

# بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

نام درس :

حسابرسی ۲

نام استاد :

دکتر کاوه آذین فر

مقدمه :

• عوامل توجیه کننده خدمات حسابرسی :

۱- تضاد منافع

۲- پیچیدگی اطلاعات

۳- پیامدهای اقتصادی با اهمیت

۴- دور بودن یا عدم دسترسی

حسابرسی وجوه نقد و بانک:

مقدمه :

عنوان حساب کل وجوه نقد و بانک، حسابهای معین آن شامل صندوق، تنخواه گردان، چکهای در جریان وصول، بانک ملی جاری و مواردی از این قبیل است.

مانده جبرانی: حداقل موجودی غیر قابل برداشت نزد بانک را گویند.

\*سؤال: چقدر زمان برای حسابرسی وجوه نقد و بانک باید صرف کنیم؟

زمان زیادی را از حسابرسان می گیرد به ۲ دلیل:

(۱) گردش آن زیاد است؛ بسیاری از معاملات یک طرف آن وجه نقد است.

(۲) خطر زیاد به دلیل مطلوبیت بالای وجه نقد؛ در نتیجه مخاطرات ذاتی آن زیاد است.

\*اهداف حسابرسی وجوه نقد و بانک:

(۱) کفایت کنترلهای داخلی:

کنترلهای داخلی: مجموعه ای از روشها، مقررات و... که هیأت مدیره، مدیران و کارکنان برای دستیابی به اهداف زیر ملزم به رعایت آنها هستند که شامل:

الف) حفاظت از دارایی ها در مقابل سرقت و عدم کارایی

ب) افزایش قابلیت اعتماد به مدارک حسابداری

ج) ارزیابی اثربخشی و کارایی عملیات می باشد .

نکته: اثر بخشی یعنی مؤثر بودن، یعنی انتخاب درست کار، اما کارایی یعنی مقرون به صرفه بودن که شامل درست انجام دادن کار می شود. اثربخشی یک امر کیفی است اما کارایی یک امر کمی است.

هر چه ظرفیت یا کیفیت کنترل داخلی بیشتر باشد حجم نمونه کمتری را حسابرس بر می گزیند و بالعکس .

هر چه ظرفیت کنترل داخلی بیشتر باشد حجم نمونه کمتر است و زمان صرف شده برای حسابرس کاهش می یابد و بالعکس.

هر چه ظرفیت داخلی بیشتر باشد حجم آزمون محتوای آن کاهش می یابد و بالعکس.

(۲) اثبات وجود :

می خواهیم ببینیم آیا موجودی نقد بیش از واقع گزارش شده است. آیا موجودی نقد موهومی نمی باشد.

حسابرس نگران این است که وجه نقد بیش از واقع گزارش شده باشد، به این احتمال که یک

رقمی را بیشتر از واقع گزارش کنیم احتمال خطر over state (یا احتمال خطر بیش از واقع گزارش کردن) گویند که معمولا یکی از تقلبهای مدیریت است.

نکته: انواع تقلب:

الف: تقلب کارکنان: تقلب کارکنان مثل سرقت از دارایی ها که معمولا کم اهمیت است.

ب: تقلب مدیران: تحریف صورتهای مالی که با اهمیت است.

۳) اثبات کامل بودن:

آیا تمام موجودی نقد گزارش شده است؟ آیا موجودی نقد گزارش نشده وجود دارد؟ معمولاً به دنبال کشف پنهان کاری هستیم که به آن احتمال خطر کمتر از واقع گزارش کردن یا *under state* گویند.

نکته: اغلب شرکتها می خواهند خود را بیش از واقع نشان دهند. بنا براین در زمینه حسابرسی داراییها، اثبات وجود مهمتر از اثبات کامل بودن است. اما اثبات کامل بودن از اثبات وجود به مراتب سخت تر است.

فرایند حسابداری از انتها به ابتدا      سند رسی (اثبات وجود)

مدارک اولیه --- < ثبت روزنامه --- < دفتر کل --- < صورتهای مالی <

از ابتدا به انتها      رد یابی (اثبات کامل بودن)

۴) ارزشیابی:

حسابرس وجوه نقد و چکهای در جریان وصول را به پول رایج می سنجد و پولهای خارجی را طبق استاندارد های حسابداری تسعیر (تبدیل ارز) می کند.

۵) صحت محاسبات ریاضی

۶) مطابقت با اصول حسابداری بودن: (اصل افشا در این بحث می آید)

نکته: هدف اول در حسابرسی وجه نقد و بانک کنترل است، یعنی باید برای آنها آزمونهای کنترل را اجرا کنیم. هدف دوم تا ششم محتوایی است؛ یعنی باید برای آنها آزمونهای محتوایی را تهیه کنیم. \*انواع آزمونها در حسابرسی:

۱- آزمونهای کنترل (توسط حسابرس انجام اما سیستم کنترل توسط مدیریت پیاده می شود).

۲- آزمونهای محتوا

تعریف آزمونهای کنترل:

آزمونهایی که به منظور بررسی سیستم کنترل داخلی اجرا می شوند. (آزمون یک روش کنترلی است). مثل کنترل امضای مجاز فاکتور فروش.

تعریف آزمون محتوا:

آزمونهایی که به منظور اثبات مانده حسابها اجرا می شوند مثل کنترل محاسبات فاکتور فروش. نکته: حسابرس ابتدا آزمون کنترل را انجام می دهد و بر اساس نتایج به دست آمده آزمونهای محتوا را برنامه ریزی می کند.

آزمونهای کنترل = توسط حسابرس مستقل

سیستم کنترل داخلی = صاحبکار

مراحل آزمون کنترل:

(A) کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی:

منابع اطلاعاتی کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی:

(۱) بازرسی مدارک مرتبط با وجوه نقد: مثل صورت مغایرت بانکی، صورت حساب دریافتها و پرداختها  
(۲) پرس و جو: که اعتبار آن بسیار کم است و عامل مهم در آن صداقت است و همچنین دانش و مسئولیت شخص پاسخ دهنده نیز نقش مهمی دارد. هر چه مسئولیت شخص پاسخ دهنده بیشتر باشد در ارائه پاسخهای خود دقت بیشتری می کند.

(۳) مشاهده: اعتبار درست بودن آن بسیار زیاد است.

\* اعتبار مدارک بازرسی به چه آیتم هایی نیاز دارد؟

(الف) بیرون سازمانی یا درون سازمانی: مثلاً اعلامیه بدهکاران درون سازمانی است و اعلامیه بستانکاران بیرون سازمانی است. مدارک بیرون سازمانی معتبرتر از درون سازمانی است.

(ب) سادگی یا پیچیدگی: مدارک پیچیده تر معتبرترند چون امکان جعل آن سخت تر است.

(ج) وضعیت کنترل داخلی: هرچه وضعیت کنترل داخلی قوی تر باشد اعتبار مدارک بیشتر است و هر چه وضعیت کنترل داخلی ضعیف تر باشد اعتبار آن کمتر است.

\* شیوه های مستند سازی سیستم کنترل داخلی:

(الف) شرح نوشته که مزیت آن انعطاف پذیری است.

(ب) پرسشنامه کنترل داخلی: از قبل تنظیم شده که در آن سؤالاتی مطرح شده است.

مثل آیا صندوقدار تضمین کافی داده است؟ بله خیر مورد ندارد

هر کجا جواب سؤال خیر باشد نشان دهنده نقطه ضعف است. مزیت این روش این است که نقاط ضعف را به وضوح نشان داده است.

(ج) نمودگر سیستم: در این حالت سیستم را رسم می کنند. معمولاً حسابرسان روش دوم را ترجیح می دهند اما روش نمودگر بهتر است ولی به علت مشکل بودن کمتر اجرا می شود.

(B) احتمال خطر کنترل را برآورد کنید:

نکته: خطر کنترل یعنی احتمال وقوع اشتباه یا تقلب با فرض آنکه کنترل داخلی نتواند آن را به موقع کشف و گزارش کند.

(C) آزمونهای اضافی کنترل را طراحی و اجرا کنید.

(D) احتمال خطر کنترل را مجدداً برآورد و آزمونهای محتوا را طراحی کنید.

\* Lapping یا کلاه به کلاه کردن:

کتمان کسری وجوه نقد از طریق تأخیر در ثبت وجوه نقد دریافتی  
Lapping با اختلاس فرق دارد.

چگونه حسابرس به Lapping پی می برد؟

حسابرس از طریق تطبیق تاریخ وجوه دریافتی و تاریخ وجوه پرداختی می تواند به Lapping پی ببرد.

\*آزمونهای محتوا:

آن دسته آزمونهایی که به منظور اثبات مبالغ معاملات انجام می شود. حجم این آزمونها تابعی از کنترل است. هرچه سیستم کنترل داخلی ضعیف تر باشد میزان این آزمونها افزایش می یابد و بالعکس.

\*مراحل اجرای آزمونهای محتوا برای وجه نقد و بانک:

۱) صورت ریز حسابهای وجه نقد و بانک را از صاحبکار دریافت کنید. مثل کنترل جمع عمودی حسابها، مطابقت مانده معین با دفتر کل و حتی مطابقت حسابهای معین با دفتر معین.

۲) صورت مغایرت حسابهای بانکی را دریافت و کنترل های زیر را انجام دهید. مثلا باید جمع عمودی صورت مغایرت را کنترل کنیم یا باید مانده بانک را با صورتحساب بانک و مانده دفاتر را که در صورت مغایرت وجود دارد با خود دفاتر تطبیق دهیم. حسابرس حرفه ای معمولا از صورت مغایرت بانکی جامع یا ۴ستونی استفاده می کند.

۳) صورتحساب مقطعی بانک را دریافت کنید. این صورتحساب اولین صورتحساب سال مالی آینده است که هدف آن پیگیری ارقام رسیدگی یا تصفیه نشده و دوم پیگیری نقل و انتقالات به منظور کشف حساب آرایبی یا ظاهر آرایبی است.

\*تعریف ظاهر آرایبی :

یک تقلب محض نیست بلکه نوعی عمل متقلبانه است که در آن مدیران سعی می کنند تا با دکوراسیون وضعیت مالی، وضعیت مالی شرکت را ظاهرا آراسته کنند. برای مثال مدیری وام دریافتی خود را در پایان سال تصفیه و در ابتدای سال مالی بعد دریافت می کند. این عمل باعث می شود وجه نقد بیش از واقع گزارش شود و مبلغ وام نیز در صورتهای مالی ذکر نمی شود.

۴) هرگونه نقل و انتقالات مقاطع زمانی نزدیک ترازنامه را بررسی کنید.

۵) آزمایش انقطاع زمانی یا Cut off را اجرا کنید.

- تعریف Cut Off :

آزمایشی است که به منظور حصول اطمینان از تفکیک ثبت های حسابداری در ۲ مقطع زمانی قبل و پس از تاریخ ترازنامه انجام می شود. هدف از انجام آن، این است که حسابرس مطمئن شود که رویداد هر سال مالی در دفاتر همان سال مالی ثبت شده است. برای حسن اجرای این آزمایش مراحل زیر انجام می شود:

الف) انتخاب تعدادی از ثبت های حسابداری پایان سال و کنترل آن با مدارک مربوط (سند رسی)

ب) انتخاب تعدادی از مدارک و عملیات مورد نظر و کنترل آن با ثبت های انجام شده در دفاتر (ردیابی)

ج) انتخاب تعدادی از ثبت های روزنامه در ابتدای سال آتی و مطابقت آن با مدارک

د) انتخاب تعدادی مدارک و مطابقت آن با ثبت های روزنامه در ابتدای سال آتی

۶) آزمایش چک بازی را اجرا کنید:

چک بازی یعنی یک شرکتی که با صدور چک حساب به حساب، موجودی نقد خود را به صورت دوپل نشان دهد. اگر چکی صادر کنیم در وجه بانک ملی و چک را در آخر وقت آخر سال به بانک دیگر می فرستیم تا فرصت وصول نباشد و ثبت میزینیم بانک ملی بدهکار، بستانکاران موقت (متفرقه) بستانکار

بانک ملی XX

بستانکاران متفرقه XX

چون این چک وصول نشد پس بانک ملی بستانکار نمی شود.

۷) شمارش اوراق بهادار را با وجوه نقد هماهنگ کنیم. یعنی در حسابرسی وجوه نقد باید ضمانت نامه، موجودی نقد و چکها و ..... مورد مشاهده عینی قرار گیرند. یعنی حسابرسی وجه نقد باید طوری باشد که همزمان با وجه نقد اوراق بهادار نیز شمارش شود.

**-انواع حسابرسی از نظر زمان اجرا:**

الف) حسابرسی ضمنی

ب) حسابرسی نهایی

الف) حسابرسی ضمنی: یعنی حسابرسی در ضمن سال انجام می شود. یعنی می توان بخشی از حسابرسی و کنترل های داخلی را قبل از پایان سال مالی انجام داد. حسابرسی ضمنی کمک به توزیع یکنواخت کار در طول سال می کند.

ب) حسابرسی نهایی: حسابرسی که پس از تهیه صورتهای مالی شروع می شود.

**حسابرسی حساب های دریافتی و معاملات فروش:**

مقدمه:

عنوان آن در ترازنامه حساب ها و اسناد دریافتی تجاری است ؛ چون مربوط به موضوع اصلی شرکت است به آن تجاری می گویند. همانطوری که می دانید موضوع اصلی شرکت خرید و فروش و انجام معاملات تجاری است. بعد از حساب ها و اسناد دریافتی تجاری سایر حساب ها و اسناد دریافتی در ترازنامه قید می شود که مربوط به فروش و معاملات شرکت نمی شود. (مثل فروش داراییهای ثابت) .

در هنگام فروش (نسیه) م کالا:	در هنگام فروش (نسیه) دارایی ثابت:
ح دریافتی تجاری XX	سایر ح دریافتی XX
فروش XX	دارایی ثابت XX

\*حساب های معین یا ریز حساب دریافتی چیست؟ نام اشخاص است.

\***وام مدیران:** وام مدیران در صورت اهمیت در ترازنامه باید جداگانه گزارش شود تا استفاده کنندگان صورتهای مالی گمراه نشوند.

**-اهداف حسابرسی حساب های دریافتی:**

(الف) کفایت کنترلهای داخلی

(ب) اثبات وجود و مالکیت

(ج) اثبات کامل بودن

(د) ارزشیابی درست

(ه) صحت محاسبات ریاضی

(و) افشاء و طبقه بندی طبق استانداردهای حسابداری (GAAP)

**-کنترلهای داخلی فروش در یک شرکت بزرگ:**

کنترل (۱) سفارش مشتری: کالاهایی که مشتری سفارش می دهد.

کنترل (۲) سفارش فروش: ارائه رهنمود به بخشهای مختلف سازمان برای کارسازی سفارش مشتری

کنترل (۳) تصویب اعتبار مشتری: در دایره اعتبارات، اعتبار مشتری برای خرید کالا بررسی میشود.

کنترل (۴) حمل و ارسال کالا: برای خروج کالا از انبار به حواله انبار نیاز است. حواله انبار یک مدرک

حسابداری است. مدرک بعدی برای ارسال کالا بار نامه است.

بارنامه مدرکی است با اعتبار زیاد چون شماره سریال دارد و در نسخه های مختلفی تهیه می شود و

بار نامه مشخصات کاملی دارد و احتمال جعل آن کم است. حتی بارنامه در دادگاه بسیار مستند

است. بنابراین حسابرس می تواند به آن استناد کند.

کنترل (۵) صدور صورت حساب و کنترل آن: فاکتور فروش با مشخصات کامل به دایره حسابرسی

صنعتی می رود که مرحله ای مهم است ؛ چون مبنای شناسایی درآمد است. تقلب در آن به شرکت



ضرر میرساند و بایستی وقت زیادی صرف کرد. صادر کننده صورتحساب فروش نباید زیر نظر مدیر فروش باشد. باید سیستمی پیاده شود که همه از بعد کنترلی رود روی هم قرار گیرند. تفکیک وظایف مورد نیاز است.

کنترل (۶) ثبت در دفاتر: در ثبت دفاتر تفکیک وظایف نیز بایستی انجام شود، مثلاً مسئول دفاتر حساب دفاتر کل یا معین نباید یک نفر باشد.

کنترل (۷) حذف مطالبات از دفاتر: مطالبات نبایستی از دفاتر حذف شود مگر اینکه هیات مدیره آن را مصوب کرده باشد.

\*روشهای ذخیره گرفتن مطالبات:

(۱) روش درصدی از فروش: مانده های نسبه دوره قبل را در نظر نمی گیریم.

(۲) روش درصدی از مانده بدهکاران: در این روش مانده های نسبه دوره قبل را لحاظ میکنیم.

\*زمانیکه اطمینان داشته باشیم رقم (ح) دریافتی سوخت می شود.

ذخیره. م.م. XX

ح دریافتی XX

در چه مواردی حسابهای دریافتی صفر می شود:

بانک XX

ح دریافتی XX

---

برگشت از فروش XX

ح دریافتی XX

نکته: هیات مدیره می تواند سوخت شدن یا سوخت نشدن مطالبات را تعیین کند.

(۳) روش زمان بندی مطالبات: مطالبات را بر حسب تاریخ از سررسید گذشتن طبقه بندی می کنیم، این روش بهتر است چون دقیق تر است.

(۴) روش تفکیک: حسابهای مختلف را طبقه بندی میکنیم و برای هر یک ذخیره مطالبات مشکوک الوصول جداگانه ای را در نظر میگیریم. اما عیب آن وقت گیر و هزینه بر بودن آن است.

**- برنامه حسابرسی حسابهای دریافتی یا بدهکاران:**

این برنامه در ۲ بخش تهیه می شود: (۱) آزمونهای کنترل (۲) آزمونهای محتوا

(۱) آزمونهایی که بمنظور رسیدگی به کنترل داخلی طراحی می شود؛ یعنی آزمون رعایت یک روش است.

(۲) آزمونهای محتوا: آزمونهای محتوا به منظور اثبات محتوای معاملات است این آزمونها با اقلام ریالی سروکار دارند.

نکته: آزمون کنترل پیش نیاز آزمون محتوا است.

نکته: بعضی آزمونهای محتوا و کنترل همزمان انجام می شوند مثل فاکتور فروش که همزمان هم امضای آن کنترل و هم مانده های آن کنترل می شود. این مسئله به خاطر صرفه جویی در وقت است که به آن کارایی در حسابرسی گویند.

### -مراحل آزمونهای کنترل:

مرحله اول: کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی: علاوه بر روشهای قبلی برای شناخت سیستم کنترل داخلی محیط کنترلی نیز مهم است. محیط کنترلی یعنی جو قالب سازمان یا فضای کلی و عمومی سازمان. هرچه جو بهتر و مدیریت شایسته تر باشد باعث می شود حسابرس اطمینان بیشتری به محیط پیدا کند. چند عنصر که حسابرس را با فضای عمومی شرکت آشنا می کند شامل موارد زیر است:

(الف) درست کاری مدیریت و شایستگی کارکنان

(ب) تمرکز گرایی یا تمرکز زدایی در مدیریت (هر چه سازمان تمرکز گراتر باشد خطرش بیشتر است).

(ج) وجود یک کمیته حسابرسی فعال

مرحله ۲) برآورد خطر کنترل: خطر کنترل یعنی احتمال آنکه یک تحریف (تقلب یا اشتباه) واقع شود و کنترلهای داخلی نتواند آنرا به موقع کشف و گزارش کند.

مرحله ۳) آزمونهای اضافی کنترل را به منظور کاهش خطر کنترل طراحی و اجرا کنیم این مرحله باعث می شود هزینه رسیدگی کم شود (کارایی در حسابرسی).

مرحله ۴) برآورد مجدد خطر کنترل

مرحله ۵) طراحی آزمونهای محتوا

### -آزمونهای محتوا در حسابرسی حسابهای دریافتنی:

آزمون اول: دریافت صورت ریز حسابهای دریافتنی و انجام کنترلهای اولیه مثل کنترل جمع عمودی حسابها یا مطابقت مانده حسابهای معین و مطابقت شان با دفتر کل.

آزمون دوم: ارسال تاییدیه برای بدهکاران انتخابی

تاییدیه: مکاتبه بین صاحبکار و مشتری با نظارت کامل حسابرس.

نکته: پاسخ تاییدیه به آدرس حسابرس برگشت می شود؛ به خاطر این مسئله که تاییدیه دست اول باشد (یعنی جعل نشود).

-انواع تاییدیه:

۲ نوع است: ۱- تاییدیه مثبت ۲- تاییدیه منفی

تاییدیه مثبت: ۱- با مانده (مبلغ دارد) ۲- بدون مبلغ (مانده)

تاییدیه منفی: با مانده

-تاییدیه مثبت: در تاییدیه مثبت از مشتری خواسته می شود جواب تاییدیه را بدهد چه مانده آنرا قبول داشته باشد و یا نداشته باشد.

-تاییدیه منفی: لزومی به جواب دادن تاییدیه نیست ، یعنی اگر مانده صحیح بود نیازی به جواب نیست ؛ اما اگر مانده غلط بود باید جواب بدهد.

\*در تاییدیه مثبت با مانده ؛ حسابرس فقط مانده را می نویسد و فقط مشتری باید تایید کند.  
نکته: برای ارقام با اهمیت تاییدیه مثبت و برای ارقام جزئی و کم اهمیت تاییدیه منفی فرستاده می شود.

نکته: اعتبار تاییدیه زیاد است.

نکته: در صورت عدم دریافت پاسخ از مشتری در صورتیکه تاییدیه مثبت باشد باید دوباره تاییدیه را بفرستیم، برای بار دوم از فکس، اینترنت و ... استفاده می کنیم. اگر باز هم به جواب نرسیدیم به پدیده ابهام می رسیم.

نکته: یکی از جمله های متداول در پاسخ به تاییدیه این است : در حال حاضر سیستم در حال باز سازی است. امکان پاسخ گویی وجود ندارد. جمله بالا نوعی اقرار به بدهی است.

نکته: گاهی اوقات مغایرتی که بین رقم تاییدیه و رقم جواب تاییدیه وجود دارد بدلیل تاخیر یا اشتباه در ثبت است. در غیر اینصورت حسابرس به ابهام می رسد. یعنی گزارش حسابرسی ابهام دارد.

نکته: با صدور تاییدیه حسابرس نبایستی احساس امنیت بیجا کند یعنی مدیران شرکت تاییدیه به شرکت مقابل را توافقی تهیه کنند و حسابرس را گمراه سازند.

نکته: صندوق پستی برای مطمئن شدن از اینکه تاییدیه درست برگشت داده می شود مهم است . یعنی بایستی مطمئن شویم شماره صندوق پستی مشتری (شرکت بدهکار) درست است. و بایستی در این زمینه تحقیق لازم صورت گیرد که معمولاً قراردادی بین شرکت و اداره پست امضاء می شود.

## فصل ۳ جلسه سوم

### حسابرسی موجودی مواد و کالا

مقدمه:

حساب موجودی مواد و کالا تحت عنوان موجودی مواد و کالا در ترازنامه و دفتر کل منعکس می شود. عنوان حسابهای معین برای این حساب هر قلم از موجودی کالا است که منحصر به فرد باشد.

اهمیت حسابرسی برای موجودی کالا خیلی زیاد است به چند دلیل:

(۱) تنوع اقلام (مثل میز و صندلی و...)

(۲) احتمال اشتباه در ارزیابی زیاد است.

(۳) یک قلم پر گردش است یعنی محور اصلی فعالیت واحد تجاری موجودی کالا است.

(۴) وجود روشهای متنوع حسابداری موجودی کالا: مثل سیستم دائمی یا ادواری یا روشهای lifo, fifo، میانگین، ممکن است شرکت همزمان از lifo, fifo استفاده کرده یعنی برای چند نوع محصول می توان از چند روش استفاده کرد.

(۵) اهمیت آزمایش cut off برای موجودی کالا: یعنی جابجایی موجودی امسال با سال بعد بر سود خالص تاثیر مستقیم دارد.

(۶) مشکل رسیدگی به اقلام پیچیده و قیمتی: اقلام پیچیده مثل لوازم الکترونیک و اقلام قیمتی مثل طلا و جواهر. در مورد اقلام پیچیده مشکل این است که قطعه سالم را باید از قطعه خراب تشخیص دهیم.

در اینگونه موارد حسابرس باید از نظرات کارشناسان استفاده کند.

#### -اهداف حسابرسی موجودی مواد و کالا:

(۱) کفایت کنترلهای داخلی

(۲) اثبات وجود و مالکیت

(۳) اثبات کامل بودن

(۴) ارزشیابی (یکی از مهمترین اهداف حسابرسی موجودی مواد و کالا هدف ارزشیابی است).

(۵) صحت محاسبات ریاضی

(۶) افشا و طبقه بندی

کنترلهای داخلی مواد دو هدف عمده را برآورده می کند:

(۱) محافظت از اقلام موجودی کالا، تا مورد دستبرد و سوء استفاده قرار نگیرد.

(۲) ارائه اطلاعات درست هزینه

\*روشهای کنترل داخلی موجودی کالا چه مراحل دارد؟

(۱) اعلام نیاز: شخص یا دایره ای باید درخواست خرید را تایید کند.

(۲) دریافت قیمت‌های رقابتی: اگر کالا ارزان باشد نیازی به استعلام نیست، اما اگر کالا گران باشد باید

در روزنامه مناقصه شود.

۳) کسب مجوز مالی: در این مرحله باید از هیات مدیره یا هر مقام مسئول مجوز مالی را بگیرند یعنی به نوعی پول گرفته شود.

۴) دریافت کالا: دارین مرحله دایره بخصوصی وجود دارد که کالای دریافتی را شمارش کرده و کیفیت آنرا می سنجد و تایید می کند که کالای خریداری شده همان کالای است که باید خریداری می شد. این دایره کارش مهم است چون این دایره به ما تضمین می دهد که هیچ باند تبهکاری در زمینه موجودی مواد و کالا در شرکت وجود ندارد.

۵) آزمون سیستم حسابداری صنعتی:

سوال: چرا سیستم حسابداری صنعتی باید در رسیدگی به کنترلهای داخلی مورد آزمون قرار گیرد؟  
برای اینکه موجودی کالا در شرکتهای تولیدی شامل مواد، کار در جریان ساخت و کالای ساخته شده است. کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده را سیستم حسابداری صنعتی تعیین قیمت می کند، در واقع هدف ما آزمون صحت سیستم حسابداری صنعتی است.

- سیستم های ارزیابی موجودی مواد و کالا:

الف) سیستم دائمی

ب) سیستم ادواری

\* تفاوتهای سیستم ادواری و دائمی در چیست؟

۱) تفاوت در ثبت های حسابداری

۲) تفاوت در مدارک تفضیلی (در روش دائمی برای هر قلم موجودی کالا دو مدرک دائم نگهداری می شود: یکی کارت انبار و دیگری کارت حسابداری است. کارت انبار گردش تعداد موجودی کالا را نشان می دهد، اما کارت حسابداری گردش مقدار ریالی را نشان می دهد. در روش ادواری هیچ مدرک دائمی به صورت فوق نگهداری نمی شود.)

۳) در روش دائمی هزینه ثبت و مدارک بیشتر است.

۴) در روش دائمی قیمت تمام شده کالا هنگام فروش معین است، اما در روش ادواری CGS فقط یکبار در سال مشخص می شود.

- آزمونهای محتوای لازم برای حسابرسی موجودی مواد و کالا:

**مرحله اول:** دریافت صورت ریز موجودی مواد و کالا از صاحبکار و انجام کنترلهای اولیه مثل جمع ارقام ستونی و مطابقت این مانده ها با دفتر معین و درنهایت تطبیق آنها با دفتر کل.

**مرحله دوم:** صورت انبارگردانی موجودی کالا را از صاحبکار دریافت نماییم. انبارگردانی یعنی شمارش اقلام موجودی کالا توسط صاحبکار با نظارت حسابرس.

**سؤال:** چرا اقلام موجودی کالا شمارش می شود؟

چون میزان مقداری موجودی تعیین شود تا شرکتهای بتوانند صورتهای مالی را تهیه نمایند.

### سؤال: چرا نظارت حسابرسی در فرایند بالا ضروری است؟

کسب شواهد مستقیم عینی در مورد شمارش صحیح و اثبات وجود اقلام موجودی کالا .  
**نکته:** فرایند انبارگردانی از تشکیل کمیته انبارگردانی شروع و تا قیمت گذاری لیست موجودی کالا ادامه می یابد. کمیته انبارگردانی یک کمیته موقت با حضور مدیران شرکت است که شامل مدیر مالی، مدیر تولید، مدیر حسابداری و احتمالاً مدیر عامل می باشد.

**نکته:** قیمت گذاری لیست موجودی کالا پس از خاتمه سال مالی انجام می شود.

**نکته:** برنامه انبارگردانی توسط کمیته انبارگردانی تهیه می شود و یک نسخه از آن برای حسابرسان ارسال می شود، این برنامه شامل تاریخ شروع و تاریخ خاتمه شمارش است. کار بعدی انبارگردانی تعیین گروههای شمارش است که دونفره می باشد، و هماهنگی جهت توقف احتمالی عملیات شرکت در روزهای انبارگردانی .

**نکته:** نقش حسابرسی فقط نظارت بر انبارگردانی است . شمارش آزمایشی در انبارگردانی توسط حسابرسان لازم است .

**نکته:** هر حسابرسان در انبارگردانی چند گروه انبارگردانی را کنترل می کند، یک نسخه از لیست شمارش موجودی کالا را باید حسابرسان در آخرین روز به همراهش داشته باشد و نیز نسخه دوم از کلیه اسناد و مدارک شرکت تهیه کند.

**مرحله سوم:** لیست شمارش موجودی کالا و قیمت گذاری آن را کنترل کنیم .

باید واحدهای مقداری یا حتی ریالی به درستی تعیین شوند تا درستی ضرب اثبات شود.

**مرحله چهارم:** روشهای تحلیلی را در مورد موجودی کالا اجرا کنیم .

آزمون محتوا شامل دو دسته است :

۱- آزمون جزئیات ۲- روشهای تحلیلی

- تعریف آزمون جزئیات : یعنی جستجو در مدارک ، اثبات از طریق آحاد مبادلات یعنی کالبدشکافی

- روشهای تحلیلی : انجام بررسی های کلی از طریق استخراج نسبتها، مقایسه اقلام و ایجاد مدل و غیره .

روشهای تحلیلی باعث می شوند درختان مانع از دیدن جنگل توسط حسابرسان نشوند.

انبوهی از اطلاعات کشف تقلبات

### سؤال: مزایای روشهای تحلیلی چیست؟

۱- هزینه آن نسبت به دیگر شواهد حداقل است .

۲- اعتبار روشهای تحلیلی معمولاً زیاد است .

۳- توجه حسابرسان را به نوسانات مشکوک و غیرعادی جلب می کند .

نکته : هرچه حجم اطلاعات افزایش یابد ، نقش و کارایی روشهای تحلیلی بیشتر می شود . پس نتیجه می گیریم اثربخشی روشهای تحلیلی در حسابرسی موجودی کالا زیاد است.

-چند نمونه از روشهای تحلیلی :

نمونه اول : تهیه صورت مقایسه ای اقلام موجودی کالا (سال جاری با سال قبل):

اگر یک موجودی در ۲ سال برابر باشد نشان دهنده آن است که این موجودی کم تحرک است و احتمال دارد که این موجودی ناباب باشد . کالای ناباب کالایی است که قدیمی شده و یا کالایی که کارایی لازم را ندارد. کالایی که ناباب شده نیاز به ذخیره دارد که ثبت آن به این صورت می باشد:

زیان کاهش ارزش موجودی کالا \*\*

ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا \*\*

نمونه دوم : استخراج نسبت سود ناخالص به فروش :

این نسبت را با استاندارد مقایسه می کنیم ، اگر تغییر کرد نشان دهنده وجود یک تخلف یا تقلب یا اشتباه است .

نمونه سوم : برآورد فضای مورد نیاز برای اقلام موجودی :

توجه حسابرس را به موارد غیر عادی جلب می کند ، البته حجم انبارها را باید در نظر گرفت.

نمونه چهارم : محاسبه دفعات گردش موجودی کالا :

$$\text{دفعات گردش موجودی کالا} = \frac{\text{CGS}}{\text{متوسط م کالا}}$$

متوسط م کالا

این نسبت به ما کمک می کند که تغییرات CGS و موجودی کالا را پی ببریم .

مرحله پنجم : گرو بودن یا گرو نبودن موجودی کالا را مشخص کنیم :

موجودی هایی که گرو هستند باید در یادداشتهای پیوست افشا شوند.

مرحله ششم : پس مانده های فروش را بررسی کنیم : پس مانده فروش یعنی تعهدات انجام نشده فروش ، که باتوجه به مسئله ای که در زیر مطرح می شود آن را توضیح می دهیم .

مثال : قرارداد ساخت ۳ دستگاه پرس توسط شرکت آلفا با شرکت بتا منعقد شد. مبلغ قرارداد ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ، درصد ساخت تا پایان سال ۸۰٪، برآورد هزینه های تحویل ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال ، هزینه های انجام شده ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال .

جواب :

$$۷۵۰۰۰۰۰ \quad ۸۰\%$$

$$x \quad ۱۰۰\%$$

$$X = ۹۳۷۵۰۰۰$$

$$۹۳۷۵۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۳۷۵۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۳۷۵۰۰۰ = (۳۷۵۰۰۰)$$

زیان کاهش ارزش م کالا ۳۷۵۰۰۰

ذخیره کاهش ارزش م کالا ۳۷۵۰۰۰

- سه دستگاہی که تحویل داده نشد پس مانده فروش است . پس مانده فروش یعنی تعهدی که فعلا به پایان نرسید . این تعهدات بایستی افشا شوند و باید بررسی شود که آیا نیاز به ذخیره دارد یا خیر.

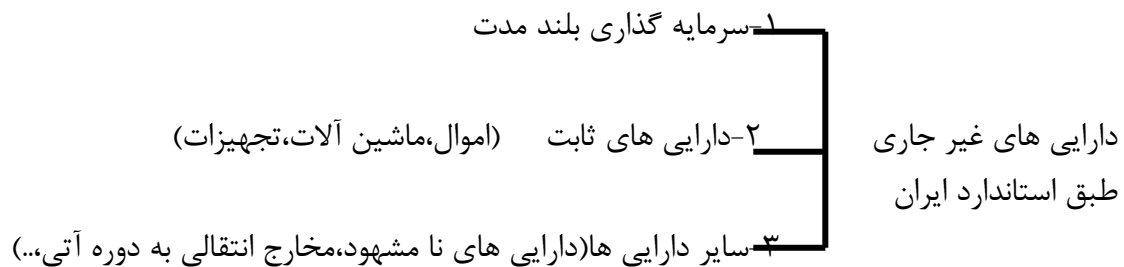


## فصل ۴ جلسه چهارم

### حسابرسی دارایی های ثابت

مقدمه :

عنوان حساب کل آن اموال، ماشین آلات و تجهیزات است ، اما بهتر است از عنوان دارایی ثابت استفاده کنیم.



نکته: می توان دارایی های ثابت را بر حسب استهلاک طبقه بندی کرد.  
ویژگیهای حسابرسی دارایی های ثابت:

- ۱- زمان کم: یعنی وقت کمی را از حسابرس می گیرد ، چون دارایی های ثابت معاملات کمی دارد (کم گردش است) و همچنین مانده اصلی دارایی های ثابت از سال قبل منتقل می شود. رقم سال قبل نیاز به حسابرسی ندارد.
- ۲- آزمایش Cut off: برای این حسابرسی اهمیت زیادی ندارد ، چون دارایی های ثابت بر سود خالص اثر ندارد و نیز شرکت ها معمولا در پایان سال دارایی های ثابت نمی خرند.

#### - اهداف حسابرسی دارایی های ثابت:

- ۱- کفایت کنترل های داخلی
- ۲- اثبات وجود و مالکیت
- ۳- اثبات کامل بودن
- ۴- صحت محاسبات ریاضی
- ۵- ارزشیابی

#### ۶- افشاء طبقه بندی طبق GAAP

\*اثبات مالکیت مهمترین هدف حسابرسی دارایی های ثابت است چون در دارایی های ثابت وجود نشانه مالکیت نیست ، پس اثبات مالکیت هدفی مهم است.

#### - فواید کفایت کنترل های داخلی:

- ۱- پیشگیری از تقلب
- ۲- کارایی دارایی های ثابت

## - تدابیر کنترلی در مورد دارایی های ثابت:

الف) استفاده از حسابهای معین برای ارقام دارایی های ثابت (نرخ استهلاک و مالکیت و...) به خاطر تفاوت در عمر مفید و نرخ استهلاک دارایی های ثابت برای آنها معین در نظر می گیریم. ماهیت هم عامل مهمی برای داشتن حسابهای معین است.

ب) استفاده از سیستم متمرکز خرید: خریدها متمرکز هستند و توسط دایره نیازمند نبایستی صورت گیرد بلکه یک دایره خاص بایستی این وظایف را بر عهده گیرد؛ شامل اعلام نیاز، دریافت قیمت رقابتی، کسب مجوز مالی و تنظیم گزارش دریافت کالا می باشد.

ج) استفاده از دستور العمل تفکیک مخارج سرمایه ای از هزینه های جاری: هزینه هایی که باعث می شود عمر مفید یا کارایی یا راند مان افزایش یابد هزینه های سرمایه ای است. هزینه تعمیرات و نگهداری جزء هزینه های جاری است. هزینه بهسازی و گسترش و الحاق جزء مخارج سرمایه ای است. تعویض قطعه جزء هزینه جاری است.

\* احتساب هزینه جاری به مخارج سرمایه ای منجر به چه مواردی می شود؟  
سود جاری بیشتر و سود سال های آتی کمتر می شود و همچنین باعث می شود دارایی های دوره جاری بیشتر شود.

## - ویژگی های مخارج سرمایه ای:

اهمیت: یعنی مبلغ آن در قیاس به ارزش شرکت مهم باشد.

ماهیت: یعنی منفعت آن به چند دوره برسد.

\* تفکیک نا مناسب مخارج سرمایه ای از هزینه های جاری چه اثر زیانباری بر صورت های مالی دارد؟

صورت سود و زیان برای دوره استهلاک آن دارایی تحریف می شود و ترازنامه هم به استثنای آخرین سال تحریف خواهد شد.

د) وجود سیستم شماره ردیف در برکناری دارایی ها: در زمان برکناری دارایی های ثابت باید از مدیریت مجوز گرفته شود و به کارکنان گفته شود خود سرانه دارایی ها را بر کنار نکنند.

\* استفاده از سیستم شماره ردیف چه اهدافی را برآورده می سازد؟

بدون اجازه مدیریت هیچ دارایی ثابت بر کنار نمی شود.

ثبت بر کناری دارایی ثابت:

استهلاک انباشته XX

زیان بر کناری XX

دارایی ثابت XX

ه) استفاده از سیستم صاحب جمعی:

شخصی که مسئولیت دارایی های ثابت را بر عهده دارد یعنی آمار و ارقام مربوط به دارایی را نگهداری می کند، دارایی ها را پلاک کوبی می کند و در قبال آنها رسید دریافت می کند و به طور کلی در برابر مدیریت مسئولیت پاسخگویی دارد. (accountability).

۶) شمارش دارایی های ثابت به صورت ادواری.

#### - کار برگ حسابرسی دارایی ثابت:

به صورت گردشی تهیه می شود که کلیت آن به شکل زیر است:

شرح	موجودی اول دوره	اضافات	کاهش	موجودی آخر دوره
زمین	X	۱۰۰۰	۵۰۰	Y

چون بخش عمده دارایی ثابت انتقالی از سال قبل است برای جلوگیری از حسابرسی سال های قبل و اضافه کاری کاربرگ به این صورت تهیه می شود.

#### - حسابرسی نخستین دارایی های ثابت:

حسابرسی نخستین یعنی شرکت اولین بار حسابرسی شود که دارای مشکلات فراوانی است . چون باید دارایی های سال قبل نیز حسابرسی شود که ۳ مشکل دارد:

۱- حجم کار زیاد است. ۲- اعتراض صاحبکار ۳- هزینه حسابرسی افزایش می یابد(رد یابی به سال های گذشته) .

در نتیجه برای حسابرسی نخستین دارایی ثابت باید وقت زیادی صرف کرد.

برنامه حسابرسی دارایی های ثابت:

در دو بخش تنظیم می شود:

۱-آزمون های کنترل ۲-آزمون های محتوا

آزمون های کنترل:

۱-کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی

۲- برآورد خطر کنترل

۳-آزمون های اضافی کنترل را به منظور :

الف)کامل بودن کار برگ های حسابرسی

ب)کاهش احتمال خطر کنترل طراحی و اجرا که سبب کاهش حجم رسیدگی می گردد.

۴- خطر کنترل را مجددا برآورد و آزمون های محتوا را طراحی کنید.

آزمون های محتوا:

- ۱- صورت ریز دارایی های ثابت را دریافت و کنترل های اولیه را اعمال نمایید .
- ۲- افزایش دارایی های ثابت را به طرق زیر کنترل کنید:

الف) مشاهده abseration

عیب مشاهده این است که فقط اثبات وجود است نه مالکیت، مشاهده باید طوری باشد که به مرز اطمینان برسد. شواهد از راه مشاهده اعتبار بالایی دارد.

ب) مجوزهای افزایش دارایی ثابت را بررسی کنید:

شامل موارد اعلام نیاز و قیمت های رقابتی و...

ج) هرگونه افزایش در دارایی های ثابت که ناشی از تحصیل عینی دارایی است را مورد بررسی قرار دهید؛ مثل بررسی مخارج تأمین مالی یا بررسی تجدید ارزیابی یا حتی بررسی برگشت استهلاک انباشته (تغییر در اصول و روش های حسابداری).

د) دارایی های تحصیل شده از طریق معاوضه را مورد بررسی قرار دهید:

مشکل در این قسمت این است که دارایی تحصیل شده به چه قیمتی باید در دفاتر ثبت شود.

ه) دارایی های تحصیل شده از اشخاص وابسته را پی جویی کنید:

معاملات با اشخاص وابسته معمولاً بودار است. حسابرس به این معاملات توجه زیادی می کند چون این معاملات ممکن است شکل ظاهری متفاوت از محتوای آن را داشته باشد.

نکته: معاملات با اشخاص وابسته معاملاتی است که طرفین معامله از قدرت چانه زنی یکسانی برخوردار نیستند، اما معاملات حقیقی معاملاتی است که طرفین معامله از قدرت چانه زنی یکسانی برخوردارند.

۳- هزینه های تعمیر و نگهداری را بررسی نمایید که علت آن تفکیک هزینه های سرمایه ای از هزینه های جاری است. هدف حسابرسان اثبات کامل بودن دارایی های ثابت است.

۴- وضعیت دارایی های ثابتی را که مورد استفاده نیستند بررسی کنید:

دارایی هایی که مورد استفاده نیستند استهلاک شان ۳۰٪ استهلاک دوره بهره برداری است. همچنین حسابرس این سؤال را مطرح می کند که آیا دارایی مربوطه خصوصیت یک دارایی را دارد (انتفاع آتی).

۵- مالکیت دارایی های ثابت را پی جویی کنید:

مثل پی گیری سند مالکیت، بیمه نامه، برگه مالیاتی، وثیقه وام، پرداخت یا عدم پرداخت اجاره.

۶- اجاره دارایی ها را مورد بررسی قرار دهید.

زیرا ممکن است منجر به کمتر از واقع نشان دادن دارایی های ثابت شده باشد.

سؤال: چگونه ممکن است اموال استیجاری منجر به کمتر از واقع نشان داده شدن دارایی های ثابت گردد؟

جواب: اگر اموال استیجاری یکی از ۴ خصوصیت زیر را داشته باشد باید جزء دارایی ثابت طبقه بندی شود:

الف) مدت اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید دارایی باشد (رجحان محتوا بر شکل ظاهری).

ب) ارزش فعلی اجاره های پرداختی حداقل ۹۰٪ ارزش دارایی استیجاری باشد.

ج) مالکیت مال پس از خاتمه اجاره به مستأجر انتقال یابد.

د) مستأجر حق خرید مال استیجاری را به قیمت مشخص در پایان دوره اجاره داشته باشد.

۷- استهلاک دارایی های ثابت را بررسی کنید:

استهلاک دارایی های ثابت سیستم کنترل داخلی ندارد و همچنین عینیت ندارد. هدف اول پذیرش روش استهلاک دارایی است. هدف دوم یکنواختی آن است. هدف سوم دقت در آن است که فاقد هر گونه اشتباهی باشد.

تست: کدامیک از جملات زیر صحیح نیست؟

الف) خطر نمونه گیری مورد پذیرش حسابرس با اندازه نمونه رابطه معکوس دارد.

ب) خطر عدم کشف با ترکیب دو خطر ذاتی و کنترل رابطه مستقیم دارد.

ج) احتمال خطر رد کردن نادرست به کارایی حسابرس و نه موثر بودن رسیدگی ها مربوط می شود.

د) احتمال خطر آلفا عبارت است از اینکه نتایج نمونه نشانگر تحریف عمده در جامعه است در حالی که در واقع چنین نباشد.

نمونه گیری دو خطر دارد:

الف) خطر نمونه گیری

ب) خطر غیر مرتبط نمونه گیری

احتمال خطر نمونه گیری:

خطری است که مرتبط می شود با نمونه گیری حسابرس، حسابرس موقعی که نمونه گیری می کند همواره قسمتی هایی از جامعه حسابرسی نشده باقی می ماند و آن بخش ها ممکن است حاوی تحریف باشد.

خطر غیر مرتبط نمونه گیری:

این خطر عمدتاً ناشی از کم تجربگی حسابرس است و یا ناشی از تبانی هایی است که توسط کارکنان و مدیران انجام می شود به گونه ای که احتمال هرگونه کشف تحریفات را در شرایط موجود تا حدود زیادی غیر ممکن می دارد. در نتیجه هر چه اندازه نمونه بیشتر باشد خطر نمونه گیری کمتر است.

- خطر ذاتی: خطری است که با فرض عدم وجود کنترل های داخلی رخ می دهد.

- خطر کنترل: خطر واقع شدن یک تحریف با فرض آنکه کنترل های داخلی نتواند آنرا به موقع کشف و گزارش کند.

- خطر عدم کشف: احتمال آنکه حسابرس نتواند تحریف های موجود را کشف نماید.
- خطر کنترل و خطر ذاتی مربوط به ساختار کنترلی صاحبکار است.
- خطر عدم کشف مربوط به حسابرس است. اگر حسابرسان به این نتیجه برسند که وضعیت کنترل داخلی ضعیف است (احتمال خطر کنترل و ذاتی بالاست) حسابرسان حجم نمونه بزرگتری را انتخاب می کند (حسابرسان احتمال خطر عدم کشف کمتری را می پذیرند) اگر حسابرسان به این نتیجه برسند که احتمال خطر کنترل و ذاتی کم است احتمال خطر عدم کشف بالاتری را می پذیرند.

#### انواع مفروضات حسابرسی:

- فرض مثبت: فرض بر درستی صورت های مالی است یعنی گردآوری شواهد برای تأیید .
- فرض منفی: فرض بر نا درستی صورت های مالی که شامل تردید حرفه ای می باشد و حسابرس آثار روانی بیشتری را متحمل می گردد.
- عواقب فرض مثبت این است که صورت های مالی واقعا دارای تحریف با اهمیت است در حالی که نتایج حسابرسی نشان می دهد که صورت های مالی درست است.
- خطر بتا: در واقع این فرض را منعکس می کند یا همان احتمال خطر حسابرسی که اثر بخشی روش های رسیدگی زیر سؤال می رود (پذیرش نادرست) .
- فرض منفی عواقبش این است که صورت های مالی واقعا درست است در حالی که نتایج حسابرسی نشان می دهد صورت های مالی واقعا نا درست است که به آن خطر آلفا گویند یعنی احتمال خطر حسابرسی بیش از اندازه.
- رد کردن نادرست خطر بتا از خطر آلفا خطرناک تر است چون خطر آلفا باعث نابودی سود می شود. خطر بتا هم سود را از بین می برد هم سرمایه را.
- باید فرض منفی را انتخاب کنید:
- الف) شانس وقوع آلفا کمتر است.
- ب) رسیدگی دقیق تری انجام می گیرد.
- ج) مخاطرات کمتری دارد.
- در نتیجه امکان اینکه بگوییم صورت مالی درست، نادرست است کم است اما امکان اینکه بگوییم صورت مالی نادرست، درست است زیاد است.
- در نتیجه گزینه ب پاسخ تست می باشد .

## حسابرسی حسابهای پرداختی

### مقدمه :

منشأ حسابهای پرداختی خرید های نسبه از فروشندگان است و یا هزینه های اتفاق افتاده و ثبت نشده.

### -اهداف حسابرسی حسابهای پرداختی:

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی
- ۲- اعتبار حسابهای پرداختی(رخداد)
- ۳- اثبات کامل بودن
- ۴- صحت محاسبات ریاضی
- ۵- ارزشیابی
- ۶- افشاء و طبقه بندی طبق استانداردهای حسابداری

نکته: برای اینکه وضعیت شرکت مناسب و دارایی ها بیش از واقع نشان داده شود حسابسان اثبات وجود را برای دارایی ها بیشتر مورد توجه قرار می دهند. در مورد بدهی ها معمولاً بیشتر تفریط می شود یعنی پنهان کاری. بنابراین حسابسان اثبات کامل بودن را مورد توجه قرار می دهند. نکته: مشکل دیگر بدهی ها ارزشیابی آنهاست ، خصوصاً بدهی های برآوردی.

### - (تدابیر)سیستم کنترل داخلی پرداختی ها:

- مورد اول: درخواست خرید(تکمیل فرم اعلام نیاز).
- مورد دوم: استعلام و مجوز مالی: باید در سطح شهر یا کشور استعلام گرفته شود.
- مورد سوم: تنظیم گزارش دریافت کالا: دایره ای جداگانه باید کالا را دریافت کند مثل گزارش دریافت کالا که در فصل مربوط به خرید و موجودی کالا داشتیم، تا کالا خریداری شده همان کالائی که باشد با همان مقدار و ارزش یا قیمت.
- مورد چهارم: ثبت در دفاتر از طریق مقایسه اسناد گوناگون
- مورد پنجم: بازبینی و علامت گذاری جداگانه مدارک
- مورد ششم : تطبیق ماهانه حسابهای پرداختی با حساب کنترل بستانکاران

## - برنامه حسابرسی پرداختنی:

الف آزمونهای کنترل:

- مرحله ۱) کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی
- مرحله ۲) برآورد خطر کنترل
- مرحله ۳) طراحی و اجرای آزمونهای اضافی کنترل به منظور کامل بودن کاربرگهای حسابرسی و همچنین کاهش خطر کنترل به منظور افزایش کارایی
- مرحله ۴) برآورد مجدد خطر کنترل و طراحی آزمونهای محتوا

ب آزمونهای محتوای حسابهای پرداختنی:

- ۱) صورت ریز حسابهای پرداختنی را از صاحبکار دریافت و کنترلهای اولیه را انجام دهید.
- ۲) حسابهای پرداختنی را از حیث رخداد و تعهد سند رسی کنید. (اثبات وجود)
- ۳) بدهیهای ثبت شده را با صورتحساب های فروشندگان مغایرت گیری کنید:  
خریدار دو صورتحساب میگیرد، ۱) فاکتور خرید ۲) صورتحساب ماهانه  
مقایسه صورتحساب های ماهانه با فاکتور خرید بسیاری از اختلاسها را کشف می کند، حسابرس باید بین فاکتور خرید و صورتحساب ماهانه از طریق نمونه گیری مغایرت گیری را انجام دهد. در مطابقت فاکتورهای خرید با صورتحساب ماهانه باید توجه داشت که انقطاع خرید بسیار اهمیت است، یعنی ممکن است کالای خریداری شده در پایان سال دریافت شده باشد اما ثبت و شمارش نشده باشد یا کالا دریافت شده اما ثبت نشده است.
- ۴) تاییدیه حسابهای پرداختنی را از فروشندگان دریافت کنید: برای مانده های صفر نیز تاییدیه ارسال کنید. چون حسابرس اثبات کامل بودن را هدف قرارداده است، زیرا ممکن است بدهی هایی وجود داشته باشد که ثبت نشده است.
- تاییدیه حسابهای پرداختنی (بستانکاران) اهمیتش کمتر از تاییدیه حسابهای دریافتنی است. از این رو یک روش حسابرسی اجباری نیست. به ۳ دلیل:

- ۱) بزرگترین مخاطره در اثبات بدهی ها ، اثبات وجود بدهیهای ثبت نشده است، از این رو تاییدیه این درد را درمان نمیکند.
- ۲) مدارک مرتبط با بستانکاران اغلب برون سازمانی است از این رو اعتبار بیشتری دارد . مثل فاکتور خرید که اعتبارش کم است.
- ۳) بیشتر حسابهای پرداختنی تا قبل از حسابرسی پرداخت میشوند، از این رو دلیلی برای ارسال تاییدیه وجود ندارد.
- مرحله ۵) روشهای تحلیلی را اجرا کنید: استخراج نسبتهای حسابرسی مثل نسبت بستانکاران به بدهی های جاری و مقایسه آن با نسبتهای سال قبل میتواند موارد مشکوک را کشف نماید.



مرحله ۶) جستجو برای حسابهای پرداختی ثبت نشده را پی ریزی نمایید: این جستجو میتواند شامل موارد زیر باشد :

الف) فاکتورهای خرید بدون گزارش دریافت کالا

ب) فاکتورهای خرید ثبت شده بعد از تاریخ ترازنامه

ج) فاکتورهای دریافتی پس از تاریخ ترازنامه

مرحله ۷) حسابهای پرداختی با اشخاص وابسته را پی جویی نمایید: مثلا حساب پرداختی مرتبط با روسا و شرکتهای وابسته نیاز به توجه ویژه حسابرسان دارد زیرا اینگونه پرداختی ها از معاملات حقیقی و بی شبهه ای که بین طرفین با تضاد منافع انجام میشود ناشی نشده اند. حسابرسان در اینگونه موارد نباید به پرداختی های مربوط به موجودی کالا و مواد که نحوه ای ارزشیابی آنها زیر سوال است توجه داشته باشند. حسابرسان مستقل باید برای یافتن این پرداختی ها جستجو کنند. تمام پرداختی های عمده به اشخاص وابسته باید افشا گردد.

مرحله ۸) ارزیابی چگونگی ارائه حسابهای پرداختی در صورتهای مالی:

ارائه صحیح حسابهای پرداختی در ترازنامه مستلزم تفکیک مبالغ پرداختی عمده به اشخاص وابسته و ارائه جدای آنها از بستانکاران تجاری است. گاهی در حسابهای پرداختی مانده های بدهکار ایجاد میگردد که در صورت با اهمیت بودن اینگونه مانده های بدهکار ثبت اصلاح طبقه بندی باید در کاربرگهای حسابرسی درج و پیشنهاد شود تا این مانده های بدهکار به جای پایپای شدن با سایر حسابهای پرداختی دارای مانده بستانکار تحت عنوان یک دارایی در ترازنامه ارائه گردد.

#### -زمان رسیدگی حسابهای پرداختی:

نوع و ماهیت و مبلغ حسابهای پرداختی تجاری میتواند ظرف چند هفته به طور کلی تغییر کند، در نتیجه زمانی رسیدگی اثربخش است که این بدهیها بلافاصله پس از پایان مورد بازبینی قرار گیرد. رسیدگی به حسابهای پرداختی در تاریخی پیش از تاریخ ترازنامه به شرطی خواهد بود که صاحبکار در ثبت بدهیهای با اهمیت بوجود آمده در هفته ای باقیمانده از سال مورد رسیدگی کوتاهی نکند، به همین دلیل بسیاری از حسابرسیهای حساب پرداختی پس از تاریخ ترازنامه بایستی انجام گیرد (چند هفته اول سال بعد).

نکته: بدهیهای غیر جاری غیر از حسابهای پرداختی (بدهیهای بلندمدت) برای رسیدگی پیش از تاریخ ترازنامه مناسب تر است. برای مثال مدارک مربوط به عوارض و مالیات مستقلات ممکن است پیش از تاریخ ترازنامه در دسترس باشد.

کاربرگهای حسابرسی مربوط به این بدهیها می تواند به آسانی و با سرعت پس از پایان دوره مالی تکمیل شود.

هدفهای حسابرسان از رسیدگی به حقوق صاحبان سرمایه، تعیین موارد زیر است؟

- ۱- کفایت سیستم کنترل داخلی حقوق صاحبان سرمایه.
  - ۲- اعتبار حقوق ثبت شده صاحبان سرمایه (رخداد و تعهد).
  - ۳- ثبت دفاتر بودن تمام معاملات مربوط به حقوق صاحبان سرمایه (کامل بودن).
  - ۴- صحت محاسبات ریاضی جداول پشتوانه حقوق صاحبان سرمایه و انطباق آنها با حسابهای دفتر کل (صحت محاسبات ریاضی).
  - ۵- درستی ارزشیابی حقوق صاحبان سرمایه.
  - ۶- کفایت افشا و چگونگی ارائه حقوق صاحبان سرمایه در صورتهای مالی.
- حسابرسان همزمان با رسیدگی به حسابهای حقوق صاحبان سرمایه شواهدی را برای حسابهای سود سهام پرداختی و کسر و صرف سهام نیز بدست می‌آوردند. همچنین شواهدی را نیز درباره انقطاع مناسب معاملات دریافتهای و پرداختهای نقدی مربوط به حسابهای حقوق صاحبان سرمایه کسب می‌کنند.
- سیستم کنترل داخلی حقوق صاحبان سرمایه
- برای استقرار سیستم کنترل داخلی قوی در مورد حقوق صاحبان سرمایه، سه عنصر اصلی (۱) وجود مجوزهای مناسب هیأت مدیره برای معاملات، (۲) تفکیک وظایف اجرایی این معاملات (به ویژه، استفاده از نمایندگان مستقل برای ثبت و انتقال سهام و پرداخت سود سهام) و (۳) حفظ و نگهداری مدارک مناسب و کافی باید وجود داشته باشد.

کنترل معاملات سهام سرمایه توسط هیأت مدیره

برخی از معاملات سهام سرمایه، که مستلزم وجود مجوز هیأت مدیره است عبارت است از: هیأت مدیره باید تعداد سهام قابل انتشار و قیمت هر سهم را تعیین کند؛ چنانچه قرار باشد فروش سهام بطور اقساطی صورت گیرد شرایط فروش اقساطی باید هیأت مدیره مشخص شود، اگر قرار باشد داراییهای ثابت، خدمات یا هر چیز دیگری غیر از وجه نقد بابت فروش سهام تحصیل شود، هیأت مدیره باشد معوض را ارزش گذاری کند، انتقال سود انباشته به سهام سرمایه (مانند انتشار سود سهمی) نیاز به مصوبه هیأت مدیره دارد. تقسیم سهام و هرگونه تغییر در قیمت اسمی نیز باید رسماً به تصویب هیأت مدیره برسد.

هرگونه تصمیم‌گیری درباره سود سهام به عهده هیأت مدیره است. اعلام سود سهام نه تنها باید مبلغ سود هر سهم بلکه باید تاریخ شناسایی سهامداران مشمول سود و تاریخ پرداخت آن را نیز مشخص کند.

اگر شرکتی به جای استفاده از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام، معاملات سهام سرمایه را رسماً ترتیب می‌دهد، هیأت مدیره باید مقاماتی از شرکت را رسماً تعیین کند که مجازند (۱) گواهینامه‌های سهام را امضا کنند، (۲) مدارک سهامداران را نگه دارند، (۳) گواهینامه‌های سهام استفاده نشده را در اختیار داشته باشند. (۴) چکهای سود سهام را امضا نمایند.

نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام

مسئولیت اولیه مسئول ثبت سهام جلوگیری از انتشار بیش از حد سهام است. خطر انتشار بیش از حد سهام را داستان بانی شرکتی به خوبی نشان می‌دهد که ۲۵ درصد سهام شرکت را به هر یک از ۱۰ نفر سرمایه‌گذاران آن فروخت. مسئول ثبت سهام برای جلوگیری از این گونه تخلفات باید مطمئن شود که گواهینامه‌های سهام، طبق مفاد اساسنامه شرکت و مجوز رسمی هیأت مدیره صادر شود. نماینده مستقل ثبت سهام، نسخه‌ای از مجوز تعداد کل سهام قابل انتشار را بدست می‌آورد و مدارک تفصیلی تعداد سهام منتشر و باطل شده را نگهداری می‌کند. هر گواهینامه سهام باید پیش از تحویل به دارنده آن، جهت امتحان و ثبت در مدارک، به نماینده مستقل ثبت سهام ارائه شود. با استفاده از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام، خطر تقلب اشتباهات سهوی به مقدار قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌یابد.

#### دفتر گواهینامه سهام

اگر شرکت از خدمات نماینده مستقل ثبت و کارگزار انتقال سهام استفاده نکند، هیأت مدیره معمولاً این وظایف را به مدیریت ملی شرکت واگذار می‌کند. گواهینامه‌های سهام باید دارای شماره ردیف چاپی باشد؛ و از لحظه تحویل به شرکت تا زمان صدور باید منحصرأ در اختیار مقام مسئول تعیین شده باشد. اوراق گواهینامه‌ها معمولاً به شکل دفتر و با ته سوش (همانند دسته چک) تهیه می‌شود. شماره ردیف گواهینامه سهام و محل ثبت نام سهامدار تعداد سهام و شماره ردیف سهام تعویض شده روی ته سوش گواهینامه‌ها چاپ شده است. گواهینامه‌ها باید به ترتیب شماره ردیف صادر شود و هرگز نباید پیش از صدور امضا گردد. هنگامی که سهام صادر شده از دارنده آن به

خریدار منتقل می‌شود. گواهینامه قبلی باید به شرکت تحویل گردد. مقام مسئول این گواهینامه را باطل و به ته سوش مربوط در دفتر گواهینامه سهام الصاق می‌کند.

#### دفتر ثبت سهام

دفتر گواهینامه سهام به خودی مدرکی کافی برای سهام سرمایه صادر شده نیست. دفتر ثبت سهام، مدرک جداگانه‌ای را برای هر سهامدار فراهم می‌آورد. بدینسان تعیین تعداد سهام متعلق به هر سهامدار در یک نگاه میسر می‌شود.

#### سیستم کنترل داخلی سود سهام

در صورت استفاده از خدمات نماینده مستقل، نسخه‌ای تأیید شده از اعلام سود سهام و یک چک بابت تمام مبلغ سود سهام توسط نماینده شرکت در اختیار نماینده مزبور قرار می‌گیرد. از آنجا که مدارک تفصیلی مربوط به سهامداران توسط نماینده مستقل ثبت سهام تهیه می‌شود، مسئولیت توزیع سود سهام نیز معمولاً به عهده وی واگذار می‌گردد. نماینده مزبور چک سود سهام هر سهامدار را صادر و ارسال می‌کند و فهرستی از پرداختهایش را برای شرکت می‌فرستند. استفاده از نماینده مستقل از دیدگاه سیستم کنترل داخلی به شدت توصیه می‌شود، زیرا احتمال تقلب در توزیع سود سهام یا بروز اشتباه در ارتباط با آن طور با اهمیتی کاسته می‌گردد.

#### برنامه حسابرسی - سهام سرمایه

روشهای زیر از جمله روشهای متداول اجرایی برای بازبینی سهام سرمایه در بسیاری از کارهای حسابرسی است:

- ۱- شناختی از سیستم کنترل داخلی مربوط به معاملات سهام سرمایه کسب کنید.
- ۲- مواد مربوط به سهام سرمایه را در شرکتنامه اساسنامه و صورتجلسات هیأت مدیره بررسی کنید.
- ۳- صورت تجزیه و تحلیل حسابهای سرمایه را از صاحبکار دریافت یا خود تهیه کنید.
- ۴- وجوه نقد حاصل از تمام سهام منتشر شده را رسیدگی کنید.
- ۵- تأییدیه نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام را بابت تمام سهام در دست سهامداران دریافت کنید.
- ۶- در مورد شرکتی که نماینده مستقل ثبت سهام یا کارگزار انتقال سهام ندارد، مدارک و حسابهای سهامداران را با دفتر کل مغایرت‌گیری کنید.
- ۷- رعایت شدن یا نشدن مفاد طرحهای اختیار خرید سهام محدودیتهای تحمیلی و امتیازات ویژه سهام سرمایه را تعیین کنید.

## ۱- شناختی از سیستم کنترل داخلی مربوط به معاملات سهام سرمایه کسب کنید.

از پرسشنامه کنترل‌های داخلی سود جویند. نمونه‌ای از پرسشهای متداول در پرسشنامه کنترل‌های داخلی به شرح زیر است: آیا شرکت از خدمات نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام استفاده می‌کند؟ آیا دفتر ثبت سهام و روزنامه انتقال سهام تهیه و نگهداری می‌شود؟ آیا ثبتهای حسابهای حقوق صاحبان سرمایه توسر مدیر مالی و بطور متناوب بررسی می‌شود؟ این پرسشها باید به عنوان مبنای شناسایی زمینه‌های نیازمند پی‌جویی تلقی گردد نه پرسشهای مستلزم یک پاسخ ساده آری یا خیر.

**۲- مواد مربوط به سهام سرمایه را در شرکتنامه، اساسنامه و صورتجلسات هیأت مدیره، بررسی کنید.**

در حسابرسی نخستین حسابرسان باید نسخه‌ای از شرکتنامه اساسنامه و صورتجلسات هیأت مدیره و مجامع را برای ضبط در پرونده دایمی دریافت و آنها را به دقت مطالعه کنند. اطلاعات مورد نیاز حسابرسان برای هر نوبت انتشار سهام شامل تعداد سهام تصویب و صادر شده قیمت اسمی هر سهم نرخ سود سهام شرایط مطالبه تعهد صاحبان سرمایه و تبدیل سهام تقسیم سهام و اختیار خریدهای سهام است. حسابرسان با گردآوری این شواهد تا حدودی مطمئن می‌شوند که معاملات سهام سرمایه طبق الزامات قانونی و مجوزهای خاص هیأت مدیره و سهامداران صورت گرفته است. همچنین حسابرسان خواهند توانست نسبت به این موضوع تصمیم بگیرند که آیا ترازنامه شرکت، حاوی اطلاعات لازم برای توصیف مناسب و کافی انواع سهام منتشر شده و سایر موارد مرتبط می‌باشد یا خیر.

**۳- صورت تجزیه و تحلیل حسابهای سهام را از صاحبکار دریافت یا خود، تهیه کنید.**

حسابرسان در نخستین باری که شرکتی را رسیدگی می‌کنند باید حسابهای سهام سرمایه را از بدو تأسیس شرکت تجزیه و تحلیل نمایند تا تاریخچه کاملی از سرمایه شرکت بدست آید. تجزیه و تحلیل حسابهای سهام سرمایه شامل ارزیابی ماهیت تمام

تغییرات رخ داده و سندرسی اسناد و مدارک آن تغییرات است. تمام تغییرات سهام سرمایه باید دارای مجوز هیأت مدیره باشد.

کاربرگ تجزیه و تحلیل حسابهای سهام سرمایه می‌تواند به گونه‌ای تهیه شود که افزودن اطلاعات بدست آمده طی حسابرسیهای بعدی به آن نیز امکان‌پذیر باشد. حسابرسان باید حساب سهام خزانه را نیز تجزیه و تحلیل و فهرستی تهیه کنند که تعداد سهام خزانه موجود را نشان دهد. سپس تمام گواهینامه‌های سهام خزانه باید بازرسی گردد. چنانچه این گواهینامه‌ها به امانت سپرده شده باشد باید تأییدیه‌ای مستقیم از مسئول نگهداری آنها دریافت شود.

حسابرسان هنگام بررسی معاملات سهام خزانه باید صورتجلسات هیأت مدیره را بررسی کنند تا مطمئن شوند که (الف) تحصیل یا انتشار مجدد سهام خزانه یا اجازه هیأت مدیره یوده و (ب) قیمت‌های خرید یا فروش این سهام براساس قیمت‌های تعیین شده توسط هیأت مدیره بوده است.

#### ۴- وجوه نقد حاصل از تمام سهام منتشر شده را رسیدگی کنید.

یکی از روشهای تجزیه و تحلیل حسابهای سهام سرمایه است. وجوه حاصل باید به مدارک وجوه نقد و صورتحسابهای بانک ردیابی شود. اظهارنامه ثبت اوراق نزد بورس اوراق بهادار و قراردادهای منعقد شده با ضامن فروش آنها نیز می‌تواند به عنوان شواهدی برای مبالغ دریافتی بابت انتشار سهام مورد استفاده قرار گیرد.

در مواردی که وداراییهای غیر از وجه نقد بابت انتشار سهام دریافت شده است، معامله باید از همه لحاظ به دقت مورد رسیدگی قرار گیرد. ارزش داراییها و خدمات دریافتی



در ازای سهام سرمایه عموماً توسط هیأت مدیره تعیین می‌شود. حسابرسان باید مناسب بودن این گونه برآوردهای مدیریت را برای ارزشیابی و داراییها و خدمات دریافتی تعیین کنند.

**۵- تأییدیه نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام را برای تمام سهام در دست سهامداران، دریافت کنید.**

تعداد سهام صادر شده و در دست سهامداران به تاریخ ترازنامه می‌تواند با مکاتبه مستقیم با نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام تأیید شود. درخواست تأییدیه باید توسط صاحبکار و روی کاغذ مارکدار آن نوشته شود؛ اما این درخواستها باید توسط حسابرسان به پست تحویل گردد. پاسخ درخواستهای تأییدیه باید به آدرس حسابرسان ارسال شود نه به آدرس صاحبکار. تمام اطلاعات موجود در این تأییدیهها باید به مدارک شرکت ردیابی گردد. تطبیق حسابهای کنترل در دفتر کل با مبالغ سهام منتشر شده طبق گزارش نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام ضروری است.

**۶- در مورد شرکتی که نماینده مستقل ثبت سهام یا کارگزار انتقال سهام ندارد، مدارک و حسابهای سهامداران را با دفتر کل، مغایرت‌گیری کنید.**

در مواردی که شرکت رسماً امور ثبت و انتقال سهام را انجام می‌دهد حسابرسان باید از روشهای رسیدگی تقریباً بدیل دریافت تأییدیه از اشخاص خارج از شرکت استفاده کنند. این روشها شامل (الف) حسابدهی در مورد تعداد گواهینامه‌های سهام، (ب)

رسیدگی به گواهینامه‌های باطل شده و (پ) مغایرت‌گیری بین دفاتر ثبت سهام و گواهینامه‌های سهام با دفتر کل است.

آخرین شماره گواهینامه صادر شده طی سال باید در کاربرگهای حسابرسی درج شود. مراجعه به کاربرگهای سال قبل وقتی با بازبینی شماره گواهینامه‌های صادر شده طی سال همراه شود، حسابرسان را قادر می‌سازد تا وضعیت گواهینامه‌ها را براساس شماره ردیف آنها روشن کنند.

گواهینامه‌های باطل شده باید به ته سوش مربوط الصاق و بطور دائمی حفظ شود. اگر این گواهینامه‌ها بطور مناسبی باطل نگردد. همواره این خطر وجود دارد که توسط رؤسا یا کارکنان شرکت و بطور متقلبانه مورد استفاده قرار گیرد.

حساب سهام سرمایه در دفتر کل، مبلغ کل سهام در دست سهامداران را به اضافه سهام خزانه در صورت وجود نشان می‌دهد.

**۷- رعایت شدن یا نشدن مفاد طرحهای اختیار خرید سهام، محدودیتهای تحمیلی و امتیازات ویژه سهام سرمایه را تعیین کنید.**

بسیاری از شرکتها حق اختیار خرید سهام شرکت را به منظور ایجاد انگیزه به رؤسا و کارکنان خود می‌دهند. هنگامی که اختیار خرید سهام داده می‌شود بخشی از سهام سرمایه مصوب اما منتشر نشده باید به آن اختصاص داده شود تا شرکت بتواند مفاد موافقتنامه مربوط را رعایت کند. به همین گونه، شرکتهای که اوراق قرضه یا سهام ممتاز قابل تبدیل در دست مردم دارند باید ذخیره کافی از سهام عادی خود را برای تبدیل اوراق قرضه و سهام ممتاز اشخاصی که مایل به تبدیل آنها

هستند. در اختیار داشته باشند.

حسابرسان باید با مفاد هر طرح اختیار خرید و طرح خرید سهام شرکت و ویژگیهای تبدیل اوراق قرضه و سهام ممتاز (قابل تبدیل) کاملاً آشنا باشند تا بتوانند کفایت افشای این قراردادها را در صورتهای مالی تعیین کنند. حسابرسان باید سهام منتشر شده طی سال در اثر تبدیل یا استفاده از کاختیار خرید سهام را بازبینی کنند و باید مطمئن شوند که سهام ذخیره شده در تاریخ ترازنامه از تعداد سهام مصوب اما منتشر نشده بیشتر نباشد.

### سود (زیان) انباشته و سود سهام

رسیدگی به سود (زیان) انباشته و سود سهام، دو مرحله اساسی دارد: (۱) تجزیه و تحلیل سود (زیان) انباشته و هر گونه تخصیص از محل آن و (۲) بررسی روشهای توزیع سود سهام چه نقدی چه سهمی.

تجزیه و تحلیل سود (زیان) انباشته و هرگونه تخصیص از محل آن باید تمام سابقه تاریخی این حسابها را در بر گیرد.

اقلام بستانکار حساب سود (زیان) انباشته معمولاً معرف سود خالص است.

اما اقلامی که به حساب سود (زیان) انباشته بدهکار می شود معمولاً عبارت است از ثبت زیان خالص سال، سود سهام نقدی و سهمی و ایجاد یا افزودن بر اندوختهها.

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

۱- تاریخ و مبلغ سود سهام تصویبی را تعیین کنید.

۲- مبالغ پرداختی را بازبینی کنید.

۳- مبلغ هرگونه سود سهام ممتاز عقب افتاده را تعیین کنید.

۴- چگونگی برخورد با چکهای سود سهام مطالبه نشده را بررسی کنید.

### زمان رسیدگی - حقوق صاحبان سرمایه

تعداد اقلامی که در حسابهای سهام سرمایه، صرف سهام و سود (زیان) انباشته در طول سال ثبت می‌شوند معمولاً اندک است، در نتیجه بیشتر حساب‌برسان می‌دانند که از تجزیه و تحلیل این حسابها برای بخشی از سال سودی نمی‌برند. معمولاً بهتر آن است که رسیدگی به این حسابها در یک مرحله و پس از پایان سال مالی انجام شود.

سایر روشهای حسابرسی مانند رسیدگی به دفتر گواهینامه سهام و دریافت تأییدیه از نماینده مستقل ثبت سهام و کارگزار انتقال سهام (بابت سهام در دست سهامداران) نیز پس از پایان سال مالی اجرا می‌شود.

### ارائه حقوق صاحبان سرمایه در صورتهای مالی

ارائه حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه باشد شامل توصیف کامل هر سر فصل باشد. اطلاعاتی که باید افشا شود عبارت است از: عنوان هر سر فصل ارزش اسمی نرخ سود سهام در صورت مشخص بودن تقدم پرداخت سود سهام شرایط تبدیل و مطالبه تعهدات سهامداران تعداد سهام تصویب شده صادر شده و موجود در خزانه هرگونه سود سهام عقب افتاده و سهام ذخیره برای اختیار خرید سهام یا برای تبدیل.

سهام خزانه بهتر است به بهای تمام شده در حقوق صاحبان سرمایه و به شکل کسر از مجموع سرمایه تأدیه شده و سود (زیان) انباشته نشان داده شود.

تغییرات طی سال سود (زیان) انباشته می‌تواند در یک صورت جداگانه یا به شکل ترکیبی با صورت سود و زیان ارائه شود.

یکی از عمده‌ترین نکاتی که در تعیین چگونگی ارائه سود (زیان) انباشته در ترازنامه باید مورد توجه قرار گیرد هرگونه محدودیتی است که برای استفاده از آن وجود دارد توافقنامه‌های با بانکها صاحبان اوراق قرضه و دیگر اعتبار دهندگان به شرکت بطور متداول محدودیتهای را برای پرداخت سود سهام قایل می‌شوند. این گونه محدودیتهای باید بطور کامل در یادداشتهای همراه صورتهای مالی، افشا شود.

متداولترین دلیلی که واحدهای تجاری کوچک برای حسابرسی دارند، ضرورت ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده به بانک است تا بتوانند وام و اعتبار دریافت کنند.

### **روشهای رسیدگی به حسابهای شرکا**

مهمترین مدرک زیربنای شرکتهای تضامنی، شرکتنامه (قرارداد مشارکت شرکا) است. حسابرسان به ویژه مطمئن شوند که توزیع سود خالص (شرکت) با مفاد مربوط به تقسیم سود در شرکتنامه مطابقت دارد. ثبت و ضبط حسابهای سرمایه شرکا و میزان سرمایه هر یک و محدودیت برداشت هر یک از آنها حداکثر تا سقف تعیین شده نیز اغلب در شرکتنامه می‌آید.

گاه حسابرسان با شرکتهای روبرو می‌شوند که بدون داشتن شرکتنامه مدون، مشغول فعالیت است. در چنین وضعیتی حسابرسان باید مطمئن شوند که سود شرکت مطابق با تفاهم شرکا بین آنان تقسیم شده است، حسابرسان بهتر است به صاحبکار پیشنهاد کنند که شرکتنامه مدونی نیز تدوین کند. در این گونه موارد حسابرسان به منظور

حفظ خود می‌توانند تأییدیه‌ای کتبی نسبت به مانده حساب سرمایه و تأیید چگونگی تقسیم سود سال از هر شریک دریافت کنند.

بطور کلی رسیدگی مبه حسابهای سرمایه و برداشت یک مؤسسه فردی یا یک شرکت تضامنی مستلزم اجرای همان روشهای حسابرسی است که برای رسیدگی به حسابهای سرمایه یک شرکت سهامی ضرورت دارد.

تداخل معاملات مؤسسه با معاملات شخصی صاحب آن بارزترین دشواری رسیدگی به مؤسسات فردی است که حسابرسان را ناگزیر می‌سازد تا ارزش ویژه داراییهای صاحب مؤسسه را از مؤسسه تفکیک کنند. همچنین حسابرسان ممکن است مجبور شوند برخی از هزینه‌های شخصی صاحب مؤسسه را که وجوه و منابع مؤسسه پرداخت شده است از حسابهای هزینه به حساب برداشت منتقل کنند.