نباشد نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرسی قانونی «مشروط» و متن آن به شرح زیر است:

به نظر این مؤسسه به استثنای آثار موارد مندرج در بند(های) ... و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیتهای مندرج در بند(های) ... ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ماه ۱۳XX و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

* در شرایطی که یکی از موارد «انحراف از استانداردهای حسابداری» به تنهایی و یا مقداری از آنها در مجموع دارای اثرات اساسی بر صورتهای مالی مورد رسیدگی باشد، نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی «مردود» و متن آن به شرح زیر است:

به نظر این مؤسسه به دلیل اثرات اساسی مورد/ موارد مندرج در بند(های) این گزارش، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ماه ۱۳XX و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی/ دوره مالی ماهه و روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

* در شرایطی که حسابرس مستقل و بازرس قانونی در رسیدگی‌های خود با «محدودیت(های) اساسی» در دامنه رسیدگی مواجه شود به نحوی که امکان اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فراهم نگردد متن بند اظهارنظر به شرح زیر خواهد بود: (گزارش عدم اظهارنظر)

به دلیل وجود محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی‌های این مؤسسه به شرح بند (بندهای) این گزارش که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان پذیر نیست.

* در شرایطی که یکی از موارد ابهام به تنهایی یا مقداری از آنها در مجموع (اعم از افشا شده و نشده) دارای «اثرات احتمالی اساسی» بر صورتهای مالی مورد رسیدگی باشند، به گونه‌ای که اظهارنظر امکان‌پذیر نباشد، متن بند اظهارنظر به شرح زیر است: (گزارش عدم اظهارنظر)

به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند (بندهای) این گزارش و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن(ها) بر صورتهای مالی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان پذیر نیست.

* در مواردی که «محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی توأم» وجود داشته باشد، بند اظهارنظر به شرح زیر است: (گزارش به دلیل هر دو موضوع «عدم اظهارنظر» صادر خواهد شد.)

به دلیل وجود محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی‌های این مؤسسه به شرح بندهای این گزارش که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است و نیز به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند(های) بالا و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن بر صورتهای مالی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان پذیر نیست.

بندهای تأکید بر مطلب خاص

در صورت نیاز به جلب توجه بیشتر استفاده کنندگان به برخی از اقلام و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی (برای مثال معاملات عمده با اشخاص وابسته) و نیز در صورت وجود الزامات خاص قانونی برای گزارشگری حسابرسی، حسابرس می‌تواند با افزودن بند توضیحی پس از بند اظهارنظر گزارش خود را تعدیل کند.

تاریخ گذاری گزارش

تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به ترتیب زیر در گزارش درج شود:

الف- تاریخ گزارش باید به طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال در خاتمه آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم سطر با عبارت «مؤسسه حسابرسی» درج می‌شود.

ب- روز و سال به عدد و ماه به حروف نوشته می‌شود.

«در هر حال تاریخ گزارش حسابرس نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تأیید و امضاء می‌شود.»

سایر موارد

* بندهای مندرج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید از ابتدا به ترتیب شماره گذاری شود.
* صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی شماره گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم‌دار مؤسسه حسابرسی تایپ شود. در مورد صفحات بعدی لازم است عبارت زیر در گوشه سمت بالای کلیه صفحات تایپ شود:

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت

بدیهی است کلیه صفحات گزارش باید به مهر مخصوص

مؤسسه حسابرسی
گزارش

 ممهور شود.

نام و امضای حسابرس

امضای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی در مؤسسات حسابرسی حداقل به امضای یکی از شرکای مؤسسه با ذکر نام و نام خانوادگی همراه با مهر مؤسسه صورت می‌گیرد. نشانی حسابرس باید در گزارش وی، غالباً در سربرگ مربوط، درج شود.

موارد خاص

۱- عدم ارائه صورت جریان وجوه نقد: در مواردی که صورت جریان وجوه توسط واحد مورد رسیدگی تهیه و ارائه نشود، در بند مقدمه، تنها به صورتهای مالی ارائه شده برای حسابرسی اشاره می‌شود و عبارت زیر به عنوان یک بند توضیحی در گزارش درج می‌شود (در نهایت گزارش حسابرس به صورت مشروط صادر می‌گردد).

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی / دوره مالی ماهه و روزه منتهی به تاریخ ماه ۱۳XX ارائه نشده است طبق استانداردهای حسابداری ارائه چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های مختلف به طور خلاصه نشان داده می‌شود، ضروری است.

همچنین بند اظهارنظر غالباً به شرح زیر تعدیل و ارائه می‌شود:

به نظر این مؤسسه به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد (موضوع بند بالا) به ارائه ناقص اطلاعاتی منجر شده است و نیز به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بندهای ضرورت می‌یافت. صورتهای مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت در تاریخ ماه ۱۳XX و نتایج عملیات آن را برای سال مالی / دوره مالی ماهه و روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

شایان ذکر است، نمونه بالا در مورد اظهارنظرهای مشروط کاربرد دارد و در سایر اظهارنظرها موضوع حسب مورد تعدیل می‌شود.

۲- اظهارنظر متفاوت: چنانچه اهمیت آثار موارد انحراف از استانداردهای حسابداری، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام برای هر یک از صورتهای مالی متفاوت باشد. در این صورت ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هر یک از صورتهای مالی ضرورت یابد و بند اظهارنظر به صورت دو پاراگرافی صادر خواهد شد.

۳- تاریخ‌گذاری دوگانه: گاه اتفاق می‌افتد که پس از خاتمه اجرای عملیات حسابرسی اما قبل از صدور گزارش، رویدادی واقع شود که بر صورتهای مالی به نحوی عمده اثر بگذارد حسابرس مستقل مسئولیت دارد که در صورت آگاهی از وقوع چنین رویدادی، با آن به نحوی مناسب برخورد کند یکی از روش‌های برخورد با موضوع، رسیدگی به آن رویداد خاص و انعکاس این نحوه عمل از طریق تاریخ‌گذاری دوگانه توسط حسابرس است نمونه‌ای از تاریخ‌گذاری دوگانه به شرح زیر است:

۱۵ تیرماه ۱۳XX

به استثنای بند که تاریخ آن ۲۵ تیرماه ۱۳XX می‌باشد.

اتکا بر کار سایر حسابرسان در حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی

از آنجایی که ممکن است تعداد شرکتهای گروه و وابسته متعدد باشند و بیش از یک مؤسسه حسابرسی در رسیدگی‌ها مشارکت داشته باشند، حسابرسان اصلی (مسئولیت ارائه گزارش نسبت به صورتهای مالی یک واحد مورد رسیدگی که صورتهای آن از چند جزء تشکیل شده است) که گزارش تلفیقی گروه واحد تجاری اصلی را صادر می‌کنند در خصوص اشاره به کار سایر حسابرسان که مسئولیت ارائه گزارش نسبت به گزارش‌های مالی جزء یا اجزایی از واحد مورد رسیدگی مانند شعبه، شرکت فرعی و وابسته را به عهده دارند) به یکی از سه حالت زیر برخورد می‌نمایند:

۱- اشاره‌ای به کار سایر حساب‌برسان نکنند: موقعی که سایر حساب‌برسان از حساب‌برسان مستقل بوده و یا توسط خود حساب‌برس اصلی دعوت به کار شده باشند و یا از حسن شهرت کافی و صلاحیت حرفه‌ای برخوردار بوده باشند، حساب‌برسان اصلی مسئولیت کامل کار سایر حساب‌برسان را به عهده می‌گیرند و در گزارش خود به کار سایر حساب‌برسان اشاره‌ای نمی‌کنند و گزارش خود را تنها با مسئولیت خویش و بدون اشاره به کار انجام شده توسط حساب‌برسان دیگر صادر می‌کنند.

۲- به کار سایر حساب‌برسان اشاره کنند: در صورتی که حساب‌برس اصلی بخواهد به کار سایر حساب‌برسان اشاره نماید «گزارش به صورت مشترک» صادر خواهد شد اما امضاء گزارش توسط حساب‌برسان اصلی صورت می‌گیرد. در این حالت مسئولیت کار بین حساب‌برسان تقسیم می‌گردد. این نحوه برخورد موقعی است که سایر حساب‌برسان توسط صاحبکار به کار دعوت شده باشند و حساب‌برس اصلی نتواند خود را در مورد حسن شهرت و استقلال سایر حساب‌برسان متقاعد سازد. «در این صورت حساب‌برس اصلی در بند مقدمه توضیح داده و در بندهای حدود رسیدگی و اظهارنظر نیز به کار سایر حساب‌برسان اشاره می‌کند و نیازی به اضافه نمودن بند توضیحی نمی‌باشد.

۳- عدم اتکا به کار سایر حساب‌برسان: چنانچه حساب‌برس به این نتیجه برسد که نمی‌تواند از کار حساب‌برس دیگر استفاده کند و نیز نتوانسته باشد روش‌های اضافی را به حد کفایت نسبت به گزارش‌های مالی اجزای واحد مورد رسیدگی اجرا کند باید به دلیل محدودیت در دامنه رسیدگی «اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر» ارائه کند.

نکته- در استانداردهای حساب‌برسی ایران، حالت‌های ۱ و ۳ مجاز می‌باشد و گزارش استاندارد حساب‌برسی تلفیقی به دلیل اشاره به کار سایر حساب‌برسان تعدیل نمی‌گردد و نیازی به اشاره به کار سایر حساب‌برسان در بندهای مقدمه، حدود رسیدگی و اظهارنظر نیست.