

ساخنار کنترل داخلی

انواع حسابها:

۱- **حقیقی:** مانده این حساب ها حاکی از وجود شیء در موسسه مورد رسیدگی می باشد

مانند دارائی های ثابت مثل سرقفلی

۲- **شخصی:** حاکی از معاملات با اشخاص ثالث می باشد. مثل بدهکاران، بستانکاران،

پیش پرداخت ها

۳- **اسمی:** حاکی از درآمدها و هزینه های انجام شده در طی یک دوره مالی می باشد.

(عملکرد دوره مالی)

۴- **وابسته:** وجود این حسابها در ارتباط با سایر حساب های صورت های مالی است. مثل

هزینه های بهره، مثل ذخیره م م

آزمون های حسابرسی

آزمون های حسابرسی شامل ۱- آزمون رعایت روش ها و ۲- آزمون محتوی می باشد. تمام

اقلام صورت های مالی می بایست این دو آزمون را دارا باشند.

الف) آزمون رعایت روش ها: ب بررسی روش ها و عملیات انجام شده در خصوص

هر یک از اقلام صورت های مالی می پردازد. در حقیقت ساختار کنترل های داخلی هر حساب

مورد آزمون قرار می گیرد (رسیدگی عملیاتی، بررسی سیستم)

ب) آزمون محتوی: عبارت است از بررسی با محتوا بودن اقلام صورت های مالی با

توجه به اسناد و مدارک و شواهد موجود در شرکت (رسیدگی اثباتی، اثبات مانده)

انواع آزمون های حسابرسی براساس مانده اقلام صورت های مالی

برحسب آن که مانده اقلام صورتهای مالی به صورت ۱- تجمعی و یا ۲- شناور باشد ۲

گونه آزمون برای بررسی اقلام صورت های مالی مورد استفاده قرار می گیرد:

۱- **آزمون جزئیات:** این آزمون در ارتباط با حسابهای شناور به کار می رود (حساب

هایی که مانده آن ها مرتباً افزایش و یا کاهش می یابند)

۲- **آزمون تحلیلی:** این آزمون در ارتباط با اقلامی مطرح می شود که مانده آن ها به

صورت شناور باشد در واقع هدف از بررسی آزمون تحلیلی، تجزیه و تحلیل افزایش و یا کاهش

مانده اقلام صورت های مالی می باشد. (تجمعی)

توجه: حساب های همچون بدهکاران، بستکانکاران، وجه نقد، حساب م کالا، پ پرداخت

ها و ... که مانده آن ها مرتباً در حال تغییر می باشند. (حسابهای شناور) از آزمون جزئیات استفاده

نموده یعنی می بایست آن ها را از راه ریز آن ها تفکیک نمود و سپس در خصوص هر جزء از

اجزاء حسابها روش حسابرسی مربوطه را اعمال نمود.

توجه: در خصوص اقلام تجمعی مانند ح خرید، فروش، بهای تمام شده کالای فروخته شده،

هزینه ها و درآمدها و ... می بایست آزمون تحلیلی را در رابطه با آن ها اعمال نمود یعنی ارتباط با

هر یک از مانده این اقلام حسابرس با توجه به اسناد و مدارک داخلی شرکت به تجزیه و تحلیل

پیردازد.

حساب ها و اسناد دریافتنی

این نوع از حساب ها جزء دارائی های جاری شرکت محسوب شده و می بایست به بهای تمام شده در دفاتر ثبت گردند انعکاس حساب ها و اسناد دریافتنی در صورت های مالی براساس خالص ارزش بازیافتی خواهد بود.

طبقه بندی ح و اسناد دریافتنی: در خصوص حساب ها و اسناد دریافتنی که حکایت

از مطالبات شرکت دارند طبقه بندی های زیر را متصور می شویم.

۱- فروش کالا و ارائه خدمات بدهکاران تجاری

۲- فروش دارئی های ثابت بدهکاران غیر تجاری

۳- پرداخت وام ها بدهکاران غیر تجاری (وام ها)

۴- پیش پرداخت ها تجاری و غیر تجاری (پاپ)

۵- خسارت ناشی از دعاوی حقوقی بدهکاران غیر تجاری

هر یک از موارد فوق به منظور آن که جزو مطالبات شرکت طبقه بندی شوند ۲ شرط می بایست دارا باشند شرط اول: قبول طلب از طرف گیرنده دارایی، شرط دوم: وجود مدارک و شواهد نزد واگذارنده دارایی (جهت اقامه دعوی در دادگاه)

ب توجه به طبقه بندی فوق حسابرسان می بایست صورت ریزی از حساب ها و اسناد دریافتنی شرکت از شرکت درخواست نمایند تا به بررسی آن صورت ریز با استفاده از روش های حسابرسی بپردازد. پس از دریافت صورت ریز حسابرسان می بایست اقدام به تهیه کاربرگ های رسیدگی بنمایند. (کاربرگ اصلی، فرعی و رسیدگی) در حقیقت در کاربرگ رسیدگی که شروع کار حسابرسی است حسابرسان ریز ارقام حساب ها و اسناد دریافتنی را دارا می باشند (آزمون

جزئیات) حال با توجه به اسناد و مدارک مثبت موجود (نظیر فاکتور فروش) و حواله های انبار، مجوز های مربوطه، رسید دریافت کالا توسط مشتری و ... به بررسی اقلام صورت ریز موجود در کاربرگ رسیدگی با توجه به روش های حسابرسی پردازند.

در خصوص رسیدگی اقلام صورت های مالی سه سویه را دنبال می کنیم:

الف- رسیدگی عملیاتی: بررسی کنترل های داخلی و ساختارهای آن در واحد اعتقادی

می باشد ابتدایی ترین کار در بررسی اقلام صورت های مالی رسیدگی به ساختار کنترل های داخلی آن ها می باشد هدف از این نوع رسیدگی پیدا کردن نقاط ضعف و قدرت سیستم می باشد.

ب- رسیدگی اثباتی: رسیدگی اثباتی در رابطه با اثبات مانده اقلام صورت های مالی می

باشد یعنی در خصوص هر یک از اقلام صورت های مالی با توجه به اسناد و مدارک و همچنین رویه های حسابرسی به اثبات مانده پردازیم.

ج- بررسی های کلی: در این نوع رسیدگی ها هدف تجزیه و تحلیل اقلام صورت های

مالی است با توجه به ارتباطی که این اقلام با سایر اقلام دارا هستند بدین لحاظ در امور رسیدگی به مانده حساب ها و اسناد دریافتی می بایست سه مرحله فوق را اجرا نمایم.

رسیدگی های مربوط به حساب ها و اسناد دریافتی

الف- رسیدگی عملیاتی: ساختار کنترل های داخلی در زمینه حسابهای دریافتی شرکت

های وابسته به آن همچون فروش نسیه، دادن اعتبار و ... را بررسی می نمایم ضمن آن که کنترل های داخلی در ارتباط با حساب های وابسته آن نیز (ذخایر م) مورد بررسی قرار می گیرد.

ب- رسیدگی اثباتی: عملیات زیر را در خصوص رسیدگی های عملیاتی حساب ها و

اسناد دریافتی دنبال می کنیم.

۱- صورت ریز دریافتی را از شرکت دریافت داریم و صحت آن را با توجه به کنترل های

اولیه حسابرسی بررسی نمایید.

تعریف کنترل های اولیه حسابرسی:

شامل عملیاتی است در ارتباط با اقلام صورت های مالی مانند کنترل جمع صورت ریز

دریافتی، تطبیق مانده صورت ریز با مانده دفاتر قانونی تطبیق جمع صورت ریز با مانده های

کاربرگ ها و ... که عموماً توسط کارآموزان حسابرسان صورت می گیرد.

۲- تعدادی از مانده های صورت ریز را انتخاب نموده و مانده آن ها را با مانده دفاتر معین

چک نمایید.

۳- در خصوص تعدادی از اقلام موجود در صورت ریز اسناد و مدارک بیشتر آن ها را

گردآوری و براساس ساختار کنترل های داخلی مانده آن ها را بررسی فرمائید.

۴- فاکتورهای فروش به لحاظ تعدادی و ریالی و همچنین حواله های انبار را مورد بررسی

قرار دهیم.

۵- در ارتباط با ثبت مبالغ فروش و فاکتورهای فروش شرکت و همچنین ثبت معاملات در

دفاتر روزنامه ردیابی را انجام دهیم. (از مدارک اولیه فروش نسبه شروع و تا ثبت در دفاتر پیش

می رویم)

۶- با توجه به حواله های انبار (تعدادی و ریالی) مبالغ و تعداد کالاهای فروش رفته را با

فاکتورهای فروش بررسی نمائید این امر می تواند در نتیجه کنترل های داخلی بررسی گردد.

۷- تسویه بدهکاران را در سال مالی بعد پیگیری نمایید.

۸- برای تعدادی از حساب های دریافتی (بدهکاران) تأییدیه ها را ارسال دارید. و اطلاعات

موجود در جوامع تأییدیه ها را با سوابق شرکت بررسی نمایید.

بررسی متغیرهای موجود در زمینه حساب ها و اسناد دریافتی

در ارتباط با اقلام صورت های مالی عموماً متغیرهای زیر توسط رویه های حسابرسی بررسی

می گردند. اهم آن ها عبارتند از ۱- ماهیت طبقه بندی حساب ها ۲- متغیر ارزش حساب ها ۳-

متغیر تمامیت اقلام صورت های مالی ۴- متغیر زمان ۵- متغیر مالکیت و ... مراحل زیر را خواهیم

داشت:

۱- اثبات ماهیت طبقه بندی حساب ها و اسناد دریافتی: به منظور ماهیت طبقه

بندی حساب ها از رویه سند رسمی و ردیابی و همچنین محاسبه مجدد

۲- اثبات روش: جهت اثبات ارزش حساب ها و اسناد دریافتی از رویه سند رسمی و

ردیابی و محاسبه مجدد

متغیر تمامیت

برای اثبات این متغیر (یعن کلیه رویدادهای اتفاق افتاده در خصوص حساب ها و اسناد

دریافتی در صورت های مالی ثبت شده اند برای اثبات تمامیت اولین روش آزمون انقطاع زمانی

است به جهت مشخص شدن فعالیت های مربوط به سال مالی مورد نظر دومین روش در اثبات

تمامیت اخذ تأییدیه ها می باشد.

متغیر مالکیت

ابتدایی ترین روش در اثبات مالکیت سند رسمی است. دومین روش در اثبات مالکیت اخذ

تأییدیه ها از بدهکاران شرکت می باشد.

متغیر زمان

این متغیر در واقع فعالیت ها را در تاریخ ترازنامه و یا انتهای سال مالی در نظر می گیرد یعنی

در خصوص ح های دریافتی میزان این حساب ها (اقدام) در صورت های مالی معرف ح های

دریافتی است که شرکت در تاریخ ترازنامه مالکیت آن را دارا است.

جهت اثبات متغیر زمان اولین کار سند رسمی است و دومین پی گیری است.

ج- بررسی کلی: در این روش حسابرس بررسی های کلی در زمینه کفایت ذخایر م از

طریق تهیه جدول تجزیه و تحلیل سنی بدهکاران می نماید.

۱- ابتدا جدول تجزیه و تحلیل سنی بدهکاران را از شرکت دریافت نماید و پس از بررسی

صحت آن جدول میزان کفایت مطالبات م را بررسی نماید چنانچه ذخایر م کافی نباشند در این

رابطه می بایست این مطلب را در نقاط قابل توجه ضمنی به مدیریت اعلام داشت و پیشنهادات

لازم در این خصوص را به شرکت ارائه نماید.

۲- **تاییدیه ها:** در خصوص تاییدیه های ارسالی به بدهکاران مغایرت های موجود در

تاییدیه ها و یا آن هایی که پاسخ دریافت نگردیده است مورد بررسی قرار دهیم ارقام تاییدیه های

مذکور را می بایست در لغات قابل توجه ضمنی به مدیریت اعلام دارید.

۳- تعدادی از صورت ریز بدهکاران تجاری را که رسیدگی اثباتی بر روی آن ها انجام نشده به صورت اجمالی بررسی نمایید.

۴- مالی مربوط به بدهکاران همانند دوره وصول مطالبات گردش م کالا را بررسی نموده و آن ها را با نسبت های سال قبل شرکت مقایسه نمایید.

۵- در رابطه با ح های دریافتی شرکت می بایست اسناد و مدارک مربوط به فروش های نسبه طی سال به طور اجمالی بررسی گردند.
نکته: مدارک حسابداری دو گونه می باشند:

الف- مدارک متمرکز: آن دسته هستند که در واحد تجاری صادر شده (مراکز خاصی

از واحدهای تجاری) و عموماً دارای شماره سریال چاپی و ترتیبی می باشند همانند فاکتور فروش که دایره فروش آن را صادر کرده است. حواله و رسید انبار، انبار دار آن را صادر کرده است صدور چک که توسط مسئول صدور چک صادر شده است. اسناد مالی که توسط حسابدار تهیه و صادر شده است.

ب- مدارک غیر متمرکز: مدارکی هستند که توسط قسمت خاصی از شرکت صادر

نشده اند و عموماً دارای شماره سریال چاپی و مسلسل نمی باشند مثل برگه درخواست کالا از انبار. در رابطه با رسیدگی به مدارک شرکت از طریق آزمون انقطاع زمانی این مطلب حائز اهمیت است که این آزمون برای مدارکی استفاده می شود که به صورت متمرکز بوده و دارای شماره سریال ترتیبی و چاپی باشند.

چگونگی انجام آزمون انقطاع زمانی

۱- مشخص نمودن آخرین شماره های مربوط به هر یک از فرم های مورد استفاده شرکت

۲- اثبات صحت تفکیک معادلات و مبادلات از طریق رسیدگی های زیر:

الف) تعدادی از اسناد و مدارک مربوط به فعالیت ها و ارسال مورد رسیدگی انتخاب و در

واقع با ثبت صحیح آن ها در همان سال مالی بر اساس مدارک اولیه اطمینان حاصل نمایید.

ب) تعدادی از اولین ثبت های انجام شده در سال مالی بعد را انتخاب و اطمینان یابید که

این فعالیت ها در سال مالی بعد تحقق یافته اند.

ج) حال تعدادی از ثبت های انجام شده در رابطه با رویدادهای مورد نظر را دنبال تا به

آخرین ثبت انجام شده در سال مالی براساس مدارک اولیه برسید. در این حالت آخرین رویداد

سال مالی منای انقطاع زمانی خواهد بود.

پیش پرداخت ها: پرداخت هایی هستند که قبل از آن که موضوع کالا و یا خدمتی

دریافت گردند مبالغی به فروشنده پرداخت می شود.

انواع پ پ: به دو گروه، جاری و سرمایه ای تقسیم می شوند.

پ پ جاری: آن دسته از پرداخت هایی هستند که موضوع پ پ ظرف مدت کمتر از ۱

سال دریافت می شوند.

پ پ سرمایه ای: آن دسته از پ پ هایی هستند که در خصوص دارایی های غیر جاری

مصدق دارند و در سر فصل دارایی های بلند مدت طبقه بندی می شوند.

تبصره: چنانچه موضوع پ پ بیش از ۳ سال به طول بیانجامد می بایست در قسمت سایر دارایی ها مورد بررسی قرار گیرند. این گونه پ پ ها در ارتباط با مبالغی است که عملاً موضوع پ پ بر خلاف قرارداد خرید بیشتر به طول انجامیده است.

رسیدگی به حساب پ پ

الف) رسیدگی عملیاتی: در این حالت ساختار کنترل های داخلی مربوط به سرفصل

حساب پ پ مورد بررسی قرار می گیرند تا نقاط ضعف و قوت ساختار کنترل های موجود در این ارتباط مشخص گردد. نتایج حاصل از این رسیدگی در رسیدگی اثباتی بکار می رود.

ب) رسیدگی اثباتی: ۱- صورت ریز پ پ ها را از شرکت دریافت نموده و ابتدا

صحت آن ها را با توجه به کنترل های اولیه حسابرسی و کنترل محاسبات مطابق دفاتر معین مورد بررسی قرار می دهیم. ۲- در ارتباط با پ پ ها قبوض مربوط به دریافت وجه نقد را مورد بررسی قرار می دهیم (برگه های مربوط به حواله های پ پ) در این خصوص می بایست تک تک پ پ ها را مورد بررسی قرار دهیم و این قبوض و حواله ها با توجه به فرایند سررسید بررسی گردند.

۳- صحت ثبت مبالغ پ پ شده را از طریق فرایند ردیابی مورد بررسی و کنترل قرار می

دهیم.

۴- موضوع کالا و یا خدمات در ارتباط با پ پ مذکور را در سنوات آتی مورد پی گیری

قرار می دهیم. (این روش بیشتر در خصوص پ پ های جاری است)

۵- برای هر یک از دریافت کنندگان مبالغ پ پ تاییدیه ارسال می نمایم. و جواب تاییدیه

ها را با اسناد و مدارک موجود مورد بررسی قرار می دهیم.

سایر رسیدگی ها: ۱- در ارتباط با حساب پ پ قراردادهای خرید کالا و یا خدمت و

همچنین نحوه پرداخت پ پ را بررسی نمایید. ۲- در ارتباط با طبقه بندی حساب پ پ در

صورت های مالی بررسی هایی را انجام دهید چنانچه در خصوص طبقه بندی حساب ها اشتباهی

رخ داده باشد تسویه آن را به مدیریت پیشنهاد نمایید.

توجه: در خصوص حساب پ پ ها چنانچه طبقه بندی آن ها براساس نوع پ پ اشتباهاً در

صورت های مالی طبقه بندی گردیده باشند حسابرس مکلف به پیشنهاد اصلاح طبقه بندی می

باشد.

اصلاحات طبقه بندی در دفاتر شرکت ثبت ندارد. (برخلاف اصلاحات پیشنهادی)

۳- پ پ ها چنانچه بیش از ۱ سال به طول انجامد عملاً جزء دارائی های بلند مدت طبقه

بندی می شود. چنانچه موضوع پ پ ها بیش از ۳ سال به طول انجامد جز سایر دارائی ها تحت

عنوان حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت طبقه بندی می شود.

تذکر: به دلیل آن که مبالغ پ پ طبق قراردادهای خرید مشخص می باشند استفاده از

روش محاسبات مجدد برای صحت محاسبات مربوط به اقلام پ پ معنا و مفهوم ندارد. بنابراین

توصیه می گردد این روش مورد استفاده قرار نگیرد.

موجودی کالا: عموماً به چند شکل در حساب ها وجود دارد. م کالای اولیه، م کالای در

جریان ساخت، م کالای ساخته شده، م کالای در راه، (بخش سفارشات خارجی) و م کالای امانی

در ارتباط با حساب م کالا مباحث انبار گردانی، مباحث نگهداری حساب م های کالا،

مباحث کالاهای در راه (سفارشات خارجی) و کالاهای امانی می بایست مورد بررسی قرار گیرند.

نکات مهم در ارتباط با حساب م کالا:

طبق اصل بهای تمام شده، بهای موجودی کالا شامل بهای خرید + کلیه هزینه های حمل و

کلیه هزینه هایی همچون شامل گمرک، عوارض شهرداری، سایر عوارض ها (آموزش و پرورش)

می باشند.

در ارتباط با نشان دادن حساب م کالا در صورت های مالی می بایست به خالص ارزش

بازیافتی نشان داده شوند. ثبت زیر را در خصوص نشان دادن هزینه کاهش ارزش م کالا داریم.

هزینه کاهش ارزش موجودی م کالا (بهای تمام شده)

*

ذخیره کاهش ارزش *

ذخیره کاهش ارزش موجودی

خالص ارزش بازیافتی *

در خصوص نشان دادن حساب م کالا می توان گفت که چنانچه مزایا و مخاطرات شان از

خرید آن ها از فروشنده به خریدار منتقل گردیده باشد می توان در سرفصل حساب م موجودی ها

در دفاتر مالی و دفاتر شرکت ثبت نمود.

چون اسناد و مدارک خرید م کالا برخی متعلق به خارج مجموعه واحد تجاری می باشند

برای حسابرسان از اهمیت بیشتری برخوردار می باشند (برخلاف مصرف م کالا که مستندات آن

مربوط به داخل شرکت می باشد).

به طور کلی مستندات خارجی برای حسابرسی مفیدتر از مستندات داخل شرکت می باشد.

در ارتباط با حساب م کالا و روش های نگهداری آن می توان گفت که عملاً ۴ روش

Lifo، FiFo، میانگین و ارزش ویژه برای نگهداری حساب م کالا نگهداری می شود.

یادآوری: روش ارزش ویژه برای کالاهای استفاده می شود که حجم گردش آن ها پایین

اما ارزش آن ها بالا است. **فایفو:** صنایع غذایی که قانونی هستند زیور آلات و فلزات گرانبها که از

مد می افتند. **لایفو:** برای سایر شرکت ها به قصد کاری سود توسط مدیریت

میانگین: برای حسابدارانی که تنبل هستند به علت ساده بودن اکثراً مورد استفاده قرار می

گیرد.

در ارتباط با کالاهای در راه (موضوع سفارشات خارجی): می بایستی براساس هر یک

از روش های ۱۶ گانه ارزیابی قیمت تمام شده سفارشات خارجی هر یک از موجودی های

کالاهای در راه مورد بررسی قرار گیرند در ذیل به بررسی نمونه هایی از ۱۶ روش فوق می

پردازیم.

۱- روش های Ex – work factor: (خارج از کارخانه)

مالکیت در این روش در درب کارخانه از فروشنده به خریدار منتقل می شود. بنابراین کلیه

هزینه های خرید بعد از درب کارخانه بر عهده خریدار می باشد. چنین کالایی جزء کالاهای در

راه طبقه بندی می شود.

۲- Free alongside ship:

در این حالت مالکیت م کالا در هنگام تخلیه بار در بندر مبدأ به خریدار منتقل می شود

بنابراین کلیه هزینه های حمل توسط کشتی بر عهده خریدار می باشد.

۳- Free on Board (FOB):

در این حالت مالکیت شرکت در بندر مبدأ هنگام بارگیری به بعد به خریدار منتقل می شود. بنابراین کلیه هزینه های بارگیری در بندر مبدأ بر عهده فروشنده می باشد. این روش به نام FOB مربوط بوده و چنین کالایی می بایست در حساب م در راه طبقه بندی شود.

۴- Cost and freight:

در این حالت هزینه های حمل و قیمت تمام شده (هزینه حمل تا بندر مقصد) می بایست در محاصره م کالا در نظر گرفته شود. مالکیت در این روش در بندر مقصد به خریدار منتقل می شود. م کالا جزو م در راه می بایست طبقه بندی شود.

رسیدگی به حساب م کالا

الف) رسیدگی عملیاتی: در خصوص رسیدگی عملیاتی حسابرسان می بایست کنترل

های داخلی مربوط به حساب م کالا را بررسی نمایند این کنترل ها در رابطه با فرآیند ورود و خروج کالا، نگهداری حساب م کالا، و نحوه شمارش م کالا می باشد.

ب) رسیدگی اثباتی: هدف از رسیدگی اثباتی در خصوص حساب م کالا عبارتند از: ۱-

اثبات این که مقادیر کلیه موجودی ها و مواد متعلق به شرکت در تاریخ ترازنامه روش مناسبی مارش و صورت برداری شده است. کلیه اقلام بلا استفاده خسارت دیده و ... به نحو مطلوب در

صورت های مالی نشان داده شده است. ۲- بهای تمام شده کلیه موجودی های متعلق به شرکت

مطابق با اصول حسابداری محاسبه و در حساب ها به ثبت رسیده است. ۳- ذخایر لازم در ارتباط

با کاهش احتمالی ارزش موجودی ها نسبت به بهای تمام شده موجودی ها در تاریخ ترازنامه در

نظر گرفته شده است. ۴- مالکیت موجودی های مواد و کالا طبق اسناد و مدارک مثبته شرکت محرز گردد.

بدین لحاظ عملیات زیر را برای اثبات مانده در پیش می گیریم: ۱- صورت ریز موجود مواد

و کالاها را از شرکت دریافت داشته و صحت تنظیم آن را با استفاد از کنترل های اولیه حسابرسی بررسی نمائیم ۲- با استفاده از نتایج به دست آمده از رسیدگی عملیاتی در خصوص خرید و

فروش و مصرف مواد با توجه به ماهیت فعالیت ها رسیدگی اثباتی را در خصوص هر یک از مواد (مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، کالای امانی، و کالای در راه انجام

دهید. ۳- تعداد موجودی های پایان دوره با برگه شمارش (انبار گردانی) تطبیق دهید. ضمن آن

که مقادیر فوق را با کارت حسابداری انبار مطابقت دهید. ۴- در ارتباط با موجودی کالا (طبق لیست انبار گردانی) آن ها کاربرگ بهای تمام شده و همچنین صورت گردش مواد مطابقت دهید

۵- در خصوص مبنای محاسبه و چگونگی محاسبه بهای تمام شده موجودی پایان دوره با توجه به فرآیندهایی چون خرید، فروش و مصرف سومین قیمت گذاری کالا در شرکت و کارت

حسابداری انبار مورد بررسی قرار دهید. ۶- با استفاده از روش پی گیری مصرف موجودی پایان

دوره شرکت را و همچنین سال بودن و یا قابل استفاده بودن موجود مذکور و مالکیت آن ها مورد بررسی قرار دهیم. ۷- تاییدیه های جهت کالاهایی که به هر دلیلی نزد اشخاص ثالث نگهداری می

شوند ارسال نماییم.

رسیدگی به دارایی های ثابت: (بلند مدت)

الف) رسیدگی عملیاتی: هدف از بررسی ساختار کنترل های داخلی، بررسی عملیاتی در خصوص نگهداری و تأمین دارایی های ثابت، مستهلک نمودن آن ها (روش های استهلاک) و افزایش ها و یا کاهش های این نوع دارائی ها در طی دوره مورد رسیدگی می باشد. هدف از این رسیدگی آشنایی با کنترل های داخلی مربوط به این نوع از حساب ها می باشد.

ب) رسیدگی اثباتی: هدف از رسیدگی حساب دارایی های ثابت می توانند یکی از

موارد زیر باشند:

۱- دارایی های ثابت که در ترازنامه منعکس شده است در مالکیت شرکت بوده است.

۲- افزایش و یا کاهش دارایی های ثابت در طی دوره مالی به نحو صحیح ثبت و افشا شده

است.

۳- میزان استهلاک دارایی های ثابت و روش استهلاک گیری سخی بوده و این روش نسبت به سال قبل به طور یکنواخت اعمال شده است.

۴- اقلام دارایی های ثابت به طور صحیح و مناسب طبقه بندی شده است. در این خصوص

جهت اثبات وجود دارایی ها آن ها را مشاهده عینی نموده و مشخصات دارایی ها را با توجه به

اسناد و مدارک مثبت مورد بررسی قرار می دهیم. ضمن آن که اسناد مالکیت این نوع دارایی ها را

مشاهده عینی می نمایم. (مشاهده عینی در خصوص دارائی های ثابت بهترین روش جهت اثبات

وجود آن ها می باشند) در خصوص دارائی هایی که در وثیقه و یا رهن می باشند افشا آن ها در

صورت های مالی مد نظر قرار می دهیم در ارتباط با افزایش دارائی های ثابت، اسناد و مدارک

مثبت خرید آن ها را مورد بررسی قرار می دهیم ضمن آن که صرفه و صلاح شرکت در ارتباط با

خرید دارائی های ثابت شرکت مورد بررسی قرار می گیرند (از طریق روش سند رسمی) در خصوص کاهش دارائی های ثابت اسناد فروش و یا واگذاری دارائی های مذکور را سند رسمی نموده و صحت سود و یا زیان حاصل از فروش دارائی ها را مورد بررسی قرار می دهیم.

وام ها:

وام ها در دو مقوله وام های دریافتی و وام های پرداختی قابل بحث می باشد. که روش زیر کلیتی بر رسیدگی وام ها ارائه می نماید.

۱- رسیدگی عملیاتی وام ها:

در این نوع رسیدگی چگونگی اعتبار دادن، ارزیابی اعتبار اعطایی به اشخاص، وضعیت نقدینگی شرکت جهت پرداخت وام وسایل وام مورد رسیدگی قرار می گیرند در واقع در رسیدگی عملیاتی ساختارهای کنترل های داخلی مربوط به عملیات اعطای وام و یا دریافت وام مورد بررسی قرار می گیرد.

۲- رسیدگی اثباتی: (۱) صورت ریز وام های شرکت را دریافت نموده و صحت تنظیم

آن را از طریق کنترل های اولیه حسابرسی بررسی نمایید. (۲) کاربرگ هایی جهت هر یک از وام ها تهیه نمایید. در این کاربرگ ها نام وام دهنده، مبلغ اصل وام و یا مانده انتقالی از سال قبل،

اقساط پرداخت شده در طی دوره مورد رسیدگی، مانده بدهی وام در طی دوره مورد رسیدگی، نرخ بهره وام، اقساط پرداختی و دوره و شرایط پرداخت اقساط، وسایل مربوطه و ... را برای وام

های کوتاه مدت و بلند مدت تهیه و تنظیم می نمائیم.

توجه: در خصوص وثایق وام که چه نوع وثیقه ای اخذ اعتبار (اخذ وام) به گرو گذاشته شده

است در یادداشت پیوست صورت های مالی می بایست افشا شود.

۳- در ارتباط با وام های شرکت مانده صحیح وام های که از دوره مالی قبل به این دوره منتقل شده اند را با صورت های مالی سال قبل منطبق نمائید.

۴- در مورد وام های دریافت شده در سال مورد رسیدگی مبالغ دریافت شده شرکت را با توجه به قرارداد وام از طریق بررسی اسناد مدارک مثبت شرکت نظیر اعلامیه واریز وجه بانک به حساب جاری شرکت و یا رسید مبالغ اخذ وام مورد کنترل قرار دهیم.

۵- صحت ثبت مبالغ دریافت شده را در حساب های شرکت ردیابی کنیم.

۶- اقساط پرداخت شده وام در طی سال مورد رسیدگی با مندرجات قرارداد وام مقایسه نمائید.

۷- در خصوص وام ها تاییدیه هایی برای وام دهندگان ارسال نمایید. و پاسخ دریافتی را با مدارک و اسناد شرکت مطابقت دهید و در صورت مشاهده مغایرت آن ها را در نکات قابل توجه ضمنی درج نمایید.

۸- تداوم پرداخت اقساط وام را در سال مالی بعد مورد پی گیری قرار دهید.

حسابرسی وجوه نقد:

الف) حسابرسی عملیاتی: در رسیدگی به ساختار کنترل های داخلی وجوه نقد می بایست کلیه فعالیت هایی را که طرف حساب با این حساب هستند (خرید، فروش، هزینه ها، درآمدها و ...) را مورد توجه قرار دهیم. به عبارت دیگر ساختار کنترل های داخلی وجوه نقد در گرو ساختار کنترل های داخلی حساب های مقابل وجه نقد می باشند.

(ب) رسیدگی اثباتی: در رسیدگی اثباتی حسابرسان به دنبال اثبات ماهیت طبقه بندی

اثبات تمامیت، اثبات مالکیت و اثبات مانده در پایان دوره می باشند که در ذیل به بررسی آن ها

می پردازیم:

نکته: در خصوص اثبات ارزش وجه نقد حسابرسان توجهی به آن ندارند زیرا اثبات ارزش

وجه نقد معنایی ندارد.

مطابق با جمله ذیل به بررسی رسیدگی اثباتی در خصوص هر یک از ویژگی ها و

خصوصیات وجه نقد می پردازیم.

وجه حساب وجه نقد و بانک شرکت به ارزش a ریال، کیه وجه نقدی است که در تاریخ

ترازنامه منطبق به شرکت می باشد.

(۱) اثبات ماهویت طبقه بندی: برای اثبات این قضیه (وجه نقد) از روش سندرسی

استفاده می نمائیم.

(۲) اثبات ارزش: همان طور که عنوان شد اثبات ارزش در خصوص وجه نقد با استفاده

از اسناد و مدارک *** شرکت معنایی ندارد.

(۳) اثبات تمامیه: در رابطه با اثبات تمامیت میتوان از روش سند رسی استفاده نمود ضمن

آن که برای حساب بانک و صندوق می توان تأییدیه ها را ارسال نمود.

(۴) اثبات بقاء در تاریخ ترازنامه: از طریق آزمون انقطاع زمانی و همین طور از طریق

سندرسی مورد بررسی قرار می گیرند.

۵) اثبات مالکیت: از طریق فرآیند مشاهده عینی وجوه - سند رسی و تأییدیه صورت می

پذیرد. (بهترین راه برای اثبات مالکیت وجوه نقد، اخذ تأییدیه می باشد. و به دنبال آن روش

سندرسی روش مناسبی جهت اثبات مالکیت می باشد) مشاهده عینی در موارد خاص به بررسی

اثبات مالکیت می پردازد.

توجه: چنانچه وجوه نقد شرکت در تملک شرکت نباشد (حق دخل و تصرف در این

وجوه را نداشته باشد این امر می بایست در تهیه صورت های مالی می بایست مورد توجه قرار

گیرد این قبیل وجوه در ترازنامه جزء سایر دارائی ها می بایستی طبقه بندی و منعکس شوند.)

حسابرسی حساب ها و اسناد پرداختی:

حساب ها و اسناد پرداختی شرکت به ارزش A ریال کلیه بدهی هایی است که در تاریخ

ترازنامه متعلق به شرکت است.

بررسی (رسیدگی به حساب ها و اسناد پرداختی):

در ارتباط با رسیدگی حساب ها و اسناد پرداختی علت ایجاد، افزایش و یا کاهش حساب

ها و اسناد پرداختی را در شرکت مورد بررسی قرار می دهیم عمده ترین دلایل ایجاد حساب ها و

اسناد پرداختی فعالیت هایی همچون خرید نسبه مواد و کالا هزینه های تحمیل شده و پرداخت

نشده، دریافت اعتبارات و وام ها، تبدیل بدهی ناشی از الزامات قانونی مثل مالیات پرداختی و بیمه

پرداختی. تحمیل خسارت به اشخاص ثالث که ما به ازایی در آینده می بایست پرداخت گردد و

... می باشد و در خصوص کاهش حساب ها و اسناد پرداختی. به فعالیت هایی همچون پرداخت

تمامی و یا قسمتی از حساب های پرداختی تجاری، پرداخت سود وام به سهامداران، پرداخت

مالیات های تکلیفی و بیمه های پرداختی، و پرداخت مزایای پایان خدمت کارکنان، پرداخت خسارت به دیگران و ... مد نظر می گیرد.

۱- اندازه گیری ۲- *** (باید بدانیم که بدهی

ایجاد می شود)

حسابرسی اقلام سود و زیان

نکات مهم در ارتباط با اقلام سود و زیان:

۱- اقلام موجود در صورت سود و زیان از نوع حساب های اسمی می باشند. حساب های اسمی آن دسته از حسابهایی هستند که معرف یک رویداد در تاریخ خاصی نبوده بلکه معرف عملکرد دوره مالی شرکت می باشد. تمام اقلام هزینه ها و درآمدها جزء حسابهای اسمی در حسابداری طبقه بندی می شوند.

۲- صورت سود و زیان به ۲ شکل ساده و چند مرحله ای وجود دارد در صورت سود و زیان به شکل چند مرحله یا ساده کلیه هزینه ها از کلیه درآمدها متقارن می شوند. اما در شکل صورت سود و زیان چند مرحله ای فعالیت ها به طبقات مختلفی همچون عملیاتی، عادی و غیر عادی، فوق العاده تقسیم بندی می شوند و سودهای مرتبط با هر کدام از فعالیت های فوق شناسایی می شوند. این شکل از صورت سود و زیان دارای محتوای اطلاعاتی بهتری برای مدیران می باشد. نمونه ای

از صورت سود و زیان چند مرحله ای به شرح ذیل خواهیم داشت:

فروش × ×

بهای تمام شده ×

سود ناویژه $\frac{\times}{\times}$

و عملیاتی اداری \times

فروش \times

تشکیلاتی \times

سود عملیاتی $\frac{\times}{\times}$

سود و زیان اقلام غیر عادی:

هزینه های تامین مالی \times

سایر هزینه ها و درآمدها $\frac{\times}{\times}$

سود قبل از اقلام غیر مترقبه \times

اقلام غیر مترقبه $\frac{\times}{\times}$

سود خالص

صورت سود و زیان انباشته:

سود انباشته اصلاح شده \times

اصلاحات و تغییرات با اهمیت $\frac{\times}{\times}$

سود انباشته اول دوره اصلاح شده \times

سود ویژه دوره جاری $\frac{\times}{\times}$

سود انباشته \times

سود تخصیص یافته

قانونی

اندوخته احتیاطی

تکمیلی

×

فعالیت های اثر گذار بر صورت سود و زیان:

الف) فعالیت های اثر گذار بر صورت سود و زیان دوره جاری: این دسته از

فعالیت ها بر صورت سود و زیان دوره جاری اثر گذاشته و باعث افزایش یا کاهش سود می شود.

ب) فعالیت های اثر گذار بر صورت سود و زیان دوره های قبل: این دسته از

فعالیت ها باعث تغییرات سود و زیان دوره های قبلی می شوند که این امر از طریق اثر بر روی سود

و زیان انباشته ابتدای دوره عملاً امکان پذیر می باشد. همانند فعالیت های اشتباهات با اهمیت در

نتیجه صورت های مالی

فعالیت ها به طبقات زیر تقسیم می شوند: ۱- **فعالیت های عادی:** فعالیت هایی هستند که

در راستای فعالیت های اصلی شرکت اتفاق می افتند. و استمراری برای انجام آن ها وجود دارد

مثل فعالیت های تولید، فروش و خرید.

۲- **فعالیت های غیر عادی:** آن دسته از فعالیت هایی هستند که در راستای فعالیت های

اصلی شرکت نمی باشند همانند فعالیت های تأمین مالی و فعالیت های ناشی از واگذاری و فروش

دارائی های ثابت سرمایه گذاری ها و ...

۳- ارقام فوق العاده: این دسته از فعالیت ها و اساسنامه شرکت پیش بینی انجام آن ها

نشده است همانند پیدا کردن گنج، خسارت ناشی از بلاهای طبیعی.

نکته: در تجزیه و تحلیل تداوم فعالیت های شرکت سود عملیاتی ملاک ارزیابی می باشد.

(سود فعالیت های عادی عملیاتی) زیرا همان طور که می دانیم علت ارائه صورت های مالی

ادواری فرض تداوم فعالیت شرکت می باشد. سود و زیان عملیاتی شرکت معرف عملکرد شرکت

در ارتباط با فعالیت هایی است که در اساسنامه شرکت پیش بینی آن ها شده است.

اصل تحقق درآمد: طبق این اصل درآمدها به محض تحقق قابل شناسایی و ثبت در دفاتر

مالی را دارا هستند طبق ۲ شرط درآمدها قابل شناسایی می باشند. ۱- مبادله ضروری کالا و یا

خدمت انجام شده باشد. ۲- جریان انتفاعی یا فرآیند کسب سود تکمیل شده باشد. (بتوانیم درآمد

را بر اساس شواهد عینی اندازه گیری کرد)

داشتن ۲ شرط فوق در کنار هم برای اصل تحقق درآمد مهم می باشد به عبارت دیگر این

دو شرط، شرط لازم برای یکدیگر می باشد.

استاندارد بین المللی تحقق درآمد: در استاندارد بین المللی تحقق درآمد تأکید بر

انتقال مزایا و مخاطرات از فروشنده به خریدار می باشد. درآمد ناشی از فروش کالا زمانی تحقق

می یابد که الف) کلیه مزایا و مخاطرات ناشی از مالکیت کالا از فروشنده به خریدار انتقال یافته

باشد و خریدار مدیریت مستمری بر موضوع مبادله داشته باشد. (این معادل مبادله ضروری کالا و

خدمت می باشد)

۲- هیچ گونه ابهام قابل ملاحظه ای در ارتباط با موارد زیر وجود نداشته باشد:

۱- در ارتباط با مابه ازایی که (نقدی یا غیر نقدی) که در مقابل ارائه کالا حاصل شده است و یا حاص خواهد آمد.

۲- در ارتباط با برگشتی های فروش

۳- در ارتباط با هزینه های تولید که اتفاق افتاده اند و یا در آینده اتفاق خواهند افتاد.

مقاطع شناخت درآمد:

۱- بعد از تأمین مواد اولیه: در این روش بعد از خرید مواد اولیه چنانچه اقلام قابل

ملاحظه ای در ارتباط با قرارداد فروش وجود نداشته باشد. می توان پس از کسر هزینه های مربوط به فروش بقیه را به عنوان درآمد شناسایی کرد. (طبق استانداردهای حسابداری، استفاده از این روش هر چند که به ندرت اتفاق می افتد روش مناسبی به نظر نمی رسد).

۲- پس از دریافت سفارش کالا: هر گاه سفارش کالا در خصوص برخی از صنایع

همچون صنایع نظامی و کشتی سازی دریافت گردید به دلیل آن که هزینه های ساخت این نوع محصولات مشخص می باشند چنانچه در خصوص سایر موارد قرارداد ابهام قابل ملاحظه ای وجود نداشته باشد پس از کسر کلیه هزینه های مربوط می توان آن ها را به عنوان درآمد شناسایی نمود.

۳- پس از روند تولید (تکمیل): در این مقطع به دلیل آن که هزینه های تولید مشخصی

می باشند چنانچه ابهام قابل ملاحظه ای در خصوص سایر موارد وجود نداشته باشد می توان آن را جزء درآمد شناسایی نمود. عمده ترین اقلامی که با استفاده از این مقطع می توان در آمد را شناسایی کرد اقلامی است که در بازار تقاضا داشته باشد. مانند کالاهای سوبسیدی مثل شیر

۴- پس از انتقال مالکیت: در این حالت چنانچه مالکیت از فروشنده به خریدار منتقل

شده باشد درآمد قابل شناسایی و ثبت در دفاتر را دارا است.

۵- پس از تبادل وجه نقد (دریافت): در این حالت درآمد زمانی شناسایی می شود که

وجه نقد دریافت شده باشد مثل مطبوعات و کتابفروشی ها.

توجه: در ارتباط با حسابرسی اقلام سود و زیان بهترین روش برای اثبات مانده اقلام سود و

زیان روش های تحلیلی (تجزیه و تحلیل) می باشد.

اقلام درآمد هزینه چون از نوع اقلام تجمعی می باشند بهترین روش برای اثبات آن ها

اجرای آزمون های تحلیلی می باشند.

اقلام هزینه ها و درآمدها در ارتباط با مانده تجمعی آن ها می بایست مورد تجزیه و تحلیل

قرار گیرند به عنوان مثال فروش شرکت که یک حساب تجمعی است می بایست از طریق رسم

کاربرها، تجزیه و تحلیل شود

کاربرگ تجزیه و تحلیل حساب فروش

مقدار فی مبلغ مقدار سال فی

قبل

فروش محصول A ۱۰۰۰ ۱۰۰ ۱۰۰۰۰۰ ۸۰۰ ۹۰

فروش محصول B

$$= 800 \times (100 - 90) = \text{انحراف نرخ}$$

$$= 90 \times (1000 - 800) = \text{انحراف مقدار}$$

انحراف نرخ فروش از تفاوت قیمت محصول A در سال جاری نسبت به سال قبل محاسبه

می شود. مطابق با فرمول زیر انحراف های نرخ مواد در سال جاری را خواهیم داشت.

آزمون تحلیلی در ارتباط با اقلام صورت سود و زیان: علاوه بر بررسی با توجه به

آزمون کنترل های داخلی شرکت مشخص می شود. در واقع حسابرسان براساس ارزیابی که از

کنترل های داخلی شرکت دارند به بررسی تعدادی از معاملات مربوط به ایجاد حساب های هزینه

و درآمد می پردازند.

طبقه بندی هزینه ها و درآمدها:

۱- **اصل علت و معلول:** طبق این اصل به منظور ایجاد هزینه ها، درآمدهای خاص پیش

بینی می شود به عنوان مثال در نتیجه وجود چنین اصلی است که هزینه های استهلاکات ماشین

آلات جزء هزینه های تولیدی به شمار می آید. و یا پرداخت حقوق و دستمزد کارگران جزء

هزینه های بخش تولید می باشند.

۲- **اصل سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک هزینه ها:** مطابق با این اصل برای

شناسایی برخی از اقلام هزینه مبنای منطقی و قابل قبولی می بایست ارائه شود. بعنوان مثال برخی از

اقلام هزینه همچون هزینه اجاره دفتر مرکزی، هزینه های حقوق و دستمزد بخش اداری و فروش،

هزینه های مالی که در شرکت اتفاق می افتند. و جنبه انتفاعی خاصی ندارند می بایست از سایر

هزینه های تولید جدا شوند.

۳- **اصل تسریع در شناخت هزینه ها:** مطابق با این اصل در ارتباط با فعالیت هایی که

جنبه انتفاعی ندارند اگر هزینه ای متحمل شویم بایست آن ها را در نظر گیریم. در واقع علت این

امر خواهش انتفاع مستور آنی می باشد. به عنوان مثال هزینه هایی همچون هزینه های مطالبات مشکوک الوصول، هزینه کاهش ارزش موجودی، خسارات ناشی از بلاهای طبیعی و هزینه مزایای پایان خدمت از عمده ترین هزینه هایی هستند که طبق این اصل بوجود آمده اند. (در واقع این ها جزء مخارج ها هستند)

فعالیت ها و مبادلات خارجی:

الف) فعالیت های خارجی: فعالیت هایی هستند که توسط شرکت های مادر و شرکت های تابعه که در دو کشور مستقل از هم هستند انجام می شود.

ب) مبادلات خارجی: به فعالیت هایی گفته می شود که در دو کشور مستقل توسط دو

شرکت و یا فرد که هیچگونه ارتباط سازمانی با یکدیگر ندارند عملاً اتفاق می افتد.

مثال: چنانچه شرکت ایز ایران تعداد ۱۰ دستگاه مانیتور شارپ از کشور ژاپن خریداری

نماید نوعی مبادله خارجی صورت گرفته است. اما چنانچه شرکت سینا که نماینده انحصاری

محصولات شارپ در ایران است تعداد ۱۰ دستگاه مانیتور از شرکت شارپ دریافت دارد عملاً

یک نوع فعالیت خارجی اتفاق افتاده است.

فعالیت های غیر عادی: آن دسته از فعالیت هایی هستند که ماهیت استمراری نداشته اما

در اساسنامه شرکت پیش بینی آن ها شده است. این دسته از فعالیت های غیر عادی در صورت

سود و زیان پس از فعالیت های عادی عملیاتی ذکر می شود و به انواع زیر طبقه بندی می شود.

۱- سود و زیان ناشی از واگذاری دارایی های ثابت: چنانچه در نتیجه فعالیت

واگذاری و یا فروش دارائی های ثابت سود و زیانی شناسایی شد این سود و زیان در قسمت فعالیت های غیر عادی عملیاتی در صورت سود و زیان طبقه بندی می شود.

۲- سود و زیان ناشی از فروش و یا واگذاری سرمایه گذاری ها: در این حالت

در نتیجه واگذاری سرمایه گذاری ها چنانچه سود و زیانی عاید شرکت گردیده می بایست در قسمت فعالیت های غیر عادی عملیاتی طبقه بندی شوند.

۳- سود و زیان ناشی از تسعید نرخ ارز: این سود و زیان در ارتباط با مبادلات و

فعالیت های خارجی ایجاد می شود.

۴- فروش ضایعات خارج از کنترل: (ضایعات عادی) الف- اجتناب ناپذیر ب) خارج

از کنترل

ضایعات عادی به دو گونه تقسیم بندی می شوند الف- ضایعات عادی اجتناب ناپذیر: این

ضایعات چه بخواهیم و نخواهیم در خط تولید وجود دارند در حسابداری چنانچه این ضایعات به فروش برسند از بهای تمام شده تولید کسر می شوند. ب- ضایعات خارج از کنترل: این دسته از

ضایعات در نتیجه نواقصی در بخش تولید اتفاق می افتند و چنانچه این دسته از ضایعات به فروش بروند می بایست جزء سایر درآمدها و هزینه ها در قسمت فعالیت های غیر عادی عملیاتی طبقه

بندی شوند.

نحوه ی شناسایی سود و زیان تسعید ارز:

برای محاسبه سود و زیان تسعید ارز سه نظریه در خصوص تسعید ارز وجود دارد.

نظریه اول: فقط سود و زیان حاصل از بدهی های جاری و در سود و زیان پایان دوره لحاظ

می شود.

نظریه دوم: علاوه بر بدهی های جاری مطالبات جاری نیز تسعید می شود. در خصوص

مطالبات جاری چنانچه زیان تسعید ارز داشته باشیم شناسایی می گردد (سود شناسایی نمی شود)

کلیه مطالبات و بدهی های ارزی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت می بایست در تاریخ ترازنامه

تسعید شود. و سود و زیان حاصل در دوره جاری منعکس شود. کمیته تدوین استانداردهای

حسابداری نظریه سوم را قبول دارد عنوان می نماید که کلیه بدهی ها و مطالبات شرکت می

بایست تسعید شده و سود و زیان مربوط به دوره جاری منتقل شود.

مثال: شرکت * اقدام به خرید ۱۰ دستگاه فتوکپی شارپ از شرکت شارپ آلمان نموده

است قیمت هر دستگاه ۱۰۰/۰۰۰ هزار مارک می باشد مطلوبست ثبت رویداد مالی فوق الذکر در

دفاتر خریدار با توجه به این که الف) خرید به صورت نقدی صورت گرفته باشد. ب) خرید به

صورت نسیه صورت گرفته باشد. با توجه به این که نرخ هر مارک در زمان مبادله ۱۷۰ ریال در

تاریخ ترازنامه ۱۷۵ ریال و در تاریخ پرداخت ۱۸۰ ریال بوده است

خرید کالا ۱۷۰/۰۰۰/۰۰۰

نقد ۱۷۰/۰۰۰/۰۰۰

خرید کالا ۱۷۰/۰۰۰/۰۰۰

ح پ ۱۷۰/۰۰۰/۰۰۰

۱۷۰/۰۰۰/۰۰۰

۱۷۰

زمان مبادله

۱۷۵/۰۰۰/۰۰۰	۱۷۵	تاریخ ترازنامه
۱۸۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۸۰	تاریخ پرداخت
۵/۰۰/۰۰۰ سود و زیان تسعید ارز	۵/۰۰۰/۰۰۰ سود و زیان تسعید ارز	}
ح پ ۱۷۵/۰۰۰/۰۰۰	ح پ ۵/۰۰۰/۰۰۰	
وجه نقد ۱۸۰/۰۰۰/۰۰۰		

توجه: در خصوص فعالیت های خارجی از آن دسته از فعالیت هایی که شرکت با شرکت

های تابعه خود انجام می دهد صورت های مالی می بایستی براساس صورت های ارزی شرکت های تابعه تعدیل شوند.

اقلام فوق العاده: آن دسته از اقلامی هستند که در اساسنامه پیش بینی انجام آن کار نشده

است. خصوصیات این اقلام غیر تکرار پذیر بودن آن ها و غیر مستمر بودن آن ها می باشد. ضمن آن که طبق اصل اهمیت اقلام فوق العاده می بایست دارای اهمیت باشد به عنوان مثال وقوع حوادث غیر مترقبه در کشورمان به لحاظ عدم استمرار و عادی نبودن این قضیه جزو اقلام فوق العاده طبقه بندی می شوند.

تغییرات حسابداری: به ۴ گونه می باشند ۱- تغییر در تفکیک شخصیت

۲- تغییر در رویه های حسابداری ۳- تغییر در برآورد ۴- اشتباهات و تعدیلات

۱- **تغییر در تفکیک شخصیت:** (تغییر در واحد گزارشگری) فرض تکلیف شخصی

عنوان می نماید که هر واحد تجاری دارای شخصیت گزارشگری جدا می باشد. چنانچه ۲ یا چند

شرکت که به لحاظ حسابداری دارای شخصیتی جداگانه هستند فعالیت های تلفیق و ادغام و یا

ترکیب را انجام دهند شرکت جدید می بایست اقدام به تهیه صورت های مالی تلفیق نماید.
(شرکت های سرمایه گذاری بیش از ۵۰٪ سهام شرکت های سرمایه پذیری را تملک نمایند. می بایست اقدام به تهیه صورت های مالی تلفیقی نمایند. (شرکت سرمایه پذیر به عنوان شرکت فردی تلقی می شود)

۲- تغییر در رویه های حسابداری: هر گاه در نتیجه شرایط ایجاد شده جدید به جهت

آن که استفاده از رویه جدید اطلاعات واقعی تری را نشان می دهد. با توجه به ۳ شرط زیر تغییر رویه جایز شمرده شده است. ۱- علت تغییر رویه مشخص شده باشد. ۲- آثار ناشی از تغییر رویه بر صورت های مالی تسریع شده باشد ۳- افشای کافی در خصوص تغییر رویه در یادداشت های پیوست صورت های مالی انجام شده باشد.

توجه: تغییر رویه در حسابداری اثرات عادی و فوق العاده ای را بر صورت های مالی

ممکن است به جا بگذارد.

مثال: شرکتی از ۵ سال گذشته تا کنون برای محاسبه استهلاک از روش خط مستقیم استفاده

می نموده است در سال جاری بنا به الزام قانونی تغییر روش در استهلاک دارایی ها انجام شده

است. روش جدید نزولی با نرخ ۱۰٪ می باشد. چنانچه بهای تمام شده در ابتدا ۱۰۰/۰۰۰ ریال و

عمر مفید آن ۱۰ سال باشد مطلوب است: محاسبه هزینه های استهلاک و میزان استهلاک انباشته

جدید.

استهلاک به روش نزولی ۱۰٪

استهلاک به روش

مستقیم

سال اول	۱۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰
سال دوم	۱۰/۰۰۰	۹/۰۰۰
سال سوم	۱۰/۰۰۰	۸/۰۰۰
سال چهارم	۱۰/۰۰۰	۷/۰۰۰

۴۰/۰۰۰	۳۴۳۹۰
--------	-------

استهلاک انباشته

۵۶۱۰

آثار ناشی از تغییر روش

۵۶۱۰

آثار ناشی از تغییر روش فعالیت فوق العاده بوده که می بایست آثار تغییر روش در صورت های مالی انعکاس یابد آثار انباشته تغییر روش باعث تعدیل سود و زیان انباشته ابتدای دوره می باشد.

در ارتباط با اقلامی که دارای اثرات انباشته می باشند اثرات انباشته تأثیرات خود را بر سود و زیان سنوات قبل می گذارند. در مثال فوق اثرات انباشته مربوط به ازدیاد هزینه استهلاک در سنوات قبل می باشد.

مثال: شرکت × برای مزایای پایان خدمت خود از بدو تأسیس تا کنون همه هزینه های

مزایای پایان خدمت را به حساب هزینه دوره منعکس می کرده است شرکت از امسال مزایای پایان

خدمت کارکنان را معادل یک ماه از حقوق آن ها در حسابها منظور می نماید. چنانچه آقای حسینی که در حال حاضر دارای سنوات ۱۰ سال است در سال گذشته حقوقی ماهانه ۴۰۰/۰۰۰ ریال و ۶۰۰/۰۰۰ ریال دریافت داشته است مد نظر قرار گیرد پیدا نماید ثبت تغییر در رویه

حسابداری در خصوص مزایای پایان خدمت کارکنان

تفاوت	حقوق امسال	حقوق پارسال × ۹	حقوق امسال	حقوق پارسال
۱/۸۰۰/۰۰۰	۵/۴۰۰/۰۰۰	۳/۶۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰

آثار ناشی از تغییر روش (مزایای پایان خدمت) ۱/۸۰۰/۰۰۰

ذخیره مزایای پایان خدمت ۱/۸۰۰/۰۰۰

براساس روش قبلی شرکت کلیه هزینه های مزایای پایان خدمت کارکنان را که رقم آن بالغ بر (۹×۴۰۰/۰۰۰) تا می باشد می بایست در پایان سال نهم اندوخته داشته باشد. به لحاظ آن که شرکت در خصوص ذخیره گیری مزایای پایان خدمت هیچگونه ثبتی در دفاتر انجام نداده است تفاوت ۹ سال مذکور با نرخ حقوق جدید می بایستی باعث تعدیل سود و زیان سنوات گذشته شود. بنابراین به منظور ارزشیابی میزان ذخیره مزایای پایان خدمت علاوه بر مانده ای که بابت مزایای پایان خدمت در حساب ذخیره مزایای پایان خدمت لحاظ می شود تفاوت رقم مذکور براساس حقوق جدید بابت ۹ سال گذشته می بایست در محاسبه ذخیره استهلاک لحاظ شود (چون شرکت تصمیم گرفته معادل یک ماه از آخرین حقوق به عنوان ذخیره مزایای پایان خدمت

لحاظ شود. 36000001800000540000
10 6000006000000
600000

آثار انباشته ۳/۶۰۰/۰۰۰	هزینه سه بار ساخت ۶۰۰/۰۰۰
ذخیره مزایای پایان خدمت	ذخیره ۶۰۰/۰۰۰
۳/۶۰۰/۰۰۰	

۳- تغییر در برآوردهای حسابداری:

گاهی شرکت ها براساس تجارب گذشته برآوردهای خود را تعدیل می نمایند اثر تغییر در برآورد در صورت سود و زیان می بایست لحاظ گردد.

نکته: تغییر در برآورد همانند تغییر در رویه های حسابداری می باشد چنانچه تفکیک تغییر

در رویه از تغییر در روش مشکل باشد در این حالت تغییرات موجود را به عنوان تغییر در برآورد

لحاظ نمایند و اثرات آن را بر صورت های مالی بیان کنید.

۴- اصلاح اشتباهات و تعدیلات دوره های مالی:

چنانچه اشتباهات با اهمیتی در صورت های مالی اتفاق افتاده باشد حسابداران می بایست

آثار انباشته اشتباهات مذکور را بر صورت های مالی شناسایی نمایند. آثار انباشته مذکور در

صورت سود و زیان انباشته باعث تغییر سود و زیان انباشته ابتدای دوره می شود.

رسیدگی به اقلام سود و زیان

۱- رسیدگی عملیاتی: در رسیدگی عملیاتی ساختار کنترل های داخلی در خصوص

اقلام سود و زیان مورد بررسی قرار می گیرد.

۲- رسیدگی اثباتی: در رسیدگی اثباتی به موارد زیر توجه نمائید.

۱- به دلیل آن که اکثر حساب های سود و زیان از نوع تجمعی می باشند بهترین روش اثبات مانده روش های تجزیه و تحلیل می باشند. (روش سند رسمی روش خوبی برای اثبات مانده سود و زیان نمی باشد) بدین منظور حسابرسان تجزیه و تحلیل در خصوص شاخص های عملیاتی اقلام سود و زیان (شاخص سال قبل شاخص های دوره جاری) همچون تغییرات عمده در سیاست ها و روش های انجام شده در مورد فروش خرید، دستمزد، تولیدات که براساس تصمیمات هیات مدیره بوده است انجام دهید همچنین بررسی های در خصوص ظرفیت های تولیدی (ظرفیت عادی ظرفیت بلا استفاده) و همچنین فعالیت های فروش تحت شرایط بازار دوره جاری انجام دهید.

۲- با توجه به عوامل مهم حسابداری (اصل تحقیق درآمد و اصل تطابق) کلیه درآمدها می بایست شرایط تحقق درآمد را دارا باشند. و کلیه هزینه های موجود در اقلام صورت سود و زیان مطابق با اصل تطابق با درآمدهای ایجاد شده متقابل گردند.

۳- به طور کلی در اثبات اقلام صورت سود و زیان اولاً می بایست: اثبات نمائیم که این اقلام به طور صحیح در حساب ها منعکس و گزارش شده اند ثانیاً: تمام درآمدها و هزینه ها در صورت سود و زیان منعکس یافته اند. جهت اثبات صحیح بودن اقلام سود و زیان حسابرسان از دو روش استفاده می نمایند:

الف - مشاهده مواردی مبنی بر اعمال کنترل های داخلی در ارتباط با هزینه ها و درآمدها

ب - انجام معاملات مجدد توسط خود حسابرسان

جهت اثبات تمامیت اقلام موجود در صورت سود و زیان حسابرسان از آزمون انقطاع زمانی و اخذ تهیه ها استفاده می نمایند. ضمن آن که با استفاده از روش ردیابی (کنترل تسلسل مدارک

هزینه و درآمد) به اثبات تمامیت در مورد اقلام صورت های مالی می پردازند. در خصوص اجرای آزمون انقطاع زمانی حسابرسان اقلامی همچون فروش و سایر هزینه ها را با توجه به فرم ها و مدارک مسلسل فروش و مدارک هزینه بررسی می نمایند.

رسیدگی به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته:

آخرین کار حسابرسان در زمینه ب ت ک ف ر که جزء اقلام نهایی در رسیدگی به اقلام صورت های سود و زیان است آن است که با استفاده از آزمون جزئیات به بررسی اثبات مانده اقلام بهای تمام شده پردازند.

(بهای تمام شده کالای فروش رفته به دلیل آن که جزء حساب های شناور در طی سال می باشد از آزمون جزئیات برای اثبات آن استفاده می نمائیم) اثبات بهای تمام شده کالای فروش رفت آخرین کاری است که توسط حسابرسان اعمال می شود به عبارت دیگر اثبات بهای تمام شده توسط حسابرسان زمانی صورت می پذیرد که عملیات مربوط به سال مورد نظر خاتمه یافته باشد (قبل از تهیه بهای تمام شده، سایر سرفصل های هزینه می بایست مورد بررسی قرار گیرند) به طور کلی در اثبات مانده اقلام صورت های مالی موارد زیر توسط حسابرسان می بایست

بررسی گردد.

۱- اثبات اصل تحقق درآمد و اصل تطابق

۲- اثبات تمامیت (کامل بودن)

۳- اثبات مربوط بودن (مرتبط با فعالیت های شرکت)

۴- اثبات اندازه گیری

۵- نحوه ارائه در صورت های مالی