

به نام خدا

اصول حسابرسی در تعاونیها

تالیف و تدوین

عربعلی هراتیان

سرشناسه: هراتیان، عربعلی، ۱۳۴۳

عنوان و نام پدیدآور: اصول حسابرسی در تعاونیها / گردآورنده عربعلی هراتیان

مشخصات نشر: تهران: سپهر اندیش، تانیا ۱۳۸۹.

مشخصات ظاهری: ۹۶ص.

شابک: ۱-۱۷-۰۳۱-۵۰۳۱-۹۷۸-۶۰۰

وضعیت فهرست نویسی: فیپا

موضوع: تعاونیها - حسابرسی

موضوع: تعاونیها - مدیریت

رده بندی کنگره: ۱۳۸۹ ش ۴۵ هـ ۵۶۸۶/۴ HF

رده بندی دیویی: ۶۵۷/۹۵

شماره کتابشناسی ملی: ۲۷۷۵۵۱۲

انتشارات سپهراندیش

اصول حسابرسی در تعاونیها

عربعلی هراتیان

نوبت چاپ: اول / ۱۳۸۹

چاپ: توحید

شمارگان: ۱۰۰۰ نسخه

قیمت: ۳۱۰۰ تومان

شابک: ۵۰۳۱-۶۰۰-۹۷۸-۱۷-۱

کلیه حقوق چاپ و نشر به عهده ناشر می‌باشد.

تهران، خیابان مطهری، خیابان مفتح، کوچه بخشی موقر، پلاک ۴۳، طبقه ۴

تلفن: ۸۸۳۱۱۵۹۸-۹ نمابر: ۸۸۳۷۴۶۷

فهرست

مقدمه

فصل اول: تعاریف حرفه حسابرسی

فصل دوم: استانداردهای حسابرسی

فصل سوم: ضرورت حسابرسی صورتهای مالی

فصل چهارم: آیین رفتار حرفه‌ای

فصل پنجم: کنترل‌های داخلی

فصل ششم: برنامه حسابرسی

فصل هفتم: شواهد حسابرسی

فصل هشتم: کاربرگهای حسابرسی

فصل نهم: قوانین و مقررات

فصل دهم: روشهای عمومی رسیدگی صورتهای مالی

فصل یازدهم: رسیدگی حسابهای نقد و بانک

فصل دوازدهم: رسیدگی حسابها و اسناد دریافتی

فصل سیزدهم: رسیدگی موجودی مواد و کالا و بهای تمام شده، کالای فروش رفته

فصل چهاردهم: رسیدگی دارائی‌های ثابت مشهود

فصل پانزدهم: رسیدگی سرمایه‌گذاری بلند مدت

فصل شانزدهم: رسیدگی حسابهای پرداختنی و سایر بدهی‌ها

فصل هفدهم: رسیدگی بدهی‌های بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه

فصل هجدهم: گزارش حسابرسان

فصل نوزدهم: نامه مدیریت

فهرست منابع و مأخذ

مقدمه

از زمانهای بسیار گذشته، رسیدگی به حسابها و یا نوعی حسابرسی به شکل اولیه وجود داشته و در طول تاریخ استمرار یافته است. اما حسابرسی به شیوه نوین و استاندارد پدیده‌ای است که به دنبال پیشرفت صنعت و دگرگونی سریع در مسائل اقتصادی و پیدایش شرکتها و بنگاه‌های مالی و اقتصادی بزرگ متشکل از سهامداران (سرمایه‌گذاران) متعدد و جدا شدن مدیریت بنگاه‌ها از صاحبان سهام و مالکان آنها (فرض تفکیک شخصیت) ضرورت تنظیم حسابها با رعایت قوانین و مقررات مطابق با اصول استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مطرح و اجراء گردیده اما تنظیم حسابها و تهیه صورتهای مالی توسط مسئولین مالی و حسابداران به علت وجود رابطه استخدامی با موسسه به تنهایی کافی نبوده و نمی‌تواند نقش مقرراتی خود را به طور کامل ایفا نماید و در بسیاری از موارد ملزم به پذیرفتن نظریه مدیران موسسه بوده که اعمال این نظریه‌ها و انعکاس آن در حسابهای مالی، عملکرد موسسات را خدشه‌دار خواهد نمود. بدین ترتیب مندرجات صورتهای مالی استخراجی نیاز استفاده کنندگان داخلی (مدیران درون واحدی) و استفاده کنندگان خارجی (صاحبان سهام، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، بستانکاران، بانکها و رقبا و سایر استفاده کنندگان) را که به هر نحو از موسسه به طور مستقیم یا غیر مستقیم منافع دارند برآورده نمی‌سازند.

این دیدگاه سبب شده که پدیده حسابرسی با تجمیع حسابداران خبره و کارشناسان در این حرفه شکل بگیرد تا جدای از موسسه، با بی طرفی کامل و استقلال رأی و مطابق با موازین و استانداردهای پذیرفته شده صورتهای مالی موسسه‌ها و شرکت‌ها را رسیدگی نموده و راجع به ادعاهای مدیریت پیرامون رویدادهای اقتصادی و عملکرد موسسه اظهار نظر نماید. امروزه حسابرسی به عنوان یک حرفه و علوم تخصصی مطرح و در فرایند تکاملی با بکارگیری دانش روز و استفاده از تکنولوژی رو به گسترش اقتصادی دگرگونی شتاب زده حسابرسی را الزامی نموده و رشته حسابرسی را به رشته‌ای پویا و پیچیده تبدیل کرده است.

فصل اول

تعاریف حرفه حسابرسی

حسابرسی در شرکتهای تعاونی

قانون شرکتهای تعاونی مصوب خرداد ماه سال ۱۳۵۰ علاوه بر پیش‌بینی بازرسان برای شرکتهای و اتحادیه‌های تعاونی، فصل بیست و چهارم (ماده ۱۳۹ الی ۱۴۱) به موضوع حسابرسی اختصاص یافت و علاوه بر آن با استناد به بند ۸ ماده ۳ اساسنامه سازمان مرکزی تعاون روستایی ایران انجام حسابرسی از شرکتهای و اتحادیه‌های تعاونی روستایی و کشاورزی به عنوان یکی از وظایف سازمان مشخص شده که به تبعیت از آن حسابرسی سالیانه و ضمنی از واحدهای تعاونی فعال شبکه با سیاست‌ها و برنامه‌ریزی سالیانه اداره کل حسابرسی مستقر در سازمان مرکزی و

ادارات حسابرسی استان‌ها به روش استاندارد ۹۲ (روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی) یافته‌های عینی در سطحی وسیع انجام می‌شود.

تعریف حسابرسی

حسابرسی عبارت است از فرایند سیستماتیک کسب و ارزیابی شواهد عینی راجع به ادعاها پیرامون رویدادهای اقتصادی برای پی بردن به درجه انطباق بین ادعاها و معیارهای موضوعه و سپس اطلاع رسانی یافته‌ها به صاحبان سهام و استفاده کنندگان ذی نفع (این فرایند توسط فرد صاحب صلاحیت و مستقل اجرا می‌شود).

به عبارت دیگر حسابرسی عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنایی صورتهای مالی و حساب‌رسانان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل‌های داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده دارائی‌ها، پرسش از منابع داخلی و خارج شرکت‌ها و موسسات مالی (واحدهای تعاونی) و اجرای سایر روشهای رسیدگی شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت‌ها و موسسات (واحدهای تعاونی) و فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کند یا خیر، گردآوری می‌کنند. ضمناً مبنای گزارش حسابرس رسیدگی می‌باشد.

و هرگز حساب‌رسان بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی اظهار نظر نمی‌کنند.

انواع حسابرسی

حسابرسی صورت‌های مالی

حسابرسی رعایت

حسابرسی عملیاتی

حسابرسی قانونی

حسابرسی صورت‌های مالی

هدف از صورت‌های مالی، جمع‌آوری شواهد درباره ادعاهای منعکس در صورت‌های

مالی شرکت‌ها و تعیین میزان انطباق ادعاهای مزبور با اصول حسابداری است.

به منظور اعتباردهی به مندرجات صورت‌های مالی و یادداشت‌ها همراه در یک

تقسیم‌بندی کلی، حسابرسی شامل دو مرحله رسیدگی و گزارشگری است و

اعتباردهی در بخش گزارشگری قرار می‌گیرد و به بیان دیگر اعتباردهی یک امر

گزارشگری است.

حسابرسی رعایت

مقصود تعیین رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات توسط اشخاص یا

شرکت‌هاست. معیاری که بر اساس آن اعمال اشخاص یا شرکت‌ها مورد ارزیابی

قرار می‌گیرد می‌تواند قانون، منع رشوه، قانون مالیاتها و غیره باشد.

حسابرسی عملیاتی

عبارت است از بررسی سنجیده و به سامان فعالیت‌های یک موسسه یا بخش معینی

از آن‌ها در ارتباط با هدف تعیین شده، هدف اصلی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی

(کارائی) و (اثربخشی) عملیات، تشخیص فرصت‌های بهبود و ارائه پیشنهاد‌های اصلاحی جهت بهبود عملیات جاری است.

مثل ارزیابی کارائی و اثربخشی سیستم حسابداری یک موسسه و ارائه پیشنهاد‌های اصلاحی.

حسابرسی قانونی

هدف از حسابرسی قانونی، ممانعت از وقوع یا کشف انواع مختلف فعالیت‌های متقلبانه از جمله تقلب‌های تجاری یا کارکنان، بررسی‌های کیفی، اختلاف بین سهامداران یا شرکاء خسارت‌های تجاری، اقتصادی و ...

برای مثال در تقلب‌های تجاری با حسابرس قانونی می‌توان وجوه یا دارایی‌های اختلاس شده را کشف کرد.

انواع حسابرسی از لحاظ زمان کار

الف. حسابرسی ضمنی

ب. حسابرسی نهایی

ج. حسابرسی مداوم

الف. حسابرسی ضمنی: حسابرسی ضمنی عبارت از اینکه حسابرس بخشی از رسیدگی‌های خود را در ضمن سال مالی و قبل از پایان سال مالی انجام دهد. معمولاً در حسابرسی ضمنی بررسی، شناخت، آزمون و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی انجام می‌گیرد و نتیجه آن تهیه و ارائه نامه مدیریت می‌باشد. حسابرسی ضمنی پایه

و اساس حسابرسی نهایی است. بدین مفهوم که در حسابرسی ضمنی، حسابرس با توجه به شناختی که از سیستم کنترل‌های داخلی و قوت و ضعف آن کسب نموده، حجم نمونه رسیدگی و میزان رسیدگی‌هایی نهایی را تعیین می‌کند.

فواید انجام رسیدگی و حسابرسی ضمنی در طول دوره:

- تسهیل در انتشار به موقع صورت‌های مالی.
- ارزیابی بهتر سیستم کنترل داخلی.
- امکان توزیع یکنواخت حجم کار موسسه در طول سال.
- مورد توجه قرار گرفتن زودتر مسائل حسابداری.
- برنامه‌ریزی موثرتر رسیدگی.

ب- حسابرسی نهایی: حسابرسی نهایی یعنی رسیدگی به مانده‌های نهایی (مانده حسابها پس از اصلاح و بستن آنها) پس از پایان سال مالی.

ج- حسابرسی مداوم: به دلیل محدودیت زمانی حسابرسی در ارائه گزارش حسابرسی و حج بالای عملیات حسابرسی ممکن است حسابرس به طور مداوم، مستمر و در طول سال در شرکت حضور داشته و عملیات رسیدگی خود را انجام دهد. با توجه به مراتب فوق، مراحل مختلف اجرای حسابرسی بند الف و ب را می‌توان به شرح زیر تقسیم‌بندی نمود.

زمان انجام رسیدگی	ماهیت رسیدگی	مراحل انجام
الف: حسابرسی ضمنی	بررسی سیستم	۱- درک و ثبت سیستم ۲- آزمایش صحت ثبت سیستم ۳- ارزیابی سیستم ۴- رسیدگی بر اجرای کنترل های موجود ۵- جمع بندی نتایج حاصل(تهیه گزارشات و نکات قابل توجه ضمنی و نامه مدیریت ضمنی)
ب: حسابرسی نهایی	رسیدگی های اثباتی	۱- اثبات اقلام صورتهای مالی ۲- جمع بندی نتایج حاصله(تهیه گزارشات نکات قابل توجه نهایی گزارش حسابرسی و نامه مدیریت نهایی)

فصل دوم

استانداردهای حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، مجموعه قواعد و معیارهایی هستند که حسابرس برای

هماهنگ نمودن عملیات حسابرسی و بالا بردن کیفیت حسابرسی و افزایش کارائی

این حرفه ملزم به رعایت آن می باشد.

این معیار بوسیله مجامع حرفه ای تعیین می شود.

استانداردهای حسابرسی در سه گروه به شرح زیر طبقه بندی می گردد:

۱. استانداردهای عمومی

الف: رسیدگی باید توسط شخص یا اشخاصی که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان حسابرس باشد.

ب: حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رای خود را در تمام موارد مربوطه به حرفه خود حفظ کنند.

ج: در رسیدگی و تهیه گزارش باید مراقبت حرفه‌ای لازم به عمل آید.

۲- استانداردهای رسیدگی

الف: عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه‌ریزی شود و در صورت وجود کارکنان، بر کار آنان به گونه‌ای مناسب نظارت شود.

ب: جهت برنامه‌ریزی حسابرسی از ساختار کنترل داخلی صاحب‌کار، شناختی کافی کسب گردد.

ج: شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه را بازرسی، مشاهده، پرس‌وجو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنای معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی مورد رسیدگی به دست آید.

۳. استانداردهای گزارشگری

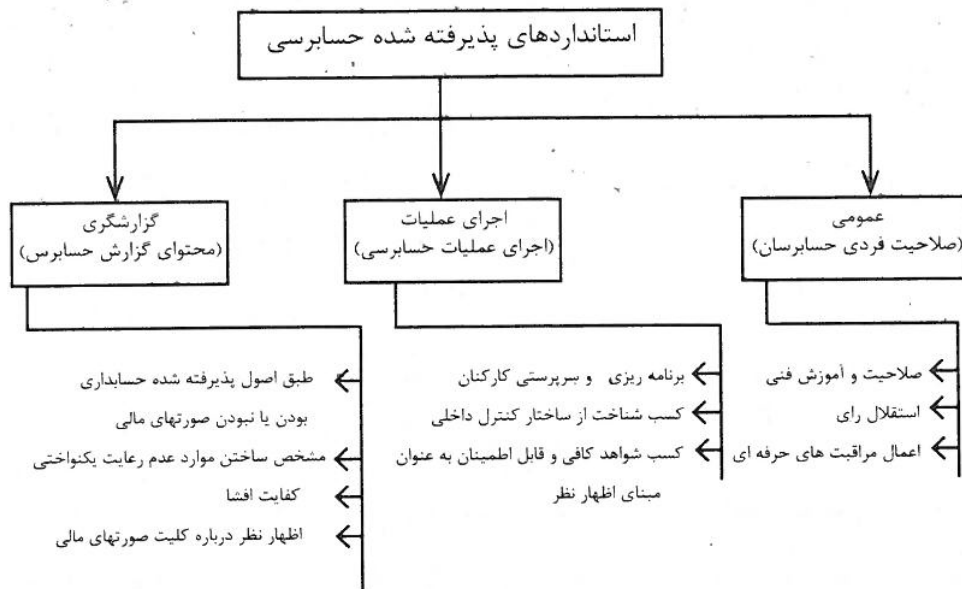
الف: گزارش باید تصریح کند که صورتهای مالی، طبق اصول حسابداری تهیه شده است یا خیر.

ب: مطابقت ارائه صورتهای مالی با اصول حسابداری و بکارگیری یکنواخت اصول مزبور.

ج: افشای کافی اطلاعات.

د: میزان مسئولیت پذیرفته شده و ویژگی رسیدگی حسابرسان.

خلاصه ده استاندارد پذیرفته شده حسابرسی



((تفسیر شده به وسیله بیانیه های استانداردهای حسابرسی))

فصل سوم

ضرورت حسابرسی صورتهای مالی

حسابداری و حسابرسی رابطه تنگاتنگی با هم دارند. به گونه ای که گاهی حتی تفکیک

این دو از هم دشوار می نماید.

حسابداری فعالیتی است که به تولید اطلاعات به شکل صورتهای مالی و دیگر

شکلها می پردازد و مسئولیت امر حسابداری با مدیران شرکتها است. حال آن که

حسابرسی ارزیابی اطلاعات مزبور و نتیجه گیری درباره انطباق آن اطلاعات با معیارهای از پیش تعیین شده است.

به طور کلی، حسابرسی منجر به تولید اطلاعات جدید نمی‌شود، بلکه می‌تواند از طریق گزارش یافته‌ها و نتایج رسیدگی‌ها، ارزش اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری را افزایش دهد.

ضرورت حسابرسی صورتهای مالی

چهار عامل درباره توجیه تقاضا برای حسابرسی ذکر شده است:

۱. تضاد منافع

بین تهیه کنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان از آن (سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و نهادهای قانونگذاری)، تضاد منافع بالقوه وجود دارد. چنین تضادی می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات غیر منصفانه گردد. بنابراین استفاده کنندگان در کیفیت اطلاعات دریافتی تردید روا داشته و حصول اطمینان از کیفیت اطلاعات را مستلزم حسابرسی آن توسط شخصی مستقل می‌دانند.

۲. پیامدهای اقتصادی مهم

هدف از تهیه و گزارش اطلاعات، مساعدت به استفاده کنندگان اطلاعات در تصمیم‌گیری آگاهانه اقتصادی است. چنانچه این گونه تصمیم‌ها، پیامدهای اقتصادی مهمی داشته باشد، تصمیم گیرندگان به کیفیت اطلاعات دریافتی اهمیت بیشتری قائل

می‌شوند و حصول اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافتی نیز از طریق حسابرسی میسر است.

۳. پیچیدگی

هم تهیه و هم تایید اطلاعات، نیازمند تخصصی است که اغلب دریافت کنندگان اطلاعات چنین تخصصی را ندارند. در نتیجه استفاده کنندگان نمی‌توانند شخصاً به تشخیص کیفیت اطلاعات اقدام کنند. در این صورت حسابرسی می‌تواند برای حصول اطمینان از کیفیت اطلاعات گزارش شده به استفاده کنندگان کمک کند.

۴. عدم دسترسی مستقیم

حتی در صورت داشتن تخصص لازم، استفاده کنندگان به دلیل موانع حقوقی یا مقررات سازمان از ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات منع می‌شوند بنابراین در شرایطی که ارزیابی مستقیم اطلاعات توسط استفاده کنندگان غیر ممکن و غیر عملی است آنها یا باید به کیفیت اطلاعات دریافتی اعتماد کنند و یا آن که از همکاری افراد مستقل (حسابرسان) جهت ارزیابی اطلاعات استفاده و به قضاوت آنان اتکا نمایند.

فصل چهارم

آیین رفتار حرفه‌ای

نیاز به آیین رفتار حرفه‌ای

تمام حرفه‌های شناخته شده برای خود یک آیین رفتار تهیه کرده‌اند هدف اساسی از چنین آیین‌های رفتاری، ارائه رهنمود لازم به اعضاء برای حفظ تشخیص حرفه‌ای و اعمال رفتار به گونه‌ای است که کیفیت ضوابط حرفه آنها را بهبود بخشد.

ویژگی مشترک تمام حرفه‌های شناخته شده

- مسئولیت خدمت به جامعه
- مجموعه‌ای پیچیده از دانش
- استانداردهای ورود به حرفه
- نیاز به اعتماد جامعه

مسئولیت خدمت به جامعه

حسابرس در فرایند گزارشگری مالی، نماینده جامعه یا به عبارتی نماینده مجموع اعتبار دهندگان، سهامداران، مشتریان، کارکنان و سایرین است و نقش حسابرس این است که اطمینان یابد صورتهای مالی منافع همه گروه‌ها را به طور مطلوب تامین می‌کند نه این که به نفع یک گروه و به زیان گروه دیگر باشد.

مجموعه‌ای پیچیده از دانش

هر حسابرس وقتی به انبوه بیانیه‌های رسمی حاکم بر گزارشگری مالی نظر می‌افکند متوجه خواهد شد که حسابداری مجموعه‌ای پیچیده از دانش حرفه‌ای و فنی است که حسابدار باید رویدادهایی را بنمایاند که در محیطی بغرنج رخ می‌دهند.

استانداردهای ورود به حرفه

دریافت گواهی اشتغال به عنوان حسابرس، مستلزم داشتن حداقل استاندارد تحصیلی و تجربه است.

نیاز به اعتماد جامعه

حسابرسان همانند پزشکان، حقوقدانان و تمام حرفه‌های دیگر برای موفقیت، به اعتماد عموم مردم نیاز دارند و اعتماد جامعه برای حسابرسان از اهمیت خاصی برخوردار است.

حاصل کار حسابرس قابلیت اعتماد است. نقش اعتباردهی حسابرس، بدون جامعه به او مفید و قابل استفاده نخواه بود.

آیین رفتار حرفه‌ای دارای دو بخش است:

بخش اول اصول

اصول هدف‌گراست و مسئولیت حرفه را در قبال جامعه، صاحبکاران و اعضاء حرفه بیان می‌دارد و چارچوبی برای احکام یعنی بخش دوم آیین رفتار حرفه‌ای است و شامل موارد زیر است:

۱. مسئولیت‌های حرفه‌ای: اعضا در اجرای مسئولیت‌های خود به عنوان افراد

حرفه‌ای باید قضاوت‌های اخلاقی، حرفه‌ای و دقیق را در تمام فعالیت‌های خود

اعمال کنند.

۲. منافع جامعه: اعضاء بايد متعهد شوند به نوعی عمل کنند که در جهت منافع جامعه باشد به اعتماد جامعه ارج نهاده شود و نشانه‌ای از تعهدات حرفه‌ای باشد.

۳. درستکاری: اعضا برای حفظ و گسترش اعتماد جامعه باید تمام مسئولیت‌های حرفه‌ای را با نهایت درستکاری ایفا کنند.

۴. بی طرفی و استقلال: هر عضو در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود باید بی طرف بوده و تضاد منافع نداشته باشد. هر عضو شاغل در حسابرسی هنگام ارائه خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباردهی باید واقعاً مستقل باشد و مستقل به نظر رسد.

۵. دقت حرفه‌ای: هر عضو باید استانداردهای فنی و رفتاری حرفه را رعایت کند و برای بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد خدمات خود پیوسته تلاش کند، و مسئولیت حرفه‌ای را در بالاترین حد توانایی خود ایفا کند.

۶. دامنه و نوع خدمات: هر عضو شاغل در حسابرسی، هنگام تعیین دامنه و نوع خدمات قابل ارائه باید اصول آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند.

بخش دوم احکام

احکام کاربردهای عملی اصولی است که رفتار قابل قبول را تعریف می‌کند و مراجع تصمیم‌گیری را برای استانداردهای کار مشخص می‌سازد و شامل موارد زیر است:

۱. استقلال: هر عضو شاغل در حسابرسی باید به گونه مقرر در استانداردهای وضع شده توسط ارگان‌هایی که شورای عالی انجمن مشخص کرده است، در اجرای خدمات خود مستقل باشد.
۲. درستکاری و بی طرفی: هر عضو در اجرای خدمات حرفه‌ای خود باید بی طرف و درستکار باشد، باید از هر گونه جانبداری و تضاد منافع ببری باشد و نباید آگاهانه حقایق را نادرست ارائه دهد یا قضاوت خود را به دیگران محول کند.
۳. استانداردهای عمومی: هر عضو باید استانداردهای رفتاری (صلاحیت حرفه‌ای، مراقبت حرفه‌ای، برنامه‌ریزی، اطلاعات کافی و مربوط) که در گروه استانداردهای عمومی وضع شده است را در مورد تمام خدمات حسابرسی به کار ببرد.
۴. رعایت استانداردها: هر عضوی که خدمات حسابرسی، بررسی، تنظیم، مشاوره مدیریت مالیاتی و سایر خدمات حرفه‌ای را می‌پذیرد باید استانداردهایی تعیین شده توسط ارگانهای ذی صلاح را رعایت کند.
۵. اصول حسابداری: اگر صورتهای مالی یا سایر اطلاعات مالی شامل انحرافی از اصول حسابداری وضع شده توسط ارگانی باشد که شورای عالی انجمن برای وضع چنین اصولی تعیین کرده است و اثر آن (تخطی) بر صورتهای

مالی یا اطلاعات مالی به طور کلی با اهمیت باشد، هیچ عضوی نباید به آن صورت‌های مالی اظهار نظر کند.

۶. اطلاعات محرمانه (اصل رازداری): نوع کار حساب‌رسان ایجاب می‌کند که آنها به محرمانه‌ترین روابط مالی صاحبکاران خود دسترسی داشته باشند. بنابراین عضو شاغل در حرفه حسابرسی نباید اطلاعات محرمانه صاحبکار را بدون اجازه شخص صاحبکار فاش سازد.

۷. حق‌الزحمه مشروط: خدمات حرفه‌ای نباید تحت قراردادی ادامه یا اجرا شوند که در آن احتساب حق‌الزحمه موکول به کسب یافته‌ها یا نتایج خاص شده باشد اما حق‌الزحمه یک عضو می‌تواند بر حسب مورد مثلاً به نسبت پیچیدگی خدمات ارائه شده یا ساعت کارکرد کارکنان تغییر می‌کند. حق‌الزحمه مشروط از صاحبکارانی که خدمات تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و اعتباردهی خاصی را از حساب‌رسان مستقل دریافت نمی‌کنند مجاز می‌باشد.

۸. اعمال بد نام کننده: یک عضو نباید عملی مرتکب شود که حرفه را بدنام کند. اعمالی چون امضاء یک متن یا گزارش حاوی اظهار نظر نادرست یا گمراه کننده ارتکاب خیانت، مشارکت در امور استخدامی تبعیضانه، کوتاهی در استرداد و مدارک صاحبکار تا پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی از موارد تخطی از این حکم است.

۹. آگهی و سایر انواع تبلیغات: یک عضو شاغل در حرفه حسابرسی نباید با آگهی یا سایر انواع تبلیغات نادرست گمراه کننده یا فریب آمیز در جستجوی بدست آوردن صاحب کاران باشد. آگهی باید آگاه کننده و بر مبنای حقایق قابل اثبات باشد. گواهی نامه ها و مدارک تحصیلی اعضای موسسه و حق الزحمه های خدمات، همگی انواع قابل قبول آگهی است.

۱۰. کمیسیون: قبول هر گونه وجهی بابت معرفی محصولات یا خدمات دیگران به صاحبکار توسط یک عضو ممنوع است و یک عضو نباید برای به دست آوردن صاحب کار وجهی بپردازد.

۱۱. نوع شخصیت حقوقی و نام: یک عضو می تواند تنها به شکل یک موسسه فردی، شرکت تضامنی یا شرکت حرفه ای به کار حسابرسی مستقل بپردازد. هیچ عضوی نباید تحت نام موسسه ای که گمراه کننده است به حسابرسی بپردازد.

ویژگی بارز حسابرسی

- حسابرس باید اطلاعات جامعی از اصول دفترداری و حسابداری داشته باشد و بتواند از این اطلاعات در شرایط ویژه که پیش خواهد آمد به شکل مطلوب استفاده کند. به عبارتی حسابرس باید بیشتر بر حسابرسی یک حسابدار ورزیده باشد.

- به قوانین عمومی شرکت حسابرسی شونده، از قبیل قانون تعاون، قانون تجارت، قانون کار، تامین اجتماعی، مالیاتی و ... در حد نیاز آشنا باشد.
- از قوانین مرتبط با حرفه خود، یعنی مسائل حسابرسی و مسئولیت‌های آن در حد ضرورت اطلاع داشته باشد.
- با حوصله و بردبار باشد.
- مبنای کار خود را بر رسیدگی و عینیت بخشیدن به مسائل قرار دهد.
- استقلال رای داشته باشد و به دور از هر گونه فشار و تهدید و تطمیع عمل کند.
- رازدار باشد و مسائل شرکت را به خارج از شبکه انتقال ندهد.
- بدون رسیدن به نتیجه قطعی و با برخورد نخستین از اظهارنظر قطعی خودداری نماید و مسائل مورد نظر را موشکافانه ردیابی نموده و پس از دستیابی به نتیجه نهایی اظهارنظر نماید.
- مستمراً خود را با آخرین پدیده‌های حسابرسی و حسابداری و استانداردهای جدید آشنا سازد.
- آشنایی اولیه با کار ابزار الکترونیکی، سیستم‌های رایانه‌ای داشته باشد.

فصل پنجم

کنترل‌های داخلی

تعریف و اهداف کنترل داخلی

کنترل داخلی مجموعه روش‌ها و تدابیری است که برای اداره امور و هدایت عملیات یک موسسه با هدف‌های زیر اتخاذ می‌شود.

الف- افزایش کارایی عملیات و ارزیابی عملکرد کلیه قسمت‌های یک موسسه

ب- مراعات خط‌مشی‌ها، دستورالعمل‌ها و تصمیمات مدیریت در عمل

ج- محافظت از دارائی‌ها و جلوگیری از تقلب، سوء استفاده، استفاده نادرست و اتلاف

منابع اقتصادی متعلق به یک موسسه

د- حصول اطمینان از صحت و قابلیت اعتماد اسناد و مدارک مالی

کنترل‌های داخلی یک سیستم را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی)

کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری)

- کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی): کنترل‌هایی که به قصد افزایش کارایی

عملیات و مراعات خط‌مشی‌های مدیریت اتخاذ می‌گردد و اصولاً مربوط به

امور مالی نیستند و هیچ تاثیر مستقیم و بلا واسطه‌ای بر روی صورت‌های

مالی ندارند. بلکه صرفاً بر عملیات و فعالیت‌های شرکت ناظر هستند از قبیل

استقرار یک سیستم کنترل کیفیت.

- کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری): کنترل‌هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اعتماد مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و مستقیماً مورد توجه حسابرس قرار می‌گیرد و شامل موارد ذیل است:

۱. کنترل‌های داخلی پایه: آن گروه از کنترل‌های داخلی مالی که در هر شرکت و با هر حجمی از فعالیت بایستی استقرار یابد یا به عبارتی دیگر حداقل کنترل‌های لازم را جهت انجام فعالیت‌های مالی یک واحد تجاری را کنترل‌های پایه می‌نامند.

۲. کنترل‌های انضباطی: کنترل‌های انضباطی مستقر می‌گردد که از حجم فعالیت گسترده‌ای شامل تقسیم وظایف، سرپرستی، حفاظتی برخوردار باشند.

اجزاء تشکیل دهنده کنترل‌های داخلی:

الف- محیط کنترلی

ب- سیستم حسابداری

ج- روش‌های کنترل

الف- محیط کنترلی: عبارت است از عواملی که برای دستیابی به سیاست‌ها و اجرای رویه‌های شرکت طراحی می‌گردد و عبارتند از:

عوامل داخلی

عوامل خارجی (قوانین و مقررات لازم‌الاجرا)

عوامل داخلی محیط کنترلی

- طرز تفکر مدیریت: محافظه کار بودن یا نبودن و پذیرش مخاطرات زیاد مدیریت بر کنترل‌های داخلی تاثیر دارد.

- طرح سازمان: طرح سازمان باعث کارایی بیشتر عملیات و بهبود سیستم کنترل‌های داخلی می‌شود و طرح سازمان باعث تفویض اختیار، تقسیم مسئولیت و تفکیک وظایف کارکنان خواهد شد.

طرح سازمان وظایف زیر را تفکیک می‌کند

الف- صدور مجوز معاملات

ب- نگهداری و حفاظت دارایی‌ها

ج- دفترداری معاملات

موثر بودن طرح سازمانی با انتخاب افرادی به عنوان رئیس دایره بدست می‌آید، روسای دواير اصلی باید هم ردیف باشند و زیر نظر مدیر عامل یا قائم مقام وی باشند، مثلاً دایره خزانهداری زیر نظر معاون اداری مالی و حسابداری زیر نظر مدیر امور مالی می‌باشند و معاون مالی و مدیر امور مالی زیر نظر قائم مقام یا خود مدیر عامل هستند.

- روش‌های مدیریت انسانی: موثر بودن محیط کنترلی به ویژگی‌های کارکنان انتخاب شده بستگی دارد، روش‌های موثر مدیریت نیروی انسانی اغلب می‌تواند سایر ضعف‌های موجود در محیط کنترلی را جبران کند، مثل گرفتن تضمین از کارکنان و انتخاب سیاست‌های برای استخدام.

- حسابرسان داخلی: گروهی از کارکنان شرکت که برای آزمون کارآیی کلیه جنبه‌های سیستم کنترل داخلی، برنامه‌های حسابرس را طراحی و اجرا می‌کنند. هدف اصلی حسابرسان داخلی کنترل ارزیابی و بهبود کارآیی دوایر مختلف عملیاتی شرکت است نه اظهارنظر درباره مطلوبیت صورتهای مالی.
 - پیش بینی‌های مالی و بودجه: برآورد محتمل‌ترین وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقدی یک یا چند دوره می‌تواند به عنوان شاخص ارزیابی مورد استفاده قرار گیرد.
 - کمیته حسابرسی: به دلیل استقلال از مدیریت شرکت تاثیر زیادی در جلوگیری از تقلبات توسط مدیریت دارد.
- ب: سیستم حسابداری: حسابرسان برای شناختن سیستم حسابداری باید ابتدا انواع عمده معاملاتی را بشناسند که واحد تجاری انجام می‌دهد. سپس حسابرسان باید با نحوه انجام شدن معاملات شامل
- چگونگی شروع این معاملات
- مدارک حسابداری مربوطه
- نحوه پردازش این معاملات آشنا شوند
- سرانجام حسابرسان باید روش گزارشگری مورد استفاده برای تهیه صورتهای مالی، شامل نحوه افشا و تعیین برآوردهای حسابداری را دریابند.

ج: روشهای کنترلی: روش‌های کنترلی به گونه‌ای طراحی می‌شود تا از وقوع

اشتباهات و تخلفات جلوگیری شده و از دارائی‌ها حفاظت گردد.

بنابراین با اعمال روش‌های کنترلی موارد زیر حاصل می‌گردد.

- انجام معاملات و وقوع رویدادها مبتنی بر مجوز بوده و به نحو صحیح ثبت

می‌شود.

- تقسیم وظایف و مسئولیت‌ها صورت گرفته به گونه‌ای که مراحل مختلف

انجام معامله توسط افراد مختلفی انجام شده و هیچ فردی به تنهایی مسئول

انجام کلیه مراحل یک فعالیت نیست.

- ثبت رویدادها و فعالیت‌ها مبتنی بر اسناد و مدارک مثبت خواهد شد.

- وظیفه نگهداری دارائی‌ها و عملیات حسابداری (تهیه مدارک مستقل) آنها مجزا

از هم خواهد شد یعنی عملیات حسابداری دارائی‌ها توسط افرادی مستقل از

نگاه دارنده آنها انجام خواهد شد و مدارک هر دوی آنها نیز در یک فاصله

زمانی توسط شخص دیگری با هم مطابقت داده می‌شوند.

ویژگی‌های کلی یک سیستم کنترل داخلی

الف- کاردانی و درستکاری کارکنان: بهترین ویژگی یک سیستم کنترل داخلی

کاردانی و درستکاری کارکنان است که بدون آن اعمال هر سیستمی بی اثر و بی

حاصل خواهد بود.

ب- تفکیک وظایف ناسازگار: وجود یک سازمان منطقی که وظایف مربوط به تصویب انجام دادن و ثبت معاملات در دفاتر و نگهداری عین دارائی‌ها را تفکیک کرده باشد و هیچ کارمندی نتواند رأساً یک معامله را از ابتدا تا انتها انجام دهد.

پ- تصویب درست معاملات: اشخاصی که اجازه انجام دادن معامله یا معاملاتی را می‌دهند باید از حدود اختیارات خود تجاوز نکنند و معاملات نیز باید برابر مجوزهای مربوط انجام شود.

ت - ثبت صحیح و به موقع معاملات: اشخاصی که وظایف دفترداری را بر عهده دارند، باید معاملات را به مبلغ صحیح در زمان وقوع معامله و به اتکای اسناد مثبتیه در دفاتر و مدارک حسابداری ثبت کنند تا تهیه صورتهای مالی طبق اصولی پذیرفته شد. حسابداری، امکان‌پذیر باشد.

ث- زنجیره عطف: معاملاتی که در دفاتر ثبت می‌شود باید به اسناد و مدارک اولیه عطف داده شود تا رجوع به سوابق آنها به سادگی امکان‌پذیر گردد.

ج- دسترسی افراد مجاز به دارائی‌ها: اختیار و مسئولیت دسترسی به دارائی‌ها باید به افرادی معین و مجاز منحصر شود.

چ- مقایسه مدارک حسابداری با عین دارائی‌ها: مدارک حسابداری و عین دارائی‌ها باید در فواصل زمانی معین، توسط کارکنانی که مسئولیتی در نگاهداری و حسابداری آن دارائی‌ها ندارند، مقایسه و مغایرت آن دو کشف و پی جویی شود.

ح - جابجایی کارکنان: تغییر سمت کارکنان همواره می‌تواند احتمال آشکار شدن

اشتباهات و تخلفات واقع شده را افزایش دهد و بر دانش شغلی کارکنان بیفزاید.

خ - شماره‌گذاری پیاپی اسناد و مدارک مالی: شماره‌گذاری پیاپی اسناد و مدارک

مالی نظیر فاکتور فروش، حواله، قبض انبار و رسید دریافت وجه، احتمال مفقود شدن

پنهان کردن یا بایگانی غلط آنها را کاهش می‌دهد.

کنترل داخلی در شرکت‌های کوچک

در واحدهای کوچک که تنها یک یا دو کارمند دارند امکان تقسیم وظایف و

مسئولیت‌ها وجود ندارد و یا امکان آن بسیار ناچیز است.

لذا کنترل‌های داخلی در شرکت‌های یاد شده ضعیف است. مگر آن که صاحبان

سرمایه اهمیت کنترل‌های داخلی را دریابند و خود در فعالیت‌های اصلی واحد

مشارکت کنند یا از ناظران مالی استفاده نمایند و به دلیل نبودن کنترل‌های داخلی

کافی در واحدهای تجاری کوچک، حساب‌برسان یا بایگانی غلط آنها را کاهش می‌دهد.

روش‌های کنترل در شرکت‌های کوچک

در واحدهای کوچک که تنها یک یا دو کارمند دارند امکان تقسیم وظایف و

مسئولیت‌ها وجود ندارد و یا امکان آن بسیار ناچیز است.

لذا کنترل‌های داخلی در شرکت‌های یاد شده ضعیف است. مگر آن که صاحبان

سرمایه اهمیت کنترل‌های داخلی را دریابند و خود در فعالیت‌های اصلی واحد

مشارکت کنند یا از ناظران مالی استفاده نمایند و به دلیل نبودن کنترل‌های داخلی

کافی در واحدهای تجاری کوچک، حسابرسیان در مقایسه با واحدهای تجاری بزرگ باید رسیدگی به حسابها، ثبتهای دفاتر و ضمائ اسناد را با عمق بیشتری انجام دهند.

روشهای کنترل در شرکتهای کوچک

- تمام دریافتهای نقدی را بیدرنگ ثبت کنند
- هر روز کلیه دریافتها را بدون کم و کاست به بانک واریز کنند.
- کلیه پرداختها، به استثنای پرداختهای تنخواه گردان را با چک بپردازد.
- صورت مغایرت حسابهای بانکی را هر ماه تهیه و نگهداری کنند.
- از فرمهای با شماره ردیف فاکتور فروش، سفارش خرید و رسید انبار استفاده کنند.
- چکهای در وجه فروشندگان و مشتریان را تنها در برابر فاکتورهای خرید و مدارک و مستندات تایید شده صادر کنند که با سفارش خرید و خدمات ارایه شده و گزارش دریافت شده مطابقت داشته باشد.
- دفاتر معین را هر چند گاه یک بار با حسابهای کنترلی مربوط در دفتر کل مطابقت کنند. هر ماه صورتهای مالی مقایسه‌ای را با تفصیلی مناسب و به گونه‌ای تهیه کنند که تغییرات فاحش در هر یک از طبقات درآمد یا هزینه را نشان دهد.

فصل ششم

برنامه حسابرسی

برنامه حسابرسی فهرست تفصیلی و مشروح روشهای رسیدگی که باید در طول حسابرسی انجام شود و طی انجام مراحل حسابرسی حسب مورد تعدیل، تکمیل و اصلاح گردد.

برنامه‌های حسابرسی عمدتاً شامل دو بخش زیر است:

الف- روش‌های کسب شناخت و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی

ب- اثبات مبالغ خاص در صورتهای مالی و کفایت افشای اقلام مندرج در صورتهای

مالی

آزمون حسابرسی

آزمون رعایت روشها: ارزیابی ادعاهای مدیریت در خصوص کفایت سیستم

کنترل‌های داخلی

آزمون محتوا: اثبات مانده حسابها و گروه معاملات، این آزمون‌ها برای کشف

اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی می‌باشد و اساساً میزان آنها به کفایت

کنترل‌های داخلی بستگی دارد.

رویکرد مختلف در رسیدگی

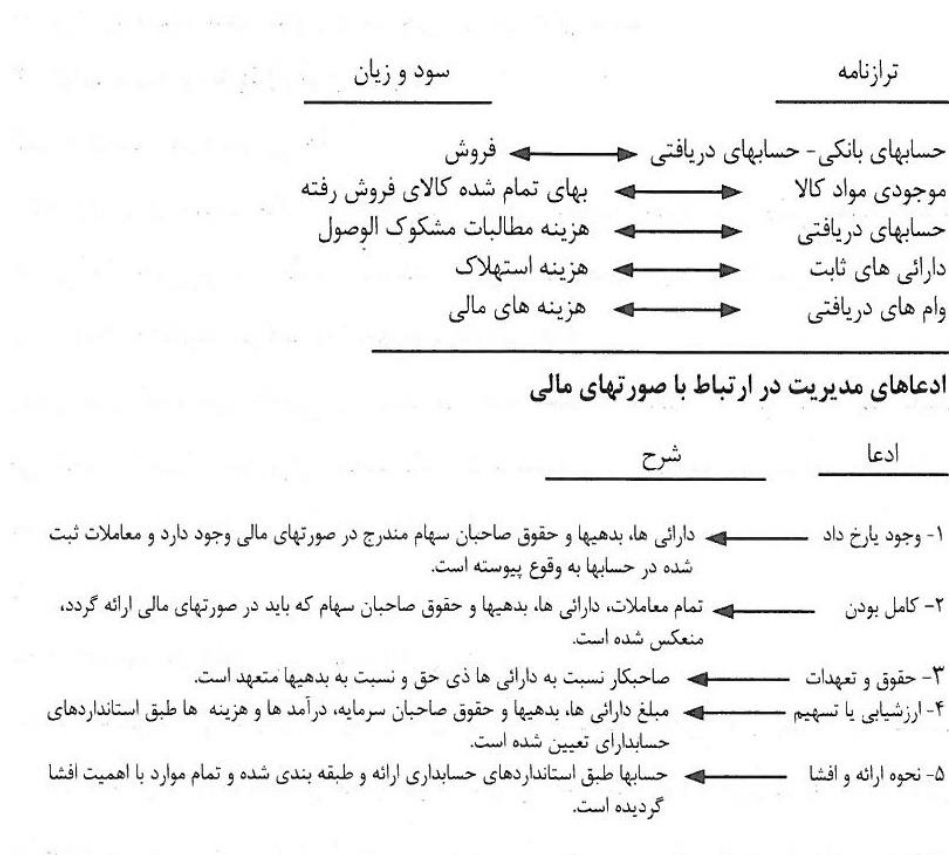
رویکرد ترانزنامه‌ای: در این نگرش نگاه حسابرس معطوف به اثبات اقلام مندرج در

ترانزنامه است.

رویکرد سود و زیانی: نگاه حسابرس معطوف بر اثبات حسابهای درآمد و هزینه است.

رویکرد تکمیلی: حسابرس در رسیدگی های خود به روابط بین اقلام ترازنامه و سود و زیان توجه دارد.

اقلام مندرج در ترازنامه و سود و زیان هر یک به گونه ای با یکدیگر ارتباط دارند به عنوان مثال:



روشهای مربوط به برنامه حسابرسی داراییها مبتنی بر هدفهای کلی

۱. ارزیابی سیستم کنترل داخلی:

الف. کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی به منظور برنامه ریزی حسابرس

ب. برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون رعایت روش‌ها

ج. اجرای آزمون رعایت روش‌ها

د. برآورد مجدد خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا

۲. اثبات مانده حسابها (آزمون محتوا)

الف- اثبات وجود دارایی‌ها

گام اول برای اثبات مانده حساب یک دارایی، اثبات وجود آن دارای است وجود

دارائی‌ها را می‌توان از طریق مشاهده عینی یا دریافت تایید اثبات نمود.

ب- اثبات مالکیت شرکت یا اتحادیه بر دارائی‌ها:

روش‌هایی که وجود دارایی را اثبات می‌کند معمولاً مالکیت دارائی‌ها را نیز تایید

می‌کند. لذا حساب‌برسان برای اثبات مالکیت موسسه بر دارائی‌ها باید شواهد و مدارکی

چون قبوض عوارض و مالیات اموال، فاکتور خرید و اسناد مالکیت رسمی آنها را

بازرسی کنند.

پ- اطمینان از کامل بودن ثبت دارائی‌ها

مشاهده عینی دارائی‌ها یکی از آزمون‌های مهم برای تشخیص کامل بودن ثبت

دارائی‌هاست و حساب‌برسان برای تشخیص کامل بودن دارائی‌ها ثبت شده ناگزیرند به

مقدار قابل ملاحظه‌ای بر آزمون‌های (رعایت روش‌ها) کنترل داخلی موسسه متکی

باشند.

ت- حصول اطمینان از ارزشیابی دارائی‌ها

تعیین ارزش دقیق دارائی‌ها نیاز بر دانش جامعی از اصول پذیرفته شده حسابداری دارد و حسابرسان باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی دارایی‌ها با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینان حاصل کنند و مناسب‌ترین روش ارزشیابی را با در نظر گرفتن شرایط موجود تعیین نمایند (غالباً دارائی‌ها به بهای تمام شده ارزیابی می‌شوند)

ث- حصول اطمینان از صحت محاسبات ریاضی

حسابرسان قبل از رسیدگی به هر یک از اقلام حساب‌ها باید محاسبات ریاضی مدارک زیر بنای حساب مزبور را آزمون کنند تا از انباشت آنها به مبلغ مندرج در دفتر کل و در نتیجه مبلغ منعکس در صورتهای مالی اطمینان یابند. به عنوان نمونه هدف خاص حسابرس از صحت مانده حسابهای دریافتنی، مدارک و مستندات و تاییدیه‌های اخذ شده و تطبیق مانده صورتهای مالی یا دفتر کل می‌باشد.

ج- نحوه ارائه در صورتهای مالی و افشاء

حسابرسان حتی پس از اثبات تمام مبالغ ریالی دارائی‌ها باید روش‌هایی را اجرا کنند تا مطمئن شوند که نحوه ارائه اقلام در صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری و تفاسیر آنها و همچنین با اصل کلی کفایت افشاء منطبق است.

روش‌هایی که در این مورد بکار می‌رود شامل بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، جستجو برای یافتن معاملات اشخاص وابسته، پی‌جویی زیان‌های احتمالی،

دارائی‌های گرو گذارده شده، سود حاصل از نگهداری موجود بهای مواد و کالا، هستند که حسابرسان برای اثبات صحت انعکاس انجام می‌دهند.

رسیدگی به مدارک عمومی

حسابرسان برای تفسیر و ارزیابی صحیح رسیدگی به مدارک عمومی باید از جنبه‌های مختلف با فعالیت‌های موسسه آشنا باشند و محیطی را که موسسه در آن فعالیت می‌کند بشناسند و با قوانین و مقررات حاکم بر موسسه تحت رسیدگی و معاملات و فعالیت‌های آن آشنا باشند تا با رسیدگی به مدارک عمومی اطلاعات زیادی را درباره محیط کار شرکت و نیز فعالیت‌های داخلی آن بدست آورند.

اصلاح مدارک عمومی برای موارد زیر به کار می‌رود:

الف: مدارک غیر مالی

- اساسنامه یا شرکت نامه

- قراردادها

- صورت جلسات هیات مدیره و مجامع عمومی

- قوانین و مقررات

- پرونده‌های مکاتبات

- سایر موارد

ب: مدارک مالی

- اظهارنامه‌های مالیاتی سالهای گذشته

- صورتهای مالی و گزارش های حسابرسی سالهای گذشته
- تقاضای پذیرش در بورس و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت
- سایر موارد

ج: مدارک حسابداری

- دفتر روزنامه عمومی
- دفتر کل
- سایر موارد

فصل هفتم

شواهد حسابرسی

تعریف شواهد حسابرسی: عبارت از اطلاعات کافی و قابل جمع‌آوری شدن توسط حسابرسی برای رسیدن به نتایجی که نظر حرفه‌ای حسابرس بر اساس آن اظهار می‌شود. شواهد حسابرس شامل اسناد اولیه و مدارک حسابداری زیر بنای صورتهای مالی و اطلاعات موید به دست آمده از سایر منابع است.

شواهد کافی و قابل قبول: کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرس، دو مفهوم به هم وابسته است و به شواهد به دست آمده از هر دو آزمون کنترل‌های داخلی و محتوا مربوط می‌شود. کفایت معیار سنجش مقدار شواهد حسابرسی است و قابلیت قبول معیار سنجش کیفیت شواهد حسابرسی و مربوط بودن آنها به هر یک از مندرجات

خاص صورتهای مالی و قابلیت اعتماد آن شواهد است. شواهدی که حسابرس بدست می آورد عموماً ماهیتی متقاعد کننده دارد نه قطعی.

منبع کسب شواهد حسابرسی

منابع داخلی: مثل سیستمهای حسابداری و کنترلهای داخلی

منابع خارجی: مثل تاییدیهها دریافتی از شخص ثالث.

روشهای کسب شواهد حسابرسی

۱. بازرسی

۲. مشاهده

۳. پرس و جو

۴. دریافت تاییدیه

۵. محاسبه

۶. روشهای تحلیلی

۱. بازرسی: بازرسی عبارت است از رسیدگی به شواهد عینی حسابرسی یا

بررسی دقیق یک سند یا مدرک

- بازرسی مدارک و اسناد

- بازرسی دارائیهای مشهود

۲. مشاهده: عبارت است از ملاحظه یک فرایند یا روش در حال اجرا توسط

دیگران مثل نظارت حسابرس بر شمارش موجودیهای کالا و مواد.

۳. پرس و جو: عبارت است از جویا شدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون یا برون واحد مورد رسیدگی به اشکال گوناگون رسمی، غیر رسمی، شفاهی یا کتب.

۴. دریافت تاییدیه: عبارت است از پاسخ کتبی درباره یک یا چند پرسش به منظور تایید اطلاعات مندرج در مدارک حسابداری مثل تاییدیه بانکی، مطالبات.

۵. محاسبه: عبارت است از کنترل صحت محاسبات ریاضی مدارک اولیه و مدارک حسابداری.

۶. روش‌های تحلیلی: عبارت است از تجزیه و تحلیل نسبت‌ها و روندهای عمده، شامل پی‌جویی نوسانات و روابط مالی و غیر مالی بدست آمد که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از منابع پیش‌بینی شده، انحراف دارد.

مراحل اجرایی روش‌های تحلیلی

الف. برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب

ب. تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده مورد انتظار که بدون پی‌جویی مورد قبول خواهد بود.

ج. مقایسه مانده حساب طبق مدارک شرکت با مانده مورد انتظار.

د. پی‌جویی انحراف‌های عمده از مانده مورد انتظار

راه‌های مختلف انجام روش‌های تحلیلی و برآورد مانده مورد انتظار

- مقایسه با شاخص صنعت
- مقایسه با اطلاعات داخلی موسسه (بودجه، کاربرگ‌های سال قبل)
- تجزیه و تحلیل روند اطلاعات (بررسی فروش سه سال گذشته موسسه)
- مقایسه اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی با ارزش مورد پیش‌بینی

حسابرس

- مقایسه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی با اطلاعات غیر مالی

شواهد مربوط به معاملات اشخاص وابسته

اگر هنگام انجام دادن معامله‌ای، یک طرف معامله بتواند طرف دیگر را به گونه‌ای تحت نفوذ قرار دهد که آن طرف نتواند منافع مستقل خود را در معامله ملحوظ دارد به طرفین این معامله اشخاص وابسته گفته می‌شود رؤسا، مدیران، سهامداران اصلی و اعضاء خانواده آنها و شرکتهای وابسته مانند شرکتهای فرعی نمونه‌هایی از اشخاص وابسته هستند. افشا مناسب معاملات اشخاص وابسته در یادداشت یا در صورتهای مالی صاحب کار نکته اصلی مورد توجه حسابرسان است. افشا معاملات اشخاص وابسته شامل شرح نوع وابستگی، شرح معاملات همراه با شرایط و نحوه تشویق آن است.

فصل هشتم

کاربرگهای حسابرسی

الف) کمک به اجرا و نظارت بر حسابرسی

کاربرگها در واقع حاوی شواهد حسابرسی است و رعایت استانداردهای حسابرسی توسط حسابرسان را به طور مستند نشان می‌دهد به ویژه رعایت استانداردهای رسیدگی در کاربرگها مستند می‌گردد. اگر از دیدگاه خاصی، فعالیت‌های اصلی حسابرسان را شامل برنامه‌ریزی، رسیدگی و بررسی در نظر بگیریم. به ترتیب در فعالیت اول یعنی برنامه‌ریزی و رسیدگی در کاربرگها انعکاس می‌یابد.

ب: تامین پشتوانه‌ای برای گزارش حسابرسی

حسابرسان بعد از تکمیل حسابرسی باید نسبت به صدور گزارش حسابرسی متناسب، تصمیم بگیرند. مبنای این تصمیم، شواهد و نتایجی است که حسابرسان در طی حسابرسی جمع‌آوری و در کاربرگها مستند ساخته‌اند.

کاربرگها به طور مستند کفایت و تناسب دامنه رسیدگی با گزارش حسابرسی صادره را نشان می‌دهد. اطلاعات مربوط به انطباق صورتهای مالی با اصول حسابداری نیز در کاربرگها انعکاس می‌یابد.

محتوای کاربرگها یا پرونده حسابرس

موسسات حسابرس، پوشه‌ای مخصوص بایگانی مدارک، مستندات تحت کاربرگهای حسابرسی که به دو صورت پرونده دائمی و جاری تهیه می‌نماید.

الف: پرونده دائمی:

این پرونده حاوی اطلاعات تاریخی مربوط به موسسات است که به صورت مداوم در صورتهای مالی سنوات مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد.

نمونه‌ای از این مدارک و اطلاعات عبارتند از:

- آگهی تاسیس شرکت
- شماره ثبت شرکت
- اساسنامه شرکت (آخرین اساسنامه)
- آیین‌نامه‌های مصوب مورد عمل شرکت
- صورت اسامی صاحبان سهام
- اطلاعاتی راجع به حوزه عمل شرکت، تعداد شعبه و نمایندگی و دفاتر شرکت
- نمودار سازمانی
- دستورالعمل‌های حسابداری
- پرونده جاری
- این پرونده حاوی اطلاعاتی است که به حسابرسی صورتهای مالی سال جاری موسسه ارتباط دارد یا به عبارتی مدارکی که کاربرد اطلاعات مندرج در آن محدود به یک زمان خاص است.

نمونه‌ای از این اطلاعات عبارتند از:

- صورت جلسات هیات مدیره
- صورت جلسه‌های مجمع عمومی
- نسخه‌ای از صورتهای مالی و گزارش حسابرسی

- مصوبه‌های کمیته‌های فرعی مثل حق کمیته، اعتباری، بازرگانی و ... به صورت بودجه جاری شرکت.

- کاربرگهای نهایی

- کاربرگهای ثبت‌های اصلاحی

- کاربرگهای مربوط به هر کدام از حسابهای منعکس در صورت‌های مالی

نکته

پرونده دائمی چهار هدف را برآورده می‌کند.

- یادآوری نکاتی که چند سال کاربرد دارد.

- فراهم آوردن خلاصه‌ای از روش‌ها و سازمان صاحبکار برای حسابرسی جدید.

- بی‌نیاز ساختن حسابرسان از تهیه هر سال کاربرگهای بدون تغییر یا کم

تغییر

- صرفه‌جویی در وقت حسابرسی

انواع کاربرگها

۱. کاربرگهای عمومی

شامل طرح‌های کلی، برنامه حسابرس، پرسشنامه کنترل داخلی، موافقتنامه حسابرس و ... می‌باشد.

۲. کاربرگهای نهایی

این کاربرگها پل ارتباطی میان سر فصل‌های صورت‌های مالی و سایر کاربرگهای حسابرس است. این کاربرگها علاوه بر داشتن ستونی برای عنوان حسابها، ستونی دیگر برای عطف، مانده نهایی سال قبل، مانده تعدیل نشده سال جاری، ثبت‌های اصلاحی و تجدید طبقه‌بندی و مانده نهایی یا حسابرسی شده دارد. در واقع مانده‌های ستون آخر با سر فصل‌های صورت‌های مالی مطابقت دارد.

۳. کاربرگ اصلی

بعد از کاربرگ نهایی، کاربرگ اصلی قرار می‌گیرد. هر یک از کاربرگهای اصلی جهت تلفیق حسابهای هم گروه دفتر کل مورد استفاده قرار می‌گیرد. مجموع این حسابها با سر فصلی از صورت‌های مالی مانند موجودی نقد و بانک، حساب‌های دریافتی موجودی مواد کالا و ... مطابقت دارد.

۴. کاربرگهای فرعی

کاربرگهای فرعی مانده‌های دفاتر معین که زیر مجموعه مانده یک حساب دفتر کل می‌باشد را در بر می‌گیرد.

۵. کاربرگهای تفصیلی

برای ریز مانده هر حساب معین اعم از دارایی یا بدهی کاربرگ تفصیلی تهیه می‌شود و اقلام مندرج در کاربرگهای تفصیلی به صورت یادداشتهای همراه صورت‌های مالی مستند می‌شود.

۶. کاربرگهای صورت مغایرت

تنظیم صورت مغایرت جهت رسیدگی به برخی حسابها ضروری است مثل صورت مغایرت بانکی و غیره.

۷. کاربرگهای محاسباتی

این کاربرگها برای تایید برخی حسابها مانند هزینه استهلاک دارائیهای ثابت، هزینه کارمزد و تسهیلات بانکی و ... و محاسبات مستقلى انجام شده و با مانده دفاتر آن حساب مقایسه می‌گردد.

۸. مالکیت کاربرگها

کلیه کاربرگها به حساببرسان تعلق دارد. خواه توسط حساببرس تهیه شده باشد خواه به درخواست حساببرسان، توسط موسسه تهیه شده باشد. حساببرسان باید برای مدت زمان معقولى و جهت تامین نیازهای آتی خود با رعایت مقررات حقوقی، کاربرگها را نگهداری کنند.

نکته: اگر چه کاربرگها به حساببرس تعلق دارد، اما آنان نمی‌توانند بدون مجوز مسئولین واحد آنها را به دیگران ارائه کنند.

فصل نهم

قوانین و مقررات

اغلب موارد مسائل حقوقی در کار و حرفه حساببرس، موثر و یا مستلزم افشا در صورتهای مالی است و هر حساببرس باید قوانین و مقررات حاکم بر حرفه و عملیات حساببرسی را به طور کامل بداند و آگاهی متعارفی از قوانین و مقررات تجاری کشور

داشته باشد و با قوانین و مقررات حاکم بر موسسه تحت رسیدگی و معاملات و فعالیت‌های آن آشنا باشد.

اهم قوانین و مقرراتی که آشنایی حسابرسان با آنها لازم است عبارت است از:
الف. قوانین و مقررات مربوط به حرفه و عملیات حسابرس که توسط مجامع حرفه‌ای حسابداران رسمی تدوین و منتشر می‌گردد.

ب: قوانین و مقررات تجاری
قوانین و مقررات حاکم بر تاسیس، تشکیل، ثبت، روابط بین شرکا و سهامداران، معاملات و عملیات واحدها و ...
مهم‌ترین قوانین و مقررات تجاری شامل:

- قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۰ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن.
- قانون ثبت شرکتها و مالکیت‌ها و نظام نامه‌ها و آیین‌نامه‌های مربوطه.
- قانون ثبت علائم و اختراعات و آیین‌نامه‌های مربوطه.
- قانون صدور چک.
- قانون اداره تصفیه امور ورشکستگی و آیین‌نامه‌های مربوط به آن.
- اصلاحیه قانون تجارت درباره شرکت‌های مصوب ۱۳۴۷ و آیین‌نامه‌های مربوطه.

پ: قوانین و مقررات مالیاتی

قوانین و مقرراتی که وظایف مودیان را از لحاظ ثبت و نگهداری مدارک، اسناد و دفاتر تنظیم و تسلیم اظهارنامه و محاسبه و پرداخت مالیات وصول و ایصال مالیاتی تکلیفی معین می‌کند.

ت: قوانین و مقررات مربوط به اموال و معاملات

قوانین و مقررات مربوط به اموال، عقود و معاملات از جمله قوانین حاکم بر فعالیت‌های موسسه است و از این رو آگاهی حسابرسان از آنها لازم است. در این مورد، حسابرسان باید بهای مربوط به اموال اسباب تملک، عقود و معاملات و الزامات را از قانون مدنی و قانون و آیین‌نامه‌های مربوط به عملیات بانکی بدون ربا بدانند.

ث: قوانین کار و تامین اجتماعی

مسئولیت کارفرمایان در مقابل کارکنان را قوانین کار و تامین اجتماعی معین و مقرر می‌کند.

بنابراین، آگاهی از قوانین که تعهداتی را برای کارفرما در این گونه موارد فراهم می‌نماید برای حسابرسان لازم است.

ج: قوانین و مقررات ناظر بر موسسات دولتی

در مواردی که شرکت‌ها یا موسسات انتفاعی دولتی حسابرسی می‌شوند. آشنایی با مقررات خاص حاکم بر این گونه موسسات لازم است از جمله قوانین و مقرراتی که

در این مورد وجود دارد عبارتند از: قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه و قوانین مربوط به تاسیس، تشکیل و فعالیت هر یک از موسسات

چ: قوانین خاص

برخی از فعالیت‌های اقتصادی تحت قوانین و مقررات خاص صورت می‌گیرد و لازم است حساب‌برسان آگاهی از قوانین و مقررات و دستورالعمل‌ها و بخش‌نامه‌های داخلی آن موسسه را داشته باشند.

فصل دهم

روشهای عمومی رسیدگی صورتهای مالی

همان گونه که مطلعید رسیدگی حساب‌برسان زمانی می‌تواند بیشترین اثر بخشی را داشته باشد که بلافاصله پس از تاریخ ترازنامه تمامی حساب‌های مورد بازبینی قرار گرفته و کار رسیدگی به حسابها انجام شود عمده‌ترین روش‌های عمومی رسیدگی‌های عبارتند از:

۱. ارزیابی دامنه کار و فعالیت واحد مورد رسیدگی.
۲. شناخت از نوع فعالیت‌های تجاری و غیر تجاری واحد مورد رسیدگی.
۳. شناخت از سیستم ثبت رویدادهای مالی و تهیه صورتهای مالی آن.
۴. تطبیق مانده حساب تراز آزمایش با مانده حساب‌های دفتر کل و صورتهای مالی اساسی.
۵. بررسی نتایج حسابرسی دوره‌های گذشته.

۶. بررسی و رسیدگی به مصوبات مجامع عمومی، هیات مدیره و کمیته‌های اصلی و فرعی و تطبیق آثار مالی مصوبات با عملیات مندرج در صورتهای مالی.
۷. بررسی معاملات با اشخاص وابسته و چگونگی به حساب گرفتن این گونه معاملات و افشای مناسب آنه.
۸. بررسی بدهی‌های احتمالی و تعهدات ایجادشده از طی دوره مالی مورد رسیدگی.
۹. بررسی سرمایه‌گذاری‌ها و واگذاری طرح‌ها و پروژه‌ها و دارائی‌های عمده.
۱۰. بررسی طبقه‌بندی حسابها و نحوه ارائه صورتهای مالی.
۱۱. مقایسه بودجه مصوب با عملکرد واحد از لحاظ هزینه‌های عملیاتی، جاری و سرمایه ای.
۱۲. بررسی و اخذ تاییدیه مدیران در خصوص ارقام با اهمیت.

فصل یازدهم

رسیدگی حسابهای نقد و بانک

وجوه نقد عمدتاً شامل موارد زیر است:

- وجوه نقد نزد بانکها
- صندوق و تنخواه گردان
- مسکوکات

- چک‌های در جریان وصول و وجوه بین راهی
- سپرده‌های دیداری

اهداف اصلی رسیدگی به وجوه نقد

۱. کفایت کنترل‌های داخلی معاملات نقدی
۲. وجود و مالکیت (اعتبار مبالغ ثبت شده)
۳. کامل بودن - ثبت دفاتر بودن تمام حسابهای وجوه نقد
۴. صحت محاسبات ریاضی جداول و صورت‌های وجوه نقد و مطابقت آنها با حسابهای دفتر کل
۵. کفایت افشاء و مطلوبیت ارائه وجوه نقد، شامل وجوه با محدودیت (مانند مانده جبرانی) مانده جبرانی عبارت است از اینکه گاه بر اساس مفاد قراردادهای منعقد یا جاری مثل دریافت وام بانکی، موجودی حساب بانکی نباید از مبالغ معین کمتر شود که به آن مانده جبرانی گویند.

قواعد کلی برای استقرار نظام کنترل داخلی مناسب وجوه نقد

- تمام امور مربوط به یک معامله توسط یک شخص انجام نشود.
- تفکیک امور مربوط به حفاظت وجوه نقد از امور دفتر اداری
- تمرکز دریافت وجوه نقد
- ثبت بلا درنگ وجوه دریافتی در دفاتر
- ترغیب مشتریان جهت دریافت رسید وجوه نقد تحویلی

- واریز روزانه وجوه دریافتی به حسابهای بانکی
- پرداخت‌های نقدی توسط چک انجام شود.
- تهیه صورت مغایرت بانکی توسط شخصی مستقل و کنترل آن توسط یکی از رؤسای مربوط

نمونه‌ای از آزمون‌های محتوا در رسیدگی به حسابهای نقدی

- دریافت صورت ریز حسابهای نقدی (حساب معین) و مطابقت آنها با دفتر کل.
- ارسال تاییدیه.
- اخذ صورت مغایرت بانکی در تاریخ ترازنامه و بررسی صحت آن.
- اخذ و کنترل صورت حسابهای بانکی پس از تاریخ ترازنامه.
- شمارش وجوه نقد در شرکت (بخصوص در زمان انبارگردانی).
- کنترل انقطاع زمانی دریافتها و پرداختهای نقدی به ویژه در پایان سال مالی.
- کنترل انتقالات بین وجوه نقد به ویژه در پایان سال مالی و ابتدای سال مالی بعد.
- بررسی در خصوص هر گونه چک با مبلغ غیر عادی در وجه اشخاص وابسته.
- چگونگی ارائه و کفایت افشای وجوه نقد در پایان سال مالی.

فصل دوازدهم

رسیدگی حسابها و اسناد دریافتنی

حسابها و اسناد دریافتی تجاری یا غیر تجاری از جمله حسابهای دارایی جاری است که منشا ماهیت حسابها و اسناد دریافتی عبارتند از:

حسابهای دریافتی نه تنها شامل مطالبات از مشتریان بلکه شامل انواع مختلف مطالبات دیگر مانند وام به مدیران و کارکنان، وام به شرکتهای فرعی یا عضو، بدهی سهامداران، جاری اشخاص و شرکاء مطالبات از سایر موسسات و سازمانها و پیش پرداختها نیز می باشد که بر اثر فعالیتها و عملیات اعتباری یعنی تعهد پرداخت بهاء کالا و خدمات در آینده بدون اخذ سند ویژه ایجاد می گردد.

اسناد دریافتی عموماً در معاملات عمده بکار گرفته می شوند. واحدها و موسسات بازرگانی و صنعتی از این گونه اسناد قابل انتقال برای فروشهای نسبی، تبدیل حسابهای دریافتی و تمدید حسابهای دریافتی موعده رسیده، به طور گسترده استفاده می کنند.

هدف حسابرسی از رسیدگی به حسابهای دریافتی

- کفایت سیستم کنترل داخلی دریافتیها
- اعتبار دریافتیهای ثبت شده (وجود مالکیت)
- هدف تعیین اعتبار دریافتیهای ثبت شده یا تعیین واقعی بودن مطالبات از مشتریان و تعیین رعایت یا عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در ایجاد دریافتیها برآورد می شود.
- ثبت دفاتر بدون تمام دریافتیها (کامل بودن)

- کامل بودن به این می‌پردازد که آیا دریافتی‌های به حساب گرفته نشده‌ای وجود دارد یا خیر.
- صحت محاسبات ریاضی مدارک و جداول دریافتی‌ها و مطابقت آنها با حسابهای دفتر کل.
- نزدیک بودن ارزشیابی دریافتن‌ها با ارزش‌های قابل بازیافت آنها. حسابها و اسناد دریافتی معمولاً باید به خالص ارزش بازیافتی در گروه دارایی‌ها و جاری و به طور جداگانه در ترازنامه نشان داده شود و ارزشیابی صحیح مستلزم آن است که دریافتی‌ها به خالص ارزش بازیافتی مورد انتظار در دفاتر ثبت شوند.

کفایت افشا

- آخرین هدف، تعیین کفایت افشا و چگونگی ارائه در صورتهای مالی، شامل گروه‌بندی جداگانه دریافتی‌ها در طبقات مناسب، گزارشگری کافی و مناسب درباره مطالبات گروه‌گذارده یا فروخته شده و مطالبات از اشخاص وابسته است.
- کنترل‌های داخلی معاملات فروش و حسابهای دریافتی: برقراری کنترل‌های داخلی مناسب در خصوص دریافتن‌ها حاصل از معاملات نسبه اهمیت اساسی دارد و بایستی در ارتباط با وظایف زیر تفکیک مسئولیت صورت پذیرد.
۱. تهیه سفارش فروش: کنترل و پردازش سفارش‌های دریافتی از مشتریان، مستلزم روش‌های اجرایی مناسب و انواع کنترل‌های گوناگون است تا از

اشتباهات زیان بار پیشگیری شود. اقدامات در این راه شامل ثبت سفارش‌های دریافتی، بررسی اقلام و تعداد سفارش به منظور تعیین اماکن تامین آن در فاصله زمانی معقول و تهیه سفارش فروش است.

۲. تصویب اعتبار مشتری: دایره اعتبارات یا واحد فروش باید قبل از هر گونه اقدام روی سفارش‌های فروش، با بررسی و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی مشتریان بالقوه و موجود و همچنین مطالعه و بررسی گزارش‌های موسسات تعیین کننده اعتبار شرکت‌ها وضعیت مالی و اعتباری مشتریان را مشخص کند.

۳. صدور کالا از انبار: انبار دار زمانی کالای موضوع یک سفارشی فروش را به دایره حمل و ارسال کالا تحویل می‌دهد که سفارش مزبور به تصویب دایره اعتبارات یا واحد فروش رسیده باشد.

۴. حمل و ارسال کالا: در حمل و ارسال کالا مدارک حمل مانند بارنامه باید دارای شماره ترتیب چایی باشد و پیش از ارسال کالا در دایره صدور صورت حساب باید در دفاتر ارسال کالا ثبت شود و به نحوی مراحل ثبت دفاتر بودن کالای صادره و خروجی برای قسمت‌های مختلف و دست‌اندرکاران مربوطه اطمینان حاصل گردد.

۵. تهیه صورت حساب: صورت حساب با تهیه و ارسال فاکتور فروش یا ارائه خدمات برای مشتری صورت می‌گیرد و در اصطلاح صورت حساب به معنی

اعلام مبلغی است که مشتری باید بابت کالا یا خدمات فاکتور ارائه شده پرداخت نماید. این وظیفه عموماً به عهده بخش جداگانه‌ای در دایره حسابداری، کامپیوتر می‌باشد و این بخش عهده‌دار وظایف ذیل خواهد بود.

- کنترل شماره ترتیب چایی مدارک حمل
- مقایسه مدارک حمل با سفارش فروش و سفارش خرید مشتری
- ثبت اطلاعات مربوط از روی این مدارک در فاکتور فروش
- ثبت قیمت و تخفیفات مربوط
- انجام محاسبات لازم و تعیین جمع مبلغ فاکتور فروش
- تهیه صورت خلاصه‌ای از صورت حساب‌های صادره
- کنترل فاکتورهای فروش
- نگهداری حسابهای معین بدهکاران
- تصویب برگشت از فروش و تحقیقات

کنترل‌های داخلی اسناد دریافتی

برخی از کنترل‌های داخلی مناسب در ارتباط با اسناد دریافتی شامل:

۱. عدم دسترسی مسئول نگهداری اسناد دریافتی به وجوه نقد یا مدارک عمومی

حسابداری

۲. صدور مجوز کتبی برای قبول یا تمدید اسناد دریافتی توسط مقام مسئولی

که مسئولیت نگهداری از اسناد را به عهده دارد.

۳. حذف اسناد دریافتنی و اخواست شده با مجوز کتبی یک مقام مسئول در

موسسه و به کارگیری روشهای موثر برای پیگیری این گونه ارقام

۴. وصول اسناد دریافتنی از طریق سیستم بانکی

برنامه حسابرسی دریافتنی‌ها و معاملات فروش

روش‌های حسابرسی زیر نشان دهنده کاری است که معمولاً در حسابرسی اسناد و

حسابهای دریافتنی و معاملات فروش انجام می‌گیرد.

الف- ارزیابی سیستم کنترل داخلی دریافتنی‌ها و فروش‌ها

۱. شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی دریافتنی‌ها و فروش‌ها بدست آورید.

۲. احتمال خطر کنترل را تعیین کنید و آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را برای

دریافت‌ها و فروش‌ها طراحی نماید.

۳. آزمون‌های اضافی کنترل‌ها را اجرا کنید.

جنبه‌های مهم نمونه‌ای از معاملات فروش را رسیدگی کنید.

نمونه‌ای از مدارک حمل و ارسال کالا را با فاکتورهای روش مقایسه کنید.

چگونگی استفاده و صدور مجوز اعلامیه‌های بستانکار را بررسی کنید.

تعدادی از نوارهای صندوق و برگه‌های فروش را با روزنامه فروش

مغایرت‌گیری کنید.

۴. احتمال خطر کنترل را دوباره برآورد و آزمون‌های محتوا را طراحی کنید.

ب: آزمون‌های محتوای دریافتنی‌ها و معاملات فروش را اجرا کنید.

- جدول سنی بدهکاران و صورت تجزیه و تحلیل سایر حسابهای دریافتی را از صاحبکار دریافت و با دفتر کل و معین مغایرت‌گیری کنید.
- صورت تجزیه و تحلیل اسناد دریافتی و بهره‌های مربوطه را از صاحبکار دریافت کنید.
- اسناد دریافتی موجود در شرکت را بازرسی و برای اسناد نزد دیگران، تاییدیه دریافت کنید.
- تاییدیه بدهکاران را دریافت کنید.
- انقطاع معاملات فروش در پایان سال را بررسی کنید.
- روش‌های تحلیلی را برای حسابهای دریافتی، فروش‌ها، اسناد دریافتی و درآمد بهره اجرا کنید.
- درآمد بهره اسناد دریافتی و بهره‌های دریافتی را بازبینی کنید.
- کفایت ذخیره مطالعات مشکوک‌الوصول را تعیین کنید.
- دریافتی‌های گرو گزارده شده را تعیین کنید.
- اسناد و حسابهای دریافتی از اشخاص وابسته را به طور کامل رسیدگی کنید.
- چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشایی مربوط را ارزیابی کنید.
- درستی سیستم حسابداری صاحبکاران را برای معاملاتی که به فروش و دریافتی‌ها منجر می‌شود بررسی کنید.

فصل سیزدهم

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

اصطلاح موجود بهای عمدتاً اقلام زیر می باشد.

- موجودی مواد اولیه و کالا
- موجودی کالای در جریان ساخت
- موجودی کالای امانی نزد دیگران
- موجودی محصولات کشاورزی
- موجودی لوازم و قطعات یدکی

چرا موجودی های مواد و کالا مهم است:

- معمولاً موجودی مواد و کالا بزرگترین اقلام دارایی های جاری است و به آسانی می تواند دستخوش اشتباهات و تخلفات قرار گیرد.
- روشهای ارزیابی آنها مختلف بوده و توسط حرفه حسابداری به رسمیت شناخته شده است.
- تعیین ارزش موجودی های مواد و کالا مستقیماً بر بهای تمام شده کالای فروش رفته اثر می گذارد و موجودی های اثر مستقیم بر سود خالص سال داشته و نقش تعیین کننده دارد.

- تعیین کیفیت، شناسایی و ارزشیابی موجودی‌ها نسبتاً به مراتب پیچیده‌تر و دشوارتر از سایر اقلام وضعیت مالی (ترازنامه) است و متضمن دشواری‌های بزرگی است. مثل سنگ‌های گرانبها، قطعات پیچیده الکترونیکی و ...

هدف حساب‌رسان از رسیدگی به موجودی‌های مواد کالا

- کفایت سیستم کنترلی داخلی موجودی مواد و کالا
- اعتبار موجودی‌های مواد و کالای ثبت شده (وجود مالکیت)
- ثبت دفاتر بودن تمام موجودی‌های مواد و کالا (کامل بودن)
- صحت محاسبات ریاضی مدارک موجودی‌های مواد و کالا و جداول پشتوانه آنها و انطباق مدارک مزبور با حسابهای دفتر کل
- برابری تقریبی ارزشیابی موجودی‌های مواد و کالا با نتایج حاصل از قاعده حداقل بهای تمام شده یا بازار
- کفایت افشا و چگونگی ارائه موجودی‌های مواد و کالا.

سیستم کنترل داخلی مناسب برای موجودی‌های مواد و کالا (بهای تمام شده کالای

فروش رفته)

وجود یک سیستم کنترل داخلی مناسب و قوی برای موجودی‌های مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته علاوه بر تامین 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.

یک سیستم کنترل داخلی نارسا یا نامناسب می‌تواند سبب ارائه هزینه‌های نادرست به مدیریت گردد و بدین ترتیب، قیمت‌گذاری کالاها به اشتباه صورت گیرد و سایر تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر سود توسط مدیریت همراه با اشتباه باشد و چنانچه حسابهای شرکت تصویری واقعی از بهای تمام شده موجودیها، بهای تمام شده کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروخته را ارائه ندهند، صورتهای مالی ممکن است از لحاظ سودآوری و وضعیت مالی، به طور قابل ملاحظه‌ای گمراه کننده شوند.

روش‌های کنترل داخلی موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تقریباً بر تمام وظایف مربوط به تولید و فروش محصولات موسسه اثر می‌گذارد و سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دایمی موجودیها، وظایف دفترداری موجودیهای مواد و کالا را تشکیل می‌دهند.

از آنجا که محصول نهایی وظایف دفترداری مورد توجه حسابرسان است، حسابرسان باید علاوه بر کسب شناخت و ارزیابی روش‌های مختلف کنترل داخلی و مدارک اولیه زیر بنای تهیه صورتهای مالی، از سیستم حسابداری صنعتی و مدارک ثبت دایمی موجودیها نیز شناختی کافی کسب و آنها را ارزیابی کنند. وظایف عینی که به طور مستقیم بر موجودیهای مواد و کالا اثر دارند عبارتند از:

خرید

لازمه وجود یک سیستم کنترل داخلی خوب در مورد خریدها، وجود یک ساختار سازمانی است که امور مربوط به تحصیل مواد و خدمات را تنها به عهده یک دایره مستقل واگذار کرده باشد و سفارشات خرید دارای شماره سریال باشند و نسخه‌ای از این سفارش‌های خرید به اداره دریافت و نسخه‌ای دیگر حسابداری ارسال گردد.

دریافت کالا

تعیین تعداد یا مقدار کالای رسیده، تهیه گزارش دریافت، کشف کالاهای خسارت دیده و معیوب و ارسال فوری موجودی کالا به انبار از وظایف اداره دریافت است.

اداره انبار

کالای مواد به انبار بی‌درنگ بازرسی و شمارش می‌گردد و رسید آن صادر می‌شود و رسید انبار جهت ثبت و درج در حسابهای مالی به دایره حسابداری ارسال می‌گردد.

اداره صدور کالا

برای خروج کالا از انبار حواله انبار تهیه می‌شود یک نسخه از این حواله در دایره درخواست کننده بایگانی می‌گردد و نسخه دوم به انباردار تحویل داده شده و نسخه سوم هم به اداره حسابداری ارسال می‌شود.

اداره تولید

از زمانی که مواد اولیه به قسمت تولید تحویل می‌گردد تا زمانی که کالای تکمیل شده به انبار ارسال می‌گردد سرپرست معینی باید جریان امور هر قسمت از تولید را تحت کنترل قرار دهد و جوابگوی موقعیت و وضعیت آنها باشد.

اداره ارسال کالا

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

آزمون‌های محتوای موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

- صورت شمارش موجودیها (انبارگردانی) را دریافت و با دفاتر قانونی و معین مغایرت‌گیری کنید.

- برنامه‌ریزی صاحبکار را برای شمارش موجودیها ارزیابی کنید.

- بر شمارش موجودیها نظارت و موجودیها را به طور آزمایشی شمارش کنید.

- انقطاع زمانی معاملات خرید (رسید انبار) و فروش و حواله انبار را در پایان سال بررسی کنید.

- نسخه‌ای از صورتهای شمارش موجودیها را دریافت، درستی محاسبات آن را آزمون و شمارشهای آزمایشی خود را به آن ردیابی کنید.

- کیفیت وضعیت موجودیها را بررسی کنید (سالم و قابل استفاده بودن).

- مبانی و شیوه‌های ارزشیابی موجودی‌ها را ارزیابی کنید (هدف ارزشیابی).

- ارزشیابی تعدادی از موجودیها را آزمون کنید (هدف ارزشیابی).

- گرو بودن یا نبودن موجودیها را مشخص و تعهدات خرید و فروش را بررسی کنید.

- روش‌های تحلیلی را اجرا کنید (هدف: اعتبار، کامل بودن و ارزشیابی).

- چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به موجودیهای مواد و کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته را ارزیابی کنید.

هدف و ضرورت انبارگردانی

منظور اصلی در هر انبارگردانی تعیین مقدار واقعی اقلام موجودیها از طریق شمارش فیزیکی آنها است و در اغلب واحدهای تجاری موجودیها قسمت عمده‌ای از دارائی‌های جاری را تشکیل می‌دهد موجودیها هم در ترازنامه و هم در صورت حساب سود و زیان واحدهای تجاری ارائه شده و بنابراین در تعیین وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای مزبور موثر می‌باشد. افزون بر این به علت آن که موجودیها به طور دائم مصرف و جایگزین می‌گردد، دارایی گردش بوده و برنامه‌ریزی و اعمال کنترل صحیح در مورد آنها همواره مورد توجه خاص می‌باشد.

انواع انبارگردانی

معمولاً انبارگردانی واحدهای تجاری را بر حسب زمان اجرای آن به انواع زیر تقسیم می‌کنند:

- انبارگردانی ضمن دوره مالی

- انبارگردانی پایان دوره مالی

انبارگردانی ضمن دوره مالی بیشتر توسط آن دسته از واحدهای تجاری که دارای روش ثبت دائمی موجودیها می باشند و جهت مطابقت سوابق حسابداری و مدارک انبار با مقدار واقعی موجودیها و به منظور ارائه گزارشهای داخلی انجام می شود. صرف نظر از این که واحدهای تجاری دارای روش ثبت دائمی موجودیها باشد و یا اینکه از روش ثبت ادواری موجودیها استفاده کند، تعیین مقدار واقعی اقلام موجودیها از طریق انجام انبارگردانی یا پایان دوره مالی ضروری است.

دستورالعمل انبارگردانی

شرکت ها اساساً مدتی پیش از شروع انبارگردانی، چگونگی برنامه انبارگردانی و نحوه شمارش موجودیهای خود را تحت عنوان «دستورالعمل انبارگردانی» تهیه و نسخه ای از آن برای حسابرس ارسال می کنند.

دستورالعمل انبارگردان معمولاً حاوی موارد اصلی زیر می باشند:

۱. نام انبارها و محل هایی که اقلام موجود در آنها باید شمارش شود.
۲. نوع و یا گروه موجودیهای مورد شمارش در هر انبار یا قسمت
۳. پیش بینی امکانات متوقف کردن خطوط تولید جهت شمارش کالای در جریان ساخت.
۴. تعیین تعداد گروه های شمارش و نیز تعداد نظرات هر یک از گروه های مزبور.
۵. برنامه زمانی شمارش موجودیها.

اهمیت انبارگردانی از نظر حسابرس

با توجه به این مطلب که مقصود اصلی حسابرس اظهارنظر درباره صورتهای مالی واحد تجاری است، از این رو حسابرس در رسیدگی‌های خود به موجودیها باید در خصوص اثبات موجودیت و مالکیت آنها متقاعد گردد.

سایر جنبه‌های اهمیت انبارگردانی از نظر حسابرس عبارتند از:

الف: موجودیها معمولاً یکی از اقلام مهم دارائی‌های جاری واحد تجاری به شمار می‌آید.

ب: موجودیها در وضعیت مالی و سود و زیان واحدهای تجاری موثر است.

ج: موجودیها بیش از سایر انواع دارایی قابلیت تغییر، حیف و میل و اشتباه در شمارش را دارد.

د: اثبات کمیت و تشخیص کیفیت اقلام موجودیها از نظر نابابی و کم مصرف بودن به مراتب مشکل‌تر از سایر اقلا دارایی مشهود است.

نکاتی که حین انبارگردانی باید مورد توجه قرار گیرد:

- توزین، شمارش، ثبت و تعیین درجه تکمیل موجودیها.
- تعیین موجودیهای ناباب، کم مصرف و راکد.
- دقت در منظور نمودن موجودی کالای امانی دیگران نزد شرکت در برنامه شمارش موجودیها.
- منظور نمودن کلیه اقلام موجود در انبار در برنامه شمارش موجودیها.
- تحت نظارت برای کلیه نقل و انتقالات موجودیها هنگام انبارگردانی.

- شمارش مجدد موجودیها در صورت وجود مغایرت بین شمارش اول و

موجودی کارتهای انبار

با توجه به ارتباط بین ترازنامه و سود و زیان اعمال کنترل‌های زیر در حساب موجودیها ضروری می‌باشد:

الف: با توجه به اینکه موجودی کالای اول دوره ناشی از مقادیر و مبالغ انتقالی از سال قبل می‌باشد بایستی مقادیر آن با انبارگردانی سال قبل و مدارک و سوابق حسابداری مطابقت و ارزش ریالی آن با تراز افتتاحیه مطابقت داده شود.

ب: اقلام موضوع خرید (تولید) بایستی با سوابق خرید و تولید شامل رسید انبار، رسید کالا، کالای ساخته شده مطابقت و همچنین با حسابهای پرداختی و وجوه نقد ردیابی شود.

ج: مقادیر کالای فروش رفته با آمار دریافتی از دایره فروش و مبالغ ثبت شده در حساب فروش مطابقت داده شود حسب مورد اگر شرکت (واحد مورد رسیدگی) فعالیت تولیدی دارد، مقادیر تولید با مقادیر مواد اولیه مصرف شده در تولید (با در نظر گرفتن ضریب تبدیل) بایستی مطابقت گردد.

د: قابل انکارترین روش شناسایی موجودی پایان دوره نظارت عینی آنها می‌باشد که از طریق انبارگردانی صورت گیرد. بنابراین مقادیر پایان دوره بایستی با اقلام شمارش شده در انبارگردانی ردیابی شود.

فصل چهاردهم

رسیدگی دارائی‌های ثابت مشهود

دارائی‌های ثابت دارائی‌هایی هستند که:

الف: عمر مفید آنها بیش از یک سال است.

ب: در جریان عملیات شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ج: به منظور فروش تحصیل نشده‌اند.

د: بر مبنای بهای تمام شده در حسابها ثبت می‌شوند. مخارج بهسازی و تعمیرات

اساسی که باعث افزایش قابل ملاحظه‌ای در ظرفیت یا عمر مفید دارائی‌های ثابت یا

بهبود اساسی در کیفیت بازدهی آنها می‌گردد. به عنوان مخارج سرمایه‌ای محسوب و

طی عمر مفید باقی مانده دارائی‌های مربوط مستهلک می‌شود. هزینه‌های نگهداری و

تغییرت جزئی که به منظور حفظ یا ترمیم منافع اقتصادی مورد انتظار واحد تجاری

از استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی انجام می‌شود. هنگام وقوع به عنوان

هزینه‌های جاری تلقی و به سود و زیان دوره منظور می‌گردد.

تدابیری که توسط شرکت به منظور کنترل بر دارائی‌های ثابت اتخاذ می‌شود عمدتاً به

شرح زیر است:

۱. تهیه حساب جداگانه برای هر یک از اقلام دارایی ثابت (از قبیل زمین،

ساختمان، ماشین‌آلات و ...)

۲. وجود یک سیستم صدور مجوز که هر گونه تحصیل دارایی ثابت را مستلزم

دریافت مجوز قبلی از مدیریت ارشد کند.

۳. استقرار مکانیزمی جهت مقایسه بودجه دارایی ثابت و مخارج واقعی
 ۴. تدوین دستورالعمل کتبی درباره تمایز مخارج سرمایه‌ای و مخارج جاری (با توجه به استانداردهای حسابداری و اهمیت ریالی مبلغ)
 ۵. خرید دارایی ثابت صرفاً از طریق دایره خرید صورت گیرد که مستلزم رعایت روش‌های استاندارد دریافت، بازرسی و پرداخت نیز می‌باشد.
 ۶. شمارش عین دارائی‌ها در فواصل زمانی مناسب، به منظور اثبات وجود و محل استقرار و وضعیت تمام دارائی‌های ثبت شده در حسابها و آشکارسازی وجود هر گونه دارایی ثبت نشده.
 ۷. استقرار سیستم برکناری دارائی‌ها شامل دستور برکناری با شماره ترتیب جایی که مستلزم ذکر دلایل برکناری و تصویب مقامات ذیصلاح باشد.
- برخی از آزمون‌های محتوا در ارتباط با دارایی ثابت**
- اخذ صورت ریز تغییرات دارایی ثابت که طی سال رخ داد و مطابقت آن با دفاتر.
 - بررسی و سند رسمی افزایش طی سال
 - مشاهده عینی و بازرسی اقلام عمده دارایی ثابت خریداری شده
 - تجزیه و تحلیل هزینه‌های تعمیر و نگهداری
 - بررسی وضعیت دارائی‌هایی که مورد استفاده روزمره نیستند و دلایل آنها.
 - بررسی ذخیره استهلاک.

- برکناری (فروش یا حذف) دارائی‌ها بررسی شود. فروش و حذف دارایی ثابت بایستی با مجوزهای مربوط صورت گیرد و نحوه شناسایی درآمد، حذف بهای تمام شده و استهلاك انباشته مورد بررسی خاص قرار گیرد.
- ثبات مالکیت قانونی دارائی‌های ثابت از طریق بررسی اسناد مالکیت
- بررسی درآمدهای حاصل از اجاره دارایی‌های ثابت (هدف، اعتبار، وجود و مالکیت)
- بررسی مفاد قراردادهای اجاره بلند مدت (هدف اعتبار، وجود و مالکیت)
- انجام روشهای تحلیلی (هدف کامل بودن و ارزشیابی)
- بررسی کفایت افشا در صورتهای مالی
- بررسی کفایت پوشش بیمه‌ای

تمایز حسابرسی داراییهای ثابت با حسابرسی دارایی‌های جاری

- الف: مدت زمان که صرف بازبینی و اثبات دارائی‌های ثابت می‌شود معمولاً بخش کوچکی از کل زمان صرف شده برای حسابرسی را تشکیل می‌دهد.
- ب: بیشتر کارهای رسیدگی به دارائی‌های ثابت می‌تواند پیش از تاریخ ترازنامه (حسابرسی ضمنی) انجام شود ولی بیشتر کارهای رسیدگی به دارایی‌های جاری در تاریخ ترازنامه انجام می‌شود.
- ج: انقطاع معاملات دارایی‌های ثابت از اهمیت بسیار کمتری نسبت به دارائی‌های جاری برخوردار می‌باشد چون سود ناخالص دوره را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد.

د: عوامل متعددی ثبت دارائی‌های ثابت را تسهیل می‌کنند که در مورد دارائی‌های جاری کاربرد ندارد (شامل)

- ارزش ریالی به نسبت بالا و تعداد به نسبت اندک معاملات مربوط به مانده این دارائی‌ها.

- تغییر به ندرت حسابهای این دارائی‌ها از سال به سال بعد

هدف‌های حسابرسی از حسابرس استهلاك

استهلاك بیشترین رابطه با هدف ارزشیابی یا تخصیص دارد، حسابرسان برای دستیابی به این هدف مبالغ و روش‌های استهلاك مورد استفاده را رسیدگی می‌کنند تا پذیرفته شده بودن روش‌های مورد استفاده و یکنواختی کاربرد روش‌های مزبور و درستی و دقت محاسبات لازم تحت هر روش را تعیین نمایند.

برنامه حسابرسی - هزینه استهلاك و استهلاك انباشته

رئوس آزمون‌های محتوای مربوط به استهلاك به شرح زیر می‌باشد:

- بررسی سیاست استهلاك شرکت در دستورالعمل‌های آن یا دستورالعمل دیگر شرکت‌ها.

- تهیه صورت تجزیه و تحلیل استهلاك انباشته مربوط به هر گروه عمده

دارائی‌ها که حاوی مانده ابتدای دوره استهلاك طی دوره کاهش استهلاك

دارائی‌های برکناری و مانده آخر دوره باشد.

- اثبات ذخیره استهلاك از روش‌های بررسی و مقایسه شرح استهلاك بکار گرفته شده در سال جاری با نرخ‌های سال قبل و ردیابی محاسبات مربوط به استهلاك تعدادی از اقلام بدهکار شده در حسابهای هزینه استهلاك با اقلام بستانکار حساب ذخیره استهلاك

- بازبینی و اثبات کاهش استهلاك انباشته بابت دارائی‌های کنار گذاشته شده از طریق ردیابی کاهش‌ها در کرابرگ‌های تجزیه و تحلیل دارائی‌های ثابت به منظور آزمون صحت و درستی میزان کاهش استهلاك انباشته دارائی‌های برکناری و فروخته شده.

- بررسی آخرین گزارش تشخیص مالیات شرکت صاحبکار از لحاظ استهلاك
- اجرای بررسی‌های تحلیلی در مورد استهلاك شامل نسبت هزینه استهلاك را به جمع دارائی‌های ثابت محاسبه و یا نسبت سال قبل مقایسه کنید.

حسابرس دارائی‌های نامشهود و سایر دارائی‌ها

- ویژگی تمام دارائی‌های نامشهود، فقدان وجود عینی آنهاست مثل سرقفلی، امتیازات علائم تجاری و غیره ...

منطقی بودن هر گونه تخصیص بهای تمام شده تحصیل سرقفلی، باید رسیدگی و به مصوبات هیات مدیره برای کسب شاهد مربوط به مجوز و تصویب نهایی آن ردیابی شود. سایر دارائی‌ها عمدتاً شامل اقلام زیر است:

- حصه بلند مدت وام کارکنان

- حق الامتيازها، حق الاشتراكها و حقوق فنی و ...
- اقلام حذف شده دارائی‌های ثابت
- وجوه مسدود شده بانکی (بیش از یک سال)

برنامه رسیدگی سایر دارائی‌ها

۱. تعدادی از اقلام وام پرداختی به کارکنان به طور نمونه‌ای انتخاب شود و نسبت به تفکیک صحیح حصه کوتاه مدت و بلند مدت آن اطمینان حاصل شود.
۲. وجوه بانکی عمدتاً از طریق مراجع قضایی و احکام صادره مسدود می‌شود، اینگونه حسابها را به احکام صادره و تاییدیه دریافتی از بانک ردیابی کنید.
۳. صورت ریز اقلام حذف شده دارایی را دریافت و با موجودی عین آنها مطابقت دهید.
۴. صورت ریز حق الامتيازها و حق الاشتراكها را دریافت و با اسناد و مدارک مالکیت آنها مطابقت داده شود.
۵. در رسیدگی به حسابهای هزینه صورت حساب‌های دریافتی از قبیل قبوض آب، برق، گاز و تلفن ثابت و همراه را بررسی نمایید و کنترل شود که قبض به نام واحد مورد رسیدگی باشد.

فصل پانزدهم

رسیدگی سرمایه‌گذاری بلند مدت

سرمایه‌گذاریهای بلند مدت عمدتاً شامل موارد زیر است:

- سپرده‌های بلند مدت بانکی

- سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه و اوراق مشارکت

- سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها

برنامه رسیدگی سرمایه‌گذاریهای بلند مدت عبارتند از:

۱. صورت ریز سپرده‌های بلند مدت بانکی اخذ شود و جمع آن با مانده طبق

دفاتر مطابقت داده شود.

۲. مدارک مربوط به سپرده‌های بلند مدت اخذ و در خصوص مدت

سرمایه‌گذاری بررسی شود. (سررسید آنها بایستی بیش از یک سال مالی از

تاریخ ترانزنامه باشد).

۳. مبالغ سپرده و سود شناسایی و ثبت شده با تاییدیه دریافتی از بانک‌ها

مطابقت داده شود.

۴. مجوزهای قانونی از جمله مصوبات صورت جلسات هیات مدیره و مجامع

عمومی در خصوص سپرده‌های بلند مدت، اوراق قرضه و سرمایه‌گذاری در

سهام بررسی شود.

۵. جمع اوراق قرضه (مشارکت) با اصل آنها یا گواهی بانک مطابقت داده شود.

۶. در خصوص ثبت سود اوراق قرضه در حساب سایر درآمدها اطمینان حاصل شود.

۷. جدول سرمایه‌گذاریهای بلند مدت اخذ و بررسی‌های زیر به عمل آید.

۷-۷- جمع مبالغ سرمایه‌گذاری با مانده دفاتر مطابقت داده شود.

۷-۲- مبالغ افزایش سرمایه‌گذاری با مدارک تحصیل سرمایه‌گذاری و اسناد حسابداری ردیابی شود.

۷-۳- مبالغ کاهش یافته سرمایه‌گذاری‌ها (فروش) را بررسی کنید. در این خصوص دقت شود که نرخ سهام فروش رفته بر اساس رویه مورد عمل مثلاً «روش میانگین» محاسبه شود و سود حاصل از فروش در سر فصل سایر درآمدها ثبت شده باشد.

۷-۴- مصوبات هیات مدیره و مجمع عمومی را در خصوص خرید یا فروش سرمایه‌گذاری‌ها ردیابی کنید.

۷-۵- اطلاعات مندرج در جدول سرمایه‌گذاری‌ها را با تاییدیه دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیر مطابقت و مغایرت‌های احتمالی را پیگیری کنید.

۷-۶- آخرین صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت‌های سرمایه‌پذیر را اخذ و اطلاعات مندرج در آن را با سوابق موجود در واحد یا موسسه مورد رسیدگی و دفاتر حسابداری مطابقت دهید.

۷-۷- هر گونه تهرین یا محدودیت در اوراق سهام را بررسی و نسبت به افشای مناسب آن در صورتهای مالی اطمینان حاصل کنید.

۷-۸- نرخ بهای تمام شده و نرخ تاریخ ترازنامه اوراق سهام را مقایسه و در خصوص لزوم و کفایت ذخیره کاهش دائمی در ارزش سهام اطمینان حاصل کنید.

فصل شانزدهم

رسیدگی حسابهای پرداختی و سایر بدهی‌ها

منشاء و ماهیت حسابهای پرداختی: اصطلاح حسابهای پرداختی به بدهی‌های ناشی از خرید کالا و خدمات در جریان عادی تجارت گفته می‌شود.

معاملات متداولی که به ایجاد حسابهای پرداختی منجر می‌شود:

شامل: خرید نسبه کالا و مواد اولیه، دارایی‌های ثابت و اثاثیه اداری و دریافت خدماتی چون خدمات حسابداری، حقوقی، تبلیغاتی، تعمیراتی و غیره است.

چگونگی برخورد حساب‌برسان با رسیدگی به حسابهای پرداختی

هدف‌های حساب‌برسان از رسیدگی به حسابهای پرداختی تعیین موارد ذیل است:

۱. کفایت سیستم کنترل داخلی حسابهای پرداختی و چرخه خرید و پرداخت‌ها
۲. اعتبار حسابهای پرداختی ثبت شده (رخ داد و تعهد)
۳. ثبت دفاتر بودن تمام حسابهای پرداختی (کامل بودن)
۴. صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه حسابهای پرداختی و انطباق آنها با حسابهای دفتر کل.

۵. درستی ارزشیابی حسابهای پرداختی.

۶. کفایت افشا و چگونگی ارائه پرداختی‌ها در صورت‌های مالی.

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 مالی 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.

بنابراین روش‌های حسابرسی بدهیها باید به گونه‌ای طراحی شوند که کامل بودن بدهیهای ثبت شده را آشکار سازد.

روشهای کشف کمتر از واقع نشان دادن بدهیها متفاوت از روش‌های حسابرسی برای کشف بیش از واقع نشان داده شدن داراییهاست. بیش از واقع نشان دادن داراییها معمولاً با یک ثبت نادرست در مدارک حسابداری همراه است.

این گونه ثبت‌های نادرست می‌تواند با روش‌های بازبینی تک‌تک اقلام تشکیل دهنده مانده حساب دارایی، کشف شود. برعکس کمتر از واقع نشان دادن یک بدهی عموماً با ثبت نکردن معامله‌ای صورت می‌گیرد که آن بدهی را به وجود آورده است.

کشف یک ثبت از قلم افتاده به مراتب دشوارتر از کشف یک ثبت جعلی می‌باشد.

حسابرسان از مدتها پیش تشخیص داده‌ند که دشوارترین تخلف از لحاظ کشف کردن، تقلبی است که با ثبت نکردن معاملات به وجود می‌آید.

سیستم کنترلی داخلی مناسب برای حسابهای پرداختنی

هنگامی که به کنترل‌های داخلی حسابهای پرداختی می‌اندیشیم، باید به خاطر داشته باشیم که حسابهای پرداختی یک شرکت، حسابهای دریافتی شرکت‌های دیگر طرف معامله است. در نتیجه احتمال این که اشتباهی برای همیشه پنهان بماند اندک است. زیرا بستانکاران صاحبکار نیز معمولاً مدارک کاملی را نگه می‌دارند و چنانچه طلب خود را دریافت نکنند صاحبکار را از آن آگاه می‌کنند. این ویژگی بدهی‌ها حساب‌برسان را در کشف تخلف‌ها یاری می‌رساند مگر آن که متخلف شخصی باشد که بتواند هم درخواست‌های پرداخت ارسالی بستانکاران را دریافت کند و هم به آنها پاسخ دهد. نکات زیر باید در برقراری یک سیستم کنترلی داخلی، مناسب و مطلوب برای حسابهای پرداختی مورد توجه قرار گیرد:

- جداسازی وظیفه بازبینی و تصویب فاکتورهای خرید از وظیفه پرداخت نقدی که در این حالت دایره حسابداری وظیفه مطابقت صورت حساب خرید یا برگه سفارش خرید و برگه گزارش دریافت کالا و در نهایت تصویب فاکتور (صورت حساب) خرید را دارد و دایره خزانه‌داری وظیفه پرداخت نقدی، ابطال و علامت‌گذاری مدارک پشتوانه فاکتور را بر عهده می‌گیرد.
- برای هر یک از بستانکاران باید حساب جداگانه‌ای در دفتر معین بستانکاران نگه‌داری شود.
- باید شرایطی فراهم گردد که کلیه پرداخت‌ها به بستانکاران به حساب بانکی آنان حواله شود و حتی الامکان از پرداخت نقدی و حضوری خودداری شود

و کلیه پرداخت‌ها با چک صورت گیرد و بستانکاران در مقابل دریافت چک رسید معتبر ارائه دهند.

- دفتر معین بستانکاران باید در فواصل مرتبی با حسابهای کنترلی در دفتر کل تطبیق گردد و هر گونه اختلاف مورد رسیدگی قرار گیرد.
- صورت حسابهای ماهانه فروشندگان باید به موقع با دفتر معین بستانکاران مطابقت داده شوند و هر گونه اختلاف آشکار شده باید به طور کامل پی‌جویی گردد.

برنامه حسابرس حسابهای پرداختی

الف: ارزیابی سیستم کنترل داخلی

۱. شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی

یکی از راه‌های آشنایی با سیستم کنترل داخلی حسابهای پرداختی، تهیه نمودگر یا استفاده از نمودگرهای تهیه شده توسط صاحبکار است و حسابرسان می‌توانند با استفاده از پرسشنامه کنترل‌های داخلی نیز برای کسب اطلاعات مربوط به کنترل‌های داخلی حسابهای پرداختی استفاده کنند.

نمونه‌های متداول از سوالات مندرج در پرسش‌نامه‌ها عبارتند از:

- آیا تراز آزمایشی حسابهای پرداختی به طور ماهانه تهیه و یا حساب کنترل بستانکاران در دفتر کل مطابقت می‌شود؟

- آیا صورت حسابهای ماهانه فروشندگان با حسابهای پرداختی یا برگه‌های پرداختی مطابقت می‌شود؟

- آیا پیش پرداختهای ثبت شده به فروشندگان به گونه‌ای کنترل می‌شوند که از تسویه آنها به شکل کاهش از مبالغ فاکتورهای فروشندگان اطمینان ایجاد گردد؟

۲. برآورد احتمال خطر کنترلی داخلی و طراحی آزمون‌های کنترلی

احتمال خطر کنترل مربوط به هر سرفصل صورتهای مالی تنها زمانی کمتر از حداکثر برآورد می‌شود که وجود کنترل‌های لازم و اعمال موثر آن را آزمون‌ها نشان دهند سپس حسابرسان باید تعیین کنند که کدام آزمون اضافی کنترل‌ها احتمالاً محدود کردن آزمون‌های محتوا را از لحاظ هزینه اجرا، ایجاب کند.

۳. اجرایی آزمون‌های کنترلی

- نمونه‌ای از ارقام انتقالی به حساب کنترل بستانکاران را بازبینی کنید.

- نمونه‌ای از ارقام انتقالی به حساب‌های انتخابی معین بستانکاران را سندرسی کنید.

۴. برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا

ب: آزمون‌های محتوا

- تراز آزمایش حسابهای پرداختی را به تاریخ ترازنامه از صاحبکار دریافت کنید و با دفتر کل مغایرت‌گیری نمایید.

- مانده‌های پرداختی به بستانکاران انتخابی را با بازرسی مدارک پشتوانه آنها

سند رسی کنید. (هدف به اعتبار «وجود و تعهد و کامل بودن»)

- بدهی‌های ثبت شده را با صورت حسابهای ماهانه فروشندگان (بستانکاران)

مغایرت‌گیری کنید.

- تاییدیه حسابهای پرداختی را با مکاتبه مستقیم با فروشندگان (بستانکاران)

دریافت کنید.

مواردی که حساب‌برسان برای آنها تاییدیه می‌فرستند عبارتند از:

الف: برای تمام فروشندگان (بستانکاران) که در طول سال خریدهای عمده‌ای از آنان

شده است و صرف نظر از مانده حساب آنان و حتی برای حساب‌های با مانده صفر

ب: حساب‌هایی که صورت حساب ماهانه آنها به حساب‌برس ارائه نگردیده است.

ج: حساب‌ها با معاملات غیر عادی

د: حساب‌های جاری شرکت مادر و سایر شرکت‌های تابعه آنها.

س: حساب‌های تضمین شده با وثیقه دارائی‌ها.

- روش‌های تحلیلی را درباره حسابهای پرداختی و حسابهای مرتبط اجرا کنید.

- حساب‌برسان برای حصول اطمینان از معقول بودن کلی حسابهای پرداختی

می‌توانند از روش‌های تحلیلی استفاده کنند.

- برای کشف حسابهای پرداختی ثبت نشده جستجو کنید.

- حساب‌های پرداختی به اشخاص وابسته را جستجو کنید.

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

- هدفهای آزمونهای عمده محتوای مربوط به حسابهای پرداختی

هدفهای کل حساب‌رسان	آزمونهای محتوا
صحت محاسبات ریاضی	تراز آزمایشی پرداختیها را دریافت و با دفتر کل مغایرت گیری کنید.
کامل بودن	مانده های پرداختی به بستانکاران انتخابی را با بازرسی مدارک پشتوانه آنها سندرسی کنید. بدیها را با صورت حسابهای ماهانه فروشندگان مغایرت گیری کنید.
اعتبار در وجود بدهی و تعهد	تایید بستانکاران را دریافت کنید. روشهای تحلیلی را اجراء کنید.
کامل بودن	برای ثبت حسابهای پرداختی ثبت نشده جستجو کنید.
چگونگی ارائه و کفایت افشا	حسابهای پرداختی به اشخاص وابسته را جستجو کنید. چگونگی ارائه در صورتهای مالی و کفایت افشا را ارزیابی کنید.

سایر بدهی‌ها

علاوه بر حساب‌های پرداختی مورد بحث سایر اقلامی که به عنوان بدهیها جاری طبقه‌بندی می‌گردند عبارتند از:

- کسور قانونی حقوق و دستمزد کارکنان (مانند مالیات‌های تفکیکی و بیمه سهم کارکنان)

- مالیات فروش
- حقوق و دستمزد مطالبه نشده
- سپرده‌های مشتریان
- هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده

کسور قانونی حقوق و دستمزد کارکنان

رسیدگی حساب‌برسان به این بدهی معمولاً شامل ردیابی مالیات‌های کسر شده از لیست‌های حقوق و دستمزد، آزمون محاسبه مالیات‌های کسر شده و تحقق یافته، حصول اطمینان از پرداخت مالیات‌های کسر شده به اداره دارایی و بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی است.

مالیات فروش

رسیدگی حساب‌برسان به این حساب در واقع بررسی مدارک پرداخت‌های مربوط به این حساب است.

حقوق و دستمزد مطالبه نشده

حقوق و دستمزد مطالبه نشده ماهیتاً سوء استفاده پذیر است. از این بابت حساب‌برسان باید نسبت به کفایت سیستم کنترل داخلی حساب مزبور توجه ویژه‌ای داشته باشند و هدف حساب‌برسان از رسیدگی به این حساب اثبات دو چیز است:

الف: اینکه مانده این حساب معرف تمام حقوق مطالبه نشده است.

ب: اقلام بدهکار این حساب نشانه پرداخت‌های مجاز به کارکنان پرداخت به صندوق دولت و یا برگشت مبالغ به حساب وجوه نقد عمومی شرکت است.

سپرده‌های مشتریان

بسیاری از شرکت‌ها بابت ظروف ویژه حمل کالای خود ودیعه یا سپرده از مشتریان می‌گیرد.

کاری که حساب‌رسان در رابطه با این حساب انجام می‌دهند، بررسی روش‌های پذیرش و برگشت سپرده‌ها، دریافت فهرست تکتک سپرده‌ها و مقایسه جمع فهرست با کل و در مواردی که کنترل داخلی ضعیف است تاییدیه‌ای از سپرده‌گذار می‌گیرند.

هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده

این گونه هزینه‌ها عموماً با گذشت زمان اثبات می‌گردند و مدیریت مجبور است بدهی مربوط به آنها را در پایان سال برآورد کند.

هزینه‌هایی همچون بهره پرداختی، مالیات بر درآمد و هزینه‌های تحقق یافته بابت خدمات تضمین نمونه‌های از این گونه هزینه‌ها است.

مراحل اساسی حسابرسی هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده به شرح زیر است:

الف: هر گونه قرارداد یا سایر مدارکی را که بتواند مبنای مناسبی برای این گونه بدهیها فراهم آورد رسیدگی کنید.

ب: درستی و دقت مدارک تفضیلی حسابداری مربوط به این بدهی‌ها را ارزیابی کنید.

ج: مفروضات زیر بنایی محاسبات این بدهیها را مشخص و آنها را ارزیابی کنید.

- د: محاسباتی را که صاحبکار در مورد این بدهیها انجام داده است، آزمون کنید.
- ه: یکنواختی نحوه برخورد با این بدهیها را در ابتدا و پایان دوره مالی، تعیین کنید.
- ز: ضرورت منظور کردن بدهیهایی را که در حسابها منظور نشده است بررسی کنید.

فصل هفدهم

بدهیهای بلند مدت و حقوق صاحبان سرمایه

بدهیهای بلند مدت (بهرهبردار)

بدهیهای بهره‌دار معمولاً بدهیهای بلند مدتی هستند که از لحاظ مبلغ هنگفت و مدت آنها بیست سال یا بیشتر است. اوراق قرضه، اوراق بهادار با وثیقه و اسناد پرداختی (وثیقه رهنی یا اموال)

نمونه‌های بارز بدهیهای بلند مدت است.

هدف حسابرسی از رسیدگی به بدهیهای بلند مدت

- کفایت سیستم کنترل داخلی بدهیها بهره‌دار.
- اعتبار بدهیهای بهره‌دار ثبت شده (رخداد و تعهد)
- ثبت دفاتر بودن تمام بدهیهای بهره‌دار (کامل بودن)
- صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه بدهیهای بهره‌دار و انطباق آنها با

حسابهای دفتر کل

- درستی ارزشیابی بدهیهای بهره‌دار.
- کفایت افشا و چگونگی ارائه بدهیها بهره‌دار در صورتهای مالی

حسابرسان همزمان با حسابرسی بدهیهای بهره‌دار، شواهدی را درباره کفایت آزمون انقطاع معاملات دریافته‌ها و پرداخت‌های نقدی مربوط به این بدهیها، حساب هزینه بهره، بهره‌های پرداختی و حساب‌های صرف و کسر اوراق قرضه بدست می‌آوردند. بیشتر اصول مربوط به حسابهای پرداختی، درباره بدهیهای بلند مدت نیز کاربرد دارد. کمتر از واقع نشان داده شدن بدهیهای بهره‌دار نیز همانند حسابهای پرداختی به عنوان یک مشکل عمده و احتمال حسابرسی تلقی می‌شود. تاییدیه استاندارد بانک کمک مناسبی است برای کشف بدهیهای ثبت نشده حسابرسان در ارتباط با افشای بدهی‌ها بهره‌دار باید از رعایت کامل مفاد قرارداد انتشار اوراق قرضه شرکت اطمینان یابند.

سیستم کنترل داخلی بدهیها بهره‌دار (بلند مدت)

الف: مجوز هیات مدیره

اجازه ایجاد بدهی سرآغاز سیستم موثر کنترل داخلی بدهی‌های بهره‌دار است طبق اساسنامه شرکت، استقراض باید با تصویب هیات مدیره باشد. در موارد نیاز به تامین مالی، مدیریت مالی (خزانه‌دار) شرکت‌ها معمولاً گزارشی حاوی نیاز به وجوه نقد، اثر برآوردی استقراض بر عایدات آتی، وضعیت مالی برآوردی شرکت در مقایسه با سایر شرکت‌های همان صنعت چه بیش از استقراض چه پس از آن و راه‌های پیشنهادی برای تامین وجوه مزبور را تهیه و به هیات مدیره ارائه می‌کند و هیات مدیره ضمن بررسی مراتب و انتخاب بانک، نوع وثیقه، انتخاب امین و توافق با

بانک‌های سرمایه‌گذار با رعایت اساسنامه شرکت اقدام به تصویب و صدور مجوز می‌نمایند.

ب: استفاده از امین مستقل

شرکت‌های به نسبت بزرگ برای تامین مالی اقدام به انتشار اوراق بهادار می‌کنند و در این زمینه حتماً از خدمات یک بانک به عنوان امین مستقل استفاده می‌کنند. شرکت‌های کوچک عموماً از طریق وام‌های رهنی یا سایر منابع مشابه اقدام به تامین مالی بلند مدت می‌نمایند.

امین مستقل، مسئول حفاظت از منابع اعتبار دهندگان است و استفاده از آن بسیاری از مشکلات کنترل‌های داخلی اوراق بهادار پرداختی را برطرف می‌نماید. ضمن این که امین مستقل مستقیماً بر داراییها با مدارک حسابداری شرکت صادر کننده اوراق دسترسی ندارد اما این واقعیت که امین مستقل یک موسسه مالی و اعتباری بزرگ با مسئولیت قانونی نسبت به اعمال خود است سبب تقویت سیستم کنترل داخلی می‌شود.

ج: استفاده از امین مستقل برای پرداخت بهره اوراق بهادار و اسناد پرداختی:

ارزیابی کنترل‌های داخلی مربوط به اوراق و اسناد پرداختی توسط حسابرسان باید چگونگی پرداخت بهره‌های مربوط را نیز در بر گیرد و در شرکت‌های بزرگ تمام امور مربوط به اوراق بی نام یا اوراق با نام را به امین مستقل واگذار می‌کنند.

برنامه حسابرسی بدهیهای بهره‌دار

چون معاملات مربوطه به بدهی‌های بهره‌دار از لحاظ تعداد اندک اما از لحاظ مبلغ عمده هستند حساب‌رسان عموماً تک‌تک آنها را اثبات می‌کند و روشهای مناسب حسابرسی برای اثبات بدهی‌ها مزبور شامل موارد ذیل اعمال می‌نمایند.

- صورت تجزیه و تحلیل حسابهای بدهی‌های بهره‌دار و بهره و صرف یا کسر اوراق بهادار را از صاحبکار دریافت می‌کنند.
- نسخه (ته سوش) اسناد پرداختی و مدارک پشتوانه آنها را رسیدگی می‌کنند.
- تاییدیه بدهی‌ها بهره‌دار را از اعتبار دهندگان یا اشخاص ثالث مناسب دریافت می‌کنند.
- مدارک پشتوانه معاملات استقراض و باز پرداخت آنها را سندرسی می‌کنند.
- معقول بودن کلی بدهیهای بهره‌دار و هزینه بهره آنها را با اجرای روشهای تحلیلی تعیین می‌کنند.
- محاسبات مربوط به هزینه بهره، بهره پرداختی و استهلاك کسر (یا صرف) اوراق بهادار را امتحان می‌کنند.
- رعایت شدن یا نشدن مفاد قرارداد انتشار اوراق را تعیین می‌کنند.
- مجوز انتشار بدهی‌های بهره‌دار را با صورت جلسات هیات مدیره ردیابی می‌کنند.
- اسناد پرداختی تسویه یا تمدید شده، پس از تاریخ ترازنامه را بررسی می‌کنند.

- برای یافتن اسناد پرداختی در وجه اشخاص وابسته جستجو می‌کنند.
- چگونگی ارائه بدهیهای بهره‌دار و دیگر حسابهای مرتبط را در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط به آن را ارزیابی می‌کنند.

زمان رسیدگی به بدهی‌های بهره‌دار

رسیدگی به بدهی‌های بهره‌دار به دلیل تعداد کم معاملات ثبت شده در آنها به زمان کمتری نیاز دارد. در نتیجه حسابرسان ترجیح می‌دهند این حسابها را پس از پایان سال مالی مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و اجرای روشهای حسابرسی بدهی‌های بهره‌دار پیش از پایان سال در مقایسه با اغلب داراییهای بحث شده به مراتب محدودتر است.

حقوق صاحبان سرمایه: حقوق صاحبان سرمایه در شرکت‌های مشارکتی شامل حسابهای سهام سرمایه (عادی و ممتاز) و سود و زیان انباشته است. ثبت‌های حساب حقوق صاحبان سهام عموماً از لحاظ تعداد اندک اما از لحاظ مبلغ با اهمیت است اغلب حساب سهام سرمایه در طول سال تغییر نمی‌کند و تنها یک یا دو ثبت در حساب سود و زیان انباشته ممکن است انجام شده باشد.

هدفهای حسابرسان از رسیدگی به حقوق صاحبان سرمایه

۱. کفایت سیستم کنترل‌های داخلی حقوق صاحبان سرمایه

برای استقرار سیستم کنترل داخلی قوی در مورد حقوق صاحبان سرمایه سه عنصر اصلی باید وجود داشته باشد:

الف: وجود مجوزهای مناسب هیات مدیره برای معاملات

تمام تغییرات حساب‌های سهام سرمایه باید قبلاً به طور رسمی توسط هیات مدیره به تصویب رسیده باشد. بنابراین آزمون‌های محتوای مربوط به بازبینی هر قلم ثبت شده در حساب سرمایه باید شامل ردیابی آن به مجوز مربوط در صورت جلسات هیات مدیره باشد.

ب: تفکیک وظایف اجرای معاملات

سیستم کنترل داخلی در صورت استفاده از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام بسیار تقویت می‌شود مسئولیت اولیه مسئول ثبت سهام و جلوگیری از انتشار بیش از حد سهام و مسئولیت کارگزار سهام نگهداری اطلاعات تفصیلی مربوط به سهامداران و انجام امور مربوط به انتقال مالکیت سهام است. اگر شرکتی به جای استفاده از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام، معاملات سهام سرمایه را رسماً ترتیب دهد هیات مدیره باید مقاماتی از شرکت را تعیین کند که مجازند:

۱. گواهینامه سهام را امضاء کنند

۲. مدارک سهامداران را نگه دارند

۳. گواهینامه سهام استفاده نشده را در اختیار داشته باشد

۴. چک‌های سود سهام را امضا نمایند.

ج- حفظ نگهداری مدارک مناسب و کافی

حفظ و نگهداری مدارک مناسب و کافی به وسیله دفتر ثبت سهام و دفتر گواهینامه سهام صورت می‌گیرد و گواهینامه‌های سهام باید به ترتیب شماره ردیف صادر و هرگز نباید پیش از صدور امضاء شود.

- اعتبار حقوق ثبت شد. صاحبان سرمایه (رخداد و تعهد).
 - ثبت دفاتر بودن تمام معاملات مربوط به حقوق صاحبان سرمایه (کامل بودن)
 - صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه حقوق صاحبان سرمایه و انطباق آنها با حسابهای دفتر کل.
 - درستی ارزشیابی حقوق صاحبان سرمایه.
 - کفایت افشا و چگونگی ارائه حقوق صاحبان سرمایه در صورتهای مالی.
- حسابرسان همزمان با رسیدگی به حسابهای حقوق صاحبان سرمایه، شواهدی را برای حسابهای سود سهام پرداختنی و کسر و صرف سهام نیز بدست می‌آورند. همچنین شواهدی درباره انقطاع مناسب معاملات دریافتها و پرداختهای نقدی مربوط به حسابهای حقوق صاحبان سرمایه را کسب می‌کنند و به علاوه حسابرسان برای آن که حسابهای حقوق صاحبان سرمایه را به گونه‌ای مناسب رسیدگی کنند باید با قوانین بورس اوراق بهادار و مقررات و آیین‌نامه‌های آن و قوانین مالی و تجاری نیز آشنا باشند.

برنامه حسابرس حقوق صاحبان سرمایه

- شناختی از سیستم کنترل داخلی مربوط به معاملات سرمایه کسب کنند.
- موارد مربوط به سهام سرمایه را در شرکت نامه ، اساسنامه و صورت جلسات هیات مدیره بررسی کنند.
- صورت تجزیه و تحلیل حسابهای سرمایه را از صاحبکار دریافت یا خود تهیه کنند.
- وجوه نقد حاصل از تمام سهام منتشر شده را رسیدگی کنند.
- تاییدیه نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام را بابت تمام سهام در دست سهامداران دریافت کنند.
- در مورد شرکتی که نماینده مستقل نسبت به سهام یا کارگزار انتقال سهام ندارند، مدارک و حسابهای سهامداران را با دفتر کل مغایرت گیری کنند.
- رعایت شدن یا نشدن مفاد طرح های اختیار خرید سهام، محدودیت های تحمیلی و امتیازات ویژه سهام سرمایه را تعیین کنند.

سود و زیان انباشته سهام

رسیدگی به سود و زیان انباشته و سود سهام دو مرحله اساسی دارد:

۱. تجزیه و تحلیل به سود و زیان انباشته و هر گونه تخصیص از محل آن.
- تجزیه و تحلیل سود و (زیان) انباشته هر ساله تهیه و در پرونده دائمی بایگانی می شود و تخصیص از محل حساب سود (زیان) انباشته مستلزم مجوز خاص هیات

مدیره است تنها روش لازم برای بازبینی این گونه ارقام، تعیین مطابقت تاریخ‌ها و مبالغ این ارقام با مصوبه هیات مدیره است.

۲. بررسی روشهای توزیع سود سهام، چه نقدی چه سهمی

حسابرسان برای رسیدگی به سود سهام نقدی معمولاً اقدامات زیر را به عمل می‌آورند:

الف: تعیین تاریخ و مبلغ سود سهام تصویبی

ب: بازبینی مبالغ پرداختنی

ج: تعیین مبلغ هر گونه سود سهام ممتاز عقب افتاده

د: بررسی چگونگی برخورد با چک‌های سود سهام مطالبه نشد.

همچنین در بازبینی سود سهمی حسابرسان باید مطمئن شوند که مبالغ انتقالی از سود (زیان) انباشته به حساب‌های سهام سرمایه و صرف سهام به طور صحیحی صورت گرفته است.

فصل هجدهم

گزارش حسابرسان

مهم‌ترین و با ارزش‌ترین خدمت حرفه حسابرسی، اظهار نظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبیت صورتهای مالی است.

گزارش حسابرسان باید حاوی یک اظهار نظر درباره صورتهای مالی به طور کلی یا بیانگر این واقعیت باشد که نظری نمی‌تواند اظهار شود در تمام مواردی که نام

حسابرس به نحوی با صورتهای مالی ارتباط پیدا می‌کند گزارش باید به طور صریح بیانگر ویژگی هر گونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که او به عهده می‌گیرد. گزارش حسابرسان می‌تواند به صورت کوتاه و یا تفصیلی تهیه و ارائه گردد.

صورتهای مالی

صورتهای مالی مورد رسیدگی و گزارش حسابرسان معمولاً عبارتند از صورت حساب تراز نامه، صورت سود و زیان و زیان انباشته و صورت گردش وجوه نقد. هدف یادداشت‌های همراه صورتهای مالی، افشای کافی در مواردی است که اطلاعات منعکس در متن اصلی صورتهای مالی برای این منظور بسنده نیست ضمناً تهیه و ارائه یادداشت‌های همراه صورتهای مالی به عهده صاحبکار می‌باشد و حسابرسان برای آن که بتوانند درباره صورتهای مالی صاحب کار نظر مقبول اظهار کنند وجود افشای کافی در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی ضروری است.

گزارش استاندارد حسابرسی

گزارش‌های استاندارد دارای عنوان «گزارش حسابرسان مستقل» است و سه بند دارد.

بند اول را بند مقدمه می‌گویند و موارد زیر را به روشنی بیان می‌کند:

۱. صورتهای مالی حسابرسی شده است.

۲. صورتهای مالی، مسئولیت مدیریت در تهیه آنها

۳. مسئولیت حسابرسان، اظهار نظر درباره آن صورتهاست.

بند دوم که نوع ماهیت رسیدگی‌ها را توصیف می‌کند بند دامنه رسیدگی نام دارد.

بند سوم بند اظهار نظر حسابرسان را نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورتهای

مالی با اصولی پذیرفته شده حسابداری ارائه می‌کند.

گزارشات حسابرسان علاوه بر سه بند یاد شده شامل موارد و اجزای دیگر نیز هست

که به ترتیب عبارتند از:

۱. نشانی حسابرس: نشانی حسابرس باید در گزارش وی غالباً در سربرگ

مربوط درج شود.

۲. عنوان: شامل عبارت (گزارش حسابرسان مستقل) است.

۳. مخاطب گزارش: مخاطب گزارش کسی است که حسابرس مستقل را به کار

دعوت کرده است. عموماً مجمع عمومی صاحبان سهام می‌باشند.

۴. بند مقدمه: در بند مقدمه گزارش حسابرس باید:

الف: عناوین صورتهای مالی حسابرسی شده، تاریخ و دوره‌ای که صورتهای

مالی برای آن دوره تهیه شده است مشخص شود.

ب: بیان شود که مسئولیت صورتهای مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی

است و مسئولیت حسابرس اظهار نظر درباره صورتهای مالی به اتکای

حسابرسی انجام شده است.

۵. بند دامنه رسیدگی (حدود رسیدگی): بند دامنه رسیدگی نوع و ماهیت

رسیدگی‌ها را توصیف می‌کند و شامل موارد زیر است:

الف: تصریح این مطلب که حسابرسی انجام شده توسط این موسسه بر

اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی صورت گرفته است.

ب: توصیف اهم کارهای انجام شده توسط حسابرس

۶. بند اظهار نظر: در بند اظهار نظر گزارش حسابرسی موارد زیر بیان می‌شود:

الف: عبارت نظر حسابرس یا موسسه حسابرسی نسبت به صورتهای مالی

ب: صورتهای مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو منصفانه

نشان می‌دهد.

۷. تاریخ گزارش حسابرس: گزارش حسابرسی باید به تاریخ پایان اجرایی

عملیات حسابرسی (تاریخ ترک محل صاحبکار) تاریخ گذاری شود و نباید

پیش از تاریخ تاییدیه مدیریت بلکه همزمان با آن باشد.

۸. امضاء حسابرس: گزارش حسابرسان با نام موسسه نه به نام یکی از شرکای

آن امضاء می‌شود این امضاء تاکید می‌کند که موسسه و نه یک فرد مسئولیت

گزارش حسابرسان را بر عهده دارد. چنانچه حسابرس به طور فردی فعالیت

کند گزارش با امضای شخص وی امضاء خواهد شد.

نحوه تهیه و ارائه گزارش حسابرس در واحدهای تعاونی

۱. عنوان گزارش

گزارش حسابرسی در قالب یک گزارش واحد (روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی) بخشی از استاندارد ۹۲ ارائه می‌شود و عنوان آن به شرح زیر تعیین شده است:

گزارش یافته‌های عینی

به مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام اتحادیه / شرکت ...

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه سال ...

۲. ترتیب درجه مطالب در گزارش حسابرس شامل

الف: بند موضوع حسابرسی و تفکیک مسئولیت‌ها.

۱. ترازنامه اتحادیه / شرکت تعاونی در تاریخ ۲۹ اسفند ماه سال

..... و صورتهای سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به

تاریخ مزبور همراه با یادداشت‌های یک تا پیوست مستخرج از حسابهای

اتحادیه / شرکت که به تایید هیات مدیره اتحادیه / شرکت رسیده و نیز سایر اسناد

و مدارک مالی به شرح مندرج در بند دو مورد حسابرسی قرار گرفته است.

حسابرسی یاد شده بر اساس استاندارد حسابرسی «روشهای توافقی رسیدگی به

اطلاعات مالی» و به صورت نمونه‌ای انجام شد و هدف از آن اظهارنظر صریح نسبت

به حسابهای اتحادیه / شرکت نبوده و نتایج آن صرفاً به منظور ارائه به مجمع یاد

شده است.

ب: بند مبانی رسیدگی

۲. حدود رسیدگی شامل موارد زیر است:

- بررسی صورتهای مالی (شامل ترازنامه، صورت حساب سود و زیان و جریان

وجوه نقد و یادداشتهای همراه)

- بررسی اسناد و مدارک پشتوانه اقلام مندرج در صورتهای مالی

- بررسی مانده حسابها و گردش عملیات

- رسیدگی به معاملات و انطباق آنها با مصوبات، قوانین و مقررات ناظر به اتحادیه /

شرکت

- بررسی درآمد و هزینهها

- سایر مواردی که بر اساس استانداردهای حسابرسی ضروری تشخیص داده شود.

ج: بندهای توضیحی

۳. اهم موارد قابل ذکر به شرح زیر می باشد

الف: موارد مغایر با استانداردهای حسابداری

۱- الف - عدم تفکیک مناسب هزینههای جاری و سرمایه‌ای

۲- الف - شناسایی و ثبت درآمدهای واهی

۳- الف - منظور نمودن ذخیره‌های لازم در پایان سال و یا اضافه ذخیره

(از جمله ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان)

۴- الف - منظور نمودن هزینه بهره به حساب دارایی ثابت خریداری شده

که واجد شرایط لازم نباشد.

۵- الف- عدم تهیه صورتهای مالی به نحو مناسب و نیز عدم افشای کافی

حقایق در متن و یادداشت‌های توضیحی همراه صورتهای مالی.

۱- الف- عدم ارائه اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی

۷- الف - ثبت موجودیها و داراییهای ثابت به ارزشهای روز (بایستی بر

اساس اصل بهای تمام شده باشد)

ب: موارد محدودیت در رسیدگی و ابهام

۱. ب: عدم نظارت بر انبارگردانی در شرایطی که شرکت بدون اطلاع و حضور

حسابرس موجودیها را شمارش کرده باشد.

۲. ب: عدم دریافت تاییدیه‌های درخواستی از قبیل تاییدیه بانک، حسابهای

دریافتی، حسابهای پرداختی، وکیل و غیره ...

۳. ب: عدم تهیه گردش موجودیها (شاخص موجودیها) به گونه‌ای که نتوان

ارتباط آن را با حسابها و سوابق حسابداری مشخص نمود.

۴. ب: عدم تهیه صورت ریز داراییهای ثابت به گونه‌ای که امکان ردیابی

داراییهای ثابت مشهود با لیست مربوط و بالعکس میسر نباشد. و بدین

ترتیب امکان حصول اطمینان از صحت محاسبات بهای تمام شده و استهلاك

انباشته میسر نگردد.

۵. ب: عدم دریافت صورتهای مالی شرکتهای سرمایه‌پذیر و تاییدیه‌های مربوط

(شایان ذکر است که وجود محدودیتها باعث می‌شود که نتوان آثار مالی آنها

را بر حسابهای شرکت مشخص کرد. مثلاً زمانی که صورتهای مالی شرکتهای سرمایه پذیر به دست حسابرس نرسد حسابرس نمیتواند مشخص کند که سود حاصل از سرمایه گذاری چقدر است؟)

ابهام: ابهام در شرایطی است که در تاریخ ترازنامه شواهدی مبنی بر امکان ایجاد بدهی و یا طلب وجود داشته باشد لیکن زمان و میزان تحقق آن مبهم باشد. از جمله موارد زیر:

- حسابرسان تامین اجتماعی نسبت به حسابرسی حسابهای شرکت تا تاریخ ترازنامه اقدام ننموده‌اند یا نتیجه رسیدگی آنها مشخص نباشد و بدین ترتیب میزان بدهی شرکت از این بابت مشخص نباشد.
- دعای مطروحه له یا علیه شرکت در حاکم قضایی که نتایج آن مشخص نباشد.
- وضعیت مالیات بر درآمد شرکت در زمانی که رسیدگی نشده و یا نتیجه رسیدگی به طور کامل اعلام نشده باشد.

ج: موارد عدم رعایت قوانین و مقررات و سایر موارد

۱. ج- عدم کفایت پوشش بیمه‌ای موجودیهای و داراییهای ثابت
۲. ج- پلاک کوبی نشدن داراییهای ثابت مشهود و عدم درج مشخصات داراییها در دفاتر (فرعی)
۳. ج- عدم اخذ استعلام بهاء جهت خرید و مناقصه جهت خدمات.

۴. ج- نداشتن آیین نامه‌های مالی، معاملات، تنخواه گردان، استخدامی و سایر

آیین نامه‌های پیش‌بینی نشده در اساسنامه و قانون (عدم تصویب

آیین نامه‌های مزبور)

۵. ج- تطبیق عملیات سال مای با بودجه مصوب

۴. تاریخ‌گذاری گزارش

تاریخ گزارش حسابرس، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرس است که به

طور کامل و با ذکر روز ماه و سال در خاتمه بند گزارش و در سمت راست هم

سطر با عبارت حسابرس درج می‌شود. بهتر است روز و سال به عدد و ماه به

حروف نوشته شود.

۵. امضاء گزارش

امضاء گزارش حسابرسی طبق مندرجات آیین نامه امضاء گزارش‌های

حسابرسی مصوب هیات عامل سازمان حسابرسی است.

نمونه‌ای از گزارش حسابرسان مستقل

گزارش مقبول با بند توضیحی بعد از بند اظهار نظر به علت وجود ابهام

گزارش حسابرسی مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت

بند مقدمه

ترازنامه شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و صورت‌های سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشت‌های توضیحی یک تا پیوست، مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیات مدیره شرکت و مسئولین این موسسه اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده است.

بند دامنه رسیدگی:

حسابرسی این موسسه بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این موسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورتهای مالی اطمینانی معقول بدست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتیبان مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است.

حسابرسی هم چنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیات مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این موسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنای معقول برای اظهار نظر فراهم می‌کند.

بند اظهار نظر

به نظر این موسسه صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳*۱ 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.

۲۳ خرداد ماه ۱۳۹۲*۲ موسسه حسابرس

فصل نوزدهم

نامه مدیریت

نامه مدیریت برای شناسایی و گزارش نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی و افزایش اثربخشی عملیات حسابرسی تهیه می‌گردد.

اهداف نامه مدیریت

- آگاه کردن مدیریت واحد مورد رسیدگی از نقاط ضعف مشاهده شده ضمن عملیات حسابرسی و ارائه پیشنهاد در جهت رفع نقاط ضعف مزبور.
- آگاه کردن مدیریت واحد مورد رسیدگی از تاثیر احتمالی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر فرایند تصمیم‌گیری مدیریت و عملکرد واحد مورد رسیدگی.
- ایجاد انگیزه‌های لازم مدیریت به منظور بازنگری سیستم کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی اعم از محیط کنترلی، سیستم‌های حسابداری و روش‌های کنترل.
- کمک به اداره بهینه واحد مورد رسیدگی.
- کاهش هزینه‌های حسابرسی دوره آتی.

- افزایش اعتبار حرفه حسابرسی.

موضوعات قابل درج در نامه مدیریت

موضوعات قابل درج در متن نامه مدیریت به شرح زیر است:

۱. نقاط ضعف مهم در طراحی و اجرایی سیستم کنترل‌های داخلی که بر

توانایی‌های واحد مورد رسیدگی در زمینه ثبت، پردازش، تلخیص، طبقه‌بندی

و گزارش اطلاعات مالی اثر نامطلوب دارد. این نقاط ضعف می‌تواند کلیه

جنبه‌های سیستم کنترل‌های داخلی اعم از محیط کنترلی، سیستم‌های

حسابداری و روش‌های کنترل را در بر گیرد.

۲. سایر موضوعاتی که بنا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، ذکر آن برای مدیریت

واحد مورد رسیدگی مفید است نمونه این موضوعات ارایه نظر درباره

توانایی‌های اقتصادی و نحوه افزایش کارایی عملیات، اشتباهات اصلاح شده و

نشده در صورتهای مالی و روش‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری واحد

مورد رسیدگی می‌باشد.

مواردی که حسابرس در مقدمه نامه مدیریت درج می‌کند

الف: دوره مالی مورد رسیدگی

ب: مزایای استقرار سیستم کنترل‌های داخلی مناسب.

ج: تاکید بر این مطلب که سیستم کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی صرفاً به منظور تعیین روش‌های حسابرسی برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی بررسی شده است.

د - تصریح این که موارد درج شده در نامه مدیریت لزوماً در برگیرنده تمامی نقاط ضعف موجود نبوده و صرفاً مشتمل بر موضوعاتی است که در جریان رسیدگی با آنها برخورد شده است.

ه: جلب توجه مدیریت به پی‌گیری موارد مطروحه و ارائه پاسخ در هر مورد طی مدتی معین.

و: ذکر این مطلب که نامه مدیریت تنها برای استفاده مدیریت واحد مورد رسیدگی تهیه شده است و در صورت ارائه آن به اشخاص ثالث حسابرس در قبال اشخاص ثالث مسئولیتی نخواهد داشت.

زمان تهیه نامه مدیریت

نامه مدیریت معمولاً پس از اتمام عملیات حسابرسی نهایی تهیه و ارائه می‌شود اما چنانچه در جریان رسیدگی ضمنی به نارسایی‌های با اهمیتی در سیستم کنترل‌های داخلی برخورد شود نامه مدیریت باید پس از انجام این رسیدگی‌ها تهیه و ارائه شود. بدیهی است در مواردی که نقاط ضعف مشاهده شده حاکی از احتمال وقوع خسارت به دارائی‌های شرکت، ایجاد بدهی و یا خطر اختلاس و سوء جریان مالی است،

موضوع باید به محض شناسایی نقاط ضعف مربوط به مدیریت واحد مورد رسیدگی گزارش شود.

نحوه تنظیم نامه مدیریت

برای افزایش کیفیت و سودمندی اطلاعات ارائه شده در نامه مدیریت، رعایت نکات زیر در تنظیم آن ضروری است.

الف: خلاصه‌ای از اشکالات و نقاط ضعف باید با عطف مقابل به کاربرگ‌های حسابرسی تهیه شود. در این مرحله توجه به گزارش‌های ارائه شده توسط حسابرسان داخلی نیز می‌تواند مفید باشد.

ب: پس از جمع‌بندی مطالب، موارد قابل درج در نامه مدیریت باید با توجه به اندازه واحد مورد رسیدگی و پیچیدگی و تنوع فعالیت‌های آن مشخص شود.

ج: موارد قابل درج در نامه مدیریت باید به ترتیبی منطقی ارائه شود.

د: موارد قابل درج باید به طور مختصر و مفید توصیف شود.

ه: از درج هر گونه مطالب متناقض و تکراری باید پرهیز شود.

و: هر یک از نکات قابل درج باید همراه با پیشنهاد سازنده و راه‌گشا ارائه شود.

ز: پیش‌نویس نامه مدیریت باید با مدیریت واحد مورد رسیدگی مطرح و نظر آنان اخذ شود.

ارائه و پی‌گیری نامه مدیریت

به منظور ارائه و پی‌گیری نامه مدیریت، نکات زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

الف: مخاطب نامه مدیریت بالاترین رده مدیریت واحد مورد رسیدگی (هیات مدیره) است.

ب: در نامه مدیریت از مدیریت واحد مورد رسیدگی درخواست می‌شود که حسابرس را از تصمیمات اتخاذ شده و اقدامات به عمل آورده درباره موارد مطروحه مطلع کند. هر گاه مدیریت نسبت به رفع برخی نقاط ضعف مطرح شده اقدامی نکرده باشد حسابرس باید علت را جویا شود.

چنانچه حسابرس تشخیص دهد که نقاط ضعف با اهمیتی وجود دارد که مورد توجه قرار نگرفته است. این نکات باید در گزارش بعدی درج شود، در غیر این صورت ممکن است چنین تصور شود که حسابرس نسبت به رفع نارسایی مورد نظر متقاعد شده است.

ج: با توجه به محرمانه بودن نامه مدیریت، ارسال آن برای اشخاص ثالث بدون اجازه مدیریت واحد مورد رسیدگی مجاز نیست.

نکته

گاه ممکن است مدیریت واحد مورد رسیدگی علیرغم آگاهی از برخی نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل‌های داخلی به دلایل موجه (نظیر ملاحظات مربوطه به فزونی منافع بر مخارج) نسبت به رفع آنها اقدام نکرده باشد. در این گونه موارد چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی ضمن پذیرش مخاطرات مربوط، مراتب را به اطلاع حسابرس رسانده باشد، درج مجدد موضوع در نامه مدیریت لازم نیست، مگر

با تغییر مدیریت که در این صورت ذکر مجدد آن برای اطلاعات و اتخاذ تصمیم توسط مدیریت جدید ضروری می‌باشد.

نمونه نامه مدیریت

هیات مدیره محترم شرکت:

احتراماً همان گونه که مستحضرید، سیستم کنترل‌های داخلی مناسب که استقرار آن از وظایف مدیریت شرکت است، همواره در جهت حفاظت از منابع و اموال شرکت در مقابل سوء استفاده و اتلاف منابع، افزایش توان شرکت در تهیه و نگهداری سوابق و مدارک مناسب حسابداری و پردازش و گزارش اطلاعات مالی مطلوب و همچنین بالا بردن کارایی عملیات شرکت، اثرات سازنده‌ای دارد. این موسسه صرفاً با هدف تعیین روشهای حسابرسی لازم به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی سال / دوره مالی منتهی به سیستم کنترل‌های داخلی آن شرکت را مورد بررسی قرار داده است. نقاط ضعف حاصل از بررسی مذکور همراه با توصیه‌های این موسسه برای رفع آنها و نیز سایر موضوعاتی که اطلاع از آنها برای شرکت مفید است، به شرح صفحات یک تا پیوست ارائه می‌شود. بدیهی است نقاط ضعف مطروحه تنها شامل موارد مهمی است که ضمن رسیدگی به آنها برخورد شده است. با عنایت به مراتب فوق، خواهشمند است نکات مندرج در صفحات پیوست را مورد توجه دقیق قرار داده و نظرات و برنامه‌های آن شرکت را در مورد چگونگی رفع نقاط ضعف و مسایل مطروحه در ستون مربوط (نظرات مدیریت شرکت) درج و یک نسخه

از آن را حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ دریافت این نامه به این موسسه مسترد
فرمایید. شایان ذکر است که این نامه منحصرأً برای آگاهی و استفاده مدیریت شرکت
تهیه گردیده و در صورت ارائه آن به اشخاص ثالث، این موسسه مسئولیتی در قبال
ایشان نخواهد داشت.

موسسه حسابرسی

نامه مدیریت

شرکت

سال مالی / دوره مالی منتهی به

ردیف	نقاط ضعف و اثرات ناشی از آن	پیشنهادهای اصلاحی	نظرات مدیریت شرکت(شامل اقداماتی که در نظر است انجام گیرد)	نظرات حسابرس نسبت به اقدامات مدیریت

فهرست منابع و مأخذ

- اصول حسابرسی جلد اول و دوم مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
- اصول حسابرسی ۱ و ۲ ساسان مهرانی، علی ابراهیمی کرد، محمد حسین ترابی
- گزیده‌ای از بندهای گزارش حسابرسی مستقل و بازرس قانونی جلد دوم سید رضا تقوی تکیار