آیا میدانستید با عضویت در سایت جزوه بان میتوانید به صورت رایگان جزوات و نمونه

سوالات دانشگاهی را دانلود کنید؟؟

فقط کافیه روی لینک زیر ضربه بزنید

👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇

ورود به سایت جزوه بان

Jozveban.ir

telegram.me/jozveban

sapp.ir/sopnuu

جزوات و نمونه سوالات پیام نور

@sopnuu

jozveban.ir

دانشگاه آزاد اسلامی

واحد کرج

دانشکده مدیریت و حسابداری

# جزوه درس حسابرسی ۲

## گروه:حسابداری

گردآوری و تالیف : دکتر اکبر صفدری

نیمسال دوم تحصیلی ۱۳۹۲- ۱۳۹۱

# با نام و یاد خدا

## حسابرسی (۲)

فصل اول: کلیات..... ۲

فصل دوم : موجودیهای صندوق بانک..... ۳۳

فصل سوم : سرمایه گذاریها در سهام ، اوراق قرضه و اسناد خزانه..... ۴۱

فصل چهارم: حسابها و اسناد دریافتی..... ۴۶

فصل پنجم : موجودیهای جنسی و قیمت تمام شده..... ۵۴

فصل ششم : دارائیهای ثابت..... ۷۰

فصل هفتم : بستانکاران و سایر اقلام بدهی ( حسابها و اسناد پرداختی)..... ۷۷

فصل هشتم : دیون با کارمزد و بدهی احتمالی..... ۸۱

فصل نهم : حقوق صاحبان سهام..... ۸۲

فصل دهم: رسیدگی تفصیلی به اقلام درآمد و هزینه..... ۸۶

فصل یازدهم : گزارش حسابرسی..... ۸۹

منابع..... ۱۱۵

# ۱. فصل اول: کلیات حسابرسی

## ۱.۱. تاریخچه حسابرسی در ایران

### ۱.۱.۱. بازرسی وحسابرسی در زمان هخامنشیان

در زمان کوروش در زمره مشاغل اداری از تفتیش نام برده شد و گزنفون می نویسد:«کوروش اشخاصی را به مشاغل اداری گماشت مثلا تحصیلدار مالیاتها و متصدیان خرج و مفتّشین کارهای عمومی.» باز به روایت گزنفون: «کوروش تاسیسی کرد که اکنون هم دوام دارد، همه ساله فرستاده ای از طرف شاه با قشونی به ایالات مختلف مملکت می رود. اگر حکام احتیاج به قوای لشگری داشته باشند به آنها کمک می کند و اگر تند و شدیدالعمل باشند آنها را به اعتدال وامی دارد. هرگاه در پرداختن باج یا نظارت به امنیت اهالی و یا زراعت مسامحه کنند و یکی از وظایف خود را مهمل گذارند، فرستاده اقدام می کند و اگر نمی تواند کاری کند، مراتب را به شاه اطلاع می دهد و او تصمیم می گیرد که با مقصر چه باید کرد. مفتّشین بر طبق عادت از میان اشخاصی انتخاب می شوند که درباره آنها می گویند این پسر شاه است که پایین می آید. این برادر شاه است این چشم شاه است. بعضی اوقات اگر شاه بخواهد مفتّشین را احضار کند آنها به محل ماموریت نرسیده برمی گردند.»

داریوش اول, شاهنشاهی ایران را به ایالات تقسیم کرد، اداره هر ایالت به عهده ماموری بود که از مرکز معین می شد، این مامور را شهربان یا ساتراب می نامیدند و در کرسی هر ایالت ساخلو یا پادگانی برای حفظ امنیت مستقر بود که فرماندهی جدا داشت و برای آن که رفتار و ایمان و فرماندهان قشون را تحت نظر داشته باشد، با هر والی، ماموری مورد اعتماد خود روانه می کرد که ظاهراً منشی باشی یا سردبیر والی بود ولی وظیفه اصلی او تفتیش اعمال والی و فرمانده ساخلو بود و موظف بود مرکز را از نتیجه تفتیش مطلع دارد و مرکز به وسیله او می دانست که در ایالت چه می گذرد و احکام صادره اجرا شده است یا نه و گاه مرکز به طور مستقیم با سردبیر مکاتبه می کرد و برای دوراندیشی بیشتر دستگاه تفتیش یا بازرسی محرمانه ای به نام چشم و گوش شاه تشکیل داده بود که به صورت ناگهانی به ایالات سرکشی می کردند و دفاتر و امور اداری و مالی را مورد بازرسی قرار می دادند .

سالی دو مرتبه مامورینی که طرف اعتماد شاه بودند برای تفتیش به مملکتها اعزام می شدند. قوایی هم با مامورین روانه می شد که احکام آنها را فورا اجرا نمایند. به نوشته مولفین روسی تاریخ ایران: استانداران و

فرماندهان بلند پایه لشگری تماس پیوسته و نزدیکی با دستگاه اداری مرکزی دربار داشتند و دائما زیر کنترل شاه و بلند پایگان نزدیک او از طریق پلیس مخفی و غیره بودند. بازرسی عالی و نظارت بر اعمال مامورین دولت به هزارپاد سپرده شده بود معنای تحت اللفظی این واژه (فرمانده هزارنفر) است، این شخص در عین حال فرمانده گارد شاهنشاهی هم بود». چنین استنباط می شود که بازرسی در زمان هخامنشیان نزدیک به صورت و ترتیبی که امروز متداول است وجود داشته و وسیله موثر تحکیم دولت مرکزی بوده است و چنین به نظر می رسد که این ترتیب کم و بیش در زمان سلوکیها و اشکانیان نیز حفظ شده باشد. چون اشکانیان تا حدودی اصول و سنن سیاسی عهد هخامنشی را حفظ کردند و ازهمان شیوه پیروی می کردند ولی به لحاظ پیچیدگی شیوه های اداری دولت پارت و در دست نبودن اطلاعات و مدارک کافی در این زمینه نمی توان اظهارنظر قاطع کرد.

## ۱.۱.۲. بازرسی و حسابرسی در زمان ساسانیان

در زمان ساسانیان رعیتهای شاه به چهار طبقه تقسیم می شدند:

روحانیون یا آسراوان

جنگیان یا ارتشیان

دبیران یا دیپیران

مالیات دهندگان یا استریوشان

هر یک از این طبقات رییسی داشت. رییس هر طبقه ای دو بازرس داشت. یک بازرس که مامور سرشماری طبقه بود و بازرسی دیگر که موظف بود به درآمد هر طبقه رسیدگی کند.در این دوره، گاه با تعیین هیات بازرسی برای رسیدگی به امر معینی نیز مواجه می شویم.در دوره ساسانیان استفاده از بازرس و ارجاع بازرسی به افراد و اعزام بازرسی به ایالت متداول است. برای مثال طبری نقل کرده است که پایک مشی پادشاه (خسرو انوشیروان ) که از طرف او مامور بازرسی حقوق سپاه بود همه سپاهیان را سان دید و چون نوبت به نام پادشاه رسید او را نیز بخواند و از ساز و برگ او نکته ها گرفت و عاقبت مزدی از برای او مقرر کرد که فقط یک درهم بیش از حداکثر مزد سایر سربازان بود و نیز در داستانی راجع به عدل انوشیروان گویند که:

سپاه سالار ستمکاری که والی آذربایجان بود کلبه و زمین پیرزنی به ستم از او گرفت بی آن که بها یا عوض بدهد، پیرزن شکایت به انوشیروان برد. ملک، غلامی به آذربایجان فرستاد تا به ظاهر وضع شهر و حال غله ها و

میوه های ایشان را ببیند چگونه است و جایی آفت آسمانی رسیده است و همچنین احوال مراعی و شکارگاهها می رسد، اما در نهان غلام راگفت در آذربایجان حال آن پیرزن پرسد و او را خبر دهد.

که این داستان نشانگر رایج و عادی بودن اعزام بازرسی به ولایات برای رسیدگی به اوضاع شهرها است. اما اظهارنظر در این باب که تشکیلات یا مامورین موظفی به وظیفه بازرسی می پرداختند مقدور نیست گرچه وجود چاپا رخانه در عصر ساسانیان که ارتباط ولایات را با مرکز برقرار می کرد قطعی است.

## ۱.۱.۳. بازرسی در عصر قاجاریه

در عصر قاجاریه تنها زمانی که به دستگاه منظم و وسیع خفیه نویسی و بازرسی و خبررسانی برخورد می کنیم زمان صدارت میرزا تقی خان امیرکبیر است، امیر مفتشان زیادی گماشته بود که گزارشهای منظمی از آنچه در شهر و ایالات و دستگاههای اداری و لشگری می گذشته برای او می فرستادند.

کار دستگاه خبرگیری امیر در سه جهت بوده است: یکی تفتیش و خبرگیری از اوضاع و ایالات و رفتار ماموران اداری و لشگری خاصه در امر ارتشا، پورسانت و جلوگیری از مالیات؛ دوم گزارش وقایع شهری از لحاظ نظم و امنیت عمومی،و سوم مراقبت در فعالیت سفارتخانه های خارجی. یک دفعه مشهود می افتاد که امیر شرحی به فلان حاکم نوشته که آفرین بر نظم تو؛ مثلا در یزد حاکم باشی و پادشاه به تو مطمئن باشد و در محله پشت خانعلی فلان نسبت به محبوسی فحش گوید یا تطاول نماید.تذکر این نکته لازم است که بازرسی تا پیش از مشروطیت درایران همواره توأم با خفیه نویسی و پنهان پژوهشی بوده است و از این نظر با آنچه که پس از مشروطیت به نام بازرسی به وجود آمد متفاوت است و درحقیقت مفتشان درگذشته وظایف بازرسان فعلی و مامورین اطلاعاتی را توام انجام می دادند.

## ۱.۱.۴. بازرسی و حسابرسی پس از مشروطیت

پس از انقلاب مشروطه و تدوین قوانین مملکتی و تشکیل وزارتخانه ها و ادارات با وظیفه ها و اختیارات مشخص و معین در سال ۱۳۰۸ نظامنامه هیات تفتیشه مملکتی و وظیفه مامورین دولتی به تصویت هیات وزیران رسید و در ابلاغ آن به وزارتخانه ها تذکر داده شد که «برای اعزام هیاتهای تفتیشه به ولایات انتظار وصول شکایت لازم نبوده و فعلا باید دستجاب تفتیشه نقاط مختلف برای اطلاع از جریان امور و چگونگی احوال عمومی و مملکتی اعزام گردند.'

طبق نظامنامه مزبور هیات تفتیشه از نمایندگان وزارتخانه های جنگ، مالیه، داخله و سجل احوال نظمیه عدلیه و ثبت اسناد، پست و تلگراف، فوائد عامه معارف، امور خارجه تشکیل می شد. بدین ترتیب که هر یک از وزارتخانه های مزبور عده ای از اعضای صحیح العمل خود را که باید در صورت امکان از اعضای عالی رتبه باشند پیشنهاده کرده و از طرف هیات دولت از میان آنها تعداد لازم برای عضویت هیات تفتیشه انتخاب می شدند و مدت ماموریت اعضای هیأت سال به سال تجدید و بر حسب فرمان شاه به این سمت تعیین می شدند.

ریاست هیات به عهده یک نفر وزیر بود که از طرف هیأت دولت معین می شد. همچنین هیأت تفتیشه برای رسیدگی به شکایتها کمیسیونی مرکب از یک نفر نماینده از هر یک از وزارتخانه ها تشکیل می داد که این کمیسیون به شکایات واصله به هیأت، رسیدگی کرده و گزارش خود را به رییس هیأت تفتیشه می داد. در این نظامنامه کلیه رؤسای ادارات دولتی و رؤسای مدارس دولتی موظف شده بودند که هر پانزده روز یک بار گزارش جامع اوضاع حوزه مأموریت خود را در مورد رفتار کلیه مأموران دولتی نسبت به مردم، رفتار و حالت و روحیه مردم و حوادث مهمه، به رئیس مافوق خود بدهند و هر رئیسی این گزارش را به رئیس خود می داد تا گزارش به وزیر متبوع برسد و وزیر مزبور نیز باید گزارش را برای رئیس هیأت تفتیشه می فرستاد. هر یک از ماموران دولتی مزبور که از اجرای وظیفه اطلاع دادن از حوزه مأموریت خود بدون عذر موجه، دو مرتبه متوالی یا چهار مرتبه متناوب در عرض سال غفلت می کرد به موجب ماده ۱۰ نظامنامه مزبور باید از شغل خود منفصل می گردید.پنج سال پس از تدوین نظامنامه فوق یعنی در سال ۱۳۱۳ نظامنامه دیگری به نام نظامنامه تفتیش کل مملکتی به جای نظامنامه قبلی تصویب شد که در این نظامنامه هیأت تفتیشه مملکتی:

۱. به طور مستمر نبوده بلکه در موارد لزوم تعیین و مأمور می شد.
۲. نمایندگان آن منحصراً از بین وزارتخانه های معدود که در نظامنامه قبلی اسم برده شده بود تعیین نمی شد. بلکه می توانستند هیات را از مأمورین وزارتخانه ها و ادارات مستقل تشکیل بدهند.
۳. رئیس هیأت تفتیشه مملکتی، که یکی از وزراء به انتخاب هیأت دولت بود خودش نیز می توانست برای تحقیق در صحت شکایات و گزارشها یک نفر یا دو نفر از مأمورین دولت را خود معین کرده و اعزام دارد.
۴. کمیسیون رسیدگی به شکایات مذکور در نظامنامه قبلی در این نظامنامه حذف شد.

۵. وظایف روسای ادارات دولتی در شهرستانها در مورد گزارش دادن در مورد حوزه مأموریت خود از پانزده روز به دو ماه تغییر داده شد و مختصری تغییری در نحوه ارسال گزارش نیز داده شد و به علاوه جزای انفصال در مورد ندادن گزارش نیز حذف گردید.

۶. در این نظامنامه وظایف هیأت تفتیشی در بازرسیها مشخص تر شد و از دخالت در امور حقوقی و جزایی و یا اقداماتی که مخصوص ضابطین عدلیه و مامورین قضایی است ممنوع شدند و باید هر موقع که توصیف یا تغییر مأموری رالازم بدانند بی درنگ مراتب را به رئیس هیأت تفتیشه مملکتی گزارش دهند تا پس از اطلاع دادن به مقامات مربوطه اقدام لازم به عمل آید.

اولین باری که در قوانین رسمی ایران به حسابرسی اشاره شده است، قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ است که بر مبنای آن شرکت‌های سهامی موظف می‌شدند افرادی را به عنوان مفتش (بازرس) برای رسیدگی به حساب‌ها و اسناد و مدارک انتخاب کنند و گزارشی را دربارهٔ اوضاع عمومی شرکت به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه دهند، با این وجود این بازرسی با حسابرسی در معنای امروزی متفاوت بود. در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ برای اولین بار از خدمات حسابرسی حرفه‌ای برای حسابرسی مالیاتی استفاده شد که وزارت دارایی را مکلف به پذیرش نتایج کار انجمن محاسبین قسم خورده می‌کرد. اساسنامهٔ انجمن محاسبین قسم خورده در سال ۱۳۴۲ تصویب شد. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ مقرر شد که کانون حسابداران رسمی تشکیل گردد و با این کار عملاً تکیه گاه قانونی انجمن محاسبین قسم خورده فروریخت. از سال ۱۳۵۱ اساسنامهٔ کانون حسابداران رسمی به تصویب رسید و این کانون کار خود را آغاز کرد. پس از انقلاب ۱۳۵۷ ایران و مصادره شرکت‌های متعلق به برخی سرمایه داران، قوانینی در شورای انقلاب به تصویب رسید که بر پایهٔ آن‌ها شرکت‌ها و مؤسسات سودبر و ناسودبر زیادی ملی شدند و تحت مدیریت دولت درآمدند. در سال ۱۳۵۹ به علت نارسایی‌های سیستم حسابرسی موجود، طی لایحه‌ای مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانونی مالیات‌های مستقیم، مواد راجع به حسابداران رسمی لغو گردید و در نتیجه کانون حسابداران رسمی عملاً منحل شد. برای رسیدگی به امور حسابرسی، سه مؤسسهٔ حسابرسی در نظر گرفته شد که هر یک رسیدگی حسابرسی گروهی از شرکت‌ها و مؤسسات را بر عهده گرفتند. این‌ها عبارت بودند از مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان (۱۳۵۹) و مؤسسه حسابرسی شاهد (۱۳۶۲). در سال ۱۳۶۲ مجلس تصویب کرد که این سه مؤسسه و شرکت سهامی حسابرسی (تشکیل‌شده در ۱۳۵۰ و مسئول حسابرسی شرکت‌های دولتی) با هم ادغام شوند و سازمان حسابرسی کشور تشکیل شود. اساسنامهٔ این سازمان در سال ۱۳۶۶ به

تصویب مجلس رسید و از آن زمان سازمان حسابرسی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی با شخصیت حقوقی و استقلال مالی تشکیل شد.

سازمان حسابرسی ایران، سازمانی است که به ارائه خدمات تخصصی مالی به بخشهای دولتی و تحت نظارت دولت می‌پردازد. در این راستا این سازمان علاوه بر حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات مالی مشاوره‌ای، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، و آموزش و تحقیق در زمینهٔ حسابرسی را نیز برعهده دارد.

حِسابرِسی به معنای اعم کلمه در «بیانیهٔ مفاهیم بنیادی حسابرسی» این گونه تعریف شده است: حسابرسی فرآیندی است بسامان جهت جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانهٔ شواهد دربارهٔ ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذینفع

این تعریف به عمد به صورت جامع ارائه شده است تا انواع مختلف حسابرسی را شامل شود. برخی از عبارات این تعریف نیاز به توضیح بیشتری دارد. عبارت فرآیند بسامان بر این نکته دلالت دارد که حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود. برنامه‌ریزی مناسب شامل جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانهٔ شواهد است. حسابرسان باید با حفظ بیطرفی نسبت به جمع‌آوری و ارزیابی مربوط بودن و اعتبار شواهد بپردازند. اگر چه نوع، میزان و قابلیت اتکای شواهد در کارهای مختلف حسابرسی می‌تواند متفاوت باشد، اما جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، بخش اعظم فعالیت‌های حسابرسان را تشکیل می‌دهد. شواهدی را که حسابرسان جمع‌آوری می‌کنند باید دربارهٔ ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی باشد. در حسابرسی، واژهٔ ادعا معنای ویژه‌ای دارد و به اظهارات ضمنی یا صریح مدیریت اطلاق می‌شود که در قالب صورت‌های مالی، اسناد و مدارک یا سیستم‌ها تجسم می‌یابد. برای مثال، صورت‌های مالی اساسی تهیه شده توسط مدیران شامل چند ادعا است. از جمله مبلغی که در ترازنامه در سرفصل اموال، ماشین آلات و تجهیزات نشان داده می‌شود، بیانگر این است که مدیران ادعا دارند: شرکت بر این دارایی‌ها مالکیت دارد و از این دارایی‌ها در فرآیند عادی عملیات تولیدی یا خدماتی خود استفاده می‌کند و این مبلغ، بهای تمام شدهٔ تاریخی پس از کسر استهلاک انباشتهٔ این دارایی‌ها است.

هدف حسابرسان از مقایسهٔ شواهد جمع‌آوری شده با ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، تعیین میزان انطباق ادعاهای مزبور با معیارهای از پیش تعیین شده است. اگر چه معیارهای مختلفی برای تعیین میزان انطباق وجود دارد، اما در تنظیم صورت‌های مالی اساسی، معمولاً معیار اصلی و مورد قبول، اصول حسابداری یا استانداردهای حسابداری است. در بند ۲ بخش ۲۰۰ استانداردهای حسابرسی کشور (۱۳۸۶) نیز تأکیده شده

است که هدف از حسابرسی صورت‌های مالی، اظهارنظر نسبت به این موضوع است که آیا صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر.

آخرین عبارت مهم، یعنی گزارش نتایج به اشخاص ذینفع، بیانگر نوع گزارشی است که حسابرسان برای اشخاص ذی‌نفع تهیه می‌کنند. اشخاص ذی‌نفع می‌تواند شامل سهامداران، اعتباردهندگان، کارکنان، تأمین کنندگان مواد و کالا، سازمان‌های دولتی، بورس اوراق بهادار و گروه‌های دیگر باشد.

حسابرس به فرد یا موسسه‌ای گفته می‌شود که مسئولیت نهایی حسابرسی صورت‌های مالی یاارائه خدمات مرتبط را به عهده دارد. حسابرس باید فردی مستقل از سازمانی باشد که در حال رسیدگی آن است.

## ۱.۲. انواع حسابرسی

حسابرسی انواع گوناگون دارد و مهمترین آنها عبارتند از:

۱. حسابرسی صورت‌های مالی
۲. حسابرسی رعایت
۳. حسابرسی عملیاتی
۴. حسابرسی قانونی.

این حسابرسی‌ها توسط حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی یا حسابرسان دولتی قابل اجرا است و شرح مختصر هر کدام در ادامه بحث ارائه می‌شود.

### ۱.۲.۱. حسابرسی صورتهای مالی

هر گاه از حسابرسی بدون قید و شرط اضافی یاد شود، منظور همان «حسابرسی صورت‌های مالی» یا به اختصار «حسابرسی مالی» است. هدف اصلی این حسابرسی اعتباردهی به صورتهای مالی است. منظور از اعتباردهی، اظهار عقیده یا قضاوت شخص یا اشخاص مستقل و ذی‌صلاح نسبت به مطابقت تمامی جنبه‌های با اهمیت ادعاهای منعکس در صورت‌های مالی با معیارهای تعیین شده یعنی اصول حسابداری است. البته چنین اظهار نظر یا قضاوتی باید مبتنی بر شواهد معتبر و کافی باشد.

### ۱.۲.۲.حسابرسی رعایت

مقصود از حسابرسی رعایت، تعیین میزان رعایت احکام، سیاست‌ها، پیمان‌ها، قوانین و مقررات دولتی و کنترلهای داخلی توسط شرکت‌های مورد رسیدگی است. برای مثال، شرکت‌ها می‌توانند تعیین میزان رعایت احکام و سیاست‌های داخلی توسط بخش‌های مختلف سازمان را از حسابرسان خود درخواست نمایند. مثال دیگر، حسابرسی اظهارنامه‌های مالیاتی اشخاص یا شرکت‌ها توسط ممیزان وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت تعیین میزان رعایت قانون مالیات‌ها است.

## ۱.۲.۳.حسابرسی عملیاتی

تعریف حسابرسی عملیاتی از دیدگاه کمیتهٔ ویژهٔ حسابرسی عملیاتی و مدیریت (وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا) البته با اندکی دخل و تصرف به شرح زیر است:حسابرسی عملیاتی عبارت است از بررسی بسامان فعالیت‌های سازمان یا بخش معینی از آن در ارتباط با اهداف تعیین شده. هدف اصلی حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایتِ «صرفهٔ اقتصادی» هنگام تهیهٔ منابع و ارزیابی «کارآیی» عملیات هنگام استفاده از منابع و «اثربخشیِ» عملیات برای نیل به اهداف از قبل تعیین شده، تشخیص فرصت‌های بهبود عملیات و ارائهٔ پیشنهادهای اصلاحی به مدیران سازمان است.

ارزیابی صرفهٔ اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سیستم حسابداری کامپیوتری یک شرکت و ارائهٔ پیشنهادهای اصلاحی، نمونه‌ای از حسابرسی عملیاتی است. در این نوع از حسابرسی، معیار مورد استفاده برای ارزیابی ادعاهای مدیریت با معیار مورد نظر در حسابرسی صورت‌های مالی متفاوت است. به همین دلیل در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی با مسایل و چالش‌های دیگری نیز مواجه است؛ زیرا در این زمینه حسابرسان باید به شناسایی یا تعریف اهداف و معیارهای قابل اندازه گیری بپردازند تا بتوانند به کمک آن اثربخشی و کارآیی عملیات را ارزیابی کنند.

## ۱.۲.۴.حسابرسی قانونی

در سال‌های اخیر، دعوت از حسابرسان برای ارائه خدمات «حسابرسی قانونی (Forensic Audit) «به ویژه هنگام بروز اختلافات مالی، گسترش فزاینده‌ای یافته است. حسابرسی قانونی در واقع مشابه خدمت پزشکان در امر «پزشکی قانونی» است. برخی از مواردی که اجرای حسابرسی قانونی می‌تواند ضرورت یابد به شرح زیر است:

تقلب‌های تجاری یا کارکنان شرکت‌ها؛

خسارت‌های تجاری – اقتصادی؛

اختلاف بین سهامداران یا شرکا؛

اختلافات زناشویی.

## ۱.۳. انواع حسابرسان

حسابرسان را بر اساس موقعیت شغلی آنها می‌توان به انواع زیر تقسیم کرد:

۱. حسابرسان مستقل
۲. حسابرسان داخلی
۳. حسابرسان دولتی

### ۱.۳.۱. حسابرسان مستقل

حسابرسی مستقل به آنگونه حسابرسی اطلاق می گردد که توسط شخص یا اشخاص مستقل از دستگاه یا شرکت انجام می گیرد . علاوه بر اظهار نظر نسبت به درستی صورتهای مالی و پیوست های آن ، حسابرسی مستقل شامل مطالعاتی در اطراف چگونگی جریان امور و ارزیابی مستقلی نسبت به نتایج مالی عملیات و فعالیت های دستگاه و بالاخره کنترل های داخلی برقرار شده در آن نیز می گردد.

امروزه تعداد کثیری از حسابداران و حسابرسان در سراسر جهان با تاسیس موسساتی هر یک از چند نفر حسابدار و حسابرس متخصص باتجربه مبادرت به انجام حسابرسی مستقل می نمایند حسابرسان مستقل علاوه بر عملیات حسابرسی ، خدمات حسابداری ، تهیه و تنظیم سیستم های حسابداری ، برقراری سیستم های مکانیزه الکترونیک ، مشاوره در امور مالیاتی و یا تهیه گزارش های ویژه برای بانک ها ، بررسی اوراق بهادار و یا مراجع قضایی و نظایر آن مبادرت می نمایند.

حسابرسان مستقل، خدمات حسابرسی خود را در قالب قرارداد ارائه می‌دهند. گر چه حسابرسان مستقل می‌توانند انواع مختلف حسابرسی را که در بخش قبلی ذکر شد، اجرا کنند؛ اما حسابرسی صورت‌های مالی، بخش عمدهٔ فعالیت این گروه از حسابرسان را تشکیل می‌دهد.به عبارت دیگرحسابدار مستقل به شخصی گفته می شود که انجام خدمات حسابداری و حسابرسی را در قبال اخذحق الزحمه حرفه اصلی خود قرار داده .

همکاری نزدیک بین حسابرسان موجب تبادل افکار و نظرات بین آنها و در نتیجه باعث پیشرفت حرفه حسابرسی می شود.

## ۱.۳.۲.حسابرسان داخلی

با عملی شدن اندیشه‌ی جدایی مالکیت از مدیریت،در شرکت‌های سهامی و ساختار جدید سرمایه و گسترش روزافزون بازارهای سرمایه و شمول قشر گسترده‌ای از افراد در خیل سرمایه‌گذاران،حسابداری نقش اجتماعی یافت و حسابرسی نیز از اهمیتی قابل توجهی برخوردار شده است.از آن‌جا که مدیریت مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی را عهده دار شد،به‌کارگیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی، به گونه‌ای فزاینده رشد یافت.

آخرین تغییرات ایجاد شده در حسابرسی داخلی که منجر به ایجاد حسابرسی داخلی نئومدرن شده است،موجب شد نیازهای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان مانند هیئت مدیره،مدیریت ارشد،حسابرسان مستقل و مدیران عملیاتی تحت تاثیر قرار گیرد.در متون تخصصی حسابرسی بهترین جایگاه برای واحد حسابرسی داخلی را آن‌گونه می‌دانند که تحت نظارت کمیته‌ی حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند؛زیرا کمیته‌ی حسابرسی به‌همراه سایر اعضای هیئت مدیره‌ی مسئول عملکرد گزارش شده شرکت هستند،اما برخلاف اعضای موظف هیچ اختیاری در تصدی امور اجرایی شرکت ندارند.

حسابرسی داخلی،وظیفه‌ی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت واحدهای اقتصادی برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ درست،مناسب،اقتصادی،اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع،آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند.

مبانی نظری

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته‌ی امروز، نیازهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت،وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که هدف‌ها و سیاست‌های سازمانی آن‌ها را چه از درون و چه از برون به- شدت تهدید می‌کند،سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این‌گونه واحدها ناممکن شود و نیاز به استقرار سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزیی جدایی‌ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد،هم‌چون حسابرسی داخلی مورد توجه ایشان قرار گیرد.حسابرسی داخلی در طول دوران دستخوش تغییرهای شگرفی شده که می‌توان آن را برحسب کارکردها و وظایف به سه گروه حسابرسی داخلی

سنتی،مدرن و نئومدرن تقسیم کرد.حسابرسی داخلی در شکل اولیه‌ی خود چیزی بیشتر از داشتن وظیفه‌ی کنترل کیفیت، در خدمت مدیر مالی نبوده،به‌صورتی که تنها وظیفه‌ی آن این بوده که کنترل نماید آیا عملیات حسابداری درون واحد امور مالی به نحو صحیح انجام می‌شود یا خیر.

هنگامی که در سال ۱۹۷۷ قانون شرکت‌های فاسد و فریب‌کار به تصویب رسید،برای اولین بار بسیاری از حسابرسان داخلی متوجه شدند که ممکن است انتخاب‌های قابل دسترس دیگری نسبت به نوع ارایه خدمات و انتخاب بازار کار داشته باشند و پس از این آگاهی،آن‌ها به سرعت دست به کار شدند و تنها در طی چند سال،صدها واحد حسابرسی داخلی ارایه نوع خدمات خود را از«کنترل کیفیت حسابداری»به کنترل داخلی و هم‌چنین مشتری خود را از مدیر مالی به کمیته‌ی حسابرسی هیئت مدیره تغییر دادند. نکته‌ی کلی حسابرسی داخلی مدرن توسعه دادن خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار بوده است.در مقابل حسابرسی سنتی که خدمات حسابرسی مالی و کشف سوء استفاده و تقلب را به مدیر مالی(و سپس به هیئت مدیره)ارایه می‌داد،حسابرسی داخلی مدرن،کنترل تمامی عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای داخلی را به مدیریت ارایه می‌دهد.شعار حسابرسی داخلی مدرن خدمت به مدیریت بود.

تقاضای خدمات حسابرسی ازطرف مدیریت ارشد با اشتیاق پاسخ داده می‌شد،ولی در همان حال درخواست‌های مدیریت سطوح پایین،به این دلیل که با بی‌طرفی حسابرس داخلی منافات داشت،نادیده گرفته می‌شد که این امر خود منجر به تکامل و ایجاد حسابرسی داخلی نئومدرن.آن‌چه که ضروری به‌نظر می‌رسید حمایت مستقیم مدیریت عملیاتی از حسابرسی داخلی بود،زیرا اکثر تقاضاهای ویژه از آن سطح مدیریت دریافت می‌شد.سیمایی که توسط حسابرسی داخلی نئومدرن تصویر شده بود،سیمای یک فعالیت ظریف و پیچیده در بین چهار گروه عمده از متقاضیان این خدمت است که عبارت است از:۱-هیئت مدیره ۲-حسابرسان مستقل،۳-مدیریت ارشد،۴-مدیریت عملیاتی.تمامی این گروه‌ها دارای انتظارات معتبر از عملکرد حسابرسی بوده و یا بر آن مدعی هستند.حسابرسان نمی‌توانند هیچ‌یک از چهار مورد یاد شده را نادیده بگیرند،بدون آن‌که خدشه‌ای به خود یا سازمان آن‌ها وارد شود و یا از مؤثر بودن کار تخصصی آن‌ها کاسته شود.

باتوجه به تعریف حسابرسی داخلی نئومدرن این‌گونه به نظر می‌رسد که حسابرسان داخلی نئومدرن خدمات خود را در سطح متقاضیان متعددی ارایه می‌دهند،و این‌گونه استنباط می‌شود که آن‌ها سلسله‌مراتب سازمانی را نقض می‌کنند.اما با بررسی اجمالی شرکت‌ها و گروه‌های بزرگ متوجه می‌شویم که آن‌ها دیگر به تشریفات سازمانی وابسته نیستند و به‌تدریج از آن‌ها دور شده‌اند.اصول سلسله‌مراتب سازمانی کم‌رنگ شده و جای خود را به شبکه‌ای قابل انعطاف داده‌اند.در این تغییر مدیریت،حسابرسی داخلی به عنوان هدفی پیش‌رو خدماتی را ارایه

می‌دهد که عبارت است از ۱-رفع نیازهای هیئت مدیره ۲-رفع نیازهای مدیریت ارشد ۳-رفع نیازهای حسابرسان مستقل ۴-رفع نیازهای مدیران عملیاتی،ارایه خدمات به گونه‌ای است که مطابق با نیازها و حساسیت‌های آن‌ها باشد.در چنین شرایطی اصل راهنمایی و ارتباط در حسابرسی داخلی به استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی یاد می‌دهد که برای تصمیم‌گیری به چه چیزی نیاز دارند.

از طرفی دیگر حسابرسان داخلی حتی می‌توانند از مدیریت سطوح پایین نیز تقاضایی را برای بررسی موضوعی خاص بپذیرند و نتیجه را گزارش نمایند؛زیرا واکنش‌های منفی نه تنها کمکی نمی‌کند،بلکه سازمان را از خدمات حسابرسی داخلی در آینده محروم و ناامید می‌کند.درواقع دیدگاهی کلی به سازمان داشته و از این دیدگاه به سازمان نگریسته و با آن شروع به تبادل نظر و ارتباط می‌کند و ممکن است در این راستا با هریک از مجموعه‌های مدیریت سروکار داشته باشد و اما درنهایت هدفی کلی سازمان را درنظر می‌گیرند و آن انتفاع به کل سازمان است.هم‌چنین حسابرسان درقبال ارزیابی کنترل‌های داخلی عاری بودن صورت‌های مالی از هرگونه اشتباه،تخلف،اعمال غیر قانونی بااهمیت،ارزیابی برآوردهای حسابداری و تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی مورد رسیدگی مسئولیت دارند و تمامی موارد مزبور بر میزان قابلیت اتکا صورت‌های مالی تأثیر بسزایی دارد.

## ۱.۳.۳. حسابرسان دولتی

حسابرسی دولتی عبارت است از رسیدگی یابررسی معاملات و کنترلهای یک موسسه دولتی توسط حسابرس به منظور اظهارنظر در این مورد که:

الف) فعالیتهای مالی واقتصادی طبق اصول متداول حسابداری دولتی در صورتها وگزارشهای انعکاس یافته است.

ب) کنترلها و روشهای عملی ناظر بر رعایت قوانین ومقررات ازکفایت لازم برخوردار است.

ج) دستگاه اجرایی ازکارآیی لازم مشتمل برپیشرفت مناسب فیزیکی کار،استفاده بهینه ازمنابع (انسانی.مالی وفیزیکی).حرکت صحیح به سمت تحقق اهداف کیفی وکمی طرحها.حفاظت از مدارک مالی ارائه به موقع اطلاعات و گزارشهای و تحویل و تحول به موقع دارایی های تکمیل شده برخوردار است.

### ۱.۳.۳.۱. اهداف حسابرسی دولتی

عبارت است از ارزیابی عملکرد هر یک از دستگاه های اجرایی در زمینه فعالیت آنها،به منظور حصول اطمینان از موارد زیر:

۱.صورت های مالی به نحوه منصفانه قابل قبول ارائه شده باشد.

۲.رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی

۳.میزان در صد تحقق اهداف از پیش تعیین شده

۴.حراست و استفاده بجا و مطلوب از اموال و داراییها

### ۱.۳.۳.۲. انواع حسابرسی دولتی

حسابرسی هایی که بر حسب هدفهای آنان تعریف میشود به دو طبقه تقسیم بندی میشود:

۱.حسابرسی مالی:شامل حسابرسی مالی،حسابرسی کنترلها و رعایت قوانین و مقررات.

۲.حسابرسی عملیاتی :شامل حسابرسی میزان کارایی و صرفه جویی در مخارج و حسابرسی برنامه ای.

## ۱.۴. استانداردهای حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، معیاری برای سنجش کیفیّت کار حسابرسان است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای نخستین بار در سال ۱۹۴۷، استانداردهای ده گانهٔ حسابرسی را معرفی نمود. این استانداردها تاکنون جهت انطباق با تغییرات محیط حسابرسی، تعدیل و تغییر یافته‌اند. استانداردهای حسابرسی همراه با طبقه‌بندی آنها در سه گروه ۱) استانداردهای عمومی، ۲) استانداردهای عملیات (رسیدگی) و ۳) استانداردهای گزارشگری به شرح زیر هستند:

### ۱.۴.۱. استانداردهای عمومی

استانداردهای عمومی به بیطرفی و سایر ویژگیهای حرفه‌ای حسابرسان مربوط می‌شود.استانداردهای این گروه عبارتند از:

۱. حسابرس باید به عنوان یک فرد حرفه‌ای،دانش و تجربه تخصصی لازم را دارا باشد.

۲. حسابرس باید بیطرف و دارای استقلال رای باشد و مستقل نیز به نظر برسد.
۳. حسابرس باید در اجرای حسابرسی و خدمات مرتبط،مراقبتهای تخصصی و حرفه‌ای لازم را اعمال کند.

### ۱.۴.۲.استانداردهای اجرای عملیات

۱. حسابرسی باید به میزان کافی و به‌گونه‌ای مناسب،برنامه‌ریزی شود و حسابرس باید بر کار همکاران خود نظارت و سرپرستی کند.
۲. سیستم کنترل داخلی باید مطالعه و ارزیابی شود تا مبنایی منطقی برای تعیین نوع و ماهیت،زمان‌بندی اجرا و حدود روشهای رسیدگی بدست آید.
۳. شواهد کافی و قابل اطمینان از راه بازرسی،مشاهده،پرس‌وجو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی بدست آید.

### ۱.۴.۳. استاندارهای گزارشگری

استانداردهای گزارشگری راهنمای حسابرسان در تهیه گزارش حسابرسی است. ساختار گزارش حسابرسی برمبنای ارزیابی حسابرسان از صورتهای مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری،عدم اعمال یکنواختی در بکارگیری اصول حسابداری، اطمینان از افشای کافی و یک اظهار نظر صریح نسبت به صورتهای مالی است.

۱. گزارش باید انطباق یا عدم انطباق صورتهای مالی را با اصول متداول حسابداری به صراحت بیان کند.
۲. گزارش باید موارد عدم یکنواختی در کاربرد اصول و روشهای حسابداری را نسبت به سال قبل بیان کند.
۳. گزارش باید موارد عدم کفایت افشای اطلاعات را در صورتهای مالی،بیان کند.
۴. گزارش باید حاوی اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه،یا بیانگر این موضوع باشد که نظری نمی‌تواند اظهار شود.

## ۱.۵. مفاهیم و اصول بنیادی حسابداری

میثاقها ، قواعد و رویه هایی هستند که در طول زمان توسط بشر و در پاسخ به نیاز های جوامع به اطلاعات مالی بنا نهاده شده است و بتدریج تغییر ، تحول و تکامل یافته است و به این دلیل مفاهیم عمومی حسابداری را اغلب اصول پذیرفته شده حسابداری می نامند.که به شرح ذیل میباشند.

۱. اصول یا مفاهیم بنیادی حسابداری
۲. اصل عمومی حسابداری
۳. قیود یا میثاقهای تعدیل کننده
۴. رویه های حسابداری یا اصول تفضیلی و یا استاندارد های حسابداری

## ۱.۵.۱. اصول یا مفاهیم بنیادی حسابداری

مفاهیم بنیادی که زیر بنای لازم را برای حسابداری مؤسسات فراهم می کند و شالوده سایر مفاهیم و اصول حسابداری قرار می گیرند، فرضیات مبنای حسابداری نامیده می شود . این فرضیات به لحاظ داشتن فایده در نیل به هدفها و انجام دادن عملیات حسابداری، در طول زمان به وجود آمده و بعنوان مفاهیمی بدیهی و بدون نیاز به استدلال و اثبات ، مورد پذیرش قرار گرفته اند این فرضیات بقرار زیر می باشد:

۱. **فرض تفکیک شخصیت:** منظور قائل شدن موجودیتی مستقل وهویتی متمایز برای هر مؤسسه جدای ازمالک یا مالکان و نگهداری حساب و تهیه صورتهای مالی برا ی یک مؤسسه بعنوان یک شحصیت حسابداری است.

۲. **فرض اندازه گیری برحسب واحدپول:** در حسابداری معاملات و عملیات مالی و رویداد های دارای اثر بر حسب واحد پول بعنوان مقیاس مشترک اندازه گیری سنجیده و اطلاعات مالی بر حسب پول گزارش می شود.ومقیاس مشترک اندازه گیری ارزش،تجمیع،تلخیص وارائه اطلاعات مالی واحد پول رایج هر کشور است.

۳. **فرض تداوم فعالیت :** مؤسسات قاعدتاً برای مدت نامحدود تشکیل و فرض می شود که در آینده قابل پیش بینی دایرند وفعالیتهای آنها استمرار دارد . و قصد تعطیل و انحلال آنها وجود ندارد. البته این فرض به معنای دوام و بقای همیشگی مؤسسه نیست؛ بلکه به معنای آن است که یک مؤسسه بعنوان موجودیتی مستقل می تواند خود را با شرایط متغیر اقتصادی بنحوی وفق دهد که فعالیتهای آن ادامه یابد

telegram.me/fileaccunting

۴. **فرض دوره مالی:** برای اینکه اطلاعاتی نسبتاً دقیق درباره نتایج عملیات و وضعیت مالی یک مؤسسه در طول زمان فراهم شود ، عمر یک موسسه به دوره های زمانی کوتا و مساوی تقسیم می شود . این کار به معنای پذیرفتن دوره مالی در حسابداری است؛ که این دوره مالی بستگی به نوع فعالیت و شرایط محیطی موسسه انتخاب و معمولاً طول دوره مالی می تواند یک ماه ، سه ماه، شش ماه ، یک سال باشد.و هر یک از این دوره ها را دوره حسابداری می نامند. در ایران مؤسسات از نظر قانونی مجبورند که سال شمسی را به عنوان سال مالی خود انتخاب کنند.اما شرکتهای سهامی وبرخی دیگر از اشخاص حقوقی اجازه دارند که آغاز وپایان سال مالی خود راانتخاب نمایند.

۵. **فرض تعهدی:** مؤسسات معاملات و عملیات متعدد و متنوعی را در طول زمان انجام می دهند که قسمتی از آنها تعهد آور می باشد مانند معاملات خرید و فروش نسیه کالا که طرفین تعهد می کنند قسمتی از وجه معامله بعداً پرداخت گردد . که این نوع عملیات و عملیات مشابه تعهدی را برای یک مؤسسه بدنبال دارد؛ که بر اساس این فرض آثار معاملات و عملیات مالی در زمان وقوع(اعم از آن که وجهی بابت آن دریافت یا پرداخت شده یا نشده باشد) در حساب ها ثبت می شود. در آمد ها در **زمان تحقق** و هزینه ها در **دوره وقوع** ، بدون در نظر گرفتن زمان دریافت و یا پرداخت آنها شناسایی،در حساب ها ثبت و در صورتهای مالی دوره مربوط گزارش می شود.

## ۱.۵.۲. اصول عمومی حسابداری

منظور از اصول مورد قبول حسابداری مجموعه قواعد دستورالعملهایی هست که طی تاریخ حسابداری به تدریج عنوان گردیده مورد پذیرش حسابداران دنیا قرار گرفته است. بکارگیری اصول مورد قبول حسابداری باعث می شود که صورتهای مالی تهیه شده توسط حسابداران مختلف دارای معانی نسبتا مشابهی داشته باشد و از اعمال سلیقه شخصی در بسیاری از موارد جلوگیری به عمل می آید. در ذیل اعم اصول مورد قبول حسابداری اشاره می شود:

۱. **اصل بهای تمام شده :** در حسابداری کنونی قیمتهای تحقق یافته در معاملات که اصطلاحاً بهای تمام شده یا ارزش **تاریخی** نامیده می شود مبنای ثبت و ضبط اطلاعات و گزارشات مالی قرار می گیرد. به این معنا که اقلام مختلف دارایی ، بدهی ، درآمد ها ، و هزینه ها به قیمت های معامله شده یا ارزش های تاریخی در مدارک حسابداری ثبت می شود.

۲. **اصل تحقق درآمد:** براساس این اصل؛ درآمدها می بایست به محض ارایه خدمت به مشتریان شناسایی وثبت شود اعم از اینکه بهای آن نقداً دریافت شده یا نشده باشد.

۳. **اصل تطابق(اصل تخصیص):** براساس این اصل؛ می بایست هزینه ها ودرآمد های هر دوره مالی را به حسابهای همان دوره منظور نمود.

۴. **اصل افشاء(اصل واقعیت):**طبق این اصل کلیه رویدادها مالی با اهمیت مربوط به مؤسسه به طور مناسب و کامل طبق اصول پذیرفته شده حسابداری افشاء گردد این اصل بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد.

۵. **اصل ثبات رویه:** طبق اصل مذکور روش حسابداری این موسسه باید در سالهای متوالی یکسان باشد اگر در یک سال یکی از روشهای عمدهٔ حسابداری در مواردی که ۲ یا چند انتخاب وجود دارد تغییرنماید.

## ۱.۵.۳. قیود یا میثاقهای تعدیل کننده

میثاقها : در بسیاری از موارد بکارگیری اصول و مفروضات حسابداری با محدودیتهایی همراه است . این محدودیتها که به آنها میثاقها و محدودیتهای اجرایی نیز گفته می شود عبارتند از:

۱. میثاق اهمیت

۲. میثاق فزونی منافع بر مخارج

۳. میثاق احتیاط

۴. میثاق خصوصیات صنعت

### ۱.۱.۱. رویه های حسابداری یا اصول تفضیلی و یا استاندارد های حسابداری

روشهای حسابداری مبتنی بر اصول حسابداری که نحوه حسابداری انواع مختلف فعالیتها ، معاملات و عملیات مالی و گزارش نتایج عملیات و وضع مالی را معین می کند، رویه یا استاندار های حسابداری نامیده می شود . رویه های حسابداری حتی در شرایط همسان ممکن است از یک موسسه با موسسه دیگر فرق نماید

### ۱.۱.۱.۱. مفاهیم حاکم بر ترازنامه

۱- فرض تداوم فعالیت ۲- فرض واحد اندازه گیری ۳ - اصل افشاء

۴- اصل بهای تمام شده ۵ - میثاق اهمیت

ترازنامه بر اساس فرض تداوم فعالیت تهیه می شود . یعنی فرض بر این است که یک موسسه برای دوره نا محدود فعالیت می کند . این صورت حساب نیز مانند سایر صورت حسابها بر مبنای فرض واحد اندازه گیری بر حسب واحد پول استوار است . تمامی صورتهای مالی در ایران باید بر اساس واحد پول ریال تهیه شود . در صورت ترازنامه اصل افشاء بسیار با اهمیت است . زیرا ارقامی که در این صورت مالی ذکر می شود بسیار با اهمیت است و باید تمامی ارقام با دقت و به طور کامل افشاء شود . ضمنا بر طبق اصل بهای تمام شده تمامی اقلام در ترازنامه با بهای تمام شده تاریخی ثبت می شوند . یعنی در طول چند سال هیچ گونه تجدید ارزیابی در اقلام ترازنامه صورت گیرد . بر طبق میثاق اهمیت باید تنها ارقام با اهمیت در ترازنامه ذکر شود . ارقام ترازنامه ، ارقامی با اهمیت ( از نظر ریالی ) می باشند که البته مفهوم اهمیت مفهومی نسبی می باشد .

### ۱.۱.۱.۲. مفاهیم حاکم بر صورت سود و زیان

۱ - اصل تحقق درآمد ۲ - فرض دوره مالی ۳ - اصل تطابق

۴ - میثاق احتیاط ۵ - اصل افشاء ۶ - میثاق اهمیت

۷ - میثاق فزونی منابع بر مخارج

بر طبق اصل تحقق درآمد هر مبلغی که دریافت شود درآمد نمی باشد و چه بسا مواردی که مبلغی دریافت نشود اما درآمد ثبت گردد . صورت سود و زیان بر فرض دوره مالی استوار است . یعنی مبنای تهیه این صورت یک دوره مالی معین می باشد . در ضمن بر مبنای اصل تطابق ، هزینه های هر دوره تنها باید با درآمدهای همان دوره مطابق شود . بر مبنای میثاق احتیاط باید مراقبت شود که هزینه های دوره کمتر از واقع و درآمد های دوره بیشتر از واقع ثبت نشود . اصل افشاء و میثاق اهمیت در صورت سود و زیان به این معناست که باید ارقام این صورت به طور کامل افشاء شود و چون ارقام در صورت سود و زیان از نظر ریالی کم ارزش تر از ترازنامه است پس باید درمورد آن توجه بیشتری بشود . در آخر باید توجه داشت که هزینه های تهیه صورت مالی نباید بیش از منافع حاصل از آن باشد .

## ۱.۶. شواهد حسابرسی

شواهد حسابرسی اطلاعاتی است که فرض حسابرسان را مبنی برا ین که صورت های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد صاحبکار را به نحو مطلوب نشان می دهد، تایید یا رد می کند. شواهد حسابرسی شامل اسناد اولیه و مدارک حسابداری زیربنای صورت های مالی و اطلاعات بدست آمده از سایر منابع جهت اظهارنظر نسبت به صورت های مالی است و معمولا از طریق ترکیب مناسبی از آزمون کنترل های داخلی و آزمون های محتوا، یا در برخی شرایط خاص تنها از طریق انجام آزمون های محتوا، گردآوری می شود. البته باید توجه داشت که شواهد حسابرسی معمولا ماهیتی متقاعدکننده دارد نه قطعی.

جمع آوری شواهد حسابرسی برای حسابرسان از اهمیت خاصی برخوردار است، چرا که آنان تنها براساس شواهد جمع آوری شده می توانند نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورت های مالی با معیارهای مناسب، معمولا استانداردهای حسابداری، اظهارنظر کنند. هدف حسابرسان از گردآوری شواهد حسابرسی، محدود کردن خطر حسابرسی تا سطح قابل پذیرش می باشد.

حسابرسان در حین گردآوری شواهد لازم برای برآورد خطرهای ذاتی و کنترل، شواهدی را نیز برای محدود کردن خطر عدم کشف به یک سطح مناسب جمع آوری می کنند. بنابراین، خطر عدم کشف تنها خطری است که کاملا به موثر بودن شواهد گردآوری شده توسط روش های حسابرسان بستگی دارد.

سومین استاندارد اجرای عملیات مقرر می دارد که شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورت های مالی موردرسیدگی بدست آید.قابلیت اطمینان، معیار سنجش کمیت یا قابلیت اتکای شواهد حسابرسی است. قابلیت اطمینان شواهد با یکدیگر متفاوت است و اصولا به معتبر بودن و مربوط بودن آنها بستگی دارد. به طور کلی، عوامل زیر بر کیفیت شواهد اثر دارند:

۱. دریافت شواهد از منابع مستقل خارج از شرکت ـ شواهدی که در خارج از شرکت صاحبکار تهیه شده و مستقیما برای حسابرس ارسال می گردد، از قابلیت اتکای بیشتری برخوردارند.

۲. سیستم کنترل داخلی توانمند ـ وجود یک سیستم کنترل داخلی قوی، قابلیت اتکا و اعتماد به مدارک حسابداری را به میزان زیادی افزایش می دهد.

۳. تحصیل بدون واسطه شواهد ـ هنگامی که حسابرسان اطلاعاتی را تحصیل می کنند، کیفیت آن شواهد افزایش می یابد.

۴. کسب اطلاعات اضافی در تایید شواهد اولیه ـ تعدادی اطلاعات پراکنده می تواند مجموعه ای از شواهد را تشکیل دهد که قابلیت اطمینان مجموعه، بیشتر از تک تک آن اطلاعات باشد.

کفایت، معیار سنجش کمیت یا مقدار شواهد حسابرسی است. تصمیم گیری در مورد این که چه شواهدی کافی است، به قضاوت حرفه ای حسابرسی بستگی دارد. با این حال، موارد زیر در ارزیابی کفایت شواهد حسابرسی موثر است:

۱. قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی ـ هرچه شواهد قابل اطمینان تر باشد، مقدار کمتری از آن به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسان لازم است. به عبارت دیگر کمیت شواهد با کیفیت شواهد رابطه معکوس ندارد.

۲. اهمیت اقلام مورد رسیدگی ـ هرچه مبلغ مورد رسیدگی با اهمیت تر باشد، برای اثبات آن شواهد بیشتری لازم است. به عبارت دیگر کمیت شواهد با اهمیت رابطه مستقیم دارد.

۳. برآورد حسابرس از ماهیت و میزان خطر ذاتی و خطر کنترل ـ هرچه برآورد حسابرسان از میزان خطر ذاتی و خطر کنترل بالاتر باشد، حسابرسان برای توجیه نظر خود به شواهد بیشتری نیاز خواهند داشت. به عبارت دیگر میزان شواهد با خطر ذاتی و خطر کنترل رابطه مستقیم دارد.

## ۱.۶.۱. روش های نصب شواهد حسابرسی

حسابرسی با استفاده از یک یا چند راه کار زیر اقدام به گردآوری شواهد حسابرسی می نماید:

### ۱.۱.۲.کنترل های داخلی

حسابرسان در حسابرسی صورت های مالی، به علت حجم زیاد عملیات و وقت گیر بودن رسیدگی ها، عملا نمی توانند تمام فاکتورهای خرید، اسناد پرداخت یا سایر مدارک کتبی را بررسی کنند. راه حل این مشکل، مطالعه روش ها و شیوه هایی است که واحد تجاری در فرایند حسابداری خود بکار می گیرد. اگر این روش ها به نحو مطلوبی طراحی شده و در عمل به طور موثری اجرا شود، دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری افزایش می یابد. برای اتکا به کارایی این روش ها ضروری است که حسابرسان ساختار کنترل داخلی را موردمطالعه و ارزیابی

قرار دهند. بنابراین، حسابرسان با انجام آزمون کنترل ها و رعایت روش ها، از وجود و اعمال موثر سیستم های حسابداری و کنترل داخلی صاحبکار اطمینان حاصل می کنند.

اگر حسابرسان با انجام آزمون کنترل ها و رعایت روش ها به این نتیجه برسند صاحبکار کنترل های داخلی مناسبی را برای یک حساب مخصوص طراحی کرده و در عملیات روزمره شرکت به طور موثر اعمال می شود، برآورد آنان از خطر کنترل درباره آن حساب پایین بوده و بدین ترتیب، خطر عدم کشف بالاتری را پذیرا خواهند شد. بنابراین، هرچه کنترل های داخلی صاحبکار قوی تر باشد، نیاز حسابرسان به مدارک جهت دستیابی به مبنایی برای اظهارنظر کمتر خواهد بود.

### ۱.۱.۳. مشاهده

مشاهده عبارت از ملاحظه یک فرایند یا روش در حال اجرا توسط دیگران می باشد. مشاهده یکی از قوی ترین و با کیفیت ترین شواهد حسابرسی است و از آن برای اثبات وجود برخی از دارایی ها، مانند وجوه نقد موجود در صندوق، موجودی های مواد و کالا و دارایی های ثابت استفاده می شود.

### ۱.۱.۴.مدارک کتبی

مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان بر آن اتکا می کنند، مدارک کتبی است. ارزش هر مدرک به عنوان شواهد حسابرسی به محل ایجاد آن بستگی دارد. به طور کلی، ترتیب اولویت اعتبار مدارک از نظر حسابرس به صورت زیر است:

۱. مدارکی که در خارج از سازمان صاحبکار تهیه شده و مستقیما برای حسابرسان ارسال می شود ـ این نوع مدارک که بدون دخالت صاحبکار به دست حسابرسان می رسد، با کیفیت ترین نوع مدارک محسوب می شود، مانند تاییدیه حساب های دریافتنی یا تاییدیه وکلای حقوقی شرکت.

۲. مدارکی که در خارج از سازمان صاحبکار تهیه شده و توسط صاحبکار نگهداری می شود ـ این نوع مدارک که به میزان وسیعی توسط حسابرسان مورداستفاده قرار می گیرد، در درجه دوم اهمیت قرار دارند، اما عموما نسبت به مدارک تهیه شده در درون سازمان صاحبکار از اعتبار بیشتری برخوردار هستند. نمونه هایی از این مدارک عبارتنداز صورتحساب های بانکی، فاکتورهای فروشندگان، برگ تشخیص مالیات، اسناد مالکیت زمین و ساختمان، اسناد دریافتنی، قراردادها، سفارش های خرید مشتریان، گواهینامه های سهام و اوراق بهادار.

۳. مدارکی که در درون سازمان صاحبکار تهیه و نگهداری می شود ـ قابلیت اتکای این نوع مدارک به کفایت کنترل های داخلی بستگی دارد. نمونه هایی از این نوع مدارک عبارتند از چک های پرداخت، فاکتورهای فروش، اسناد حمل، سفارش های خرید، رسیدهای انبار.

### ۱.۱.۵. سندرسی

سندرسی عبارت از تعیین دقت و درستی ثبت های مندرج در دفتر کل یا سایر مدارک از طریق رسیدگی به شواهد و مدارک مثبته ای چون فاکتورها، رسیدهای پرداخت وجوه نقد و سایر مدارک اولیه می باشد. عمده نکاتی که در هنگام سندرسی معاملات مختلف باید موردتوجه حسابرس قرار گیرد عبارتنداز:

۱. کافی بودن اسناد

۲. معتبر بودن اسناد

۳. معقول بودن معاملات

۴. مربوط بودن معاملات

۵. تصویب معاملات

۶. صحت ثبت معاملات

### ۱.۱.۶.روش های تحلیلی

روش های تحلیلی بهترین روش جمع آوری شواهد حسابرسی است و عبارت است از تجزیه و تحلیل نسبت ها و روندهای عمده، شامل پی جویی نوسانات و روابط مالی و غیرمالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش بینی شده، انحراف دارد. روش های تحلیلی، ارزیابی نتایج حاصل از مقایسه اطلاعات مالی واحد موردرسیدگی با اطلاعاتی چون موارد زیر است:

۱. اطلاعات مقایسه ای دوره های قبل

۲. نتایج موردانتظار واحد موردرسیدگی، مانند بودجه ها و پیش بینی ها

۳. اطلاعات مشابه در صنعت مربوط

۴. تجزیه و تحلیل روند اطلاعات (روابط بین عناصر گزارش های مالی)، مانند بررسی نسبت سود ناخالص در چند سال گذشته

۵. روابط بین اطلاعات مالی و غیرمالی، مانند رابطه فروش با تعداد کالای فروش رفته.

**زمان بندی اجرای روش های تحلیلی**

روش های تحلیلی می تواند در مراحل مختلف رسیدگی به شرح زیر اجرا شود:

۱. در مرحله برنامه ریزی، به منظور کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود سایر روش های حسابرسی

۲. در جریان رسیدگی، به عنوان آزمون محتوای لازم برای تامین شواهدی حاکی از منطقی بودن مانده حساب های خاص

۳. در مرحله بررسی نهایی کار حسابرسی، به منظور نتیجه گیری کلی حسابرس درباره انطباق کلیت صورت های مالی با شناخت وی از واحد موردرسیدگی

طبق استانداردهای حسابرسی، اجرای روش های تحلیلی در مرحله برنامه ریزی و همچنین در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی الزامی است و در سایر مراحل حسابرسی اختیاری است.

### ۱.۱.۷. محاسبات

محاسبه عبارت از کنترل صحت محاسبات مدارک اولیه و مدارک حسابداری یا انجام محاسبات مستقل توسط حسابرس می باشد. این روش ساده ترین و در عین حال قاطع ترین روش حسابرسی در موارد محاسباتی است و برخلاف روش های تحلیلی که به تجزیه و تحلیل روابط بین اطلاعات مالی و غیرمالی می پردازد، تنها درستی یا عدم درستی عملیات ریاضی، مانند کنترل جمع حساب فروش یا حساب های معین به منظور تایید مانده حساب را مشخص می کند. همچنین حسابرس ممکن است برای اثبات صحت ریاضی محاسبات صاحبکار در زمینه هایی مانند سود هر سهم، هزینه استهلاک، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، درآمد شناسایی شده براساس روش درصد پیشرفت کار و ذخیره مالیات و درآمد محاسبات جداگانه ای انجام دهد.

### ۱.۱.۸. نظرات کارشناسان

کارشناس به فرد یا موسسه اطلاق می شود که دارای مهارت، دانش و تجربه در زمینه ای خاص غیر از حسابداری و حسابرسی است، مانند کارشناسان امور بیمه، ارزیابان، وکلای حقوقی، مهندسان و زمین شناسان.حسابرسان ضمن رسیدگی های خود ممکن است به کسب شواهد حسابرسی از طریق کارشناس نیاز داشته باشند. نمونه هایی از موارد نیاز به خدمات کارشناسی به شرح زیر است.

۱. ارزیابی گروه مشخصی از دارایی ها، مانند سنگ های قیمتی
۲. تعیین مقدار یا وضعیت دارایی ها، مانند مواد کانی انبار شده به صورت فله
۳. تعیین مبالغی که نیاز به استفاده از فنون و روش های ویژه دارد، مانند ارزیابی بیمه نامه های عمر
۴. اندازه گیری میزان پیشرفت کار در قراردادهای پیمانکاری
۵. نظر حقوقی درباره تفسیر مفاد قراردادها و قوانین و مقررات

حسابرسی در برنامه ریزی برای استفاده از نتایج کار کارشناسی باید صلاحیت حرفه ای و بیطرفی وی را ارزیابی کند. همچنین حسابرس باید از روش ها و مفروضات مورداستفاده کارشناس شناخت کافی پیدا کند و کفایت کار وی را به عنوان شواهد حسابرسی مربوط به سرفصل موردرسیدگی از صورت های مالی ارزیابی کند.چنانچه نتایج کار کارشناس شواهد کافی و قابل اطمینان حسابرسی را فراهم نکند یا نتایج کار وی با سایر شواهد حسابرسی هماهنگی نداشته باشد، حسابرس باید موضوع را به گونه ای مناسب، به عنوان مثال از طریق مذاکره با مسئولین واحد مورد رسیدگی و کارشناس، استفاده از کارشناس دیگر و یا تعدیل گزارش خود (اشاره به نتایج کار کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی)، حل و فصل کند.

### ۱.۱.۹.پرس و جو

پرس و جو عبارت از جویا شدن اطلاعات از اشخاص آگاه درون یا بیرون از واحد موردرسیدگی است و می تواند به شکل های گوناگون، از پرسش نامه رسمی و کتبی خطاب به اشخاص ثالث تا پرسش و پاسخ شفاهی و غیررسمی با کارکنان واحد موردرسیدگی انجام پذیرد. پاسخ های دریافتی از طریق پرس و جو، مانند نظر مدیر اعتبارات در مورد میزان احتمال وصول حساب های مشکوک الوصول، پشتوانه مهمی در تایید نتایجی تلقی می شود که حسابرسان بدان دست یافته اند. پرس و جو یکی از شواهد ضعیف حسابرسی تلقی می شود و به خودی خود کافی نیست و تنها می تواند در تکمیل و تایید سایر شواهد مفید واقع شود.

### ۱.۱.۱۰. تاییدیه مدیران

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید در هر کار حسابرسی تاییدیه ای مناسب از مدیران دریافت کند که مهمترین اظهارات شفاهی صاحبکار در طول رسیدگی، در آن خلاصه شده باشد. تاییدیه مدیران یکی از شواهد کم اهمیت حسابرسی است و هرگز نباید جایگزین اجرای سایر روش های رسیدگی شود و هدف از دریافت آن عبارت است از:

۱. یادآوری به مدیریت صاحبکار در مورد مسئولیت اصلی و شخصی آنان در قبال صورت های مالی
۲. مستند ساختن پاسخ های صاحبکار در کاربرگ های حسابرسی به پرسش های شفاهی که توسط حسابرسان در طول رسیدگی به عمل می آید.
۳. تامین شواهدی برای مواردی که متکی بر هدف های آتی مدیریت است

تاییدیه مدیران باید بر روی سربرگ واحد مورد رسیدگی و خطاب به حسابرس باشد و به تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی (که تاریخ گزارش حسابرسی نیز می باشد) دریافت گردد. درصورتی که تاییدیه مدیران در جلسه هیئت مدیره تصویب شده باشد، امضای آن توسط نمایندگانی از هئیت مدیره کافی است، در غیر این صورت باید توسط اکثریت اعضای هیئت مدیره امضا شود.اگر مدیران از ارائه تاییدیه مدیران خودداری کنند، این امر موجب محدودیت در دامنه رسیدگی می شود و حسابرس باید نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند.

### ۱.۱.۱۱. شواهد حاصل از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرسان رخ می دهد و به دو گروه زیر طبقه بندی می شود:

۱. رویدادهای تعدیلی ـ رویدادهایی است که درباره شرایط موجود در تاریخ ترازنامه شواهد بیشتری را فراهم می آورد. این نوع رویدادها مستلزم تغییر ارقام صورت های مالی است. به عنوان مثال، مشخص شدن رای دادگاه درباره یک دعوای حقوقی مطروحه علیه شرکت که پس از تاریخ ترازنامه نتیجه آن مشخص گردیده و صاحبکار محکوم به پرداخت مبلغ با اهمیتی شده است، یک نوع رویداد تعدیلی است که بایستی صورت های مالی از این بابت اصلاح شوند

telegram.me/fileaccunting

۲. رویدادهای غیرتعدیلی ـ رویدادهایی است که به شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه مربوط می شود. این نوع رویدادها موجب اصلاح مبالغ ریالی منعکس در صورت های مالی نمی شود، اما اگر افشا نکردن آن ها صورت های مالی را گمراه کننده سازد باید در یادداشت های همراه صورت های مالی افشا شود. به عنوان مثال، از دست دادن دارایی های ثابت مشهود یا موجودی مواد و کالا در اثر آتش سوزی، یک نوع رویداد غیرتعدیلی است. البته باید توجه داشت که مطالب غیرحسابداری، از قبیل تغییرات کارکنان و یا تغییر خط تولید نباید در یادداشت ها افشا شود.

### ۱.۱.۱۲. روش های رسیدگی به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

حسابرسان باید آثار رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را بر صورت های مالی و گزارش خود ارزیابی کنند و برای انجام این امر باید روش هایی را برای کسب شواهد کافی و قابل اطمینان، طراحی و اجرا کنند. حسابرسان باید در طول این دوره، از انقطاع مناسب دریافت ها و پرداخت های نقدی و خریدها و فروش ها اطمینان حاصل کنند. بعلاوه لازم است حسابرسان روش های زیر را اجرا کنند:

۱. بررسی روش های مدیریت برای حصول اطمینان از شناسایی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۲. مطالعه و بررسی آخرین صورت های مالی میان دوره ای واحد مورد رسیدگی

۳. مطالعه و بررسی صورتجلسات مجامع عمومی صاحبان سهام، هیئت مدیره و کمیته های هیئت مدیره که پس از تاریخ ترازنامه برگزار شده است و پرس و جو درباره مطالب موردبحث در جلساتی که صورتجلسه آن هنوز آماده نشده است.

۴. اخذ تاییدیه از وکیل حقوقی شرکت به تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی در ارتباط با دعاوی حقوقی له و علیه واحد مورد رسیدگی

۵. دریافت تاییدیه از صاحبکار مبنی بر افشای کامل رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

### ۱.۱.۱۳. رویدادهای شناسایی شده پس از تاریخ گزارش حسابرس و پیش از انتشار صورت های مالی

به طور کلی، مسئولیت حسابرسان برای انجام روش های حسابرسی به منظور گردآوری شواهد درباره رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تنها تا آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی ادامه می یابد و حسابرسان نسبت به اجرای

روش ها و پرس و جو درباره صورت های مالی، پس از تاریخ گزارش خود مسئولیتی ندارند. مسئولیت آگاه کردن حسابرسان از رویدادهای موثر بر صورت های مالی که در فاصله زمانی بین تاریخ گزارش حسابرسان و تاریخ انتشار صورت های مالی رخ می دهد، به عهده مدیریت واحد موردرسیدگی است.

چنانچه حسابرسان پس از تاریخ گزارش خود اما پیش از انتشار صورت های مالی، از رویدادهایی آگاه شوند که می تواند صورت های مالی را به گونه ای با اهمیت تحت تاثیر قرار دهد، باید از صاحبکار بخواهند که صورت های مالی را اصلاح کند. چنانچه صاحبکار با تغییرات پیشنهادی حسابرسان موافقت کند و موضوع در یادداشت های توضیحی صورت های مالی افشا شود، حسابرسان می توانند از تاریخ گذاری دوگانه در گزارش خود استفاده کنند. همچنین حسابرسان ممکن است به جای این کار، تصمیم بگیرند که جهت بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تا این تاریخ، به محل شرکت مراجعه و رسیدگی خود را تا آن تاریخ گسترش دهند که در این صورت گزارش به تاریخ جدید، که نباید پیش از تاریخ امضا یا تایید صورت های مالی تعدیل شده باشد، صادر خواهد شد.

تاریخ گذاری دوگانه، مسئولیت حسابرسان را برای افشا، تنها نسبت به رویداد مشخص شده، تا دومین تاریخ افزایش می دهد، درحالیکه استفاده از تاریخ دوم برای تاریخ گذاری گزارش حسابرسی، مسئولیت حسابرسان را نسبت به کلیه اقلام صورت های مالی تا آن تاریخ افزایش می دهد.در مواردی که حسابرس به ضرورت تعدیل صورت های مالی اعتقاد داشته باشد، اما مدیریت از تعدیل آن خودداری کند و گزارش هنوز به واحد موردرسیدگی ارائه نشده باشد، باید نظر مشروط یا مردود ارائه شود.

### ۱.۱.۱۴. رویدادهای شناسایی شده پس از انتشار صورت های مالی

در مواردی که حسابرسی پس از انتشار صورت های مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه شود که در تاریخ گزارش حسابرس وجود داشته و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می توانست به تغییر در گزارش حسابرس بیانجامد باید از صاحبکار بخواهد که موضوع را به نحو مناسبی برای اشخاصی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم به گزارش حسابرسی و صورت های مالی مربوطه اتکا می کنند، افشا کند. در صورت امتناع صاحبکار، حسابرس باید هر یک از اعضای هیئت مدیره شرکت و سپس مراجع قانونی ناظر بر فعالیت صاحبکار را از این امر آگاه سازد و در صورت امکان به هر یک از اشخاصی که می داند بر صورت های مالی حسابرسی شده اتکا می نمایند، اطلاع دهد که از اتکا و استناد به گزارش حسابرسی خودداری کنند.

### ۱.۱.۱۵. شواهد مربوط به معاملات با اشخاص وابسته

اشخاصی نسبت به هم وابسته تلقی می شوند که یکی از آنها بتواند به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر تصمیم گیری های عمده مالی و عملیاتی طرف دیگر، کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه ای اعمال کند یا هر دو تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه مشترک شخص ثالثی باشند. روسا، مدیران، سهامداران اصلی واحد تجاری و اعضای خانواده آن ها و شرکت های وابسته، نمونه هایی از اشخاص وابسته تلقی می شوند.معاملات با اشخاص وابسته عبارت از هر معامله ای است که بین اشخاص مذکور با واحد تجاری، صرفنظر از به حساب گرفتن یا نگرفتن کل یا بخشی از مابه ازای معامله انجام شود.مسئولیت شناسایی و افشای روابط با اشخاص وابسته و معاملات انجام شده با آنان برعهده مدیریت واحد موردرسیدگی است و وظیفه حسابرسان حصول اطمینان از کفایت افشای معاملات با اشخاص وابسته (شامل شرح نوع وابستگی، شرح معامله، مبلغ معامله و میزان بدهی به یا طلب از اشخاص وابسته و شرایط ونحوه تسویه آن) می باشد. همچنین حسابرسان باید توجه داشته باشند که معاملات با اشخاص وابسته ممکن است با انگیزه ای غیر از ملاحظات عادی تجاری، مانند انتقال سود یا حتی تقلب، صورت گرفته باشد. چنانچه حسابرسان بر این باور باشند که معاملات با اشخاص وابسته با قیمت ها یا شرایط غیرواقعی انجام شده و مبلغ آن با اهمیت است باید اصرار ورزند که صورت های مالی، ماهیت اصلی معاملات را به گونه ای مناسب افشا کند.نمونه هایی از روش های معمول برای شناسایی اشخاص وابسته به شرح زیر است:

۱. پرس و جو از مدیریت
۲. بررسی صورت جلسات مجامع عمومی صاحبان سهام و هیئت مدیره
۳. بررسی دفتر ثبت سهام برای تعیین اسامی سهامداران عمده واحد مورد رسیدگی
۴. بررسی گزارش های ارسالی به سازمان بورس اوراق بهادار
۵. بررسی تاییدیه های بانکی و وام ها و تسهیلات مالی دریافتی و پرداختی
۶. بررسی معاملات سرمایه گذاری، برای مثال تحصیل یا واگذاری سرمایه گذاری های بلندمدت
۷. اخذ تاییدیه از مدیران مبنی بر کامل بودن و کفایت افشای معاملات با اشخاص وابسته.

## ۱.۷. انواع آزمون های حسابرسی

۱. **آزمون رعایت روش ها** :به کنترل های داخلی مربوط می شود و یکی از مراحل انجام حسابرسی ضمنی است. این ازمون عدم رعایت روش های مورد نظر در ارتبات با کنترل های داخلی را ازمون می کند. در واقع ، ازمون رعایت روش ها همان ازمون کنترل ها است.
۲. **آزمون محتوا :**آزمون های محتوا، در حسابرسی نهایی و برای اثبات مانده حساب بکار می رود. این آزمون ها به منظور کسب شواهدی دال بر کامل بودن، صحیح بودن و معتبر بودن ارقام و اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری اجرا می شود که آزمون جزئیات مانده حسابها و گروه معاملات و آزمون های تحلیلی می شود .
۳. **آزمون تحلیلی :**این ازمون ها عمدتا شامل بررسی نسبت ها روند های عمده مالی و غیر مالی و مقایسه انها با نسبت ها و روند های سالهای گذشته .
۴. **ازمون جزئیات مانده حساب ها :**جزئیات تک تک حساب ها را بررسی می کند و جزء قابل اتکا ترین ازمون های محتوا است .

## ۱.۸. تدوین برنامه حسابرسی

برنامه حسابرسی برای بررسی فعالیت هایی نوشته می شود که در مرحله ی برنامه ریزی انتخاب شده اند. این مرحله حلقه اتصال مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود. برنامه حسابرسی ، برنامه اجرای حسابرسی می باشد.گروه حسابرسی عملیاتی هر یک از حوزه های مهم شناسایی شده در مرحله برنامه ریزی را جهت بررسی بیشتر مورد توجه قرار می دهند و کارهای حسابرسی خاصی را با هدف تعیین علل نارسایی های عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای بهینه سازی انجام می دهند.اهمیت برنامه حسابرسی برای حسابرس عملیاتی بمثابه نقشه برای یک دریانورد است در واقع مرحله برنامه حسابرسی به عنوان پلی میان مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود، در نتیجه برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای عملیات حسابرسی است.برای انجام یک حسابرسی عملیاتی کارا و اثربخش، وجود برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب، ضروری است. مزایای برنامه های حسابرسی عملیاتی، به عنوان عامل اصلی موفقیت حسابرسی عملیاتی، شامل موارد زیر است:

۱. وجود یک برنامه روشمند برای انجام کارهای لازم در حسابرسی عملیاتی که می توان آن را به کلیه کارکنان عملیاتی ارجاع داد.

۲. وجود یک مبنای روشمند برای تخصیص کار به کارکنان حسابرسی، بر اساس مهارتها و توانایی های فنی.

۳. فراهم شدن ابزاری برای مقایسه کارهای انجام شده با برنامه های مصوب، استانداردهای حسابرسی و الزامات دیگر توسط سرپرست یا سایر بررسی کنندگان پرونده.

۴. کمک به آموزش کارکنان بی تجربه و آشنا ساختن آنان با اهداف و اقدامات حسابرسی .

۵. فراهم شدن مبنایی برای نگهداری خلاصه سوابق فعالیتهای انجام شده در حسابرسی .

۶. کمک به گروه های موفق حسابرسی برای آشنایی با ماهیت کار انجام شده در حسابرسی .

در تدوین برنامه حسابرسی ، حسابرس باید استانداردهای ویژه ای را مدنظر قرار دهد :

۱. برنامه حسابرسی باید متناسب با ویژگی های موضوع مورد رسیدگی باشد و با توجه به نوع سازمان یا شرکت، کارکنان سیستم ها و روشهای جاری، دامنه پیچیدگی و غیره شکل گرفته باشد.

۲. برنامه حسابرسی باید فعالیتهایی که قرار است انجام شود همراه با دلایل انجام آنرا بوضوح مشخص نماید.

۳. برنامه حسابرسی باید انعطاف پذیر باشد و امکان استفاده از ابتکارات نوآوران را در مورد تغییر در روشهای موجود فراهم آورد.

۴. برنامه حسابرسی برای دستیابی به یافته های مشخصی تهیه شود.

مراحل تدوین برنامه حسابرسی عبارت است از :

۱. بررسی مستندات موجود مانند دستورالعمل سیاست ها و رویه ها.

۲. تهیه نمودار سازمانی و شرح وظایف.

۳. تجزیه و تحلیل سیاست ها و روشهای مربوط به استخدام، توجیه کارکنان، آموزش، ارزیابی، ارتقا و اخراج

۴. تجزیه و تحلیل سیاست های سازمانی، سیستم ها و روش ها اعم از اداری و عملیاتی.

۵. مصاحبه با کارکنان مدیریت و عملیات.

۶. تهیه نمودگرهای سیستم و نمودارهای جریان استقرار.

۷. تجزیه و تحلیل نسبتها، تغییرات و روند.

۸. پرسشنامه برای استفاده کارکنان حسابرسی و واحد مورد رسیدگی.

۹. کسب اطلاعات از مشتریان و فروشندگان از طریق تلفن یا نامه.

۱۰. سؤالات مربوط به برنامه حسابرسی.

۱۱. بررسی معاملاتی که در آن انواع مختلف معاملات عادی و غیر عادی لحاظ شده باشد.

۱۲. بررسی روشهای عملیاتی مانند مشاهده، کارسنجی، زمان سنجی، فرم ها یا گزارشهای مربوط به عملیات.

۱۳. تجزیه و تحلیل فرم ها.

۱۴. تجزیه و تحلیل نتایج.

۱۵. بررسی و تجزیه و تحلیل سیستم اطلاعات مدیریت و گزارش های مربوط.

۱۶. بررسی های مربوط به رعایت موازین خاص، مانند رعایت قوانین، مقررات، سیاست ها، روشها، مقاصد، اهداف عملیاتی و غیره.

۱۷. پردازش داده ها با استفاده از تکنیک های حسابرسی رایانه ای و تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده.

# ۲. فصل دوم : موجودیهای صندوق بانک

اهداف حسابرسان ازرسیدگی به وجه نقد عبارتست از:

۱. کلیه وجوه نقدی منعکس شده در صورتهای مالی در تاریخ ترازنامه وجود داشته باشد .
۲. وجوه نقدی بر اساس اسناد مثبته و طبق اصول متداول حسابداری در صورتهای مالی انعکاس یافته باشد .
۳. مالکیت واحد مورد حسابرسی بر وجوه نقد محرز بوده و هر گونه محدودیت در استفاده از این وجوه در صورتهای مالی بنحو مناسب افشاء شده باشد.
۴. مبالغ مندرج در ترازنامه بنحو صحیح طبقه بندی و افشاء شده باشد .
۵. وجوه بین راهی بنحو صحیح شناسائی ، اندازه گیری در صورتهای مالی انعکاس یافته باشد.

## ۲.۱. اهمیت حساب وجه نقد

حسابرسان به چند دلیل بر وجوه نقد تأکید نسبی دارند. بدهیها، درامدها، هزینه ها و بیشتر دیگر داراییها با وجوه نقد سروکاردارند؛ یعنی، این اقلام یا از معاملات نقدی حاصل می شود یا به وجوه نقد منجر میگردد. بدین ترتیب، رسیدگی به معاملات نقدی، حسابرسان را در اثبات اقلام متعددی از صورتهای مالی یاری میرساند. دلیل دیگر رسیدگی بیشتر به وجوه نقد، نقدینگی کامل آن است که بیشترین وسوسه را برای سرقت و سوء استفاده برمی انگیزد. خطرذاتی داراییهای سیال، بالاست و واکنش حسابرسان در این گونه موارد، پی جویی بیشتر است. اما کشف تقلب تنها در صورتی بر مطلوبیت ارایه صورتهای مالی اثر می گذارد که مبلغ تقلب، بااهمیت باشد. ارزشیابی وجوه نقد به مراتب آسانتر از ارزشیابی دیگر داراییهاست؛ زیرا، برای رسیدن به ارزش بازیافتنی آن، نیازی به تأمین ذخیره نیست. از این رو، هدف"ارزشیابی"وجوه نقد، دراینجا جزء هدفهای حسابرسی بحث نشده است. امازمانی که شرکتهای فرعی خارجی وجود دارند، حسابرسان باید از درستی ارزشیابی مبالغ ارزی تسعیر شده اطمینان یابند. درضمن نظارتهای معمول صاحبکار و روشهای بررسی آن (مانند مغایرت گیری حساب بانک) بیشتر اشتباهاتی را که در این گونه حسابها رخ میدهد، کشف میکند. ازطرف دیگر، ماهیت نقدینگی این حسابها، خطرکشف نشدن سوء استفاده از آنها را افزایش میدهد.

## ۲.۲. کنترلهای داخلی وجه نقد

تفکیک امور حسابداری و عملیات وجه نقد به دلیل ریسک نقدشوندگی بالای آن از اهم موارد مورد توجه در طراحی سیستم کنترل داخلی می باشد. متاسفانه در کشور ما در بیشتر موارد امور حسابداری و خزانه داری (عملیات) وجه نقد توسط مدیر مالی مدیریت می گردد که تضعیف سیستم کنترل داخلی را به دنبال دارد. امور مالی شرکت باید زیر نظر خزانه دار باشد که بیشترین مسئولیت امور مربوط به وجه نقد را بر عهده دارد. تفکیک بخش دریافت از پرداخت نیز می تواند در مدیریت بهتر حساب وجه نقد مثمر ثمر باشد. خزانه داری باید دپارتمان های دریافت و پرداخت خود را مستقل نماید . بطور کلی برای کنترل بهینه امور وجه نقد در وهله اول باید خزانه از حسابداری و در وهله دوم باید دریافت از پرداخت تفکیک گردد. وظایف امورمالی، دریافت و تحویل وجه نقد به بانک، امضای چکها، سرمایه گذاری وجه نقد، حفاظت از وجه نقد، اوراق بهادار قابل داد وستد، تهیه بودجه نقدخواهد بود.کلیات مورد توجه درکنترل داخلی وجه نقد عبارتند از:

۱. انجام امور مربوط به یک معامله توسط چند نفر
۲. تفکیک امور حفاظتی وجه نقد از امور دفتر داری آن
۳. تمرکز امور مربوط به دریافت وجه نقد
۴. ثبت بلادرنگ وجوه نقد دریافتی
۵. دریافت رسید وجه نقد توسط مشتریان از بخش صادر کننده
۶. واریز دریافت های هر روزه به بانک
۷. انجام پرداخت های نقدی از طریق چک به جز پرداخت هزینه های اندک که توسط تنخواه گردان پرداخت می شود.
۸. تهیه صورت مغایرت بانک هر ماه و توسط شخصی که مسئولیتی درباره ی صدور چک یا حفاظت از وجه نقد نداشته باشد.

## ۲.۳. وصول مطالبات

بیشتر وصولی های کارخانجات و عمده فروشان به صورت دریافت چک از مشتریان ازطریق پست می باشد. دراین گونه موارد احتمال اختلاس کاهش می یابد ،مگر آنکه مسئولیت دریافت چک ، به حساب خواباندن چک و ثبت آن در حساب معین اشخاص تنها بر عهده یک نفر باشد.

سیستم متداول دریافت چک از طریق پست به شرح زیر است

معمولا نامه های وارد شده در دبیر خانه گشوده می شود و یکی از کارکنان لیستی به نام لیست کنترل از چکهای دریافتی تهیه می کند که در این لیست مشخصات یا شماره حساب مشتری، شماره و مبلغ چک ثبت می شود. نسخه ای از لیست کنترل برای خزانه دار و نسخه ای دیگر همراه با چکهای دریافتی برای صندوق دار و نسخه ای از این لیست با نامه های همراه چکها برای مسئول دفتر معین اشخاص ارسال می گردد.

**ازجمله فواید سپردن وجه نقد در بانک**

۱. هر گونه تاخیر دربه حساب خواباندن چکهای دریافتی از مشتریان خطر وصول نشدن آن را افزایش می دهد.
۲. ماندن وجه نقد در صندوق به منزله وجه نقد بی استفاده است.
۳. سپردن هرروزه کلیه وجوه سبب می شود تا از جایگزینی وجه دریافتی روزهای بعد به جای کسری های احتمالی پیشگیری شود.

**سیستم کنترل داخلی پرداختهای نقدی**

تمامی پرداختها به جز اقلام جزئی که از طریق تنخواه گردان پرداخت می شود باید با صدور چک صورت گیرد.مزایای استفاده از چک عبارتند از:

۱. پرداخت با چک باعث ایجاد رسیدی می گردد که به شکل پشت نویسی چک اعم از هنگام وصول آن یا واگذاری به دیگران از مشتری دریافت می شود.
۲. تمرکز مجوز پرداخت نزد چند نفر مشخص
۳. کاهش وجه موجود در شرکت
۴. وجود مدارک دائمی برای پرداختها

برای بهره گیری کامل از مزایای چک بایستی موارد زیر مورد توجه قرار گیرند:

۱. تمام چکها از قبل شماره گذاری شده باشدوبه ترتیب شماره استفاده شود.
۲. چکهای استفاده نشده با مراقبت نگه داری شودتاموردسوءاستفاده قرار نگیرد.
۳. چک هایی که باطل می شوند باید به گونه ای حفظ شوندکه دیگر قابل استفاده نباشد.

۴. مبلغ هرچک باید توسط کامپیوتر یا ماشین های پرفراژ روی چک نوشته شود تا امکان تغییر مبلغ چک وجود نداشته باشد.
۵. صاحبان امضا مجاز باید اطمینان حاصل کنند که این مدارک دیگر قابل ارائه نباشد و سپس چک را امضا می نمایند.
۶. چک امضا شده نزد تنظیم کننده چک بازنگردد.

## ۲.۴. ویژگی های کنترلی سیستم برگه ای

در این سیستم پیش از امضای هر چک مدارک آن بررسی شده واز وجود مجوز صحیح برای پرداخت اطمینان حاصل می شود. در نتیجه سیستم برگه ای یکی از راههای برقراری کنترل داخلی قوی در مورد پرداختهای نقدی است .در هر سیستم برگه ای مسئولیت گردآوری مدارک مثبته مربوط به پرداختهای نقدی برعهده دایره حسابداری می باشد.

## ۲.۵. برنامه حسابرسی وجه نقد

۱- کسب شناخت کافی ازسیستم کنترل داخلی وجه نقد

برای کسب شناخت در شرکت های کوچک میتوان بر اساس پرسش هایی از صاحبان وکارکنان شرکت و مشاهدات دست اول خود تهیه کرد و در شرکت های بزرگ برای تشریح ساختار کنترل داخلی معمولاً از پرسش نامه کنترل های داخلی استفاده می شود.

۲- برآورد خطر کنترل و طراحی آزمونهای کنترل داخلی

۳- اجرای آزمون های کنترلی اضافی شامل:

الف: کنترل جمع های دفتر روزنامه وجه نقد ونقل اقلام به حسابهای دفتر کل ومعین

هدف از امتحان جمع و نقل اقلام دفتر صندوق اثبات صحت محاسبات ریاضی دفاتر روزنامه،کل و معین می باشد.

ب: مقایسه اقلام صورت دریافت های نقدی با دفتر روزنامه دریافتهای نقدی،معین بدهکاران و فیش های واریز وجه به بانک لازمه وجود یک سیستم کنترل داخلی رضایت بخش در مورد دریافتهای نقدی واریز تمامی وجوه

دریافتی هر روز به بانک در همان روز یا حداکثر روز بعد می باشد که این عمل سبب می شود فرصت قرض گرفتن کارکنان مسئول وجه نقد از موجودی های نزد آنان به حداقل برسد و کار حسابرسان در مقایسه و تطبیق دفتر روزنامه دریافتهای نقدی با مبالغ واریزی طبق صورتحساب بانک آسانتر گردد.

حسابرسان برای حصول اطمینان از اینکه وجه نقد دریافتی بدون دست خوردگی به بانک واریز شده یا نه باید مبالغ تک تک چکهای فهرست شده در لیست و جمع مبلغ پول دریافتی در روز را مقایسه کنند.حسابرسان هنگام مقایسه دریافتها و وجوه واریزی باید به ریز دریافتهای نقدی علاوه بر اتکا به جمع های روزانه یا ادواری تاکید داشته باشند. مطابقت جمع دریافتها و وجوه واریزی یک دوره هیچ گونه اطمینانی بدست نمی دهد که در طول دوره مورد بررسی چکهای بی ارزش جایگزین مبالغ پول دریافتی نشده یا کسری های اوایل دوره در واریزی های بعدی جبران نگردیده است. مقایسه ثبتهای روزانه در دفتر روزنامه دریافتهای نقدی با وجوه واریزی ممکن است گونه ای از تقلب را آشکار کند که به آن کلاه به کلاه کردن می گویند.

کلاه به کلاه کردن یعنی کتمان کسری وجه نقد از طریق تاخیر در ثبت وجه نقد دریافتی، یعنی دریافت از آقای الف در جیب صندوق دار و دریافت از آقای ب به جای آقای الف در دفاترثبت می گردد. در مواردیکه که مامور دریافت وجه نقد مسئولیت ثبت دفتر معین بدهکاران را بر عهده دارد کلاه به کلاه کردن آسان اتفاق می افتد، نسخه دوم واریز وجه به بانک که نزد صاحبکار نگه داری میشود به راحتی می تواند دستکاری شود چنانچه حسابرسان نسبت به دستکاری شدن نسخه تردید داشته باشد باید آنها را با نسخه اصلی موجود در بانک تطبیق دهند.

پ : مقایسه جزئیات تعدادی از پرداخت های نقدی ثبت شده در دفتر روزنامه با معین بستانکاران، سفارشهای خرید، گزارش های دریافت کالا، فاکتورهای خرید و چکهای صادره.

۴- برآورد دوباره خطر کنترل و طراحی آزمونهای محتوا برآورد خطر کنترل مستلزم شناسایی نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی، بسط و تجدید روش های حسابرسی و ارائه پیشنهادهای اصلاحی برای درج در گزارش بررسی کنترل های داخلی به صاحبکار است.اجرای آزمونهای محتوای معاملات نقدی ومانده حسابهای وجه نقد:

۱. دریافت صورت ریز مانده حسابهای وجه نقد و تطبیق با دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی)صورت ریز مانده ها شامل نام بانک، شماره حساب، نوع حساب و مانده پایان سال طبق دفاتر می باشد. این صورت جایگزینی برای دفاتر مالی در انجام امور حسابرسی حساب وجه نقد است. ویژگی اصلی آن وجود زیر

اطلاعات حساب وجه نقد و بانک است که باید مبلغ آن با مبلغ دفاتر همخوانی داشته و فاقد مغایرت باشد.

۲. ارسال درخواست تاییدیه موجودی به بانکهای طرف حساب شرکت ها(اعتبار یا وجود و مالکیت)یکی از اهداف حسابرسان اثبات اعتبار مبلغی است که به عنوان وجه نقد در ترازنامه می آید. راه رسیدن به این هدف دریافت تاییدیه از بانک در مورد وجه نزد بانک، شمارش موجودی صندوق و تهیه صورت مغایرت صورت حسابهای ارسالی از بانک می باشد.

۳. دریافت صورت مغایرت بانکی به تاریخ ترازنامه (اعتبار یا وجود و مالکیت)تعیین وضعیت وجه نقد شرکت در پایان دوره مالی مستلزم مغایرت گیری بین مانده طبق صورتحساب بانک به آن تاریخ و مانده طبق مدارک حسابداری صاحبکار می باشد. صورت مغایرت بانکی را باید به تاریخ ترازنامه شرکت تهیه و بررسی کرد چنانچه صاحبکار پیش از شروع رسیدگی های حسابرسان صورت مغایرت بانک را تهیه کرده باشد دیگر نیاز به تهیه مجدد نیست اما حسابرسان باید جزئیات را بررسی کنند تا از صحت آن مطمئن شوند.نوعی از صورت مغایرت بانکی که حسابرسان ازآن بیشتر استفاده می کنند با مانده طبق صورتحساب بانک شروع می شود و به مانده اصلاح نشده طبق مدارک حسابداری ختم می شود این شکل از صورت مغایرت حسابرسان را قادر می سازد تا ثبتهای اصلاحی موثر بر وجه نقد را مستقیما روی کاربرگ صورت مغایرت پیاده کنند تا بتوانند مانده اصلاح شده را به کاربرگ طبقه بندی وجه نقد یا کاربرگ نهایی عطف متقابل دهند.تطبیق مانده دفتر کل با صورتحساب بانک پایان رسیدگی حسابرسان به موجودی نزد بانک نیست. درستی و اعتبار هر یک از اقلام صورت مغایرت باید با مراجعه به منشا آنها اثبات شود.نکته : حسابرسان باید چکهایی را که بیش از یک سال از صدورشان میگذرد و هنوز به بانک ارائه نشده اند را پی جویی کنند که این مورد باعث تضعیف سیستم کنترل داخلی می شود.

۴. دریافت صورتحساب مقطعی از بانک (اعتبار یا وجود و مالکیت)صورتحساب مقطعی بانک : صورتحسابی است که تعداد معینی روزکاری معمولا ۷ تا۱۰ روز پس از پایان سال مالی شرکت را در بر می گیرد. صاحبکار از بانک طرف حساب خود می خواهد این صورتحساب را تهیه و مستقیما برای حسابرس ارسال کند. صورت حساب مقطعی حسابرس را قادر می کند که چکهای ارائه نشده به بانک و وجوه در راه مندرج در صورت مغایرت را به دقت رسیدگی کند.

۵. شمارش وجه نقد موجود در شرکت (اعتبار یا وجود و مالکیت)وجه نقد موجود در شرکت معمولا شامل دریافتهای نقدی واریز نشده به بانک، تنخواه گردان، پول خرد و سایر وجوه نزد صندوق است. تنخواه

گردان و وجه نزد صندوق می تواند در هر زمانی پیش از پایان سال مالی ،تاریخ ترازنامه یا پس از آن شمارش شود. بیشتر حسابرسان ترجیح می دهند این گونه وجوه را بدون اعلام قبلی (تصادفی) شمارش کنند. شمارش وجه نقد در بانکها و موسسات مالی از لحاظ کار حسابرسی اهمیت زیادی دارد. حسابرسان وقتی می خواهند شمارش انجام دهند باید نسبت به حضور صندوق دار در تمام مدت شمارش پافشاری کنند. حسابرسان باید در پایان شمارش تاییدیه ای مبنی بر شمارش وجه در حضور صندوق دار و تحویل تمامی وجه به وی از صندوق دار دریافت کند. این کار از مقصر شناخته شدن حسابرس بابت کسری وجه نقد پیشگیری می کند.

۶. کنترل انقطاع زمانی دریافتها و پرداختهای نقدی (اعتبار یا وجود و مالکیت، کامل بودن)(وجوه نقد مندرج در ترازنامه باید تمام دریافتهای آخرین روز سال را منعکس کند و هیچ گونه دریافتهای بعدی را در بر نگیرد به عبارتی انعکاس صحیح وضعیت وجه نقد در ترازنامه مستلزم انقطاع کامل دریافتهای نقدی و پرداختهای نقدی در پایان سال است.تمامی چکهای دریافتی از مشتریان که جز دریافتهای نقدی منظور شده است باید پیش از شمارش وجه نقد توسط حسابرس در دفتر روزنامه ثبت شده باشد. حسابرسان باید این چکها را از لحاظ نام مشتری و مبلغ آنها با ثبتهای دفتر روزنامه مقابله کنند چنانچه چکهای مشتریان به حسابی غیر از حساب خود آنان بستانکار شده باشد نشانه تقلب یا کلاه به کلاه کردن است.محقق می گردد.نکته : حسابرسان برای حصول اطمینان از انقطاع کامل پرداختهای نقدی باید شماره آخرین چک هر حساب بانکی را که در روز آخر سال صادر شده است یادداشت کنند و در مورد ارسال یا تحویل تمامی چکهای صادر شده برای بستانکاران از مدیریت شرکت پرس وجو کنند.

۷. پی جویی هر گونه چک با مبالغ گزاف یا غیر عادی در وجه اشخاص وابسته (ارائه وافشا)هر چک با مبلغ کلان یا غیر عادی که در وجه مدیران،روسا،شرکتهای وابسته به منظور نقد شدن صادر شده است را حسابرس باید با دقت بررسی کند تا مشخص شود که این گونه چکها:۱-دارای مجوز لازم بوده و به درستی در دفاتر ثبت شده اند.-۲به طور کافی در صورتهای مالی شرکت افشا شده است.نکته : افشای معاملات اشخاص وابسته باید نوع وماهیت ارتباط،توصیف معامله ومبلغ آن را شامل شود.

۸. ارزیابی چگونگی ارائه و کفایت افشای وجه نقد در صورتهای مالی

## ۲.۶. کنترل صندوق و بانک شامل موارد ذیل میباشد:

۱. محل خزانه و صندوق می بایستی کاملاً محفوظ و از جهت دستبرد ها دارای حفاظ مطمئن باشد
۲. بجز رئیس خزانه داری و صندوقدار اشخاص دیگری به خزانه و صندوق دسترسی و رفت و آمد نداشته باشند
۳. تغییر کلید ها و رمز قفل گاوصندوق هر چند وقت یک بار باید انجام شود
۴. هر چند وقت یک بار بطور غیر متداول وجوه نقد و اوراق بهادار در حضور صندوقدار و رئیس خزانه شمارش و ثبت گردد و علل مغایرت بررسی شود
۵. صورت مغایرت بانک در فواصل معین توسط صندوقدار تهیه و کنترل گردد
۶. اقلام دریافت و پرداخت صندوق بایستی روزانه ثبت گردد
۷. انجام هرگونه دریافت باید در مقابل برگ رسید صورت گیرد
۸. میزان پرداخت مبلغ چک در مسئولیت رئیس امور مالی و مدیران و غیره باید تعیین شود
۹. امضا های مجاز جهت امضای چک باید رسماً ابلاغ شده باشد
۱۰. گردش ادواری کارکنان خزانه و صندوق
۱۱. پرداخت در خصوص کالا ها و اقلام تنخواه گردان باید با اطمینان از انجام و اثبات رسید کالا و خرید اقلام تنخواه باشد.

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

## ۳.۱. اوراق بهادار قابل داد و ستد:

بااهمیت ترین سرمایه گذاریها ازدیدگاه حسابرسان سهام و اوراق قرضه است، چون بیش از سایر گونه های سرمایه گذاری، در شرکتها یافت می شود و معمولا ارزش ریالی آنها بیش از سایر سرمایه گذاریهاست.اوراق بهادار شامل سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و سرمایه گذاریهای بلند مدت می باشد سرمایه گذاریهای کوتاه مدت مشتمل بر سهام شرکتها (اعم از سهام عادی و سهام ممتاز) ،اوراق قرضه شرکتها ، اوراق مشارکت سرمایه گذاری اسناد خزانه است.سرمایه گذاری کوتاه مدت وجوه نقد بدون استفاده در اوراق بهادار قابل داد و ستد، نشانه مدیریت خوب است.

این گونه سرمایه گذاریها به منزله وجوه نقد ذخیره تلقی می شود که با وجود ایجاد بازیافتی با نرخ ثابت ، در هر زمان و به سرعت قابل نقد شدن است. طول مدت نگهداری این گونه سرمایه گذاریها را بازده جاری اوراق بهادار،وضعیت مالی شرکت و نیازهای شرکت به وجوه نقد تعیین می کند.سرمایه گذاری در اوراق بهاداری که به منظور کنترل یا کسب نفوذ در شرکتهای وابسته انجام می شود نباید تحت عنوان اوراق بهادار قابل داد وستد طبقه بندی شود.اوراق قرضه ، اوراق مشارکت سرمایه گذاری و اسناد خزانه که سررسید آنها کمتر از ۱۲ ماه از تاریخ ترازنامه باشد بعنوان سرمایه گذاریهای کوتاه مدت تلقی می گردد.

درهر یک از دو گروه سرمایه گذاری ( جاری یا غیر جاری ) بایدحداقل قیمت تمام شده و قیمت بازار در تاریخ ترازنامه تعیین و نشان داده شود.چنانچه شرکت مورد حسابرسی بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت سرمایه پذیر را در اختیار داشته باشد باید نسبت به صورتهای مالی تلفیقی اظهار نظر نماید .هدفهای حسابرسان ازرسیدگی به اوراق بهادار قابل دادوستد:

۱-کفایت سیستم کنترل داخلی اوراق بهادار قابل دادوستد

۲-اعتبار اوراق بهادار قابل دادوستد از لحاظ موجود بودن و تحقق مالکیت صاحبکار

۳ -ثبت دفاتر بودن تمام اوراق بهادار قابل دادوستد(کامل بودن)

۴ -انطباق ارزشیابی اوراق بهادار قابل داد و ستد با روش حداقل بهای تمام شده یا بازار

۵ -صحت محاسبات ریاضی مدارک و جداول مربوط به اوراق بهادار

۶ -کفایت افشا ومطلوبیت ارائه اوراق بهادار شامل طبقه بندی به جاری و غیرجاری و ارائه توضیحات ضروری.

## ۳.۲. اهداف حسابرس دررسیدگی به اوراق بهادار:

که شامل سرمایه گذاری در سهام ، اوراق قرضه ، اوراق مشارکت سرمایه گذاری واسناد خزانه متعلق به شرکت می باشد،متقاعد شدن او نسبت به این نوع سرمایه گذاری ها است.

## ۳.۳. بطور کلی حسابرسی سرمایه گذاریها باید شامل:

تجزیه و تحلیل سرمایه گذاریها ، حساب مربوط به درآمدهای سود سهام ، سود اوراق مشارکت سرمایه گذاریها ، بهره اوراق قرضه و اسناد خزانه ، سود و بهره های معوق و سود سهام دریافتنی و سود حاصل از فروش این نوع اوراق بهادار( تفاوت بهای خرید و فروش ) و همچنین سهام جایز مربوط به سرمایه گذاری در سهام باشد.مواردکنترل اوراق بهادار در ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی:

الف: برای هر یک از طبقات سهام:

۱ -تعداد سهام مصوب

۲ -تعداد سهام منتشره و میزان سرمایه پرداخت شده

۳ -ارزش اسمی هر سهم

۴ -حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط

۵ -سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدها تجاری فرعی و وابسته است

ب: مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه قبل از ثبت قانونی آن

ج: صرف سهام

د: ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته ها

ه: مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام پیشنهادی

و: طبقات فرعی اقلام اصلی

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

۱. به تصویب مقامات مجاز شرکت مورد رسیدگی برسد.
۲. بصورت صحیح در دفاتر شرکت به ثبت رسیده باشد.
۳. بر اساس روش اصولی، قیمت گذاری شده باشد.

مسئولیت های خرید و فروش و نگاهداری اوراق بهادار باید بطور واضح تعریف شوند و بعهده یک مدیر مسئول شرکت واگذار گردد.هر چند تعیین خط مشی کلی واختیارات واقعی مربوط به معاملات اوراق بهادار معمولاً به عهده هیئت مدیره شرکت می باشد.اداره حسابداری شرکت باید جزئیات سوابق اوراق بهادار را نزد خود نگاهدارد شخصی که سوابق حسابداری این نوع اوراق را نگه می دارد ، نباید به اوراق دسترسی داشته باشد.سهام ، اوراق قرضه و سایر اوراق بهادار از لحاظ نقدینگی شبیه وجوه نقد است و خصوصاً سهام و اوراق بی نام به آسانی قابل نقل و انتقال است ، لذا کنترل مؤثر نسبت به این اوراق ودقت در نحوه نگهداری آنها، از اهمیت زیادی برخوردار است.

اوراق بهادار و همچنین گواهینامه سهام ، باید بنام شرکت صادر گردد. کلیه این اوراق همچنین در مورد آن دسته از گواهینامه ها که بی نام هستند باید در یک جای مطمئن مثل گاوصندوق شرکت و یا صندوق امانات بانک نگهداری گردد.حسابرسان باید رسیدگی به وجوه نقد ورسیدگی به اوراق بهادار قابل دادوستد را بطورهمزمان انجام دهند تا بتوانند سوء استفاده های از نوع جایگزینی غیرمجاز(مانندفروش اوراق بهادارو استفاده ازوجوه حاصل ازآن برای پنهان داشتن کسری موجودی نقد) بین حسابها را کشف کنند.

## ۳.۴. کنترلهای داخلی اوراق بهادار قابل دادوستد

عوامل عمده سیستم کنترل داخلی شامل موارد زیراست:

۱. تفکیک وظایف، صدورمجوز خریدوفروش اوراق بهادار، حفاظت و ثبت سرمایه گذاریها وواگذاری این مسئولیتها به افراد مستقل
۲. ثبت صحیح معاملات دردفاتر(صورت ریزکامل اوراق بهادار و درآمدهای بهره وسودسهام آنها)
۳. خرید اوراق بهادار به نام شرکت

۴. بازرسی عینی اوراق بهادار بصورت متناوب توسط حسابرسان داخلی ویا مسئول دیگری که نسبت به موارد بالا مسئولیتی نداشته باشد.

چنانچه اوراق بهادار به مسئول مستقلی سپرده نمیشود باید آنها را در صندوق امانات بانک نگهداری کردوصندوق مزبور باید تحت کنترل مشترک دویاچند نفر ازمسئولین باشد کنترل مشترک یعنی هیچ یک از دونفر مسئول نتواندبه تنهایی به اوراق بهادار دسترسی یابد مگر آن که دیگری نیز حضورداشته باشد.مدارک ثبت اوراق بهادار اغلب شامل کارت معین برای هریک ازآنهاست که اطلاعات مندرج دراین کارت عبارت است از: نام کامل شرکت صادرکننده،ارزش اسمی،شماره گواهینامه،تعدادسهام یا اوراق قرضه،تاریخ تحصیل،نام کارگزاربورس،بهای تمام شده و هرگونه بهره یا سود سهام دریافتی.

## پرسشنامه کنترلهای داخلی:

پرسشنامه کنترلهای داخلی مربوط به اوراق بهادارشامل پرسشهای زیراست:

۱-آیااوراق بهادار ودیگردارایيهای مشابه تحت کنترل مشترک مسئولین شرکت می باشد؟

۲-آیاازتمام کسانی که به اوراق بهادار دسترسی دارند، تضمین کافی دریافت شده است؟

۳ -آیا برای حفاظت اوراق بهادار از مسئول مستقلی استفاده می شود؟

۴-آیاخریدوفروش اوراق با تصویب یکی ازمسئولین مالی شرکت وپس ازبررسی کمیته سرمایه گذاری هیات مدیره صورت می گیرد؟

## ۳.۵. روشهای حسابرسی وکاربرگها

کاربرگهای منعکس کننده سیستم کنترل داخلی می تواند شامل نمودگر،پرسشنامه یا شرح نوشته باشد.معاملات انتخابی از خریدوفروش اوراق بهادار درسیستم حسابداری ردیابی می شود تااعمال شدن واقعی کنترلها اثبات گردد.حسابرسان می توانند صورت ریز اوراق بهادار را به تاریخ معینی که حسابرسان داخلی تهیه کرده اند باحسابهای معین اوراق بهادار و کاربرگهای حسابرسی سال قبل خود تطبیق دهند.گزارش کتبی معاملات ماهانه اوراق بهادار یکی از ابزارهای پرارزش کنترل داخلی است.حسابرسان موجودی اوراق بهادار پایان سال مالی رابازرسی وشمارش می کنند،از به نام شرکت بودن آنها اطمینان حاصل کرده و شماره سریال آنها را با

یادداشتهای حاصل ازرسیدگیهای قبلی خودمقایسه می کنند. این کار وجود و مالکیت اوراق بهادار را اثبات می نماید.

حسابرسان می توانند با مراجعه به راهنمای سودسهام پرداختی شرکتها که توسط گروه های خدمات مشاوره سرمایه گذاری منتشر می شود سودسهامی را که باید دریافت و ثبت شود، را خود محاسبه نمایند .نرخهای جاری بازار برای تمام اوراق بهادار متعلق به صاحبکار بایدتوسط حسابرسان وبراساس نرخ بندی بورس اوراق بهادار تهیه و درکاربرگهای حسابرسی درج گردد.

## ۳.۶. سرمایه گذاریهای ثبت شده به روش ارزش ویژه

سرمایه گذاری در آن گروه از سهام عادی شرکتها که نفوذ قابل ملاحظه ای را برعملیات و رویه های مالی شرکت سرمایه پذیر به وجود می آورد باید با استفاده از روش ارزش ویژه ثبت شود. حسابرسان درموارد برخورد با سرمایه گذاریهای ثبت شده به روش ارزش ویژه باید درباره صحت ثبت اولیه آنها در دفاتر مطمئن شوند.

# ۴. فصل چهارم : حسابها و اسناد دریافتنی

بدلیل این که معاملات فروش حساب دریافتنی از مشتریان به طور کامل با یکدیگر مربوط می-باشد . توصیف هدفها و روشهای حسابرسی به طور یکجا مفیدتر می باشد. چرخه فروش شامل دریافت سفارش از مشتریان – ارسال کالا و صورتحساب برای آنها وصول حساب دریافتنی که شامل دریافتی از مشتریان هم حساب دریافتی و هم هرگونه اسناد دریافتی است.

## ۴.۱. دریافتیها

منشا و ماهیت حسابهای دریافتنی

حساب دریافتنی نه تنها شامل مطالبات بلکه شامل انواع مختلف مطالبات مثل وام به مدیران و کارکنان و ..... می-باشد که مانده آن مبلغ هنگفتی و باید به خالص ارزش بازیافتنی در تراز نامه گزارش شود حسابرسان به چگونگی ارائه و افشای مربوط به وام-های پرداختی به اعضای هیئت مدیره ، مدیران از اجرائی و شرکتهای وابسته توجه مخصوص دارند و افشای کامل معاملات بدون ویژگی-های معاملات عادی و حقیقی یک اصل اساسی و ارائه صورت-های مالی است.

منشا و ماهیت اسناد دریافتنی

اسناد دریافتنی معمولاً در معاملات عمده به کار می-رود همچنین اسناد دریافتی معمولاً مهمترین دارائی بانکها و موسسات مالی است.

## ۴.۲. هدفهای حسابرسان از رسیدگی به دریافتیها

-۱کفایت سیستم کنترل داخلی دریافتیها

-۲اعتبار دریافتیهای ثبت شده

-۳ثبت دفاتربودن تمام دریافتیها

-۴صحت محاسبات ریاضی مدارک و جداول دریافتی و تطبیق آنها با حساب های دفتر کل

-۵نزدیک بودن ارزشیابی دریافتی-ها با ارزش-های قابل بازیافت آنها

-۶کفایت افشا چگونگی ارائه دریافتیها

حسابرسان همزمان با حسابرسی دریافتیها ، شواهد مربوط به مبالغ ثبت شده بابت درآمد فروش و درآمد بهره مربوط به دریافتیها را نیز بدست می-آورند.

## ۴.۳. هدف تعیین اعتبار دریافتیهای ثبت شده

-۱تعیین واقعی بدون مطالبات از مشتریان

-۲تعیین رعایت یا عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در ایجاد دریافتیها برآورد می-شود.

ارزشیابی صحیح

پنجمین هدف است ، مستلزم آن است که دریافتیها به خالص ارزش بازیافتی مورد انتظار در دفاتر ثبت شود.

تجزیه و تحلیل ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و هزنیه مطالبات سوخت شده است

آخرین هدف تعیین کفایت افشاء و چگونگی ارائه در صورتهای مالی است

کنترل-های داخلی معاملات فروش و حسابهای دریافتنی:

مبنای بحث در اینجا فعالیت-های فروش در شرکتهای تولیدی است

تفکیک وظایف شامل : ۱- تهیه سفارش فروش ۲- تصویب اعتبار مشتری ۳- صدور کالا از انبار ۴- حمل و ارسال کالا ۵- تهیه صورتحساب ۶- کنترل فاکتورهای فروش ۷- نگهداری حسابهای کنترل در دفاتر ۸- نگهداری حسابهای معین بدهکاران ۹- تصویب برگشت از فروش ۱۰- صدور مجوز حذف مطالبات سوخت شده کنترل سفارش مشتریان : که مستلزم روشهای اجرایی مناسب است تا از اشتباهات زیانبار پیشگیری شود.

تصویب اعتبار مشتری : دایره اعتبار باید قبل از هرگونه اقدام روی سفارشهای فروش ، وضعیت اعتبار مشتری را تعیین کند.

صدور کالا از انبار : معمولاً در شرکت-های تولیدی انباری برای کالای ساخته شده وجود دارد که زیرنظر انباردار اداره می-شود اما مدارک ثبت دایمی موجودی کالای ساخته شده در دایره حسابداری نگهداری میشود نه در انبار

حمل و ارسال کالا : دایره حمل کالا پس از دریافت کالا از انبار آنرا توسط راه آهن – هواپیما – کشتی یا کامیون برای مشتری ارسال می-کند و مدارکی مثل بارنامه و ..... در دفاتر ثبت می-شود.

تهیه صورتحساب : صورتحساب یعنی مبلغی که مشتری باید بابت کالا یا خدمات پرداخت کند که با ارسال فاکتور برای مشتری صورت می-گیرد.

وظایف بخش تهیه صورتحساب : ۱- کنترل شماره ترتیب مدارک حمل ۲- مقایسه مدارک حمل با سفارش فروش ۳- ثبت اطلاعات مربوط از این مدارک در فاکتور فروش ۴- ثبت قیمت و تخفیف ۵- انجام محاسبات لازم و جمع مبلغ فروش ۶- تهیه صورت خلاصه از صورت حسابهای صادر شده

## ۴.۴. وصول مطالبات:

دریافتهای شرکتهای تولیدی یا عمده فروشی-ها توسط چک و نامه-های همراه آن وصول می-شود که چکها را حسابدار نزد بانک برده و نامه مربوطه را به مرکز رایانه جهت ثبت می-فرستد.

جمع ستون حسابهای دریافتی در پایان هر روز یا ( فواصل زمانی دیگر ) به حساب کنترل بدهکاران منتقل می-شود.

جدول سنی بدهکاران باید به طور مرتب و منظم تهیه شود تا دایره اعتبارات بتوان برای وصول ان برنامه ریزی کند ، جهنت این کار حساب بدهکاران توسط چند کارمند مستقل انجام می-شود تا از وجود هرگونه اشتباه مطلع شوند.

مطالباتی که توسط دایرۀ اعتبارات و با تائید مدیریت غیرقابل وصول شناسایی می-شوند باید از حسابها حذف شود . لازم به ذکر در صورت حذف این حسابها باید نامه ارسالی و صورت حساب جهت پرداخت بدهی ادامه پیدا کند چرا که ممکن است در صورت وصول این مطالبات توسط کارمند برداشت شود.

کنترل داخلی اسناد دریافتنی

-۱عدم دسترسی مسئول نگهداری اسناد دریافتی به وجوه نقد و اسناد عمومی حسابداری.

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

-۳حذف اسناد واخواست شده با مجوز کتبی یک مقام مسئول و پیگیری این گونه اسناد.

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

## ۴.۵. سیستم کنترل داخلی و کامپیوتر

سیستم کامپیوتری امکان کنترل اعتبار مشتری ، ثبت معاملات فروش تهیه فاکتورهای فروش ، به هنگام کردن حساب بدهکاران بطور همزمان را فراهم می-آورد و امکان اشتباهات مکانیکی از بین می-رود.

کاربرگ حسابرسی دریافتیها و فروش

حسابرسان کاربرگ زیر را از صاحبکار دریافت و یا تهیه می-کنند:

۱-جدول سنی بدهکاران

۲-تجزیه و تحلیل سایر حساب-های دریافتنی

۳-تجزیه و تحلیل اسناد دریافتنی و ذخیره مطالبات و اسناد مشکوک الوصول

برنامه حسابرسی دریافتنی ها و معاملات فروش

شامل روش-های حسابرسی زیر:

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

(۱شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی بدست آورید

(۲خطر کنترل را تعیین و آزمون-های اضافی کنترل-ها را طراحی کنید.

(۳نمونه-ای از مدارک حمل وارسال کالا را با فاکتورهای فروش مقایسه کنید.

ب) آزمونهای محتوا دریافتنی و معاملات فروش را اجرا کنید:

(۱صورت تجزیه و تحلیل اسناد دریافتنی و بهره-های مربوط را از صاحبکار دریافت کنید

(۲تأییدیه بدهکاران را دریافت کنید

(۳انقطاع معاملات فروش را در پایان سال بررسی کنید

(۴اسناد و حساب های دریافتنی را از اشخاص وابسته بطور کامل رسیدگی کنید

ج)پرسشنامه کنترل-های داخلی ابزاری است برای تشخیص موارد نیازمند پی جویی ،

(۱شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی کسب کنید.

(۲خطر کنترل را تعیین و آزمون-های اضافی کنترل ها را طراحی کنید که نتیجه آزمونها نشان دهد که کنترل-های مربوط ، طرحی و به گونه-ای موثر اعمال می-شود.

( ۳ آزمونهای اضافی کنترل-ها را اجرا کنید

حسابرسان جنبه های عمده نمونه ای از معاملات فروش را رسیدگی می-کنند تا از اعمال واقعی کنترل-های داخلی موجود در نمودگر سیستم در عملیات روزمره شرکت اطمینان یابند اندازه نمونه و معاملاتی که باید در آن گنجانده شود می-تواند با تکنیهای نمونه-گیری آماری یا غیرآماری ( قضاوتی ) تعیین گردد . حسابرسان اغلب از برنامه-های عمومی حسابرسی برای انتخاب معاملاتی که باید نمونه منظور شود . استفاده می-کنند . بازبینی ( اثبات ) معاملات فروش انتخابی برای آزمون می-تواند با مقایسه سفارش خرید مشتری ، سفارش فروش صاحبکار نسخه-ای از فاکتور فروش با یکدیگر آغاز شود . مشخصات و تعداد اقلام موجود در این سه مدرک به مدارک حمل کالا ردیابی می-گردد . امضای مدیر فروش به عنوان تصویب اعتباری مشتری باید روی سفارش فروش وجود داشته باشد . صحت محاسبات ریاضی هر فاکتور فروش موجود در نمونه باید امتحان شود.علاوه بر این تاریخ هرفاکتور فروش باید از تاریخ ( الف ) مدارک حمل کالا و ( ب ) ثبت در معین بدهکاران مقایسه گردد . مقایسه بارنامه ها با فاکتورهای فروش مربوط نیز آزمون دیگری است برای تأیید اعتبار فاکتورها . حسابرسان پس از اثبات درستی هر فاکتور فروش آن را به روزنامه فروش ردیابی میکنند جمع-های روزنامه فروش امتحان و سپس به حساب فروش در دفتر کل ردیابی می-شود . بطور خلاصه فرآیند این آزمون عبارت است از ردیابی هر معامله انتخابی در سیستم موجود از لحظه دریافت سفارش خرید مشتری تا حمل کالا برای وی و وصول بعدی حسابهای دریافتنی . حسابرسان هنگام آزمون معاملات فروش باید مراقب کالاهای ارسالی بطور امانی باشند که جزء فروش ها منظور شده باشد . وجود حسابهای بدهکاران با مبالغ بدهکار هنگفت و بستانکارهای متعدد با مبالغ کوچک در معین بدهکاران نشانه-ای است از حمل کالا بطور امانی و دریافت مبالغ پس از هر فروش کالا که توسط حق العمل کاری صورت گرفته است . گاه یاداشتهایی چون کالای امانی یا

فروش یا برگشت نیز روی  فاکتورهای فروش یا در مقابل اقلام بدهکار حساب در دفتر معین یافت می-شود که نشانه-ای از ارسال کالا بطور امانی ما نه فروش قطعی است.

وجود یک سیاست روشن برای اعطای تخفیفات نقدی فروش عنصری ضروری برای سیستم کنترل داخلی معاملات فروش است . مقایسه نسبت تخفیفات نقدی به خالص فروش نسیه از دوره-ای به دوره دیگر نیز اقدام مفیدی است که می-توانند اختلافات فاحش را آشکار سازد.

ب) نمونه ای از مدارک حمل و ارسال کالا را با فاکتور فروش مربوط مقایسه کنید ک

حسابرسان برای حصول اطمینان از صورت حساب شدن تمام کالاهای حمل شده باید نمونه-ای از مدارک حمل شده صادر شده طی سال را دریافت و با فاکتورهای فروش مربوط مقایسه کنند چنان چه این کنترل اعمال نشود از بین رفتن عمدی با سهوی مدارک حمل پیش از تنظیم فاکتور فروش می-تواند کشف نشده باقی بماند.

پ ) چگونگی استفاده و صدور مجوز اعلامیه-های بستانکار را بررسی کنید.

حسابرسان باید قیمت ها ، مبالغ و جمع اعلامیه ها را کنترل و نقل از روزنامه برگشتیهای فروش یا سایر دفاتر و مدارک حسابداری به حساب-های معین بدهکاران را ردیابی کنند.

ب : آزمون های محتوا

الف ) جدول سنی بدهکاران تجاری را از صاحبکار دریافت و با دفاتر کل مغایرت کنید

عمر بدهکاران و برآورد زیان-های احتمالی را نشان می-دهد و حدود مناسب این بررسی و کنترل را میزان کفایت سیستم کنترل داخلی دریافتنی-ها تعیین می-کند

ب ) تأییدیه بدهکاران را دریافت کنید

مکاتبه مستقیم با بدهکاران اساسی ترین و موثرترین اقدام برای اثبات حساب ها و اسناد دریافتنی است حسابرسان با تأیید یک حساب دریافتنی ثابت می-کنند که مشتری مربوط واقعاً وجود دارد و یکی از جنبه-های مهم تأییدیه حساب-ها تعیین درستی آدرس بدهکاران است.

## ۴.۶. درخواست تأییدیه مثبت و منفی

تأییدیه مثبت عبارت است از ارسال درخواست کتبی برای بدهکار که درستی مبلغ مندرج در ان را بطور مستقیم به حسابرسان اعلام دارد و از بدهکاران می-خواهد که درستی یا نادرستی مبلغ مندرج در آن مشخص شود

تأییدیه منفی شامل درخواست کتبی از بدهکاران که تنها در صورت عدم مطابقت بدهی آنان با مبلغ مندرج در آن باید پاسخ دهند و گاه گفته می-شود که بهترین دلیل برای اعتبار حساب-های دریافتنی وصول آن-ها در طول مدت رسیدگی حسابرسان است.

ج ) انقطاع معاملات فروش در پایان سال را بررسی کنید

حسابرسان برای حصول اطمینان از درستی انقطاع مدارک فروش اعم از عمدی و سهوی باید فروش-های ثبت شده در چند روز قبل وبعد از تاریخ تراز نامه را با نسخه-ای از فاکتورهای فروش و مدارک حمل آن-ها مقایسه کنند. گاه برای حساب آرایی صورت-های مالی ، فروش-های واهی وحمل کالاهایی قبل از موعد و در تاریخ-های نزدیک به پایان سال در دفاتر ثبت می-شود.

د ) درآمد بهره اسناد دریافتنی و بهره-های دریافتنی را بازبینی کنید

موثرترین کاری که حسابرسان می-توانند برای اثبات درستی درآمد بهره انجام دهند محاسبه مستقل درآمد بهره اسناد دریافتنی در طول سال مورد رسیدگی است کاربرگ تجزیه و تحلیل اسناد دریافتنی باید نرخ بهره و تاریخ صدور هریک از اسناد را مشخص کنند

در کاربرگ مربوط به آن- ۴ ستون وجود دارد که شامل

الف ) بهره دریافتنی در ابتدای سال

ب) بهره کسب شده طی سال

ج) بهره دریافتنی طی سال

د) بهره دریافتنی پایان سال

ه ) کفایت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را تعیین کنید

دریافتنی-ها باید به خالص ارزش بازیافتنی یعنی ارزش دریافتنی-ها طبق حساب-های دفتر کل منهای ذخیره کافی بابت حساب ها و اسناد دریافتنی مشکوک الوصول در صورت-های مزبور منعکس شود.

بهترین شواهدی که حسابرسان می-توانند درباره قابلیت وصول حساب-ها و اسناد دریافتنی کسب کنند پرداخت کامل بدهی توسط مشتریان در تاریخی پس از تاریخ ترازنامه است

و) دریافتنی-های گروگذارده شده را تعیین کنید

تأییدیه بانک می-تواند شواهد مربوط به گرو بدون حساب-ها و اسناد دریافتنی را فراهم آورد زیرا درخواست تأییدیه حاوی استعلام درباره وثایق وام-های بانکی نیز می-باشد

ز) اسناد و حساب-های دریافتنی از اشخاص وابسته را بطور کامل رسیدگی کنید

حسابرسان در مورد افشای معاملاتی که مدیریت با شرکت انجام می-دهد در برابر سهامداران اعتبار دهندگان و دیگرانی که به صورت-های مالی حسابرسی شده اتکا می-کنند مسئولیت دارند

حسابرسی ضمنی دریافتنی ها و فروش

در مواردی که حسابرسی ضمنی دریافتنی-ها و فروش می-تواند انجام گرفته باشد کارحسابرسی نهایی می-تواند به مقدار قابل ملاحظه-ای کاهش یابد

کار حسابرسی نهایی شامل دریافت جدول سنی بدهکاران به تاریخ ترازنامه دریافت تأییدیه از بدهکاران با مانده بزرگ و پی جویی متداول انقطاع فروش و دریافت های نقدی در پایان سال است.

# ۵. فصل پنجم : موجودیهای جنسی و قیمت تمام شده

## ۵.۱. حسابرسی موجودی‌های کالا

یکی از اقدامات و وظایفی که معمولاً حسابرس باید قبل از رسیدگی به حساب موجودی کالا انجام دهد انبارگردانی و شمارش فیزیکی و مشاهده عینی موجودی انبارها می‌باشد. در بیانیه‌ای که انجمن حسابداران رسمی آمریکا نیز دربارهٔ استاندارد شماره (۱و۲) حسابرسی انتشار داده به اهمیت مشاهده عینی حسابرسان از موجودی‌ها اشاره کرده و تنها در برخی شرایط، جانشینی سایر روش‌های حسابرسی را به جای آن مجاز دانسته است. هر چند که در تعریف مذکور به این مسئله که اعمال را به جای آن مجاز دانسته است. هر چند که در تعریف مذکور به این مسئله که اعمال سایر روش‌های حسابرسی همیشه باید توام با مشاهده عینی برخی از موجودی‌ها انجام شود تاکید گردیده است.

در هر حال حضور حسابرس به منظور شمارش موجودی‌های انبار و اهمیتی که انبارگردانی در رسیدگی و حسابرسی دارد از ویژگی خاصی برخوردار است که در زیر به بخشی از اهمیت انبارگردانی و دلایل حضور حسابرس در آن اشاره می‌شود.

اهمیت انبارگردانی و دلایل حضور حسابرس در آن

۱. موجودی‌های کالا معمولاً یکی از اقلام مهم دارائی‌های ترازنامه شرکت‌ها می‌باشد.
۲. موجودی‌های کالا بیش از هر نوع دارایی دیگر در معرض تغییر، حیف و میل و اشتباه در شمارش می‌باشد.
۳. بررسی و اثبات کمیت آنها مشکل‌تر از بررسی و اثبات سایر دارائی‌ها است و معمولاً مشاهده عینی آنها مطمئن‌ترین طریق رسیدگی می‌باشد. لذا بدون انجام شمارش موجودی‌ها، هیچ‌کس(منجمله مدیریت) قادر نخواهد بود نسبت به صحت ارقام منعکس در صورت‌های مالی اطمینان کند.
۴. تمام موسسات حرفه‌ای حسابرسی حضور حسابرس را در انبارگردانی واحد مورد رسیدگی لازم دانسته و تاکید کرده‌اند. در مواردی که حسابرس بر شمارش موجودی‌ها نظارت نداشته باشد، گزارش حسابرس باید صراحتاً علت آن را ذکر کند.

بنابراین حضور حسابرس در تمام مراحل انبارگردانی و نظارت کامل و آگاهانه برجریانات قبل از شروع تا پایان مرحله انبارگردانی ضروری‌می‌باشد.

باید توجه شود که تعیین مقادیر،کیفیت و ارزش‌های موجودی کالا از وظایف شرکت بوده و حسابرس در تهیه و تعیین اطلاعات مذکور مسئولیت و دخالت ندارد. حسابرس همگام و همراه با کارکنان شرکت تمام مراحل مربوط به تعیین مقادیر، کیفیت و ارزش‌های موجودی کالا را به دقت نظارت می‌کند تا از نتیجه کار آنها مطلع شود و از مقایسه این نتایج با معیارهای پذیرفته شده حسابرس قادر گردد در مورد روش کنترل انبار و صحت ارقام موجودی‌ها اظهار کند.

۵. حسابرس باید قبل از حضور در انبارگردانی، برنامه و دستورالعمل انبارگردانی و دستورالعمل حسابرسی و نقشه کارخانه و انبار را مطالعه کند و با حضور ذهن کافی در انبارگردانی حاضر شود و اسناد و مدارک مزبور را برای مراجعه بعدی در اختیار داشته باشد.

ضمن این که برنامه انبارگردانی مزبور لزوماً شامل کلیه نکات و موارد همه شرکت‌ها نخواهد بود و هر شرکتی بنا به ضرورت می‌تواند تمامی و یا بخشی از آن را به عنوان برنامه انبارگردانی خود اعلام کند و در صورتی که نیاز به توجه بیشتر در خصوص شمارش موجودی‌ها در بعضی از شرکت‌ها باشد، می‌بایست نکات مزبور، در برنامه انبارگردانی گنجانده شود. از طرفی چون روش انبارداری عمدتاً متکی به چگونگی ورود و خروج و نحوه نگهداری کالا است. لذا بررسی چگونگی تقاضای خرید و تحویل و صدور کالا هم باید مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. به همین دلیل، حسابرس، موجودی‌های کالا را در مرحله بررسی اقلام ترازنامه‌ای و پس از انجام انبارگردانی مورد حسابرسی قرار می‌دهد.

در مرحله انجام انبارگردانی ابتدا حسابرس با مراجعه مستقیم به شرکت و پرسش نحوه در خواست خرید کالا، امکانات انبار و تجهیزات داخل انبار و اداره امور انبار، از وضعیت اداره و چگونگی عملیات در انبار اطلاع حاصل می‌کند. سپس برای این که کلیه مطالب فوق را مورد رسیدگی قرار دهد هر یک از آنها را به صورت آزمایشی بررسی می‌کند تا اطمینان لازم از مطالب و موارد مطرح شده از سوی شرکت را به دست آورد.

این گونه اقدامات، معمولاً در مرحله حسابرسی ضمنی و نهایی باریز عملیات انجام می‌گیرد. زیرا حسابرس در جریان این مراحل قادر خواهد بود که به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی قبل از گزارش نهایی در مورد صورت‌های مالی دسترسی پیدا کند و هم‌چنین حسابرس قادر می‌شود روش‌های موجود در حسابداری و انبارداری را با اطمینان و قاطعیت بیشتری مورد بررسی نهایی قرار دهد.

در این حالت حسابرس قادر می‌شود تا موجودی کالای شرکت را در مرحله نهایی به نحو مطلوب مورد رسیدگی قرار دهد. قبلاً توضیح داده شد، تهیه پرسش‌نامه کنترل‌های داخلی و مدارک تحلیلی و ارزیابی کنترل داخلی،

زیر بنای تدوین برنامه حسابرسی است و از آن جایی که هیچ دو شرکتی از نظر نوع کار و سازمان دهی و وسعت و سیستم کنترل‌های داخلی کاملاً مشابه یکدیگر نیستند، لذا، برنامه‌های حسابرسی در عین حال که از لحاظ اهداف کلی مشابه هستند ولی از نظر روش‌های اجرایی و موارد استفاده در جزئیات، حسب مورد، متفاوت خواهند بود. بنابراین حسابرس موظف است با استفاده از اهداف کلی برنامه‌های استاندارد شده و آماده با در نظر گرفتن اصلاحات لازم، حسابرسی خود را آغاز کند و سپس در صورت نیاز با توجه به وضعیت و تناسب شرکت، تغییراتی در برنامه حسابرسی خود به هنگام اجراء بدهد.

مهم‌ترین موضوعاتی که بایستی مورد دقت ویژه حسابرس در نظارت بر انبارگردانی قرار گیرد، فراهم آوردن مقدماتی به منظور حصول اطمینان از شمارش کلیه موجودی‌های شرکت می‌باشد در این ارتباط حسابرس باید چندین روز قبل از شروع انبارگردانی از محوطه شرکت و انبارهای آن بازدید به عمل آورد تا ضمن آگاهی از روش کنترل انبارها، خود را برای حضور فعالانه و آگاهانه در انبارگردانی آماده سازد.

## ۵.۲. چک لیست گزارش بازدید اولیه از انبار

حسابرس برای این که گزارش حسابرسی خود را تهیه کند می‌بایست اقدام به جمع‌آوری شواهد و مدارک لازم و کافی به منظور اظهار نظر نسبت به صورت‌های نهایی نماید.

بنابراین اولین گام حسابرس در حسابرسی موجودی کالا شناخت کامل شرکت، نحوه گردش عملیات و نظارت بر شمارش موجودی های انبارهای مختلف شرکت می‌باشد. بدین منظور ابتدا اقدام به تهیه چک لیست گزارش بازدید اولیه از انبارها می‌کند. البته باید اضافه کرد حسابرسان زمانی از چک لیست گزارش بازدید اولیه انبار استفاده می‌کنند که برای اولین بار به عنوان حسابرس شرکت انتخاب شده و جهت انبارگردانی موجودی به شرکت مراجعه کرده باشند. بنابراین چنانچه حسابرس با مشخصات فیزیکی موجودی‌های نگهداری شده در انبارهای شرکت و نحوه فعالیت و عملیات آن آشنا باشد، دیگر نیازی به تکمیل چک لیست بازدید اولیه از انبار به منظور شناخت وضعیت انبارها و نحوه گردش عملیات ندارد.

به طور کلی هدف از بازدید اولیه و تهیه چک لیست از آن به شرح زیر می‌باشد:

۱. آشنایی با وضع انبارها، از نظر محل و وسعت آنها و میزان موجودی‌اه.
۲. تهیه نقشه کارخانه و انبارها و تهیه اطلاعات لازم از وضع انبار برای حضور در انبارگردانی.

۳. اطلاع از کالاهای امانی شرکت نزد دیگران و موجودی‌های شرکت در انبارهای عمومی و ارسال درخواست‌های تاییدیه.
۴. تشریح اهمیت انبارگردانی برای مسئولین شرکت و یادآوری موارد ضعف و کارهای اصلاحی که باید قبل از آغاز انبارگردانی انجام شود(مشتمل بر همکاری با مسئولین شرکت در مورد تنظیم برنامه و دستورالعمل انبارگردانی).

یکی از انواع چک لیست‌های حسابرسی که در موسسات و واحدهای حسابرسی و در شرایط فعلی در ایران رایج است و از آن به عنوان چک لیست استاندارد شده و آماده استفاده می‌کنند به شرح صفحات بعد می‌باشد.

چک لیست گزارش بازدید از انبارها

نام شرکت: تاریخ:

مرکز اصلی شرکت: نام حسابرس:

نوع فعالیت شرکت:

سمت و نام مسئولین ملاقات شده:

نوع موجودی‌های کالا و میزان تقریبی آنها:

محل کارخانه:

حدود تقریبی زمان آغاز انبارگردانی:

پیش‌بینی مدت زمان انبارگردانی و گروه‌های شمارش گر:

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

وضعیت انبارها:

-۱آیا از انبارها محافظت کافی به عمل می‌آید؟

-۲آیا فضای کافی و محل مناسب برای نگهداری موجودی‌های جنسی وجود دارد.

-۳آیا در هر انبار، موجودی‌های کالا به تفکیک نگهداری می‌شود؟

-۴آیا موجودی های کالا در انبار به ترتیبی قرارگرفته‌اند که بتوان آنها را شمارش یا اندازه‌گیری کرد؟

-۵آیا موجودی‌های‌کالا به آسانی قابل شناسایی می‌باشند؟

-۶آیا موجودی‌های‌کالای ناباب، کم‌مصرف و بی‌مصرف در جای معینی نگهداری می‌شوند و یا به سادگی قابل تفکیک و اندازه‌گیریمی باشند؟

-۷آیا موجودی‌های کالا در فوق را می‌توان‌شمارش و اندازه‌گیری کرد؟

-۸آیا کالای امانی‌دیگران نزد شرکت به تفکیک نگهداری می‌شود و می‌توان آنها را شمارش و اندازه‌گیری کرد؟

-۹آیا در مورد کالای امانی شرکت نزد دیگران، مدارک کافی نگهداری می‌شود؟

-۱۰آیا مواد و کالاهایی که برای آنها حواله انبار صادر شده یک جا و هم زمان از انبار خارج می‌شوند؟

## ۵.۳. مدارک موجودی‌ها در واحد حسابداری

-۱آیا کارت حسابداری انبار بر حسب تعداد و مبلغ(یا فهرست رایانه) برای انواع موجودی‌های کالا نگهداری می‌شود؟

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

-۱آیا کارت‌های حسابداری انبار در زمان‌های معین با مدارک موجود در انبار مطابقت داده می‌شوند؟

-۲آیا تایید ورود و خروج موجودی‌های کالا را اشخاص مستقل از انباردار، انجام می‌دهند؟

-۳آیا برگه‌های رسید و حواله انبار و سایر برگه‌های مورد استفاده انباردار، دارای شماره چاپی پیاپی می‌باشد؟

-۴آیا کارت‌های انبار و حسابداری انبار بر اساس مدارک ورود و خروج کالا، روزانه ثبت می‌شوند؟(در غیاب سیستم رایانه‌ای(

## ۵.۴. شمارش موجودی کالا

-۱آیا موجودی‌های کالا در پایان سال قبل، شمارش شده‌اند؟

-۲آیا در تاریخ معینی در سال جاری تمام موجودی‌های کالا شمارش شده‌اند؟ (تاریخ(....

-۳آیا موجودی‌های کالا به طور مستمر طی سال شمارش می‌شوند؟

-۴با توجه به بند ۲و۳ بالا، آیا نتیجه شمارش با اسناد و مدارک موجودی‌های مقابله و اختلافات پیگیری و اصلاح شده‌اند؟

-۵آیا در زمان شمارش، تولید متوقف می‌شودوجابه‌جایی و نقل و انتقال موجودی‌ها صورت نمی‌گیرد؟

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

-۶ آیا در شمارش‌های طی سال به این موضوع توجه شده است که موجودی کالای امانی دیگران نزد شرکت، نباید در شمارش منظور شود؟

-۷آیا موجودی کالا امانی شرکت نزد دیگران در شمارش و طی‌سال در نظر گرفته شده‌اند؟ اخذ نام و نشانی محل موجودی‌ها.

-۸آیا علاوه بر انباردار، اشخاص دیگری در شرکت وجود دارند که به وضعیت انبارها و شناسایی موجودی‌ها، آگاهی کافی داشته باشند؟

بدیهی است چک لیست فوق‌الذکر برای اطلاع کامل و کافی حسابرس از وضعیت انبارها و موجودی‌های کالا در انبار تهیه می‌شود تا در ضمن رسیدگی و حسابرسی، مورد یا موردی از قلم نیفتد. ضمن آن که حسابرس قادر می‌شود تا طبق یک برنامه از پیش تعیین شده حرکت کند و در نهایت بتواند نسبت به اظهار نظر و منصفانه پس از حصول اطمینان از موارد رسیدگی شده اقدام نماید و به هنگام رسیدگی، نقاط ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی را مورد آزمایش قرار دهد.

## ۵.۵. اقداماتی که حسابرس باید طی مراحل انبار گردانی اعمال کند

حسابرس با عنایت به نکاتی که قبل از شمارش موجودیهای کالا در انبار بایستی مورد توجه قرار دهد، اقداماتی را نیز باید در جریان مراحل انبارگردانی اعمال کند.

به همین منظور باید چک لیستی به شرح صفحات بعد را از قبل تهیه و تکمیل کند تا بتواند اقدامات لازم را در سه مرحله انبارگردانی( قبل از شمارش، در حین شمارش، بعد از شمارش) مورد مطالعه و بررسی قراردهد. چک لیست مورد نظر که در بیشتر مؤسسات حسابرسی ایران در حال حاضر رایج است و مورد استفاده قرار می‌گیرد به شرح صفحات بعد می‌باشد.

اقداماتی که حسابرس باید ضمن مراحل انبارگردانی اعمال نماید.

شرکت: دوره مالی منتهی به:

انبار: تاریخ شمارش:

نام حسابرس:

شرح

شرح یا عطف به کاربرگ

اقدامات لازم قبل از آغاز انبارگردانی

یادداشت کردن شماره چاپی پیاپی آخرین فرم‌های مورد استفاده در موارد ذیل:

الف) کالای وارده به انبار(خرید یا برگشت از فروش)

ب) کالای صادره از انبار( فروش یا برگشت از خرید)

ج) انتقالات داخلی کالاها

اقدامات لازم هنگام انبارگردانی

-۱کنترل تمام برگه‌های شمارش از نظر شماره چاپی پیاپی و یادداشت و ثبت اولین و آخرین شماره آنها.

-۲تهیه تصویر از تعدادی از برگه‌های شمارش(یا ثبت جزئیات

شرح

شرح یا عطف به کاربرگ

برگه‌های انتخابی در کار برگ مربوط). انجام این کار جهت کنترل صورت شمارش موجودی‌ها ضروری می‌باشد.

-۳کسب اطمینان از برگشت و جمع‌آوری کلیه برگه‌های شمارش در پایان انبارگردانی.

-۴انتخاب چند نمونه از موجودی‌ها و برگه‌های شمارش و اجرای مراحل زیر:

الف) شمارش نمونه‌های انتخاب شده و مطابقت آنها با برگه‌های اولیه شمارش که مسئولان شمارش تهیه کرده‌اند.

ب) انتخاب تعدادی از برگه‌های اولیه شمارش بطور نمونه و کنترل صحت شمارش از طریق شمارش مجدد.

ج) تهیه کاربرگ مناسب برای هریک از دو مورد فوق و سعی در جلوگیری از افشاء نمونه‌های انتخابی.

یادآوری

در مورد بند ۴ از «اقدامات لازم هنگام انبارگردانی»، معمولاً نکات زیر در خصوص انتخاب نمونه مدنظر حسابرس قرار دارد:

-۱توجه به بهای کل کالا.

-۲توجه به مقدار کل کالا.

-۳بالا بودن بهای واحد( گران قیمت بودن کالا.(

-۴سوء استفاده پذیر بودن کالا.

-۵مشکل بودن شمارش و حمل و نقل

-۶عوامل دیگری که به نظر حسابرس اهمیت داشته باشد.

شرح

شرح یا عطف به کاربرگ

روش‌های نمونه گیری با توجه به روش‌های نمونه‌گیری آماری جهت کسب اطمینان از صحت اطلاعات حاصله جامعه آماری(انبار) تعیین می‌گردد و معمولاً به طرق زیر اعمال می‌شود:

-۱انتخاب بخشی از برگه‌های شمارش و حصول اطمینان از صحت شمارش اقلام درج شده از طریق مقابله کردن و مطابقت دادن بخشی از اقلام مندرج آن.

-۲انتخاب چند قفسه از اجناس و حصول اطمینان از انجام شمارش صحیح اقلام مزبور از طریق شمارش چند قلم از آن و مطابقت با برگه‌های شمارش

-۳انتخاب با تاکید خاص بر نوع و اهمیت موجودی کالا جهت پوشش نمونه‌گیری آماری.

اقدامات لازم پس از انبار گردانی

-۱مطابقت دادن تصویرهای مندرج در بند (۲) فوق با «صورت خلاصه شمارش موجودی‌ها«

-۲مطابقت جزئیات مندرج در بند (۲) فوق با «صورت خلاصه شمارش موجودی‌ها«

»منظور از بند(۲) اقدامات لازم هنگام انبارگردانی می‌باشد«.

نظارت حسابرس بر عملیات انبارگردانی

حسابرس به منظور حصول اطمینان از نحوه شمارش موجودی‌های انبار، اقدام به تهیه و تکمیل چک لیست نظارت بر انبارگردانی می‌کند. از چک لیست مزبور عمدتاً برای تشخیص نکات با اهمیت و قابل توجه به عنوان راهنما استفاده می‌شود. در واقع چک لیست نظارت بر انبارگردانی را چک لیست حین شمار موجودی‌ها هم تلقی می‌کنند. برای این که بتوان نظارت بر انبارهای متعدد یک شرکت را در امر شمارش موجودی به درستی انجام داد، لازم است برای هر انبار یا محل نگهداری موجودی کالا چک لیست جداگانه تهیه و تکمیل گردد.

پاسخ‌های «بلی» درچک لیست مزبور وضعیت مطلوب و مناسب بودن عملیات شمارش و صحت فیزیکی و عینی موجودی را نمایش می‌دهد و برعکس پاسخ های «خیر» را در کاربرگ‌های مربوطه تشریح کرد و به عنوان نکات قابل توجه در «نکات حسابرسی» مدنظر قرار داد.

چک لیست نظارت بر انبارگردانی که امروزه به عنوان برنامه استاندارد در مؤسسات حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد به شرح صفحات بعد می‌باشد. بدیهی است برنامه یا فرم استاندارد شده صفحات بعد نیز نمی‌تواند در برگیرنده تمام نکاتی باشد که در یک انبارگردانی ممکن است به آن برخورد شود. لذا لازم است حسابرسان با توجه به نظام مالی و گردش عملیاتی و شرایط هر شرکتی نسبت به تعدیل و تکمیل برنامه نظارت بر عملیات انبارگردانی اقدام کنند. به همین دلیل در صورت برخورد به نکات جدید که ضروری تشخیص داده می‌شود، می‌بایست چک لیست حاضر را کامل کرد.

چک لیست نظارت بر انبارگردانی

شرکت :

.....

دوره مالی منتهی به :

.....

نام حسابرس مسئول :

.....

نام حسابرس :

.....

نام هماهنگ کننده شمارش..... :

اسامی مسئولین شمارش :

.....

.....

.....

چک لیست نظارت بر انبارگردانی

شرکت: دوره مالی منتهی به:

انبار: تاریخ شمارش:

نام حسابرس:

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

-۱آیا شرکت دستورالعمل کتبی برای انبارگردانی صادر کرده است؟

-۲آیا نسخه‌ای از دستورالعمل مزبور به هر یک از شرکت‌کنندگان زیر داده شده است؟

الف- کارکنان مسئول شمارش

ب- مسئولین حسابداری.

ج- حسابرس داخلی.

د- مدیریت انبار

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

-۳آیا از انبارها حفاظت کافی به عمل می‌آید؟

-۴آیاموجودی‌هادر انبار و محوطه انبار بطور منظم قرار داده شده‌اند؟

-۵آیا گروه‌های مختلف موجودی کالا به نحوی صحیح طبقه‌بندی و از یکدیگر جدا شده‌اند؟

-۶آیا روی کلیه موجودی‌های برگه‌ای که حاوی مشخصات کامل جنس به ویژه در صد تکمیل در مورد کالای در جریان ساخت باشد نصب گردیده است؟

-۷آیا اجناسی که به آسانی نمی‌توان تشخیص داد علامت‌گذاری شده‌اند؟

-۸آیا موجودی کالای امانی و هم‌چنین دارائیهای ثابت موجود در انبار، علامت‌گذاری و مشخص گردیده‌اند؟

-۹آیا مشخصات و شماره چاپی پیاپی آخرین برگه‌های رسید و حواله انبار و بطور کلی تمام برگه‌هایی که برای ورود و خروج کالا استفاده می‌شود، یادداشت شده است؟

-۱۰آیا اجناس وارده به دایره دریافت کالا و هم‌چنین اجناس صادره از دایره صدور کالا به تاریخ قبل و بعد از شمارش موجودی‌ها، مشخص گردیده‌اند؟

-۱۱آیا مندرجات کارت موجودی‌ها کامل گردیده است؟

-۱۲آیا تمام برگه‌های شمارش،دارای شماره چاپی پیاپی هستند؟

-۱۳آیا ترتیبات لازم برای کاهش نقل و انتقال کالاها در مدت انبارگردانی داده شده است.

-۱۴آیا مسئولیت کنترل شمارش به ترتیب به افرادی که وظیفه‌نگاهداری موجودی‌ها را برعهده نداشته‌اند و اشخاصی کـه

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

موجودی‌ها را به خوبی می‌شناسد و درجه تکمیل آنها را می‌دانند، تفویض گردیده است؟

-۱۵آیا روش توزین، شمارش، ثبت و تعیین درجه تکمیل موجودی‌ها مشخص گردیده است؟

-۱۶آیا برای پیشگیری از شمارش مجدد یا شمارش نشدن پاره‌ای از موجودی‌ها اقلام شمارش شده، علامت‌گذاری گردیده‌اند؟

-۱۷آیا تمام برگه‌های شمارش و تغییرات ارقام، توسط مسئولین انبارگردانی امضاء شده است؟

-۱۸آیا تمام موجودی‌ها(شامل مواد اولیه، کالای درجریان ساخت، کالای ساخته شده ولوازم یدکی و نظایر آن) شمارش شده است؟

-۱۹آیا تاییدیه‌های لازم در مورد کالای امانی نزد دیگران دریافت گردیده است و در صورت نیاز این‌گونه کالاها شمارش‌شده‌اند؟

-۲۰آیا اجناسی که از شرکت‌های گروه خریداری شده، مشخص گردیده‌اند؟

-۲۱آیا لیستی از اجناس آسیب‌دیده، بی‌مصرف و کم‌مصرف تهیه شده است؟

-۲۲آیا روش شمارش مجدد موجودی‌ها(درصورت‌نیاز) مشخص شده است؟

-۲۳آیا اجناسی که در صندوق‌های در بسته قرار دارند به طور نمونه‌ای، کنترل گردیده‌اند؟

-۲۴آیا با حسابرسان داخلی و ناظر، همکاری لازم شده است؟

بعد از شمارش:

-۲۵آیا برگه‌های اولیه شمارش، پس از شمارش نگهداری شده‌اند؟

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

-۲۶آیا برگشت تمام برگه‌های شمارش با توجه به شمارش پیاپی آنها کنترل شده‌اند؟

-۲۷آیا « صورت خلاصه شمارش موجودی‌ها» با برگه‌های اولیه شمارش کنترل گردیده‌اند؟

-۲۸آیا نتیجه شمارش با موجودی کارت‌های حسابداری انبار کنترل شده است؟

-۲۹آیا اصلاحات لازم در کارت‌های حسابداری انبار برای تطبیق با نتیجه انبارگردانی و مشخص‌کردن شمارش اجناس، انجام شده است؟

-۳۰آیا نتیجه انبارگردانی با کارتهای انبا رکنترل شده است؟

-۳۱آیا در مورد مغایرات مهم بین نتیجه انبارگردانی و مدارک موجودی‌ها، بررسی لازم به عمل آمده است؟

## ۵.۶. برنامه حسابرسی موجودی کالا

جهت حسابرسی و رسیدگی به موجودی‌های کالا، حسابرسان باید انجام عملیاتی جهت اثبات وجود، مالکیت، ارزش و تمامیت انواع موجودی‌ها را به عمل آورند. به این منظور، ضمن توجه به برنامه حسابرسی که در صفحات بعد ،نمونه‌ای از آن ملاحظه خواهد شد. باید موضوعات با اهمیت ذیل را نیز مورد مطالعه و توجه خاص قرار دهند.

-۱دریافت و تهیه کاربرگ اصلی

-۲حصول اطمینان از کامل بودن برنامه نظارت بر انبارگردانی، به منظور اثبات لیست‌های شمارش.

-۳مطابقت لیست‌های شمارش با نمونه‌گیری انجام شده توسط حسابرس (در صورتی که لیست‌ها در تاریخ انبارگردانی اخذ نشده باشد)، به منظور اثبات واقعی بودن لیست‌های شمارش.

-۴تطبیق لیست‌های شمارش با لیست‌های نهایی قیمت‌گذاری شده پایان سال.

۵-انجام آزمایش میان بر(Cut Off test)

۶-حصول اطمینان از ثبات رویه شرکت در قیمت‌گذاری موجودی‌ها (بدیهی است ثبات رویه در مواردی باید مورد توجه قرار گیرد که رویه مزبور مطابق با اصول مورد قبول حسابداری باشد.(

۷-اثبات صحت روش قیمت‌گذاری موجودی‌هایی که از خارج از شرکت خریداری می‌شود.

۸-اثبات صحت روش قیمت‌گذاری موجودی کالای در جریان ساخت از طریق کنترل محاسبات شرکت و اثبات مبانی به کار گرفته شده جهت محاسبات مزبور.

۹-اثبات صحت قیمت‌گذاری موجودی کالا ساخته شده از طریق مقایسه نرخ‌های مورد استفاده آن با نرخ واحد محاسبه شده در قیمت تمام شده کالای فروخته شده(فرض شده است محاسبات مربوط به اثبات قیمت تمام شده کالای تولید شده در قسمت سود و زیان انجام می‌پذیرد).

۱۰-توجیه کلی مصرف مواد اولیه مشتمل بر نتایج بدست آمده از کسری و اضافی ناشی از شمارش پایان سال. ( توجیه کلی مصرف مواد اولیه را می‌توان در قسمت سود و زیان نیز بررسی کرد، لکن مناسبت‌ترین زمان جهت پیگیری نتایج کسری و اضافی کالا، هنگام رسیدگی و اثبات موجودی‌های کالا می‌باشد.(

۱۱-حصول اطمینان از صحت و کفایت ذخایر منظور شده در حساب‌ها از بابت موجودی‌های کالا.

۱۲-حصول اطمینان از صحت انعکاس مانده حساب اعتبارات اسنادی و تفکیک مناسب آن به کالای در راه و پیش پرداخت خرید موجودی‌ها.

۱۳-بررسی کیفی سفارشات خارجی واحد مورد رسیدگی از جهت هماهنگی با سیاست‌ها ی کشور.

۱۴-بررسی‌های دیگری که با توجه به ماهیت خاص کار، انجام آن توسط حسابرس ضروری به نظر می‌رسد.

بنابراین حسابرس با توجه به موضوعات با اهمیت فوق‌الذکر، لازم است پیش از شروع حسابرسی موجودی کالا برنامه حسابرسی خود را آماده کند.

در تعریفی که از برنامه حسابرسی ارائه شده، آمده است: «برنامه حسابرسی عبارت از جزئیات تعیین شده از کار رسیدگی که باید انجام گیرد، تعیین روش‌هایی که باید در رسیدگی به هر یک از اقلام صورت‌های مالی به کار گرفته شوند و هم‌چنین زمان برآورد شده برای انجام آنها«

هنگامی که هر یک از موارد برنامه حسابرسی را حسابرسان انجام دهند، تاریخ و زمان واقعی انجام آن را در برنامه حسابرسی می‌نویسند و امضاء می‌کنند.

چون جزئیات رسیدگی در برنامه حسابرسی پیش‌بینی و منعکس شده است، بنابراین حسابرسان قادر خواهند بود برای رسیدن به اهداف مشخص شده اقدام کنند.

برنامه ارائه شده در صفحات بعدی نمونه‌ای از اقداماتی است که حسابرس طی یک دوره حسابرسی برای رسیدگی به حساب‌های موجودی‌های کالا تحت عنوان « برنامه حسابرسی موجودی کالا» از آن استفاده می‌کند. بدیهی است این برنامه می تواند کامل‌تر و یا مختصرتر و با توجه به شرایط عملیاتی شرکت‌ها و متناسب با حجم فعالیت آنها تغییر نماید.

برنامه حسابرسی موجودی کالا با در نظر گرفتن موارد با اهمیت چهارگانه‌ای که قبلاً بدان اشاره شده( اثبات وجود، مالکیت، ارزش و تمامیت موجودیها) و در حال حاضر تعدادی از مؤسسات و شرکت‌های حسابرسی در ایران از آن به عنوان برنامه حسابرسی استاندارد شده استفاده می‌کنند ارائه گردیده است. ضمن اینکه باید دانست برنامه حسابرسی ارائه شده نمی‌تواند جامع و در برگیرنده کلیه موضوعات مورد نیاز برای حسابرسی کلیه واحدهای تولیدی، خدماتی و یا بازرگانی باشد.

# ۶. فصل ششم : دارائیهای ثابت

دارایی های ثابت یکی از سرمایه های مهم شرکت می باشد و در سمت راست ترازنامه به عنوان وزنه قابل توجه میباشد و با این وجود حسابداری دارایی تابت و حسابرسی دارایی ثابت از اهمیت ویژه ای برخوردار می باشد . معمولا در بنگاه های اقتصادی در طی سال مالی اقدام به افزایش و یا کاهش دارایی ثابت می نمایند که این اقدامات می تواند حرف های جدیدی را برای حسابرسان داشته باشد .

اگر به صورت ساده هم موضوع را بررسی کنیم متوجه می شویم که افزایش در دارایی های ثابت حاکی از وضع اقتصادی مناسب شرکت و برنامه ریزی های مناسب جهت افزایش مقدار تولید و بالا بردن سود برای سهامداران شرکت را نشان میدهد و می توانیم نتیجه بگیریم در اینده نزدیک شاهد تغیر و تحول در تولید ؛ هزینه های شرکت و سود شرکت باشیم که بحث وبررسی در این خصوص در صفحات بعدی به نمایش خواهم گذاشت و بالعکس کاهش در دارایی که ناشی از فروش دارایی ثابت را نشان می دهد که شرکت دارد روبه ضعف می رود و کاهش در سود را برای سهامداران به ارمغان می آورد که بدون شک حاصل این وضع نتیجه ضعف در مدیریت بنگاه اقتصادی می باشد .

و یا گاهی اوقات شاهد ان می باشیم که دارایی های شرکت مورد تجدید ارزیابی قرار میگیرد که این موضوع به ما این را ثابت می نماید که یا شریک جدیدی وارد شرکت شده و خواستار ارزیابی دارایی های شرکت را کرده است و یا شرکت در آستانه انحلال قرار دارد درهردو صورت دارایی های شرکت یا افزایش خواهد یافت و یا کاهش همه این موضوعات برای شما که مسئولیت رسیدگی به حساب دارایی های ثابت را پذیرفته اید از اهمیت ویژه ای برخوردار می باشد . اولین قدم در رسیدگی به دارایی های ثابت به شرح زیر می باشد .

۱. شناخت کامل از بنگاه اقتصادی و زمینه فعالیت آن
۲. شناخت کامل از دارایی های بنگاه اقتصادی
۳. گرفتن پرینت تراز کل و معین از دارایی های ثابت

پرینت های که حسابرس تهیه می نماید باید مربوط به سال مالی مورد رسیدگی باشد و معمولا اگر پرینت تراز کل و معین به صورتی باشد که مانده ابتدای دوره درآن مشخص و درستون جدا باشد بهتر می توانید رسیدگی نماید اما بنا به هر دلیلی اگر این امر صورت نگرفت؛ مانده ابتدای دوره و گردش بدهکار طی دوره با هم جمع

شده است که شما برای حسابرسی دقیق باید مانده ابتدای دوره را ازگردش بدهکار ان جدا کنید که این امر نیاز به این دارد که شما ثبت افتتاحیه دارایی را از مسئولین اخذ نماید و یا به سیستم حسابداری مراجعه و با کمک ارشد کار مانده های ابتدای دوره را شناسایی نمایند .

بعد از اینکه شما همه این کار را انجام دادید باید به ستون بدهکار و بستانکار گردش دارایی مراجعه نماید اگر تمام دارایی ها؛ گردش بدهکار و بستانکار داشته باشد با هماهنگی ارشد کار به صورت نمونه ای بعضی از دارایی را انتخاب می نماید و یا اگر تعداد دارایی با گردش کم باشد همه آن دارایی ها را رسیدگی می نمایم البته شما باید طوری رسیدگی نمایید که قابل قبول و بتواند رضایت حسابرسی ارشد را فراهم نمایید بعد از انتخاب دارایی شما باید پرینت گردش دفتر کل ( شماره سند داشته باشد ) را از سیستم تهیه نماید و شروع به انتخاب نمونه دارایی ثابت می نمایید . همانطور که قبلا اشاره شد گردش بدهکار ناشی از خرید دارایی ثابت و یا اصلاح حساب می باشد و گردش بستانکار دارایی ثابت ناشی از فروش دارایی ثابت و یا انتقال به حساب معین دیگر می باشد که در حسابرسی اصطلاحاً به اضافات دارایی و کسورات دارایی مشهور می باشد .

-۱کنترل امضا های مجاز سند حسابداری

-۲کنترل صحت محاسبات

-۳کنترل با ایین نامه تفکیک هزینه های جاری از سرمایه ای

-۴کنترل با برگ در خواست خرید کالا/خدمات

-۵کنترل با صورتحساب فروشنده

-۶کنترل ممهور شدن مدارک به مهر <باطل شد<

-۷کنترل با برگ حواله انبار.رسیدو حواله مستقیم...

-۸کنترل با ایین نامه معاملات شرکت

-۹کنترل کسورات قانونی(بیمه و مالیات)از کارهای حق الزحمه

-۱۰کنترل ارتباط هزینه های سرمایه ای با فعالیت شرکت

-۱۱کنترل کفایت اسناد و مدارک مثبته

-۱۲کنترل ارتباط هزینه با دوره مالی

-۱۳کنترل اعتبار مدارک مثبته

-۱۴کنترل ثبت صحیح حساب و طرف حساب سند حسابداری

-۱۵کنترل هزینه های سرمایه ای دارای قرارداد با مفاد قرارداد و استخراج خلاصه قرارداد

-۱۶کنترل داراییهای در جریان تکمیل طبق پیش بینی و کار انجام شده از نظر ریالی و فیزیکی

-۱۷کنترل درصد پیشرفت فیزیکی داراییهای در جریان تکمیل با گزارشات دریافتی که به تایید قسمت فنی و مقامات مجاز رسیده باشد

-۱۸کنترل تعیین بدهیهای احتمالی از محل ایجاد داراییها(بیمه . مالیات(..... .

-۱۹کنترل احتساب هزینه های دستمزد . سربار . و مو اد مصرفی قیمت تمام شده داراییها ی ساخته شده در شرکت

-۲۰کنترل داشتن دستورالعمل انتقال داراییهای در جریان تکمیل به داراییهای ثابت و تهیه صورت جلسه تکمیل و تحویل و تحول داراییهای در جریان تکمیل (با امضاء مسئولین فنی شرکت و تکمیل کننده(سازنده) که ساخت انها به اتمام رسیده و صدور سند حسابداری جهت انتقال به داراییمای ثابت

-۲۱کنترل مشخص نمودن تاریخ بهره برداری از داراییهای در جریان ساخت تکمیل شده جهت احتساب هزینه استهلاک

-۲۲کنترل تفکیک قیمت عرصه (زمین) و اعیان (ساختمان) از یکدیگر و ارایه ان در جدول یادداشت داراییهای ثابت طبق صورتهای مالی بصورت جداگانه

-۲۳کنترل داشتن لیست (دفتر) اموال

-۲۴کنترل داشتن کارت تعمیر داراییها(ماشین الات. ساختمان . وسایط نقلیه و(.....

-۲۵کنترل احتساب ذخیره برای داراییهای مسروقه و مفقوده

-۲۶کنترل مشخص نمودن داراییهای بلا استفاده و احتساب هزینه استهلاک معادل ۳۰درصد نرخ استهلاک مقرر در ماده ۱۵۱ ق.م.م و پرس جو از مسئولین مبنی بر علت عدم استفاده از داراییهای راکد و تصمیم گیری در ارتباط با موضوع مربوطه

-۲۷کنترل پوشش بیمه ای داراییها:

قیمت تما م شده –ارزش دفتری –ارزش بیمه شده طبق بیمه نامه = اضافه(کسر)پوشش بیمه ای

-۲۸کنترل نرخ استهلاک مندرج در صورتهای مالی با نرخ های مورد استفاده در شرکت (کنترل بصورت نمونه ای)و مفاد ماده ۱۵۱ ق . م. م

-۲۹انجام کنترل اقلام نمونه انتخابی طبق چک لیست مربوطه

-۳۰مشاهده عینی اسناد مالکیت زمین . ساختمان . و وسایط نقلیه و قرار دادن رونوشت انها در پرونده دایم و به روز اوری انها در هر دوره رسیدگی

-۳۱کنترل استخراج اقلام فروخته شده و بررسی صحت محاسبات صورت گرفته در ارتباط با انها:

قیمت تمام شده – ذخیره استهلاک – ارزش دفتری – قیمت فروش = سود (زیان(

-۳۲کنترل اضافات ذخیره استهلاک با هزینه استهلاک

-۳۳تهیه صورت خلاصه اضافات دارایهای ثابت و داراییهای در جریان تکمیل

-۳۴کنترل مشاهده عینی وسایل نقلیه و انجام کنترل های لازم طبق چک لیست مربوطه

-۳۵کنترل قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک طبق دفاتر با قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک طبق صورت ریز اموال(دفتر اموال) در پایان دوره

-۳۶دریافت و کنترل لیست داراییهای اسقاط شده طبق دفتر اموال و خارج نمودن قیمت تمام شده انها از دفاتر

-۳۷کنترل رعایت ایین نامه اجرایی ماده ۱۳۸ ق . م . م. در ارتباط با پروژه های طرح توسعه و افزایش ظرفیت

-۳۸کنترل استخراج سیستم خرید و ایجاد داراییهای در جریان تکمیل و قرار دادن ان در پرونده دایم

-۳۹استخراج تعهدات سرمایه ای به شرح زیز:

مبلغ قرارداد – هزینه های انجام شده قطعی سرمایه ای = تعهدات سرمایه ای

شرح کنترل های اقلام نمونه انتخابی از لیست (دفتر ) با اموال:

-۱مشاهده عینی

-۲کنترل محل استقرار واقعی با کارت اموال

-۳کنترل محل کارت اموال

-۴کنترل محل کارت تعمیرات

-۵کنترل محل پلاک اموال

-۶کنترل مشخصات استفاده کننده واقعی با کارت اموال

-۷کنترل محل استقرار با مرکز هزینه

-۸کنترل محافظت صحیح از دارایی مربوطه

-۹کنترل داشتن سیستم و لوازم اطفاء حریق در محیط استقرار داراییها

-۱۰کنترل محاسبات استهلاک در کارت اموال

-۱۱کنترل نرخ و روش استهلاک طبق کارت اموال با ایین نامه استهلاکات مفاد ماده ۱۵۱ ق.م .م

-۱۲کنترل قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک دارایی طبق کارت اموال با لیست (دفتر) اموال

شرح کنترل وسایط نقلیه (مشاهده عینی:(

-۱کنترل شماره شهربانی خودرو با اصل شناسنامه خودرو

-۲کنترل شماره شاسی

-۳کنترل شماره موتور

-۴کنترل مشخصات خودرو طبق کارت اموال با اصل شناسنامه خودرو

۵-کنترل مشخصات استفاده کننده (تحویل گیرنده)واقعی با کارت اموال

۶-کنترل صورت جلسه تحویل خودرو به استفاده کننده

۷-کنترل لوازم تحویلی طبق صورت جلسه با لوازم موجود در خودرو

۸-کنترل بیمه نامه شخص ثالث و مدت زمان اعتبار ان (مشاهده عینی(

۹-کنترل داشتن برگ معاینه فنی

۱۰-کنترل مجهز بودن خودرو به لوازم اطفای حریق

۱۱-کنترل داشتن کارت تعمیرات خودرو

۱۲-کنترل داشتن دستورالعمل(ایین نامه) تحویل و تحول خودرو

| | پاسخ | | | عطف به کاربرگ | |
|---|---|---|---|---|---|
| **۶- دارائی های ثابت** | آری | خیر | مورد ندارد | ارزیابی سیستم | برنامه رسیدگی |
| **۶-۱)آیا واحد جهت کنترل دارائیهای ثابت از دفتر یا کارت اموال استفاده مینماید ؟** | | | | | |
| **۶-۲) آیا کلیه اموال پلاک کوبی شده اند ؟** | | | | | |
| **۶-۳)آیا دستور العمل مدونی در خصوص چگونگی تفکیک هزینه های جاری و سرمایه ای وجود دارد ؟** | | | | | |
| **۶-۴)آیا دارائیهای ثابت در فواصل زمانی معین مورد مشاهده عینی قرار میگیرد . در اینصورت آیا گزارشی در این رابطه تهیه میشود ؟** | | | | | |
| **۶-۵) آیا نتایج حاصله از بازدید عینی بشرح فوق با کارت دارایی و دفتر اموال مطابقت گردیده و مغایرات احتمالی پیگیری میشود ؟** | | | | | |
| **۶-۶) آیا در هنگام بازدید دارایی آن قسمت از اموال که مورد استفاده قرار نگرفته و یا مستعمل ، اسقاطی و از کار افتاده میباشد به نحوه استفاده موثر و صحیح از اموال و در صورت امکان تشخیص دارائیهایی که باید جایگزین شود مشخص گردیده است ؟** | | | | | |
| **۶-۷)آیا دستورالعمل مدونی در مورد خرید دارائیهای ثابت و فروش یا برکناری آن وجود دارد ؟** | | | | | |
| **۶-۸) آیا روشهای مدونی در خصوص نحوه استهلاک و تعیین نرخ استهلاک دارائی وجود دارد ؟** | | | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ۹-۶) آیا افزایش یا کاهش دارائی ثابت مستلزم داشتن مجوز مدیریت میباشد ؟ | | | | | |
| ۱۰-۶) آیا جهت خرید دارائی برگ تغییرات خرید تنظیم میگردد ؟ | | | | | |
| ۱۱-۶) آیا برگ درخواست خرید دارائی به امضای شخص مسئول میرسد؟ | | | | | |
| ۱۲-۶) آیا حسابهای دارائی های ثابت و استهلاکات در دفاتر تحت سرفصلهای مناسب طبقه بندی شده اند ؟ | | | | | |
| ۱۳-۶)آیا مسئولیت افرادی که وظیفه نگهداری سوابق حسابداری و دارائیهای ثابت را بعهده دارند از افرادی که مسئولیت نگهداری و حفاظت و آنرا عهده دار هستند تفکیک شده است ؟ | | | | | |
| ۱۴-۶) آیا دارائیهای ثابت تحت پوشش سهمیه ای مناسب میباشد ؟ | | | | | |
| ۱۵-۶) آیا اقدامات تامینی لازم در خصوص محافظت فیزیکی از اموال ( ایجاد حصار نگهبان ، استفاده از فرم مجوز برای دارائیهای قابل حمل ) در نظر گرفته شده است ؟ | | | | | |
| ۱۶-۶) آیا اسناد و دفتر مالکیت اموال در فواصل زمانی مشخص با سوابق حسابداری تطبیق میگردد ؟ | | | | | |
| ۱۷-۶) آیا انجام تعمیرات ، بهسازی برروی دارائیهای ثابت براساس تقاضای کتبی یاصدور مجوز لازم صورت میگیرد ؟ | | | | | |
| ۱۸-۹)آیا دسته چکهای استفاده نشده و مهرواحد در محل مناسبی نگهداری میشود ؟ | | | | | |
| ۱۹-۹)آیا برای پرداختهای انجام شده از طریق صندوق یا تنخواه گردان حد مشخصی پیش بینی شده است ؟ | | | | | |

| | پاسخ | | | عطف به کاربرگ | |
|---|---|---|---|---|---|
| | آری | خیر | مورد ندارد | ارزیابی سیستم | برنامه رسیدگی |
| ۲۰-۶) آیا محاسبات مربوط به هزینه استهلاک و نحوه تخصیص آن توسط فردی مستقل از تهیه کنندگان کنترل میگردد ؟ | | | | | |
| ۲۱-۶) آیا کنترلهای لازم نسبت به دارائیهای ثابت واحد که در اختیار دیگران میباشد ( از قبیل تنظیم سند و غیره ) صورت میگیرد؟ | | | | | |

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

## ۷.۱ بدهیهای جاری

اگر فرض کنیم که این تمایل وجود دارد که داراییها توسط صاحبان مؤسسه بیشتر از واقع گزارش شوند، لذا

حسابرس افشای هرگونه ارائه پیش از واقع ، آنها را مورد توجه قرار می دهد.حسابرس در رسیدگی به بدهی ها باید درصدد افشای هرگونه کمتر از واقع نشان دادن و یا از قلم افتادن بدهی ها باشد.ارزشیابی صحیح بدهیهای ثبت شده برای حسابرس دشوار نیست. اما کشف یک بدهی کمتر از واقع ارائه شده یا ثبت نشده اغلب دشوار است.

## ۷.۲ حسابهای پرداختی و هزینه های پرداختنی

حسابهای پرداختنی و هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده ( تحمل یافته ) از اقلام بدهیهای جاری یک واحد تجاری می باشد.حسابهای پرداختنی معمولاً زمانی که یک مؤسسه مواد اولیه ، کالا و یا سایر اقلام مورد نیاز خود را از فروشندگان به نسیه خریداری می نماید، ایجاد می شوند.

## ۷.۳ کنترل داخلی حسابهای پرداختنی

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

## ۷.۴ آزمون های کنترلهای داخلی خرید

روشهایی که برای آزمون خرید مورد استفاده حسابرس قرار می گیرد ، معمولاً شامل آزمون روزنامه خرید ، دفتر ثبت فاکتورها و یا دفتر ثبت اسناد وارده می باشد.

## ۷.۵ حسابرسی حسابهای پرداختنی

حسابرس باید توجه خاصی را نسبت به این حسابها مبذول دارد . حسابرس باید مبالغ ثبت شده را آزمون نماید تا نسبت به ارائه مطلوب آنها اطمینان حاصل کند.عدم ثبت کامل بدهیها ممکن است ناشی از غفلت باشد ، یا

اینکه بعنوان یک تلاش آگاهانه از سوی صاحبکار و یا حسابدار مؤسسه جهت ارائه غیر واقع و یا گمراه کننده صورتهای مالی تعبیر شود که اصطلاحاً به آنها « تحریف حقایق » یا « پوشاندن ضعف ها » گویند.

تعدادی از شرکتها ممکن است به خاطر ماهیتشان تا حدی محافظه کار باشند . در این وضعیت باید توجه داشت که این واحدها ، بدهیهای خود را پیش از آنچه واقعیت دارد نمایش می دهند.رویه های مورد عمل حسابرسان برای رسیدگی به حسابهای پرداختنی تجاری از طریق ارزیابی کارآیی کنترلهای داخلی واحد تجاری مشخص می شود.ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که فاکتورهای وارده ( خریدها ) فوراً به نحوه صحیحی در دفاتر حسابداری ثبت شوند.در این حالت حسابرسی می تواند به طور موجه ای تصمیم گیری نماید که محدوده مورد رسیدگی خود را برای اقلام ثبت نشده کاهش دهد.

اما ممکن است حسابرس دریابد که (۱) فاکتورهای خرید به طور کامل در دفاتر ثبت نشده اند ، (۲) فاکتورها به طور منظم بین قسمتها انتقال می یابند -۳.سایر رویه ها در رابطه با این فرض که بستانکاران واحد تجاری هر مقدار بدهی پرداخت نشده خود را در اسرع وقت یا با تأخیر پی گیری می کنند.در هریک از وضعیت های ذکر شده ، حسابرس باید آزمونهای وسیعی را برای بدهیهای ثبت نشده اجرا نماید.این بحث در ارتباط با رسیدگیهای حسابرسی حسابهای پرداختنی تجاری است و شامل چهار بخش است:

**(۱)**تراز مانده حسابهای پرداختنی ، (۲) صورتحسابهای فروشندگان (۳) بررسی پیرامون بدهیهای ثبت نشده و **(۴)**رویه های تحلیلی می باشد.

## ۷.۶. تراز آزمایشی حسابهای پرداختنی ( تراز مانده حسابها(

حسابرس معمولاً رسیدگی به حسابهای پرداختنی را با اخذ مانده حسابهای پرداختنی تجاری در تاریخ ترازنامه از صاحبکار شروع می کند.محتوای حسابهای پرداختنی از یک مشتری به مشتری دیگر با یکدیگر اختلاف دارد.حسابرس باید صحت محاسبات مانده دفتر معین حسابهای پرداختنی را کنترل و جمع آن را با جمع حساب آن در دفتر کل مطابقت دهد.حسابرس همچنین باید عناصر تراز مانده حسابهای پرداختنی را برای اقلامی که احتمالاً بعنوان حسابهای پرداختنی تجاری طبقه بندی شده اند را مورد بررسی قرار دهد.حسابرس باید ماندهحسابهای پرداختی را که سررسید آن گذشته است را مورد توجه قرار دهد.اگر صرفاً تعداد کمی حسابهای عمده سررسید گذشته وجود دارند، دلیل آن ممکن است ناشی از این باشد که مشکوک بوده و جای بحث دارند.

telegram.me/fileaccunting

## ۷.۷ صورتحسابهای مشتریان

رسیدگی به حسابهای پرداختنی تجاری معمولاً شامل تطبیق صورتحسابهای انتخاب شده مشتریان با تراز مانده حسابهای پرداختنی است.گاهی حسابرس مستقیماً تأییدیه حسابهای پرداختنی را از فروشندگان دریافت می کند.وقتی که حسابرس صورتحسابهای دریافتی از صاحبکار را رسیدگی می کند ، باید احتمال دستکاری آنها توسط پرسنل صاحبکار در نظر داشته باشد.حسابرس باید هرگونه اختلاف قابل توجه بین مانده حسابهای پرداختنی و صورتحسابهای فروشندگان را مورد توجه قرار دهد.

## ۷.۸ تحقیق و بررسی پیرامون بدهیهای ثبت نشده

یکی از بهترین امور در حسابرسی بدهیها آن است که مبالغ با اهمیت تحقق یافته ای وجود دارند که در دفاتر به ثبت نرسیده اند.حسابرس در طول حسابرسی باید یک جدول از هرگونه بدهیهای ثبت نشده را تهیه و در کاربرگهای حسابرسی درج نماید.

**رویه های تحلیلی:**به عنوان روشهای کلی برای ارزیابی بدهیهای ثبت نشده ، حسابرس می تواند رویه های تحلیلی را برای حسابهای پرداختنی ثبت شده اجرا نماید.مبالغ و نرخهای بهره یا سود در ارتباط با:

۱-مانده حسابهای پرداختنی سال جاری

۲-نسبت حسابهای پرداختنی به خریدها و نسبت حسابهای پرداختنی به مجموع بدهیها مورد رسیدگی قرار گیرد.

## ۷.۹ هزینه های تحقق یافته ( هزینه های پرداختی )

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

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

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

-۱ازمون معقول بودن هزینه های ثبت شده

-۲تعیین اینکه آیا کلیظ هزینه های تحمل شده در دفاتر به ثبت رسیده اند.

حسابرس ممکن است نشانه هایی از وجود هزینه های پرداختنی در هر مرحله از رسیدگی خود به دست آورد. برای مثال گرفتن مجوز ممکن است تعهدی را برای حق الامتیاز ایجاد نماید.حسابرس در نهایت باید قادر باشد نظرات خود را در مورد بدهی حاصل از مالیات صاحبکار اعلام دارد.

## ۷.۱۰. سود و کارمزد پرداختنی

سود و کارمزد پرداختنی معمولاً حاصل از اسناد پرداختنی ، اوراق قرضه یا اوراق مشارکت و بالاخره نسبت به مانده تسهیلات بانکی می باشد.

## ۷.۱۱. اسناد پرداختنی

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

# ۸. فصل هشتم :دیون با کارمزد و بدهی احتمالی

## ۸.۱. دیون با کارمزد

در اغلب موارد، هیئت مدیره اخذ بدهی و شرح کارمزد متعلقه و دوره زمانی بدهی تا زمان پرداخت را تصویب می نماید.ضمناً هیئت مدیره باید یک بانک یا مؤسسه مالی اعتباری را جهت صدور اوراق قرضه ( اوراق مشارکت ) بعنوان امین و یا تضمین کننده را انتخاب و تصویب نماید.یک ساختار کنترل داخلی برای تعهدات سود و کارمزد (بهره) باید واحد تجاری را برای داشتن وجوه نقد کافی جهت ایفای تعهدات خود در سررسید یاری نماید.

## ۸.۲. بدهی احتمالی

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

## ۸.۳. چگونگی دسترسی به اطلاعات مربوط به بدهی های احتمالی

معمولاً شرکت اطلاعات مربوط به بدهی احتمالی و تعهدات خود را در یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی افشاء میکند.حسابرس از شرکت درخواست می نماید تا برای وکیل یا مشاور حقوقی شرکت فرم درخواست تأیید مخصوص ارسال نماید.

# ۹. فصل نهم: حقوق صاحبان سهام

قوق صاحبان سهام معرف علایق صاحبان اصلی موسسه نسبت به خالص دارائیهای موسسه است . حقوق صاحبان سهام باقیمانده منافع صاحبان اصلی موسسه رادر دارائیهای موسسه که پس ازکسر بدهیهای ان موسسه بدست امده است نشان می دهد . دریک موسسه تجاری حقوق صاحبان سهام دراصل منافع صاحبان اصلی موسسه را نشان می دهد . درحسابداری حقوق صاحبان سهام اهداف اصلی زیر دنبال می شود:

- تعیین منابع سرمایه موسسه
- تعیین سرمایه قانونی وثبت شده
- تعیین سود سهامی که می تواند بین صاحبان سهام توزیع شود
- حقوق صاحبان سهام دریک موسسه شامل موارد زیر است
- سهام سرمایه
- صرف (کسر ) سهام
- اندوخته ها
- سود(زیان ) انباشته

## ۹.۱ سهام سرمایه

برابراست با ارزش اسمی سهام منتشر شده

ارزش اسمی هر سهم به مبالغ ریالی معین شده هر سهم که برروی گواهینامه سهام چاپ شده است اشاره می کند . ارزشهای اسمی غالبا تنها مبالغ صوری منعکس شده در گواهینامه سهام هستند . ارزش اسمی هر سهم ارتباط مستقیمی باارزش بازار ان سهام ندارد . هر چند ارزش اسمی غالبا سرمایه قانونی شرکتها را بیان می کند ولی مبلغ ان توسط قوانین دولتی تعیین می شود . سهام عادی عموما بخش عمده ای از سهام منتشر شده را تشکیل می دهد . دارندگان سهام عادی صاحبان اصلی موسسه هستند . هر سهام دار عادی در مقابل هر سهم یک حق رای دارد ومی تواند در اداره وکنترل نمودن موسسه از طریق حق رای خود دخالت کنند . سهام عادی

فاقد سود تضمین شده هستند ودرصورتی که موسسه سود تحصیل کند در سود موسسه سهیم خواهند بود . سرمایه قانونی به حداقل مبلغی که موسسه می بایست در تاسیس خود پرداخت ویا تعهد به پر داخت نماید اشاره می کند . افزایش سرمایه پرداخت شده به مبالغ اضافی پرداخت شده توسط سهامداران نسبت بهسرمایه قانونی ثبت شده اشاره می کند.

## ۹.۲. صر ف کسر سهام:

هرگاه موسسه سهام خود را به قیمتی بیش از ارزش اسمی ان به فروش رساند اصطلا حا گفته می شود سهام با صرف به فروش رسیده واختلاف بین ارزش اسمی وقیمت فروش را صرف سها م می گویند . درصورتی که سها م موسسه به قیمت کمتر از ارزش اسمی به فروش برسد اصطلاحا می گویند سهامباکسر به فروش رسیده واختلاف بین ارزش اسمی وقیمت فروش را کسر سهام گویند . البته صدور سهام به قیمت کمتر از ارزش اسمی در ایران ممنوع است.

## ۹.۳. اندوخته ها:

ان بخش از سود را که به دلیل الزام قانونی ویا به اختیار صاحبان سهام موسسه برای مقاصد خاص یا مصارف عمومی کنار گزاشته می شود را اندوخته می گویند.

اندوخته ها به دلایل زیر ممکن است ایجاد شوند:

۱. الزامات ومحدودیتهای قانونی (مثل اندوخته قانونی(
۲. برای مقاصد خاص (مثل اندوخته توسعه وتکمیل
۳. برای مصارف عمومی واحتیاطی (مثل اندوخته عمومی واحتیاطی(

## ۹.۴. اندوخته قانونی:

شرکتهای سهامی طبق مفاد ماده ۱۴۰ قانون تجارت مصوب اسفند ماه ۱۳۴۷ موظف اند همه ساله معادل ۵٪ سود خالص خود را به عنوان اندوخته قانونی درنظر بگیرند .به موجب این ماده احتساب اندوخته قانونی تا زمانی که به میزان ۱۰٪ سرمایه قانونی شرکت بالغ گردد الزامی است . اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه شرکت نبوده وقابل تقسیم نیز نمی باشد.

## ۹.۵. اندوخته توسعه وتکمیل:

محدودیت در توزیع سود سهام ممکن است از تصمیمات مدیریت یا مجمع عمومی صاحبان سهام موسسه ناشی شده باشد . مثلا مدیریت موسسه ممکن است بخشی از سود انباشته را برای توسعه اتی موسسه درنظر بگیرد . این اندوخته از نوع اختیاری می باشد . این نوع اندوخته ها دربعضی موارد ازمعافیتهای مالیاتینیزبرخوردارمی گردند ودر اصطلاح یک نوع اندوخته سرمایه ای است .

## ۹.۶. اندوخته عمومی واحتیاطی:

اندوخته احتیاطی برای تقویت بنیه مالی موسسه جهت مقابله دربرابر زیانهای احتمالی یا استثنایی در اتی منظور گردد . اصولا اندوخته احتیاطی برخلاف اندخته قانونی الزامی نیست وبه همین جهت نرخ یا مبلغ این اندوخته در اساسنامه یا در مجمع عمومی صاحبان سهام تعیین می گردد وبه همین اعتبار لازم الاجرا می باشد.

## ۹.۷. سود(زیان )انباشته:

اصطلاح سود انباشته به سود خالص تقسیم نشده موسسه اطلاق می شود که این سود ازمحل سود سال جاری یا سالهای قبل به شکل سود سهام بین سهام داران توزیع نشده است . در توزیع این سود محدودیتی وجود ندارد . زیان انباشته نیز معرف زیانهای سال جاری یا سالهای قبل است . این نکته را باید به یاد داشته باشیم که حساب سود وزیان انباشته بیانگر وجوه نقد در شرکت نیست . نگهداری سود خالص تحصیل شدهوعدم توزیع ان بین سهامداران عمدتا به خاطر حفظ قدرت نقدینگی مالی ان نیز اجاز ه دهد می توان سود سهام را به شکل نقد وبه میز ان کل سود انباشته بین سهامداران توزیع کرد ودراین مورد هیچ منع قانونی نیز وجود ندارد . لازم به یاد اوری است که طبق ماده۹۰ قانون تجارت درصورت تحصیل سود توسط موسسه توزیع حداقل ۱۰٪ از سود خالص سالانه بین سهامدارا ن الزامی است.

## ۹.۸. مبانی کنترل داخلی حقوق صاحبان سهام

-۱سرمایه

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

همانطوری که در قانون تجارت تصریح شده برگه سهام شرکت می بایست به امضاء دو نفر که به موجب مقررات اساسنامه تعیین شده باشند برسد علاوه بر این نقل و انتقال سهام الزماً می بایست در دفتر سهام شرکت به ثبت برسد.حسابرسی باید با مطالعه مصوبات مجامع عمومی و صورت جلسه هیئت مدیره اطمینان حاصل نماید.

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

## ۹.۹. اندوخته و تقسیم سود

تقسیم هرگونه اندوخته صرفاً با اتکاء مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام مقدور است علاوه بر این تقسیم اندوخته قانونی ممنوع می باشد.در صورتیکه شرکتی سود قابل تقسیم داشته باشد حداقل ۱۰ درصد از سود ویژه سال می بایست بین صاحبان سهام تقسیم شود.سود سهام سهامدارن حداکثر ظرف مدت ۸ ماه از تاریخ تصویب می بایست در وجه آنها پرداخت شود.

# ۱۰.فصل دهم :رسیدگی تفصلی به اقلام درآمد و هزینه

## ۱۰.۱. کنترلهای داخلی درآمد و هزینه

درآمد و هزینه مؤسسات مختلف را می توان تحت سرفصلهای کلی زیر طبقه بندی کرد:

-۱فروش و یا درآمد ( شامل درآمد سرمایه گذاری ، فروش ، دارایی(

-۲موارد مصرفی ( خرید(

-۳دستمزد

-۴سربار ( تولیدی و اداری (

## ۱۰.۲. فروش

سیستم کنترل داخلی باید به نحوی طراحی گردد تا تمامی فروشها در دفاتر انعکاس یابد.کلیه فروشها به بهای تصویب شده یا مناسبترین قیمت انجام شود. برای این منظور لازم است که قیمت ها از پیش توسط مقامات مسئول شرکت تعیین و تثبیت شد.در آمد عملیاتی حاصل از فروش کالا فقط در صورت تحقق شرایط زیرشناسایی شود.واحد فروشنده مزایا و مخاطرات مالکیت کالای مورد معامله از فروشنده و خریدار منتقل شده باشد.واحد مربوطه هیچگونه دخالتی در مدیریت مستمر در حدی که معمولاً همراه با مالکیت است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند.هزینه هایی که در ارتباط با کالای فروش رفته واقع شده یا می شود، گونه اتکاءپذیر قابل اندازه گیری است .فروش نسیه صرفاً به مشتریانی که اعتبار آنها تأیید شده باشد انجام پذیرد و در هر مرحله فروش حد اعتبار مشتریان مورد بازنگری قرار گیرد.

## ۱۰.۳. خریـــد

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

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

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

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

## ۱۰.۴. حقوق و دستمزد

هدفهای کلی که از برقرار هر سیستم کنترل داخلی در مورد حقوق و دستمزد مورد توجه است به طور خلاصه آن است که از موارد زیر اطمینان حاصل شود.کسانی که حقوق یا دستمزد دریافت می دارند واقعاً در استخدام دستگاه بوده و ضمناً اسامی کلیه حقوق بگیران در لیستها منظور می شود.حقوق یا دستمزدی که پرداخت می شود در مقابل کار انجام شده پرداخت می گردد و یا در ازاء ایام مرخصی یا بیماری کارکنان واقعاً به آنها تعلق می گیرد.روشهایی که برای برقراری یک سیستم کنترل داخلی مطلوب با توجه به هدفهای کلی فوق ممکن است پیشنهاد شود و برای همه دستگاهها لزوماً یکسان نخواهد بود و بر حسب وسعت دستگاه و تعداد کارکنان آن و عوامل دیگری از قبیل نحوه پرداخت دستمزدها و غیره متفاوت خواهد بود.هر یک از کارکنان باید از خالص حقوق یا دستمزد خود و نحوه محاسبه آن آگاه شوند . در مواردی که حقوق و دستمزد نقداً پرداخت می شود بهتر است این اطلاعات قبل از پرداخت به کارکنان داده شود.

## ۱۰.۵. سربار

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

-۱اصل کلی ارتباط علت و معلولی

-۲اصل کلی سرشکن کردن منطقی و سیستماتیکی هزینه ها

-۳اصل کلی تسریع در شناخت هزینه ها

رسیدگی اثباتی در مورد هر یک از شاخص های عملیاتی رسیدگی هر یک از سرفصلها با توجه به ماهیت ارقام از دو جهت انجام می شود.

الف- تفکیک از نظر زمانی

ب – تفکیک از نظر گروهها

تفکیک از نظر زمانی همان نمودار چند ضلعی است که روند فعالیت های فروش و ... را طی زمان نشان می دهد و موارد عادی و غیر عادی از آن استخراج می گردد.تفکیک از نظر گروهها که این موضوع ، را برای انواع محصول نشان داد . تا نوسانات عادی و غیر عادی طی ماههای مختلف مشخص شود.

telegram.me/fileaccunting

# ۱۱. فصل یازدهم: گزارش حسابرسی

## ۱۱.۱. دستورالعمل تهیه و ارائه

## ۱۱.۲. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

**کلیــات**

۱ . هدف این دستورالعمل، ایجاد هماهنگی در نحوه تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، با توجه به بخشهای ۷۰ و ۷۱ استانداردهای حسابرسی است. چنانچه در عمل به موضوعاتی برخورد شود که راه حل آن در این دستورالعمل پیش‌بینی نشده است، موارد باید به کمیته فنی سازمان منعکس شود.

### ۱۱.۲.۱. گزارش حسابرس مقبول

۲ . نمونه گزارش کامل حسابرس، حاوی نظر مقبول، به شرح زیر است :

۱ . ترازنامه شرکت ... (نام شرکت طبق اساسنامه) در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا ... پیوست، مورد حسابرسی این سازمان قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این سازمان، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده (و نیز گزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت) است.

۲ . حسابرسی این سازمان براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این سازمان، 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 پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این سازمان اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌کند.

۳ . به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ...در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطوب نشان می‌دهد.

ترتیب مندرجات گزارش

۳ . ترتیب مندرجات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر است :

الف- عنوان و مخاطب.

ب - بند مقدمه.

پ - بند دامنه رسیدگی.

ت - بندهای توضیحی.

ث - بند اظهارنظر در باره صورتهای مالی.

ج - بندهای تأکید بر مطلب خاص.

چ - موارد عدم رعایت مفاد قانون تجارت و اصلاحیه آن.

ح - موارد عدم رعایت مفاد قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات مربوط.

خ - موارد عدم رعایت مفاد اساسنامه واحد مورد رسیدگی.

د - موارد عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی.

ذ - موارد تقلب موضوع بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی (مشروط بر آنکه در بندهای فوق مطرح نشده باشد).

ر - مواردی که اظهارنظر در باره آنها در قوانین تصریح شده است، نظیر اظهارنظر در مورد :

- گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات انتفاعی دولتی با بودجه مصوب.
- معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکتهای سهامی).

- مندرجات گزارش هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکتهای سهامی).

ز - تاریخ .

ژ - امضا.

توضیحات لازم در مورد هر یک از مطالب فوق، به شرح مندرج در صفحات بعد است.

عنوان و مخاطب گزارش

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

## ۱۱.۲.۲. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام

**شرکت**[1].....

بدیهی است عبارت " بازرس قانونی" هنگامی درج می‌شود که سازمان، در اجرای مفاد قوانین موضوعه به عنوان بازرس انتخاب شده باشد.

**بند مقدمه**

۵ . موضوعاتی که در تنظیم این بند باید در نظر گرفته شود، به ترتیب عبارت است از :

الف . مشخص کردن نام واحد مورد رسیدگی، عناوین صورتهای مالی و تاریخ و دوره صورتهای مالی.

ب . مشخص کردن مسئولیت هیئت مدیره واحد مورد رسیدگی و مسئولیت سازمان حسابرسی.

نمونه بند مقدمه طبق بند اول نمونه گزارش حسابرس - مقبول، درج می‌شود.

**بند دامنه رسیدگی**

۶. در مواردی که در انجام رسیدگی محدودیت وجود ندارد، بند دامنه رسیدگی طبق بند دوم نمونه گزارش حسابرس – مقبول درج می‌شود. اما در صورت وجود محدودیت در دامنه رسیدگی، بند دامنه رسیدگی به شرح مندرج در صفحه بعد تغییر می‌یابد:

۱) نام واحد مورد گزارش طبق اساسنامه درج شود.

به استثنای محدودیت(های) مندرج در بند(های)... زیر، حسابرسی این سازمان براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این سازمان، 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 پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول و رویه‌های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیئت‌مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این سازمان اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌کند.

**بندهای توضیحی**

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

الف- عدم توافق با مدیریت درباره انطباق رویه‌های حسابداری انتخاب شده با استانداردهای حسابداری، شیوه‌های بکارگیری آنها و یا کفایت افشای اطلاعات در صورتهای مالی (عدم توافق با مدیریت).

ب - محدودیت در دامنه رسیدگی.

پ - ابهام اساسی.

در کلیه موارد الف، ب و پ باید تمام دلایل اصلی مرتبط با موضوع و در صورت امکان آثار مالی آن در بند (های) توضیحی به روشنی توصیف شود. این‌گونه اطلاعات می‌تواند به یادداشت توضیحی صورتهای مالی که موضوع را به تفصیل شرح داده است نیز عطف داشته باشد.

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

بنداظهارنظر نسبت به صورتهای مالی

۹. پس از بندهای توضیحی، بند اظهارنظر درج می‌شود. نوع اظهارنظر در مورد صورتهای مالی مورد رسیدگی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مندرج در بندهای توضیحی، طبق جدول زیر تعیین می‌شود:

| میزان اهمیت / ماهیت موضوع | با اهمیت ولی غیراساسی | اساسی |
|---|---|---|
| عدم توافق با مدیریت | مشروط (با عبارت"به استثنای اثر/ آثار ...") | مردود |
| محدودیت در دامنه رسیدگی | مشروط (با عبارت "به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند (های) ... بالا ضرورت می‌یافت") | عدم اظهارنظر |
| ابهام | مقبول- تأکید بر مطلب خاص (بعد از بند اظهارنظر) | عدم اظهارنظر |

۱۰. چنانچه آثار ناشی از موارد عدم توافق با مدیریت و یا محدودیت در دامنه رسیدگی، به تنهایی یا در مجموع بر صورتهای مالی با اهمیت بوده، اما اساسی نباشد، نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، مشروط و متن آن به شرح زیراست:

به نظراین سازمان، به استثنای آثار مورد/ موارد مندرج در بند(های) ... و همچنین به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت(های) مندرج در بند(های)... ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال

مالی / دوره مالی... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

۱۱. در شرایطی که یکی از موارد عدم توافق با مدیریت به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع دارای آثار اساسی بر صورتهای مالی مورد رسیدگی باشد، نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، مردود و متن آن به شرح زیر است:

به نظر این سازمان، به دلیل آثار اساسی مورد/ موارد مندرج در بند(های) ...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی/ دوره مالی ... ماهه و... روزه منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

۱۲. در شرایطی که حسابرس مستقل و بازرس قانونی در رسیدگیهای خود با محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی مواجه شود به نحوی که امکان اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی فراهم نگردد، متن بند اظهارنظر به شرح زیر است:

به دلیل وجود محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی این سازمان به شرح بند(های) ... که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این سازمان امکان‌پذیر نیست.

۱۳. در شرایطی که آثار بالقوه یک مورد ابهام به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع (اعم از افشا شده و نشده) بر صورتهای مالی مورد رسیدگی، اساسی باشد، به گونه‌ای که اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی میسر نشود، متن بند اظهارنظر به شرح زیر است:

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

۱۴. در مواردی که محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی تواماً وجود داشته باشد، بند اظهارنظر به‌شرح زیر است:

به دلیل وجود محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی این سازمان به‌شرح بند(های) ... که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است و نیز بدلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام(های) اساسی مندرج در بند(های) ... و درنتیجه، عدم امکان تعیین آثار آن(ها) بر صورتهای مالی، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده در بالا برای این سازمان امکان‌پذیر نیست.

**بندهای تأکید بر مطلب خاص**

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

۱۶. درصورت وجود ابهام با اهمیت، شامل ابهام درباره تداوم فعالیت، که رفع آن به رویدادهای آتی بستگی دارد و ممکن است صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد، چنانچه موضوع در یادداشتها افشا شده باشد، به عنوان تأکید بر مطلب خاص بعد از بند اظهارنظر درج می‌شود. اما درصورت عدم افشا در یادداشتها، موضوع باید به‌عنوان عدم توافق با مدیریت، قبل از بند اظهارنظر درج شود. همچنین، در صورتی که گردآوری شواهد کافی دررابطه با ماهیت ابهام یا نحوه افشای آن در صورتهای مالی میسر نباشد (شامل مواردی که علیرغم درخواست حسابرس، مدیریت تمایلی به انجام ارزیابی توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت نداشته باشد) با آن به صورت محدودیت در دامنه رسیدگی برخورد می‌شود.

گزارشگری نسبت به اطلاعات مقایسه‌ای

۱۷. در مواردی که گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی دوره گذشته، حاوی نظر مشروط، عدم اظهارنظر یا نظر مردود بوده و موضوعی که باعث تعدیل گزارش گردیده هنوز برطرف نشده است، باید به یکی از دو روش زیر، حسب مورد، عمل شود:

الف- چنانچه موضوع مورد نظر بر اقلام دوره جاری نیز اثر داشته باشد، باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای و اقلام دوره جاری در بند توضیحی، بند اظهارنظر تعدیل شود.

نمونه بند توضیحی و بند اظهارنظر بشرح زیر است:

- همانگونه که در یادداشت توضیحی ...آمده است، از ابتدای سال ۱×۱۳ مبلغی از بابت استهلاک داراییهای ثابت در صورتهای مالی شرکت منظور نشده است که این امر مغایر با استانداردهای حسابداری است. چنانچه برای ساختمانهای شرکت به روش نزولی و با نرخ ... درصد و ماشین‌آلات و تجهیزات آن به روش خط مستقیم و با نرخ... درصد در سال استهلاک درنظر گرفته می‌شد، زیان سالهای ۲×۱۳ و ۱×۱۳ به ترتیب مبلغ ... ریال و مبلغ ... ریال افزایش و داراییهای ثابت شرکت بابت استهلاک انباشته، در پایان سالهای ۲×۱۳ و ۱×۱۳ به ترتیب مبلغ ... ریال و مبلغ ... ریال کاهش و زیان انباشته در پایان سالهای ۲×۱۳ و ۱×۱۳ به ترتیب مبلغ ... ریال و مبلغ ... ریال افزایش می‌یافت.

- به نظر این سازمان به استثنای آثار مورد / موارد مندرج در بند (های) ...، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۲×۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، ازتمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، بنحو مطلوب نشان می‌دهد.

ب- چنانچه موضوع موردنظر بر اقلام دوره جاری اثر نداشته باشد، باید با اشاره به آثار آن بر اطلاعات مقایسه‌ای در بند توضیحی، بند اظهارنظر تعدیل شود.

نمونه بند توضیحی و بند اظهارنظر بشرح زیر است:

- از آنجا که این سازمان طی سال ۱×۱۳ بعنوان حسابرس شرکت انتخاب شده است، برشمارش موجودیهای مواد و کالای ابتدای سال ۱×۱۳ نظارت نداشته و نتوانسته است با اجرای سایر روشهای حسابرسی نیز از درستی مبلغ موجودیهای مواد و کالای ابتدای سال ۱×۱۳ اطمینان حاصل کند. موجودی مواد و کالای ابتدای دوره یکی از عوامل اصلی تعیین نتایج عملیات است و این سازمان نتوانسته است تعدیلات ضروری درمورد نتایج عملیات و سود انباشته ابتدای سال ۱×۱۳ را تعیین کند. گزارش این سازمان نسبت به صورتهای مالی سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱×۱۳ نیز ازاین بابت مشروط شده بود.

- به نظر این سازمان، به‌استثنای آثار تعدیلات احتمالی که درصورت نبود محدودیت مندرج در بند ... بر اطلاعات مقایسه‌ای ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۲×۱۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، ازتمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، بنحو مطلوب نشان می‌دهد.

۱۸. در مواردی که صورتهای مالی دوره گذشته حسابرسی نگردیده است، موضوع باید بعنوان تأکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهارنظر، درج شود.

**اظهارنظر نسبت‌به‌گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه مصوب**

۱۹. با عنایت به تکلیف مقرر در ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۰ برای بازرس قانونی شرکتهای دولتی جهت رسیدگی و اظهارنظر روشن و صریح درباره گزارش تطبیق عملیات شرکتهای دولتی یا مؤسسات انتفاعی با بودجه مصوب آنها باتوجه به اهداف کمی تعیین شده، لازم است هنگام رسیدگی، توجه لازم به عمل آید که اقلام بودجه منعکس در یادداشت توضیحی، منطبق با *بودجه مصوب مراجع ذیصلاح* بوده و اقلام عملکرد، شامل اهداف کمی مطابق با سوابق مالی باشد و اطلاعات لازم در زمینه توجیه مغایرات، به نحو مناسب ارائه شده باشد. دراین خصوص بند گزارش، حسب مورد، به یکی از اشکال زیر خواهد بود:

الف - درصورت انطباق اقلام منعکس در یادداشت توضیحی با بودجه مصوب و سوابق مالی (شامل اهداف کمی) و ارائه دلایل کافی درباره مغایرات بودجه و عملکرد:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب، با توجه به اهداف کمی تعیین شده، برای سال مالی/ دوره مالی...ماهه و...روزه منتهی به ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ به شرح یادداشت توضیحی...که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. دراین‌خصوص، نظر این سازمان به موارد با اهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با بودجه مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نگردیده است.

ب- درصورت وجود ایراد با اهمیتی دراین زمینه، بند گزارش با استفاده از یکی از عبارات داخل پرانتـز یا ترکیبی از این عبارات، حسب مورد، به شرح صفحه بعد تعدیل می‌گردد:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه مصوب (باتوجه به اهداف کمی تعیین شده) یا (که فاقد اهداف کمی می‌باشد)، برای سال مالی منتهی به ...ماه ××۱۳ به شرح یادداشت توضیحی...که در اجرای ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. دراین‌خصوص، (ضمن جلب توجه به... *) (عدم ارائه اطلاعات مربوط به اهداف کمی تعیین شده در بودجه مصوب ومقایسه‌آن با عملکرد)و/ یا (عدم ارائه اطلاعات مربوط به توجیه علل مغایرات) و / یا (عدم کفایت دلایل ارائه

شده در یادداشت مزبور جهت توجیه علل مغایرات)، نظر این سازمان (به استثنای موضوعات زیر،) به موارد با اهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با بودجه مصوب و سوابق مالی ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نگردیده است.

(الف-.....)

(ب-.....)

(.....)

* چنانچه ضرورت درج حداقل یکی از سه عبارت داخل پرانتزهای بلافاصله بعد از عبارت " ضمن جلب توجه به" وجود داشته باشد، عبارت " ضمن جلب توجه به" باید قبل از آن(ها) درج شود.

پ - چنانچه ارقام بودجه ارائه شده در یادداشت توضیحی بر پایه بودجه مصوب نباشد، یا بودجه واحد مورد رسیدگی توسط مراجع با صلاحیت به تصویب نرسیده باشد (مثلاً اطلاعات یادداشت توضیحی بر پایه بودجه اصلاحی ارائه شده اما بودجه اصلاحی، به تصویب نرسیده باشد)، بند گزارش به شرح مندرج در صفحه بعد خواهد بود:

گزارش تطبیق عملیات شرکت با بودجه برای سال مالی / دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به ... ماه ××۱۳ به شرح یادداشت توضیحی ... که در اجرای مفاد ماده ۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحیه بعدی آن تهیه شده است، به دلیل (عدم انطباق ارقام بودجه ارائه شده در یادداشت توضیحی مزبور با بودجه مصوب) یا (مصوب نبودن بودجه)، تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی موردنظر نمی‌باشد.

**اظهارنظر در مورد معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت**

۲۰. در مورد شرکتهای سهامی، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید حاوی اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت باشد. متن بند گزارش در مواردی که ایرادی دراین‌خصوص مشاهده نشده باشد، به شرح زیر است:

معاملات مندرج در یادداشت ... همراه صورتهای مالی به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی / دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت‌مدیره شرکت به اطلاع این سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از

هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رأی‌گیری رعایت شده است. مضافاً، نظر این سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

۲۱. در هریک از شرایط زیر باید متن مندرج در بند ۲۰ فوق، با توجه به ماهیت امر، به‌نحوی مناسب تعدیل شود:

الف- چنانچه شرکت صورت‌ریز معاملات مشمول ماده ۱۲۹ را از طریق یادداشتهای توضیحی ارائه نداده، بلکه این‌گونه معاملات را به طرق دیگری نظیر درج در گزارش فعالیتهای هیئت‌مدیره، تأییدیه مدیریت و یا طی نامه‌ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع داده باشد، در این صورت لازم است جزئیات مربوط به معاملات (شامل " نام طرف معامله"، " نوع وابستگی "، " شرح و مبلغ معامله ")، در صورت مختصر بودن، در متن بند مذکور درج و درغیراین‌صورت به شکل فهرست جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

ب - در مواردی که هیئت مدیره گزارش مربوط به معاملات مشمول ماده ۱۲۹ را به هیچ یک از طرق فوق به بازرس قانونی اطلاع نداده (یا به صورت ناقص اطلاع دهد)، ولی بازرس قانونی در رسیدگیهای خود به برخی از معاملات مذکور برخورد کرده باشد، لازم است در گزارش خود موضوع عدم ارائه جزئیات مربوط به معاملات مزبور توسط هیئت‌مدیره را تصریح کند و ضمن تأکید بر اطلاع از این معاملات از طریق رسیدگیهای انجام شده و احتمال جامع نبودن آنها، نظر خود در مورد آنها را به اطلاع مجمع عمومی برساند.

پ- چنانچه براساس اطلاعات دریافتی، در سال مالی / دوره مالی مورد رسیدگی معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده باشد، لازم است بند تأکیدی به شرح زیر در گزارش درج شود:

طبق یادداشت توضیحی .../ تأئیدیه مدیریت، طی سال مالی/ دوره مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

اظهارنظر در مورد گزارش هیئت مدیره موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت

۲۲. در مورد شرکتهای سهامی، آخرین بند گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بند اظهارنظر نسبت به گزارش هیئت مدیره در باره فعالیت و وضع عمومی شرکت است. چنانچه در بندهای قبلی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مواردی مطرح شده باشد که به گزارش هیئت مدیره ارتباط پیدا کند، لازم است، در متن این بند به موارد مزبور عطف داده شود. همچنین در صورت وجود سایر مواردی که به نظر حسابرس مستقل

و بازرس قانونی آگاهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از آنها ضروری باشد، موضوع باید در ادامه همین بند طرح و در نهایت متن بند اظهارنظر به شرح زیر ارائه شود:

گزارش هیئت مدیرهدر باره فعالیت و وضع عمومی شرکت که به‌منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سرمایه تنظیم گردیده، مورد بررسی این سازمان قرار گرفته است. با توجه به رسیدگیهای انجام شده (و در نظر داشتن موارد مندرج در بند / بندهای ...) ، نظر این سازمان به موارد با اهمیتی (غیر از مطالب زیر) که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیئت مدیره باشد، جلب نشده است.

(الف-.....

ب- .....

پ- .....)

۲۳. چنانچه گزارش هیئت مدیره در باره فعالیت و وضع عمومی شرکت به بازرس قانونی ارائه نشود، لازم است بازرس قانونی مراتب را به شرح زیر در گزارش خود تصریح کند:

تا تاریخ این گزارش، هیئت مدیره شرکت، گزارش موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت در باره فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این سازمان ارائه نکرده است.

تاریخ‌گذاری گزارش

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

الف- تاریخ گزارش باید به‌طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال در خاتمه آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم‌سطر با عبارت "سازمان حسابرسی" درج شود. توضیح این‌که نیازی به درج واژه "تاریخ " نیست.

ب- روز و سال به عدد، و ماه به حروف نوشته شود.

در هرحال، تاریخ گزارش نباید پیش از تاریخی باشد که صورتهای مالی توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تأیید می‌شود.

**سایر موارد**

۲۵. بندهای مندرج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید از ابتدا و به ترتیب شماره‌گذاری شود.

۲۶. صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید جدا از صفحات صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی شماره‌گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم‌دار سازمان حسابرسی تایپ شود. در مورد صفحات بعدی لازم است عبارت زیر در گوشه سمت راست بالای کلیه صفحات تایپ شود:

## ۱۱.۲.۳. گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

**شرکت**[1].....

تمام صفحات گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی و نیز صورتهای مالی اساسی باید به مُهر مخصوص ممهور شود (پایین صفحه سمت چپ).

سازمان‌حسابرسی

**گزارش .....**

امضای گزارش

۲۷. نحوه امضای گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی طبق مندرجات آیین‌نامه امضای گزارشهای حسابرسی مصوب هیئت عامل سازمان است.

نشانی

۲۸. نشانی سازمان در صفحه اول گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج می‌شود.

موارد خاص

۲۹. عدم ارائه صورت جریان وجوه نقد – در مواردی که صورت جریان وجوه نقد توسط واحد مورد رسیدگی تهیه و ارائه نشود، در بند مقدمه، تنها به صورتهای مالی ارائه شده برای حسابرسی اشاره و عبارت زیر به عنوان یک بند توضیحی در گزارش درج می‌شود:

---

[1]) نام شرکت طبق اساسنامه درج شود.

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی/ دوره مالی... ماهه و ... روزه منتهی به ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه چنین صورتی که در آن جریان وجوه نقد ناشی از فعالیتهای مختلف بطور خلاصه نشان داده می‌شود، ضروری است.

همچنین بند اظهار نظر غالبا به شرح مندرج در زیر ارائه می‌شود:

به نظر این سازمان، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد (موضوع بند...) به ارائه ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به استثنای آثار مورد/ موارد مندرج در بند(های) ... و همچنین به استثنای آثار تعدیلات احتمالی که در صورت نبود محدودیت(های) مندرج دربند(های) ... ضرورت می‌یافت، صورتهای مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ××۱۳ و نتایج عملیات آن را برای سال مالی/ دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

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

۳۰. صورتهای مالی تلفیقی - نحوه گزارشگری در مورد صورتهای مالی تلفیقی در دستورالعمل جداگانه‌ای ارائه شده است.

۳۱. اظهارنظر متفاوت - در موارد نادر چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت و محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی بر هر یک از صورتهای مالی متفاوت باشد، در این صورت، ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هریک از صورتهای مالی ضرورت یابد.

تاریخ‌گذاری دوگانه

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

۱۴ تیرماه ××۱۳به استثنای بند... که تاریخ آن، ۲۸ تیرماه ××۱۳ می‌باشد.

۳۳. چنانچه گزارش فعالیت هیئت مدیره یا سایر اطلاعات مشابه پس از تاریخ پایان اجرای عملیات حسابرسی دریافت گردد، حسابرس ضمن رعایت الزامات مندرج در بخش ۷۲ استانداردهای حسابرسی با عنوان "سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده"، نباید از تاریخ‌گذاری دوگانه استفاده کند مگر این که موضوع، مشمول بند ۱۱ بخش ۵۶ استانداردهای حسابرسی با عنوان " رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه " باشد.

## ۱۱.۳. نمونه گزارش حسابرسی

شرکت .....

گزارش حسابرس مستقل وبازرس قانونی

به انضمام صورتهای مالی ویادداشتهای همراه آن

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه .....

۱-ترازنامه ..... (سهامی عام) درتاریخ ۲۹ اسفند ماه ، صورت های سود وزیان وسود انباشته و جریان وجوه نقدآن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور ، همراه با یادداشتهای توضیحی شماره ۱ الی ۳۱ پیوست که توسط هیأت مدیره شرکت تهیه وتأئید شده ، مورد حسابرسی این مؤسسه قرارگرفته است . مسئولیت صورتهای مالی با هیأت مدیره شرکت است ومسئولیت این مؤسسه ، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده ونیزگزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر دراصلاحیه قانون تجارت ومفاد اساسنامه شرکت می باشد.

۲-به استثنای محدودیت مندرج در بندهای ۳ زیر ، حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است . استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه ، حسابرسی را چنان برنامه ریزی واجراء کند که ازنبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت درصورتهای مالی ، اطمینانی معقول بدست آید۰ حسابرسی ازجمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد ومدارک پشتوانه مبالغ واطلاعات مندرج درصورتهای مالی است ، به گونه ای که همراه با سایر رسیدگیها ، مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد.

۳-حدود مبلغ ۸۳۲،۱ میلیون ریال از حسابهای پرداختنی راکد و نقل از سنوات قبل می‌باشد درخصوص تعیین تکلیف اقلام یادشده اقدام موثری بعمل نیامده و بدلیل فقدان اطلاعات لازم تعیین تاثیر تعدیلات مورد لزوم از این بابت برصورتهای مالی مقدور نگردیده است .

۴-همانطور که در یادداشت شماره ۱-۱۶ همراه صورتهای مالی ذکر گردیده است مالیات عملکرد سال ۱۳۷۹ شرکت بمبلغ ۶۸۵ میلیون ریال توسط حوزه مالیاتی مربوط تعیین و برگ تشخیص مالیاتی صادر گردیده است . شرکت به تشخیص یادشده اعتراض نموده در این خصوص رای هیات حل اختلاف بدوی مبنی برکاهش درآمد مشمول مالیات از ۱/۵ میلیارد ریال به ۵۰۳ میلیون ریال ابلاغ گردیده که رای مزبور نیز مورد اعتراض شرکت قرار گرفته و از این بابت ذخیره ای در حسابها منظور نشده است . مالیات عملکرد سال ۸۰ شرکت قطعی و تسویه گردیده است .

عملکرد سال های ۱۳۸۱ و تاکنون مورد رسیدگی حوزه مالیاتی مربوط قرار نگرفته و با توجه به معافیت درآمد تعدادی از معادن و زیان ده بودن فعالیتهای بعضی از معادن غیرمعاف شرکت ، از بابت عملیات سالهای مزبور نیز ذخیره ای از بابت مالیات بردرآمد در حسابها منظور نگردیده است .

لازم به ذکر است که مبلغ ۳۵۲/۹ میلیون ریال از بابت مالیات بردرآمدهای غیرعملیاتی شرکت در سال جاری ذخیره مالیاتی در حسابها منظور شده است . تعیین مبلغ بدهی شرکت از این بابت منوط به رسیدگی و اعلام نظر نهایی حوزه مالیاتی مربوط خواهد بود .

۵-به نظر این موسسه به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت مندرج در بند ۳ فوق ضرورت می یافت ، صورتهای مالی یادشده در بالا ، وضعیت مالی شرکت ..... در تاریخ ۲۹ اسفندماه و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور از تمام جنبه‌های بااهمیت ، طبق استانداردهای حسابداری ، به نحو مطلوب نشان می دهد .

۶-مفاد ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت درخصوص پرداخت سود قابل تقسیم ظرف ۸ ماه پس از تصمیم مجمع عمومی بعلت کمبود نقدینگی مورد توجه قرار نگرفته است.

۷-طی بند ۴ صورتجلسه مجمع عمومی عادی شرکت مورخ ۳/۲۴/ درخصوص تقسیم سود عملکرد سال ۱۳۸۱ عبارت زیر ذکر گردیده است :

((مجمع موافقت نمود معادل ۲۰درصد سود بین سهامداران تقسیم شود)) شرکت براساس عبارت فوق معادل ۲۰ درصد سرمایه شرکت را به عنوان سود قابل تقسیم به حسابها منظور نموده است . اثبات صحت عمل شرکت در مطابقت با مصوبه یادشده مقدور نگردیده است . مضافاً اقدامات هیات مدیره درخصوص تکالیف مجمع یادشده موضوع اخذ نظرات کارکنان عضو صندوق پس انداز نسبت به اعطای وام با نرخ بهره ای که به توافق می رسد و اصلاح آیین نامه صندوق براساس توافق بعمل آمده منجر به نتیجه قطعی نگردیده است .

۸- بهای تمام شده محصولات استخراج شده از معادل افضل آباد ، ترشک محمدی ، چاهخو به شرح زیر بیش از قیمت فروش آن بوده است :

| شـــــرح | مقدار –تن | میلیون ریال | | |
|---|---|---|---|---|
| | | بهای تمام شده | فروش | زیان |
| افضل آباد | ۲۲۴،۴/۷ | ۸۶۳،۱/۴ | ۹۵۹/۳ | ۹۰۴/۱ |
| ترشک محمدی | ۴۴۳،۳۶/۷ | ۷۱۹،۸/۴ | ۲۵۰،۸/۸ | ۴۶۸/۶ |
| چاهخو | ۰۲۵،۱۳/۵ | ۹۱۱،۳/۱ | ۰۳۴،۳/۹ | ۸۷۶/۲ |

۹-معاملات مندرج در یادداشت شماره ۳۱ همراه صورتهای مالی به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره به اطلاع این موسسه رسیده ، مورد بررسی قرار گرفته‌است . معاملات مذکور با کسب مجوز از هیات‌مدیره انجام یافته است . مضافاً ، معاملات مزبور با ملاحظات فیمابین شرکتهای وابسته انجام پذیرفته است .

۱۰-گزارش هیات مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام تنظیم گردیده ، مورد بررسی این موسسه قرار گرفته است . با توجه به رسیدگیهای انجام شده و درنظر داشتن موارد مندرج در بندهای فوق ، نظر این موسسه به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیات مدیره باشد جلب نشده است .

شرکت .....

گزارش حسابرس مستقل وبازرس قانونی

به انضمام صورتهای مالی ویادداشتهای همراه آن

برای دوره مالی ۹ ماه و ۱۱ روزه منتهی به ۲۹ اسفندماه .....

۱-ترازنامه شرکت ..... .....) درتاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱....، صورت های سود وزیان وجریان وجوه نقدآن برای دوره مالی۹ ماه و ۱۱ روزه منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشتهای توضیحی شماره ۱ الی ۲۷ پیوست که توسط هیأت مدیره شرکت تهیه وتأئید شده ، مورد حسابرسی این مؤسسه قرارگرفته است . مسئولیت صورتهای مالی با هیأت مدیره شرکت است ومسئولیت این مؤسسه ، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده ونیزگزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر دراصلاحیه قانون تجارت ومفاد اساسنامه شرکت می باشد.

۲-حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است . استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی واجراء کند که ازنبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت درصورتهای مالی ، اطمینانی معقول بدست آید۰ حسابرسی ازجمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد ومدارک پشتوانه مبالغ واطلاعات مندرج درصورتهای مالی است ، به گونه ای که همراه با سایر رسیدگیها ، مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد.

۳-به نظر این موسسه ، صورتهای مالی یادشده در بالا ، وضعیت مالی شرکت ..... در تاریخ ۲۹اسفندماه و نتایج عملیات‌وجریان وجوه نقدآن‌رابرای‌دوره‌مالی ۹ ماه و ۱۱ روزه‌منتهی به‌تاریخ مزبور ازتمام‌جنبه‌های‌بااهمیت‌طبق‌استانداردهای‌حسابداری‌به‌نحو مطلوب‌نشان می‌دهد .

۱۴-مفاد ماده ۴۰ اساسنامه شرکت درخصوص تصویب آیین نامه های مالی و اداری توسط هیات مدیره مورد توجه قرار نگرفته است .

۵-مطابق یادداشت توضیحی شماره ۳-۸ همراه صورتهای مالی مبلغ ۸۳ میلیون ریال بابت خرید اقلام هالی برتون از شرکت ام جی ان آمریکا (جهت فروش .....) به عنوان پیش پرداخت به یک شخص حقیقی پرداخت گردیده است . اولاً قرارداد امضاء شده فروش کالا دراختیار این موسسه قرار نگرفته است ثانیاً وثیقه ای در این

مورد دریافت نشده است لازم به ذکر است که تا تاریخ این گزارش کالای مربوط تحویل نگردیده و مبلغ یادشده نیز تسویه نشده است .

۶-همانطور که در یادداشت شماره ۱۹ همراه صورتهای مالی ذکر گردیده عملیات فروش قطعات (به مبلغ ۶۰۵میلیون ریال) طی دوره مالی مورد گزارش منجر به مبلغ ۵/۹ میلیون ریال زیان گردیده است . درخصوص این عملیات دستورالعمل خاص شامل قیمت مصوب فروش قطعات تهیه نگردیده و قیمت فروش در هر مورد با توجه به وضعیت بازار توسط مدیریت شرکت تعیین گردیده است .

۷-معاملات مندرج در بند الف یادداشت شماره ۲۶ همراه صورتهای مالی به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره به اطلاع این موسسه رسیده مورد بررسی قرار گرفته است . معاملات مذکور با کسب مجوز از هیات مدیره انجام پذیرفته مضافاً نظر این موسسه به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد جلب نشده است .

۸-گزارش هیات مدیره درباره فعالیتها و وضع عمومی شرکت که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سهام تنظیم گردیده ، مورد بررسی این موسسه قرار گرفته است . با توجه به رسیدگیهای انجام شده ، نظر این موسسه به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیات مدیره باشد ، جلب نشده است .

شرکت ..... (سهامی خاص)

گزارش حسابرس مستقل وبازرس قانونی

به انضمام صورتهای مالی ویادداشتهای همراه آن

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه .....

۱-ترازنامه شرکت ..... درتاریخ ۲۹ اسفند ماه .....، صورت های سود وزیان وجریان وجوه نقدآن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور ، همراه با یادداشتهای توضیحی شماره ۱ الی ۲۹پیوست که توسط هیأت مدیره شرکت تهیه وتأئید شده ، مورد حسابرسی این مؤسسه قرارگرفته است . مسئولیت صورتهای مالی با هیأت مدیره

شرکت است ومسئولیت این مؤسسه ، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده ونیزگزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر دراصلاحیه قانون تجارت ومفاد اساسنامه شرکت می باشد.

۲-به استثنای محدودیت های مندرج در بندهای ۳ و ۴ زیر ، حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است . استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه ، حسابرسی را چنان برنامه ریزی واجراء کند که ازنبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت درصورتهای مالی ، اطمینانی معقول بدست آید۰ حسابرسی ازجمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد ومدارک پشتوانه مبالغ واطلاعات مندرج درصورتهای مالی است ، به گونه ای که همراه با سایر رسیدگیها ، مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد.

۳-به علت عدم اخذ مفاصاحساب بیمه ای ، وصول مبلغ ۸۳۳،۱/۸ میلیون ریال از حق بیمه مکسوره از قراردادهای تعمیرات و نگهداری و بهره برداری شرکت توسط ..... منعکس در یادداشت توضیحی شماره ۲-۶ مشخص نبوده و تعیین آثار ناشی از حل و فصل موضوع بیمه ای قراردادهای مذکور منوط به اخذ مفاصاحساب از سازمان تامین اجتماعی می باشد .

۴-پاسخ تاییدیه های درخواستی در ارتباط با حسابهای پرداختنی به مبلغ ۳۱۵،۱/۸ میلیون ریال تا تاریخ تنظیم این گزارش دریافت نگردیده لذا تعیین آثار ناشی از مغایرتهای احتمالی دریافت پاسخ تاییدیه های مذکور برصورتهای مالی مقدور نمی‌باشد .

۵-همان طور که در یادداشت توضیحی شماره ۱-۹ صورتهای مالی ذکر گردیده مالیات شرکت تا پایان سال ۱۳۸۱ قطعی و تسویه گردیده است و به علت زیان ابرازی جهت عملکرد سال ذخیره ای در حسابها منظور نگردیده و از بابت ۵ درصد پیش پرداختهای مکسوره نیز مبلغ ۴۷۰/۷ میلیون ریال در حسابها منعکس است با توجه به مراتب مذکور تعیین میزان بدهی احتمالی مالیات سال منوط به نظر مقامات مالیاتی با ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد .

۶-به نظر این موسسه به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بندهای ۳ و ۴ ضرورت می یافت صورتهای مالی یادشده در بالا وضعیت مالی .....را در تاریخ ۲۹ اسفندماه و نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور از تمام جنبه های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می دهد .

telegram.me/fileaccunting

۷-زیان انباشته شرکت به مبلغ ۰۹۵،۳ میلیون ریال بوده که متجاوز است ۶۱ برابر سرمایه شرکت می باشد لذا توجه مجمع عمومی محترم صاحبان سهام را به مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت جلب می نماید .

۸-دارایی های ثابت شرکت به استثنای وسایط نقلیه و موجودیهای انبار فاقد پوشش بیمه ای مناسب می باشد .

۹-همانطور که در یادداشت توضیحی شماره ۲۸ صورتهای مالی منعکس می باشد معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت صورت نگرفته و معاملات منعکس در یادداشت مذکور مربوط به اشخاص وابسته ..... می باشد .

۱۰-تکالیف مقرر در مجمع عمومی صاحبان سهام مورخ ۶/۲۸/ که هیات مدیره مکلف به رفع آنها بوده و تاکنون رفع نگردیده است و یا اقدامات انجام شده به نتیجه نهایی منجر نگردیده به شرح صفحه بعد می باشد :

| شماره‌بند گزارش | شماره بندتکالیف | موضـــــــــوع | اقدامات انجام شده |
|---|---|---|---|
| ۳ | ۱ | *اخذ مفاصاحساب بیمه قراردادها* | مفاصاحساب بیمه جهت قراردادهای آزمایشگاهی تا پایان سال ۱۳۸۱ اخذ گردیده لیکن مفاصاحساب قرارداد بهره‌برداری‌وتعمیرات‌اخذنشده‌است . |
| ۹ | ۴ | نسبت‌به‌پوشش‌بیمه‌ای‌دارایی‌ها اقدام‌گردد . | اقدام نشده است . |
| ۱۲ | ۶ | تهیه قرارداد اجاره خودروهای شرکت و ارائه به حسابرسی | انجام نشده است . |

۱۱-گزارش هیات مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام تنظیم گردیده مورد بررسی این موسسه قرار گرفته است . با توجه به رسیدگیهای انجام شده و درنظر داشتن موارد مندرج در بندهای فوق ، نظر این موسسه به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیات مدیره باشد جلب نشده است .

## گزارش حسابرس مستقل وبازرس قانونی

## به مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سهام

شرکت .....

۱-ترازنامه شرکت ..... (سهامی خاص) درتاریخ ۲۹ اسفند ماه و صورت های سود وزیان وجریان وجوه نقدآن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور ، همراه با یادداشتهای توضیحی شماره ۱ الی ۳۴ پیوست که توسط هیأت مدیره شرکت تهیه وتأئید شده ، مورد حسابرسی این مؤسسه قرارگرفته است ، مسئولیت صورتهای مالی با هیأت مدیره شرکت است ومسئولیت این مؤسسه ، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده ونیزگزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر دراصلاحیه قانون تجارت ومفاد اساسنامه شرکت می باشد.

۲-به استثنای محدودیت های مندرج در بندهای ۱-۳ الی ۳-۳ ، ۴ و ۵ زیر ، حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است . استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه ، حسابرسی را چنان برنامه ریزی واجراء کند که ازنبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت درصورتهای مالی ، اطمینانی معقول بدست آید۰ حسابرسی ازجمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد ومدارک پشتوانه مبالغ واطلاعات مندرج درصورتهای مالی است ، به گونه ای که همراه با سایر رسیدگیها ، مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی فراهم آورد.

۳-درخصوص حسابهای دریافتنی و پرداختنی موارد زیر قابل ذکر می‌باشد :

۱-۳-حسابها و اسناد دریافتنی و پرداختنی (یادداشت های شماره ۷ ، ۸ ، ۱۱ و ۱۴ الی ۱۶ همراه صورتهای مالی) در تاریخ ترازنامه شامل مبلغ ۸۵۰،۲ میلیون ریال اقلام راکد و سنواتی می باشد که اقدامات شرکت درخصوص تعیین تکلیف و تسویه اینگونه مبالغ منجر به نتیجه قطعی نگردیده است . تعیین تاثیر تعدیلات لازم از این بابت برصورتهای مالی مشخص نمی باشد .

۲-۳-به موجب صورت مطابقت مانده حسابهای فیمابین شرکت با شرکت ..... اقلام باز بدهکار و بستانکار دفاتر دو شرکت به شرح زیر می‌باشد :

| شـــــرح | شرکت<br>میلیون ریال | .....<br>میلیون ریال |
|---|---|---|
| *مانده در تاریخ ۱۲/۲۹/* | ۵۸۴،۴۵ | ۵۸۹،۳۶ |
| اقلام باز بدهکار دفاتر | (۸۰۵،۶۴) | ۲۸۹،۱۲ |
| اقلام باز بستانکار دفاتر | ۶۱۱،۶۱ | (۴۸۸،۶) |
| جمـــــع | ۳۹۰،۴۲ | ۳۹۰،۴۲ |

مغایرت مذکور در تاریخ صورتهای مالی بلحاظ نبود پاره ای اطلاعات و مجوزهای لازم برطرف نگردیده است در چنین شرایطی تعیین تاثیر تعدیلات احتمالی که در صورت رفع مغایرات مذکور برصورتهای مالی ضرورت خواهد یافت مقدور نمی‌باشد .

۳-۳-حدود مبلغ ۶۱۴،۲ میلیون ریال از پیش دریافتها (عمدتاً مربوط به قرارداد چاههای آب کشاورزی و سایر قراردادهای روستایی) راکد و نقل از سنوات قبل می باشد . درخصوص چگونگی تعهدات شرکت در مورد پیش دریافتهای اخذ شده اطلاعات و توضیحات متقاعدکننده ای ارائه نگردیده نتیجتاً اثبات صحت مبلغ یادشده تحت عنوان پیش‌دریافت مقدور نگردیده است .

۴-درخصوص بهای تمام شده خدمات ارائه شده و تولیدات کارگاهها موارد زیر قابل ذکر می باشد :

۱-۴-طبق رویه مورد عمل شرکت ، پروژه های در جریان پیشرفت صرفاً شامل مواد و مصالح مصرفی بوده لذا سهم مناسبی از هزینه های دستمزد مستقیم و سایر هزینه‌ها در طول اجرای پروژه به بهای تمام شده آنها تخصیص نیافته و هنگام اتمام پروژه ، هزینه های دستمزد و سربار براساس درصدی از مواد و مصالح مصرفی به بهای تمام شده پروژه ها و حساب جذب هزینه های سرشکن منظور می گردد . (۴۲/۸ مواد و مصالح مصرفی تحت عنوان هزینه دستمزد به قیمت تمام شده اضافه می شود.) علاوه بر غیرمتعارف بودن روش مذکور ، در سال مالی مورد گزارش مبلغ ۲۳۴،۸ میلیون ریال انحراف نامساعد (هزینه های جذب نشده شامل دستمزد) به ترتیب به حسابهای بهای تمام شده خدمات ارائه شده (به مبلغ ۷۴۴،۲ میلیون ریال ) و کار در جریان به مبلغ۴۴۹،۵ میلیون ریال (یادداشت توضیحی شماره ۱۰ همراه صورتهای مالی) منظور گردیده است .

گرچه اختصاص دستمزد و سایر هزینه ها به کار در جریان ضروری است لیکن اثبات صحت تخصیص مبلغ ۴۸۹،۵ میلیون ریال از این بابت به حساب کار در جریان به لحاظ فقدان رویه قابل قبول مقدور نگردیده است .

۲-۴-به موجب استانداردهای حسابداری ، هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه ای قابل اتکاء برآورد کرد ، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه ) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود . به موجب بند ۱-۳ اهم رویه های حسابداری شرکت ، شناخت درآمد پیمانهای بلندمدت پس از تکمیل کار انجام می پذیرد که این روش مبتنی بر استانداردهای یادشده نمی باشد .

بلحاظ فقدان اطلاعات ، تعیین تاثیر تعدیلات لازم که در صورت اتخاذ رویه قابل قبول در خصوص مبلغ ۲۲/۹ میلیارد ریال کارهای در جریان ساخت موضوع یادداشت شماره ۱۰ همراه صورتهای مالی برصورتهای مالی ضرورت می‌یافت مقدور نمی باشد .

۳-۴-به شرح یادداشت های شماره ۲۲ و ۲۳ همراه صورتهای مالی بخشی از عملیات شرکت در سال مالی مورد گزارش به شرح زیر منجر به زیان ناخالص گردیده است :

| شـــــــــــرح | درآمدحاصل‌ازارائه‌خدمات | بهای تمام شده | زیان ناخالص |
|---|---|---|---|
| قراردادبهره‌برداری‌از..... | ۰۰۰،۷۰۹،۳۸۶،۲۰ | ۰۰۰،۹۱۱،۳۶۴،۲۶ | (۰۰۰،۲۰۲،۹۷۸،۵) |
| قرارداد ..... | ۰۰۰،۹۲۵،۹۳۷،۸ | ۰۰۰،۵۴۸،۳۴۹،۱۲ | (۰۰۰،۶۲۳،۴۱۱،۳) |

باتوجه به موارد مندرج در بندهای ۱-۴ الی ۳-۴ فوق حصول اطمینان از صحت قیمت تمام شده و زیان پروژه های یادشده مقدور نگردیده است .

۵-طی سال مالی مورد گزارش حدود مبلغ ۷۲۴،۶ میلیون ریال از اقلام بستانکار حسابهای مختلف به حساب ذخیره بازخرید سنوات خدمت کارکنان منظور گردیده است . علاوه بر کسری حدود مبلغ ۶۳۰،۱ میلیون ریال ذخیره یادشده در تاریخ صورتهای مالی ، مرتبط بودن حسابهای مذکور با ذخیره سنوات خدمت کارکنان برای این موسسه احراز نگردیده و اطلاعات یا توضیحات متقاعد کننده ای نیز در اینخصوص ارائه نشده است .

۶-بشرح یادداشت توضیحی شماره ۱۷ همراه صورتهای مالی مالیات عملکرد شرکت تا پایان سال ۱۳۸۰ قطعی و تسویه گردیده است . برای عملکرد سالهای ۱۳۸۱ و براساس سود ابرازی ذخیره لازم در حسابها منظور شده است . تعیین میزان قطعی‌بدهی‌مالیاتی‌شرکت‌منوط‌به‌رسیدگی‌واعلام‌نظرنهایی‌مقامات‌مالیاتی‌می‌باشد .

۷-به نظر این مؤسسه ، به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیتهای مندرج در بندهای ۱-۳ الی ۳-۳ ، ۴ و ۵ ضرورت می یافت ، صورتهای‌مالی یاد شده در بالا ،وضعیت مالی شرکت ..... در تاریخ ۲۹ اسفندماه و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور ، از تمام جنبه های با اهمیت ، طبق استانداردهای حسابداری ، به نحو مطلوب نشان می دهد .

۸-مفاد ماده ۱۲ اساسنامه در خصوص انتخاب عضو علی البدل هیات مدیره و ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت در خصوص تقسیم حداقل ۱۰درصد سود قابل تقسیم بین صاحبان سهام مورد توجه قرار نگرفته است .

۹-اقدامات هیات مدیره شرکت درخصوص تکالیف مجمع عمومی عادی سالیانه مورخ ۴/۲۱/ در موارد زیر منجر به نتیجه قطعی نگردیده است :

۱-۹-تسویه کامل حسابهای راکد و سنواتی .

۲-۹-رعایت کامل استانداردهای حسابداری .

۳-۹-تدوین سیستم حسابداری قیمت تمام شده .

۴-۹-رفع مغایرت با ..... .

۵-۹-رعایت دقیق مفاد ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت .

**۱۰-سایر موارد**

۱-۱۰-علیرغم اخذ مفاصاحساب سالهای مالی ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ از سازمان تامین اجتماعی حدود مبلغ ۶۶۹،۹ میلیون ریال سپرده های بیمه و حسن انجام کار مکسوره نزد ..... مسترد نگردیده است .

۲-۱۰-موجودیهای جنسی و داراییهای ثابت شرکت به استثنای وسایط نقلیه از پوشش بیمه‌ای کافی برخوردار نمی باشد .

۳-۱۰-بشرح یادداشت شماره ۱۹ صورتهای مالی پس انداز سهم شرکت و کارکنان به مبلغ ۷۳۴،۶ میلیون ریال می باشد. مبلغ مذکور (با توجه به اینکه به شرکت تعلق ندارد)می بایستی درحسابی جداگانه تحت عنوان وجوه پس‌انداز و بدهی کارکنان (بابت وام دریافتی از صندوق) نگهداری و در صورتهای مالی نیز با حساب پس انداز کارکنان تهاتر می گردید .

۴-۱۰-طی سال مالی مورد گزارش قرارداد توسعه و احداث موضوع یادداشت شماره ۲۲ همراه صورتهای مالی به مبلغ ۲۹۶،۳۶ میلیون ریال ..... منعقد گردیده لیکن از این بابت مبلغ ۴۳۷،۴۲ میلیـــون ریال

درآمد شناسایی شده‌است .دراینخصوص‌متمم قراردادیاتوافقنامه‌ای‌مبنی بر افزایش سقف قرارداد دردسترس‌قرارنگرفته و توجیهات‌متقاعدکننده‌ای نیز در این مورد ارائه نشده است .

۱۱-معاملات مندرج در بند الف یادداشت شماره ۳۳ همراه صورتهای مالی بعنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه رسیده ، مورد بررسی قرار گرفته است . در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی برکسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت نشده است.

۱۲-گزارش هیات مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت که به منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام تنظیم گردیده است .مورد بررسی این موسسه قرار گرفته است . با توجه به رسیدگیهای انجام شده و با درنظر داشتن موارد مندرج در بندهای فوق نظر این موسسه به موارد بااهمیتی که حاکی از مغایرات اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد مدارک ارائه شده از جانب هیات مدیره باشد جلب نشده است .

## منابع


۱. اصول حسابرسی -انتشارات سازمان حسابرسی - آقای ارباب سلیمانی
۲. تئوری حسابداری، احمد ریاحی بلکویی، ترجمه پارسائیان ، انتشارات ترمه(یک جلدی)؛
۳. تئوری حسابداری اسکات؛ترجمه پارسائیان، انشارات ترمه ، ۲ جلدی
۴. تئوری حسابداری ولک، جلد اول ترجمه دکترکرمی و تاجیک
۵. نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی (مبانی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی)
۶. تئوری اثباتی حسابداری،واتس و زیمرمن، ترجمه پارسائیان (ترمه)
۷. CALCPA. (۲۰۱۰, November). Report: Auditing Missteps During the Economic Crisis. News & Trends,
۸. Auditing and Assurance Vol.۱. The Institute of Chartered Accountants of India. ۲۰۱۱. p. ۳.٤. ISBN ۹۷۸-۸۱-۸٤٤۱-۱۳٥-٥.
۹. Sarasota, Fla.: American Accounting Association,
۱۰. Special Committee on Operational and Management Auditing, ۱۹۸۲, Operational Auditing, New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),
۱۱. Institute of the Internal Auditors, Inc. , Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamont Springs, Fla. , IIA, ۱۹۷۸,



کانال تلگرامی بایگانی فایل های حسابداری، حسابرسی، مالیاتی و مقالات

telegram.me/fileaccunting

آیا میدانستید با عضویت در سایت جزوه بان میتوانید به صورت رایگان جزوات و نمونه

سوالات دانشگاهی را دانلود کنید؟؟

فقط کافیه روی لینک زیر ضربه بزنید

👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇👇

ورود به سایت جزوه بان

Jozveban.ir

telegram.me/jozveban

sapp.ir/sopnuu

جزوات و نمونه سوالات پیام نور

@sopnuu

jozveban.ir